

Poznań, (...).2026 roku

Znak sprawy: (...)



Nr rejestru: (...)

(...)

REPREZENTOWANA PRZEZ:

(...)

ZAINTERESOWANY: (...)

## Interpretacja przepisów prawa podatkowego

Prezydent Miasta Poznania na podstawie art. 14j § 1 i 3 w związku z art. 14b i art. 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa ( t. j. Dz. U. z 2025 r. poz. 111 z późn. zm.) w odpowiedzi na wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej z dnia (...) 2025 r. (data wpływu: (...) 2025 r., dalej: „Wniosek”) w sprawie udzielenia pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości uznaje stanowisko wnioskodawcy – (...) wyrażone we wniosku:

1. zakresie pkt 1- **za nieprawidłowe.**

2. zakresie pkt 2 - **za prawidłowe.**

### Uzasadnienie

W dniu (...) 2025 roku do Prezydenta Miasta Poznania wpłynął wniosek wspólny (...) (dalej: „Wnioskodawca”) oraz (...) (dalej: „Zainteresowany”) o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Z treści Wniosku wynika, że przedmiotem interpretacji jest ocena przedstawionego zdarzenia przyszłego pod kątem przedmiotowym oraz podmiotowym, tj.:

1. Czy opisany obiekt budowlany (Magazyn Wysokiego Składowania) będzie stanowić budynek czy budowlę na gruncie przepisów ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2025 r., poz. 707 ze zm., dalej jako: „u.p.o.l.”)?
2. Kto będzie podatnikiem w podatku od nieruchomości w zakresie opisanego obiektu?

### Przedstawiono następujący opis stanu faktycznego:

(...)jest spółką prawa handlowego będącą podatnikiem podatku od nieruchomości. Zgodnie z wpisem w Krajowym Rejestrze Sądowym, przedmiotem jego przeważającej działalności jest produkcja (...) (PKD (...)). Jest ona właścicielem gruntów, budynków oraz budowli

położonych na terenie Miasta Poznania, które łącznie składają się na kompleks (...). (...) służy do prowadzenia działalności gospodarczej.

(...) na terenie zakładu, na gruncie do niej należącym wybudowała fundament, na którym na podstawie odrębnej umowy leasingu ruchomości (...) wznosi konstrukcję Magazynu Wysokiego Składowania (dalej: „MWS, Przedmiot Leasingu”).

Przedmiot Leasingu zostanie posadowiony na gruncie Leasingobiorcy jako inwestora na czas określony w umowie leasingu. W przypadku wcześniejszego zakończenia umowy lub po upływie okresu leasingu i nie skorzystania przez Leasingobiorcę z opcji nabycia przedmiotu leasingu przedmiot leasingu może zostać zdemontowany na koszt i ryzyko Leasingobiorcy i zabrany przez finansującego. Procedura i warunki demontażu Przedmiotu Leasingu zostały opisane w załączniku do umowy leasingu.

Magazyn po zakończeniu budowy:

- będzie posiadał dach wykonany z blachy,
- będzie wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych w postaci ścian z elementów kompozytowych wykonanych z blachy stalowej,
- będzie posiadał fundament,
- zostanie połączony z fundamentem za pomocą skrzynek kotwowych oraz śrub.

System magazynowy znajdujący się w jego wnętrzu będzie składał z się z regałów i poprowadzonych pomiędzy nimi korytarzy. Regały składają się z półek, a te z kolei z przegródek. Regały będą obsługiwane przez układnice poruszające się po korytarzach na szynach, palety będą dostarczane do MWS systemem przenośników. MWS będzie wyposażony w instalację elektryczną, tryskaczową oraz podłączenie do sieci teletechnicznej, umożliwiające automatyczne sterowanie pracą magazynu. Regały poza swoją funkcją użytkową zapewniają również siłę nośną dla dachu i ścian, tj. rozmontowanie regałów będzie wiązało się z demontażem ścian / dachu.

Na regałach przechowywane będą gotowe produkty Leasingobiorcy w postaci butelek/puszek/kegów z piwem. W projekcie budowlanym MWS nie ma informacji o pojemności obiektu, została natomiast wskazana jego powierzchnia użytkowa, powierzchnia zabudowy oraz kubatura.

MWS będzie stanowił samodzielny środek trwały Leasingodawcy. Nakłady ponoszone przez (...) na budowę nowych obiektów nie będą stanowić środków trwałych Leasingobiorcy, ani też nie zwiększają wartości środków trwałych posiadanych przez Leasingobiorcę, gdyż zgodnie z przepisami właściwych ustaw o podatkach dochodowych, odpisów amortyzacyjnych dla celów podatkowych od tego rodzaju nakładów dokonuje podmiot, który je poniósł. Fundament wykonany przez Leasingobiorcę będzie stanowił jego środek trwały.

MWS po wybudowaniu będzie stanowił z fundamentem jeden obiekt budowlany. W przypadku rezygnacji z kontynuowania korzystania z MWS i jego demontażu, fundament

może być wykorzystany do zamontowania na nim innego obiektu (zgodnego z parametrami technicznymi fundamentu).

Zakończenie budowy MWS planowane jest na (...) r., w związku z czym obowiązek podatkowy powstałby z dniem (...) r.

Po zakończeniu budowy celem aktualizacji danych ujawnionych w ewidencji gruntów i budynków MWS zostanie zgłoszony do Powiatowego Ośrodka Dokumentacji Geodezyjnej i Kartograficznej jako budynek.

Do opisanego zdarzenia przyszłego Wnioskodawca przedstawił również wizualizację MWS w formie grafiki komputerowej.

**Do przedstawionego opisu stanu faktycznego Wnioskodawca zadał następujące pytania:**

1. Czy opisany MWS w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2025 roku stanowić będzie budynek w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (dalej: u.p.o.l.) i tym samym podlegać będzie opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości od powierzchni użytkowej?
2. Czy zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l. podatnikiem podatku od nieruchomości za opisany MWS będzie (...)?

**W odniesieniu do przedstawionego opisu stanu faktycznego Wnioskodawca przedstawił następujące stanowisko:**

Wnioskodawca stoi na stanowisku, że:

1. Zainteresowani stoją na stanowisku, że MWS spełniać będzie definicję budynku w rozumieniu u.p.o.l. (będzie trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz będzie posiadał fundament i dach) oraz jego podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym jego przeznaczenie nie będzie pojemność, nie będą w nim także gromadzone materiały sypkie, materiały występujące w kawałkach albo materiały w postaci ciekłej lub gazowej (bowiem będą składowane wyroby gotowe w postaci puszek, butelek i kegow) i tym samym będzie podlegał opodatkowaniu jako budynek od swojej powierzchni użytkowej.
2. Pomimo faktu, iż MWS będzie trwale związany z gruntem w rozumieniu przepisów u.p.o.l., to z uwagi na to, iż jest on wznoszony przez (...) wyłącznie do przemijającego użytku w rozumieniu art. 47 § 3 Kodeksu cywilnego na gruncie i fundamencie należącym do (...), nie stanie się częścią składową nieruchomości gruntowej i nie będzie stanowił własności właściciela gruntu. W konsekwencji pozostanie on własnością (...) jako podmiotu, który go posadowił. W związku z powyższym podatnikiem podatku od nieruchomości w odniesieniu do przedmiotowego MWS będzie (...).

**Wnioskodawca uzasadnił stanowisko zainteresowanych w sposób następujący:**

**Ad. 1.** Od 1 stycznia 2025 r. weszła w życie nowelizacja przepisów u.p.o.l. Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 1 znowelizowanej ustawy poprzez budynek należy rozumieć 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.

W znowelizowanych przepisach utrzymana została obowiązująca również do końca 2024 r. zasada pierwszeństwa kwalifikacji obiektu jako budynku, co oznacza, że najpierw należy ustalić, czy dany obiekt jest budynkiem, a jeżeli nie jest, to dopiero wtedy można rozważać jego kwalifikację do kategorii budowli, jeżeli obiekt ten będzie spełniał przesłanki do uznania go za budowlę, przewidziane w przepisach. Żaden budynek nie może być jednocześnie budowlą, a żadna budowla nie może być jednocześnie budynkiem, przy czym pierwszeństwo ma zawsze kwalifikacja danego obiektu jako budynku.

Należy również wskazać, iż o kwalifikacji danego obiektu na potrzeby u.p.o.l. decydują jego cechy techniczne/konstrukcyjne, a nie jego nazwa. W sytuacji gdy obiekt:

- a) spełnia cechy budynku (jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundament i dach);
- b) jego podstawowym parametrem technicznym jest powierzchnia użytkowa jest opodatkowany jako budynek, bez względu na to, co i w jakiej postaci jest w nim gromadzone.

**Ad. a)** Opisany w stanie faktycznym MWS będzie posiadał dach wykonany z blachy, a także będzie wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych w postaci ścian z elementów kompozytowych wykonanych z blachy stalowej. Obiekt zostanie posadowiony na gruncie należącym do Leasingobiorcy i wykonanym przez niego fundamencie.

Odnosnie do trwałego związania z gruntem wskazać należy, że w wyniku zmian w u.p.o.l. od 1 stycznia 2025 r. do ustawy wprowadzona została definicja trwałego związania z gruntem. Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2c trwałe związanie z gruntem definiowane jest jako takie połączenie obiektu budowlanego z gruntem, które zapewnia temu obiektowi stabilność i możliwość przeciwdziałania czynnikom zewnętrznym niezależnym od działania człowieka, mogącym go zniszczyć, spowodować przemieszczenie lub przesunięcie się na inne miejsce. Opodatkowaniu podlegają zarówno budynki, jak i niektóre budowle, o ile spełniają przesłankę trwałego związania z gruntem.

Jak wskazało Ministerstwo Finansów w uzasadnieniu do projektu poprzez połączenie obiektu budowlanego z gruntem należy rozumieć połączenie techniczne, wymagające dla trwałego związania z gruntem obiektu wykonania pewnych czynności dla połączenia, a nie jedynie położenia obiektu budowlanego na gruncie. To połączenie ma zapewnić obiektowi stabilność i możliwość przeciwdziałania czynnikom zewnętrznym niezależnym od działania człowieka, a zatem obiektami trwale związanymi z gruntem nie będą dowolne obiekty, których masa lub

konstrukcja powodują, że nie ulegają one przesunięciu przez czynniki atmosferyczne, w tym np. kontenery mobilne, niepołączone w żaden sposób z podłożem.

Powyższe stanowisko Ministerstwa zostało zaczerpnięte z dotychczasowego orzecznictwa sądów administracyjnych, tak przykładowo NSA w wyroku z dnia 27 czerwca 2023 r., sygn. III FSK 2238/21 wskazał, że Zasadnie Sąd I instancji wskazał, że w orzecznictwie administracyjnym podkreśla się, że o tym czy obiekt jest trwale związany z gruntem nie decyduje metoda i sposób związania z gruntem, ale to czy wielkość konkretnego obiektu, jego konstrukcja, przeznaczenie i względy bezpieczeństwa wymagają takiego trwałego związania z gruntem. Połączenie z gruntem musi być w sensie fizycznym na tyle trwałe, by zapewnić mu stabilność i możliwość przeciwdziałania czynnikom zewnętrznym mogącym go zniszczyć lub spowodować przesunięcie czy przemieszczenie na inne miejsce. Dodatkowo konstrukcja obiektu musi pozwalać na bezpieczne korzystanie z niego (zob. wyroki NSA z: 1 października 2009 r., sygn. akt II OSK 1461/08; 5 stycznia 2011 r., sygn. akt II OSK 25/2010; 29 kwietnia 2011 r., sygn. akt II OSK 773/2010; 11 maja 2012 r., sygn. akt II OSK 323/11; 7 czerwca 2013 r., II OSK 315/2012). Dalej orzecznictwo wskazuje, że za brakiem trwałego związania z gruntem nie może przemawiać sam fakt możliwości demontażu i przeniesienia w inne miejsce. Dla przyjęcia trwałego związania z gruntem nie ma znaczenia okoliczność posiadania przez obiekt fundamentów. Trwale związane z gruntem są również budowle posadowione na powierzchni gruntu, jednakże w sposób uniemożliwiający ich przemieszczanie. A zatem cecha "trwałego związania z gruntem" sprowadza się do posadowienia obiektu na tyle trwale, by zapewnić mu stabilność. O tym, czy obiekt jest trwale związany z gruntem nie decyduje metoda i sposób związania z gruntem, ale to czy obiekt z uwagi na swe rozmiary, konstrukcję, przeznaczenie i względy bezpieczeństwa, wymaga trwałego związania z gruntem.

Zgodnie z nową definicją, trwałe związanie obiektu z gruntem oznacza fizyczne połączenie go z podłożem w sposób uniemożliwiający łatwe przemieszczenie, np. przez wiatr. Warunek ten spełnia większość obiektów budowlanych. Wyjątek stanowią lekkie konstrukcje, takie jak kontenery, kioski czy tablice reklamowe, które stoją na gruncie bez trwałego połączenia. Co istotne, obecność fundamentu nie jest konieczna – wystarczy inne trwałe mocowanie do gruntu, by uznać obiekt za trwale z nim związany.

Opisany w stanie faktycznym MWS będzie trwale związany z gruntem w rozumieniu u.p.o.l., wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz będzie posiadał fundament i dach. Dodatkowo, w projekcie budowlanym MWS zawarta została powierzchnia użytkowa, powierzchnia zabudowy oraz kubatura obiektu. Nie ma w nim wzmianki o pojemności i tym samym pojemność nie jest podstawowym parametrem technicznym, wyznaczającym przeznaczenie obiektu.

**Ad. b)** W dalszej kolejności Zainteresowani wskazują, że w pkt 6 załącznika nr 4 do u.p.o.l. stanowiącym podstawowy katalog budowli wymieniono obiekt, w którym są lub mogą być gromadzone materiały sypkie, materiały występujące w kawałkach, albo materiały w postaci ciekłej lub gazowej, którego podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym jego przeznaczenie jest pojemność, inny niż wymieniony w poz. 4 i poz. 5.

Z nowych przepisów wynika więc, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako obiekty, w których są lub mogą być gromadzone materiały sypkie, materiały występujące w kawałkach albo materiały w postaci ciekłej lub gazowej podlegają obiekty służące do gromadzenia wyłącznie materiałów. Jest to słowo o stosunkowo wąskim znaczeniu. Zgodnie ze słownikiem języka polskiego PWN materiał „to, z czego się wytwarza lub z czego się składają albo powstają jakieś rzeczy lub obiekty”.

Potwierdza to SJP.pl wskazując, iż materiał to „to, z czego są wytwarzane lub składają się przedmioty; surowiec; tworzywo; budulec”. Należy zatem rozróżnić materiały (sypkie, występujące w kawałkach albo w postaci ciekłej lub gazowej) od wyrobów/produktów. Nie można racjonalnie uznać gotowych wyrobów (do składowania których przeznaczony jest MWS) za materiał. Dodatkowo nie sposób uznać, że mają postać sypką, lub że występują w kawałkach, w postaci ciekłej lub gazowej. W przypadku omawianego MWS będą stanowić one bowiem gotowy produkt w postaci puszek/butelek/kegów z piwem. W ocenie Zainteresowanych nie można dokonując wykładni prawa podatkowego domniemywać zakresu opodatkowania i tym samym wszelkie normy należy interpretować ściśle - przede wszystkim zgodnie z ich literalnym znaczeniem.

Mając na uwadze powyższe, w opinii Zainteresowanych obiekt w postaci Magazynu Wysokiego Składowania w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2025 roku będzie spełniał wszystkie przesłanki do uznania za budynek w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. a zatem podstawą jego opodatkowania będzie jego powierzchnia użytkowa.

**Ad.2.** W ocenie Zainteresowanych, przywołana powyżej definicja trwałego związania z gruntem ma zastosowanie jedynie na gruncie przepisów u.p.o.l. i nie może być stosowana jako kryterium do ustalania własności budynku lub budowli, a tym samym do określania, kto jest zobowiązany do uiszczenia podatku od nieruchomości. Ustalenie właściciela obiektu budowlanego, a w konsekwencji podatnika, powinno opierać się na przepisach prawa cywilnego, w szczególności na regulacjach dotyczących prawa własności.

Powyższy pogląd znajduje potwierdzenie w doktrynie, tak Prof. dr hab. L. Etel w komentarzu swojego autorstwa zauważa, że przy opodatkowywaniu budynków i budowli stosowane jest rozumienie pojęcie trwałego związku z gruntem wynikające z jego definicji w u.p.o.l. (art. 1a ust. 1 pkt 2c) oraz kodeksu cywilnego (art. 48 k.c.). Pierwsze z nich ma fundamentalne znaczenie przy ustaleniu czy dany obiekt budowlany podlega opodatkowaniu jako budynek albo budowla trwale z gruntem związana. Trwały związek z gruntem z k.c. służy natomiast ustaleniu, kto jest właścicielem (posiadaczem) danego budynku lub budowli i przez to podatnikiem podatku od nieruchomości. (L. Etel, Trwały związek z gruntem budynków i budowli [w:] Zmiany w podatku od nieruchomości w 2025 roku)

Zastosowanie jedynie kryterium fizycznego związania mogłoby prowadzić do błędnych ustaleń co do podmiotu obowiązującego do zapłaty podatku, zwłaszcza w sytuacjach, gdy podmiot korzysta z gruntu na podstawie stosunku cywilnoprawnego i jest jednocześnie właścicielem posadowionego na nim obiektu.

Zgodnie z art. 3 ust. 1-3 u.p.o.l. podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, 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:
  - a) 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,
  - b) jest bez tytułu prawnego, z zastrzeżeniem ust. 2.

2. Obowiązek podatkowy dotyczący przedmiotów opodatkowania wchodzących w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa lub będących w zarządzie Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe - ciąży odpowiednio na jednostkach organizacyjnych Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa i jednostkach organizacyjnych Lasów Państwowych, faktycznie władających nieruchomościami lub obiektami budowlanymi.

3. Jeżeli przedmiot opodatkowania znajduje się w posiadaniu samoistnym, obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości ciąży na posiadaczu samoistnym.

Zgodnie więc z przepisami u.p.o.l. zasadą jest, że podatnikiem podatku od nieruchomości jest właściciel nieruchomości lub obiektów budowlanych. Dodatkowo, podatnikiem podatku od nieruchomości jest również użytkownik wieczysty, posiadacz samoistny oraz w określonych przypadkach posiadacz nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego.

U.p.o.l. nie zawiera legalnej definicji terminu „właściciel nieruchomości lub obiektów budowlanych”. W sytuacji tej należy odnieść się – zgodnie z jednolitym poglądem doktryny i orzecznictwa - do przepisów prawa cywilnego. Zgodnie z art. 191 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (dalej: KC) formułującym zasadę superficies solo cedit, własność nieruchomości gruntowej rozciąga się na rzecz, która została połączona z nieruchomością w taki sposób, że stała się jej częścią składową. Ponadto art. 48 KC stanowi, że z zastrzeżeniem wyjątków w ustawie przewidzianych, do części składowych gruntu należą w szczególności budynki i inne urządzenia trwale z gruntem związane, jak również drzewa i inne rośliny od chwili zasadzenia lub zasiania. Jednocześnie na gruncie art. 47 § 2 KC częścią składową rzeczy jest wszystko, co nie może być od niej odłączone bez uszkodzenia lub istotnej zmiany całości albo bez uszkodzenia lub istotnej zmiany przedmiotu odłączonego. Natomiast art. 47 KC § 1 stanowi, że część składowa rzeczy nie może być

odrębnym przedmiotem własności i innych praw rzeczowych. Od powyższej zasady zostały jednak ustanowione wyjątki. Ustawodawca zastrzegł, iż przedmioty połączone z rzeczą tylko dla przemijającego użytku nie stanowią jej części składowych (art. 47 § 3 KC).

Zgodnie z tym przepisem, nie są z mocy prawa częściami składowymi nieruchomości obiekty, które są połączone z rzeczą tylko dla przemijającego użytku. Jednocześnie Analiza art. 47 § 1 KC, art. 47 § 2 KC oraz art. 48 KC pozwala na stwierdzenie, że w przypadku przedmiotów posadowionych na nieruchomości (na gruncie lub w budynku), których odłączenie nie powoduje uszkodzenia lub istotnej zmiany tych przedmiotów lub całej nieruchomości nie należy ich kwalifikować jako części składowych tych nieruchomości.

Również w tym względzie jest bogata i utrwalona linia orzecznicza sądów administracyjnych i powszechnych:

- „O tym, czy mamy do czynienia z częścią składową decyduje obiektywna ocena gospodarcza fizycznego i funkcjonalnego związku między określonymi rzeczami (...). Część składowa wraz z pozostałymi częściami rzeczy powinna stanowić "całość w sensie gospodarczym i fizycznym" (...) tablicy reklamowej nie można uznać za część składową gruntu. Wynika to z dwóch powodów. Po pierwsze, tablica reklamowa wraz z gruntem nie tworzą "gospodarczej całości" powiązanej fizycznie i funkcjonalnie w taki sposób, że stanowią łącznie jedną rzecz. Tablica reklamowa może zostać zainstalowana na przykład na ścianie budynku czy ogrodzenia i nie straci przez to swego odrębnego charakteru. Po drugie, oddzielenie tablicy reklamowej od gruntu nie prowadzi do uszkodzenia lub do istotnej zmiany całości albo do uszkodzenia konstrukcji reklamy.” (wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 9 kwietnia 2014 r., sygn. VIII SA/Wa 1035/13);
- „O tym, czy określone elementy stanowią części składowe jednej rzeczy złożonej, rozstrzyga obiektywna ocena gospodarczego znaczenia istniejącego między nimi fizycznego i funkcjonalnego powiązania. Jeśli są one powiązane fizycznie i funkcjonalnie, tak że tworzą razem gospodarczą całość, stanowią części składowe jednej rzeczy złożonej, choćby całość ta dała się technicznie łatwo zdemontować.” (wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 10 stycznia 2014 r., sygn. I ACa 887/13);
- „Maszyny i urządzenia stanowiące wyposażenie sprzedawanej nieruchomości przeznaczonej do prowadzenia działalności gospodarczej, zwiększające jej wartość, nie mogą być z tego tylko tytułu uznane za nieruchomości bądź części składowe gruntu, o których mowa w art. 48 kodeksu cywilnego.” (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 4 grudnia 1998 r., sygn. I SA/Lu 924/97);
- „Budynki i inne budowle tylko wtedy stanowią część składową gruntu, gdy są trwale z nim związane. Wszelkie budowle zatem, tylko przejściowo lub w nietrwale sposób związane z gruntem, nie stanowią jego części składowej”. Konkluzja ta jest tożsama ze stanowiskiem Ministerstwa Finansów, które wskazuje, iż za trwale z gruntem związany obiekt budowlany można uznać tylko taki, który spełnia dwa warunki: nie można go od gruntu oderwać bez jego uszkodzenia, i nie jest to obiekt wzniesiony do

tw. przemijającego użytku. Pojęcie trwałego związania z gruntem, obowiązujące w prawie cywilnym, ma zastosowanie w przepisach prawa budowlanego oraz w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych (odpowiedź Ministerstwa Finansów z dnia 10 marca 2015 r. na interpelację poselską).” (wyrok Sądu Najwyższego wyroku z dnia 11 lutego 1998 r., sygn. III CKN 358/97);

- „Sens istnienia części składowych nie ogranicza się bowiem do stwierdzenia istnienia wyłącznie fizycznego połączenia pomiędzy gruntem a przyłączoną do niego rzeczą, ale również do ustalenia, że połączenie to wyraża się w istnieniu pewnych więzi o charakterze celowościowym, gospodarczym. (...) W orzeczeniach Sądu Najwyższego został wyrażony pogląd, który Sąd orzekający w pełni podziela, że o tym, czy połączenie następuje jedynie dla przemijającego użytku, rozstrzyga co do zasady zamiar istniejący w chwili połączenia (por. posiadające walor aktualności mimo zmiany stanu prawnego wywody zawarte w uzasadnieniu wyroku SN z dnia 4 listopada 1963 r. I CR 855/62 OSNC 1964/10/209, a także wyrok z dnia 13 kwietnia 2018 r., I CSK 522/17, LEX nr 2486856). Połączenie następuje dla przemijającego użytku, jeżeli w chwili połączenia zamierzone było przyszłe rozłączenie zespalanych przedmiotów. Powiązanie takie nie ma zatem w założeniu trwałego, lecz jedynie czasowy charakter. Mając na względzie charakter praw rzeczowych, należy jednak przyjąć, że intencja ta ma rozstrzygające znaczenie wtedy, gdy znajduje odzwierciedlenie na zewnątrz i jest dostrzegalna także z obiektywnego punktu widzenia.” (wyrok WSA w Gdańsku z dnia 5 marca 2019 r., sygn. I SA/Gd 136/19);
- „O tym, czy połączenie następuje jedynie dla przemijającego użytku, rozstrzyga co do zasady zamiar istniejący w chwili połączenia (por. wyroki Sądu Najwyższego z dnia 19 kwietnia 1950 r., To.C. 441/49, "Państwo i Prawo" 1950, nr 11, s. 161, z dnia 16 kwietnia 1958 r., 4 CR 376/57, "Ruch Prawniczy Ekonomiczny i Socjologiczny" 1959, nr 1, s. 334, i z dnia 4 listopada 1963 r., I CR 855/62, OSNCP 1964, nr 10, poz. 209). Połączenie następuje dla przemijającego użytku, jeżeli w chwili połączenia zamierzone było przyszłe rozłączenie zespalanych przedmiotów. Powiązanie takie nie ma zatem w założeniu trwałego, lecz jedynie czasowy charakter.” (wyrok Sądu Najwyższego z dnia 13 kwietnia 2018 r., sygn. I CSK 522/17).

Z przytoczonych wyżej regulacji i orzeczeń wynika, że za trwale z gruntem związany obiekt budowlany można uznać tylko taki, który spełnia jednocześnie dwa warunki:

- 1) jest z gruntem fizycznie połączony, oraz
- 2) nie jest to obiekt wzniesiony do tzw. przemijającego użytku.

O przemijającym użytku mówimy wtedy, gdy budynki i budowle powstają na określony, umownie ustalony czas, na podstawie porozumienia między właścicielem gruntu a inwestorem, tak jak ma to miejsce w stanie faktycznym opisanym we wniosku. W przypadku wcześniejszego zakończenia umowy lub po upływie okresu leasingu i nie skorzystanie przez Leasingobiorcę z opcji nabycia Przedmiotu Leasingu Przedmiot Leasingu może zostać zdemontowany i zabrany przez Leasingodawcę.

Zainteresowani wskazują, że ewentualne przedłużenie umowy leasingu nie ma znaczenia dla kwestii przemijającego użytku. Potwierdził to m.in. WSA w Gdańsku w powołanym powyżej wyroku z dnia 5 marca 2019 r., sygn. I SA/Gd 136/19 wskazując, że Nie jest oczywiście wykluczone, że realizowana przez Spółkę (i jej poprzedniczkę prawną) inwestycja mogłaby być rozciągnięta w czasie ponad wskazany w umowie dwudziestopięcioletni okres. Zrozumiałe i logiczne jest również to, że inwestycja realizowana była z zaangażowaniem znacznych środków finansowych, przy wykorzystaniu niezbędnych, dobrej jakości materiałów. Niemniej jednak taki stan rzeczy nie zmienia tego, że połączenie obiektów budowlanych z gruntem należy uznać za tymczasowe.

W niniejszej sprawie, celem umowy leasingu jest wzniesienie Przedmiotu Leasingu jedynie na czas określony, a nie na stałe. Konstrukcje powstające w takim trybie należy uznać za tymczasowe, przeznaczone do czasowego użytku. W związku z tym nie są one trwale związane z gruntem w rozumieniu art. 48 KC, a co za tym idzie – nie stanowią jego części składowej.

Mając na uwadze powyższe, należy zauważyć, że choć przedmiotowy MWS będzie trwale związany z gruntem w rozumieniu przepisów u.p.o.l., to jednak zostanie wzniesiony przez (...) jako obiekt przeznaczony do tymczasowego użytkowania, zgodnie z art. 47 § 3 KC. W konsekwencji, w ocenie Zainteresowanych, podatnikiem podatku od nieruchomości w odniesieniu do MWS będzie (...).

**Pismem z dnia (...) 2026 r. Prezydent Miasta Poznania wezwał Wnioskodawcę do uzupełnienia braków Wniosku poprzez:**

1. Doprecyzowanie określonych we Wniosku zdarzeń przyszłych, poprzez wskazanie:

- na jaki konkretnie czas określony ma zostać posadowiony przedmiot leasingu na gruncie leasingobiorcy,
- dokładnych danych w zakresie powierzchni użytkowej, powierzchni zabudowy oraz kubatury wskazanych w projekcie budowlanym konstrukcji Magazynu Wysokiego Składowania (MWS),
- czy zgodnie z opisaną w załączniku do umowy leasingu procedurą i warunkami demontażu będzie możliwe odłączenie MWS bez uszkodzenia lub istotnej zmiany zarówno fundamentu, jak i demontowanego obiektu,
- wskazanie, co w sytuacji, w której leasingodawca w przypadku wcześniejszego zakończenia umowy lub po upływie okresu leasingu i nie skorzystania przez leasingobiorcę z opcji nabycia przedmiotu leasingu, nie zdemontuje i nie zabierze przedmiotu leasingu,

- pod rygorem pozostawienia Wniosku bez rozpatrzenia.

2. Ponowne przedstawienie stanowiska w sprawie, dostosowanego do doprecyzowanego opisu zdarzeń przyszłych.

**W dniu (...) 2026 r. Wnioskodawca przesłał odpowiedź na wezwanie, w której wskazał, że:**

Ad. 1. W zakresie doprecyzowania określonych zdarzeń przyszłych, zgodnie z Umową leasingu i projektem technicznym:

- czas na jaki ma zostać posadowiony przedmiot leasingu na gruncie leasingobiorcy wynosi (...) miesięcy,
- parametry techniczne projektowanego przedmiotu leasingu MWS oraz budynków składających się na nowobudowaną część niską magazynu wyrobów gotowych są następujące: powierzchnia użytkowa – (...) m<sup>2</sup>, powierzchnia zabudowy – (...) m<sup>2</sup>, kubatura (...) m<sup>3</sup> (w projekcie brak jest informacji o pojemności). Przy czym uściślić należy, że na rozbudowywany magazyn wyrobów gotowych składają się przede wszystkim: część wysoka (MWS) oraz część niska – hala oraz magazyn, a projekt budowlany w pozycji powierzchnia użytkowa posługuje się jedną sumą dla tych części;
- demontaż Magazynu Wysokiego Składowania jest technicznie możliwy, tj. będzie możliwe odłączenie MWS bez uszkodzenia lub istotnej zmiany zarówno fundamentu, jak i demontowanego obiektu (MWS), procedura demontażu została szczegółowo opisana w załączniku technicznym (plan deinstalacji) (§ (...) Umowy leasingu oraz Załącznik nr (...));
- w sytuacji, gdy leasingodawca dokona wcześniejszego zakończenia umowy lub po upływie okresu leasingu – w przypadku nieskorzystania z opcji nabycia – przedmiot leasingu nie jest przeznaczony do trwałego pozostania na gruncie, lecz do demontażu i usunięcia.

Ad. 2. Zainteresowani podtrzymują stanowisko przedstawione we wniosku z dnia (...) 2025 r. i konsekwentnie uznając, że zgodnie z definicją budynku w rozumieniu u.p.o.l. Magazyn Wysokiego Składowania (MWS) realizowany w ramach inwestycji dotyczącej opisanych zdarzeń przyszłych będzie stanowił budynek, bowiem jego podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym przeznaczenie nie będzie pojemność (a powierzchnia użytkowa), nie będą w nim także gromadzone materiały sypkie, materiały występujące w kawałkach albo materiały w postaci ciekłej lub gazowej.

Podkreślić należy, że w projekcie budowlanym za parametr techniczny MWS nie wskazano pojemności obiektu, natomiast wyszczególniono powierzchnię użytkową, powierzchnię zabudowy oraz kubaturę, a zatem – zgodnie z dokumentem urzędowym jakim, w związku z uzyskanym pozwoleniem na budowę, jest projekt budowlany - pojemność nie jest elementem wyznaczającym przeznaczenie tego obiektu. Co więcej przedmiotowy MWS ma służyć przechowywaniu wyrobów gotowych w postaci puszek/butelek/kegów i nie jest przeznaczony do składowania materiałów sypkich albo w kawałkach w postaci ciekłej lub gazowej.

Wobec powyższego projekt techniczny niezbicie potwierdza stanowisko Zainteresowanych, że Magazyn Wysokiego Składowania spełnia wszystkie przesłanki do uznania go za

budynek w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., a zatem w opinii Zainteresowanych winien być opodatkowany jako budynek, a podstawą jego opodatkowania będzie jego powierzchnia użytkowa.

Jak wynika z umowy leasingowej Magazyn Wysokiego Składowania zostanie posadowiony na gruncie Leasingobiorcy na okres (...) lat, do przemijającego użytku. Po zakończeniu umowy leasingu lub w przypadku jej wcześniejszego zakończenia MWS może zostać:

- nabyty przez Leasingobiorcę,
- lub zdemontowany na koszt i ryzyko Leasingobiorcy i zabrany przez Leasingodawcę.

Powyższy zapis w Umowie zabezpiecza Leasingodawcę przed utratą przedmiotu leasingu w sytuacji braku jego wykupu przez (...), zapewniając możliwość odzyskania obiektu posadowionego na gruncie (...) bez ponoszenia kosztów demontażu.

Z treści umowy leasingu jednoznacznie wynika także, że przedmiot leasingu nie został posadowiony na gruncie z zamiarem trwałego związania z nieruchomością, lecz wyłącznie do celów czasowego korzystania z niego przez wskazany okres, z zastrzeżeniem jego usunięcia po zakończeniu umowy.

Obiekt w postaci MWS może zostać odłączony od gruntu i zdemontowany bez uszkodzenia lub istotnej zmiany obiektu lub fundamentu. Po demontażu obiektu, grunt oraz fundament mogą być wykorzystane w działalności gospodarczej Leasingobiorcy, bądź oddane innemu podmiotowi do korzystania w uzgodnionym przez strony celu. Odłączony i zdemontowany MWS po ponownym montażu również może zostać wykorzystany w innym miejscu, zgodnie z jego przeznaczeniem.

Należy podkreślić, że celem przedmiotowej Umowy leasingu jest posadowienie MWS na wskazany w umowie okres. Tym samym nie sposób uznać na podstawie art. 48 Kodeksu cywilnego, że MWS jest trwale związane z gruntem.

Mając na uwadze powyższe, w zakresie analizy podatnika podatku od nieruchomości Zainteresowani pozostają w przekonaniu, że z uwagi na jednoznaczne brzmienie umowy leasingowej (wzniesienie Magazynu Wysokiego Składowania przez Leasingodawcę jako obiektu przeznaczonego do użytkowania przez Leasingobiorcę przez okres wskazany w umowie) za podatnika podatku od MWS należy uznać (...).

#### **Organ podatkowy uznaje stanowisko Wnioskodawcy:**

**1. w zakresie pkt 1 za nieprawidłowe.**

**2. w zakresie pkt 2 za prawidłowe.**

#### **Uzasadnienie:**

**1. Kwalifikacja przedstawionego obiektu budowlanego:**

Zgodnie z art. 2 ust. 1 u.p.o.l., opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Zgodnie z definicjami legalnymi zawartymi w art. 1a) pkt 1 i pkt 2 u.p.o.l.:

- Budynek to 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.
- 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.

Ustawodawca wprowadził do niniejszej ustawy zasadę pierwszeństwa kwalifikacji obiektu jako budynku. Powyższa reguła oznacza, że jeżeli dany obiekt będzie spełniał definicję budynku, to nie będzie mógł zostać jednocześnie zaklasyfikowany jako budowla.

Mając na uwadze powyższe przepisy, należy w pierwszej kolejności ustalić, czy przedstawiony przez Wnioskodawcę obiekt – tj. Magazyn Wysokiego Składowania, o cechach opisanych we Wniosku oraz w odpowiedzi na wezwanie z dnia (...) 2026 r., stanowi budynek w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.

Przesłanki pozytywne kwalifikacji obiektu jako budynek:

Opierając się na ustawowej definicji z u.p.o.l. należy stwierdzić, że o kwalifikacji danego obiektu do kategorii budynku przemawiają przesłanki pozytywne, takie jak: wzniesienie obiektu wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem w wyniku robót budowlanych, trwałe związanie obiektu z gruntem, wydzielenie go z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiadanie przez niego fundamentów i dachu. Jednocześnie nie może być spełniona przesłanka negatywna, tj.:

- nie mogą być w danym obiekcie gromadzone materiały sypkie, materiały występujące w kawałkach albo materiały w postaci ciekłej lub gazowej;
- podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym przeznaczenie danego obiektu nie może być pojemność.

Jak wynika z opisu wskazanego we Wniosku oraz w odpowiedzi z dnia (...) 2026 r., na gruntach należących do Wnioskodawcy wybudowany został przez niego fundament, na którym z kolei wzniesiona będzie konstrukcja MWS, która wraz z fundamentem ma stanowić jeden obiekt budowlany. Niniejszy obiekt składać będzie się z dwóch części – wysokiej (właściwy MWS) i niskiej (hala oraz magazyn), dla których projekt budowlany w pozycji dot. powierzchni użytkowej posługuje się jedną sumą dla obu części. Parametry techniczne projektowanego obiektu są następujące:

- powierzchnia użytkowa – (...) m<sup>2</sup>,
- powierzchnia zabudowy – (...) m<sup>2</sup>,
- kubatura (...) m<sup>3</sup>,

- przy czym, jak wyjaśnił Wnioskodawca, w projekcie brak jest informacji o pojemności.

Magazyn po zakończeniu budowy:

- będzie posiadać dach wykonany z blachy,
- będzie wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych w postaci ścian z elementów kompozytowych wykonanych z blachy stalowej,
- będzie posiadał fundament,
- zostanie połączony z fundamentem za pomocą skrzynek kotwowych oraz śrub.

Mając na uwadze powyższe, należy wskazać, że wymienione w art. 1a pkt 1 u.p.o.l. przesłanki pozytywne zostały niewątpliwie przez MWS spełnione, w związku z czym dalsza analiza powinna dotyczyć kwestii przytoczonych już przesłanek negatywnych uznania obiektu za budynek w rozumieniu u.p.o.l.

Przesłanki negatywne kwalifikacji obiektu jako budynek:

W pierwszej kolejności należy sprawdzić, czy w opisanym obiekcie mogą być gromadzone materiały sypkie, materiały występujące w kawałkach albo materiały w postaci ciekłej lub gazowej. Aby rozważyć powyższe, należy przeanalizować znaczenia pojęć poszczególnych, ww. materiałów, a następnie zestawić wnioski z produktami, które według informacji Wnioskodawcy, będą przechowywane w MWS. Jako, że nie występują w u.p.o.l. definicje legalne wymienionych powyżej rodzajów materiałów, należy przyjrzeć się ich literalnemu brzmieniu.

Bazując na słowniku języka polskiego PWN, należy zauważyć, że nie znajdują się w nim definicje językowe poniższych pojęć:

- „materiału sypkiego”,
- „materiału występującego w kawałkach”,
- „materiału w postaci ciekłej”,
- „materiału w postaci gazowej”,

Należy więc przeanalizować każde z powyższych słów pojedynczo. Słownikowe definicje poszczególnych pojęć kształtują się następująco:

- Materiał - „to, z czego się wytwarza lub z czego się składają albo powstają jakieś rzeczy lub obiekty”.
- Sypki - „złożony z drobnych, suchych, niespojonych ze sobą cząstek lub łatwo rozpadający się na drobne cząstki”.
- Kawałek - „niewielka część jakiejś masy lub całości”.
- Ciecz - „substancja płynna o określonej objętości, ale bez określonej postaci, przybierająca kształt naczynia, w którym się znajduje”.
- Gaz - „substancja niemająca własnej postaci i objętości, wypełniająca całą dostępną jej przestrzeń”.

Zestawiając natomiast powyższe definicje ze sobą, należy przyjąć że:

- Materiał sypki – „substancja składają się z drobnych, suchych, niespojonych ze sobą cząstek lub rozpadająca się na drobne cząstki, z której wytwarzają się, składają się albo powstają jakieś rzeczy lub obiekty”.
- Materiał występujący w kawałkach – „substancja występująca w formie nieciągłej, stanowiącej jedynie część pewnej masy lub całości”.
- Materiał w postaci ciekłej - „substancja płynna, o określonej objętości, ale bez określonej postaci, przybierająca kształt naczynia, w którym się znajduje, z której wytwarzają się, składają się albo powstają jakieś rzeczy lub obiekty”.

- Materiał w postaci gazowej - „substancja niemająca własnej postaci i objętości, wypełniająca całą dostępną jej przestrzeń, z której wytwarzają się, składają się albo powstają jakieś rzeczy lub obiekty”.

Mając na uwadze opisane powyżej znaczenia, w kontekście analizowanego zdarzenia przyszłego znaczenie będzie mieć jedynie materiał w postaci ciekłej i to pod tym kątem należy przeanalizować, czy we wskazanym przez Wnioskodawcę obiekcie będzie magazynowany materiał ciekły. Jak wynika z treści Wniosku, w MWS składowane będą gotowe produkty w postaci butelek, puszek, kegow z piwem.

Piwo, jak wskazuje słownik języka polskiego PWN, to napój z niewielką zawartością alkoholu, otrzymany ze słodu jęczmiennego, chmielu, drożdży i wody, a także: jedna butelka, porcja tego napoju. Z kolei napój to płynny środek spożywczy lub porcja płynu przeznaczonego do picia. Piwo, jako napój, stanowi niewątpliwie produkt złożony z substancji ciekłej powstałej na skutek procesów fermentacji alkoholowej. Natomiast, czy można potraktować go jako materiał, w rozumieniu ww. definicji?

Piwo jest niewątpliwie substancją płynną przeznaczoną do picia, posiadającą określoną objętość liczoną w litrach, przyjmującą kształt naczynia w którym się znajduje – w niniejszym stanie faktycznym butelki, puszki lub kega. Niniejsza ciecz musi znajdować się w określonym naczyniu do przechowywania płynów, aby nie utracić swoich chemicznych właściwości i żeby mogła być dystrybuowana w ramach prowadzonej przez Wnioskodawcę działalności gospodarczej.

W świetle powyższych definicji należy uznać, że piwo spełnia wszystkie cechy substancji ciekłej. Jest ono bowiem płynem o określonej objętości, który nie posiada własnej postaci i przyjmuje kształt naczynia, w którym się znajduje. Tym samym odpowiada ono językowemu znaczeniu pojęcia „cieczy”, a w konsekwencji również „materiału w postaci ciekłej” w rozumieniu analizowanego przepisu.

Nie zmienia tej kwalifikacji okoliczność, że piwo przechowywane jest w opakowaniach jednostkowych, tj. w butelkach, puszkach lub kegach. Opakowania te stanowią jedynie techniczny sposób przechowywania oraz dystrybucji produktu, nie wpływając jednak na fizyczne właściwości znajdujące się w nich substancji. Materiałem znajdującym się w tych opakowaniach pozostaje bowiem nadal ciecz w postaci piwa.

Powyższy wniosek znajduje również potwierdzenie w wykładni systemowej analizowanego przepisu. Ustawodawca posłużył się w nim podziałem materiałów na materiały sypkie, materiały występujące w kawałkach oraz materiały w postaci ciekłej lub gazowej. Kryterium tego podziału są zatem właściwości fizyczne materiałów, a nie sposób ich pakowania lub magazynowania. Oznacza to, że dla kwalifikacji danego materiału decydujące znaczenie ma jego stan skupienia, a nie forma opakowania, w której jest przechowywany.

Przyjęcie odmiennej interpretacji prowadziłooby do nieracjonalnych rezultatów. W takim przypadku należałoby uznać, że np. paliwo przechowywane w kanistrach, olej magazynowany w beczkach czy gaz przechowywany w butlach nie stanowią materiałów

ciekłych lub gazowych, lecz materiały „w kawałkach”, co pozostawałoby w oczywistej sprzeczności z ich właściwościami fizycznymi.

Również wykładnia funkcjonalna prowadzi do analogicznych wniosków. Opakowania jednostkowe w postaci butelek, puszek czy kegow pełnią wyłącznie funkcję technologiczną i logistyczną w procesie dystrybucji produktu. Nie stanowią one samodzielnego materiału będącego przedmiotem magazynowania, lecz jedynie nośnik substancji znajdującej się w ich wnętrzu. W rzeczywistości gospodarczej przedmiotem magazynowania w analizowanym obiekcie jest zatem piwo, a więc substancja ciekła.

W konsekwencji należy uznać, że w opisanym przez Wnioskodawcę obiekcie dochodzi do gromadzenia materiału w postaci ciekłej, którym jest piwo, niezależnie od tego, że znajduje się ono w opakowaniach jednostkowych w postaci butelek, puszek lub kegow.

Po analizie pierwszej przesłanki negatywnej, należy następnie sprawdzić, czy podstawowym parametrem wyróżniającym dany obiekt jest pojemność (druga przesłanka negatywna klasyfikacji obiektu jako budynku). Podstawową opcją ustalenia powyższej kwestii jest niewątpliwie dokumentacja budowlana i techniczna, natomiast nie jest to jedyne źródło pozwalające ustalić podstawowy parametr wyróżniający. Pomocne przy tym będą również przeznaczenie i cechy danego obiektu, w tym rodzaj działalności do którego prowadzenia służy.

Choć Wnioskodawca wskazał, że w projekcie nie zostało użyte określenie „pojemność”, to należy zwrócić uwagę na fakt, że jak wynika z treści Wniosku oraz pisma z dnia (...) 2026 r., posłużono się w nim wprost pojęciem „kubatura”, która zgodnie ze słownikiem języka polskiego PWN oznacza: „pojemność zbiornika lub pomieszczenia wyrażoną zwykle w metrach sześciennych”. Skoro więc, zgodnie z literalnym brzmieniem pojęcie kubatury jest równoznaczne z pojęciem pojemności, to należy uznać za błędne stanowisko Wnioskodawcy, zgodnie z którym brak jest w projekcie informacji o pojemności.

Mając na uwadze powyższe, należy przyjąć, że w projekcie została wskazana i określona również pojemność danego obiektu, w związku z czym, w zarysowanym przez Wnioskodawcę stanie faktycznym mamy do czynienia z trzema parametrami technicznymi, tj. z powierzchnią użytkową, powierzchnią zabudowy oraz z kubaturą (pojemnością). Jako że w u.p.o.l. nie funkcjonuje definicja legalna pojęcia „podstawowego parametru wyróżniającego obiekt”, to żeby móc ustalić, który z powyższych parametrów będzie mógł zostać uznany za podstawowy parametr wyróżniający MWS, należy przeanalizować łącznie okoliczności, takie jak wartości poszczególnych parametrów technicznych oraz faktyczne przeznaczenie danego obiektu do określonych celów.

Ustalenie powyższych okoliczności jest istotne ze względu na wskazówki zawarte w orzeczeniach sądów administracyjnych, w tym m.in. w:

- uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 września 2021 r., sygn. akt III FPS 1/21,

- wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 stycznia 2022 r., o sygn. akt III FSK 2148/21 (i w orzeczeniach seryjnych o sygn. akt III FSK 2147/21, III FSK 1952/21, III FSK 1953/21),
- wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 stycznia 2022 r., sygn. akt III FSK 1090/21,
- wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 kwietnia 2022 r., o sygn. akt III FSK 2683/21.

Powyższe orzeczenia wydane zostały co prawda w stanie prawnym obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2025 r., tj. przed wejściem w życie 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 ze zm.), ale argumentacja w nich wskazana miała wpływ na rozwiązania przyjęte przez ustawodawcę w ww. ustawie nowelizującej (zob. str. 5-7 uzasadnienia do ww. aktu prawnego), a co za tym idzie, stanowi cenny punkt odniesienia w zakresie prawidłowej kwalifikacji obiektów jako budynki lub budowle.

#### Wartości poszczególnych parametrów technicznych:

Jak wynika z pisma Wnioskodawcy z dnia (...) 2026 r. uzupełniającego Wniosek, dominujący parametr techniczny MWS stanowi niewątpliwie kubatura (pojemność), która przewyższa znacząco pozostałe parametry techniczne (powierzchnię użytkową oraz powierzchnię zabudowy). Kubatura posiada bowiem parametry techniczne - (...) m<sup>3</sup>, podczas gdy powierzchnia użytkowa i powierzchnia zabudowy posiadają parametry rzędu ok. (...) m<sup>2</sup>. Obydwie powierzchnie są więc w stosunku do kubatury w praktyce znikome.

#### Faktyczne przeznaczenie danego obiektu:

Jak wskazuje Wnioskodawca we Wniosku, przedmiotem prowadzonej przez niego działalności jest w przeważającym stopniu produkcja piwa, które ma być następnie składowane i przechowywane w MWS w postaci gotowych produktów – puszek, butelek i kegow. MWS będzie więc pełnić funkcję magazynową i będzie wykorzystywane do prowadzenia przez Wnioskodawcę działalności gospodarczej. Nie wynika natomiast w Wniosku ani pisma Wnioskodawcy z dnia (...) 2026 r., aby przewidywane było prowadzenie w danym obiekcie innego rodzaju działalności lub żeby miały być tam przechowywane inne produkty, niż te przechowujące materiały ciekłe.

#### Ustalenie podstawowego parametru technicznego:

Zdaniem tutejszego organu, opisane powyżej okoliczności prowadzą do wniosku, że podstawowym parametrem technicznym wyróżniającym MWS będzie pojemność (w projekcie oznaczona jako kubatura).

Bazując na obowiązującym orzecznictwie sądów administracyjnych, w tym na wskazanych powyżej orzeczeniach Naczelnego Sądu Administracyjnego, można dojść do następujących wniosków:

- kryterium pozwalającym na rozgraniczenie budynku od budowli (w kontekście obiektów magazynowych, w tym silosów, magazynów wysokiego składowania, zbiorników itp.) są cechy techniczne danego obiektu, w tym jego powierzchnia użytkowa lub pojemność, które przekładają się wprost na możliwość określonego wykorzystywania danej nieruchomości;
- istotną cechą wyróżniającą obiekt według jego pojemności jest jego zdolność do zgromadzenia (skupienia) pewnej (zwłaszcza większej) ilości określonej substancji;
- odmiennie należy traktować budynek magazynowy wykorzystywany w praktyce jako zbiornik, którego wyróżniającą cechą techniczną jest powierzchnia użytkowa, a odmiennie obiekt budowlany (budowlę), który zaprojektowany został i zrealizowany jako pojemnik/zbiornik/magazyn **określonych produktów** sypkich, **ciekłych** bądź gazowych;
- obiekt budowlany posiadający zarazem cechy budynku, jak i budowli należy taktować jako budowlę, jeśli:
  - nie da się ustalić jego powierzchni użytkowej (np. gdy jest nieuchwytna),
  - **powierzchnia użytkowa jest znikoma z perspektywy relacji tego wyróżnika do innych parametrów technicznych obiektu (np. kubatury) i nieistotna z uwagi na cel jego wzniesienia – zadań gospodarczych, które ma i może spełniać, gdy podstawowe właściwości techniczne i znaczenie gospodarcze wyznacza pojemność;**
- sama możliwość ustalenia powierzchni użytkowej obiektu nie ma znaczenia, gdy nie jest ona cechą wyróżniającą obiekt;

Jednocześnie, jak wynika z okoliczności przywołanych we Wniosku, a wskazanych powyżej:

- największym ze wskazanych we Wniosku parametrów technicznych jest kubatura (pojemność),
- MWS będzie wykorzystywany do prowadzenia działalności gospodarczej przez Wnioskodawcę,
- MWS pełnić będzie funkcję magazynowania materiałów ciekłych w postaci gotowych produktów (piwa).

Mając na uwadze powyższe okoliczności i zestawiając je z przywołanym orzecznictwem sądów administracyjnym, nie ulega wątpliwości, że z punktu widzenia Wnioskodawcy, jako korzystającego z obiektu i jako przedsiębiorcy, podstawowym parametrem technicznym wyróżniającym dany obiekt będzie pojemność. To właśnie kubatura (pojemność) stanowi i określa potencjał ekonomiczny przedstawionej we Wniosku nieruchomości i w konsekwencji pozwala wykorzystać ww. obiekt w pełnym zakresie do składowania i magazynowania towaru w postaci produktów zawierających substancje ciekłe, jednocześnie pozostając parametrem wyróżniającym się w stosunku do pozostałych parametrów określonych w

projekcie MWS. Nie bez znaczenia pozostaje również to, że dla magazynów wysokiego składowania, jak wynika z samej nazwy danej kategorii obiektów, niezwykle istotny będzie parametr wysokości, stanowiący składową kubatury (pojemności), a pozwalający na możliwie najpełniejsze wykorzystanie dostępnej w ramach danego obiektu przestrzeni. Co za tym idzie, to właśnie łączne zestawienie wszystkich wartości składających się na parametr pojemności pozwala efektywnie wykorzystywać MWS, a w konsekwencji zgromadzić i przechować w ramach danego obiektu jak największą ilość materiałów.

#### Podsumowanie dot. kwalifikacji obiektu jako budynek:

Choć opisany przez Wnioskodawcę obiekt spełnia przesłanki pozytywne kwalifikacji obiektów do kategorii budynków, to jednocześnie zachodzą przesłanki negatywne, które dyskwalifikują kwalifikację MSW jako budynku. Jak uzasadniono powyżej, pomimo, że wskazany we Wniosku obiekt będzie posiadał dach, będzie wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, będzie posiadał fundament, z którym zostanie połączony za pomocą skrzynek kotwowych oraz śrub, to ze względu na to, że będą w nim gromadzone materiały w postaci ciekłej a jego podstawowym parametrem technicznym będzie pojemność, opisany przez Wnioskodawcę obiekt nie będzie mógł zostać zaliczony do kategorii budynków. Mając na uwadze treść zasady pierwszeństwa kwalifikacji obiektu jako budynku, możliwa będzie analiza MSW pod kątem spełniania przez niego definicji budowli w rozumieniu u.p.o.l.

#### Kwalifikacja obiektu jako budowla:

Jak wyjaśniono wcześniej, budowlą jest m. in. obiekt niebędący budynkiem, wymieniony w załączniku nr 4 do ustawy, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem. W załączniku nr 4, w poz. 6 wskazano wprost obiekt, w którym są lub mogą być gromadzone materiały sypkie, materiały występujące w kawałkach albo materiały w postaci ciekłej lub gazowej, którego podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym jego przeznaczenie jest pojemność, inny niż wymieniony w poz. 4 i poz. 5 załącznika.

Skoro więc MSW nie jest budynkiem - a jak wykazano przy analizowaniu przesłanek negatywnych klasyfikacji obiektu jako budynku - mogą w nim być gromadzone materiały w postaci ciekłej (produkty zawierające substancje ciekłe) i podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym jego przeznaczenie jest kubatura (pojemność), to należy zaklasyfikować go jako budowlę w rozumieniu art. 1a pkt 2 lit. a) u.p.o.l. w zw. z pkt 6 załącznika nr 4 do u.p.o.l. Co istotne, budowli nie będzie w tym przypadku stanowić jedynie Magazyn Wysokiego Składowania, ale również wszelkie instalacje, które zapewniają możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem.

## **2. Kwalifikacja podmiotu właściwego do opodatkowania z tytułu podatku od przedstawionej nieruchomości:**

Na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l., podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące m.in. właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych (pkt 1) lub posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych (pkt 2).

Jak wynika z przedstawionego we Wniosku zdarzenia przyszłego, na gruncie należącym do Wnioskodawcy wybudowany został przez niego fundament, na którym następnie Zainteresowany wzniesie konstrukcję Magazynu Wysokiego Składowania. MWS posadowiony zostanie na podstawie umowy leasingu, na czas (...) miesięcy. W przypadku wcześniejszego zakończenia ww. umowy lub po upływie ww. wskazanego okresu leasingu – w przypadku nieskorzystania przez Wnioskodawcę z opcji nabycia – MWS nie jest przeznaczony do trwałego pozostania na gruncie, lecz do demontażu i usunięcia, które zgodnie z zapewnieniami Wnioskodawcy, są technicznie możliwe, a które opisuje szczegółowo procedura demontażu wskazana w załączniku nr 2 do ww. umowy (w planie deinstalacji). MWS po wybudowaniu będzie stanowić z fundamentem jeden obiekt budowlany. Fundament może być wykorzystany do zamontowania na nim innego obiektu w przypadku demontażu MWS.

Do oceny, który z podmiotów, tj. Wnioskodawca czy Zainteresowany, powinien zostać uznany za podatnika z tytułu podatku od opisaney nieruchomości, należy przeanalizować opisaną we Wniosku strukturę własności poszczególnych obiektów oraz regulacje dotyczące prawa własności, w szczególności właściwe przepisy k.c.

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2c) u.p.o.l., przez trwałe związanie z gruntem należy rozumieć 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. Podatkowe pojęcie trwałego związania z gruntem należy jednak odróżnić od jego odpowiednika z prawa cywilnego.

Powyższe rozróżnienie jest o tyle istotne, że definicja podatkowego trwałego związania z gruntem będzie miała znaczenie do określenia, czy konkretne obiekty będą w ogóle podlegać opodatkowaniu. Z kolei cywilistyczna definicja trwałego związania z gruntem będzie niezbędna do ustalenia, kto jest właścicielem konkretnego obiektu, a co za tym idzie, kto powinien być podatnikiem z tytułu podatku od danej nieruchomości. Nieruchomość, która będzie trwale z gruntem związana w rozumieniu k.c., będzie mogła zostać uznana za część składową nieruchomości gruntowej.

Jak wynika z art. 47 k.c., część składowa rzeczy nie może być odrębnym przedmiotem własności i innych praw rzeczowych (§ 1) i jest nią wszystko, co nie może być od niej odłączone bez uszkodzenia lub istotnej zmiany całości albo bez uszkodzenia lub istotnej zmiany przedmiotu odłączonego (§ 2). Należy jednak podkreślić, że jeżeli przedmiot został połączony z rzeczą główną tylko dla przemijającego użytku, to nie można go uznać za jej część składową (§ 3).

Z kolei na podstawie art. 48 k.c., do części składowych gruntu należą w szczególności budynki i inne urządzenia trwale z gruntem związane, jak również drzewa i inne rośliny od chwili zasadzenia lub zasiania.

Analizując powyższe przepisy, można dojść do wniosku, że za nieruchomości trwale związane z gruntem uznaje się takie obiekty, które:

- 1) są z gruntem fizycznie mocno połączone,
- 2) nie są obiektem wzniesionym do przemijającego użytku.

Jak wynika z orzecznictwa sądowego, o tym, czy połączenie nastąpiło tylko dla przemijającego użytku należy rozstrzygać według zamiaru istniejącego w chwili połączenia (zob. wyroki Sądu Najwyższego z dnia 19 kwietnia 1950 r., sygn. akt C 441/49, z dnia 16 kwietnia 1958 r., sygn. akt 4 CR 376/57 oraz z dnia 4 listopada 1963 r., sygn. akt I I CR 855/62). Należy więc przyjąć, że połączenie następuje dla przemijającego użytku, jeżeli w chwili połączenia zamierzone było przyszłe rozłączenie zespalanych przedmiotów, przy czym musi ono znajdować odzwierciedlenie na zewnątrz i być dostrzegalna z tzw. „obiektywnego punktu widzenia”. Jak wskazuje orzecznictwo, powyższe cechy będą wykazywać budynki oraz budowle wzniesione na określony czas wynikający z umowy zawartej pomiędzy właścicielem gruntu a inwestorem budującym konkretny obiekt, zobowiązującym się do usunięcia wybudowanego obiektu po zakończeniu okresu umowy.

Jeżeli więc obiekt nie będzie spełniać którejkolwiek ze wskazanych powyżej cech, tj. nie będzie z gruntem mocno połączony lub będzie wzniesiony do przemijającego użytku, to nie będzie można uznać wzniesionego obiektu za trwale związany z gruntem, a co za tym idzie nie będzie można zastosować zasady superficies solo cedit, ponieważ nie będziemy mieli w tym przypadku do czynienia z częścią składową gruntu.

Odnosząc powyższe rozważania do realiów przedstawionego we Wniosku zdarzenia przyszłego, należy wskazać, że opisany MWS będzie niewątpliwie mocno połączony z gruntem należącym do Wnioskodawcy. Natomiast, jak wynika z przedstawionej intencji stron umowy leasingu, będzie to obiekt wzniesiony do przemijającego użytku. MWS nie będzie więc stanowił części składowej gruntu. Będzie natomiast osobnym przedmiotem własności. Prowadzi to z kolei do wniosku, że podatnikiem z tytułu podatku od nieruchomości, jaką jest MWS będzie jej właściciel, tj. Zainteresowany i to on będzie zobowiązany do opłacania należności podatkowych z tego tytułu.

Mając na uwadze powyższe, Prezydent Miasta Poznania, uznaje stanowisko Wnioskodawcy wyrażone we Wniosku:

1. W zakresie pkt 1 **za nieprawidłowe.**
2. W zakresie pkt 2 **za prawidłowe.**

Z upoważnienia Prezydenta Miasta

(...)

Otrzymują:

1. (...), reprezentujący (...)
2. (...)

### 3. A.a.

Sprawę prowadzi: (...)

Informacja na temat przetwarzania danych osobowych: [www.poznan.pl/klauzulainformacyjna/](http://www.poznan.pl/klauzulainformacyjna/)

#### **Pouczenie:**

Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

Zgodnie z art. 14na § 1 ustawy Ordynacja podatkowa przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

- 1) z zastosowaniem art. 119a;
- 2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
- 3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych (art. 14na § 2 ustawy - Ordynacja podatkowa).

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu, ul. Franciszka Ratajczaka 10/12, 61-815 Poznań, w dwóch egzemplarzach, zgodnie z art. 47 oraz 53 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a ustawy za pośrednictwem organu, który wydał interpretację - Prezydenta Miasta Poznania. Jednocześnie, zgodnie art. 57a ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.