

RAFAŁ DOWGIER<sup>1</sup>

# Zmiany w zakresie opodatkowania nieruchomości – ewolucja czy rewolucja?<sup>2</sup>

Wpłynął: 14.12.2024. Akceptacja: 17.01.2025

## Streszczenie

Z początkiem 2025 r. weszła w życie największa od wielu lat nowelizacja przepisów dotyczących opodatkowania nieruchomości w Polsce. To powszechne świadczenie ma bardzo duże znaczenie praktyczne oraz fiskalne, gdyż stanowi istotną część dochodów własnych gmin. Regulacje prawne odnoszące się do podatku od nieruchomości od lat są źródłem sporów interpretacyjnych. Co więcej, część z nich uznano za niezgodne z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej, co było w dużej mierze przyczynkiem do ich zmian. Celem opracowania jest przedstawienie tych nowych rozwiązań w kontekście ich wpływu na poprawę jakości prawa podatkowego w Polsce. W szczególności autor, dokonując krytycznej analizy nowelizacji, odniesie ją do podnoszonych w nauce koncepcji reformy opodatkowania nieruchomości w Polsce.

**Słowa kluczowe:** system podatkowy, podatek od nieruchomości, Konstytucja, opodatkowanie budynków i budowli.

---

<sup>1</sup> Prof. dr hab. Rafał Dowgier – Uniwersytet w Białymstoku (Polska); e-mail: [r.dowgier@uwb.edu.pl](mailto:r.dowgier@uwb.edu.pl); ORCID: 0000-0003-1583-086X.

<sup>2</sup> Badania wykorzystane w artykule nie zostały sfinansowane przez żadną instytucję.

RAFAŁ DOWGIER

## Changes in property taxation – evolution or revolution?<sup>3</sup>

### Abstract

As of the beginning of 2025, the largest amendment to Poland’s property tax laws in many years went into effect. This widespread benefit is of great practical and fiscal importance, as it constitutes a significant part of municipalities’ own revenues. Legal regulations relating to property tax have been a source of interpretation disputes for years. Moreover, some of them have been declared incompatible with the Constitution of the Republic of Poland, which was largely the reason for their changes. The purpose of the study is to present these new solutions in the context of their impact on improving the quality of tax law in Poland. In particular, the author, while making a critical analysis of the amendments, will relate them to the ideas raised in science about the reform of property taxation in Poland.

**Keywords:** tax system, property tax, Constitution, taxation of buildings and structures.

---

<sup>3</sup> The research in this article has not been supported financially by any institution.

## Wprowadzenie

Postępujący na przestrzeni ostatnich dziesięcioleci rozwój społeczno-gospodarczy Polski przełożył się między innymi na istotne zmiany w systemie podatkowym. Można stwierdzić, że posiadamy relatywnie nowoczesne i spójne z systemami europejskimi zasady opodatkowania obrotu. Bardziej autonomiczne, ze względu na brak obowiązku harmonizacji, obowiązują w naszym kraju zasady opodatkowania dochodów oraz przychodów. Natomiast za najbardziej anachroniczne należy uznać rozwiązania odnoszące się do opodatkowania majątku, w tym nieruchomości. Dość wspomnieć, że system podatkowy w tym zakresie reguluje ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym<sup>4</sup>, ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych<sup>5</sup> oraz ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym<sup>6</sup>. Nie nawet jednak o wiekowy charakter ustaw regulujących podatek rolny, od nieruchomości oraz leśny tutaj chodzi, ale o adekwatność regulacji w tym zakresie. Podkreślić należy, że pomimo podnoszonych od wielu lat w literaturze przedmiotu<sup>7</sup> postulatów dotyczących konieczności zmian w opodatkowaniu nieruchomości, w szczególności poprzez wprowadzenie podatku *ad valorem*, ustawodawca w tym zakresie zrobił niewiele. Kolejne nowelizacje, przede wszystkim ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w której uregulowany jest mający największe znaczenie fiskalne podatek od nieruchomości, miały w istocie kosmetyczny charakter. Problemy, które powstały na tle stosowania tej regulacji są nieproporcjonalne do jej objętości. Zdawałoby się proste i powszechnie stosowane przepisy były w pewnym okresie, zaraz po podatku od towarów i usług, najczęstszym przedmiotem orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Pewną nadzieją na podjęcie istotnych zmian w odniesieniu do podatku od nieruchomości były wydane na przestrzeni ostatnich lat wyroki Trybunału Konstytucyjnego, w których podważył on zgodność z Konstytucją RP, niektórych przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Ostatnie orzeczenia Trybunału, o czym mowa w dalszej części opracowania, miały charakter derogacyjny, co z jednej

<sup>4</sup> Tekst jednolity: Dz.U. z 2024 r., poz. 1176.

<sup>5</sup> Tekst jednolity: Dz.U. z 2023 r., poz. 70 ze zm. – dalej powoływana jako u.p.o.l.

<sup>6</sup> Tekst jednolity: Dz.U. z 2025 r., poz. 176 ze zm.

<sup>7</sup> Zob. np. L. Etel, *Reforma opodatkowania nieruchomości*, Białystok 1998; L. Etel, R. Dowgier, *Podatki i opłaty lokalne – czas na zmiany*, Białystok 2013; K. Kopyściańska, *Koncepcja podatku katastralnego w Polsce na tle doświadczeń wybranych krajów*, Wrocław 2016.

strony zmusiło ustawodawcę do wprowadzenia koniecznych zmian, a z drugiej było szansą na głębsze korekty systemu. Szansa ta nie została jednak wykorzystana. Wprowadzone przysłowiowym rzutem na taśmę z początkiem 2025 r. zmiany w podatku od nieruchomości, chociaż na tle ostatniej aktywności ustawodawcy w tym zakresie istotne, nie mają przełomowego charakteru. Celem niniejszego opracowania jest ich przedstawienie i dokonanie ich krytycznej analizy, przy czym ze względu na jego ramy nie jest możliwe odniesienie się do wszystkich szczegółowych kwestii. Rozważania będą więc koncentrowały się na przyczynach dokonanej nowelizacji oraz jej podstawowych elementach związanych z definicją budynku oraz budowlą przyjmowaną na potrzeby opodatkowania nieruchomości, a także z nowymi zasadami opodatkowania pomieszczeń przeznaczonych do przechowywania pojazdów. Teza podlegająca weryfikacji w ramach prowadzonych dywagacji zakłada, że nie mamy do czynienia z żadnym przełomem w zasadach opodatkowania nieruchomości, a raczej, w wielu aspektach, z przejściem z rozwiązań złych, do jeszcze gorszych.

## Orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego jako przyczynek do nowelizacji

Na przestrzeni ostatnich lat Trybunał Konstytucyjny często orzekał w zakresie zgodności z Konstytucją regulacji dotyczących podatku od nieruchomości. Rozstrzygnięcia te skupiały się wokół kilku zagadnień:

- ❑ definicji budynku oraz budowlę (orzeczenia TK z dnia: 13 września 2011 r. w sprawie o sygn. P 33/09, 13 grudnia 2017 r. w sprawie o sygn. SK 48/15, 15 grudnia 2020 r. w sprawie o sygn. Ts 138/20, 4 lipca 2023 r. w sprawie o sygn. SK 14/21),
- ❑ definicji „gruntu, budynku, budowlę związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej” (orzeczenia TK z dnia 12 grudnia 2017 r. w sprawie o sygn. akt SK 13/15 oraz z dnia 24 lutego 2021 r. w sprawie o sygn. SK 39/19),
- ❑ zasad opodatkowania garaży znajdujących się w bryle budynku mieszkalnego (orzeczenie TK z dnia 18 października 2023 r. w sprawie o sygn. SK 23/19).

W początkowym okresie wyroki Trybunału miały charakter interpretacyjny. Wskazywał on taki kierunek rozumienia badanych przepisów, przy którym były one niezgodne z ustawą zasadniczą. Nie było to więc bezpośrednią przesłanką do zmiany tych regulacji, gdyż, z uwzględnieniem poglądu Trybunału Konstytucyjnego, mogły być dalej stosowane. Jednak ostatnie z orzeczeń w sprawach SK 14/21 oraz SK 23/19 miały już charakter derogacyjny z tym zastrzeżeniem, że odroczone

utrata mocy obowiązującej wskazanych w nich przepisów. Zasadniczo odnosiły się one do definicji budowli przyjmowanej na potrzeby podatku od nieruchomości oraz stawki tego podatku stosowanej do stanowiących odrębne nieruchomości lokalowe garaży wielostanowiskowych w budynkach mieszkalnych<sup>8</sup>. Ze względu jednak na ścisły związek podatkowej definicji budowli oraz budynku, należy uznać, że pierwsze ze wskazanych orzeczeń stało się wprost podstawą do zmian w zakresie obu tych definicji.

Należy przyjąć, że gdyby nie to, iż Trybunał w powołanych orzeczeniach wprost wskazał, że powołane w nich przepisy z upływem określonego terminu tracą moc, ustawodawca w dalszym ciągu nie podejmowałby prac związanych ze zmianami w zakresie podatku od nieruchomości. Wiąże się to, jak należy zakładać, z brakiem koncepcji reformy w tym zakresie, przy odrzuceniu niepopularnej ze względu na trudne do określenia skutki finansowe dla podatników i gmin, których dochodem własnym jest podatek od nieruchomości, koncepcji wprowadzenia podatku od wartości (*ad valorem*). Tymczasem podążanie w tym kierunku wydaje się rozwiązaniem możliwym do realizacji<sup>9</sup>.

Ostatecznie w nowelizacji dotyczącej podatku od nieruchomości, która weszła w życie z początkiem 2025 r.<sup>10</sup>, ustawodawca ograniczył się do minimalnego zakresu spraw, które musiał uregulować ze względu na powołane orzeczenia (nowe definicje budynku, budowli oraz zmiana zasad opodatkowania garaży w budynkach mieszkalnych), pozostawiając poza jej zakresem np. niezmiernie ważną kwestię powiązania przedmiotów opodatkowania z prowadzeniem działalności gospodarczej<sup>11</sup>. Pozwala to postawić tezę, wedle której w dalszym ciągu ustawa o podatkach i opłatach lokalnych jest aktem w wielu miejscach wadliwym i tylko kwestią czasu jest to, że ponownie jej regulacje będą przedmiotem rozstrzygnięć Trybunału Konstytucyjnego.

<sup>8</sup> Chociaż w tym zakresie charakter orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego budzi wątpliwości, gdyż pomimo wskazanej w pkt. II sentencji derogacji art. 1a ust. 1 pkt 1 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 2, w związku z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a i e u.p.o.l., w istocie orzeczenie to ma elementy interpretacyjne – zob. szerzej R. Dowgier, *Podatek od nieruchomości po wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 października 2023 r. w sprawie SK 23/19*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2023, 12, s. 6–12.

<sup>9</sup> Szerzej w tym zakresie zob. P. Felis i in., *Opodatkowanie nieruchomości w Polsce na tle systemów europejskich. Wybrane problemy i propozycje zmian*, Warszawa 2023, s. 64–68. Pozyskano z: <https://infin.gov.pl/wp-content/uploads/2023/03/Raport-Opodatkowanie-nieruchomosci.pdf> (dostęp: 4.12.2024).

<sup>10</sup> Ustawa z dnia 19 listopada 2024 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o opłacie skarbowej (Dz.U. z 2024 r., poz. 1757).

<sup>11</sup> Problematyka ta od wielu lat budzi praktyczne problemy, czego dowodem są liczne orzeczenia sądów administracyjnych, które w oparciu o uzasadnienie wyroków TK w sprawach SK 13/15 oraz SK 39/19 odkodowują znaczenie pojęcia „grunty, budynki, budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej” – zob. szerzej L. Etel, R. Dowgier, G. Liszewski, B. Pahl, *Podatki i opłaty lokalne. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 156–177.

Jako ciekawostkę należy też podkreślić, że z bliżej nieokreślonych przyczyn w uzasadnieniu rządowego projektu ustawy zmieniającej nie ma żadnego odwołania się do orzecznictwa Trybunału, chociaż jego wyroki w przedmiotowych sprawach zostały opublikowane w urzędowym promulgatorze. Można to tłumaczyć negatywnym nastawieniem obecnej władzy do tego sądu, w tym zastrzeżeniami pod kątem legalności jego składu. Odcinając się jednak od rozważań w tym obszarze, w uzasadnieniu do projektu wskazano wprost, że jego celem było m.in. wyeliminowanie wątpliwości interpretacyjnych przez doprecyzowanie obowiązujących przepisów i tym samym zapewnienie prawidłowego ich stosowania, przy jednoczesnym dążeniu do zachowania *status quo* w odniesieniu do zakresu opodatkowania<sup>12</sup>. Już w tym momencie można jednak uznać, że postulat ten nie został zrealizowany<sup>13</sup>, czego dowodzi dokonana niżej ocena zasadniczych aspektów nowelizacji.

## Nowa definicja budynku

Stosownie do art. 2 ust. 1 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają między innymi budynki i ich części oraz budowle i ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Definicje obu pojęć do końca 2024 r. zawierała powołana ustawa (art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2) z tym zastrzeżeniem, że odsyłały one do pojęcia „obiekt budowlany” oraz „urządzenie budowlane”, o których mowa w ustawie z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane<sup>14</sup>. Tego rodzaju technika legislacyjna była podstawą do krytyki od wielu lat w literaturze przedmiotu<sup>15</sup> oraz orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego tych regulacji, przede wszystkim w kontekście zasady określoności przepisów prawa podatkowego, co ostatecznie doprowadziło do derogacji tych przepisów. Mając to na uwadze, ustawodawca postanowił stworzyć autonomiczne definicje powołanych pojęć, przy czym w pierwszej kolejności należy odnieść się do definicji budynku. Miała i ma ona zasadnicze znaczenie,

<sup>12</sup> Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o opłacie skarbowej (druk nr 741). Pozyskano z: <https://orka.sejm.gov.pl/Druki10ka.nsf/0/66AB4B470D19E81EC1258BBE0031CB33/%24File/741.pdf> (dostęp: 4.12.2024).

<sup>13</sup> Zob. A. Kałużny, *W jakim kierunku zmierza podatek od nieruchomości – czy projekt zmian definicji budynku i budowli ma szansę zrealizować postawione mu cele?*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2024, 9, s. 16–22.

<sup>14</sup> Tekst jednolity: Dz.U. z 2024 r., poz. 725 – dalej powoływana jako u.p.b.

<sup>15</sup> Por. np. L. Etel, R. Dowgier, *op. cit.*, s. 113–114; W. Morawski (red.), *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz*, Gdańsk 2013, s. 23–34; P. Banasik, *Podatki i opłaty lokalne. Podatek leśny. Podatek rolny. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 18–27; A.M. Żmijewska, *Opodatkowanie budowli podatkiem od nieruchomości. Wpływ zmian legislacyjnych i ewolucji orzecznictwa na opodatkowanie budowli na przykładzie elektrowni wiatrowych i bezdotykowych myjni samochodowych*, Warszawa 2020, s. 29–94.

albowiem zasadą było i jest, że jako budowlę na potrzeby opodatkowania można klasyfikować tylko taki obiekt, który nie jest budynkiem.

W świetle nowej definicji budynek to obiekt wzniesiony w wyniku robót budowlanych, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem, trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz który posiada fundamenty i dach, z wyłączeniem obiektu, w którym są lub mogą być gromadzone materiały sypkie, materiały występujące w kawałkach albo materiały w postaci ciekłej lub gazowej, którego podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym jego przeznaczenie jest pojemność. Porównując nowe brzmienie definicji budynku z ustawy o podatkach i opłatach lokalnych do obowiązującego do końca 2024 r.<sup>16</sup>, wskazać należy, że nowymi elementami są: wzniesienie w wyniku robót budowlanych, uwzględnienie jako jego elementu instalacji zapewniających możliwość użytkowania budynku zgodnie z przeznaczeniem oraz wyłączenie z zakresu tej definicji obiektów do gromadzenia materiałów. Pierwsze dwie ze wskazanych różnic są jednak w istocie pozorne, gdyż elementy te powiązane były z definicją obiektu budowlanego w rozumieniu ustawy – Prawo budowlane, do którego odsyłał art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. w brzmieniu do końca 2024 roku. Z kolei wyłączenie z zakresu tej definicji obiektów służących do gromadzenia materiałów stanowiło wykonanie wytycznych wynikających z uchwały 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 września 2021 r. w sprawie o sygn. III FPS 1/21. Na pierwszy rzut oka wydaje się więc, że oprócz preredagowania nowa definicja nie jest zakresowo istotnie zmieniona, ale przede wszystkim nie odwołuje się już do ustawy – Prawo budowlane, co było istotnym zarzutem pod względem jej zgodności z Konstytucją. Jednak ta podstawowa wada nie została w istocie usunięta, albowiem w nowych przepisach zdefiniowano roboty budowlane, których wynikiem ma być wzniesienie budynku. Pod tym pojęciem art. 1a ust. 1 pkt 2b u.p.o.l. nakazuje rozumieć prace polegające na budowie, odbudowie, rozbudowie, nadbudowie, przebudowie lub montażu, do których stosuje się przepisy ustawy – Prawo budowlane. Roboty budowlane, do których stosuje się powołaną ustawę, nie mogą z kolei dotyczyć innych obiektów niż obiekty budowlane. Stąd wniosek, że wykreślenie z nowej definicji budynku odesłania do pojęcia „obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego” niczego w istocie nie zmienia. W dalszym ciągu bowiem o klasyfikacji podatkowej budynku będzie w dużej mierze współdecydować prawo budowlane, którego przepisy nie były tworzone z uwzględnieniem podwyższonego standardu określoności właściwego

---

<sup>16</sup> Zgodnie z nim budynkiem był obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach.

dla prawa daninowego. Budynkiem, ale i budowlą, o czym niżej, będzie więc tylko taki obiekt, który został wzniesiony w wyniku robót budowlanych w rozumieniu ustawy – Prawo budowlane, a więc żaden inny obiekt niż obiekt budowlany w rozumieniu tej ustawy.

Drugą kwestią, którą doregulowano w nowych przepisach jest pojęcie „trwałego związania z gruntem”. Zgodnie z nową definicją (art. 1a ust. 1 pkt 2c u.p.o.l.) oznacza ono takie połączenie obiektu budowlanego z gruntem, które zapewnia temu obiektowi stabilność i możliwość przeciwdziałania czynnikom zewnętrznym niezależnym od działania człowieka, mogącym zniszczyć lub spowodować przemieszczenie lub przesunięcie się obiektu budowlanego na inne miejsce. Taka definicja wskazanego pojęcia stanowi modyfikację dotychczas prezentowanych w orzecznictwie poglądów, które wskazywały, że trwały związek z gruntem może być postrzegany w rozumieniu cywilistycznym (część składowa gruntu) lub jedynie fizycznym (posadowienie na gruncie w ten sposób, że obiekt stawia opór siłom przyrody). Przyznać jednak należy, że zaproponowane rozwiązanie faktycznie, w kontekście budynków, nie stanowi jakiejś rewolucji.

Należy odnieść się także do tej części definicji budynku, w której z pojęcia tego wyłącza się objekty, w których są lub mogą być gromadzone materiały sypkie, materiały występujące w kawałkach albo materiały w postaci ciekłej lub gazowej, których podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym jego przeznaczenie jest pojemność. Ta zmiana również jest pochodną wywodów z uchwały NSA z dnia 29 września 2021 r. w sprawie o sygn. III FPS 1/21, ale wprowadza ona do sfery normatywnej parametr bardzo nieostry, który będzie utrudniał ustalenie przedmiotu podatku. Czym jest bowiem „podstawowy parametr techniczny wyznaczający przeznaczenie jakim jest pojemność”? Cel ustawodawcy wydawał się jasny, aby nie podlegały opodatkowaniu jako budynki takie objekty magazynowe, dla których trudno jest ustalić ich podstawę opodatkowania w postaci powierzchni użytkowej<sup>17</sup>, jednak użyta technika legislacyjna posługująca się tak nieostrym pojęciem pozostawia wiele do życzenia. W mojej ocenie łatwiej jest wykluczyć istnienie wskazanego parametru niż ustalić jego istnienie. Przykładowo, jeżeli obiekt jest sklasyfikowany w ewidencji gruntów i budynków jako budynek i ma tam wpisaną powierzchnię, to jego podstawowym parametrem technicznym nie jest pojemność. Gdy natomiast obiektu w ewidencji nie ma, można wykorzystać dokumentację budowlą (projekt, decyzja o pozwoleniu na budowę) w celu ustalenia na jej podstawie powierzchni. Przyznać jednak należy, że wskazany sposób rozumowania

<sup>17</sup> Stosownie do art. 1a ust. 1 pkt 5 u.p.o.l. powierzchnia użytkowa budynku lub jego części, to powierzchnia mierzona po wewnętrznej długości ścian na wszystkich kondygnacjach, z wyjątkiem powierzchni klatek schodowych oraz szybów dźwigowych; za kondygnację uważa się również garaże podziemne, piwnice, sutereny i poddasza użytkowe.



opiera się na wnioskowaniu *a contrario* (dla obiektu, o możliwej do ustalenia powierzchni użytkowej podstawowym parametrem technicznym nie jest pojemność).

## Nowa definicja budowli

Największe obawy podatników i organów podatkowych związane są z nową definicją budowli. Już proste zestawienie starej definicji z nową pozwala stwierdzić, że w tym zakresie nastąpił znaczny rozrost regulacji prawnej<sup>18</sup>. I nie byłoby to żadnym zarzutem, gdyby poprzez użytą technikę legislacyjną ustawodawca zapewnił precyzję określenia przedmiotu opodatkowania. W mojej ocenie tak się jednak nie stało<sup>19</sup>. Ustawodawca, który musiał zrezygnować z odesłania w przepisach prawa podatkowego do regulacji prawa budowlanego, w istocie skonstruował autonomiczną definicję budowli w oparciu o te regulacje. Są one więc obarczone tymi samymi wadami, które w przeszłości legły u podstaw zakwestionowania definicji budowli z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. przez Trybunał Konstytucyjny. Jakby tego było jeszcze mało, w nowych przepisach dodatkowo zmodyfikowano nieco regulacje przeniesione z prawa budowlanego. W konsekwencji, w mojej ocenie, stworzona definicja jest autonomiczna w znaczeniu legislacyjnym, gdyż nie odsyła wprost do prawa budowlanego, ale w ujęciu merytorycznym jest to autonomiczność pozorna. Nie tylko dlatego, że bazuje ona na rozwiązaniach przeniesionych z prawa budowlanego, ale także analogiczne jak przy budynkach zawiera zastrzeżenie, że budowla musi być wzniesiona w wyniku robót budowlanych, czyli prac, do których stosuje się przepisy ustawy – Prawo budowlane. Zatem w istocie budowlą nie może być inny obiekt niż obiekt budowlany w rozumieniu tej ustawy. Dodatkowo jednak ustawodawca zmodyfikował nieco niektóre elementy definicyjne, w istotny sposób ograniczając zakres opodatkowania, gdy przecież zakładał utrzymanie w tym zakresie *status quo*.

Aktualna definicja budowli dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości opiera się na wskazaniu, jakie obiekty mieszczą się w tym pojęciu w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. oraz dodatkowo poprzez wymienienie niektórych z nich w nowym załączniku nr 4 do ustawy. Załącznik ten zawiera 28 pozycji, w ramach których wskazuje się na określone kategorie budowli. Zatem dla ustalenia zakresu

<sup>18</sup> W myśl obowiązującego do końca 2024 r. art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. budowlą był obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

<sup>19</sup> Zob. szerzej R. Dowgier, *Projekt nowelizacji w ustawy o podatku rolnym oraz ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w wersji 3.0*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2024, 11, s. 16–22.

opodatkowania adresat tekstu prawnego musi sięgnąć do definicji ustawowej oraz do załącznika. Cel wykazania budowli w załączniku był trafny – chodziło o enumeratywne wyliczenia obiektów (katalog zamknięty), które zalicza się do tej kategorii. Niestety cel ten nie został zrealizowany. Zarówno w załączniku, jak i w samej ustawie ustawodawca posługuje się w kilku miejscach zwrotami typu „inne niż”, „w szczególności”, co oznacza, że przedmiot opodatkowania nie został zdefiniowany w sposób zupełny. Oprócz tego wskazanie w definicji budowli na szereg obiektów, których następnie ustawodawca już nie definiuje (np. instalacje przemysłowe, obiekty ochronne, obiekty sportowe) prowadzić będzie do szeregu wątpliwości interpretacyjnych, a nie o to przecież chodziło.

W art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. wskazano na pięć kategorii obiektów, które zaliczono do budowli. Pierwsza z nich obejmuje niebędące budynkami obiekty wymienione w załączniku nr 4 do ustawy wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość ich użytkowania zgodnie z przeznaczeniem. Jak już wskazano, załącznik ten w 28 pozycjach wskazuje określone kategorie obiektów zaliczanych do budowli. W istocie katalog ten powstał w oparciu o budowle wymienione w ustawie – Prawo budowlane, w tym w załączniku do tej ustawy. Nie jest to jednak dokładne odwzorowanie tych przepisów, ale zasadniczo można pokusić się o stwierdzenie, że są one tak samo nieprecyzyjne. A tymczasem, znowu nawiązując do orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, zasadniczą kwestią powinno być uwzględnienie podwyższonego standardu określoności przepisów podatkowych – przedmiot opodatkowania musi w sposób jasny wynikać z ustawy.

Kolejne kategorie obiektów, które zaliczono w ustawie do budowli, to również katalog bazujący na dotychczasowych rozwiązaniach prawa budowlanego. Do tej kategorii zaliczono więc:

- ❑ elektrownię wiatrową, elektrownię jądrową i elektrownię fotowoltaiczną, biogazownię, biogazownię rolniczą, magazyn energii, kocioł, piec przemysłowy, kolej linową, wyciąg narciarski oraz skocznię, w części niebędącej budynkiem – wyłącznie w zakresie ich części budowlanych,
- ❑ urządzenie budowlane – przyłącze oraz urządzenie instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, oraz inne urządzenie techniczne, bezpośrednio związane z budynkiem lub obiektem, o którym mowa w lit. a, niezbędne do ich użytkowania zgodnie z przeznaczeniem,
- ❑ urządzenie techniczne inne niż wymienione w lit. a-c – wyłącznie w zakresie jego części budowlanych,
- ❑ fundamenty pod maszyny oraz pod urządzenia techniczne, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Jako wspólny mianownik dla tych obiektów wskazano warunek wzniesienia w wyniku robót budowlanych.

Kwestią zasadniczą, która będzie z pewnością przedmiotem sporów, jest to, że w powołanej regulacji oraz w załączniku nr 4 do ustawy w wielu miejscach wskazuje się na urządzenia techniczne i instalacje. Ma to znaczenie o tyle, że w przypadku budowlany, zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 i ust. 5 u.p.o.l., podstawą ich opodatkowania jest odpowiednio ustalana wartość. Owe urządzenia techniczne i instalacje mają z zasady istotną wartość – kluczowe z punktu widzenia opodatkowania jest więc to, czy podlegają one w ogóle opodatkowaniu, a jeżeli tak, to czy podatek powinien być naliczony od ich pełnej wartości, czy też jedynie od części budowlanych. Dla pewnych kategorii obiektów (np. elektrowni wiatrowych), kwestia ta została przez ustawodawcę przesądzona (opodatkowaniu podlega tylko część budowlana). W ustawie nie wyjaśniono jednak, co taką część budowlaną stanowi. W mojej ocenie można przyjąć, że skoro budowla ma być wzniesiona w wyniku robót budowlanych, a przez te rozumie się prace polegające na budowie, odbudowie, rozbudowie, nadbudowie, przebudowie lub montażu, do których stosuje się przepisy ustawy – Prawo budowlane, musi być ona samodzielnym obiektem budowlanym w rozumieniu tej ustawy lub też jego częścią. Innymi słowy kwestia tego, co stanowi część budowlaną obiektu, może być ustalana na podstawie dokumentacji architektoniczno-budowlanej załączanej do wniosku o pozwolenie na budowę lub zgłoszenia – to, co zostało tymi dokumentami objęte, jest częścią budowlaną. Tego rodzaju rozumowanie nie rozwiązuje jednak problemu klasyfikacji dla potrzeb opodatkowania obiektów, które nie wymagają ani pozwolenia na budowę, ani zgłoszenia wymienionych w art. 29 ust. 2 u.p.b. (np. wymienionych w poz. 11 załącznika nr 4 do u.p.o.l. jako budowle wiat).

Jak już wskazano, mimo że nowe regulacje, pomimo braku bezpośredniego odesłania, w dużej mierze bazują na prawie budowlanym, to jednak w pewnym zakresie zostały one zmodyfikowane przez ustawodawcę. Uwaga ta odnosi się między innymi do urządzeń budowlanych, które do końca 2024 r. były przedmiotem podatku od nieruchomości. W starym stanie prawnym definicja tego pojęcia znajdowała się w art. 3 pkt 9 u.p.b., do którego odsyłał art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.<sup>20</sup>. W porównaniu do niej nowa definicja zawiera elementy, których do tej pory nie było. Urządzeniem budowlanym jest bowiem przyłącze oraz urządzenie instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, oraz inne urządzenie techniczne, bezpośrednio związane z budynkiem lub obiektem, o którym mowa

<sup>20</sup> Należało przez nie rozumieć urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki.

w lit. a, niezbędne do ich użytkowania zgodnie z przeznaczeniem. Nowe elementy to bezpośrednie związanie z budynkiem lub budowlą oraz niezbędność do ich użytkowania. Ograniczają one zakres wskazanej definicji, gdyż do tej pory o statusie urządzenia budowlanego decydował w istocie jedynie związek funkcjonalny<sup>21</sup>. Ponownie więc podkreślić należy, że nie sposób jest mówić o tym, że nowe regulacje, zgodnie z założeniem ustawodawcy, zachowują *status quo* w odniesieniu do zakresu opodatkowania.

## Opodatkowanie pomieszczeń przeznaczonych do przechowywania pojazdów

Wykonaniem orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 października 2023 r. w sprawie o sygn. SK 23/19 (mimo że w uzasadnieniu projektu ustawy nowelizującej fakt ten przemilczano) jest nowy art. 1a ust. 2c u.p.o.l. Zgodnie z nim „Za część mieszkalną budynku mieszkalnego uznaje się także pomieszczenie przeznaczone do przechowywania pojazdów w tym budynku”. Regulacja ta miała rozwiązać problem stosowania innej niż mieszkalna stawki podatku od nieruchomości, do znajdujących się w bryle budynku mieszkalnego garaży, którą to praktykę za niezgodną z Konstytucją uznał TK w powołanym wyroku. Należy jednak podkreślić, że z uzasadnienia tego orzeczenia wynikało, że narusza zasadę równości generalnie opodatkowanie inną stawką niż mieszkalna pomieszczeń przeznaczonych do przechowywania pojazdów, wykorzystywanych w celach niekomercyjnych, bez względu na ich status prawny (odrębna nieruchomość), czy położenie. Nowelizacja doprowadziła do sytuacji, której w żaden racjonalny sposób nie da się uzasadnić. Podatnik posiadający garaż w bryle budynku mieszkalnego opodatkowany jest niską stawką właściwą dla nieruchomości mieszkalnych, a ten, który taki garaż ma przy budynku mieszkalnym, płaci 10-krotnie wyższy podatek wg stawek dla budynków tzw. pozostałych<sup>22</sup>.

Pomijając powyższą okoliczność, w ustawie posłużono się pojęciem „pomieszczenie przeznaczone do przechowywania pojazdów”, co implikuje wątpliwości interpretacyjne. Na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w art. 3 ust. 4a ustawodawca posługuje się także pojęciem „garaż”. Zakaz wykładni synonimicznej powoduje więc, że pojęcia te nie mogą być uznane za tożsame. Garaż kojarzy się z pomieszczeniem do przechowywania samochodów, podczas gdy pojazdem

<sup>21</sup> Zob. R. Dowgier, *O dopuszczalności opodatkowania podatkiem od nieruchomości urządzeń technicznych*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2023, 1, s. 32.

<sup>22</sup> W 2025 r. maksymalna stawka podatku od nieruchomości dla budynków mieszkalnych i ich części wynosi 1,19 zł od 1 m<sup>2</sup>, a dla budynków pozostałych – 11,48 zł od 1 m<sup>2</sup>.

może być także np. rower. W konsekwencji nowa regulacja pozwala zastosować niższą stawkę podatku od nieruchomości także do pomieszczeń przeznaczonych do przechowywania innych pojazdów niż samochody. Czym jednak jest „przeznaczenie” pomieszczenia? Czy chodzi o faktyczny sposób jego wykorzystywania, czy też cel, na jaki zostało ono wybudowane?<sup>23</sup> Zgodnie z regułami języka potocznego „przeznaczyć” to „określić z góry cel, któremu coś ma służyć, przekazać coś dla kogoś, na czyjś użytek, na czyjąś korzyść”<sup>24</sup>. Czy zatem o charakterze takiego pomieszczenia decyduje subiektywnie jego właściciel (np. przechowując w nim rower), czy też musi on wynikać z dokumentacji architektoniczno-budowlanej (wybudowanie w celu przechowywania pojazdów)? Powyższe dylematy będą miały bardzo duży wymiar praktyczny, gdyż zapewne część podatników uzna np. posiadane komórki lokatorskie w budynkach mieszkalnych za pomieszczenia przeznaczone do przechowywania pojazdów (zwykle rowerów), co w sytuacji, gdy stanowią odrębne nieruchomości lokalowe, spowoduje ich niższe, w porównaniu do lat ubiegłych, opodatkowanie podatkiem od nieruchomości.

## Wnioski

Odnosząc się w konkluzji niniejszego opracowania do pytania postawionego w jego tytule, z całą stanowczością stwierdzić należy, że wprowadzone z początkiem 2025 r. zmiany w podatku od nieruchomości nie mają rewolucyjnego charakteru. Co więcej, można mieć też wątpliwości, czy stanowią one ewolucję względem dotychczasowych rozwiązań, jeżeli przyjąć, że jednak relewantnym elementem ewolucji jest rozwój. Wydaje się, że oczekiwania zarówno podatników, jak i organów podatkowych oraz sądów administracyjnych związane z naprawieniem wad obowiązującego prawa, nie zostały spełnione. Zmodyfikowano pewne rozwiązania, nie zawsze w lepszym kierunku. Jeżeli podstawowym celem projektu było wyeliminowanie wątpliwości interpretacyjnych, to w mojej ocenie cel ten nie zostanie osiągnięty. Nowe przepisy wygenerują w najbliższym okresie szereg kolejnych sporów.

W dalszym więc ciągu w sferze oczekiwań pozostaje gruntowana reforma systemu opodatkowania nieruchomości w Polsce. Działania w tym zakresie oczywiście wymagają przeprowadzenia określonych analiz i prac koncepcyjnych, ale powinny być podjęte. Docelowo opowiedzieć należy się za wprowadzeniem

<sup>23</sup> L. Eteł, *Piwnica z rowerem na ścianie – czy to pomieszczenie przeznaczone do przechowywania pojazdów?*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2025, 1, s. 8–12.

<sup>24</sup> Słownik języka polskiego PWN, <https://sjp.pwn.pl/slowniki/przeznaczony.html> (dostęp: 4.12.2024).

w naszym kraju podatku od wartości nieruchomości, w miejsce przestarzałego modelu powierzchniowego.

W międzyczasie, prowadząc wskazane prace, można było jednak w znacznie lepszy sposób zmodyfikować obowiązujące regulacje, co było konieczne po wyrokach Trybunału Konstytucyjnego stwierdzających niezgodność z Konstytucją niektórych przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Wzorce w tym zakresie zostały przedstawione między innymi przez przedstawicieli nauki prawa podatkowego. Jedną z koncepcji, która jak się wydaje, byłaby o wiele lepsza w praktycznym stosowaniu w odniesieniu do podstawowego problemu zdefiniowania przedmiotu opodatkowania, byłoby oparcie się na Klasyfikacji Środków Trwałych<sup>25</sup>. Prościej jednak, co nie oznacza, że lepiej, było dla projektodawcy przepisać do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wybrane regulacje prawa budowlanego. W istocie jednak niewiele to zmieniło. Problemy, które występowały na tle podatku od nieruchomości w zasadzie pozostaną, a dodatkowo wygenerowano jeszcze szereg nowych.

## Bibliografia

- Banasik P., *Podatki i opłaty lokalne. Podatek leśny. Podatek rolny. Komentarz*, Warszawa 2019.
- Dowgier R., *Podatek od nieruchomości po wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 października 2023 r. w sprawie SK 23/19*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2023, 12.
- Dowgier R., *Projekt nowelizacji w ustawy o podatku rolnym oraz ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w wersji 3.0*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2024, 11.
- Dowgier R., *O dopuszczalności opodatkowania podatkiem od nieruchomości urzędzeń technicznych*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2023, 1. doi: 10.5604/01.3001.0016.2312.
- Dowgier R., Etel L., Pahl B., Popławski M., *Ekspertyza prawna w sprawie przygotowania projektu przepisów ustawowych, określających przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, w związku z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 lipca 2023 r. (sygn. akt SK 14/21)*. Pozyskano z: <https://prod-zmp.s3.pl-waw.scw.cloud/uploads/document/content>

<sup>25</sup> Trzy możliwe koncepcje zmian w zakresie podatku od nieruchomości, związane jednak wyłącznie z wdrożeniem wyroków Trybunału Konstytucyjnego dotyczących podatkowych definicji budynku i budowli przedstawił R. Dowgier, L. Etel, B. Pahl, M. Popławski w ekspertyzie wykonanej na zlecenie Związku Miast Polskich – zob. *Ekspertyza prawna w sprawie przygotowania projektu przepisów ustawowych, określających przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, w związku z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 lipca 2023 r. (sygn. akt SK 14/21)*, [https://prod-zmp.s3.pl-waw.scw.cloud/uploads/document/content\\_file/1392/projekt\\_ustawy\\_-\\_PN\\_\\_po\\_wyroku\\_TK\\_.pdf?X-Amz-Expires=600&X-Amz-Date=20241212T094930Z&X-Amz-Algorithm=AWS4-HMAC-SHA256&X-Amz-Credential=SCWNS07DYNDXX7TN9XNZ%2F20241212%2Fpl-waw%2Fs3%2Faws4\\_request&X-Amz-Signed-Headers=host&X-Amz-Signature=06b9a452befb11f93fe9e577d2cbfe9c8eb106b9eb066b791af01493d7399bc](https://prod-zmp.s3.pl-waw.scw.cloud/uploads/document/content_file/1392/projekt_ustawy_-_PN__po_wyroku_TK_.pdf?X-Amz-Expires=600&X-Amz-Date=20241212T094930Z&X-Amz-Algorithm=AWS4-HMAC-SHA256&X-Amz-Credential=SCWNS07DYNDXX7TN9XNZ%2F20241212%2Fpl-waw%2Fs3%2Faws4_request&X-Amz-Signed-Headers=host&X-Amz-Signature=06b9a452befb11f93fe9e577d2cbfe9c8eb106b9eb066b791af01493d7399bc) (dostęp: 6.12.2024).

\_file/1392/projekt\_ustawy\_-\_PN\_\_po\_wyroku\_TK\_.pdf?X-Amz-Expires=600&X-Amz-Date=20241212T094930Z&X-Amz-Algorithm=AWS4-HMAC-SHA256&X-Amz-Credential=SCWNS07DYNDXX7TN9XNZ%2F20241212%2Fpl-waw%2Fs3%2Faws4\_request&X-Amz-SignedHeaders=host&X-Amz-Signature=06b9a452befb11f93fe9e577d2cbfee9c8eb106b9eb066b791af01493d7399bc (dostęp: 6.12.2024).

Etel L., *Reforma opodatkowania nieruchomości*, Białystok 1998.

Etel L., *Piwnica z rowerem na ścianie – czy to pomieszczenie przeznaczone do przechowywania pojazdów?*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2025, 1.

Etel L., Dowgier R., *Podatki i opłaty lokalne – czas na zmiany*, Białystok 2013.

Etel L., Dowgier R., Liszewski G., Pahl B., *Podatki i opłaty lokalne. Komentarz*, Warszawa 2020.

Felis P. i in., *Opodatkowanie nieruchomości w Polsce na tle systemów europejskich. Wybrane problemy i propozycje zmian*, Warszawa 2023, s. 64–68. Pozyskano z: <https://infin.gov.pl/wp-content/uploads/2023/03/Raport-Opodatkowanie-nieruchomosci.pdf> (dostęp: 4.12.2024).

Kałążny A., *W jakim kierunku zmierza podatek od nieruchomości – czy projekt zmian definicji budynku i budowli ma szansę zrealizować postawione mu cele?*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2024, 9.

Kopyściańska K., *Koncepcja podatku katastralnego w Polsce na tle doświadczeń wybranych krajów*, Wrocław 2016.

Morawski W. (red.), *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz*, Gdańsk 2013.

Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o opłacie skarbowej (druk nr 741). Pozyskano z: <https://orka.sejm.gov.pl/Druki10ka.nsf/0/66AB4B470D19E81EC1258BBE0031CB33/%24File/741.pdf> (dostęp: 4.12.2024).

Żmijewska A.M., *Opodatkowanie budowli podatkiem od nieruchomości. Wpływ zmian legislacyjnych i ewolucji orzecznictwa na opodatkowanie budowli na przykładzie elektrowni wiatrowych i bezdotykowych myjni samochodowych*, Warszawa 2020.