

3C^{LAT}

GWW
LEGAL & TAX



Podatek od nieruchomości w nieruchomościach komercyjnych – jak uniknąć sporów z gminą i błędów w rozliczeniach z najemcami?

radca prawny Paula Kołodziejska



Agenda

Gdzie dziś powstają największe ryzyka w opodatkowaniu nieruchomości komercyjnych

- najczęstsze punkty sporne w centrach handlowych, biurowcach, hotelach i centrach logistycznych,
- jak zmiany przepisów i praktyka organów wpływają na właścicieli nieruchomości komercyjnych.

Powierzchnia użytkowa i elementy techniczne budynku

- jak prawidłowo ustalić powierzchnię użytkową budynku,
- powierzchnie techniczne i podesty technologiczne – gdzie najczęściej pojawiają się błędy,
- instalacje wewnętrzne, rampy – jak analizować ich status podatkowy.

Opodatkowanie transformatorów w budynku i w obiekcie kontenerowym.

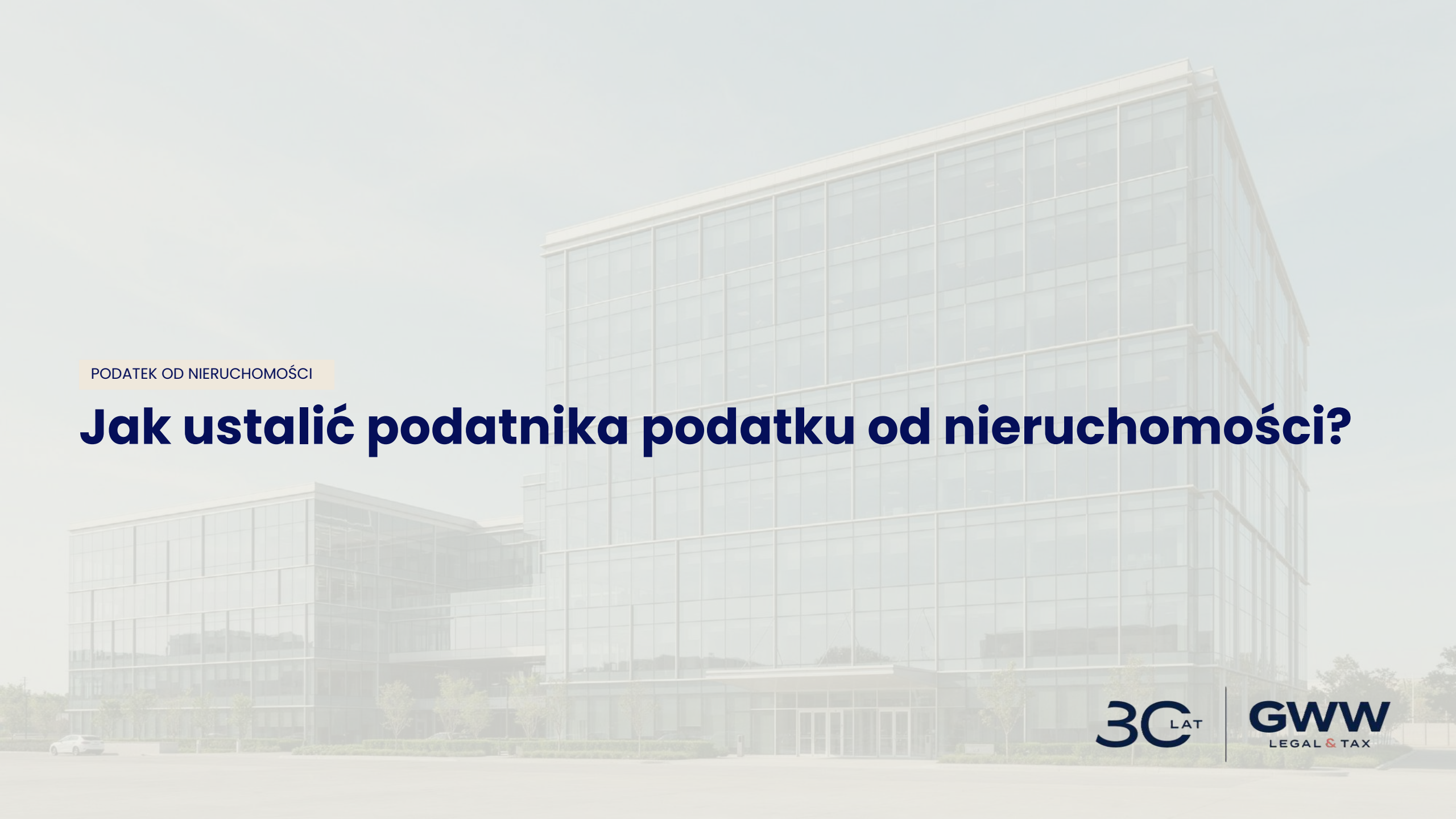
Opodatkowanie elementów zagospodarowania terenu.

Rozliczenie podatku od nieruchomości z najemcami.

Stawka podatku dla strefy beauty w hotelu.

Checklista po webinarze: trzy obszary do weryfikacji w branży nieruchomościowej.



A large, modern glass office building with multiple stories and a grid-like window pattern. The building is the central focus of the image, with a smaller section to the left. The sky is a pale, hazy blue. In the bottom right corner, there are two logos: '3C LAT' and 'GWW LEGAL & TAX'.

PODATEK OD NIERUCHOMOŚCI

Jak ustalić podatnika podatku od nieruchomości?

3C LAT

GWW
LEGAL & TAX

Zasada ogólna

art. 3 ust. 1 upol

Podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące:

1. właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych, z zastrzeżeniem ust. 3;
2. posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych;
3. użytkownikami wieczystymi gruntów;
4. posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie:
 - a) wynika z umowy zawartej z właścicielem, Krajowym Ośrodkiem Wsparcia Rolnictwa lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości,
 - b) jest bez tytułu prawnego, z zastrzeżeniem ust. 2.

Nieruchomości oddane w najem lub dzierżawę

W odniesieniu do rynku nieruchomości szczególnej uwagi wymagają budynki lub lokale oddane w najem lub dzierżawę.

Jak wynika z art. 3 ust. 1 pkt 4 upol, posiadacz zależny (np. najemca, dzierżawca) staje się podatnikiem podatku od nieruchomości tylko wtedy, gdy zawarł umowę – w uproszczeniu – ze Skarbem Państwa lub jednostką samorządu terytorialnego.

📄 Wniosek: najemca lub dzierżawca może zapłacić podatek od nieruchomości, ale tylko w wyjątkowych okolicznościach.

Przykład nr 1

Gmina Kraków jest właścicielem nieruchomości gruntowej położonej w Krakowie, którą wydzierżawiono spółce Polskie Hotele Sp. z o.o.

Podatnikiem podatku od nieruchomości jest: **Polskie Hotele Sp. z o.o.**

Przykład nr 2

Spółka Apartamenty na Wynajem S.A. jest właścicielem lokalu mieszkalnego położonego we Wrocławiu. Anna Kowalska zawarła ze spółką umowę najmu i objęła go w posiadanie na okres od stycznia do grudnia 2026 r.

Podatnikiem podatku od nieruchomości jest: **Apartamenty na Wynajem S.A.**

Czy postanowienia umowne w tej materii cokolwiek zmieniają?

W umowach przenoszących posiadanie, które zawierają między sobą podmioty prywatne, często można spotkać się z próbą przeniesienia statusu podatnika na inny podmiot. Nierzadko brzmi to w następujący sposób:

Dzierżawca w okresie obowiązywania umowy jest obowiązany do terminowego składania deklaracji na podatek od nieruchomości i opłacania z tego tytułu odpowiedniej kwoty podatku.

Niemniej nie jest to prawidłowy kierunek.

W orzecznictwie wskazuje się jednomyślnie, że w drodze umów cywilnoprawnych nie można przenosić obowiązków publicznoprawnych.

Wyrok WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 3 października 2023 r., sygn. I SA/Gd 583/23:

przekonanie podatnika i jakiegokolwiek regulacje odnośnie tej kwestii w umowie najmu nie mają wpływu na obowiązek podatkowy i osobę podatnika. (...) Podkreślić należy, że postanowienia umów cywilnoprawnych nie uchylają ani nie modyfikują obowiązków podatkowych wynikających z mocy ustawy.

3C LAT

GWW
LEGAL & TAX

Skutki błędnego określenia podatnika

W przypadku zawarcia umowy najmu/dzierżawy na powyższych warunkach:

Po stronie właściciela:

powstaje zaległość podatkowa wraz z odsetkami.

Po stronie najemcy/dzierżawcy:

powstaje nadpłata.

3C LAT

GWW
LEGAL & TAX

Przeniesienie ciężaru ekonomicznego

Możliwe jest jednak przeniesienie ciężaru ekonomicznego podatku od nieruchomości na osobę trzecią. Innymi słowy, najemca/dzierżawca może płacić wynajmującemu/wydzierżawiającemu równowartość podatku od nieruchomości.

Nadal jednak, to wynajmujący/wydzierżawiający musi złożyć deklarację i wpłacić kwotę na rachunek organu.

 **Jak to zrobić?** W umowie należy precyzyjnie wskazać, że elementem cenotwórczym usługi najmu lub dzierżawy jest podatek od nieruchomości.

Jak zaś wynika z interpretacji indywidualnych wydawanych na gruncie VAT, tak przykładowo w interpretacji indywidualnej z dnia 13 października 2025 r., nr 0111-KDIB3-1.4012.697.2025.1.MSO:

Jak wynika z dokonanej wcześniej analizy przepisów, sam podatek od nieruchomości, jako że nie może być przedmiotem odsprzedaży, nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

Jeżeli jednak strony umowy postanowią, że wydzierżawiający nieruchomość "przerzuca" koszt podatku od nieruchomości na korzystającego z nieruchomości, tj. dzierżawcę, wówczas koszt ten stanowi element cenotwórczy usługi dzierżawy. (...)

*Koszt podatku od nieruchomości jest należnością bezpośrednio związaną z odpłatnym świadczeniem usługi dzierżawy i **podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług** na zasadach właściwych dla wiążącego strony stosunku cywilnoprawnego, tak jak czynsz dzierżawny.*

A kto płaci podatek za budowlę?

Odpowiedź na to pytanie jest uzależniona od tego czy budowla wzniesiona przez najemcę lub dzierżawcę:

- została wzniesiona dla przemijającego użytku i zostanie zdemontowana po zakończeniu umowy,
- umowa nie przewiduje późniejszego demontażu.

Zasada ogólna

Pamiętajmy, że podatnika podatku od nieruchomości ustalamy na bazie art. 3 upol, ale z wykorzystaniem wykładni systemowej, czyli sięgając do Kodeksu cywilnego (dalej: KC), który reguluje kwestie własności.

Zgodnie z art. 191 KC: *własność nieruchomości rozciąga się na rzecz ruchomą, która została połączona z nieruchomością w taki sposób, że stała się jej częścią składową.*

Parafrazując, jeśli dzierżawca wzniesienie obiekt na gruncie wydzierżawiającego, co do zasady, dzierżawca staje się jego właścicielem, a więc również podatnikiem podatku od nieruchomości (o ile mowa o przedmiocie opodatkowania tym podatkiem).

Przemijający użytek

Niemniej zwróćmy uwagę na art. 47 § 3 KC, zgodnie z którym: *przedmioty połączone z rzeczą tylko dla przemijającego użytku nie stanowią jej części składowych*.

W doktrynie prawa cywilnego przyjmuje się, że przy ocenie „przemijającego użytku” należy uwzględnić wolę podmiotu przyłączającego, tj. czy chciał, aby przyłączenie było tymczasowe, np. na okres funkcjonowania danej umowy.

Pogląd ten znajduje oparcie w orzecznictwie Sądu Najwyższego, np. w wyroku z dnia 4 listopada 1963 r., sygn. I CR 855/62, w którym wyrażono pogląd, że nawet jeśli najemca wybudował piec piekarniczy w wynajętym lokalu, który to piec został połączony z budynkiem, to nie można uznać go za część składową, jeśli zamiarem stron umowy najmu było wybudowanie go na czas trwania umowy z zastrzeżeniem, że po jej wygaśnięciu najemca ma piec odłączyć.

WSA w Poznaniu w wyroku z dnia 20 kwietnia 2021 r. o sygn. I SA/Po 68/21:

Przedmioty połączone z rzeczą tylko dla przemijającego użytku nie stanowią jej części składowych. Co do zasady podatek od budowli stanowiących część składową gruntu płaci właściciel gruntu, na którym znajdują się te obiekty natomiast, jeśli nie stanowią one części składowej gruntu, podatnikiem jest właściciel tych obiektów. Organ zaś a priori, wbrew treści wniosku, przyjął że wymienione w nim budowle stanowią części składowe gruntu.

Przykład nr 3

Dzierżawca gruntu pod centrum handlowe, wznosił wokół budynku parking. W umowie przewidziano, że po zakończeniu terminu jej obowiązywania, dzierżawca nie będzie przywracał gruntu do stanu pierwotnego.

Podatnikiem podatku od nieruchomości jest: **właściciel gruntu.**

Przykład nr 4

Właściciel centrum handlowego zawarł umowę dzierżawy gruntu z osobą fizyczną – w celu posadowienia na nim tablicy reklamowej. Obiekt posiada własny fundament. Umowę zawarto na okres 5 lat i przewidziano w niej, że po zakończeniu terminu jej obowiązywania, dzierżawca jest zobligowany do demontażu tablicy.

Podatnikiem podatku od nieruchomości jest: **właściciel centrum handlowego.**

Wybrane przedmioty opodatkowania

COLUMN GRID

CORE WALL

ELEVATOR SHAFT

PROJECT: MERIDIAN TOWER

DRAWING: A-201

SCALE: 1/8" = 1'-0"

DATE: 03/14/2024

3C^{LAT}

GWW
LEGAL & TAX

Nowa definicja budynku (nowelizacja 2025)

Na skutek nowelizacji, która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2025 r., przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości – nie uległ zmianie. Nadal, zgodnie z art. 2 ust. 1 upol są to:

- grunty,
- budynki lub ich części,
- budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Wprowadzono jednak w szczególności:

nową definicję budynku

nową definicję budowli

**nową definicję trwałego
związania z gruntem**

Nowa definicja budynku (nowelizacja 2025)

Definicja obowiązująca do 31 grudnia 2024 r.:

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

Definicja obowiązująca od 1 stycznia 2025 r.

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**

Kontynuacja w definicji budowli

Jak wskazano w **poz. 6** załącznika nr 4, budowlą może być:

obiekt, 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, inny niż wymieniony w poz. 4 i poz. 5

Budynki magazynowe

Czy budynki magazynowe zawierają się w powyższym wyłączeniu i powinny być kwalifikowane jako budowle?

Tak orzekł WSA w Poznaniu w wyroku z dnia 28 maja 2026 r., sygn. akt I SA/Po 938/25

Stan faktyczny:

Pomiędzy stronami nie ma sporu odnośnie do tego, że sporne obiekty zostały wzniesione w wyniku robót budowlanych, są trwale związane z gruntem, wydzielone z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiadają fundamenty i dach. (...)

Skarżąca wprost wskazała, że funkcją gospodarczą obiektów magazynowych jest składowanie i magazynowanie materiałów w postaci sypkiej, takich jak: fosforyty, sól potasowa, siarczan amonu, dolomit, magnezyt oraz niektórych nawozów przed zgranulowaniem lub spakowaniem. Materiały są przechowywane luzem na posadce obiektów magazynowych w ten sposób, że wewnątrz obiektu powstają hałdy/kopce materiałów. W niektórych obiektach magazynowych występują ściany o wysokości kilkunastu metrów, które wydzielają materiały w postaci sypkiej i zabezpieczają przed ich niekontrolowanym rozsypywaniem się.

Budynki magazynowe – WSA w Poznaniu cd.

Wniosek sądu:

przeznaczenie spornych obiektów na potrzeby składowania materiałów sypkich stanowi pochodną ich kubatury (pojemności), nie zaś jedynie pochodną podjęcia przez skarżącą takiej a nie innej decyzji odnośnie ich zagospodarowania. Obiekty te nie mogą zostać uznane za klasyczne budynki magazynowe, które jedynie w praktyce gospodarczej są wykorzystywane jako zbiorniki. **Nie sposób w szczególności uznać aby sporne obiekty niejako przy okazji nadawały się do przechowywania materiałów sypkich lub też zostały one dopiero później dostosowane do pełnienia tej funkcji. Powyższe okoliczności świadczą o tym, że wykorzystanie przez skarżącą spornych obiektów ukierunkowane jest na maksymalizację wykorzystania ich kubatury.** To nie powierzchnia użytkowa spornych obiektów ma zasadnicze znaczenie lecz ich objętość rzutująca na wielkość możliwego do zgromadzenia w nich materiału.

 **Konkluzja sądu:** Obiekt powinien podlegać kwalifikacji jako budowla.

Doki przeładunkowe

wyrok WSA w Poznaniu z dnia 16 października 2025 r., sygn. I SA/Po 503/25

stan prawny: obowiązujący od 1 stycznia 2025 r.

Stan faktyczny:

We wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej podatnik wskazał, że jest właścicielem doków znajdujących się w obrębie powierzchni użytkowej budynków. Zostały zamontowane m.in. w budynku hali produkcyjnej, na poziomie podłogi, co umożliwia łatwy dostęp do wnętrza budynku.

Pogląd organu podatkowego:

W ocenie organu, doki należy zakwalifikować jako urządzenia budowlane (budowle).

Wniosek sądu:

*Na uwzględnienie zasługuje zatem argumentacja zawarta w skardze, że dokonując wykładni przepisów u.p.o.l. organ interpretacyjny skoncentrował się wyłącznie na okoliczności, czy przedmiotowe doki stanowią "instalacje zapewniające możliwość użytkowania wskazanych budynków zgodnie z ich przeznaczeniem". **Tymczasem, kluczową na gruncie niniejszej sprawy jest okoliczność, że przedmiotowe doki stanowią integralną część przegród budowlanych** budynku produkcyjnego i budynku chłodni składowej, co w zaskarżonej interpretacji nie tylko nie zostało uwzględnione, ale wręcz zanegowane. Jak trafnie zwrócono uwagę na rozprawie, doki są podobne do obiektów w centrach logistycznych i zostały umieszczone w przegrodzie budowlanej, poprzez częściowe wyburzenie ścian.*

✓ **Konkluzja sądu:** Doki należy uznać za element budynku, a nie za odrębną budowlę.

3C^{LAT}

GWW
LEGAL & TAX

Instalacje wewnętrzne – co z wentylacją?

Tak przed nowelizacją, jak i po nowelizacji, budynek, to obiekt budowlany wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem. Niewątpliwie w sformułowaniu tym zawierają się podstawowe instalacje typu instalacja:

- elektroenergetyczna,
- wodociągowa,
- kanalizacyjna,
- gazowa,
- ciepła,
- telekomunikacyjna.

Czy tylko te należy uznać za niepodlegające opodatkowaniu?

W uzasadnieniu projektu ustawy nowelizującej opowiedziano się jednak za szerszą interpretacją. Stwierdzono bowiem, że rodzaj instalacji mieszczących się w definicji budynku jest zdeterminowany jego przeznaczeniem:

przykładowo budynek szpitala czy hali produkcyjnej ze względu na swoją specyfikę wymaga innych rodzajów instalacji (np. instalacja tlenowa w szpitalu) niż standardowy budynek.

Pomimo tego – NSA negatywnie o instalacjach przemysłowych

wyrok NSA z dnia 20 stycznia 2026 r., sygn. III FSK 870/25

stan prawny: obowiązujący do 31 grudnia 2024 r.

Wymaga wskazania, że instalacje przemysłowe mogą być kwalifikowane jako budowle, odrębne od budynku, w którym je usytuowano. **W odróżnieniu od instalacji budowlanych instalacje technologiczne związane są bezpośrednio z konkretnymi procesami produkcyjnymi lub technologicznymi, które mają miejsce wewnątrz budynku.** Są to elementy specyficzne dla danej działalności produkcyjnej, które można dostosować lub usunąć w zależności od aktualnych potrzeb zakładu. Ich obecność dostosowuje budynek do wymogów danego procesu technologicznego, ale nie ma wpływu na podstawową funkcję budynku jako obiektu budowlanego. **Kluczowa różnica polega na tym, że instalacje budowlane – takie jak systemy wodociągowe, elektryczne czy wentylacyjne są niezbędne do podstawowego funkcjonowania budynku, gwarantując bezpieczeństwo, komfort i zgodność z przepisami Prawa budowlanego.** Instalacje technologiczne natomiast są powiązane wyłącznie z prowadzoną działalnością gospodarczą i nie są konieczne do tego, by budynek był funkcjonalny jako obiekt budowlany. Można je usunąć, zmodyfikować lub całkowicie wymienić, a budynek nadal będzie spełniał swoje podstawowe funkcje.

Instalacje wewnętrzne – Prezydent Bydgoszczy pozytywnie

Pozytywna interpretacja indywidualna Prezydenta Miasta Bydgoszczy z dnia 19 grudnia 2025 r.

Stan faktyczny

Wnioskodawca wybudował halę produkcyjną z częścią magazynową oraz zapleczem administracyjnym. Budynek ten został wyposażony, zgodnie z projektem, w instalacje wewnętrzne oraz zewnętrzne, w tym instalację gazu, elektroenergetyczną, wody, kanalizacji sanitarnej, kanalizacji deszczowej, przeciwpożarową, wodociągową oraz wentylacji.

W stanie faktycznym ujęto następujący opis instalacji:

1. wodociągowa – instalacja wodociągowa zimnej i ciepłej wody użytkowej, wykorzystywana w procesie technologicznym oraz do celów bytowych (węzły sanitarne, zaplecze socjalne),
2. kanalizacja sanitarne – instalacja służąca do odprowadzania ścieków z pomieszczeń sanitarnych, socjalnych, WC itp.,
3. wentylacja – instalacja nawiewna i wywiewna w pomieszczeniach biurowych i socjalnych, a także wentylacja technologiczna w części produkcyjnej i magazynowej,
4. przeciwpożarowa – instalacja służąca do gaszenia pożaru mogącego wystąpić wewnątrz hali,
5. kanalizacja deszczowa – instalacja służąca odprowadzeniu wód opadowych z dachu budynków.



Instalacje wewnętrzne – Prezydent Bydgoszczy pozytywnie cd.

Stanowisko Prezydenta Miasta Bydgoszczy:

Ponadto instalacje wewnętrzne to zespół współpracujących ze sobą urządzeń innych niż budowlane, których celem jest prawidłowe funkcjonowanie budynku zgodnie z przeznaczeniem. Stanowią one elementy składowe budynku i jednocześnie nie są obiektami wymienionymi w załączniku nr 4 do u.p.o.l. jako samodzielne budowle.

Natomiast zewnętrzne sieci nie stanowią elementów składowych budynku i podlegają opodatkowaniu jako odrębne od budynku budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

WSA we Wrocławiu negatywnie o wentylacji

wyrok WSA we Wrocławiu z 12 marca 2026 r., sygn. I SA/Wr 813/25

stan prawny: obowiązujący od 1 stycznia 2025 r.

status orzeczenia: nieprawomocne

Stan faktyczny:

Spółka złożyła wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej, który dotyczył w szczególności kwalifikacji podatkowej centrali wentylacyjnej.

Centrala wentylacyjna, z uwagi na uwarunkowania techniczne i przestrzenne (tj. względy akustyczne oraz optymalizację zagospodarowania przestrzeni wewnątrz budynku), została zlokalizowana na zewnątrz budynku produkcyjnego Spółki. Jest posadowiona na fundamencie, który jest deklarowany jako budowla.

Stanowisko WSA we Wrocławiu w odniesieniu do centrali wentylacyjnej:



zasadnie Burmistrz uznał, że Centrala wentylacyjna spełnia definicję budowli, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. c u.p.o.l.

3C^{LAT}

GWW
LEGAL & TAX

Świeciełko w tunelu? NSA o sieci LAN

wyrok NSA z dnia 17 kwietnia 2026 r., sygn. akt III FSK 1212/25

stan prawny: obowiązujący do 31 grudnia 2024 r.

Przedmiotem sporu było opodatkowanie sieci LAN – w części zlokalizowanej w budynkach.

W tym przypadku NSA uznał, że:

*poszukując odpowiedzi na pytanie, czy obiekt znajdujący się wewnątrz budynku jest budowlą (może być uznany za odrębną budowlę), należy dokonać oceny celu umieszczenia w budynku danych instalacji i urządzeń. **Zdaniem NSA, zastrzec przy tym należy, że ocena ta musi uwzględniać dynamikę zmian i rozwoju życia gospodarczego.** Ta sama instalacja, która w przeszłości mogłaby być zakwalifikowana, jako odrębny obiekt budowlany, obecnie stanowi element bez którego nie da się korzystać z budynku.*

W rezultacie:

- ✔ Sąd pierwszej instancji wadliwie uznał część sieci LAN znajdującą się wewnątrz budynków za odrębny obiekt budowlany, podczas gdy jest to instalacja techniczna stanowiąca element wyposażenia budynków, zapewniająca możliwość ich użytkowania zgodnie z przeznaczeniem.

3C^{LAT}

GWW
LEGAL & TAX

Spór o transformatory – wstęp

W poz. 13 załącznika nr 4 wskazano, że budowlą mogą być występujące samodzielnie lub stanowiące element sieci obiekty, których charakterystycznym parametrem jest długość:

1. wodociąg, gazociąg, ciepłociąg oraz inny rurociąg,
2. trakcja elektroenergetyczna, linia elektroenergetyczna,
3. linia kablowa podziemna, umieszczona bezpośrednio w ziemi lub nadziemna, z wyłączeniem kabli telekomunikacyjnych dowieszonych do już istniejącej linii kablowej nadziemnej,
4. kanalizacja kablowa, z wyłączeniem zainstalowanych w niej kabli,
5. kanał technologiczny, z wyłączeniem zainstalowanych w nim kabli,
6. kanał inny niż wymieniony w załączniku

– wraz z przewodami, fundamentem, podbudową słupową oraz konstrukcją wsporczą, o ile je posiadają

Sieć elektroenergetyczna a linia elektroenergetyczna

Na podstawie poz. 13 załącznika nr 4 do upol, ustawodawca dopuścił opodatkowanie obiektów liniowych takich jak: trakcja elektroenergetyczna i linia elektroenergetyczna, które występują samodzielnie lub stanowią element sieci. Jest to de facto odbicie dotychczas obowiązującej definicji obiektu liniowego z art. 3 pkt 3a PB, w której wskazano w szczególności, że obiektem liniowym jest obiekt budowlany, którego charakterystycznym parametrem jest długość, np. linia i trakcja elektroenergetyczna.

W świetle bieżącego orzecznictwa, o którym mowa w dalszej części, konieczne jest dokonanie rozróżnienia ww. trakcji i linii od sieci, która w obecnym stanie prawnym występuje jedynie w nagłówku poz. 13 załącznika nr 4 do upol, podczas gdy w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2024 r., faktycznie była wymieniona w art. 3 pkt 3 PB pod hasłem „sieci techniczne”.

Sieć techniczna, to połączenie wielu, współpracujących ze sobą instalacji i urządzeń, które łącznie służą do przesyłania lub dystrybucji różnych substancji. Jako przykład takich globalnych obiektów w poz. XXVI załącznika do PB wskazano sieci: elektroenergetyczne, telekomunikacyjne, gazowe, wodorowe, ciepłownicze, wodociągowe, kanalizacyjne oraz rurociągi przesyłowe.

Jedną ze składowych sieci jest z kolei linia elektroenergetyczna, która sama w sobie jest obiektem liniowym. Jest to ciąg przewodów służących przenoszeniu energii elektrycznej na odległość.

📄 W naszej ocenie: okoliczność, że linia może technicznie stanowić element szerszego układu przesyłowego, nie oznacza jeszcze, że dla potrzeb podatku od nieruchomości przedmiotem opodatkowania staje się sieć jako całość. Skoro ustawodawca wyraźnie postrzega ją jako obiekt liniowy, konieczne jest opodatkowanie linii per se, a nie jako całość techniczno-użytkową z siecią elektroenergetyczną.

Bieżące orzecznictwo

Niezależnie od powyższego aktualnie w orzecznictwie przeważa pogląd, że transformatory podlegają opodatkowaniu.

wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 9 grudnia 2025 r., sygn. I SA/Wr 529/25

stan prawny: obowiązujący od 1 stycznia 2025 r.

status orzeczenia: nieprawomocne

Sąd wskazał w wyroku (niekorzystnie), że:

w pkt 13 pkt b) tego załącznika wskazano, że ustawodawcy chodzi nie tylko o samodzielne linie elektroenergetyczne, ale też takie linie elektroenergetyczne, które stanowią element sieci. Nie ulega wątpliwości zatem, że transformatory, rozdzielnice i inne urządzenia wymienione we wniosku o interpretację, są niezbędne do funkcjonowania tej sieci zgodnie z przeznaczeniem.

Komentarz:

W cytowanym wyroku WSA pomija jednak, że nowy katalog budowli nie obejmuje sieci technicznych, jak to miało miejsce w minionym stanie prawnym (por. art. 3 pkt 3 PB), lecz linie elektroenergetyczne. Przy ocenie transformatora lub rozdzielni jako potencjalnego urządzenia budowlanego w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. c upol nie powinien decydować jego potencjalny związek z siecią, lecz wyłącznie z obiektem liniowym jakim jest linia elektroenergetyczna.

Wyrok dla branży hotelarskiej

wyrok NSA z dnia 12 czerwca 2025 r., sygn. akt III FSK 87/24

stan prawny: obowiązujący do 31 grudnia 2024 r.

Sąd wskazał w wyroku (niekorzystnie), że:

Urządzenia te stanowią zatem integralną część sieci elektroenergetycznej, która będąc siecią techniczną (budowlą) podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w zw. z art. 3 pkt 3 u.p.b. (...) Urządzenia energetyczne w postaci transformatorów nie pełnią roli służebnej wobec budynku, lecz odwrotnie – budynek, w którym znajduje się stacja transformatorowa pełni rolę "obudowy" urządzeń technicznych znajdujących się w jego wnętrzu, stwarza przestrzeń, w której mogą być umiejscowione urządzenia energetyczne. Znajdujące się w tym obiekcie transformatory nie służą budynkowi, w którym się znajdują, nie są to urządzenia techniczne związane z pracą instalacji "budynkowych". (...). Transformatory nie umożliwiają korzystania z budynku a umożliwiają dostarczanie energii elektrycznej. Rola transformatora nie zmienia się w zależności od tego gdzie jest zlokalizowany.

W naszej ocenie...

Transformator zlokalizowany wewnątrz budynku

który obsługuje – co do zasady powinien być traktowany **jako element instalacji energetycznej** tego budynku, a nie jako odrębny przedmiot opodatkowania.

Transformator zlokalizowany w zewnętrznym obiekcie (np. kontenerowym)

w pierwszej kolejności należy ocenić kwalifikację podatkową samego kontenera. W zależności od jego cech może on stanowić budynek, budowlę albo, w przypadku braku trwałego związania z gruntem, pozostawać poza zakresem opodatkowania.

- Transformator w kontenerze **obsługujący więcej niż jeden budynek** – w naszej ocenie nie powinien być kwalifikowany jako urządzenie budowlane. **Uznanie urządzenia za urządzenie budowlane wymaga bowiem wykazania jego związku z konkretnym obiektem budowlanym, a nie z grupą obiektów.**
- Transformator w kontenerze **obsługujący wyłącznie jeden budynek** – również w takim przypadku, w naszej ocenie, brak jest podstaw do jego odrębnego opodatkowania. **Transformator nie stanowi bowiem urządzenia niezbędnego do zapewnienia funkcji przesyłowej** przez linię energetyczną, a tym samym nie powinien być kwalifikowany jako budowla z tego tytułu.

Infrastruktura towarzysząca – podlegająca opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości

Warto zwrócić uwagę na kategorie obiektów, które standardowo występują przy hotelach, biurowcach czy centrach logistycznych. Zgodnie z załącznikiem nr 4 budowlą jest (o ile zostało wzniesione w wyniku robót budowlanych):

- poz. 10: obiekt kontenerowy trwale związany z gruntem,
- poz. 11: wiata, z wyłączeniem wiaty wymienionej w art. 1a ust. 1 pkt 2a lit. c,
- poz. 12: obiekty liniowe,
- poz. 22: ogrodzenie,
- poz. 24: parking znajdujący się poza budynkiem, plac postojowy, plac składowy, plac pod śmietnik, podjazd, zadaszenie,
- poz. 25: wolno stojące: wieża, maszt, oświetlenie zewnętrzne oraz wolno stojące trwale związane z gruntem: instalacja przemysłowa inna niż wymieniona w załączniku, tablica reklamowa, urządzenie reklamowe.

Infrastruktura towarzysząca – niepodlegająca opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości

⚠ Uwaga! W praktyce spotykamy się z opodatkowaniem również tych obiektów, które nie zostały wymienione w załączniku nr 4.

art. 1a ust. 1 pkt 2a upol

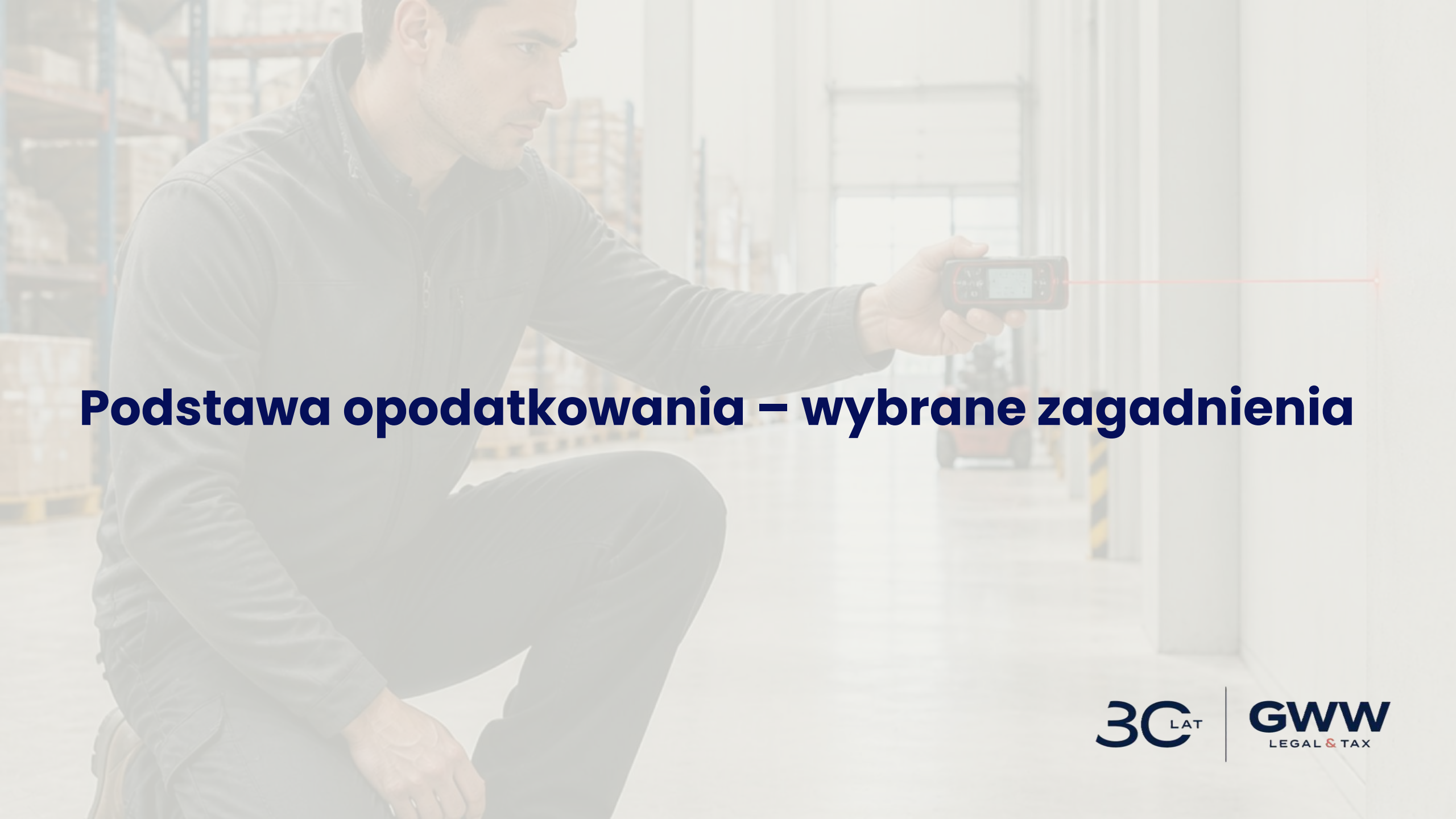
Obiekt budowlany – budynek lub budowlę, z **wyłączeniem** wyrobisk górniczych, a także niewielkich obiektów stanowiących:

1. obiekty kultu religijnego – w szczególności kapliczki, krzyże przydrożne i figury,
2. obiekty architektury ogrodowej – w szczególności posągi i figurki ogrodowe, wodotryski, mostki, pergole, murowane grille i oczka wodne,
3. obiekty użytkowe służące rekreacji codziennej i utrzymaniu porządku – w szczególności śmietniki, wiaty na wózki dziecięce i rowery oraz obiekty stanowiące wyposażenie placów zabaw dla dzieci;

Nie podlegają opodatkowaniu zatem m.in.:

- śmietniki,
- wiaty na wózki dziecięce i rowery,
- place zabaw.



A man in a dark jacket is crouching in a warehouse, holding a handheld electronic device. A red laser line extends from the device across the frame. The background shows warehouse shelving and a forklift.

Podstawa opodatkowania – wybrane zagadnienia

3C^{LAT}

GWW
LEGAL & TAX

Jak ustalić powierzchnię użytkową budynku?

Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 2 upol, budynki podlegają opodatkowaniu od powierzchni użytkowej.

Ta została zdefiniowana w art. 1a ust. 1 pkt 5 upol, zgodnie z którym jest to powierzchnia mierzona po wewnętrznej długości ścian na wszystkich kondygnacjach, z wyjątkiem powierzchni klatek schodowych oraz szypów dźwigowych; za kondygnację uważa się również garaże podziemne, piwnice, sutereny i poddasza użytkowe.

Parafrazując, powierzchnię użytkową:



należy ustalić mierząc obiekt wewnątrz, a nie na zewnątrz,



mierząc go na wszystkich kondygnacjach,



wyłączając z tak ustalonej powierzchni powierzchnię szypów dźwigowych i schodów (powierzchnię korytarzy zalicza się).

Czy antresola są kondygnacją?

Odpowiedź na tytułowe pytanie brzmi: niekiedy tak, a niekiedy nie.

Kratownica poza zakresem opodatkowania

wyrok NSA z dnia 25 kwietnia 2024 r., sygn. III FSK 230/22

do przyjęcia czy przedmiotowe powierzchnia kratownic stanowi powierzchnię kondygnacji (...) zasadnicze znaczenie ma to czy owe stalowe kratownice spełniają opisaną wyżej funkcję stropu oddzielającego poszczególne części budynku. Istotne znaczenie ma również fakt czy kratownice są elementem konstrukcyjnym budynku. Z przedstawionego we wniosku opisu kratownice służą de facto tylko do dotarcia do wyższych partii posadowionych na parterze budynku maszyn i urządzeń. Nie są rezultatem procesu budowlanego i nie są elementem konstrukcji budynku, ale sposobem jego wykorzystania. (...) *sporne kratownice stanowią konstrukcję umożliwiającą przebywanie na pewnej wysokości, stanowią poziomą płaszczyznę między podłogą a dachem. Są to samonośne konstrukcje, które umożliwiają obsługę urządzeń i nie przenoszą one obciążeń budynku, zbudowane w sposób umożliwiający montaż i demontaż.* Tak więc charakterystyczną cechą spornych kratownic jest to, że ich demontaż nie powoduje ingerencji w elementy nośne konstrukcji budynku. Wskazana konstrukcja pozwala na bieżącą obsługę maszyn.

Antresola betonowa

Jeśli zaś antresola:

- została przewidziana w projekcie budynku,
- jest konstrukcyjnie zespolona z budynkiem,

⚠ z dużym prawdopodobieństwem powinna być opodatkowana podatkiem od nieruchomości.

Stawki podatku od nieruchomości – wybrane zagadnienia

Stawki podatku od nieruchomości – wybrane zagadnienia

Strefa beauty w hotelu

art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d upol

W ww. przewidziano preferencyjną stawkę podatku od nieruchomości dla budynków związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń.

Chcąc zastosować obniżoną stawkę podatku od nieruchomości z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d upol, konieczne jest zatem, aby:

Warunek 1

budynek był związany z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu ustawy o działalności leczniczej,

Warunek 2

powierzchnia budynku była faktycznie zajęta przez podmiot udzielający ww. świadczeń.

 Obie przesłanki muszą być spełnione łącznie.

Czy w strefie beauty wykonywane są świadczenia zdrowotne?

Zgodnie z art. 2 pkt 10 ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (dalej: ustawa o działalności leczniczej), świadczenia zdrowotne, to działania służące zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu lub poprawie zdrowia oraz inne działania medyczne wynikające z procesu leczenia lub przepisów odrębnych regulujących zasady ich wykonywania.

Równolegle ww. ustawa posługuje się definicją „działalności leczniczej” (art. 3 ust. 1 i 2), która polega na udzielaniu świadczeń zdrowotnych, ale może polegać również na:

- promocji zdrowia lub
- realizacji zadań dydaktycznych i badawczych w powiązaniu z udzielaniem świadczeń zdrowotnych i promocją zdrowia, w tym wdrażaniem nowych technologii medycznych oraz metod leczenia.

Z powyższego wynika, że zakres pojęcia „świadczenia zdrowotne” jest węższy od pojęcia „działalności leczniczej”. Przy czym, to pierwsze nie koncentruje się na poprawianiu wyglądu czy usuwaniu wad urody, lecz na zdrowiu w standardowym tego słowa znaczeniu. Tak też uznał WSA w Warszawie w wyroku z dnia 30 maja 2016 r., sygn. VII SA/Wa 385/16. Już to stawia SPA w hotelu pod znakiem zapytania.

Wpis do rejestru podmiotów prowadzących działalność leczniczą

Kolejnym warunkiem jest szczególny status podmiotu udzielającego świadczeń zdrowotnych.

Jakkolwiek w ramach art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d upol nie przewidziano, że musi on posiadać wpis do rejestru podmiotów prowadzących działalność leczniczą, to konieczność ta wynika z art. 103 ustawy o działalności leczniczej. Przewiduje on, że działalność leczniczą, która zawiera w sobie „świadczenia zdrowotne” można rozpocząć po uzyskaniu wskazanego wpisu do rejestru.

Taki pogląd prezentowany jest również w orzecznictwie odnoszącym się bezpośrednio do podatku od nieruchomości, czego przykładem jest wyrok NSA z dnia 16 marca 2022 r., sygn. III FSK 1710/21: *Wymóg uzyskania wpisu do rejestru podmiotów wykonujących działalność leczniczą jest konieczny dla możliwości zastosowania stawki określonej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l.*

Ostatnia przeszkoda

Kolejną kwestią wymagającą uwzględnienia jest komercyjny charakter działalności hotelarskiej. Z dotychczasowego orzecznictwa wynika bowiem, że zastosowanie preferencyjnej stawki podatku od nieruchomości jest wyłączone w odniesieniu do pomieszczeń, które, poza funkcją objętą preferencją, są wykorzystywane również do celów komercyjnych.

W wyroku z 1 sierpnia 2023 r., sygn. I SA/Bd 240/23, WSA w Bydgoszczy wskazał, że pomieszczenia związane z działalnością leczniczą powinny być wykorzystywane zasadniczo wyłącznie do udzielania świadczeń zdrowotnych, a nie do celów komercyjnych lub osobistych podatnika. Zbliżone stanowisko zajął WSA w Gliwicach w wyroku z 23 lipca 2020 r., sygn. I SA/GI 75/20, podkreślając, że zastosowanie obniżonej stawki wymaga wykluczenia komercyjnego wykorzystania pomieszczeń objętych preferencją.



PODSUMOWANIE

Co po webinarze? Trzy obszary do weryfikacji

30^{LAT}

GWW
LEGAL & TAX

1

Podatnik i umowy

Czy umowa najmu lub dzierżawy nie jest traktowana jako podstawa do „przeniesienia” statusu podatnika na najemcę?

Czy w umowach z najemcami prawidłowo uregulowano jedynie ekonomiczny ciężar podatku, bez zmiany ustawowego podatnika?

Czy w przypadku inwestycji wykonanych przez najemcę prawidłowo ustalono, kto jest podatnikiem wybudowanych obiektów?

2

Budynek i jego elementy

Czy powierzchnia użytkowa została policzona prawidłowo?

Czy doki przeładunkowe nie zostały automatycznie uznane za odrębne budowle, mimo że są konstrukcyjnie związane z budynkiem?

3

Infrastruktura na terenie nieruchomości

Czy parkingi, ogrodzenia i większe wiaty zostały prawidłowo zakwalifikowane jako budowle?

Czy nie opodatkowano jako budowli obiektu, który nie mieści się w ustawowym katalogu budowli – np. utożsamiając rampę z „podjazdem” tylko ze względu na podobną funkcję?

Czy nie opodatkowano wiat rowerowych i innych obiektów małej architektury?

Wszystkie grafiki użyte w prezentacji zostały wygenerowane przez AI.



Sebastian Gumieła

doradca podatkowy, radca prawny, partner GWW

tel. 692 887 493, e-mail: sebastian.gumieła@gww.pl

Specjalizuje się w bieżącym doradztwie podatkowym CIT, VAT, podatku akcyzowym oraz prawie celnym.

Ma wieloletnie doświadczenie w obsłudze podatkowej klientów korporacyjnych, szczególnie w branży telekomunikacyjnej i energetycznej. Współkieruje zespołami prawników świadczącymi usługi doradztwa podatkowego w zakresie podatków w dużych podmiotach gospodarczych. Posiada doświadczenie w przeprowadzaniu audytów podatkowych oraz badań due dilligence.



Paula Kołodziejska

radca prawny

e-mail: paula.kolodziejska@gww.pl

Specjalizuje się w podatku od nieruchomości. Wspierała w tym obszarze podmioty prowadzące działalność gospodarczą w szczególności w szeroko rozumianej branży produkcyjnej (m.in. hutniczej, automotive, spożywczej, meblarskiej czy budowlanej) oraz m.in. przedsiębiorców z branży wodociągowej, gazowej, telekomunikacyjnej i stoczniowej.



Zapraszamy do kontaktu



ul. Książęca 4
00-489 Warszawa
t. +48 22 212 00 00
warszawa@gww.pl



ul. Towarowa 37
61-896 Poznań
t. +48 61 658 00 00
poznan@gww.pl



ul. Stawowa 6/17
50-018 Wrocław
t. +48 71 796 77 55
wroclaw@gww.pl



al. Piłsudskiego 44
35-001 Rzeszów
t. +48 17 333 10 10
rzeszow@gww.pl