

Sulmierzyce, dnia 27 lutego 2026 r.

Wójt Gminy Sulmierzyce
ul. Urzędowa 1
98-338 Sulmierzyce

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA
PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Wójt Gminy Sulmierzyce działając na podstawie 14j § 1, § 3 w zw. z art. 14b oraz art. 14c i art. 14r § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 111 z późn. zm., dalej „Ordynacja Podatkowa”), po rozpatrzeniu wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego z dnia 2 grudnia 2025 r. (dalej: „Wniosek”) złożonego przez PGE Górnictwo i Energetyka Konwencjonalna Spółka Akcyjna ul. Węglowa 5, 97-400 Bełchatów, wpisaną do Krajowego Rejestru Sądowego przez Sąd Rejonowy dla Łodzi Śródmieścia w Łodzi, XX Wydział Gospodarczy Krajowego Rejestru Sądowego pod nr KRS: 0000032334 (dalej: „Wnioskodawca”),

uznaje

stanowisko Wnioskodawcy w sprawie klasyfikacji wielkopowierzchniowych osadników sedymentacyjnych w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2025 r. jako obiektów niestanowiących budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 707 z późn. zm., dalej: „UPiOL”) **za nieprawidłowe.**

Uzasadnienie:

Wnioskodawca przedstawił następujący stan faktyczny sprawy:

Wnioskodawca jest spółką prawa handlowego, będącą podatnikiem podatku od nieruchomości. Zgodnie z wpisem w Krajowym Rejestrze Sądowym, przedmiotem jego przeważającej działalności jest wytwarzanie energii elektrycznej (PKD 35.11.Z). Jednym z oddziałów Spółki jest Kopalnia Węgla Brunatnego Bełchatów, w skład którego wchodzi Zakład Górniczy KWB „Bełchatów”, w którym prowadzone jest wydobywanie węgla brunatnego służącego jako paliwo energetyczne używane w pobliskiej Elektrowni Bełchatów.

Zgodnie z opisanym przez Wnioskodawcę stanem faktycznym na terenie kopalni znajdują się terenowe osadniki wodne (sedymentacyjne), które należą do systemu odwadniania kopalni.

Osadniki te stanowią wielkopowierzchniowe (kilku-, kilkunastohektarowe), sztuczne zbiorniki wodne wykonane jako obiekty ziemne, tj. zagłębienia w gruncie, które posiadają skarpy częściowo umocnione elementami z betonu lub prefabrykowanych elementów. Dno osadników stanowi grunt. Osadniki te wykorzystywane są do oczyszczania wód opadowych zbieranych z terenów wyrobisk, znajdujących się na Polu Bełchatów oraz Polu Szczerców. Osadniki te ujęte były w pozwoleniu na budowę odwodnienia powierzchniowego wyrobiska, które zostało zakwalifikowane jako obiekt budowlany kategorii XXVII (budowla hydrotechniczna). Wnioskodawca wskazał także, że opisywane osadniki ziemne stanowią

środki trwałe, a w ich wartości początkowej zagregowane zostały m. in. nakłady na ukształtowanie i umocnienie terenu (a w tym dokonanie wykopu).

Zgodnie ze stanem faktycznym przedstawionym we Wniosku, Wnioskodawca stosuje selektywne ujmowanie i odprowadzanie wód w systemie odwadniającym, celem ograniczenia ilości wód brudnych wymagających oczyszczania. Do osadników odprowadzane są wody z odwodnienia powierzchniowego. Woda z odwodnienia powierzchniowego oczyszczana jest z części mechanicznych i zawiesziny w wyrobisku, a z pompowni odprowadzana jest do przedmiotowych osadników z filtrem roślinnym na powierzchni terenu. Wody te charakteryzują się dużą zmiennością i znaczną zawartością zawieszin, często mają wysoką mętność i wysoką utlenialność. Oczyszczenie wód kopalnianych w osadnikach polega na grawitacyjnej sedymentacji cząstek zawieszonych w wodzi, które wspomagane jest przez zastosowanie filtra roślinnego. Po oczyszczeniu wody te mają co najmniej II klasę czystości wód.

Wnioskodawca wskazał, że niezależnie od powyższego, oddział Kopalnia Węgla Brunatnego Bełchatów posiada oczyszczalnię ścieków typu mechaniczno-biologicznego oczyszczające ścieki bytowo-socjalne oraz deszczowo-przemysłowe, których elementy nie są przedmiotem niniejszego Wniosku.

Pytanie Wnioskodawcy:

W związku z przedstawionym opisem stanu faktycznego / zdarzenia przyszłego, Wnioskodawca zwrócił się z pytaniem, czy w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2025 r., przedmiotowe wielkopowierzchniowe osadniki sedymentacyjne stanowią budowle w rozumieniu art. 1a ust 1. pkt 2 UPiOL i tym samym podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości?

Zdaniem Wnioskodawcy:

Wnioskodawca stoi na stanowisku, że przedmiotowe osadniki nie stanowią budowli w rozumieniu UPiOL i nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Wnioskodawca przedstawił następujące uzasadnienie własnego stanowiska w sprawie:

Z dniem 1 stycznia 2025 r. weszła w życie nowelizacja przepisów UPiOL, której kluczowy element stanowiło wprowadzenie autonomicznych definicji pojęć „budowla” oraz „budynek”, bez odwoływania się do przepisów poza podatkowych (bez odwołania się do pojęcia „obiektu budowlanego” w rozumieniu przepisów ustawy Prawo budowlane), a także wyszczególnienie kategorii obiektów kwalifikowanych jako budowle w ustawie podatkowej.

W wyniku wprowadzonej nowelizacji, zgodnie z przepisem art. 1a ust. 1 pkt 2 UPiOL przez budowlę należy rozumieć:

- a) *obiekt niebędący budynkiem, wymieniony w załączniku nr 4 do ustawy, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem,*
- b) *elektrownię wiatrową, elektrownię jądrową i elektrownię fotowoltaiczną, biogazownię, biogazownię rolniczą, magazyn energii, kocioł, piec przemysłowy, kolej linową, wyciąg narciarski oraz skocznię, w części niebędącej budynkiem - wyłącznie w zakresie ich części budowlanych,*

- c) 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,
 - d) urządzenie techniczne inne niż wymienione w lit. a-c - wyłącznie w zakresie jego części budowlanych,
 - e) fundamenty pod maszyny oraz pod urządzenia techniczne, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową
- wzniesione w wyniku robót budowlanych, także w przypadku, gdy stanowią część obiektu niewymienionego w ustawie.

Jak wskazano w opisie stanu faktycznego, omawiane osadniki stanowią wielkopowierzchniowe sztuczne zbiorniki wodne (wykopane w gruncie), posiadające skarpy częściowo umocnione elementami z betonu lub prefabrykowanych elementów. Wnioskodawca nie neguje, że spełniają przesłankę wzniesienia w wyniku robót budowlanych.

Natomiast Wnioskodawca stoi na stanowisku, iż terenowe zbiorniki wodne nie zostały wprost wymienione przez Ustawodawcę w treści Załącznika nr 4 do UPiOL.

W załączniku nr 4 w pozycji 5 UPiOL zostały wymienione obiekty stanowiące budowlę dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości: *stacja zlewna, przepompownia ścieków oczyszczonych, osadnik wstępny, osadnik wtórny, reaktor biologiczny, komora tlenowa, komora rozdziału, komora niedotleniona, komora beztlenowa, zagęszczacz grawitacyjny, instalacja do odwadniania osadów, instalacja do odgazowywania, stacja zagęszczania osadu nadmiernego, stacja dozowania kwasu octowego, zbiornik wyrównawczy cieczy nadosadowej, przepompownia osadu recykulowanego i nadmiernego, komora predenitryfikacji - **wchodzące w skład oczyszczalni ścieków**.*

W powyższym wyliczeniu znajdują się obiekty o podobnym nazewnictwie jak te opisane w stanie faktycznym: „osadnik wstępny” i „osadnik wtórny”. Wskazać jednak należy, że obiekty Wnioskodawcy nie spełniają przesłanek do uznania za osadnik wstępny ani za osadnik wtórny. Osadnik wstępny czy osadnik wtórny to żelbetowe zbiorniki stanowiące elementy biologicznych czy mechaniczno-biologicznych oczyszczalni ścieków. Osadniki będące przedmiotem Wniosku nie wchodzą w skład oczyszczalni ścieków, lecz należą do systemu odwonienia kopalni. Podstawowym zadaniem tych zbiorników jest końcowe oczyszczanie wód pochodzących z odwodnienia powierzchniowego, a nie oczyszczanie ścieków socjalno-bytowych czy przemysłowych. Oddział Kopalnia Węgla Brunatnego Bełchatów posiada odrębne oczyszczalnie ścieków typu mechaniczno-biologicznego oczyszczające ścieki bytowo-socjalne oraz deszczowo-przemysłowe.

Warto zauważyć, że choć w kilku przepisach ustawy Prawo budowlane (np. art. 29 oraz załącznik – kategoria XXIV: obiekty gospodarki wodnej) wymienia się zbiorniki wodne, w tym nadpoziomowe czy stawy rybne, to w obowiązujących obecnie przepisach UPiOL – w szczególności w załączniku nr 4 – brak jest analogicznej kategorii „zbiorników wodnych” czy „obiektów gospodarki wodnej”. W ustawie nie przewiduje się też już odniesienia do przepisów Prawa budowlanego w zakresie ustalania katalogu obiektów klasyfikowanych jako budowle.

Co więcej, w żadnym przepisie znowelizowanej ustawy nie wskazuje się zbiorników na wodę, pozna pozycją 5 załącznika nr 4, zgodnie z którą budowle stanowią: *zbiornik wody surowej, hala technologiczna, zbiornik retencyjny wody uzdatnionej, odstojnik wód popłucznych - **wchodzące w skład stacji uzdatniania wody***. Oczywistym powinno być, że proces odwodnienia powierzchniowego kopalni nie ma nic wspólnego z procesem uzdatniania wody, który zachodzi na stacjach uzdatniania wody (SUW). Uzdatnianie dotyczy wody surowej, która ma być wykorzystana w celach przemysłowych lub bytowych. Wnioskodawca jednak wyjaśnia, że wody popłuczne powstające w procesach uzdatniania wody zawierają zanieczyszczenia, które pochodzą z płukania filtrów, głównie są to zawiesiny związków żelaza oraz manganu. Odstojniki popłuczyn – najczęściej jako zbiorniki wykonane z tworzywa sztucznego – usprawniają usuwanie tych zanieczyszczeń poprzez sedymentację na dnie odstojnika w postaci rozwodnionych szlamów i osadów. Wody w osadnikach kopalnianych pochodzą z odwodnienia powierzchniowego, a nie z procesów chemicznej filtracji.

Z kolei, zgodnie z pozycją 9 załącznika 4 do nowelizowanej ustawy, budowlą jest obiekt hydrotechniczny: *zapora, próg, stopień wodny, jaz, śluza wałowa, syfon, brama przeciwpowodziowa, kanał, śluza żeglowna, opaska brzegowa, ostroga brzegowa, rów melioracyjny inny niż ziemny, obiekt zrzutu wody, obiekt zrzutu ścieków, obudowa ujęć wód podziemnych*.

Opisane w stanie faktycznym terenowe zbiorniki (osadniki) mogą być na gruncie Prawa budowlanego kwalifikowane jako obiekty hydrotechniczne, ale nie stanowią żadnego z obiektów wymienionych w przepisie, w szczególności obiektu zrzutu wody. Obiekt zrzutu wody odnosi się do budowli lub konstrukcji, przez którą woda jest kierowana, odprowadzana lub z niej wypływa, na przykład: przelewy powierzchniowe, wyloty ścieków, zapory z upustami, budowle przelewowe na jazach czy kanały odprowadzające. Funkcją takiego obiektu jest regulacja przepływu wody w określonym miejscu.

W ocenie Wnioskodawcy katalog budowli hydrotechnicznych z pozycji 9 załącznika nr 4 ma charakter zamknięty, tzn. inne obiekty hydrotechniczne nie stanowią budowli. O tym, że istnieją inne obiekty hydrotechniczne świadczy chociażby lista obiektów zawarta w § 3 pkt 1 Rozporządzenia Ministra Środowiska z dnia 20 kwietnia 2007 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budowle hydrotechniczne i ich usytuowanie. Ilekroć w rozporządzeniu jest mowa o budowli hydrotechnicznej rozumie się przez to budowle wraz z urządzeniami i instalacjami technicznymi z nimi związanymi, służące gospodarce wodnej oraz kształtowaniu zasobów wodnych i korzystaniu z nich, w tym: zapory ziemne i betonowe, jazy, budowle upustowe z przelewami i spustami, przepusty wałowe i mnichy, śluzy żeglugowe, wały przeciwpowodziowe, siłownie i elektrownie wodne, ujęcia śródlądowych wód powierzchniowych, wyloty ścieków, czasy zbiorników wodnych wraz ze zboczami i skarpami, pompownie, kanały, sztolnie, rurociągi hydrotechniczne, syfony, lewary, akwedukty, budowle regulacyjne na rzekach i potokach, progi, grodze, nadpoziomowe zbiorniki gromadzące substancje płynne i półpłynne, porty, baseny, zimowiska, pirsy, mola, pomosty, nabrzeża, bulwary, pochylnie i falochrony na wodach śródlądowych, przepławki dla ryb. Jedynie niektóre z tych obiektów ustawodawca zdecydował się uznać za budowle podlegające opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

W ostatecznej wersji znowelizowanych przepisów UPiOL z katalogu budowli zostały usunięte obiekty ziemne (mające pierwotnie być odpowiednikiem dotychczasowej kategorii „budowle ziemne”).

Wszystkie powyższe argumenty, w ocenie Wnioskodawcy, świadczą o tym, iż opisane w stanie faktycznym osadniki nie stanowią budowli podlegających opodatkowaniu.

W dalszej kolejności Wnioskodawca wskazuje, że zgodnie z pozycją 6 załącznika 4 opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają obiekty służące do gromadzenia materiałów. Pojęcie „materiałów” nie posiada definicji legalnej ani w UPiOL, ani w Prawie budowlanym. Z tego względu, w pierwszej kolejności należy odwołać się do wykładni językowej. Zgodnie ze „Słownikiem języka polskiego PWN” materiał to „to, z czego się wytwarza lub z czego się składają albo powstają jakieś rzeczy lub obiekty”. Podobnie „SJP.pl” wskazuje, że materiał to „to, z czego są wytwarzane lub składają się przedmioty; surowiec; tworzywo; budulec”.

Należy jednak zauważyć, że definicja językowa odwołuje się do pojęć takich jak „tworzywo” czy „budulec”, które nie znajdują zastosowania wobec „materiałów w postaci ciekłej lub gazowej”, o których mowa w pozycji nr 6 załącznika nr 4 do ustawy. Oczywiście jest bowiem, że cieczy czy gazów nie można traktować jako budulca czy tworzywa. Wykładnia językowa oparta na potocznym rozumieniu pojęcia „materiały” prowadziłaby zatem do absurdalnych rezultatów, w których część przepisu okazałaby się zbędna i nigdy nie znalazłaby zastosowania w praktyce, gdyż ciecz czy gaz nie może być tworzywem czy budulcem, a zatem nie istnieją „materiały w postaci ciekłej” czy „materiały w postaci gazowej”.

Pomijając powyższe wątpliwości interpretacyjne, w opisanym stanie faktycznym, wody w osadniku nie można racjonalnie uznać za materiał. Nie jest ona bowiem wykorzystywana na potrzeby produkcyjne Wnioskodawcy, ani nie generuje wartości gospodarczej, w przeciwieństwie do zbiorników wykorzystywanych w działalności przemysłowej.

Główny Urząd Statystyczny na podstawie ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (dalej: UoR) definiuje materiały jako nabyte od obcych kontrahentów i ewentualnie wyprodukowane przez własne komórki pomocnicze: *surowce i inne materiały podstawowe, paliwa, materiały pomocnicze, opakowania, części zapasowe maszyn i urządzeń, które są przeznaczone do zużycia na potrzeby wszystkich rodzajów własnej działalności gospodarczej. W skład materiałów wchodzi również odpady, produkty uboczne i odzyski powstałe w toku produkcji lub innej działalności.*

Zgodnie natomiast z treścią § 3 pkt 1 lit. b rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2019 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów materiałami (surowcami) podstawowymi są *materiały, które w procesie produkcji lub przy świadczeniu usług stają się główną substancją gotowego wyrobu; do materiałów podstawowych zalicza się również materiały stanowiące część składową (montażową) wyrobu lub ściśle z wyrobem złączone (np. opakowania – puszki, butelki) oraz opakowania wysyłkowe wielokrotnego użytku (np. transportery, palety), jeżeli opakowania te nie są środkami trwałymi.*

W świetle powyższych definicji, woda w osadnikach nie jest zatem materiałem także w ujęciu finansowo-księgowym.

Ponadto omawiane osadniki nie mogą być uznane za urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa podatkowego, ponieważ ich przeznaczenie i funkcja pozostają ściśle związane z działalnością

górnictwem, a nie z obiektami budowlanymi objętymi opodatkowaniem. Osadniki służą funkcjonowaniu wyrobiska górniczego, które jednak nie stanowi w rozumieniu UPIOL ani budynku ani budowli.

Podsumowując, należy stwierdzić, iż sporne osadniki nie zostały wymienione wprost art. 1a ust. 1 pkt UPIOL ani w załączniku nr 4 do UPIOL jako budowle podlegające opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Przyporządkowanie danego obiektu do jednej z kategorii wymienionych w załączniku nr 4 nie może opierać się wyłącznie na jego nazwie rodzajowej. Wnioskodawca podkreśla, iż każdorazowo analiza przepisów powinna być prowadzona z uwzględnieniem zasady określoności przedmiotu opodatkowania – jego zakwalifikowanie do konkretnej kategorii musi wynikać z zakresu znaczeniowego użytego przez Ustawodawcę sformułowania. W ocenie Wnioskodawcy objęcie opisanych w stanie faktycznym obiektów podatkiem stanowiłoby niedopuszczalną wykładnię rozszerzającą przepisów prawa podatkowego, pozostającą w sprzeczności z zasadą legalizmu podatkowego oraz utrwaloną linią orzecniczą sądów administracyjnych w tym zakresie.

Ocena stanowiska Wnioskodawcy:

Zdaniem Organu podatkowego, stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we Wniosku jest **nieprawidłowe**.

W polskim porządku prawnym, od 1 stycznia 2025 r. funkcjonuje nowa definicja budynku i budowli, a także definicje pojęć pomocniczych kwalifikacji obiektów na potrzeby podatku od nieruchomości, wśród których wprowadzono m.in. definicje robót budowlanych.

W pierwszej kolejności Organ podatkowy pragnie przytoczyć więc art. 1a ust. 1 pkt 2 UPIOL. Na mocy tegoż przepisu, w stanie prawnym od 1 stycznia 2025 r. budowla to:

- a) obiekt niebędący budynkiem, wymieniony w załączniku nr 4 do ustawy, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem,
- b) elektrownia wiatrowa, elektrownia jądrowa i elektrownia fotowoltaiczna, biogazownia, biogazownia rolnicza, magazyn energii, kocioł, piec przemysłowy, kolej linowa, wyciąg narciarski oraz skocznia, w części niebędącej budynkiem - wyłącznie w zakresie ich części budowlanych,
- c) 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,
- d) urządzenie techniczne inne niż wymienione w lit. a-c - wyłącznie w zakresie jego części budowlanych,
- e) fundamenty pod maszyny oraz pod urządzenia techniczne, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową

- wzniesione w wyniku robót budowlanych, także w przypadku, gdy stanowią część obiektu niewymienionego w ustawie.

Organ podatkowy pragnie przy tym zwrócić szczególną uwagę na wymienione powyższym przepisie kryterium wzniesienia obiektu w wyniku robót budowlanych. Ustawodawca doprecyzował pojęcie „robót budowlanych” w art. 1a ust. 1 pkt 2b UPIOL, wskazując, że obejmuje ono prace polegające na budowie, odbudowie, rozbudowie, nadbudowie, przebudowie lub montażu, do których stosuje się

przepisy ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz. U. z 2025 r. poz. 418). Jak wynika z uzasadnienia nowelizacji, zamiarem projektodawcy było ograniczenie zakresu opodatkowanych obiektów wyłącznie do tych, które powstają w ramach procesu budowlanego.

Dodatkowo, w art. 1a ust. 1 pkt 1 UPiOL, wprowadzającym definicję budynku, utrzymano szczególne wyłączenie. Zgodnie z tym przepisem budynkiem jest obiekt wzniesiony w wyniku robót budowlanych, wyposażony w instalacje umożliwiające użytkowanie zgodnie z przeznaczeniem, trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiadający fundamenty i dach, z wyłączeniem obiektu, w którym są lub mogą być gromadzone materiały sypkie, materiały w kawałkach lub materiały ciekłe lub gazowe, jeżeli jego podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym przeznaczenie jest pojemność.

W konsekwencji, aby uznać dany obiekt za budowlę, konieczne jest łączne spełnienie następujących warunków: obiekt nie może spełniać definicji budynku, musi być wymieniony w art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. b–e albo w załączniku nr 4 do UPiOL (lit. a), musi powstać w wyniku robót budowlanych, może stanowić część obiektu niewskazanego wprost w przepisach, o ile samodzielnie spełnia wymienione kryteria.

Aby prawidłowo zakwalifikować dany składnik majątku na potrzeby podatku od nieruchomości, konieczne jest zbadanie zarówno jego konstrukcji, jak też sposobu, w jaki został wytworzony.

Jednocześnie należy mieć na uwadze, że w postępowaniu dotyczącym wydawania interpretacji indywidualnych organ podatkowy ogranicza się wyłącznie do oceny stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę (zgodnie z art. 14b § 2 w zw. z art. 14c § 1 Ordynacji podatkowej).

Z przedstawionych przez Wnioskodawcę okoliczności wynika, że na terenie kopalni funkcjonują terenowe osadniki sedymentacyjne, stanowiące element systemu odwadniania. Obiekty te mają postać sztucznych zbiorników wodnych wykonanych jako obiekty ziemne – są to zagłębienia w gruncie, których skarpy zostały częściowo umocnione betonem lub prefabrykatami, a ich dno stanowi grunt. Osadniki służą oczyszczaniu wód opadowych spływających z terenów wyrobisk.

Wnioskodawca wprost potwierdził, że przedmiotowe osadniki powstały w ramach robót budowlanych określonych w art. 1a ust. 1 pkt 2b UPiOL (roboty budowlane - prace polegające na budowie, odbudowie, rozbudowie, nadbudowie, przebudowie lub montażu, do których stosuje się przepisy ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz. U. z 2025 r. poz. 418). W treści wniosku podkreślono: „[...] osadniki stanowią wielkopowierzchniowe sztuczne zbiorniki wodne (wykopane w gruncie), posiadające skarpy częściowo umocnione elementami z betonu lub prefabrykowanych elementów. Wnioskodawca nie neguje, iż spełniają one przesłankę wzniesienia w wyniku robót budowlanych” (str. 4 Wniosku).

Z opisu stanu faktycznego wynika także, że osadniki zostały objęte pozwoleniem na budowę dotyczącym odwodnienia powierzchniowego wyrobiska. Jak wskazano: „*Przedmiotowe osadniki wykorzystywane są do oczyszczania wód opadowych zbieranych z terenów wyrobisk znajdujących się na Polu Bełchatów oraz Polu Szczerców. Przedmiotowe osadniki ujęte były w pozwoleniu na budowę odwodnienia powierzchniowego wyrobiska, które zostało zakwalifikowane jako obiekt budowlany kategorii XXVII (budowla hydrotechniczna).*” (str. 2 Wniosku). Wnioskodawca zaznaczył również, że

osadniki zostały ujęte w ewidencji środków trwałych, a ich wartość początkowa obejmuje m.in. koszty ukształtowania terenu, wykonania wykopu oraz umocnienia skarp.

Zgodnie z opisem osadniki służą oczyszczaniu wód opadowych odprowadzanych z wyrobisk położonych na Polu Bełchatów i Polu Szczerców. Jak wskazano: „[Osadniki] *nie wchodzi w skład oczyszczalni ścieków, lecz należą do systemu odwodnienia kopalni. Podstawowym zadaniem tych zbiorników jest końcowe oczyszczanie wód pochodzących z odwodnienia powierzchniowego [...] wody z opadów atmosferycznych i z powierzchni wyrobiska odprowadzane są rurociągami poprzez pompownie na powierzchnię terenu i tam rowami kierowane są do zbiorników zwanych osadnikami.*” Powyższe wskazuje, że osadniki pozostają funkcjonalnie powiązane z działalnością gospodarczą Wnioskodawcy i stanowią element procesu technologicznego przedsiębiorstwa, mimo że nie służą oczyszczaniu ścieków socjalno-bytowych ani przemysłowych.

Osadniki sedymentacyjne a przesłanka wzniesienia w wyniku robót budowlanych:

Jak wskazano wcześniej, podstawowym warunkiem kwalifikacji obiektu jako budowli w rozumieniu UPiOL jest jego powstanie w wyniku robót budowlanych. W odniesieniu do osadnika sedymentacyjnego nie budzi to żadnych wątpliwości. Wnioskodawca jednoznacznie wskazał, że został on wykonany poprzez ukształtowanie zagłębienia w gruncie oraz wzmocnienie skarp przy użyciu elementów betonowych i prefabrykowanych, czyli w sposób odpowiadający procesowi robót budowlanych.

Spełnienie tej przesłanki potwierdza również fakt, że osadniki zostały ujęte w pozwoleniu na budowę, w ramach inwestycji dotyczącej wykonania odwodnienia powierzchniowego wyrobiska, zakwalifikowanej jako obiekt budowlany kategorii XXVII – budowla hydrotechniczna. W konsekwencji brak jest podstaw, by kwestionować, że osadniki sedymentacyjne należące do Wnioskodawcy powstały w wyniku robót budowlanych. Stanowisko to jest zgodne z twierdzeniami samego Wnioskodawcy.

Osadnik sedymentacyjny jako obiekt wymieniony w poz. 6 Załącznika nr 4 do UPiOL:

Wnioskodawca potwierdzając, że osadniki spełniają warunek powstania w wyniku robót budowlanych, uznał jednocześnie, że samo spełnienie niniejszej przesłanki nie wystarcza do zakwalifikowania tych obiektów jako budowli w rozumieniu UPiOL. Zdaniem Wnioskodawcy, skoro osadniki nie zostały wprost ujęte w Załączniku nr 4 do UPiOL, nie mogą być traktowane jako budowle.

Organ podatkowy nie zgadza się z powyższym stanowiskiem.

Jakkolwiek Organ podatkowy nie neguje, że osadniki sedymentacyjne nie zostały wskazane wprost w Załączniku nr 4 w sposób tożsamy językowo, to w świetle przedstawionego stanu faktycznego obiekty te spełniają kryteria właściwe dla poz. 6 Załącznika nr 4 do UPiOL.

Przepis ten obejmuje obiekty „w których 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”. Analiza cech osadników prowadzi do wniosku, że powyższe warunki są spełnione. Kluczową cechą konstrukcyjną i użytkową

niniejszych osadników jest pojemność, determinująca zarówno funkcję, jak i rolę w systemie odwodnienia wyrobiska. Warto podkreślić, że osadniki obejmują znaczne powierzchnie (liczone w hektarach), co jest konsekwencją konieczności zbierania dużych ilości wód opadowych i powierzchniowych z rozległych terenów górniczych. To właśnie zdolność do gromadzenia cieczy stanowi o ich charakterze.

Zgodnie z uzasadnieniem nowelizacji UPiOL: *„Opodatkowany jako budowla będzie obiekt wskazany w poz. 6, inny niż wymieniony w poz. 4 i poz. 5, spełniający następujące przesłanki – 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. [...] Sformułowanie „w którym są lub mogą być gromadzone” nie oznacza, iż gromadzenie jest wyłączną funkcją takiego obiektu, a jedynie jedną z kilku (np. w takim obiekcie mogą również zachodzić pewne procesy, np. oczyszczania).”*

Z opisu stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę wynika, że osadniki zbierają wody opadowe oraz te spływające z powierzchni wyrobiska, w których następuje naturalna sedimentacja tj. proces fizyczny polegający na opadaniu zawieszin, wspomagany filtracją roślinną. Proces ten odbywa się bez udziału instalacji czy urządzeń technicznych. Zdaniem Organu niniejsze przemawia za tym, że zasadniczą funkcją osadników jest właśnie gromadzenie cieczy, a oczyszczanie ma charakter wtórny i samoistny (wynikający z naturalnych procesów) i nie ma on znaczenia w perspektywie kwalifikacji osadników sedimentacyjnych na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Nie bez znaczenia pozostaje również fakt, że gromadzenie wody jest powszechną funkcją wielu obiektów budowlanych wykorzystywanych w działalności gospodarczej, takich jak zbiorniki przeciwpożarowe czy baseny. Przyjęcie wykładni proponowanej przez Wnioskodawcę prowadziłoby do nieprawidłowego wniosku, że i te obiekty nie mogłyby być uznane za budowlę w rozumieniu UPiOL. W analizowanym przypadku zdolność do gromadzenia wody stanowi ostatni i niezbędny etap systemu odwodnienia wyrobiska, będąc jednocześnie integralnym elementem prowadzonej działalności. Przedmiotowe osadniki zostały także objęte pozwoleniem na budowę odwodnienia powierzchniowego wyrobiska.

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem sądów administracyjnych:

- *„[...] zbiornik pożarowy na wodę stanowi samodzielną budowlę [...]”* (WSA w Warszawie, 21.10.2010 r., III SA/Wa 280/10),
- *„[...] budowlę hydrotechniczną, w tym również [...] zbiorniki osadowe (osadniki), należy uznać za budowlę opodatkowaną podatkiem od nieruchomości.”* (NSA, 11.08.2016 r., II FSK 1828/14).

Choć orzeczenia te zapadły przed nowelizacją, mają istotne znaczenie interpretacyjne, ponieważ, jak wskazano w uzasadnieniu nowelizacji, miała ona na celu jedynie doprecyzowanie regulacji i utrzymanie dotychczasowej praktyki opodatkowania: *„Projektowana definicja budowli ma na celu zachowanie w jak największym stopniu fiskalnego status quo zakresu opodatkowania, przez przeniesienie wskazanych w upb obiektów budowlanych będących budowlami (budowle wymienione w art. 3 pkt 3 upb i w załączniku do tej ustawy) oraz urządzeń budowlanych (art. 3 pkt 9 upb) do projektowanego załącznika nr 4 do upol zawierającego katalog budowli oraz do art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. b–e.”*

Wykładnia pojęcia „materiał” użytego w poz. 6 Załącznika nr 4 do UPiOL:

W ocenie Organu podatkowego, Nie zasługuje także na uwzględnienie argumentacja Wnioskodawcy, zgodnie z którą wody zgromadzonej w osadnikach nie można uznać za „materiał” (w świetle poz. 6 Załącznika nr 4 do UPiOL), ponieważ nie jest wykorzystywana w procesach produkcyjnych ani nie generuje wartości gospodarczej.

Organ podkreśla, że wykładnia językowa nie może być oderwana od wykładni systemowej i funkcjonalnej. Odwoływanie się Wnioskodawcy do definicji „materiału”, zwłaszcza pojęcia funkcjonującego w kontekście rachunkowości lub kosztów działalności, prowadzi do zbyt wąskiego rozumienia przepisu. Organ wskazuje, że pierwszeństwo wykładni językowej obowiązuje jedynie wtedy, gdy jest ona spójna z wykładnią systemową i celowościową (zob. wyrok NSA z 20.04.2017 r., II FSK 842/15).

Analiza celu regulacji prowadzi do jednoznacznego wniosku, że pojęcie „materiałów” w poz. 6 Załącznika nr 4 do UPiOL należy rozumieć szeroko, jako obejmujące substancje stałe, ciekłe i gazowe, niezależnie od ich gospodarczego przeznaczenia. Konstrukcja przepisu koncentruje się bowiem na cechach budowli, a nie na ekonomicznej funkcji substancji w niej gromadzonej.

Należy jednocześnie mieć na uwadze, że nowelizacja UPiOL miała zapewnić klarowność i spójność wykładni pojęcia budowli, eliminując dotychczasowe rozbieżności interpretacyjne. Zgodnie z uzasadnieniem nowelizacji, wszystkie wymienione w UPiOL rodzaje obiektów będą mogły zostać opodatkowane jako budowla pod warunkiem ich wzniesienia w wyniku robót budowlanych, przy czym bez znaczenia pozostaje okoliczność czy obiekt taki występuje samodzielnie, czy też stanowi część obiektu niewymienionego *expressis verbis* w ustawie. Jak już zostało wskazane powyżej, sam Wnioskodawca potwierdził spełnienie ww. warunku przez osadniki, będące przedmiotem Wniosku.

W konsekwencji, Organ stoi na stanowisku, że ustawodawca, posługując się pojęciem „materiału”, nie zamierzał ograniczyć go wyłącznie do „materiałów produkcyjnych” ani substancji posiadających wartość gospodarczą w znaczeniu, jakie nadaje temu terminowi Wnioskodawca. Wręcz przeciwnie, użycie tego określenia w ujęciu ogólnym należy odczytywać jako celowe, mające na celu objęcie nim możliwie szerokiego zakresu substancji, które mogą być gromadzone w określonych obiektach budowlanych. Taka interpretacja znajduje oparcie nie tylko w brzmieniu poz. 6 Załącznika nr 4 do UPiOL, ale także w celu nowej regulacji. W ocenie Organu, Ustawodawca nie uzależnia kwalifikacji obiektu od tego, jaką rolę ekonomiczną pełni substancja w nim zgromadzona.

Mając powyższe na uwadze, Organ podatkowy stoi na stanowisku, że osadniki sedymentacyjne opisane przez Wnioskodawcę stanowią obiekty, w których są lub mogą być gromadzone materiały ciekłe, a ich podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym przeznaczenie jest pojemność. Wobec powyższego, stanowisko Wnioskodawcy należy uznać za nieprawidłowe. Interpretacja dotyczy zaistniałego zdarzenia faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

POUCZENIE

Wnioskodawcy będącemu stroną przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi za pośrednictwem Wójta Gminy Sulmierzyce na adres: ul. Urzędowa 1, 98-338 Sulmierzyce, lub drogą elektroniczną na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Urzędu Gminy w Sulmierzycach na platformie ePUAP: /sx1yi910cs/skrytka (art. 54 § 1a p.p.s.a.), w terminie 30 dni od dnia doręczenia skarżącemu niniejszej interpretacji. Skargę należy wnieść w 2 egzemplarzach, a w przypadku pism i załączników wnoszonych w formie dokumentu elektronicznego odpisów nie dołącza się (art. 47 § 3 p.p.s.a.).

Otrzymują:

- 1) Wnioskodawca (strona):
PGE Górnictwo i Energetyka Konwencjonalna S.A.
Ul. Węglowa 5
97-400 Bełchatów.
- 2) BFP a/a.