

GWV

LEGAL & TAX



Energetyka a podatek od nieruchomości

Co warto zweryfikować po zmianach przepisów?

RADCA PRAWNY | PAULA KOŁODZIEJSKA



Agenda webinaru

01

Skutki zmian definicji budynku i budowli

Najważniejsze konsekwencje nowelizacji dla przedsiębiorstw energetycznych

02

Interpretacje i orzecznictwo

Przegląd bieżących interpretacji indywidualnych i wyroków sądów administracyjnych

03

Główne obszary ryzyka

Transformatory, zbiorniki, instalacje wewnętrzne

04

Opodatkowanie OZE

Farmy wiatrowe, fotowoltaiczne oraz grunty pod inwestycje OZE

05

Checklista działań po webinarze

5 typów obiektów do szybkiej weryfikacji w przedsiębiorstwie energetycznym



Nowelizacja 2025 – przedmiot opodatkowania

Przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości **nie uległ zmianie**.
Nadal, zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i
opłatach lokalnych (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** oraz **nową definicję trwałego związania z gruntem**.

Nowa definicja budynku

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

Przez obiekt budowlany należy rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych

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, ciekłe lub gazowe, którego podstawowym parametrem technicznym jest pojemność.

Nowa definicja budowli

budowlą jest:

- 1

Obiekt z załącznika nr 4
Obiekt niebędący budynkiem, wymieniony w załączniku nr 4 do ustawy, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem
- 2

Części budowlane instalacji
Elektrownia wiatrowa, jądrowa, fotowoltaiczna, biogazownia, magazyn energii, kocioł, piec przemysłowy – w części niebędącej budynkiem wyłącznie w zakresie części budowlanych
- 3

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
- 4

Urządzenie techniczne
Inne niż wymienione w lit. a–c – wyłącznie w zakresie jego części budowlanych
- 5

Fundamenty pod maszyny
Jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową

 Wszystkie powyższe podlegają opodatkowaniu, o ile zostały wzniesione w wyniku robót budowlanych.

Załącznik nr 4 – mapa na webinar (część I)

Lp.	Pozycja	Kategoria obiektu
1	4	Zbiornik wody surowej, hala technologiczna, zbiornik retencyjny wody uzdatnionej, odstojnik wód popłucznych – wchodzące w skład stacji uzdatniania wody
2	6	Obiekt, w którym są lub mogą być gromadzone materiały sypkie, w kawałkach albo ciekłe lub gazowe, którego podstawowym parametrem technicznym jest pojemność (inny niż poz. 4 i 5)
3	10	Obiekt kontenerowy trwale związany z gruntem
4	11	Wiata, z wyłączeniem wiaty wymienionej w art. 1a ust. 1 pkt 2a lit. c
5	13	Wodociąg, gazociąg, ciepłociąg, rurociąg; trakcja i linia elektroenergetyczna; linia kablowa; kanalizacja kablowa; kanał technologiczny – wraz z przewodami, fundamentem, podbudową słupową i konstrukcją wsporczą

Załącznik nr 4 – mapa na webinar (część II)

Lp.	Pozycja	Kategoria obiektu
6	16	Droga, wjazd, zjazd i wyjazd z drogi, zatoka parkingowa
7	20	Konstrukcja oporowa, konstrukcja wsporcza inna niż wymieniona w załączniku
8	22	Ogrodzenie
9	24	Parking poza budynkiem, plac postojowy, plac składowy, plac pod śmietnik, podjazd, zadaszenie
10	25	Wieża, maszt, oświetlenie zewnętrzne, instalacja przemysłowa, tablica reklamowa – wolno stojące, trwale związane z gruntem
11	26	Wolno stojący komin, chłodnia kominowa
12	27	Waga samochodowa, waga kolejowa
13	28	Przekrycie namiotowe, powłoka pneumatyczna, strzelnica, kiosk uliczny, pawilon – trwale związane z gruntem

Główne obszary ryzyka



Urządzenia

Transformatory, rozdzielnice i inne urządzenia elektroenergetyczne



Zbiorniki

Kwalifikacja zbiorników jako budowli



Instalacje wewnętrzne

Granica między instalacją budynkową a technologiczną



Opodatkowanie instalacji wewnętrznych

i Zarówno przed nowelizacją, jak i po niej, budynek to obiekt budowlany **wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem**. Obejmuje to podstawowe instalacje:

W uzasadnieniu projektu ustawy nowelizującej opowiedziano się za **szerszą interpretacją**:

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.

Elektroenergetyczna

Wodociągowa i kanalizacyjna

Gazowa i ciepła

Telekomunikacyjna

Odpowiedź na interpelację poselską nr 14400

✔ Instalacje wewnątrz budynków co do zasady są **neutralne podatkowo**.

Niemniej z odpowiedzi na interpelację wynika również, że:

Fundamenty pod maszyny i urządzenia techniczne

Opodatkowane jako budowle na podstawie art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. e) upol. Ten rodzaj budowli obejmuje fundamenty dedykowane pod konkretny rodzaj maszyn oraz urządzeń technicznych w celu przenoszenia na grunt obciążeń generowanych podczas prac tych maszyn lub urządzeń. Te fundamenty muszą stanowić odrębną budowlę – nie mogą być częścią składową innego obiektu. W tym kontekście bez znaczenia jest umiejscowienie takich fundamentów (wewnątrz albo na zewnątrz obiektu budowlanego).

Budowle przebiegające przez budynek

Specyficzne elementy stanu faktycznego, jak usytuowanie budowli w bryle budynku lub „przebieganie” budowli przez budynek (np. rurociągu), mogą determinować opodatkowanie instalacji wewnętrznych jako instalacji zapewniających użytkowanie **budowli** zgodnie z jej przeznaczeniem.

Należy przy tym podkreślić, że odpowiedź na interpelację nie stanowi źródła prawa.

Źródło: interpelacja poselska nr 14400

Instalacje wewnętrzne: interpretacja z Bydgoszczy

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA | 19 GRUDNIA 2025 R. | PREZYDENT MIASTA BYDGOSZCZY

Stan faktyczny

Wnioskodawca wybudował halę produkcyjną z częścią magazynową oraz zapleczem administracyjnym. Budynek wyposażono w instalacje wewnętrzne i zewnętrzne:

- Wodociągowa – zimna i ciepła woda użytkowa, proces technologiczny i cele bytowe
- Kanalizacja sanitarna – odprowadzanie ścieków z pomieszczeń sanitarnych
- Wentylacja – nawiewna i wywiewna w biurach, socjalnych i produkcji
- Przeciwpozarowa – gaszenie pożaru wewnątrz hali
- Kanalizacja deszczowa – odprowadzenie wód opadowych z dachu

Stanowisko organu

Instalacje wewnętrzne to zespół współpracujących urządzeń, których celem jest prawidłowe funkcjonowanie budynku zgodnie z przeznaczeniem. Stanowią elementy składowe budynku i nie są obiektami z załącznika nr 4 jako samodzielne budowle.

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

Instalacje wewnętrzne: wyrok NSA

WYROK NSA | 20 STYCZNIA 2026 R. | SYGN. III FSK 870/25 | STAN PRAWNY DO 31.12.2024 R.

Spór dotyczył kwalifikacji obiektów wewnątrz budynku: **instalacji sprężonego powietrza, stacji uzdatniania wody oraz rurociągów technologicznych naziemnych.**

W ocenie NSA:

Instalacje budowlane

Systemy wodociągowe, elektryczne, wentylacyjne – niezbędne do podstawowego funkcjonowania budynku. Gwarantują bezpieczeństwo, komfort i zgodność z prawem budowlanym. **Nie podlegają odrębnemu opodatkowaniu.**

Instalacje technologiczne

Rurociągi, zbiorniki, systemy sprężonego powietrza – powiązane są wyłącznie z prowadzoną działalnością. Można je usunąć, a budynek nadal spełni swoje funkcje. **Podlegają opodatkowaniu jako budowle.**

 W ocenie NSA należy przeprowadzić test: czy instalacja jest powiązana z możliwością **funkcjonowania budynku**, czy wyłącznie z **procesem produkcyjnym**?

Stanowisko NSA:

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.

(...) Nie budzi wątpliwości, że budynki przemysłowe wymagają bardziej skomplikowanych instalacji, zapewniających wykorzystywanie budynku zgodnie z jego przeznaczeniem. Jednak, z zakresu art. 3 pkt 1 u.p.b. można wnioskować, że chodzi o instalacje służące wyłącznie budynkowi, bez których nie mógłby on spełniać swoich podstawowych funkcji, a nie o instalacje służące produkcji.

Jak wcześniej zostało wskazane, **aby daną instalację uznać za instalację wewnątrzbudynkową nie podlegającą odrębnemu opodatkowaniu musi być ona powiązana z możliwością funkcjonowania budynku a nie funkcjonowania procesu produkcyjnego.** Instalacje technologiczne, takie jak rurociągi, zbiorniki czy systemy sprężonego powietrza, służą wyłącznie wspieraniu określonych procesów produkcyjnych.

Instalacje wewnętrzne: NSA o elektrociepłowni

Spółka złożyła korekty deklaracji na podatek od nieruchomości wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty. W ramach korekt Spółka wyłączyła z opodatkowania:

1

instalacje i urządzenia zlokalizowane wewnątrz budynków, w tym: rurociągi (parowe, wysokoprężne), sieć sprężonego powietrza, główny układ chłodzący bloku nr 1 i bloku nr 2, zbiorniki wody zasilającej, system odprowadzania popiołu dennego do kruszarki popiołu, układ technologiczny odprowadzania popiołu, urządzenia recyrkulacji popiołu i podawania materiału złoża, układ technologiczny odprowadzania popiołu lotnego, elektrofiltry i kanały spalin, kocioł parowy z cyrkulacyjnym złożem fluidalnym (konstrukcja wsporcza),

2

urządzenia techniczne posiadające części budowlane, w tym: chłodnię wentylatorową głównego układu chłodzenia bloku nr 1 i bloku nr 2, wagę samochodową, odgazowywacz sieciowej wody uzupełniającej.

NSA

Instalacje wewnętrzne: NSA o elektrociepłowni

☐ *trzeba podzielić stanowisko Sądu pierwszej instancji, który w oparciu o orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego przyjął jako ugruntowany już pogląd, że przez zwrot legislacyjny "instalacje zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem" należy rozumieć zespół urządzeń wewnątrz takiego obiektu, służących do przesyłania mediów takich jak prąd elektryczny, woda, gaz ziemny, paliwo, ścieki czy inne substancje dla obsługi wnętrza obiektu*

Rurociągi parowe nie stanowią instalacji technicznej budynku, bo się związane z urządzeniami technicznymi takimi jak kotły parowe. Z uwagi na ich parametry, należy zakwalifikować je jako obiekty liniowe.

Rurociągi wchodzące w skład **sieci sprężonego powietrza** oraz rurociągi stanowiące **element głównego układu chłodzenia** – analogicznie, tzn. obiekty liniowe (budowle).

Zbiorniki wody zasilającej – budowle.

Zbiorniki stanowiące element systemu odprowadzania popiołu dennego do kruszarki popiołu – budowle

Układ technologiczny odprowadzenia popiołu lotnego – obiekty liniowe.

Kanały spalin – obiekty liniowe.

Instalacje na dachu: WSA w Rzeszowie

WYROK WSA W RZESZOWIE | 25 LISTOPADA 2025 R. | SYGN. I SA/RZ 380/25 | PRAWOMOCNE | STAN PRAWNY OD 1.01.2025 R.

Wyrok jest pokłosiem skargi na interpretację indywidualną Burmistrza Miasta Jarosławia z dnia 13 czerwca 2025 r., nr FK.3120.1.1.2025

Stan faktyczny sprawy:

Przedmiotem wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej była kwalifikacja prawnopodatkowa urządzenia w postaci skraplacza natryskowo-wyparnego wraz z układem uzdatniania wody, instalacjami elektrycznymi i sterowania dla maszynowni amoniakalnej, które jest trwale związane z budynkiem produkcyjnym, poprzez zamontowanie jego konstrukcji na dachu budynku produkcyjnego i włączony do przewodów technologicznych instalacji amoniakalnej, zapewniając możliwość użytkowania hali produkcyjnej zgodnie z jej przeznaczeniem.

Zdaniem skarżącej skraplacz natryskowo-wyparny powinien być traktowany jako część budynku produkcyjnego (jego integralna część, instalacja), a w konsekwencji nie stanowi odrębnego od budynku przedmiotu opodatkowania, natomiast według organu urządzenie to stanowi urządzenie budowlane w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. c) u.p.o.l. i podlega opodatkowaniu jako budowla.

Instalacje na dachu: WSA w Rzeszowie

WSA w Rzeszowie zauważa, że instalacja „wewnętrzna” nie musi być ograniczona do bryły obiektu:

Godzi się zauważyć, że ustawodawca nie ogranicza instalacji o których mowa w ww. przepisie do instalacji wewnętrznych, jak zdaje się twierdzić organ interpretacyjny, wymagając jedynie, aby zapewniały one możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem.

Niemniej następnie sąd wskazuje, że:

dotyczy to **podstawowych instalacji**, które faktycznie determinują możliwość użytkowania budynku w ogóle,

a budynek, o którym mowa we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, był wcześniej oddany do użytku, prowadzono w nim produkcję, co oznacza, że **został już wcześniej wyposażony w niezbędne instalacje, które zapewniały możliwość użytkowania zakładu zgodnie z jego przeznaczeniem,**

a przy we wniosku tym nie wskazano, aby zmieniły się okoliczności faktyczne, które uzasadniały montaż spornego urządzenia, bez którego dalsze użytkowanie zakładu produkcyjnego nie byłoby możliwe.

✔ Ten przypadek pokazuje jak ważne jest prawidłowe sformułowanie wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej.

Spór o transformatory – podstawa prawna

Kluczowa pozycja z załącznika nr 4 do upol:

-  **Poz. 13:** Występujące samodzielnie lub stanowiące **element sieci** obiekty, których charakterystycznym parametrem jest długość:
- a) wodociąg, gazociąg, ciepłociąg oraz inny rurociąg,
 - b) trakcja elektroenergetyczna, **linia elektroenergetyczna**,
 - c) linia kablowa podziemna, umieszczona bezpośrednio w ziemi lub nadziemna, z wyłączeniem kabli telekomunikacyjnych dowieszonych do już istniejącej linii kablowej nadziemnej,
 - d) kanalizacja kablowa, z wyłączeniem zainstalowanych w niej kabli,
 - e) kanał technologiczny, z wyłączeniem zainstalowanych w nim kabli,
 - f) kanał inny niż wymieniony w załączniku
- wraz z przewodami, fundamentem, podbudową słupową oraz konstrukcją wsporczą, o ile je posiadają

Sieć a linia elektroenergetyczna

Sieć techniczna

Połączenie wielu współpracujących instalacji i urządzeń służących do przesyłania lub dystrybucji różnych substancji. W minionym stanie prawnym wymieniona w art. 3 pkt 3 PB pod hasłem „sieci techniczne”.

Jako przykład takich globalnych obiektów w poz. XXVI załącznika do PB wskazano sieci: elektroenergetyczne, telekomunikacyjne, gazowe, wodorowe, ciepłownicze, wodociągowe, kanalizacyjne oraz rurociągi przesyłowe.

- ⊗ W nowym stanie prawnym (od 2025 r.) sieć techniczna **nie jest wymieniona** w katalogu budowli – ani w poz. 13, ani w żadnej innej pozycji załącznika nr 4.

Linia elektroenergetyczna

Jedna ze składowych sieci – ciąg przewodów służących przenoszeniu energii elektrycznej na odległość. Sama w sobie jest obiektem liniowym.

- ✓ **Nasze stanowisko:** Okoliczność, że linia może technicznie stanowić element szerszego układu przesyłowego, nie oznacza, że przedmiotem opodatkowania staje się sieć jako całość. Konieczne jest opodatkowanie linii *per se*.

Nagłówek poz. 13 – jak go rozumieć?

Zwrot „**występujące samodzielnie lub stanowiące element sieci**” należy postrzegać jako opis kontekstu funkcjonalnego występowania obiektu, a nie jako podstawę do wyodrębnienia nowego przedmiotu opodatkowania.

Miniony stan prawny (do 31.12.2024)

art. 3 pkt 3 PB wymieniał „sieci techniczne” jako odrębną kategorię obiektu budowlanego

Nowy stan prawny (od 1.01.2025)

Ustawodawca nie „przepisał” sieci technicznych do poz. 13 ani żadnej innej pozycji załącznika nr 4

Wniosek

Opodatkowaniu podlega stricte obiekt liniowy – **linia elektroenergetyczna**, nie sieć jako całość

Opodatkowanie transformatorów: WSA we Wrocławiu

WYROK WSA WE WROCŁAWIU | 9 GRUDNIA 2025 R. | SYGN. I SA/WR 529/25 | NIEPRAWOMOCNE | STAN PRAWNY OD 1.01.2025 R.

Stanowisko sądu (niekorzystne)

W pkt 13 lit. b) załącznika wskazano, że ustawodawcy chodzi nie tylko o samodzielne linie elektroenergetyczne, ale też takie, które stanowią element sieci. Transformatory, rozdzielnice i inne urządzenia są niezbędne do funkcjonowania tej sieci zgodnie z przeznaczeniem.

Komentarz krytyczny

WSA pomija, że nowy katalog budowli **nie obejmuje sieci technicznych**, jak to miało miejsce w minionym stanie prawnym (por. art. 3 pkt 3 PB), lecz wyłącznie linie elektroenergetyczne.

Przy ocenie transformatora jako potencjalnego urządzenia budowlanego (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.

Opodatkowanie transformatorów: WSA w Gdańsku

WYROK WSA W GDAŃSKU | 27 STYCZNIA 2026 R. | SYGN. I SA/GD 795/25 | NIEPRAWOMOCNE | STAN PRAWNY OD 1.01.2025 R.

Stacja transformatorowa stanowi urządzenie techniczne, które jest bezpośrednio związane z linią energetyczną i niezbędne do jej użytkowania zgodnie z przeznaczeniem. W pkt 13 lit. b) załącznika nr 4 wskazano, że ustawodawcy chodzi nie tylko o samodzielne linie elektroenergetyczne, ale też takie, które stanowią element sieci. Transformator jest niezbędny do funkcjonowania tej sieci zgodnie z przeznaczeniem.

⊗ WSA w Gdańsku powielił niekorzystne stanowisko WSA we Wrocławiu. Oba wyroki są **nieprawomocne** – kwestia pozostaje otwarta do rozstrzygnięcia przez NSA.

Ryzyko: wysokie

Rekomendacja
Kalkulacja ryzyka i weryfikacja projektów budowlanych

Opodatkowanie zbiorników – podstawa prawna

Lp.	Pozycja	Kategoria obiektu
1	4	Zbiornik wody surowej, hala technologiczna, zbiornik retencyjny wody uzdatnionej, odстойnik wód popłucznych – wchodzące w skład stacji uzdatniania wody
2	6	Obiekt, w którym są lub mogą być gromadzone materiały sypkie, w kawałkach albo ciekłe lub gazowe, którego podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym jego przeznaczenie jest pojemność (inny niż poz. 4 i 5)

 Kluczowe pytania: (1) Czy każda substancja jest **materiałem**? (2) Czy obiekt służy **gromadzeniu**?

Czym jest „materiał”?

W internetowym słowniku języka polskiego PWN wskazano, że materiał: *«to, z czego się wytwarza lub z czego się składają albo powstają jakieś rzeczy lub obiekty».*

📄 Należy przez to rozumieć, że materiał to budulec, z którego wytwarza się rzecz, a zatem niewątpliwie np. **nie wyrób gotowy**.

Należałoby przy tym twierdzić, że ocena, czy rzecz jest materiałem, każdorazowo powinna odnosić się do konkretnego przypadku. Tytułem przykładu, szkło składa się/powstaje z piasku i w takim ujęciu piasek mógłby zostać potraktowany jako materiał.

Niemniej na dziś, powyższa wykładnia nie spotkała się z poparciem sądów administracyjnych (o czym mowa w dalszej części).

Czym jest „gromadzenie”?

Poz. 6 załącznika nr 4 obejmuje obiekty, których funkcją dominującą jest **gromadzenie**.

Obiekt służy gromadzeniu → budowla

Jeśli funkcją dominującą jest gromadzenie, a np. oczyszczanie jest procesem pobocznym – obiekt podlega opodatkowaniu jako budowla z poz. 6

Obiekt służy oczyszczaniu → nie powinien być budowlą

Jeśli obiekt służy oczyszczaniu, a przejściowe gromadzenie jest wyłącznie wypadkową – nie jest przeznaczony do gromadzenia i nie powinien podlegać opodatkowaniu.

- ✔ **Wyrok WSA w Poznaniu (12 marca 2026 r., sygn. I SA/Po 909/25):** Osadnik wód brudnych nie podlega opodatkowaniu z poz. 6 – służy oczyszczaniu, nie zbieraniu i składaniu wód brudnych.

WSA w Poznaniu o gromadzeniu materiałów

wyrok WSA w Poznaniu z dnia 12 marca 2026 r., sygn. I SA/Po 909/25

analogicznie: I SA/Po 887/25

Stan prawny: obowiązujący od 1 stycznia 2025 r.

Stan faktyczny:

Spółka złożyła wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczący opodatkowania podatkiem od nieruchomości osadnika wód brudnych.

 Stanowisko WSA w Poznaniu:

*Według Słownika języka p. PWN "gromadzenie", to zbieranie i składanie w jednym miejscu jakiejś rzeczy, a zatem mowa o celu dokonywania tej czynności, którym jest właśnie zbieranie i składanie w jednym miejscu. W stanie faktycznym niniejszej sprawy brudna woda, nawet jeśli przyjąć, że jest materiałem, o którym mowa w poz. 6, w osadniku nie jest gromadzona, ponieważ osadnik nie służy do jej zbierania i składania. Organ przyjął, że w osadniku następuje gromadzenie wód brudnych w celu ich oczyszczenia. Z brzmienia poz. 6 nie wynika, że materiał jest gromadzony w obiekcie w jakimś celu, np. w celu jego oczyszczania, choć dodatkowo taki proces może w nim zachodzić, ale nie musi. **Materiał ma być w tym obiekcie "zbierany i składany", natomiast sporny osadnik nie służy zbieraniu i składaniu wód brudnych, albowiem służy on ich oczyszczaniu.***

WSA we Wrocławiu o gromadzeniu materiałów

Stan faktyczny sprawy:

Spółka złożyła wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczący opodatkowania podatkiem od nieruchomości [m.in.](#) zbiorników na paliwo i środek pianotwórczy, które są z perspektywy Spółki wyrobem gotowym.

Stanowisko WSA we Wrocławiu:

*nietrafne jest stanowisko spółki, że pojęcie "materiałów" użyte w załączniku nr 4 do u.p.o.l. w poz. 6 należy zawęzić wyłącznie do materiałów rozumianych jako coś, z czego coś innego będzie mogło zostać wykonane. **Takie rozumienie tego wyrazu byłoby zbyt wąskie i oznaczałoby swoistą nieracjonalność ustawodawcy**, który opodatkowaniem miałby objąć ograniczoną pulę obiektów, podczas gdy w omawianej definicji istotne jest wskazanie na podstawowy parametr techniczny, wyznaczający przeznaczenie obiektu, którym jest pojemność.*

The background image shows a large industrial complex, likely a power plant or refinery. On the left, there is a long, multi-story building with a complex network of pipes and structural elements. Several tall, slender smokestacks rise from the building. In the center, a series of parallel pipes or walkways stretch into the distance. On the right, there are large, curved, ribbed structures that resemble cooling towers. The entire scene is overlaid with a semi-transparent blue and yellow filter.

Pozostałe obiekty

NOWA DEFINICJA

Nowa definicja trwałego związania z gruntem

 **Do 31 grudnia 2024 r.**

Brak definicji ustawowej – liczne spory interpretacyjne

 **Od 1 stycznia 2025 r. – art. 1a ust. 1 pkt 2c upol**

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

Obiekty kontenerowe

Nowa definicja wyraźnie wskazuje na połączenie. „Połączenie”, zgodnie ze słownikiem języka polskiego, to «element łączący lub sposób łączenia elementów jakiejś całości». Należy zatem założyć konieczność istnienia jakiegoś spoiwa/elementu łączącego, np. **kotew lub śrub**.

Tym samym, połączonym z gruntem nie będzie obiekt, który wprawdzie jest stabilny i się nie przewraca, ale tylko dzięki swojej masie, np. kontener.

Taki kierunek wykładni wynika również z uzasadnienia projektu ustawy nowelizującej:

*Przez połączenie obiektu budowlanego z gruntem należy rozumieć wykonanie pewnych czynności w celu ich połączenia, a nie jedynie posadowienia obiektu budowlanego na gruncie. To połączenie ma właśnie zapewnić obiektowi stabilność i możliwość przeciwdziałania czynnikom zewnętrznym niezależnym od działania człowieka, a zatem obiektami trwale związanymi z gruntem nie będą dowolne obiekty, których masa lub konstrukcja powodują, że nie ulegają one przesunięciu przez czynniki atmosferyczne, w tym np. kontenery mobilne, niepołączone w żaden sposób z podłożem. Reasumując, **trwale związanie z gruntem nie obejmuje sytuacji, w której dany obiekt został jedynie posadowiony na gruncie w ten sposób, że stawia opór czynnikom zewnętrznym, a brak jest natomiast elementu połączenia (np. kontenery mobilne)**.*

Przypomnijmy, że zgodnie z poz. 10 załącznika nr 4, opodatkowany jako budowla może być tylko **trwale związany z gruntem** obiekt kontenerowy.

Interpretacja ogólna Ministra Finansów

INTERPRETACJA OGÓLNA | 5 STYCZNIA 2026 R. | NR DPL2.8401.6.2025

W rozumieniu definicji zawartej w upol nie są trwale związane z gruntem obiekty **jedynie posadowione na podłożu przymocowanym do gruntu (np. na ławie fundamentowej, wylewce betonowej) i nieprzymocowane** do tego podłoża w żaden sposób, ze względu na brak elementu połączenia tych obiektów z gruntem.

- ✔ W konsekwencji, niezwiązane trwale z gruntem obiekty kontenerowe nie stanowią budowli wskazanych w poz. 10 załącznika nr 4 do upol i **nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.**

Kontener z przyłączami – interpretacja z Wrocławia

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA PREZYDENTA WROCŁAWIA | 16 STYCZNIA 2026 R. | NR WPO-DNT.310.1.12.2025

Stan faktyczny

Przedmiotem wniosku była kwalifikacja niekotwionego kontenera, bez fundamentu, ale posiadającego **instalację wodno-kanalizacyjną i energetyczną**.

Stanowisko organu

Sam fakt, że kontener posiada instalacje wodno-kanalizacyjną i energetyczną **nie przesądza** o uznaniu go za budowlę.

Trwałe związanie z gruntem nie obejmuje sytuacji, w której dany obiekt został jedynie posadowiony na gruncie, a brak jest elementu technicznego połączenia (np. z użyciem kotew lub śrub mocujących do podłoża).

Jak ocenić "stare kontenery"?

WYROK TK | 4 LIPCA 2023 R. | SYGN. SK 14/21

TK uznał definicję budowli w brzmieniu do 31 grudnia 2024 r. za niekonstytucyjną. Z wyroku wynika:

***do czasu nowelizacji**, co powinno nastąpić nie później niż w terminie wskazanym w sentencji wyroku Trybunału, przepis ustawy o podatkach i opłatach lokalnych może być nadal stosowany, a wydane na jego podstawie decyzje w sprawach indywidualnych pozostają w mocy.*

→ **Nowelizacja weszła w życie 1 stycznia 2025 r.**

A contrario – po tej dacie należy stosować zmodyfikowane i z założenia konstytucyjne definicje

→ **Z wyroku TK nie wynika, aby ww. dyspozycja była zawężona do stanów faktycznych powstałych po 1 stycznia 2025 r.**

Nowe przepisy do starych spraw – orzecznictwo

Stanowisko korzystne

WSA w Szczecinie (13.08.2025, I SA/Sz 219/25)

WSA w Poznaniu (6.11.2025, I SA/Po 476/25)

z chwilą zmiany stanu prawnego, tj. od 1 stycznia 2025 r., art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w brzmieniu obowiązującym do końca 2024 r. utracił swoją moc obowiązującą i od 1 stycznia 2025 r. nie mógł stanowić legalnej podstawy prawnej decyzji, także tych dotyczących lat podatkowych przed 2025 r. (...) W niniejszej sprawie organ, wydając zaskarżoną decyzję 14 maja 2025 r., nie był uprawniony sięgać do art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w brzmieniu, który z mocy wyroku TK SK 14/21 utracił moc obowiązującą z chwilą zmiany stanu prawnego, poczynając od 1 stycznia 2025 r., wprowadzonej przez ustawodawcę w granicach 18 miesięcy wyznaczonych przez TK, liczonych od 10 lipca 2023 r.

Stanowisko niekorzystne

WSA w Gliwicach (23.01.2026, I SA/GI 902/25)

W niniejszej sprawie należy zaznaczyć, że ustawodawca wprowadzając zmiany w u.p.o.l. z dniem 1 stycznia 2025 r. (...) nie zdecydował się na wprowadzenie regulacji pozwalających na zastosowanie nowych przepisów do stanów faktycznych zaistniałych przed tą datą. Z art. 4-8 tej ustawy wynika wprost, że odnoszą się one do zdarzeń mających swój skutek materialnoprawny już w 2025 r.

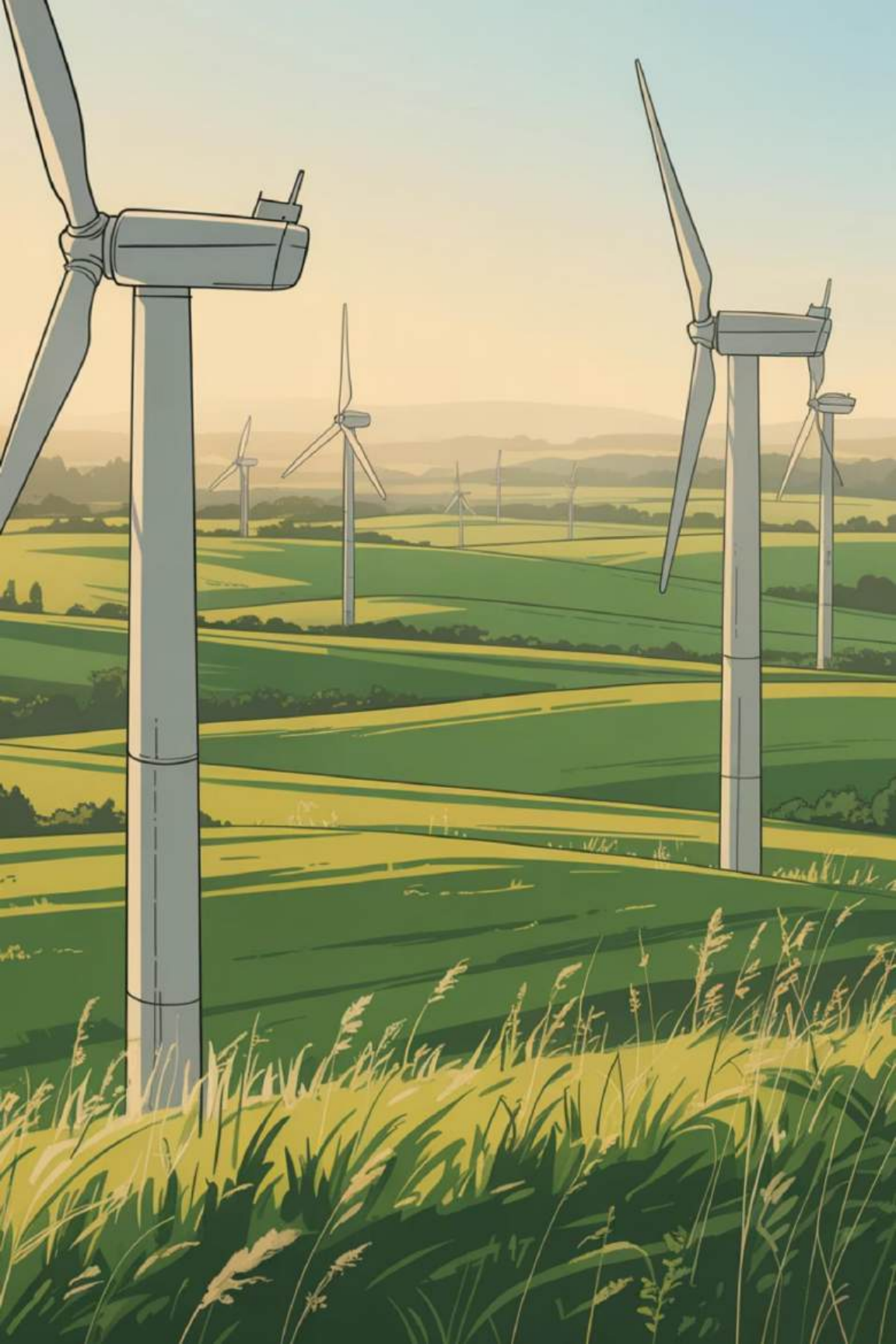


Komentarz:

1. Z przepisów przejściowych nie wynika, aby te dotyczyły kwalifikacji przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości.
2. Na poparcie swojej tezy sąd przytoczył stanowisko NSA z wyroku z dnia 3 września 2025 r., sygn. III FSK 128/24, niemniej sąd pominął, że decyzja organu I instancji została w tym przypadku wydana w 2022 r., zaś organu II instancji – w 2023 r. Żadna z decyzji nie została zatem wydana po 2025 r.

Pozostałe obiekty

Lp.	Pozycja z załącznika nr 4	Kategoria obiektu
1.	13	Występujące samodzielnie lub stanowiące element sieci obiekty, których charakterystycznym parametrem jest długość: a) wodociąg, gazociąg, ciepłociąg oraz inny rurociąg, b) trakcja elektroenergetyczna, linia elektroenergetyczna, c) linia kablowa podziemna, umieszczona bezpośrednio w ziemi lub nadziemna, z wyłączeniem kabli telekomunikacyjnych dowieszonych do już istniejącej linii kablowej nadziemnej, d) kanalizacja kablowa, z wyłączeniem zainstalowanych w niej kabli, e) kanał technologiczny, z wyłączeniem zainstalowanych w nim kabli, f) kanał inny niż wymieniony w załączniku – wraz z przewodami, fundamentem, podbudową słupową oraz konstrukcją wsporczą, o ile je posiadają
2.	26	Wolno stojący komin, chłodnia kominowa



Odnawialne Źródła Energii

Podstawa prawna opodatkowania OZE

Zgodnie z nową definicją budowli (art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. b upol), budowlą jest:

- ❶ Elektrownia wiatrowa, elektrownia jądrowa i elektrownia fotowoltaiczna, biogazownia, biogazownia rolnicza, magazyn energii, kocioł, piec przemysłowy, kolej linowa, wyciąg narciarski oraz skocznia – **w części niebędącej budynkiem – wyłącznie w zakresie ich części budowlanych**

Zasada ogólna

Opodatkowaniu podlegają wyłącznie **części budowlane** elektrowni wiatrowych i fotowoltaicznych

Wyłączenie

Części techniczne **nie podlegają** opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości

Elementy budowlane farmy wiatrowej



Składowe farmy wiatrowej

Element	Opodatkowanie
Wieża wiatraka	✓ TAK
Fundament pod wieżą	✓ TAK
Droga dojazdowa i place	✓ TAK
Kanalizacje kablowe	✓ TAK
GPO (części budowlane)	⚠ CZĘŚCIOWO
Turbina	✗ NIE
Urządzenia GPO	✗ NIE (w naszej ocenie)

Elementy budowlane farmy fotowoltaicznej



Składowe farmy fotowoltaicznej

Element	Opodatkowanie
Konstrukcje wsporcze pod panelami	✓ TAK
Fundamenty pod konstrukcjami	✓ TAK
Drogi i place	✓ TAK
Kanalizacje kablowe	✓ TAK
Panele fotowoltaiczne	✗ NIE
Transformatory	✗ NIE (w naszej ocenie)

Uwaga na linie kablowe!

Lp.	Pozycja z załącznika nr 4	Kategoria obiektu
1.	13	Występujące samodzielnie lub stanowiące element sieci obiekty, których charakterystycznym parametrem jest długość: a) wodociąg, gazociąg, ciepłociąg oraz inny rurociąg, b) trakcja elektroenergetyczna, linia elektroenergetyczna, c) linia kablowa podziemna, umieszczona bezpośrednio w ziemi lub nadziemna, z wyłączeniem kabli telekomunikacyjnych dowieszonych do już istniejącej linii kablowej nadziemnej, d) kanalizacja kablowa, z wyłączeniem zainstalowanych w niej kabli, e) kanał technologiczny, z wyłączeniem zainstalowanych w nim kabli, f) kanał inny niż wymieniony w załączniku – wraz z przewodami, fundamentem, podbudową słupową oraz konstrukcją wsporczą, o ile je posiadają

Grunty pod inwestycje OZE – kto płaci podatek?

W praktyce inwestycje OZE często są budowane na dzierżawionych od rolników gruntach rolnych.

W takich warunkach powstaje pytanie: **kto** powinien uiszczać podatek i **jaki**?

W następstwie – jak się za niego rozliczyć?

A. Kto?

Modelowo, to **właściciel gruntu** powinien uiszczać podatek na rachunek organu podatkowego, a nie posiadacz zależny (dzierżawca). W orzecznictwie wskazuje się, że obowiązku tego nie można „przenieść” na dzierżawcę nawet w drodze umowy cywilnoprawnej (WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 3 października 2023 r., sygn. I SA/Gd 583/23).

W drodze umowy możliwe jest natomiast **przeniesienie ciężaru ekonomicznego podatku** na osobę inną niż podatnik. To oznacza, że dzierżawca może zapłacić wydzierżawiającemu równowartość podatku, niemniej w dalszym ciągu to wydzierżawiający powinien złożyć deklarację/informację i wpłacić odpowiednią kwotę na rachunek organu podatkowego.

Jak rozliczyć podatek w umowie dzierżawy?

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA DYREKTORA KIS | 25 MAJA 2023 R. | NR 0112-KDIL1-3.4012.171.2023.1.KK

Podatek od nieruchomości stanowi element rozliczeń z biorącym nieruchomość w dzierżawę, jest należnością związaną z odpłatnym świadczeniem usługi dzierżawy i podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na zasadach właściwych dla wiążącego strony stosunku cywilnoprawnego. Koszt podatku od nieruchomości zalicza się do elementów świadczenia należnego z tytułu umowy dzierżawy i stanowi wraz z czynszem zapłatę za to świadczenie będącą podstawą opodatkowania w rozumieniu art. 29a ust. 1 ustawy o VAT.

 Prawidłowym jest, gdy wartość podatku jest zwracana przez dzierżawcę „w czynszu”.

W praktyce inwestycje OZE często są budowane na dzierżawionych od rolników gruntach rolnych, których oznaczenie w ewidencji gruntów i budynków, to: użytki rolne.

❶ W polskim systemie prawnym, grunty mogą podlegać opodatkowaniu **jednym z trzech** konkurencyjnych względem siebie podatków: podatkiem od nieruchomości, podatkiem rolnym albo podatkiem leśnym. Zasadą jest opodatkowanie gruntów zgodnie z klasyfikacją w ewidencji gruntów i budynków. Jeśli stanowi on:

- użytk rolny – podlega opodatkowaniu podatkiem rolnym,
- las – podlega opodatkowaniu podatkiem leśnym,
- inny grunt niż powyżej wskazany – podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

W przypadku użytków rolnych i lasów **wyjątkiem** jest sytuacja, w której to grunty zostały **zajęte** na prowadzenie działalności gospodarczej.

Wówczas, pomimo oznaczenia w ewidencji gruntów i budynków, powinien być opodatkowany podatkiem od nieruchomości.

Pojęcie „zajęcia” nie zostało zdefiniowane w ustawie, a jak wskazuje się w orzecznictwie, przykładowo w wyroku NSA z dnia 6 września 2023 r., sygn. III FSK 2418/21: „*Grunty zajęte na działalność gospodarczą to grunty, na których w rzeczywistości wykonywane są czynności składające się na prowadzenie działalności gospodarczej, a więc **grunty, na których mają miejsce faktyczne działania** powodujące osiągnięcie zamierzonych celów. Dlatego nieprawidłowe jest stanowisko, że samo podjęcie czynności o charakterze formalno-prawnym (...) zaświadcza, iż grunty takie zostały zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej (...)*”.

Pojęcie „zajęcia” gruntu na działalność

WYROK NSA | 6 WRZEŚNIA 2023 R. | SYGN. III FSK 2418/21

Grunty zajęte na działalność gospodarczą to grunty, na których w rzeczywistości wykonywane są czynności składające się na prowadzenie działalności gospodarczej, a więc grunty, na których mają miejsce faktyczne działania powodujące osiągnięcie zamierzonych celów. Dlatego nieprawidłowe jest stanowisko, że samo podjęcie czynności o charakterze formalno-prawnym zaświadcza, iż grunty takie zostały zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej.

Zajęte = faktyczne działania Rzeczywiste wykonywanie czynności składających się na prowadzenie działalności	Nie wystarczy: czynności formalne Samo podpisanie umowy dzierżawy czy uzyskanie pozwolenia na budowę nie przesądza o „zajęciu”
---	--

Jaką część gruntu przekwalifikować?

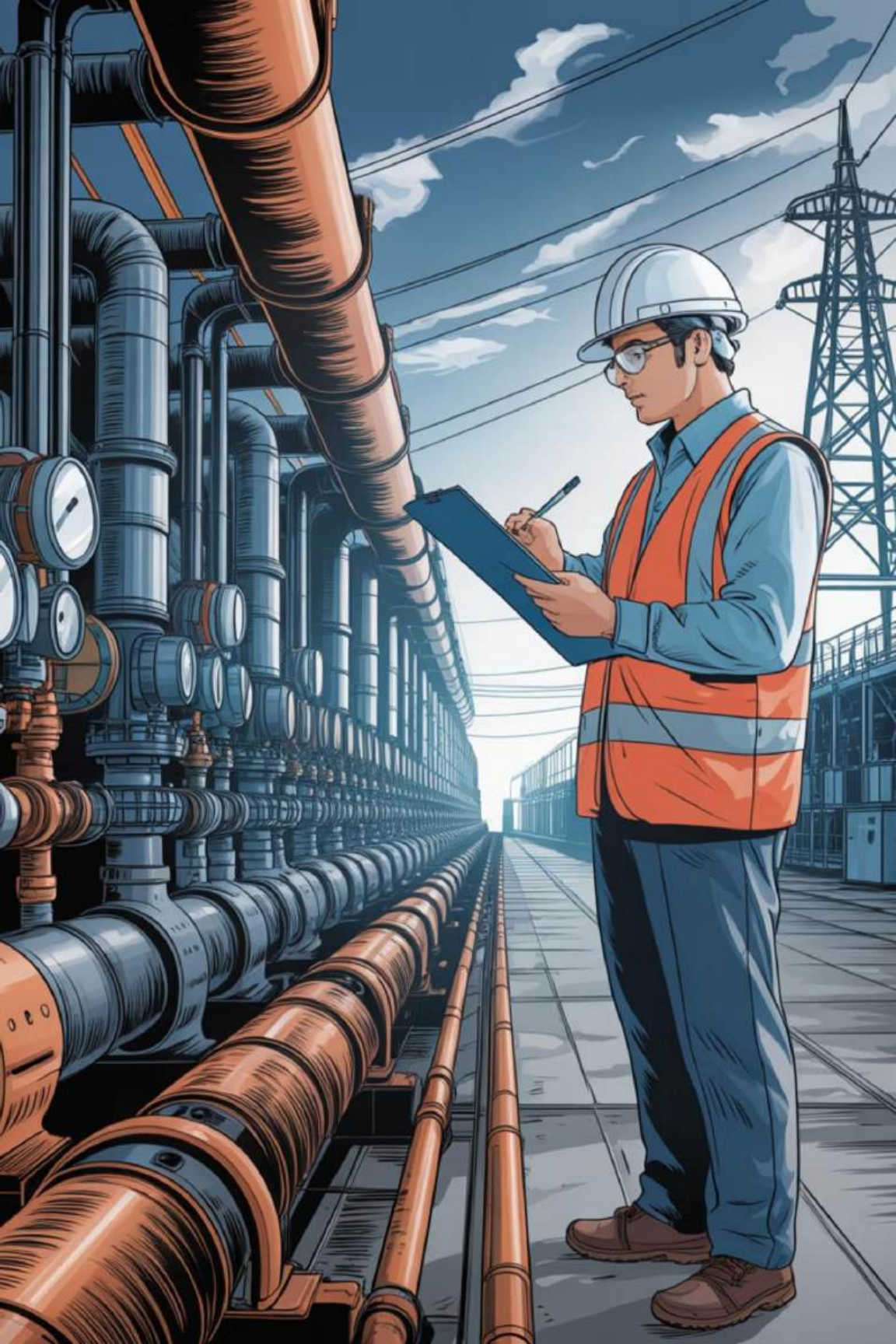
WYROK NSA | 6 GRUDNIA 2022 R. | SYGN. III FSK 4270/21



Stanowisko NSA

Grunt pomiędzy panelami, jak również pomiędzy panelami a ogrodzeniem należy kwalifikować jako zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej, a zatem niezbędny do osiągnięcia zamierzonego rezultatu, tj. instalacji i eksploatacji farmy fotowoltaicznej w celu pozyskiwania energii elektrycznej.

- ❌ Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlega **cały obszar farmy** – łącznie z gruntami między panelami i między panelami a ogrodzeniem.



Co po webinarze?

Checklista działań dla przedsiębiorstwa energetycznego

Checklista – punkt 1:

urządzenia techniczne zewnętrzne

Pytanie weryfikacyjne

Czy części budowlane zewnętrznych urządzeń technicznych są opodatkowane podatkiem od nieruchomości?

Co sprawdzić

Zidentyfikować urządzenia techniczne posiadające części budowlane (fundamenty, konstrukcje wsporcze).

Ocenić, czy zostały ujęte w deklaracji podatkowej.

Podstawa prawna

Art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. d) upol – urządzenie techniczne inne niż wymienione w lit. a–c, wyłącznie w zakresie jego części budowlanych

- ☐ Sporządzić wykaz urządzeń technicznych zewnętrznych z podziałem na części budowlane i niebudowlane
- ☐ Zweryfikować ujęcie w deklaracji podatkowej części budowlanej

Checklista – punkt 2: transformatory

- ☐ Sporządzić wykaz transformatorów
- ☐ Ustalić ich lokalizację (w budynku, punkty GPO, zewnętrzna stacja trafo)
- ☐ Zebrać dokumentację projektową dotyczącą transformatorów
- ☐ Skalkulować ryzyko – grunt, to wiedzieć

Checklista – punkt 3: kontenery

- ☐ Sporządzić inwentaryzację kontenerów z oceną sposobu posadowienia
- ☐ Udokumentować powyższe dokumentacją budowlaną lub zdjęciami
- ☐ Ustalić sposób opodatkowania każdego przypadku
- ☐ Rozważyć zmianę opodatkowania, jeśli jest to zasadne

Checklista – punkt 4: zbiorniki

Sporządzenie wykazu zbiorników

Zidentyfikować zbiorniki w przedsiębiorstwie i ocenić ich funkcję dominującą:

czy służą gromadzeniu materiałów (budowla z poz. 6),

czy innym celom (potencjalnie poza poz. 6).

- ☐ Sporządzić wykaz zbiorników z opisem funkcji dominującej
- ☐ Zidentyfikować zbiorniki, których celem nie jest magazynowanie
- ☐ Ustalić sposób opodatkowania ww. obiektów

Checklista – punkt 5:

OZE

Weryfikacja deklarowanych części budowlanych

Sprawdzić, czy w deklaracjach podatkowych farm wiatrowych i fotowoltaicznych prawidłowo wyodrębniono części budowlane od technicznych. Turbiny i panele nie powinny być opodatkowane.

Linie kablowe

Zweryfikować, czy Spółka opodatkowuje linie kablowe znajdujące w kanalizacji kablowej

Grunty pod OZE

Ocenić, czy grunty pod farmami OZE są prawidłowo opodatkowane podatkiem od nieruchomości (jako zajęte na działalność gospodarczą), a nie podatkiem rolnym



Sebastian Gumieła

doradca podatkowy, radca prawny,
partner GWW, tel. 692 887 493,
e-mail: sebastian.gumiel@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