

GWV

LEGAL & TAX





Maszty, kontenery i kable

Jak rozliczać podatek od nieruchomości w branży telekomunikacyjnej?

radca prawny Paula Kołodziejska

Agenda

01

Zmiany definicji budynku i budowli

Najważniejsze skutki nowelizacji 2025 dla przedsiębiorstw telekomunikacyjnych

03

Maszty, wieże i urządzenia

Obiekty wolnostojące vs. posadowione na cudzych wieżach – kluczowe różnice i argumenty w sporze z gminą

05

Infrastruktura kablowa i grunty

Opodatkowanie kabli, gruntów w trwałym zarządzie oraz gruntów ze służebnością przesyłu

02

Interpretacje i orzecznictwo

Przegląd bieżących interpretacji indywidualnych i wyroków sądów administracyjnych

04

Kontenery i trwałe związanie z gruntem

Analiza porównawcza, skutki interpretacji ogólnej, kontener jako budynek, budowla lub obiekt nieopodatkowany

06

Checklista po webinarze

Trzy obszary weryfikacji dla operatora telekomunikacyjnego



Nowelizacja 2025

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

Nową definicję trwałego związania z gruntem

Nowa definicja budynku

Definicja 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.

Obiekt budowlany, to budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych (art. 3 pkt 1 PB).

Definicja 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.

 Kluczowa zmiana: odejście od odesłania do prawa budowlanego na rzecz autonomicznej definicji podatkowej.

Nowa definicja budowli

Definicja do 31 grudnia 2024 r.

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.

Definicja od 1 stycznia 2025 r. – budowla to:

1. obiekt niebędący budynkiem, wymieniony w **załączniku nr 4** do ustawy, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem,
2. elektrownia wiatrowa, jądrowa, fotowoltaiczna, biogazownia, magazyn energii, kocioł, piec przemysłowy, kolej linowa, wyciąg narciarski – 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 oraz pod urządzenia techniczne, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.



Wszystkie budowle muszą być wzniesione w wyniku robót budowlanych.

Załącznik nr 4 – mapa na webinar

Kluczowe pozycje załącznika nr 4 do upol dla branży telekomunikacyjnej:

Pozycja z załącznika nr 4	Kategoria obiektu
Poz. 10	obiekt kontenerowy trwale związany z gruntem
Poz. 12	podbudowa słupowa dla linii kablowej, fundament, konstrukcja wsporcza, wolno stojący maszt antenowy, wolno stojąca wieża, szafa telekomunikacyjna, słupek telekomunikacyjny – wchodzące w skład sieci telekomunikacyjnej
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) kanal 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 telekomunikacyjna – czyli co?

Zgodnie z **art. 2 pkt 58 ustawy Prawo komunikacji elektronicznej**, sieć telekomunikacyjna to systemy transmisyjne, a także urządzenia telekomunikacyjne, oprócz telekomunikacyjnych urządzeń końcowych, oraz inne zasoby, w tym nieaktywne elementy sieci, które umożliwiają przekazywanie sygnałów za pomocą przewodów, fal radiowych, optycznych lub innych środków wykorzystujących energię elektromagnetyczną, niezależnie od rodzaju przekazywanej informacji.

⚠ Jednak ustawa o podatkach i opłatach lokalnych **nie odsyła do tej definicji**. Ustawodawca mógł to zrobić (jak np. przy drodze kolejowej w poz. 17 załącznika nr 4), ale tego nie uczynił.

Konsekwencja: zakres pojęcia „sieć telekomunikacyjna” na potrzeby podatku od nieruchomości musi być interpretowany autonomicznie, bez sięgania do Prawa komunikacji elektronicznej.



Jak było do tej pory?

art. 3 pkt 3 PB

Przez budowlę, zgodnie z art. 3 pkt 3 PB należy rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, **sieci techniczne**, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych, elektrowni wiatrowych, morskich turbin wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Kategoria XXVI załącznika do PB

sieci, jak: elektroenergetyczne, **telekomunikacyjne**, gazowe, wodorowe, ciepłownicze, wodociągowe, kanalizacyjne oraz rurociągi przesyłowe

Poz. 12 załącznika nr 4 do upol

Lp.	Kategoria obiektu
12	podbudowa słupowa dla linii kablowej, fundament, konstrukcja wsporcza, wolno stojący maszt antenowy, wolno stojąca wieża , szafa telekomunikacyjna, słupek telekomunikacyjny – wchodzące w skład sieci telekomunikacyjnej

Enumeratywne wyliczenie

Ustawodawca zdecydował się na zamknięty katalog obiektów wchodzących w skład sieci telekomunikacyjnej, które mogą podlegać opodatkowaniu jako budowla.

Uzupełnienie przez poz. 13

Do obiektów liniowych odnosi się natomiast poz. 13, która zostanie omówiona w dalszej części webinaru.



CZĘŚĆ II

Opodatkowanie masztów i wież antenowych

Co wynika z nowego załącznika i jak było do tej pory?

Stan prawny do 31 grudnia 2024 r.

Nowa regulacja jest *de facto* odbiciem obowiązującej do 31 grudnia 2024 r.

Przez budowlę, zgodnie z art. 3 pkt 3 PB należy rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, **wolno stojące maszty antenowe**, wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych, elektrowni wiatrowych, morskich turbin wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Stan prawny od 1 stycznia 2025 r.

Poz. 12 załącznika nr 4 do upol wymienia wprost: **wolno stojący maszt antenowy, wolno stojąca wieża** – wchodzące w skład sieci telekomunikacyjnej.

Obiekt wolno stojący – czyli jaki?

W orzecznictwie wskazuje się, że przez obiekt wolno stojący należy rozumieć taki, który **nie jest posadowiony na innym obiekcie budowlanym**.

WSA w Gliwicach, 22 kwietnia 2024 r. (I SA/GI 78/24)

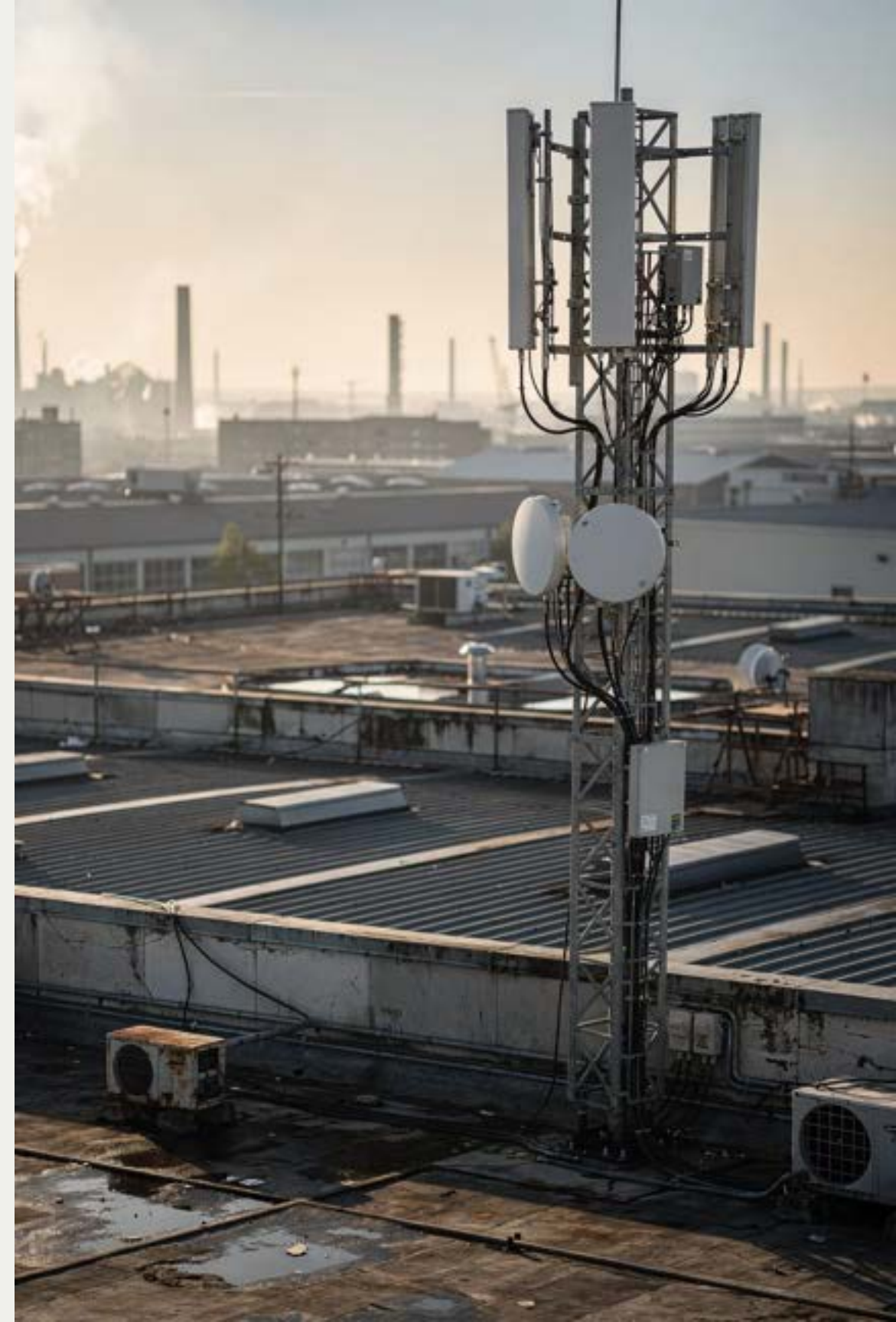
„Pojęcie *wolno stojący* rozumie się jako **niepowiązany z innym obiektem budowlanym**.”

WSA w Krakowie, 12 września 2024 r. (I SA/Kr 569/24)

„Za wolno stojące urządzenie techniczne rozumie się obiekty, które **nie są połączone przestrzennie z żadnym obiektem budowlanym – ani z budynkiem, ani z budowlą** np. fundamentem.”

Cytowane orzeczenia odnoszą się do urządzeń w postaci ładowarek samochodowych, niemniej fragmenty dotyczące interpretacji pojęcia „wolno stojące” należy uznać za uniwersalne.

- ✓ Wniosek: **maszty i wieże na dachach budynków na pewno nie będą opodatkowane jako budowle** – nie są obiektami wolno stojącymi.



Co z masztami na obcych wieżach wolno stojących i kominach?

Kluczowe pytanie

1. Czy z perspektywy właściciela obiektu, maszt posadowiony na obcej wieży lub kominie – jest obiektem **wolno stojącym**?
2. Czy może jest obiektem połączonym z innym obiektem budowlanym?

Ocena prawna

W mojej ocenie **nie** – maszt posadowiony na obcej wieży lub kominie nie jest obiektem wolno stojącym, bo jest powiązany z innym obiektem budowlanym.

Organy podatkowe potwierdzają ten tok rozumowania.

✅ **Praktyczny skutek:** maszt na obcej wieży lub kominie nie podlega opodatkowaniu jako budowla po stronie właściciela masztu.

Jak udowodnić charakter obiektu?

W sporze z organem podatkowym kluczowe znaczenie mają odpowiednie dokumenty potwierdzające lokalizację i charakter obiektu.



Ewidencja środków trwałych

Wyciąg z ewidencji środków trwałych z adresem lokalizacji obiektu – podstawowy dowód w postępowaniu.



Dokumentacja fotograficzna

Zdjęcia z lokalizacji obiektu, choćby zrzuty z Google Maps, potwierdzające posadowienie na obcym obiekcie.



Umowy dzierżawy

Umowy na dzierżawę dachu lub miejsca na obcym maszcie – potwierdzają charakter posadowienia.



Dokumenty z przeglądów

Protokoły przeglądów technicznych zawierające adres obiektu i jego zdjęcie – wiarygodny dowód lokalizacji.

Maszt wolno stojący z urządzeniami czy solo?

Zgodnie z definicją, budowla to obiekt niebędący budynkiem, wymieniony w załączniku nr 4, **wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem.**

Wolno stojący maszt lub wieża

✓ Wymienione w załączniku nr 4 (poz. 12)

Urządzenia telekomunikacyjne

✗ Nie zostały wymienione w załączniku nr 4

❓ Czy urządzenia telekomunikacyjne mogą być postrzegane jako **instalacje zapewniające możliwość użytkowania wieży/masztu zgodnie z przeznaczeniem?**

Służebna rola masztu

Logika funkcjonalna

Zadaniem masztu lub wieży jest **wyniesienie urządzeń telekomunikacyjnych „do góry”**. Są to obiekty, których przeznaczeniem jest wspieranie urządzeń, które to z kolei służą nadawaniu i odbieraniu sygnału.

Urządzenia nie służą wieży/masztowi – lecz **odwrotnie**.

Analogie z orzecznictwa

Orzecznictwo zna podobne przypadki służebnej roli obiektu budowlanego:

- **Ładowarka samochodowa na fundamencie** – fundament pełni służebną rolę wobec urządzenia (WSA w Łodzi, 6 sierpnia 2024 r., I SA/Łd 292/24)
- **Konstrukcja wsporcza na ogniwa fotowoltaiczne** – analogiczna relacja służebności

✅ **Wniosek:** urządzenia telekomunikacyjne nie powinny być traktowane jako instalacje obsługujące maszt. W konsekwencji urządzenia nie powinny być wliczane do podstawy opodatkowania.

Instalowanie, a nie montowanie czy budowa urządzeń

Brak opodatkowania urządzeń wzmacnia fakt, że standardowo są one instalowane, a nie budowane.

Na skutek nowelizacji, zarówno budynek, jak i budowla, aby w ogóle podlegały opodatkowaniu, muszą zostać wzniesione w wyniku **robót budowlanych**. Te zostały zdefiniowane w art. 1a ust. 1 pkt 2b upol i rozumie się przez nie prace polegające na **budowie**, **odbudowie**, **rozbudowie**, **nadbudowie**, **przebudowie** lub **montażu**, do których stosuje się przepisy ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane.

Warto zauważyć, że poza powyższymi kategoriami robót budowlanych, w prawie budowlanym występuje jeszcze jedna, do której ustawodawca podatkowy nie nawiązał: **instalowanie** (art. 29 ust. 3 pkt 3 i ust. 4 pkt 3 PB).

W orzecznictwie wskazuje się, że jest to inny typ prac niż montaż. Tak przykładowo w wyroku NSA z dnia 17 października 2024 r., sygn. II OSK 1955/24, zgodnie z którym: *Przy kwalifikowaniu danych robót do kategorii instalowania, montażu, czy budowy nie ma miejsca na automatyzm. Instalowanie, montaż i budowa występują tu jako pojęcia autonomiczne pojęcia.*

Czym jest instalowanie?

Ustalając różnicę pomiędzy *montażem* a *instalowaniem*, na bazie Prawa budowlanego **można postawić tezę, że montaż częściej występuje w odniesieniu do obiektu budowlanego, zaś instalowanie – w odniesieniu do urządzeń**. Taki wniosek wynika już z samej definicji robót budowlanych, która wskazuje m.in. na montaż obiektu budowlanego (a nie urządzenia).

W uproszeniu: obiekt budowlany można montować, a urządzenie można zainstalować na obiekcie budowlanym.

Tak przykładowo w art. 29 ust. 3 pkt 3 PB:

Nie wymaga decyzji o pozwoleniu na budowę, natomiast wymaga zgłoszenia, o którym mowa w art. 30, wykonywanie robót budowlanych polegających na **instalowaniu** na obiektach budowlanych stanowiących całość techniczno-użytkową albo niestanowiących takiej całości **urządzeń technicznych** lub ich elementów, w tym instalacji **radiokomunikacyjnych**, przez które należy rozumieć **niestanowiące budowli urządzenia techniczne**, takie jak **stacje bazowe telefonii komórkowej**, stacje telewizyjne, stacje radiofoniczne, urządzenia łączności radiowej, radionawigacyjnej i radiolokacyjnej, w których skład wchodzi urządzenia radiowe, zasilające i inny osprzęt oraz antenowe konstrukcje wsporcze, o wysokości większej niż 3 m i nie większej niż 12 m.

Argument historyczny

Stan prawny do połowy 2015 r.

Zgodnie z wyrokiem NSA z dnia 21 października 2021 r. (III FSK 379/21), urządzenia były traktowane jako składowe sieci telekomunikacyjnej, a całość była opodatkowana jako **całość techniczno-użytkowa**.

Warto przy tym zauważyć, że nawet w tych warunkach urządzeń nie kwalifikowano jako instalacji zapewniającej możliwość użytkowania masztu.

Obecny stan prawny – kluczowe różnice

- W obecnym stanie prawnym **nie występuje kryterium całości techniczno-użytkowej**.
- Ustawodawca wprost wskazał, które elementy sieci telekomunikacyjnej należy opodatkować.
- **Urządzenia telekomunikacyjne nie zostały wymienione w katalogu opodatkowanych obiektów.**



CZĘŚĆ III

Opodatkowanie obiektów kontenerowych

Analiza nowej definicji trwałego związania z gruntem i jej skutków dla kontenerów telekomunikacyjnych.

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**.

- ❶ „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.

Interpretacja ogólna – podsumowanie

Obiekt bez podłoża

Obiekt bez podłoża musi być przymocowany do gruntu.

Obiekt na podłożu

Obiekt na podłożu przymocowanym do gruntu musi być przymocowany do tego podłoża.

Podłoże nieprzymocowane do gruntu

Obiekt przymocowany do podłoża, które z kolei nie jest przymocowane do gruntu – również nie spełnia przesłanki.

Konieczna jest pełna integracja na każdym poziomie połączenia.

Kontenery w praktyce

Cztery typowe konfiguracje posadowienia kontenera i ich skutki podatkowe:



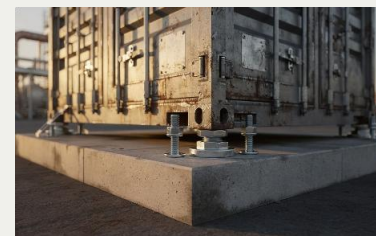
**Kontener bez
mocowania**

- ✔ 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 przyłączy

 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 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, 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:** przyłączy instalacyjne nie zastępują fizycznego połączenia z gruntem. Liczy się wyłącznie mechaniczne zakotwiczenie.

Jak dziś ocenić stare kontenery – spory w toku

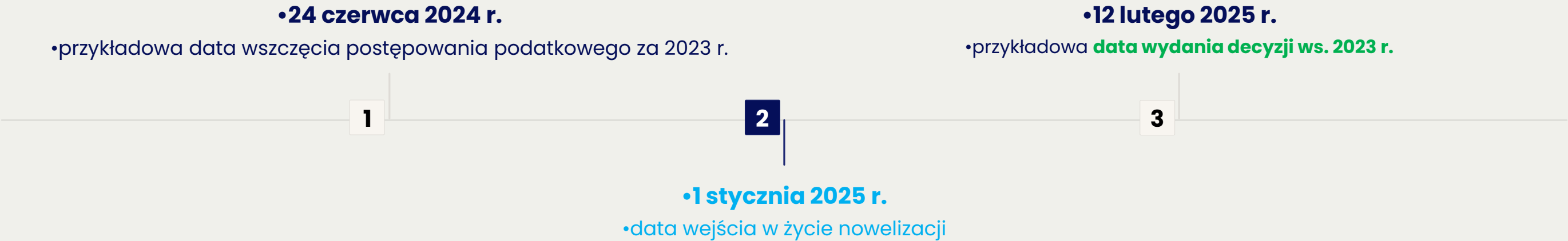
W odniesieniu do tego wątku kluczowe znaczenie ma wyrok **Trybunału Konstytucyjnego** z dnia 4 lipca 2023 r., sygn. **SK 14/21**, w którym Trybunał Konstytucyjny uznał definicję budowli, w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2024 r., za niekonstytucyjną. Z wyroku tego wynika, że:

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

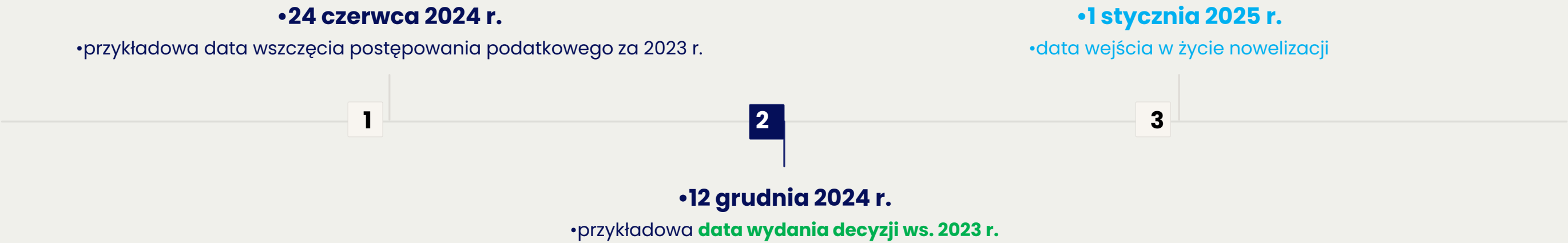
Zatem TK wskazał wyraźnie, że art. 1a ust. 1 pkt 2 upol w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2024 r. należy stosować do czasu nowelizacji, która to przecież weszła w życie z dniem 1 stycznia 2025 r. *A contrario*, po tej dacie należy stosować zmodyfikowane i z założenia konstytucyjne definicje.

Z cytowanego wyroku TK nie wynika przy tym, aby dyspozycja ta była zawężona do stanów faktycznych powstałych po 1 stycznia 2025 r.

Wariant I – decyzja wydana po 1 stycznia 2025 r.



Wariant II – decyzja wydana przed 31 grudnia 2024 r.



Nowe przepisy do starych spraw

 Wyroki potwierdzające stosowanie nowych przepisów do decyzji wydanych po 1 stycznia 2025 r.:

wyrok WSA w Szczecinie z dnia 13 sierpnia 2025 r., sygn. I SA/Sz 219/25

wyrok WSA w Poznaniu z dnia 6 listopada 2025 r., sygn. I SA/Po 476/25

Stanowisko WSA w Poznaniu:

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., jak bowiem wyraźnie wskazał TK 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. 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.

Nowe przepisy do starych spraw – głos przeciwny

⚠ WSA w Gliwicach, 23 stycznia 2026 r. (I SA/GI 902/25) – stanowisko odmienne

W niniejszej sprawie należy zaznaczyć, że ustawodawca wprowadzając zmiany w u.p.o.l. z dniem 1 stycznia 2025 r. (art. 9 ustawy z dnia 19 listopada 2024 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o opłacie skarbowej (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1757) 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 krytyczny:

- Z przepisów przejściowych nie wynika, aby te dotyczyły kwalifikacji **przedmiotu opodatkowania** podatkiem od nieruchomości.
- Na poparcie swojej tezy sąd przytoczył stanowisko NSA z wyroku z dnia 3 września 2025 r., sygn. III FSK 128/24, niemniej 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. Odstąpienie od stosowania nowych przepisów w sprawie III FSK 128/24 – było zatem uzasadnione. Nie jest to jednak uniwersalna konkluzja, bo odrębnie należy ocenić przypadki, w których decyzja, choć dotyczy minionych okresów, to zostaje wydana po 2025 r..



CZĘŚĆ IV

Opodatkowanie kabli

Analiza zasad opodatkowania infrastruktury kablowej

Kable w załączniku nr 4 do upol

Pozycja w załączniku nr 4	Kategoria obiektu
10	Obiekt kontenerowy trwale związany z gruntem
12	Podbudowa słupowa dla linii kablowej, fundament, konstrukcja wsporcza, wolno stojący maszt antenowy, wolno stojąca wieża, szafa telekomunikacyjna, słupek telekomunikacyjny – wchodzące w skład sieci telekomunikacyjnej
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

Kable przedsiębiorcy telekomunikacyjnego

W przedsiębiorstwach telekomunikacyjnych można spotkać się *de facto* z każdym wariantem lokalizacji kabli:

Typ A

Linie kablowe umieszczone
bezpośrednio w ziemi
→ podlegają opodatkowaniu

Typ B

Linie kablowe **nadziemne, dowieszone**
do istniejącej linii kablowej nadziemnej
→ wyłączone z opodatkowania

Typ C

Linie kablowe zainstalowane w
kanalizacji kablowej lub kanale
technologicznym
→ wyłączone z opodatkowania

 **Praktyczna wskazówka:** przyjmując okablowanie do ewidencji środków trwałych, kluczowe jest właściwe oznaczenie obiektów – stworzenie legendy (A/B/C). Po czasie trudno odkodować lokalizację konkretnego kabla, a taki podział znacznie usprawnia zarządzanie opodatkowaniem.

Kable telekomunikacyjne w budynku

Zarówno przed, jak i po nowelizacji, budynek to obiekt budowlany wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem.



Instalacja elektroenergetyczna



Instalacja wodociągowa



Instalacja kanalizacyjna



Instalacja gazowa



Instalacja ciepła



Instalacja telekomunikacyjna



Wniosek: kable telekomunikacyjne wewnątrz budynku stanowią element instalacji budynkowej i nie podlegają odrębnemu opodatkowaniu.

Wewnętrzne szafy telekomunikacyjne

Lp.	Kategoria obiektu
12	Podbudowa słupowa dla linii kablowej, fundament, konstrukcja wsporcza, wolno stojący maszt antenowy, wolno stojąca wieża, szafa telekomunikacyjna , słupek telekomunikacyjny – wchodzące w skład sieci telekomunikacyjnej

Z tego samego powodu, w odniesieniu do szaf telekomunikacyjnych, opodatkowane powinny być wyłącznie te zewnętrzne. Szafy zlokalizowane budynkach stanowią element wewnętrznej instalacji.



CZĘŚĆ V

Opodatkowanie gruntów

Analiza zasad opodatkowania gruntów użytkowanych przez przedsiębiorców telekomunikacyjnych

Najczęstsze tytuły prawne

W praktyce, w działalności telekomunikacyjnej, grunty są użytkowane na podstawie następujących tytułów:



Własność



Dzierżawa od JST



**Dzierżawa od
trwałego zarządcy**



Służebność przesyłu

Punkt startowy – podatnik

Zgodnie z art. 3 ust. 1 upol, podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne i jednostki organizacyjne będące:

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

Posiadanie a korzystanie

Liczy się **władanie, posiadanie**, a nie jedynie korzystanie.

NSA, 22 sierpnia 2024 r. (III FSK 296/24) – na przykładzie służebności przesyłu: „Podmiot wykonujący służebność korzysta z cudzej rzeczy tylko w oznaczonym zakresie, nierzadko bardzo wąskim, w istocie nie władając nią. (...) Korzystanie takie jest sporadyczne, zachodzi od czasu do czasu, a co najważniejsze, **nie pozbawia właściciela władztwa nad rzeczą**. (...) Władanie jest pojęciem zdecydowanie szerszym od korzystania.”

- ❗ NSA wskazuje dalej: „Jeżeli z zawartej umowy wynika, że nie przeniesiono na taki podmiot posiadania, któremu można przypisać cechę posiadania zależnego, lecz ma on jedynie prawo korzystania z nieruchomości w zakresie odpowiadającym posiadaniu służebności, nie będzie mógł być uznany za podatnika tego podatku.”

Posiadanie (władanie)

Pozbawia inny podmiot władztwa nad rzeczą. Generuje obowiązek podatkowy.

Korzystanie

Nie pozbawia właściciela władztwa. Nie generuje obowiązku podatkowego po stronie korzystającego.

Posiadanie a korzystanie – wnioski

Jeśli określona umowa:

- nie przenosi władztwa nad rzeczą, a przez to nie pozbawia władztwa innego podmiotu
- uprawnia jedynie do sporadycznego korzystania z rzeczy

to **nie generuje obowiązków podatkowych** po stronie korzystającego na gruncie podatku od nieruchomości.

Służebność przesyłu

Grunty, z których przedsiębiorca telekomunikacyjny korzysta wyłącznie na podstawie służebności przesyłu – **nie podlegają opodatkowaniu** po jego stronie.

Pas drogowy

Analogicznie w przypadku umieszczenia np. światłowodu w pasie drogowym – samo korzystanie z pasa nie czyni operatora podatnikiem.

Trwały zarząd

Do częstych należą też przypadki, kiedy to umowa nie zostaje zawarta bezpośrednio ze Skarbem Państwa lub jednostką samorządu terytorialnego, ale Wydierżawiający jest trwałym zarządcą gruntu.

W takich okolicznościach w orzecznictwie wskazuje się, że: *w przypadku, gdy nieruchomość zostanie oddana w trwały zarząd, podatnikiem podatku od nieruchomości nie będzie trwały zarządca, lecz dzierżawca/ najemca nieruchomości, a umowa dzierżawy/ najmu nie jest zawarta z kierownikiem jednostki budżetowej/ zakładu budżetowego, lecz z właścicielem – gminą, w imieniu którego ów kierownik działał* (wyrok WSA w Białymstoku z dnia 23 czerwca 2021 r., sygn. I SA/Bk 265/21).

Podobnie NSA w wyroku z dnia 23 października 2018 r., sygn. II FSK 2765/16: w sytuacji **wydierżawienia lub wynajęcia rzeczy będącej w trwałym zarządzie, podatnikiem podatku od nieruchomości jest dzierżawca jako posiadacz zależny nieruchomości.**

Tak też WSA w Olsztynie w wyroku z dnia 26 listopada 2025 r., sygn. I SA/OI 382/25: *sporna nieruchomość jest w trwałym zarządzie wykonywanym przez wynajmującego (spółkę) w imieniu i na rzecz właściciela nieruchomości – gminy. Dlatego uznać należy, że najemca jest podatnikiem podatku od najmowanej spornej nieruchomości gdyż umowa najmu została zawarta zgodnie z wymogami art. 3 ust. 1 ust. 4 lit. a u.p.o.l.*

Wysoka aktywność organów podatkowych

Organy podatkowe aktywnie wzywają podatników do składania korekt deklaracji za lata wsteczne. Poniżej przykładowe fragmenty wezwań:

**p o s t a n a w i a wezwać Podatnika
do złożenia w terminie 7 dni od dnia otrzymania wezwania,
skorygowanych deklaracji na podatek od nieruchomości za lata 2021-2026.**

Przepis ten ma zastosowanie w sytuacji zawarcia z jednostką oświatową (szkołą) np. umowy dzierżawy części działki, co do której jednostka oświatowa posiada tytuł prawny - jest jej trwałym zarządcą. Oznacza to, że umowa taka jest zawarta z gminą, za pośrednictwem trwałego zarządcy. W tych okolicznościach, obowiązek podatkowych przechodzi na dzierżawcę gruntu.

PODSUMOWANIE

Co po webinarze?

Trzy obszary weryfikacji, które warto sprawdzić następnego dnia po webinarze.



Checklista dla operatora telekomunikacyjnego

1

Lokalizacja masztów i wież antenowych

Weryfikacja czy spółka nie opodatkowuje masztów i wież **innych niż wolno stojące** – częsty błąd wynikający ze skali prowadzonej działalności telekomunikacyjnej.

2

Sposób opodatkowania obiektów kontenerowych

Weryfikacja sposobu opodatkowania kontenerów. W świetle nowych definicji kontenery telekomunikacyjne będą często **niezwiązane trwale z gruntem**, więc w ogóle nie powinny podlegać opodatkowaniu.

3

Analiza umów pod kątem trwałego zarządu

Do weryfikacji:

- czy umowy przenoszą **posiadanie** czy wyłącznie umożliwiają korzystanie,
- czy grunty objęte **służebnościami przesyłu** nie zostały błędnie wykazane do opodatkowania,
- czy umowy zawarte z **trwałym zarządcą** zostały zadeklarowane przez operatora jako podatnika.



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



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



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