

Jacek Kalkowski

Politechnika Gdańska, Wydział Zarządzania i Ekonomii
s198967@student.pg.edu.pl
ORCID: 0009-0007-4293-6009



Aleksander Kamiński

Uniwersytet Szczeciński, Wydział Prawa i Administracji
233154@stud.usz.edu.pl
ORCID: 0009-0000-1212-6565

Opodatkowanie agregatu prądotwórczego podatkiem od nieruchomości. Glosa krytyczna do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach z dnia 16 stycznia 2025 roku, sygn. I SA/Ke 493/24

ABSTRAKT

Glosa poświęcona jest omówieniu wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach z dnia 16 stycznia 2025 roku, sygn. I SA/Ke 493/24, dotyczącego kwalifikacji wolnostojącego agregatu prądotwórczego jako urządzenia budowlanego i objęcia go podatkiem od nieruchomości. Kwestia ta jest szczególnie ważna z uwagi na fakt, że wyrok ten stanowi odejście od utrwalonej linii orzeczniczej Naczelnego Sądu Administracyjnego, zgodnie z którą podobne urządzenia techniczne nie były uznawane za przedmiot opodatkowania.

Komentowane orzeczenie jest również istotne dla praktyki prawa podatkowego, ponieważ zilustrowano w nim ryzyko nadmiernego rozszerzania zakresu przedmiotowego opodatkowania wbrew zasadzie określoności prawa podatkowego oraz zasadzie *in dubio pro tributario*. Autorzy glosy szczegółowo analizują przesłanki uznania danego obiektu za urządzenie budowlane w świetle przepisów ustawy Prawo budowlane oraz ich zastosowanie w kontekście przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Kluczowe znaczenie przypisują w szczególności ocenie funkcjonalnej roli agregatu jako rezerwowego źródła zasilania, które nie jest niezbędne do codziennego użytkowania budynku zgodnie z jego przeznaczeniem.

Glosa zawiera krytykę stanowiska przyjętego przez WSA, wskazując na pominięcie istotnych konstytucyjnych zasad prawa podatkowego oraz brak odniesienia do ugruntowanego orzecznictwa Naczelnego sądu Administracyjnego (NSA). Autorzy podkreślają, że sprawa ta uwidacznia szerszy problem nieprzystawalności przepisów prawa podatkowego do dynamicznie zmieniającej się rzeczywistości. W kontekście rosnącego znaczenia urządzeń technicznych klasyczne konstrukcje prawopodatkowe, oparte na przepisach sprzed dekad, tracą funkcjonalność. W związku z tym autorzy postulują potrzebę ujednoczenia linii orzeczniczej oraz doprecyzowania przepisów, co częściowo realizuje nowelizacja ustawy o podatkach i opłatach lokalnych obowiązująca od 1 stycznia 2025 roku.

SŁOWA KLUCZOWE

podatek od nieruchomości, urządzenie budowlane, agregat prądotwórczy, zasada *in dubio pro tributario*

TAXATION OF A POWER GENERATOR WITH PROPERTY TAX. COMMENTARY TO THE JUDGMENT OF THE VOIVODESHIP ADMINISTRATIVE COURT IN KIELCE DATED JANUARY 16, 2025, REF. NO. I SA/KE 493/24

The commentary is devoted to the analysis of the judgment of the Voivodeship Administrative Court in Kielce of January 16, 2025, ref. no. I SA/Ke 493/24, concerning the classification of a free-standing power generator as a construction machinery and its inclusion in the scope of property tax. This issue is particularly significant due to the fact that the ruling departs from the established case law of the Supreme Administrative Court, which had consistently held that similar technical devices were not subject to property taxation.

The commented judgment is also relevant for tax law practice, as it illustrates the risk of excessively expanding the material scope of taxation in violation of the principle of legal certainty in tax law and the *in dubio pro tributario* principle. The authors of the commentary conduct a detailed analysis of the criteria for recognizing an object as a construction machinery under the provisions of the Construction Law, and the application of these criteria in the context of the Local Taxes and Fees Act. Particular emphasis is placed on the functional assessment of the generator's role as an emergency power source, which is not essential for the everyday use of the building in accordance with its intended purpose.

The commentary includes a critique of the position adopted by the Voivodeship Administrative Court, pointing out its disregard for fundamental constitutional principles of tax law and the lack of reference to the well-established jurisprudence of the Supreme Administrative Court. The authors emphasize that this case highlights a broader issue: the incompatibility of tax law provisions with a dynamically changing reality. In light of the growing importance of technical devices, traditional legal and tax classifications based on decades-old legislation are losing their effectiveness.

Accordingly, the authors call for the unification of judicial interpretation and for clarification of the relevant provisions – an objective that is partially addressed by the amendment to the Local Taxes and Fees Act, which came into force on January 1, 2025.

KEYWORDS

property tax, construction machinery, power generator, *in dubio pro tributario* principle

Stan faktyczny

Prezydent miasta, na wniosek T. [...] S.A. w likwidacji w W. Oddział Terenowy w K. (zwane dalej spółką bądź wnioskodawcą), wydał interpretację indywidualną co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości. Prezydent zaprzeczył stanowisku spółki, jakoby wolnostojący agregat prądotwórczy, znajdujący się na działce obok budynku, zapewniający zasilanie w energię elektryczną w przypadku przerw w dostawie energii z sieci, nie był objęty podatkiem od nieruchomości. Organ podatkowy oparł swoją decyzję na stwierdzeniu, że agregat stanowi urządzenie budowlane w rozumieniu art. 3 pkt 9 ustawy Prawo budowlane¹ (u.p.b.), przez co podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 1a ust. 1 pkt 2 i pkt 3 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych² (u.p.o.l.).

Wnioskodawca zaskarżył, w zakresie opisanym powyżej, wydaną interpretację do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach (WSA). Spółka wniosła o zmianę interpretacji indywidualnej poprzez stwierdzenie, że agregat prądotwórczy nie stanowi ani budowli,

1 Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz.U. z 2025 r. poz. 418 ze zm.).

2 Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2025 r. poz. 707).

ani urządzenia budowlanego w rozumieniu ustawy Prawo budowlane, przez co nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Istota orzeczenia WSA

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach w wyroku z dnia 16 stycznia 2025 roku, sygn. I SA/Ke 493/24³ przyznał rację prezydentowi miasta. Zdaniem sądu, organ podatkowy wykazał, że agregat prądowłórczy, opisany przez spółkę, spełnia definicję urządzenia budowlanego, ponieważ zapewnia możliwość użytkowania budynku, w którym prowadzona jest działalność gospodarcza wnioskodawcy, zgodnie z przeznaczeniem. W związku z czym skarga została oddalona.

Sąd w swojej argumentacji wskazał, że agregat prądowłórczy jako urządzenie zapewniające niezakłócone funkcjonowanie budynku wykorzystywanego do emisji programu telewizyjnego nie może być traktowany jedynie jako dodatkowe ulepszenie, lecz jako element niezbędny dla użytkowania tego budynku zgodnie z jego przeznaczeniem.

W ocenie WSA decydujące znaczenie miała funkcja służebna agregatu wobec budynku. Urządzenie było trwale związane z nieruchomością i połączone z budynkiem za pomocą instalacji, a co najistotniejsze – służyło wyłącznie jego potrzebom. Sąd podkreślił, że agregat nie współpracuje z siecią elektroenergetyczną i nie stanowi narzędzia produkcji energii na sprzedaż, lecz pełni funkcję zapasowego, autonomicznego źródła zasilania. W sytuacjach awaryjnych, a więc w przypadku przerwy w dostawie prądu, staje się jedynym źródłem energii umożliwiającym kontynuowanie działalności gospodarczej, która z uwagi na swój charakter (stała emisja programu) wymaga nieprzerwanego dostępu do zasilania.

Sąd odrzucił argumentację spółki, jakoby agregat był jedynie urządzeniem podnoszącym walory użytkowe budynku. WSA zaakcentował, że już z samego opisu przedstawionego przez skarżącą wynika, iż agregat ma kluczowe znaczenie dla zachowania ciągłości działalności gospodarczej. Tego rodzaju związek, konieczny i bezpośredni, sąd uznał za wystarczający do zakwalifikowania agregatu jako urządzenia budowlanego w rozumieniu przepisów prawa podatkowego.

W uzasadnieniu wyroku WSA wyraźnie odróżnił agregat prądowłórczy od innych urządzeń technicznych, które w orzecznictwie traktowane są jako niepodlegające opodatkowaniu (np. taśmociągi, suwnice, kasy fiskalne). W opinii sądu, w przeciwieństwie do tych przykładów, agregat nie tylko usprawnia eksploatację budynku, ale umożliwia jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem.

Ocena rozstrzygnięcia WSA oraz uwagi wstępne

Niewątpliwie trudno jest jednoznacznie ustalić, w jaki sposób należy opodatkować przedmiot nieujęty wprost w ustawie, opierając się jedynie na ogólnych przesłankach. Niemniej

3 Wyrok WSA w Kielcach z dnia 16 stycznia 2025 r., sygn. I SA/Ke 493/24, LEX nr 3826098.

należy jednak podkreślić, że głosowany wyrok nie zasługuje na aprobatę. W analizowanym przypadku mamy bowiem do czynienia z orzeczeniem odmiennym od dotychczasowej linii orzeczniczej, opartym w głównej mierze na jednej z przesłanek sformułowanych przez Trybunał Konstytucyjny (TK) w wyroku z dnia 13 września 2011 roku⁴, dotyczącej możliwości użytkowania obiektu zgodnie z przeznaczeniem. Warto jednak podkreślić, że sama przesłanka nie jest jednoznaczna i dopuszcza odmienne interpretacje, co czyni jej zastosowanie w tej konkretnej sprawie dyskusyjnym.

Zasadniczy sprzeciw budzi sposób zakwalifikowania agregatu prądotwórczego jako urządzenia budowlanego, co w konsekwencji doprowadziło do nałożenia na spółkę zobowiązania podatkowego. Należy bowiem wskazać, że sąd błędnie ocenił znaczenie niektórych przesłanek oraz pominął inne, istotne argumenty przytoczone przez stronę skarżącą. Zważywszy na to, że orzeczenie to odbiega od utrwalonego, a w naszej ocenie słusznego, kierunku orzeczniczości, celowe i uzasadnione staje się jego pogłębione skomentowanie. Celem niniejszej glosy jest nie tylko krytyka, lecz także zapobieżenie ugruntowaniu się kontrowersyjnej praktyki orzeczniczej, która może skutkować nieprawidłowym rozszerzeniem zakresu opodatkowania, a w konsekwencji naruszeniem zasady pewności prawa oraz zasady *in dubio pro tributario*.

Na wstępie należy podkreślić, że analizowany wyrok odnosi się do stanu prawnego obowiązującego na gruncie u.p.o.l. w brzmieniu z 2024 roku. Ma to istotne znaczenie, ponieważ z dniem 1 stycznia 2025 roku weszła w życie nowelizacja u.p.o.l., która w sposób zasadniczy zmieniła definicje przedmiotów opodatkowania w podatku od nieruchomości. W nowym stanie prawnym ustawodawca zrezygnował z odwołań do przepisów u.p.b., wprowadzając własne, autonomiczne definicje.

Agregat a definicja budowli i urządzenia budowlanego

Prowadząc dalsze rozważania, należy wskazać, że zarówno organ podatkowy, w osobie prezydenta, jak i WSA nie zakwalifikowali agregatu prądotwórczego jako budowli w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.p.b., w związku z czym ta kwestia nie będzie poddawana szerszej analizie.

Zasadnicza część rozważań poświęcona zostanie natomiast pojęciu urządzeń budowlanych, podlegających w świetle u.p.o.l. opodatkowaniu na takich samych zasadach jak budowle. Urządzenia budowlane w art. 3 pkt 9 u.p.b. są zdefiniowane jako: „urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki”. W artykule 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. odwołano się w zakresie definicji do prawa budowlanego, dlatego właśnie w jego granicach należy prowadzić rozważania dotyczące kwalifikacji agregatu jako urządzenia budowlanego, zgodnie z konstytucyjną zasadą określoności przedmiotu opodatkowania. Już na tym etapie warto zauważyć, że przykładowe urządzenia opisane w artykule są skrajnie odmienne od agregatu prądotwórczego.

4 Wyrok TK z dnia 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego – seria A 2011, nr 7, poz. 71.

Prezydent w swojej interpretacji wskazał również na definicję urządzenia przyjętą w art. 3 pkt 9 ustawy Prawo energetyczne. Należy jednak zwrócić uwagę, że przepisy u.p.o.l. odwołują się bezpośrednio do przepisów prawa budowlanego, w związku z czym odwołanie się do ustawy Prawo energetyczne jest nietrafione i nie powinno zostać wykorzystane w wykładni. W związku z tym, należy pozytywnie ocenić fakt, że WSA w swoim wyroku nie powołał się na ten argument.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach przyjął argumentację organu podatkowego, który odniósł się do wyroku TK⁵, wedle którego jedną z przesłanek do uznania za urządzenie techniczne jest zapewnienie możliwości użytkowania obiektu zgodnie z przeznaczeniem. Samo pojęcie możliwości pozostaje jednak nieostre i może być rozumiane dwojako: jako możliwość użytkowania obiektu zgodnie z przeznaczeniem w sposób ciągły lub jako możliwość choćby chwilowego użytkowania. W naszej ocenie prawidłowa jest pierwsza z tych interpretacji, podczas gdy sąd przyjął drugą.

Nie da się ukryć, że możliwość użytkowania siedziby spółki zgodnie z przeznaczeniem jest zapewniona poprzez podłączenie do sieci energetycznej, a agregat jest źródłem zapasowym, tylko na wypadek ewentualnych przerw w dostawie prądu od dostawcy, określanym przez wnioskodawcę jako „ulepszenie”. Z tej perspektywy, agregat nie spełnia funkcji niezbędnej dla zapewnienia użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, co podważa zasadność jego opodatkowania.

Kończąc rozważania w tym aspekcie, warto zaznaczyć, że zarówno wnioskodawca, jak i prezydent oraz WSA zgodzili się z tym, że płyta betonowa, pełniąca funkcję fundamentu pod urządzenie, powinna zostać objęta podatkiem od nieruchomości (gdyż jest wprost wymieniona w u.p.b.). W tym przypadku znaczenie ma to, że agregat umieszczono na fundamencie na ośmiu nogach i nie jest on w żaden sposób trwale połączony z gruntem. W każdej chwili możliwe jest zatem jego przeniesienie w inne miejsce. To zaś tworzy obraz agregatu jako urządzenia o charakterze mobilnym, które nie powinno podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Dominująca linia orzecznicza NSA

Przechodząc do dalszych aspektów głosowanego wyroku, warto także zauważyć, że wyrok WSA w Kielcach wyłamuje się z ugruntowanej i konsekwentnie kształtowanej linii orzeczniczej Naczelnego Sądu Administracyjnego. WSA w Kielcach skoncentrował się w znacznej części na definicji opisowej, podczas gdy dominująca linia orzecznicza NSA opiera się na wymienionych w art. 3 pkt 9 u.p.b. przykładach.

Wnioskodawca w swoim stanowisku powołał się na wyrok NSA⁶, w którym sąd orzekł, że agregat prądowórczy nie powinien być objęty podatkiem od nieruchomości. Choć większa część tego orzeczenia dotyczyła transformatorów, w uzasadnieniu pojawiło się jednoznacz-

5 Tamże.

6 Wyrok NSA z dnia 26 lutego 2014 r., sygn. II FSK 804/12, LEX nr 1568980.

ne stwierdzenie: „zaprezentowane powyżej stanowisko Sądu odniósł również do agregatu prądotwórczego”.

W przytoczonym wyroku NSA powołał się także na liczne wcześniejsze orzeczenia⁷, które wspólnie tworzą spójną linię orzeczniczą obejmującą różne urządzenia techniczne. Wśród nich znalazły się m.in.: rozdzielnia, autotransformator, stacja bazowa telefonii komórkowej oraz elementy farm wiatrowych, takie jak: wirnik ze skrzydłami, skrzynia biegów, komputer sterujący, rozdzielnia energetyczna, instalacja alarmowa czy instalacja zdalnego sterowania. W każdym z tych przypadków NSA uznał, że wskazane urządzenia nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Nietrudno więc dostrzec, że agregat prądotwórczy, zarówno ze względu na swoją funkcję, jak i charakter techniczny, jest znacznie bliższy wskazanym wyżej urządzeniom aniżeli obiektom budowlanym wymienionym w art. 3 pkt 9 u.p.b.

Zaskakujące jest zatem, że WSA w swoim wyroku w ogóle nie odniósł się do przywołanego przez spółkę orzeczenia. Biorąc pod uwagę, że jest to stanowisko NSA, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach, będący sądem niższej instancji, powinien albo uwzględnić prezentowaną linię orzeczniczą, albo przynajmniej się do niej odnieść, wskazując powody odmiennego rozstrzygnięcia.

Zasady prawa podatkowego

W kontekście omawianego wyroku warto również przypomnieć fundamentalne zasady prawa podatkowego, które także przemawiają przeciwko budzącemu wątpliwości rozstrzygnięciu wydanemu przez WSA. Jednak nie tylko samo orzeczenie budzi zastrzeżenia, problematyczne pozostaje zastosowanie w u.p.o.l. odesłania do art. 3 pkt 9 u.p.b., którego konstrukcja jest niewystarczająco precyzyjna na potrzeby prawa podatkowego i prowadzi do powstania poważnych wątpliwości interpretacyjnych. Jak orzekł TK: „ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie tekstu przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu w praktyce zakresu podmiotowego i przedmiotowego ograniczeń konstytucyjnych wolności i praw jednostki”⁸.

Zgodnie z zasadą jawności i określoności prawa, wynikającą wprost z art. 2 Konstytucji RP, przepisy prawa „muszą być formułowane w sposób poprawny, precyzyjny i jasny”, a „standard ten wymagany jest, zwłaszcza gdy chodzi o ochronę praw i wolności”⁹. Jeśli sądy administracyjne wydają w podobnych sprawach odmienne wyroki, to znaczy, że dany przepis nie spełnia konstytucyjnych wymogów w zakresie prawidłowego stanowienia prawa. Jak zauważa Zbigniew Ofiarski:

Zastosowanie odpowiedniej systematyki takiego aktu prawnego, przy kompleksowym i możliwie wyczerpującym ujęciu wszystkich zagadnień części ogólnej prawa podatkowego, jest bardzo skomplikowanym procesem. Niemniej jednak podjęty w tym zakresie trud mógłby

7 Wyrok NSA z dnia 7 października 2009 r., sygn. akt II FSK 635/08, LEX nr 532352; Wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2009 r., sygn. akt II FSK 1184/08, LEX nr 581610; Wyrok NSA z dnia 5 stycznia 2010 r., sygn. akt II FSK 1101/08, LEX nr 553973.

8 Wyrok TK z dnia 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego – seria A 2002, nr 3, poz. 33.

9 Wyrok TK z dnia 11 stycznia 2000 r., sygn. K 7/99, Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego 2000, nr 1, poz. 2.

w przyszłości istotnie wpływać na ustabilizowanie podstawowych regulacji prawnych oraz służyć realizacji zasady pewności prawa, nawet wówczas gdy szczegółowe prawo podatkowe podlega zmianom¹⁰.

Wobec powyższych wątpliwości należy odwołać się do jednej z podstawowych zasad prawa podatkowego – zasady *in dubio pro tributario*. Zgodnie z jej treścią, wszelkie niejasności w przepisach podatkowych należy rozstrzygać na korzyść podatnika¹¹. Skoro agregat prądowłórczy nie został wprost wskazany w przepisach jako przedmiot opodatkowania, brakuje podstaw do objęcia go podatkiem od nieruchomości.

Co więcej, wyrok WSA, który odbiega od ugruntowanej linii orzeczniczej NSA, prowadzi do naruszenia konstytucyjnej zasady równości opodatkowania. Spółka zostaje obciążona daniną z tytułu urzędzenia, które w analogicznych przypadkach, zgodnie z orzecznictwem NSA, nie podlegało opodatkowaniu. Prowadzi to do nierównego traktowania podatników, a tym samym narusza zasadę równości, będącą elementem ustrojowej zasady sprawiedliwości¹².

Tego rodzaju orzeczenie podważa również zasadę ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa. Podatnik nie może bowiem w przewidywalny sposób ocenić skutków prawnych swoich działań, skoro wbrew dominującej linii orzeczniczej zapada odmienne, niekorzystne dla niego rozstrzygnięcie. „Nie sposób nie zauważyć, że zasada pewności prawa szczególną rolę odgrywa w relacjach pomiędzy jednostką a państwem w kontekście regulacji prawa podatkowego. Analiza unormowań ustaw podatkowych prowadzi jednak do spostrzeżeń, że w wielu przypadkach przepisy w nich zawarte stanowią właśnie takie, wspomniane przez Trybunał¹³, swoiste pułapki prawa”¹⁴.

Wyrok WSA w Kielcach a stan prawny po 1 stycznia 2025 roku

Mając na uwadze niedawną nowelizację przepisów, zasadne wydaje się także przeanalizowanie, w jaki sposób zmiana stanu prawnego może wpłynąć na rozstrzyganie podobnych spraw w przyszłości.

W 2023 roku Trybunał Konstytucyjny uznał pojęcie budowli w u.p.o.l. za niezgodne z art. 84 i art. 217 Konstytucji RP¹⁵. Z orzeczenia wynika, że ustawa nie może odnosić się do ustaw niepodatkowych, ponieważ stoi to w sprzeczności z zasadą określoności podatku¹⁶.

10 Z. Ofiarski, *Wstęp*, (w:) Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2013, <https://sip.lex.pl/#/monograph/369275775/2/ofiarski-zbigniew-ogolne-prawo-podatkowe-zagadnienia-materia-lnoprawne-i-proceduralne> (12.09.2025).

11 A. Mariański, *Art. 2a*, (w:) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. A. Mariański, wyd. 2, Warszawa 2023, <https://sip.legalis.pl/document-full.seam?documentId=mjxw62zogi3danbrg43tmnzoobqalrwguytonzrgq3q> (12.09.2025).

12 B. Brzeziński, *2.5. Zasada równości (niedyskryminacji)*, (w:) *Polskie prawo podatkowe*, red. B. Brzeziński, A. Franczak A. Olesińska, Warszawa 2024, <https://sip.lex.pl/#/monograph/369575690/73> (12.09.2025).

13 Wyrok TK z dnia 25 listopada 1997 r., sygn. K 26/97, Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego 1997, nr 5–6, poz. 64.

14 A. Franczak, A. Kaźmierczyk, *Słowo wstępne*, (w:) *Zasada pewności w prawie podatkowym*, red. A. Franczak, A. Kaźmierczyk, wyd. 1, Warszawa 2018, <https://sip.lex.pl/#/monograph/369448163/5> (12.09.2025).

15 Wyrok TK z dnia 4 lipca 2023 r., sygn. SK 14/21, Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego – seria A 2023, nr 59.

16 W. Modzelewski, J. Bielawny, M. Unisk, M. Sik, P. Wesołowski, P. Zysk, *Art. 1a*, (w:) *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz*, red. W. Modzelewski, J. Bielawny, M. Unisk, wyd. 12, Warszawa 2024, <https://sip.legalis.pl/>

W rezultacie, z dniem 1 stycznia 2025 roku weszła w życie nowelizacja ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (ustawa z dnia 19 listopada 2024 roku¹⁷), która wprowadziła autonomiczne definicje przedmiotów opodatkowania. Nowe przepisy nie odwołują się już do prawa budowlanego, a wszelkie istotne pojęcia, takie jak budowla czy urządzenie budowlane, zostały zdefiniowane bezpośrednio w u.p.o.l.

W obecnym stanie prawnym istotnym elementem uznania budowli i urządzenia budowlanego za przedmiot opodatkowania staje się wymóg „wzniesienia w wyniku robót budowlanych”, które ustawa definiuje jako „prace polegające na budowie, odbudowie, rozbudowie, nadbudowie, przebudowie lub montażu”.

Na tym tle widać wyraźnie, że wolnostojący agregat prądowłczy, niepołączony na stałe z gruntem i niewzniesiony w ramach robót budowlanych, nie spełnia przesłanek pozwalających na objęcie go podatkiem od nieruchomości. Tym samym, nawet gdyby sprawa została rozpatrzona na gruncie aktualnych przepisów, prowadziłyby to do tego samego, korzystnego dla podatnika, wniosku.

Wnioski końcowe i uwagi *de lege ferenda*

Na podstawie przeprowadzonej analizy można stwierdzić, że zarówno organ podatkowy, jak i WSA błędnie zinterpretowali zakres pojęcia urządzenie budowlane w odniesieniu do agregatu prądowłczego. Istotne znaczenie ma tu fakt, że urządzenie to nie zapewnia możliwości użytkowania obiektu zgodnie z przeznaczeniem, a jego funkcja ma wyłącznie charakter rezerwowy i mobilny. W naszej ocenie nie spełnia ono przesłanek wynikających z art. 3 pkt 9 u.p.b., co wyklucza możliwość opodatkowania na gruncie u.p.o.l.

Wydane orzeczenie nie tylko odbiega od dominującej linii orzeczniczej NSA, ale narusza również podstawowe zasady prawa podatkowego, takie jak zasada *in dubio pro tributario*, równość opodatkowania i ochrona zaufania obywatela do państwa.

Biorąc pod uwagę powyższe argumenty, należy postulować o:

1. Zachowanie spójności orzecznictwa, która jest nadrzędna dla pewności prawa i zaufania obywateli do państwa. WSA, nie odnosząc się do utrwalonej linii orzeczniczej NSA (między innymi wyroku o sygn. II FSK 804/12, na który powołała się spółka), wprowadził niepotrzebną niepewność co do zakresu opodatkowania agregatów prądowłczych.
2. Zwiększenie legislacyjnej precyzji, poprzez którą ustawodawca powinien unikać niejasnych odesłań do innych ustaw, a definicje przedmiotów opodatkowania powinny być autonomiczne, jednoznaczne i dostosowane do realiów technicznych i gospodarczych XXI wieku. Należy w tym miejscu zwrócić uwagę na stanowisko TK: „Związana z jasnością precyzja przepisu powinna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw, tak by ich treść była oczywista i pozwalała na wyegzekwowanie”¹⁸.

document-full.seam?documentId=mjxw62zogi3danbwha2dsojoobqxlwgy2tknjtgu2a (12.09.2025).

17 Ustawa z dnia 19 listopada 2024 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o opłacie skarbowej (Dz.U. z 2024 r. poz. 1757).

18 Wyrok TK z dnia 21 marca 2001 r., sygn. K 24/00, Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego 2001, nr 3, poz. 51.

Mając na uwadze obecny stan prawny po 1 stycznia 2025 roku, możemy stwierdzić, że nasz drugi postulat został zrealizowany w części dotyczącej braku odwołań do innych ustaw. Dodatkowo, regulacja dotycząca wzniesienia w wyniku robót budowlanych również zwiększa legistyczną precyzję, w związku z czym obie zmiany należy postrzegać pozytywnie.

Podsumowując, rozstrzygnięcie WSA w analizowanej sprawie powinno być ocenione krytycznie, nie tylko ze względu na jego merytoryczną nietrafność, ale również z uwagi na możliwe negatywne konsekwencje systemowe i konstytucyjne.

Pomimo zanonimizowania danych tożsamość skarżącej spółki pozostaje możliwa do ustalenia. W celu pogłębionej analizy postanowiliśmy skontaktować się z jej przedstawicielami. Prowadzone w tym zakresie konsultacje pozwoliły nam na dokładniejsze zrozumienie sytuacji. Uzyskaliśmy także informację, że spółka zdecydowała się nie wnosić skargi kasacyjnej. Decyzja ta wydaje się zaskakująca, ponieważ w naszej ocenie istnieje realna szansa, że NSA uchyliłby omawiany wyrok.

Bibliografia

Literatura

Brzeziński B., 2.5. *Zasada równości (niedyskryminacji)*, (w:) *Polskie prawo podatkowe*, red. B. Brzeziński, A. Franczak A. Olesińska, Warszawa 2024, <https://sip.lex.pl/#/monograph/369575690/73> (12.09.2025).

Zasada pewności w prawie podatkowym, red. A. Franczak, A. Kaźmierczyk, wyd. 1, Warszawa 2018, <https://sip.lex.pl/#/monograph/369448163/5> (12.09.2025).

Mariański A., *Art. 2a*, (w:) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. A. Mariański, wyd. 2, Warszawa 2023, <https://sip.legalis.pl/document-full.seam?documentId=mjxw62zogi3danbrg43tmnzoobqxalrwgyytonzrgq3q> (12.09.2025).

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz, red. W. Modzelewski, J. Bielawny, M. Unisk, wyd. 12, Warszawa 2024, <https://sip.legalis.pl/document-full.seam?documentId=mjxw62zogi3danbwha2dsojoobqalrwgy2tknjtgu2a> (12.09.2025).

Prawo budowlane. Komentarz, red. Z. Niewiadomski, wyd. 12, Warszawa 2024.

Ofiarski Z., *Wstęp*, (w:) Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*. Warszawa 2013, <https://sip.lex.pl/#/monograph/369275775/2/ofiarski-zbigniew-ogolne-prawo-podatkowe-zagadnienia-materialnoprawne-i-proceduralne> (12.09.2025).

Opodatkowanie budynków i budowli zgodnie z nowymi definicjami, Dodatek 2 do „Gazety Podatkowej”, 22 kwietnia 2025.

Rogowski Ł., *Podatek od nieruchomości w praktyce. Analiza nowego systemu opodatkowania obiektów budowlanych*, wyd. 1, Warszawa 2025.

Zieliński M., *Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki*, wyd. 6, Warszawa 2012.

Akty prawne

Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz.U. z 2025 r. poz. 418 ze zm.).

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2025 r. poz. 707).

Ustawa z dnia 19 listopada 2024 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o opłacie skarbowej (Dz.U. z 2024 r. poz. 1757).

Orzeczenia

- Wyrok TK z dnia 25 listopada 1997 r., sygn. K 26/97, Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego 1997, nr 5–6, poz. 64.
- Wyrok TK z dnia 11 stycznia 2000 r., sygn. K 7/99, Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego 2000, nr 1, poz. 2.
- Wyrok TK z dnia 21 marca 2001 r., sygn. K 24/00, Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego 2001, nr 3, poz. 51.
- Wyrok TK z dnia 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego – seria A 2002, nr 3, poz. 33.
- Wyrok TK z dnia 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego – seria A 2011, nr 7, poz. 71.
- Wyrok TK z dnia 4 lipca 2023 r., sygn. SK 14/21, Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego – seria A 2023, nr 59.
- Wyrok NSA z dnia 7 października 2009 r. sygn. akt II FSK 635/08, LEX nr 532352
- Wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2009 r. sygn. akt II FSK 1184/08, LEX nr 581610.
- Wyrok NSA z dnia 5 stycznia 2010 r. sygn. akt II FSK 1101/08, LEX nr 553973.
- Wyrok NSA z dnia 26 lutego 2014 r., sygn. II FSK 804/12, LEX nr 1568980.

CYTOWANIE

Jacek Kalkowski, Aleksander Kamiński, *Opodatkowanie agregatu prądotwórczego podatkiem od nieruchomości. Głosa krytyczna do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach z dnia 16 stycznia 2025 r., sygn. I SA/Ke 493/24*, *Studia Administracyjne* 2(22)/2025, 55–64, DOI: 10.18276/sa.2025.22-05.