

- **obiekty złożone jako budowle – dr Adam Kałużny (Deloitte)**

Wyrok NSA z 26 stycznia 2022 r., III FSK 2124/21

Nawet jeżeli poszczególne pod względem fizycznym obiekty, z których każdy spełnia cechy pozwalające uznać go za odrębny przedmiot opodatkowania, są wykorzystywane do osiągnięcia konkretnego celu gospodarczego i z tego powodu zostały funkcjonalnie połączone (np. za pomocą rur, kabli, szyn, taśmociągów), nie można tworzyć z ich sumy jednego przedmiotu opodatkowania, w rozumieniu art. 2 ust. 1 UPOL.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Uzasadniając swoje rozstrzygnięcie Kolegium zauważyło, że aby móc opodatkować podatkiem od nieruchomości tak części budowlane, jak i techniczne, jedne i drugie muszą stanowić całość techniczno-użytkową. Z materiału dowodowego wynika, że węzeł betoniarski składa się z następujących zasadniczych elementów: maszyny betoniarskiej (w obudowanym pomieszczeniu mieszalnika), zasieków na kruszywo ze zgniatarką (łopatą mechaniczną), silosów na cement, kontenera sterowniczego, kontenera grzewczego wody, kontenera na domieszki chemiczne, kompleksu recyklingu oraz terenu utwardzonego w obrębie urządzeń węzła. Jego konstrukcja nośna zbudowana jest ze stalowych elementów, a w jej skład wchodzi słupy, belki, okratowania, schody, podesty, balustrady, siatki zabezpieczające, konstrukcje do montażu instalacji i podajników, podest do obsługi napędu zgarniarki kruszywa. Głównymi elementami konstrukcji nośnej węzła betoniarskiego jest platforma mieszarki. Dach posiadają jedynie niektóre z urządzeń wchodzących w skład węzła betoniarskiego, tj. kontener sterowniczy, kontener wody grzewczej oraz kontener na domieszki chemiczne. Obudowa ścian i zadaszenie wykonane jest nad maszyną betoniarską oraz kompresorownią. Węzeł betoniarski jako zespół urządzeń składa się z wielu elementów i części, które pełnią określone funkcje użytkowe w połączeniu z innymi elementami. Ponadto obiekt budowlany jakim jest węzeł betoniarski zbudowany został z elementów i posiada zamontowane instalacje oraz urządzenia, które powiązane są ze sobą technicznie i funkcjonalnie, tworzą razem całość techniczno-użytkową. Co prawda niektóre elementy teoretycznie mogłyby pełnić samodzielnie określone funkcje (np. silosy, zasieki, instalacje, pompy, zasobniki, zbiorniki), ale razem i w powiązaniu tworzą zespół urządzeń nieodzowny do funkcjonowania węzła betoniarskiego, bez których nie mógłby on funkcjonować w celu do tego przewidzianym (wybudowanym). Węzeł betoniarski funkcjonuje jako całość, a zatem takiego obiektu nie można dzielić na kolejne obiekty budowlane o czym świadczy proces technologiczny przygotowania i produkcji betonu. Brak prawidłowego działania którejkolwiek z części składowych nie pozwalałby na wykorzystywanie tego obiektu jako węzła betoniarskiego i nie byłaby możliwa produkcja betonu. Wobec tego obiekt budowlany, jakim jest budowla węzła betoniarskiego, spełnia swoje funkcje ze względu na techniczne i funkcjonalne powiązanie wszystkich elementów. Instalacje (w tym urządzenia) zapewniają bowiem możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, a mianowicie prowadzenie działalności gospodarczej polegającej na wytwarzaniu betonu. Zdaniem Kolegium w odniesieniu do kontenerów socjalno-biurowych bezspornie zostało ustalone, że obiekty te posiadają wszystkie cechy budynku (są trwale związane z gruntem, wydzielone z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, posiadają fundamenty i dach). Powinny one zatem zostać zakwalifikowane do kategorii budynków.

(...)

Oddalając skargę WSA w Łodzi wskazał, że odkodowanie pojęcia "węzeł betoniarski" nie ma., wbrew twierdzeniom Spółki, istotnego znaczenia. Ważne jest bowiem ustalenie czy mamy do czynienia z budowlą, a jeśli tak - jakie elementy wchodzi w jej skład. Przy dokonywaniu kwalifikacji obiektu do kategorii budynku lub budowli, należy zawsze mieć na uwadze jego elementy funkcjonalne czyli przeznaczenie, wyposażenie oraz sposób i możliwości wykorzystania tego obiektu jako całości. Nie można bowiem funkcjonalnej, wieloelementowej

całości tworzącej określony proces technologiczny, dzielić - dla celów podatkowych - na poszczególne obiekty budowlane, gdyż w istocie prowadziłyby to do obejścia prawa. Podatnik mógłby bowiem celowo obudowywać poszczególne najdroższe elementy budowli, zabezpieczając im trwałe związanie z gruntem, wydzielenie z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz fundamenty i dach – po to, aby zmniejszyć wartość budowli, a tym samym podstawę opodatkowania. Z tych względów Sąd pierwszej instancji podzielił ocenę Organu pierwszej instancji, zaakceptowaną w decyzji Kolegium, że skoro obiekt nazywany przez Spółkę "węzłem betoniarskim", czy "budynkiem mieszalnika", został wyposażony w urządzenia zajmujące jego przestrzeń w znacznym stopniu i funkcjonalnie powiązany z pozostałymi obiektami i urządzeniami w taki sposób, że tylko łącznie mogą realizować założony cel jakim jest produkcja betonu, to należy uznać, że taki obiekt budowlany wykracza poza ustawowo określone cechy budynku, nawet jeżeli cechy te posiada. Sąd podzielił także ocenę organu, że chociaż niektóre elementy tzw. węzła betoniarskiego (w ujęciu jakim posługuje się biegły) teoretycznie mogłyby pełnić samodzielnie określone funkcje (np. silosy, zasieki, instalacje, pompy, zasobniki, zbiorniki), jednak razem i w powiązaniu tworzą one zespół urządzeń nieodzowny do produkcji betonu, bez których osiągnięcie tego celu gospodarczego nie byłoby możliwe. Wszystkie te elementy pozostają bowiem w związku techniczno-użytkowym. Wykazanie związku techniczno-użytkowego pozwala w konsekwencji na opodatkowanie podatkiem od nieruchomości jako budowli w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. obiektu budowlanego o złożonej budowie.

(...)

W rozpatrywanej sprawie, problem prawny sprowadza się do właściwego przyporządkowania określonych obiektów Spółki do budynku lub budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l. Wprawdzie w decyzjach organów podatkowych, jak również w uzasadnieniu wyroku Sądu pierwszej instancji, analizie poddawane było wiele obiektów, ostateczny spór sprowadza się dwóch obiektów. Pierwszy z nich wskazywany jest jako tzw. "węzeł betoniarski" w skład którego zaliczono zasadnicze elementy: maszyna betoniarska (w obudowanym pomieszczeniu mieszalnika), zasieki na kruszywo ze zgniatarką (łopata mechaniczna), silosy na cement, kontener sterowniczy, kontener grzewczy wody, kontener na domieszki chemiczne, kompleks recyklingu oraz teren utwardzony w obrębie urządzeń węzła. Zdaniem organów podatkowych, zaakceptowanych przez WSA w Łodzi, cały "węzeł betoniarski" powinien podlegać opodatkowaniu, jako budowla z uwagi na to, że wszystkie elementy pozostają ze sobą w związku techniczno-użytkowym.

Naczelny Sąd Administracyjny stanowiska takiego nie podziela. W pierwszej jednak kolejności, w związku z podniesionymi w skardze kasacyjnej zarzutami, odnotowania wymaga, że NSA w uchwale składu siedmiu sędziów z 29 września 2021 r., sygn. akt III FPS 1/21 (wszystkie powoływane orzeczenia dostępne są na stronie: orzeczenia.nsa.gov.pl) podjął uchwałę, że obiekt budowlany, będący budowlą w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.p.b. w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., może być dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości uznany za budynek w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., jeżeli spełnia kryteria bycia budynkiem wymienione w tym przepisie, a jego wyróżniającą cechą jest powierzchnia użytkowa, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Zaprezentowany pogląd oznacza oderwanie postrzegania jednego z podstawowych elementów konstrukcyjnych podatku, jakim jest podstawa opodatkowania, wyłącznie przez pryzmat przepisów prawa budowlanego. Skład orzekający NSA w niniejszej sprawie próbuje stanowisko wyrażone w powyższej uchwale i w dalszej części wykorzystuje argumentację zawartą w jej uzasadnieniu.

Przed odniesieniem jednak stanowiska wyrażonego w tej uchwale do realiów konkretnej sprawy podatkowej, koniecznym jest jednoznaczne ustalenie, "co podlega opodatkowaniu". Należy zatem prawidłowo zidentyfikować konkretny obiekt budowlany, mający stanowić przedmiot opodatkowania i dopiero w następnej kolejności podjąć próbę odpowiedzi na pytanie, czy obiekt ten można zaliczyć do kategorii budynków lub budowli, bądź też przyjąć, że z woli ustawodawcy nie podlega on w ogóle opodatkowaniu. W procesie prawidłowego

zakwalifikowania konkretnego obiektu do określonej kategorii, pozwalającej na jego opodatkowanie jako budynku lub budowli (ewentualnie uznanie, że nie podlega on opodatkowaniu), kierować należy się kryteriami zaprezentowanymi w wyżej wskazanej uchwale.

W rozpatrywanej sprawie opodatkowany został określony kompleks różnych obiektów ("węzła betoniarskiego"), gdyż pozostają one w związku techniczno-użytkowym. Dla organów podatkowych oraz Sądu pierwszej instancji, decydującym był funkcjonalny związek określonych obiektów, pozwalających na ich "łączne" opodatkowanie, jako jednej budowli. Zdaniem jednak Naczelnego Sądu Administracyjnego, z punktu widzenia obowiązku podatkowego, znaczenie ma nie tyle fakt funkcjonalnego (gospodarczego) powiązania zespołu obiektów, ile ocena czy poszczególne elementy takiego ciągu produkcyjnego, stanowią jeden przedmiot materialny, samoistny pod względem technicznym (jedną rzecz). Takiej zaś oceny nie dokonały zarówno organy podatkowe, jak i Sąd pierwszej instancji. Wprawdzie wymieniane są poszczególne obiekty, jako odrębne przedmioty (rzeczy), jednak przy określeniu przedmiotu opodatkowania, potraktowane zostały jak jedna rzecz ("węzeł betoniarski") od której obliczony został podatek. Stanowisko Kolegium, zaakceptowane przez Sąd pierwszej instancji, jednoznacznie wskazuje, że przedmiotem opodatkowania, jest "węzeł betoniarski" jako całość. Zauważyć jednak należy, że w świetle wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie SK 48/15 związek funkcjonalny nie może mieć znaczenia dla istnienia powinności podatkowych. Argumentacja Sądu pierwszej instancji oparta została tymczasem na takim związku, gdyż wyraźnie zostało stwierdzone, że to powiązania techniczno – użytkowe, zdecydowały o uznaniu "węzła betoniarskiego" za jeden obiekt budowlany i w konsekwencji opodatkowany jako budowla. Znaczenie miał zatem związek funkcjonalny (produkcja betonu), co w świetle powyższego wyroku Trybunału Konstytucyjnego, uznać należy za niedopuszczalne.

Przy odkodowaniu występujących na gruncie prawa podatkowego pojęć, sięgnąć należy niekiedy do tożsamyh pojęć występujących w innych gałęziach prawa. Dostrzegając konieczność posiłkowania się pewnymi rozwiązaniami przyjętymi między innymi na gruncie prawa cywilnego, wypada zarazem zwrócić uwagę na kwestię autonomii prawa podatkowego w stosunku do innych dziedzin prawa, a zwłaszcza zakresu tej autonomii. W literaturze podkreśla się, że stanowi ona swego rodzaju kompromis pomiędzy zasadami spójności i zupełności systemu prawa, do którego prawo podatkowe przynależy, a jego niezależnością w obrębie tego systemu, głównie zaś w stosunku innych dziedzin prawa, również należących do systemu prawa publicznego sensu largo (por. M. Zirk-Sadowski, Problem autonomii prawa podatkowego w świetle orzecznictwa NSA, *Kwartalnik Prawa Podatkowego*, 2001, nr 2, s. 39-58; R. Mastalski, Autonomia prawa Podatkowego a spójność i zupełność systemu prawa, *"Przegląd Podatkowy"* 2003, nr 10, s. 12, A. Gomułowicz [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2002, s. 136 i n). Zatem z jednej strony autonomia prawa podatkowego oznacza, że nawet w przypadku identycznego zdefiniowania pewnych pojęć w innych dziedzinach prawa, ich znaczenie na gruncie prawa podatkowego może być różne (por. uchwała NSA z dnia 29 września 2021 r., sygn. akt III FPS 1/21). Z drugiej strony, sądy administracyjne, stosując w konkretnych sprawach podatkowych konstrukcje, które nie zostały zdefiniowane w prawie daninowym, niejednokrotnie wprost odwołują się do ich wymowy wypracowanej m.in. w prawie cywilnym (np. uchwała NSA z dnia 13 marca 2017 r., sygn. akt II FPS 5/16 i zawarte w niej rozważania dot. spółki cywilnej). W końcu wbrew nazwie daniny – "podatek od nieruchomości", jego przedmiotem opodatkowania nie są objęte tylko nieruchomości, albowiem opodatkowaniu tym podatkiem podlegają również budowle, które (w zależności od ich rodzaju) można identyfikować podwójnie (jako nieruchomość albo ruchomość). Nie wydaje się możliwe wypracowanie jednego wzorca interpretacyjnego, który przy odczytywaniu treści poszczególnych przepisów podatkowych pozwoli w sposób jednoznaczny i jednolity rozstrzygnąć zarysowany wyżej problem. Stąd ocena znaczenia poszczególnych wyrażen użytych w ustawie podatkowej, tożsamyh z wypowiedziami w prawie prywatnym czy w innych dziedzinach prawa publicznego, winna uwzględniać przede

wszystkim kontekst systemowy wewnętrzny, istotę podatkowych rozwiązań legislacyjnych, w konfrontacji z wszystkimi elementami konstrukcyjnymi podatku i funkcją jaką ma on wypełniać.

Skoro odwoływanie się do związku funkcjonalnego, było niedopuszczalne, w konsekwencji uznać należy, że o identyfikowaniu dla celów podatkowych w podatku od nieruchomości, jako jednego obiektu budowlanego, w przypadku złożonych konstrukcji gospodarczych, decydować winno to czy wszystkie jej elementy składają się na jeden wyodrębniony fizycznie przedmiot materialny – rzecz. Dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości, stosując posiłkowo (co jak powyżej wskazano niekiedy jest konieczne) uregulowanie art. 45 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz.U. z 2020r. poz. 1740 ze zm. – dalej: k.c.), będzie przez to należało rozumieć obiekt wyodrębniony spośród innych obiektów, który umożliwia samoistne potraktowanie go jako przedmiotu opodatkowania. Jeżeli zostanie stwierdzone, że jest on budynkiem, wówczas podstawę opodatkowania stanowić będzie powierzchnia użytkowa, zaś w przypadku uznania za budowlę, jego wartość. Aby dany obiekt mógł zostać uznany za przedmiot opodatkowania, musi mieć postać materialną oraz cechować się samoistością, czyli takim zindywidualizowaniem i wyodrębnieniem od innych obiektów, że w stosunku do niego spełnione będą kryteria umożliwiające ustalenie podstawy opodatkowania. Inaczej mówiąc, jeden przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości stanowić może tylko to, co wchodzi w skład tego przedmiotu materialnego i nie może być od niego odłączone bez uszkodzenia lub istotnej zmiany przedmiotu odłączonego lub odłączanego (art. 47 § 2 k.c., por też uchwała NSA z dnia 29 września 2021 r., sygn. akt III FPS 1/21). Związane jest to z występowaniem tzw. rzeczy złożonych, które składają się z większej lub mniejszej liczby części, zwanych składowymi. W ujęciu cywilistycznym, o tym czy określone elementy stanowią części składowe jednej rzeczy złożonej rozstrzyga obiektywna potrzeba gospodarczego znaczenia istniejącego między nimi fizycznego i funkcjonalnego powiązania, która może być zależna od aktualnie panujących poglądów i uwarunkowań technicznych. Jeśli poszczególne części danego urządzenia są powiązane fizycznie i funkcjonalnie tak, że tworzą razem gospodarczą całość, to stanowią części składowe jednej rzeczy złożonej, choćby całość tę można było fizycznie łatwo rozdzielić (por. W. Pawlak (w) J. Gudowski (red), Kodeks cywilny. Komentarz. Tom I. Część ogólna, cz. 1, nb 4, LEX WKP 2021). W doktrynie prawa cywilnego prezentowany jest też pogląd, że określony przedmiot staje się częścią składową rzeczy, jeżeli jest z nią powiązany w sensie fizycznym, gospodarczym i funkcjonalnym, przy czym chodzi tu o połączenie dokonane w stopniu trwałym (por. m.in. E. Gniewek, Kodeks cywilny. Komentarz, red. E. Gniewek, P. Machnikowski, Warszawa 2019 r, s. 110 i przytoczona tam literatura).

Powyższe zapatrywania można odpowiednio zastosować do ustalenia, co składa się na konkretny obiekt budowlany podlegający opodatkowaniu w rozumieniu ustawy podatkowej. Nie zmienia to jednak okoliczności, że nadal mamy do czynienia z odrębnym przedmiotem materialnym, podlegającym odrębnemu opodatkowaniu, zaś wyżej opisane przesłanki, pozwolą jedynie na zidentyfikowanie co w skład takiego przedmiotu (rzeczy złożonej) wchodzi. Czym innym jest natomiast połączenie odrębnych przedmiotów materialnych (w tym również rzeczy złożonych) w jeden ciąg technologiczny (produkcyjny). Nawet jeżeli poszczególne pod względem fizycznym obiekty, z których każdy spełnia cechy pozwalające uznać go za odrębny przedmiot opodatkowania, są wykorzystywane do osiągnięcia konkretnego celu gospodarczego i z tego powodu zostały funkcjonalnie połączone (np. za pomocą rur, kabli, szyn, taśmociągów), nie można tworzyć z ich sumy jednego przedmiotu opodatkowania, w rozumieniu art. 2 ust 1 u.p.o.l. Przyjęcie odmiennego stanowiska prowadziłoby bowiem do wyodrębnienia przedmiotu opodatkowania, nie ze względu na jego fizyczne właściwości, lecz z uwagi na połączenia techniczno – użytkowe odnoszące się do przesłanki funkcjonalności, co jak wcześniej wskazano, jest niedopuszczalne. Zaprezentowane stanowisko nie wyklucza zarazem możliwości opodatkowania części budynku lub części budowli (art. 2 ust. 1 pkt 2 i 3 u.p.o.l.), w przypadkach przewidzianych ustawą podatkową (np. opodatkowanie części budynku

wpisanego do rejestru zabytków, zajętej na prowadzenie działalności gospodarczej, opodatkowanie części budowli zaliczanych do obiektów liniowych i in.).

Wobec tego, w przypadku, gdy element ciągu technologicznego (gospodarczego/użytkowego) stanowi odrębny przedmiot materialny, należy ocenić, czy jest on obiektem budowlanym w rozumieniu art. 3 pkt 1 u.p.b., a jeżeli tak, to dalszy etap postępowania podatkowego winien prowadzić do ustalenia, czy stanowi on budynek bądź budowlę w rozumieniu ustawy podatkowej, czy też w ogóle nie podlega opodatkowaniu.

Z tych też powodów nie można za zasadne uznać stanowiska Sądu pierwszej instancji, który stwierdził, że nie można funkcjonalnej, wieloelementowej całości tworzącej określony proces technologiczny, dzielić – dla celów podatkowych – na poszczególne obiekty budowlane. W konsekwencji za zasadne uznać należało zarzuty naruszenia przepisów prawa materialnego, które odnoszą się do opodatkowania "węzła betoniarskiego".

Jedynie na marginesie Naczelny Sąd Administracyjny pragnie zwrócić uwagę na stanowisko wyrażone w powoływanej już uchwale NSA z 29 września 2021 r., odnoszące się do dokonanej z dniem 28 czerwca 2015 r. nowelizacji art. 3 pkt 1 u.p.b. Stwierdzono w niej, że zmiana ta miała charakter normatywny. W stanie prawnym obowiązującym przed 28 czerwca 2015 r. obiekt budowlany będący budynkiem stanowił jeden przedmiot opodatkowania wraz ze znajdującymi się w nim instalacjami i urządzeniami technicznymi. Skutkiem dokonanej nowelizacji jest natomiast zawężenie (wykluczenie) możliwości uznania za odrębny przedmiot opodatkowania jedynie "instalacji zapewniających możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem". Nie stanowią też odrębnego przedmiotu opodatkowania inne części składowe budynku, tzn. takie, które związane są z jego użytkowaniem i nie mogą być od budynku odłączone bez uszkodzenia lub istotnej zmiany całości albo bez uszkodzenia lub istotnej zmiany przedmiotu odłączonego (art. 47 § 2 k.c.). Natomiast samo wyposażenie obiektu budowlanego (np. budynku) w instalacje nie jest elementem decydującym o jego kwalifikacji. W praktyce istnieją obiekty spełniające określone funkcje, będące budynkami, lecz których uzbrojenie w określone instalacje (np. elektryczne, grzewcze, wodne), w kontekście ich przeznaczenia, jest zbędne.

Wyroki powiązane

wyrok NSA 5 maja 2022 r., sygn. akt III FSK 2141/21;

wyrok NSA 5 maja 2022 r., sygn. akt III FSK 4166/21;

wyrok WSA w Gdańsku z 17 stycznia 2023 r., sygn. akt I SA/Gd 975/22;

uchwała NSA z 29 września 2021 r., sygn. akt III FPS 1/21.

Przepisy

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 70).

Art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 Użyte w ustawie określenia oznaczają:

budynek – 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;

budowla – 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;

Art. 2 ust. 1 Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane:

1) grunty;

2) budynki lub ich części;

3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 2351, z 2022 r. poz. 88, 1557, 1768, 1783, 1846, 2206, 2687, z 2023 r. poz. 553)

Art. 3 pkt 1 Ilekroć w ustawie jest mowa o obiekcie budowlanym – należy przez to rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1360, 2337, 2339, z 2023 r. poz. 326).

Art. 47 § 2 Częścią składową rzeczy jest wszystko, co nie może być od niej odłączone bez uszkodzenia lub istotnej zmiany całości albo bez uszkodzenia lub istotnej zmiany przedmiotu odłączonego.

Główne problemy

1. Funkcja i przeznaczenie gospodarcze jako kryteria brane pod uwagę przy ustalaniu przedmiotu opodatkowania.
2. Kompleksowe zespoły obiektów jako potencjalne budowle (węzły betoniarskie, oczyszczalnie ścieków, kolejki linowe).
3. Rola załącznika do UPB – czy kasa fiskalna na myjni samochodowej lub stacji paliw podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości?
4. Kiedy urządzenie techniczne podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości?