

GWV

LEGAL & TAX



Podatek od nieruchomości w górnictwie odkrywkowym

Jak opodatkować infrastrukturę kopalni?

WEBINAR

RADCA PRAWNY PAULA KOŁODZIEJSKA



Agenda

01

Grunty w kopalni odkrywkowej

grunty w trakcie eksploatacji, rekultywacji i po jej zakończeniu – kluczowe różnice; grunty pod wodą; znaczenie danych z ewidencji gruntów i budynków

03

Infrastruktura transportu technologicznego

taśmociągi i rurociągi

05

Obiekty pomocnicze

obiekty kontenerowe, zbiorniki i wiaty

02

Obiekty gospodarki wodnej

osadniki wód brudnych, studnie głębinowe, piezometry

04

Infrastruktura elektroenergetyczna odkrywki

transformatory i okablowanie

06

Plan działań po webinarze



Grunty

Zasada ogólna

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.

Użytek rolny

Podlega opodatkowaniu **podatkiem rolnym**

Las

Podlega opodatkowaniu **podatkiem leśnym**

Inny grunt

Podlega opodatkowaniu **podatkiem od nieruchomości**

 Wyjątek: użytki rolne i lasy **zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej** podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości – niezależnie od oznaczenia w ewidencji.

Związanie a zajęcie

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych posługuje się dwoma różnymi pojęciami, którym należy nadać odmienne znaczenie.

Związany z prowadzeniem działalności gospodarczej

Art. 1a ust. 1 pkt 3 upol – grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą (z zastrzeżeniem ust. 2a).

Definicję tę należy odczytywać z uwzględnieniem wyroku TK z dnia 24 lutego 2021 r., sygn. SK 39/19.

Zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej

Pojęcie węższe – zgodnie z bieżącym orzecznictwem odnosi się do przypadków, w których obiekt jest **faktycznie wykorzystywany** do prowadzenia działalności gospodarczej.

Zajęcie – wyjątek od zasady ogólnej

Zwrot „**zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej**” jest węższy i zgodnie z bieżącym orzecznictwem odnosi się do przypadków, w których obiekt jest faktycznie wykorzystywany do prowadzenia działalności gospodarczej.

Istnienie „związku” nieruchomości gruntowej z prowadzoną działalnością gospodarczą nie oznacza jednak „zajęcia” tego gruntu na prowadzenie działalności gospodarczej. O „zajęciu”, o którym mowa w art. 2 ust. 2 u.p.o.l., można mówić jedynie wtedy, gdy dany przedmiot opodatkowania faktycznie jest wykorzystywany do prowadzenia działalności gospodarczej, na którym faktycznie realizuje się czynności powodujące osiągnięcie zamierzonych celów lub konkretnego rezultatu, związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Rekultywacja a zwiqzanie/zajęcie

Z perspektywy kopalni kluczowe jest ustalenie statusu gruntu na każdym etapie:

W trakcie rekultywacji

Czy grunt jest **zajęty** na prowadzenie działalności gospodarczej, **związany** z prowadzoną działalnością gospodarczą, a może związek nie występuje?

Po zakończeniu rekultywacji

Czy grunt jest **zajęty** na prowadzenie działalności gospodarczej, **związany** z prowadzoną działalnością gospodarczą, a może związek nie występuje?

 Poszukiwanie odpowiedzi należy rozpocząć od analizy wyroku TK z dnia 24 lutego 2021 r., sygn. SK 39/19.

Wyrok TK z dnia 24 lutego 2021 r., sygn. SK 39/19

TK zakwestionował utrwalony sposób interpretacji art. 1a ust. 1 pkt 3 upol (definicja związania z prowadzoną działalnością gospodarczą).

W ocenie TK, przedsiębiorcy nie mogą być obciążani wyższą stawką podatku jedynie z powodu posiadania nieruchomości, które nie służą im do prowadzenia działalności gospodarczej.

→ Odrzucenie kryterium posiadania

Sam fakt posiadania nieruchomości przez przedsiębiorcę nie uzasadnia automatycznie opodatkowania jej najwyższą stawką podatku od nieruchomości.

→ Kryterium możliwości wykorzystania

Ratio legis stosowania podwyższonej stawki wymusza ustalenie możliwości wykorzystywania nieruchomości w działalności gospodarczej.

→ Test potencjalności

Dla ustalenia braku związku konieczne jest ustalenie, czy obiekt nie jest i **nie może być potencjalnie** wykorzystany do prowadzenia działalności gospodarczej.

Czym jest potencjalność i jakie są jej granice?

Wyrok NSA z dnia 15 grudnia 2021 r., sygn. III FSK 4061/21 zapoczątkował negatywną dla podatników i wąską interpretację wyroku Trybunału Konstytucyjnego. Choć w założeniu miał uzupełnić wyrok TK, NSA przynajmniej w części swoich tez staje w wyraźnej opozycji do TK.

	wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 24 lutego 2021 r., sygn. akt SK 39/19	wyrok NSA z 15 grudnia 2021 r., sygn. akt III FSK 4061/21
Fragment orzeczenia	<i>W ocenie Trybunału przedsiębiorcy nie mogą być obciążani wyższą stawką podatku jedynie z powodu posiadania nieruchomości, które nie służą im do prowadzenia działalności gospodarczej.</i>	<i>rozpatrujący niniejszą sprawę skład orzekający jest zdania, że w przypadku podmiotów, których jedyną formę aktywności stanowi prowadzenie działalności gospodarczej (wskazuje na to np. przedmiot przedsiębiorstwa wyszczególniony w dziale 3 rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego), dla zastosowania najwyższej stawki opodatkowania wystarczy co do zasady samo posiadanie nieruchomości, niezależnie od tego, czy nieruchomość jest w danym okresie faktycznie wykorzystywana na prowadzenie działalności gospodarczej.</i>
Konkluzja	Funkcjonalizm – fakty ponad formą.	Formalizm – forma ponad fakty.

Wyrok NSA z dnia 15 grudnia 2021 r., sygn. III FSK 4061/21

Parafrazując kluczowe tezy wyroku:

Zawężenie podmiotowe

Choć z wyroku TK nie wynika, że jest zarezerwowany wyłącznie dla podmiotów o „podwójnej” naturze, NSA zawęża jego stosowanie wyłącznie do takich podmiotów.

Powrót do kryterium posiadania

Choć z wyroku TK wynika, że rzecz ma służyć działalności gospodarczej, NSA w dalszym ciągu bazuje na zakwestionowanym kryterium posiadania.

Formalizm zamiast faktów

Choć z wyroku TK wynika, że fakty mają dominować nad formą, NSA utrwała formalizm – uzależnia stosowanie podatku od ewidencji środków trwałych lub przynależności do przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 55¹ KC, co przywraca zakwestionowane kryterium posiadania.

Przepis szczególny po stronie podatników

W przypadku rekultywacji niezwykle istotną rolę odgrywa, ignorowany, **art. 20 ust. 4** ustawy z dnia 3 lutego 1995 r. o ochronie gruntów rolnych i leśnych:

- ① Rekultywację gruntów prowadzi się w miarę jak grunty te stają się zbędne całkowicie, częściowo lub na określony czas do prowadzenia działalności przemysłowej oraz kończy się w terminie do 5 lat od zaprzestania tej działalności.

Z powyższego wyraźnie wynika, że rekultywację przeprowadza się w momencie, gdy grunt jest **zbędny z perspektywy prowadzenia działalności gospodarczej**. Po wyroku TK przepis ten nabrał nowego znaczenia. Skoro:

- | | |
|---|--|
| → dla zastosowania najwyższej stawki podatku od nieruchomości nie jest odpowiednie kryterium posiadania, gdy nieruchomość nie służy do prowadzenia działalności gospodarczej, | → a przepis szczególny wskazuje wprost, że rekultywację prowadzi się wtedy, gdy grunt stał się zbędny w działalności gospodarczej, |
|---|--|

to tego zestawienia nie należy ignorować. Fakt, że grunt w przeszłości służył do generowania przychodów nie może oznaczać, że już na zawsze ma być postrzegany jako związany z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Pozytywne orzecznictwo dla gruntów zrehabilitowanych

W orzecznictwie można spotkać się z poglądem, że „potencjał” musi być osadzony w konkretnych realiach i oceniany z uwzględnieniem profilu działalności konkretnego podatnika.

Rację ma strona skarżąca, że moment faktycznego zakończenia prac rekultywacyjnych jest kluczowy dla ustalenia tego, czy grunt przestał być związany z prowadzoną działalnością gospodarczą spółki. Tym samym błędne było stanowisko organu, które nakazuje stosowanie podwyższonej stawki podatku od nieruchomości z uwagi na to, że grunty mogą być faktycznie lub choćby potencjalnie wykorzystywane w prowadzonej działalności gospodarczej.

WSA WE WROCŁAWIU, 14 MAJA 2024 R., I SA/WR 949/23

Pozytywne orzecznictwo dla gruntów zrekultywowanych

Na już zrekultywowanych gruntach niemożliwe staje się więc prowadzenie dotychczasowej działalności koncesjonowanej. W tej sytuacji sam fakt posiadania przez Spółkę zrekultywowanych gruntów i na tej tylko podstawie przypisywanie przez organ potencjalnego związku z prowadzoną przez stronę działalnością gospodarczą należy uznać za dowolne.

NSA, 6 GRUDNIA 2024 R., III FSK 582/24

- ✓ W obu orzeczeniach wskazano, że **grunty zrekultywowane powinny być opodatkowane stawką dla gruntów pozostałych** – nie stawką właściwą dla działalności gospodarczej.

Negatywne orzecznictwo dla gruntów zrekultywowanych

⚠ Należy zasygnalizować, że w orzecznictwie funkcjonuje również pogląd przeciwny.

Zgodnie z tym poglądem, grunty zrekultywowane nadal należy opodatkowywać **najwyższą stawką podatku od nieruchomości**, ponieważ – w ślad za wyrokiem NSA z dnia 15 grudnia 2021 r., sygn. III FSK 4061/21 – nadal znajdują się w posiadaniu przedsiębiorcy.

Negatywne orzecznictwo dla gruntów w trakcie rekultywacji

Na dziś, niestety, w orzecznictwie dominuje pogląd, że grunt **w trakcie rekultywacji** jest nie tylko związany z prowadzoną działalnością gospodarczą, ale i zajęty na nią.

Podejmowanie obowiązkowych działań z zakresu rekultywacji wyrobisk pokopalnianych stanowi element składowy działalności gospodarczej, istotą której jest zarobkowe wydobywanie kopalin na tych gruntach. Skoro działalność z zakresu rekultywacji i zagospodarowania wyeksploatowanych gruntów jest konieczną częścią składową zarobkowej działalności wydobywczej, to nie sposób racjonalnie przyjmować, że grunty mające podlegać lub podlegające aktualnie czynnościom rekultywacyjnym nie są związane z działalnością gospodarczą przedsiębiorcy.

Kiedy kończy się rekultywacja?

W orzecznictwie funkcjonują dwa poglądy na moment uznania rekultywacji za zakończoną:

Pogląd 1 – faktyczne zakończenie prac

Moment uznania rekultywacji za zakończoną wyznacza **faktyczne zakończenie prac rekultywacyjnych**.

Decyzja starosty ma charakter **deklaratoryjny** – jedynie potwierdza zaistniały stan faktyczny, nie kreuje nowego.

Pogląd 2 – data decyzji starosty

Moment uznania rekultywacji za zakończoną wyznacza **data wydania (względnie uprawomocnienia) decyzji** przez starostę.

Rekultywacja zostaje zakończona już w momencie, w którym gruntem przywrócono ich właściwości użytkowe, tj. w momencie, w którym zakończono faktyczne działania na gruncie.

Podsumowanie

Grunt w rekultywacji

W ocenie sądów, zajęty na działalność gospodarczą → najwyższa stawka podatku od nieruchomości.

W naszej ocenie, wyrok TK, jak również przepisy szczególne pozwalają przyjąć, że grunt w tym okresie nie jest nawet związany z działalnością gospodarczą.

Zmiana w ewidencji gruntów i budynków

W skrajnie profisklanym wariancie → dopiero ten moment uprawnia do zmiany zasad opodatkowania

1

2

Grunt zrekultywowany

W ocenie części sądów → brak związku z prowadzoną działalnością gospodarczą.

W ocenie innych składów orzekających → skoro grunt jest w posiadaniu przedsiębiorcy, należy opodatkować go najwyższą stawką podatku od nieruchomości.

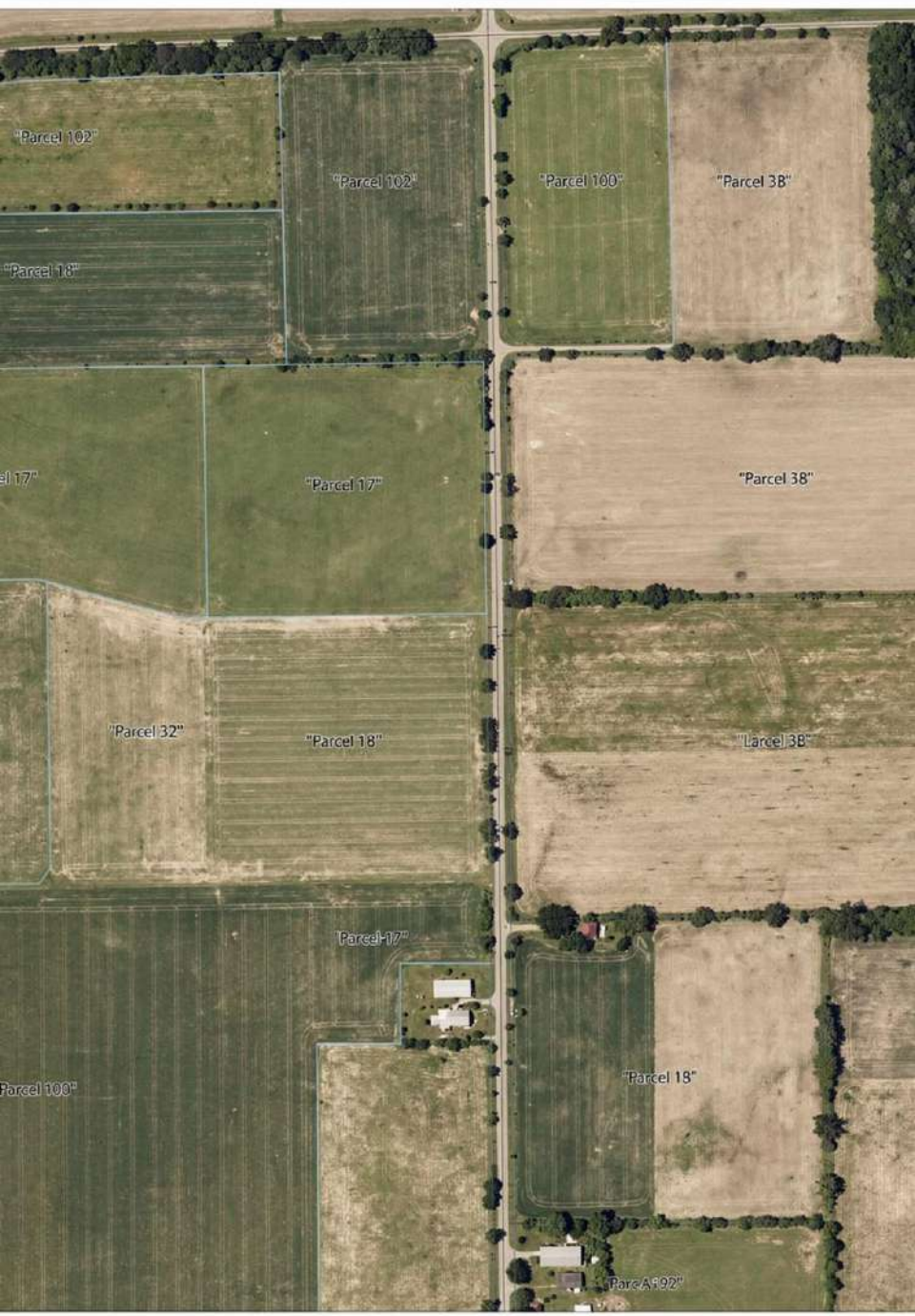
3

Ważna uwaga: grunty pod wodą

Art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b upol

Rada gminy, w drodze uchwały, określa wysokość stawek podatku od nieruchomości, z tym że stawki nie mogą przekroczyć rocznie od **gruntów pod wodami powierzchniowymi stojącymi lub wodami powierzchniowymi płynącymi jezior i zbiorników sztucznych...**

W tym przypadku **nie ma znaczenia**, czy grunt jest związany lub zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej. Co do zasady, jeśli takie jest jego oznaczenie w ewidencji – musi podlegać opodatkowaniu **stawką preferencyjną**.



Ewidencja gruntów i budynków

Znaczenie danych ewidencyjnych dla wymiaru podatku od nieruchomości

Przepis wyjściowy

Art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne

Podstawę planowania gospodarczego, planowania przestrzennego, **wymiaru podatków i świadczeń**, oznaczania nieruchomości w księgach wieczystych, statystyki publicznej, gospodarki nieruchomościami oraz ewidencji gospodarstw rolnych stanowią dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków.

Praktyka sądów i organów

Kierując się przytoczoną regulacją zarówno organy, jak i sądy wskazują najczęściej, że:

Dopóki dane wynikające z ewidencji gruntów i budynków nie zostaną zmienione, organy podatkowe mają obowiązek wyliczania podatku, jak i przyjmowania właściciela gruntu na ich podstawie i nie są władne do kwestionowania, czy korygowania zapisów ewidencji gruntów i budynków, ponieważ jest to dowód w postaci dokumentu urzędowego, któremu przepisy nadają zwiększoną moc dowodową, co do tego co zostało w nim urzędowo stwierdzone.

WSA W POZNANIU, 16 PAŹDZIERNIKA 2025 R., I SA/PO 463/25

Co z przeciwdowodem i prymatem stanu faktycznego?

W przypadku gruntów zrehabilitowanych trzymanie się ewidencji oznacza działanie wbrew stanowi faktycznemu! Należy jednak pamiętać:

Wartość dokumentu urzędowego

Ewidencja gruntów i budynków ma wartość dokumentu urzędowego (art. 194 § 1 Op) – stanowi dowód tego, co zostało w niej urzędowo stwierdzone.

Dopuszczalność przeciwdowodu

Przepisy Ordynacji podatkowej nie wykluczają możliwości przeprowadzenia dowodu przeciwko dokumentom urzędowym (art. 194 § 3 Op).

Ordynacja nie wprowadza hierarchii dowodów.

Obowiązek ustalenia stanu faktycznego

Z art. 122 Op wynika bezsprzecznie, że organy podatkowe muszą podjąć wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego – nie mogą sztywno trzymać się danych ewidencyjnych, gdy inne dokumenty wskazują inaczej.

- ✔ Jeśli grunt po zakończonej rekultywacji nie jest już użytkiem kopalnym („K”), lecz np. łąką („Ł”), lasem („Ls”) albo gruntami pod wodami stojącymi („Ws”) – organ powinien to uwzględnić.

Budynki i budowle



Nowelizacja 2025 – przedmiot opodatkowania

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

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.

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.

Nowa definicja budowli

Definicja obowiązująca od 1 stycznia 2025 r. – budowlą jest:

1 Obiekt z załącznika nr 4

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

2 Obiekty energetyczne

2 Elektrownia wiatrowa, jądrowa, fotowoltaiczna, biogazownia, magazyn energii, kocioł, piec przemysłowy, kolej linowa, wyciąg narciarski, skocznia – **wyłącznie w zakresie ich części budowlanych.**

3 Urządzenie budowlane

3 Przyłącze oraz urządzenie instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, oraz inne urządzenie techniczne, bezpośrednio związane z budynkiem lub obiektem z lit. a, niezbędne do ich użytkowania zgodnie z przeznaczeniem.

4 Urządzenie techniczne – części budowlane

4 Urządzenie techniczne inne niż wymienione w lit. a–c – **wyłącznie w zakresie jego części budowlanych.**

5 Fundamenty pod maszyny

5 Fundamenty pod maszyny oraz pod urządzenia techniczne, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Załącznik nr 4 – mapa na webinar (cz. 1)

Wybrane pozycje z załącznika nr 4 do upol istotne dla kopalni odkrywkowej:

Poz.	Kategoria obiektu
4	Zbiornik wody surowej, hala technologiczna, zbiornik retencyjny wody uzdatnionej, odstojnik wód popłucznych – wchodzące w skład stacji uzdatniania wody
6	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
10	Obiekt kontenerowy trwale związany z gruntem
11	Wiata, z wyłączeniem wiaty wymienionej w art. 1a ust. 1 pkt 2a lit. c

Załącznik nr 4 – mapa na webinar (cz. 2)

Poz.	Kategoria obiektu
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 lub nadziemna, z wyłączeniem kabli telekomunikacyjnych dowieszonych do już istniejącej linii kablowej nadziemnej, d) kanalizacja kablowa, e) kanał technologiczny, f) kanał inny – wraz z przewodami, fundamentem, podbudową słupową oraz konstrukcją wsporczą
16	Droga, wjazd, zjazd i wyjazd z drogi, zatoka parkingowa
20	Konstrukcja oporowa, konstrukcja wsporcza inna niż wymieniona w załączniku
22	Ogrodzenie
24	Parking poza budynkiem, plac postojowy, plac składowy, plac pod śmietnik, podjazd, zadaszenie
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



Obiekty gospodarki wodnej

Osadnik wód brudnych – czym jest materiał?

Kluczowe pytanie: czy woda brudna w osadniku jest „materiałem” w rozumieniu poz. 6 załącznika nr 4 do upol?

 Internetowy słownik języka polskiego PWN: **materiał** – «to, z czego się wytwarza lub z czego się składają albo powstają jakieś rzeczy lub obiekty».

Materiał = budulec

Materiał to coś, z czego się wytwarza rzecz – budulec, z którego powstaje wyrób. Nie jest nim wyrób gotowy.

Ocena kazuistyczna

Ocena, czy rzecz jest materiałem, każdorazowo powinna odnosić się do konkretnego przypadku.

Gromadzenie materiałów – czym jest gromadzenie?

Można by twierdzić, że na podstawie poz. 6 załącznika nr 4 opodatkowane jako budowla powinny być tylko te obiekty, które służą *stricte* gromadzeniu.

Aktualne brzmienie poz. 6 załącznika nr 4 do upol jest efektem dotychczasowych trudności w stosowaniu definicji budynku i budowli do tych obiektów, które „mieszczą się” w jednej i drugiej. Na taką kategorię wskazywano w „źródłowej” uchwale NSA z dnia 29 września 2021 r., sygn. III FPS 1/21, w której NSA wskazał [m.in.](#) przykłady obiektów właśnie gromadzących materiały. Jako taki wymieniono: zbiornik na ziarno, cement, węgiel, rudy, kompostowane fragmenty organiczne, paliwa.

Obiekt służy gromadzeniu

Jeśli obiekt służy gromadzeniu, a niejako dodatkowo zachodzi w nim np. proces oczyszczania → **dozwolone jest twierdzenie, że służy gromadzeniu.**

Obiekt służy oczyszczaniu

Jeśli obiekt służy oczyszczaniu, a przejściowe gromadzenie jest wyłącznie wypadkową → **nie jest przeznaczony do gromadzenia.**

WSA w Poznaniu o osadniku wód brudnych

WYROK WSA W POZNANIU, 12 MARCA 2026 R., I SA/PO 909/25 (ANALOGICZNIE: I SA/PO 887/25)

STAN PRAWNY: 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.

✅ Stanowisko korzystne dla podatnika: osadnik wód brudnych **nie jest budowlą** w rozumieniu poz. 6 załącznika nr 4.

WSA we Wrocławiu o gromadzeniu materiałów

WYROK WSA WE WROCŁAWIU, 12 MARCA 2026 R., I SA/WR 813/25

STAN PRAWNY: OD 1 STYCZNIA 2025 R.

Stan faktyczny: Spółka złożyła wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczący opodatkowania 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.

 Stanowisko niekorzystne dla podatnika: pojęcie „materiałów” jest szersze niż tylko surowce do produkcji.

Piezometry – cechy i funkcja

Czym jest piezometr?

W największym uproszeniu piezometr to rura osadzona w ziemi na żądanej głębokości, która częściowo wystaje ponad powierzchnię gruntu i która pozwala na nadzór poziomu zwierciadła wody, ewentualnie jej stanu fizyko-chemicznego.

Kluczowe cechy

- obiekt **pomiarowy** – działa biernie
- niczego nie doprowadza ani nie odprowadza
- niezależny konstrukcyjnie
- nie może być powiązany z siecią wodociągową ani żadną inną siecią lub instalacją (ryzyko skażenia wody)

Załącznik nr 4 – mapa na webinar (cz. 2)

Poz.	Kategoria obiektu
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 lub nadziemna, z wyłączeniem kabli telekomunikacyjnych dowieszonych do już istniejącej linii kablowej nadziemnej, d) kanalizacja kablowa, e) kanał technologiczny, f) kanał inny – wraz z przewodami, fundamentem, podbudową słupową oraz konstrukcją wsporczą
16	Droga, wjazd, zjazd i wyjazd z drogi, zatoka parkingowa
20	Konstrukcja oporowa, konstrukcja wsporcza inna niż wymieniona w załączniku
22	Ogrodzenie
24	Parking poza budynkiem, plac postojowy, plac składowy, plac pod śmietnik, podjazd, zadaszenie
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

Piezometry – kwalifikacja podatkowa

→ Brak w załączniku nr 4

Piezometry nie zostały wymienione w załączniku nr 4 do upol.

→ Nie są elementem innej budowli

Nie wpisują się w sformułowanie "instalacja zapewniająca możliwość użytkowania obiektu zgodnie z przeznaczeniem"

→ Nie są urządzeniem budowlanym

Jako obiekty samodzielne nie mogą być kwalifikowane jako urządzenie budowlane, bo nie są niezbędne do użytkowania innego budynku lub budowli zgodnie z przeznaczeniem.

☑ Wniosek: piezometry, w naszej ocenie, **nie podlegają opodatkowaniu** podatkiem od nieruchomości.

Studnia odwodnieniowa – czym jest?

Funkcja

Element systemu odwodnienia głębinowego odkrywki. Służy do obniżania poziomu wód podziemnych i osuszania terenu eksploatacji.

Budowa

Składa się zasadniczo z otworu wiertniczego, rur studziennych oraz pompy głębinowej.

Działanie

Odpompowuje wodę do rurociągów, którymi jest odprowadzana do odbiorników wodnych.

Studnia odwodnieniowa – kwalifikacja podatkowa

→ **Nie spełnia definicji budynku**

Brak m.in. fundamentów, przegród budowlanych i dachu.

→ **Nie jest obudową ujęcia wód podziemnych**

ani nie posiada obudowy, o której mowa w poz. 9 załącznika nr 4

→ **Nie jest ujęciem wody**

należy odróżnić ujęcie wody *per se* od odwodnienia kopalni odkrywkowej

→ **Nie stanowi obiektu liniowego**

rurociąg jest odrębnym obiektem



Pozostała infrastruktura

Przewody oponowe

Zgodnie z poz. 13 załącznika nr 4 do upol, opodatkowane jako budowle mogą być obiekty liniowe, w tym linie kablowe.

Kluczowe rozróżnienie:

Linia kablowa NADziemna

✓ **jest budowlą** – wymieniona w poz. 13 lit. c załącznika nr 4

Linia kablowa PODziemna

✓ **jest budowlą** – umieszczona bezpośrednio w ziemi, wymieniona w poz. 13 lit. c

Linia kablowa NAziemna

X **nie jest budowlą** – nie została wymieniona w katalogu z poz. 13 (katalog zamknięty dla celów podatkowych)

✓ Wniosek: przewód oponowy rozciągnięty po odkrywcę (leżący na ziemi) **nie powinien być opodatkowany** podatkiem od nieruchomości

Taśmociągi

W odniesieniu do taśmociągów warto zwrócić uwagę na uzasadnienie projektu ustawy z dnia 19 listopada 2024 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o opłacie skarbowej. Wskazano w nim, że jako urządzenie budowlane można opodatkować urządzenia techniczne, które:

- nie są instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania budynku albo budowli zgodnie z ich przeznaczeniem,
- pełnią rolę służebną wobec konkretnego budynku albo budowli (wskazanej w projektowanym załączniku nr 4) i są z takim budynkiem albo obiektem wskazanym w lit. a i b funkcjonalnie powiązane, zapewniając możliwość użytkowania budynku albo obiektu wskazanego w lit. a i b zgodnie z ich przeznaczeniem i tylko wtedy, gdy związek użytkowy takiego urządzenia technicznego z takim budynkiem albo budowlą jest bezpośredni oraz niezbędny dla ich użytkowania zgodnie z przeznaczeniem (**nie będą urządzeniami technicznymi urządzenia jedynie usprawniające funkcjonowanie** budynku albo budowli np. kasa fiskalna, terminal komputerowy, **taśmociąg**, suwnica itp.).

☑ Uzasadnienie projektu ustawy wprost wskazuje, że **taśmociąg** (obok kasy fiskalnej, terminala komputerowego, suwnicy) **nie jest urządzeniem budowlanym**.

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

Obiekty kontenerowe: nowa definicja trwałego związania z gruntem

Lp.	Kategoria obiektu
10	obiekt kontenerowy trwale związany z gruntem

Do 31 grudnia 2024 r.

Brak ustawowej definicji trwałego związania z gruntem – pojęcie interpretowane przez orzecznictwo i doktrynę.

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

Trwałe związanie z gruntem to **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.

Nowa definicja trwałego związania z gruntem

Definicja jest szeroka i w praktyce będzie ją spełniać wiele obiektów. Niemniej nowa definicja wyraźnie wskazuje na **połączenie**.

- ① „Połączenie” – zgodnie ze słownikiem języka polskiego – to «element łączący lub sposób łączenia elementów jakiejś całości». Konieczne jest zatem istnienie jakiegoś spoiwa/elementu łączącego, np. kotew lub śrub.

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. (...) 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.**”*

- ☑ Wniosek: kontener, który jest stabilny wyłącznie dzięki swojej masie, ale nie jest fizycznie połączony z gruntem – **nie jest trwale związany z gruntem** i nie podlega opodatkowaniu jako budowla.

Interpretacja ogólna Ministra Finansów

Interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 5 stycznia 2026 r., nr DPL2.8401.6.2025

1. Obiekt musi być fizycznie połączony z gruntem

Obiekt, aby był trwale związany z gruntem w rozumieniu upol, musi być połączony z nim fizycznie, tj. zespolony z gruntem, przymocowany do gruntu, zakotwiczony w nim, przez zastosowanie odpowiednich technik budowlanych, polegających np. na przymocowaniu za pomocą:

- kotew gruntowych,
- śrub gruntowych,
- bloczków betonowych z mocowaniami chemicznymi, tj. przy użyciu żywic chemicznych.

Przez połączenie obiektu budowlanego z gruntem należy rozumieć zatem wykonanie pewnych czynności w celu ich połączenia.

2. Jeśli obiekt stoi na podłożu przymocowanym do gruntu, to on sam musi być również przymocowany do tego podłoża

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.

3. I odwrotnie – podłoże też musi być związane z gruntem

Cechy trwałego związania z gruntem w powyższym rozumieniu nie spełniają także obiekty osadzone na niezintegrowanych z gruntem (np. za pomocą kotew stalowych): kostce brukowej lub betonowych bloczkach czy płycie betonowej.

Kontenery w praktyce

Cztery typowe konfiguracje posadowienia kontenera i ich skutki podatkowe:



**Kontener bez
mocowania**

- ✓ Brak trwałego związania – nie podlega opodatkowaniu



**Kontener przykręcony
do placu**

- ⚠ Trwale związany z gruntem, bez fundamentu – podlega opodatkowaniu jako budowla



**Kontener zintegrowany
z fundamentem**

- ⚠ Trwale związany z gruntem – podlega opodatkowaniu jako budynek



**Kontener na luźnych
bloczkach**

- ✓ Brak trwałego związania – nie podlega opodatkowaniu

Kontener, którego stabilizują przyłącza

 Interpretacja indywidualna Prezydenta Wrocławia z dnia 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 instalację 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, w ten sposób, że stawia opór czynnikom zewnętrznym, a **brak jest natomiast elementu technicznego połączenia** (np. z użyciem kotew lub śrub mocujących do podłoża). Kontener, który nie jest trwale związany z gruntem nie podlega opodatkowaniu jako budowla.”

 **Kluczowy wniosek:** przyłącza instalacyjne nie zastępują fizycznego połączenia z gruntem. Liczy się wyłącznie mechaniczne zakotwiczenie.



Co po webinarze?

Checklista działań

Weryfikacja gruntów po rekultywacji

Weryfikacja gruntów oznaczonych w EGiB inaczej niż „K” (użytek kopalny), na których zakończono proces rekultywacji – ocena zasadności stosowanej stawki podatku od nieruchomości.

Weryfikacja gruntów pod wodą

Weryfikacja gruntów oznaczonych jako Wp/Ws – niezależnie od sposobu użytkowania. Grunty te powinny podlegać stawce preferencyjnej.

Sporządzenie legendy do działek

Sparowanie numeracji działek z pismami adresowanymi do starostwa w sprawie zakończenia działalności przemysłowej, wnioskami i decyzjami o zakończeniu działań rekultywacyjnych – jako materiał do weryfikacji wewnętrznej albo sporu z gminą.

- Przygotowany materiał może stanowić podstawę do złożenia korekty deklaracji podatkowej lub wszczęcia postępowania o stwierdzenie nadpłaty.



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