

Kórnik, dnia 29 maja 2026 r.

Burmistrz Miasta i Gminy Kórnik
Plac Niepodległości 1
62-035 Kórnik

Znak sprawy: SK-POL.310.1.2026

Na podstawie art. 14j § 1 i § 3 w zw. z art 14b, art. 14c oraz art. 14d Ordynacji podatkowej¹ Burmistrz Miasta i Gminy Kórnik po rozpatrzeniu wniosku

z dnia 13 marca 2026 r.

(data wpływu 13 marca 2026 r.), uzupełnionego dnia 1 kwietnia 2026 r. oraz dnia 29 kwietnia 2026 r., o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku jest:

- 1) w zakresie pytania 1 – **prawidłowe**,
- 2) w zakresie pytania 2 – **nieprawidłowe**.

UZASADNIENIE

I. Stan faktyczny przedstawiony przez Wnioskodawcę

Wnioskodawca wskazał, że jest podmiotem podlegającym w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, właściwym w sprawach dróg krajowych nieprowadzącym działalności gospodarczej. Do obowiązków Wnioskodawcy należy m.in. zarządzanie ruchem na drogach krajowych. W ramach wykonywania tego zadania, Wnioskodawca dysponuje magazynem soli znajdującym się w obwodzie drogowym w miejscowości . Magazyn ten jest przez

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2026 r. poz. 622).

Wnioskodawcę użytkowany na podstawie trwałego zarządu. Wnioskodawca wskazał również, że działalność polegająca na usuwaniu śniegu oraz zapewnianiu odpowiedniego stanu przejezdności dróg publicznych, stanowi ustawowy obowiązek Wnioskodawcy jako zarządcy drogi publicznej wynikający z ustawy o drogach publicznych.

Wnioskodawca przywołał definicję budynku obowiązującą w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych² od 1 stycznia 2025 r., wskazując, że nowelizacja istotnie zmieniła zasady kwalifikacji obiektów podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, w tym magazynu na sól drogową, zlokalizowaną na terenie Obwodu Drogowego w Koninku.

Wnioskodawca wskazał, że przedmiotowe magazyny rozmieszczone są w strategicznych punktach sieci drogowej na terenach należących do Skarbu Państwa w trwałym zarządzie. Dokonując szczegółowego opisu magazynów, Wnioskodawca wskazał, iż stanowią one zamknięte i zadaszone, duże obiekty wolnostojące, zapewniające ochronę soli przed zawilgoceniem. Magazyny stanowią miejsce do składowania soli jako materiału wykorzystywanego do zimowego utrzymania nawierzchni jezdni, chodników, zatok autobusowych, miejsc postojowych oraz innych elementów dróg krajowych. Muszą zatem chronić składowaną w niej sól przed niekorzystnymi warunkami atmosferycznymi poprzez zapewnienie zadaszenia oraz ścian osłonowych (odpornych na korozję chlorku sodu, uderzenia sprzętem ciężkim oraz wytrzymujące oddziaływanie spiętrzonej pryzmy soli). Konstrukcja magazynu zapewnia ochronę soli przed wodą gruntową, w tym podciąganiem kapilarnym poprzez odpowiedni układ posadzki i warstw izolacji. Dodatkowo, magazyny wyposażone są w instalację wytwornicy solanki.

Wnioskodawca wskazał, iż główną właściwością magazynu soli jest jego pojemność, tj. jaką ilość soli drogowej można przechowywać w danym magazynie. Magazyn soli w

ma następujące parametry:

- powierzchnia zabudowy 356,20 m²,
- powierzchnia użytkowa 198,40 m²,
- kubatura obiektu 2120,00 m³,
- pojemność magazynowa soli 460 m³, czyli 600 Mg

Do wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, Wnioskodawca załączył również zdjęcia magazynu soli oraz wskazał, iż magazyn soli w trakcie trwania umowy na zimowe utrzymanie ruchu od 2026 roku będzie używany przedsiębiorcy, z którym podpisywana będzie umowa na zimowe utrzymanie dróg.

² Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2025 r. poz. 707 z późn. zm.) – dalej: **u.p.o.l.**

Organ dnia 27 kwietnia 2026 r. wezwał Wnioskodawcę do uzupełnienia braku formalnego wniosku poprzez przedstawienie wyczerpującego stanu faktycznego. Na pytania w wezwaniu Wnioskodawca udzielił następujących odpowiedzi:

1. Czy wykonanie obiektu objętego wnioskiem nastąpiło na podstawie projektu budowlanego i pozwolenia na budowę lub zgłoszenia prac do właściwego organu? W przypadku udzielenia pozytywnej odpowiedzi na pytanie – w jaki sposób obiekt objęty wnioskiem jest określany w dokumentacji projektowej lub dokumentach związanych z jego realizacją i użytkowaniem, w szczególności jaka to kategoria obiektu budowlanego?

Wnioskodawca wskazał, iż nie posiada dokumentacji technicznej magazynu soli w oraz innych dokumentów wskazujących na jakich zasadach zaprojektowano obiekt oraz prowadzone były roboty budowlane. Wnioskodawca dołączył oświadczenie kierownika budowy, którego treść wskazuje, że inwestycja posiadała zezwolenie na budowę.

2. Czy przy projektowaniu obiektu objętego wnioskiem brano pod uwagę ilość soli drogowej, którą obiekt ten ma pomieścić i czy ta ilość pojawia się w dokumentacji technicznej? Czy ta wartość miała wpływ na określenie parametrów obiektu?

Wnioskodawca wskazał, że założenie projektowe zakładało obiekt do 1000 ton oraz że wartość ta miała wpływ na określenie parametrów obiektu określonych na:

- długość 17,46 m, szerokość 20,40 m,
- wysokość w najwyższym punkcie 9,14 m,
- powierzchnia użytkowa 198,40 m²,
- powierzchnia zabudowy 356,20 m²,
- kubatura magazynu soli 2120 m³,
- pojemność magazynu soli 1000 T.

3. Czy obiekt objęty wnioskiem posiada fundamenty?

Wnioskodawca wskazał, że obiekt posiada bitumiczną płytę fundamentową.

4. Czy obiekt objęty wnioskiem jest połączony z gruntem, w sposób który 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?

Wnioskodawca wskazał, że obiekt jest połączony z gruntem w sposób zapewniający stabilność.

5. *W jaki sposób zagospodarowane i wykorzystywane jest wnętrze obiektu objętego wnioskiem, w szczególności, czy w obiekcie objętym wnioskiem wydzielono dodatkowe pomieszczenie na instalację wytwornicy solanki lub inne pomieszczenia, o określonej powierzchni użytkowej?*

Wnioskodawca wskazał, że obiekt wykorzystywany jest wyłącznie jako magazyn soli, w którym nie wydzielono dodatkowych pomieszczeń, w tym na wytwornice solanki.

6. *Czy konstrukcja obiektu objętego wnioskiem oraz jego wyposażenie pozwalają na wykorzystanie go do innych celów niż składowanie soli drogowej?*

Wnioskodawca wskazał, że konstrukcja i wyposażenie obiektu nie pozwala na wykorzystanie do celów innych niż składowanie soli.

7. *Czy obiekt objęty wnioskiem został sklasyfikowany w ewidencji gruntów i budynków? W przypadku udzielenia pozytywnej odpowiedzi – w jaki sposób obiekt objęty wnioskiem został sklasyfikowany w tej ewidencji?*

Wnioskodawca wskazał, że status, funkcja obiektu w rejestrze gruntów zostały określone na: zbiorniki, silosy, budynek magazynowy- 10 4 wybudowany.

II. Pytania Wnioskodawcy

1. Czy magazyn na sól drogową zlokalizowany na terenie Rejonu w miejscowości Koninko stanowi budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.o.l.?
2. Kto jest podatnikiem podatku od nieruchomości w przypadku użyczenia magazynu soli?

III. Stanowisko Wnioskodawcy

Ad 1

W kontekście pytania 1 Wnioskodawca wskazał, że przed wejściem w życie 1 stycznia 2025 r. zmiany u.p.o.l., magazyn na sól drogową kwalifikowany był jako budynek zgodnie z uprzednio obowiązującą definicją ustawową (poprzednie brzmienie art. 1a ust. 1 pkt 1).

Wnioskodawca stwierdził, iż aktualnie należy jednak zwrócić uwagę na wyłączenie jakim posługuje się ustawodawca w treści art. 1a ust.1 pkt 1 u.p.o.l. zawierającego definicję budynku: [...] 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.

Zdaniem Wnioskodawcy dokonując interpretacji powyższej definicji, mamy aktualnie do czynienia z dwoma charakterystycznymi przesłankami, które powinny zostać spełnione, aby uznać, że budynkiem według u.p.o.l. nie jest 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. Magazyn na sól drogową spełnia zdaniem Wnioskodawcy obie te przesłanki – tj. gromadzone są w nim materiały sypkie (sól drogową), a podstawowym parametrem jest pojemność (określona w tonach – Mg). Zatem w ocenie Wnioskodawcy magazyn na sól drogową nie stanowi budynku w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.

Wnioskodawca wskazał, że skoro magazyn na sól drogową od 1 stycznia 2025 r. nie będzie w rozumieniu u.p.o.l. budynkiem, to przy ocenie jego charakteru należy zwrócić uwagę na nowe brzmienie art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.o.l. Wnioskodawca zwrócił uwagę przede wszystkim na pozycję nr 6 załącznika nr 4 do ustawy. Według Wnioskodawcy magazyn na sól drogową spełnia ww. definicję i stanowi budowlę w rozumieniu u.p.o.l.

Ad 2

Przechodząc do przedstawienia stanowiska w zakresie pytania 2, Wnioskodawca przywołał treść art. 3 ust. 1 u.p.o.l. Wnioskodawca wskazał ponadto, że jest jednostką organizacyjną mającą obsługiwać centralny organ administracji rządowej.

Zdaniem Wnioskodawcy okoliczność, iż jednostka budżetowa w obrocie cywilnym nie występuje jako samodzielny uczestnik tego obrotu, nie oznacza jednocześnie, że w świetle ustaw podatkowych nie może posiadać statusu samodzielnego podatnika. Wnioskodawca podkreślił, iż ustalenie prawnopodatkowej podmiotowości jednostki budżetowej winno nastąpić przede wszystkim po dokonaniu właściwej wykładni przepisów ustawy podatkowej, natomiast definicje pojęć wypracowane na gruncie innych gałęzi prawa, w tym prawa prywatnego, jeżeli nie zostały dookreślone w prawie podatkowym, należy uwzględniać jedynie posiłkowo. Wnioskodawca zwrócił jednak uwagę, że nie zawsze mechanizmy funkcjonujące np. w prawie cywilnym mogą być wprost przekładane na rozstrzyganie kwestii podatkowych – posługiwanie się pojęciami ukształtowanymi w innych gałęziach prawa nie może bowiem prowadzić do ustaleń pozostających w sprzeczności z istotą obowiązku podatkowego.

Zdaniem Wnioskodawcy takie uregulowanie oznacza, iż podatnikiem będzie podmiot, któremu właściciel przekazał nieruchomości w posiadanie (z uwzględnieniem ww.

wyjątku) na podstawie umowy albo innego tytułu prawnego, a zatem nie będzie nim podmiot, który obejmuje w posiadanie nieruchomości publiczną (np. Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego) w sposób wtórny, tzn. nie od właściciela, ale posiadacza dysponującego już prawem posiadania na podstawie określonego stosunku prawnego. Wnioskodawca podkreślił, iż ustawodawca wymieniając ogólnie umowę oraz inny tytuł prawny jako podstawę oddania w posiadanie nieruchomości nie wskazał ich rodzaju.

Wnioskodawca wskazał, iż jednostka taka nie traci statusu posiadacza nieruchomości albo obiektów budowlanych, jeżeli użyczyła je innemu podmiotowi. Posiadanie stanowi bowiem instytucję prawa rzeczowego, oznaczającą stan faktyczny, polegającą na władaniu określoną rzeczą przez posiadacza. Przez władztwo to w literaturze oraz orzecznictwie rozumie się możliwość władania rzeczą; efektywne w sensie gospodarczym korzystanie z rzeczy (nieruchomości) nie jest konieczną przesłanką posiadania; dla istnienia posiadania nie jest bowiem konieczne rzeczywiste korzystanie z rzeczy, lecz sama możliwość takiego korzystania. Wnioskodawca podkreślił, iż kodeks cywilny wyróżnia dwie postacie posiadania: posiadanie samoistne oraz posiadanie zależne. Zdaniem Wnioskodawcy analizowany przypadek nie dotyczy posiadania samoistnego z uwagi na zakres tego prawa, jak też z powodu odrębnego uregulowania opodatkowania posiadaczy samoistnych w art. 3 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.

Wnioskodawca wskazał zatem, iż podmiot, obejmujący w posiadanie zależne nieruchomość stanowiącą własność Skarbu Państwa i następnie oddający tę nieruchomość innemu podmiotowi, nie pozbawia się w ten sposób posiadania, a tym samym podatnikiem podatku od nieruchomości w przypadku użyczenia magazynu soli jest nadal Wnioskodawca.

IV. Stanowisko organu podatkowego

Ad 1

W zakresie pytania 1 – organ uznał stanowisko Wnioskodawcy za **prawidłowe**.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 u.p.o.l., opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane:

- 1) grunty;
- 2) budynki lub ich części;
- 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Zgodnie z nowelizacją u.p.o.l., która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2025 r., budynek zdefiniowany w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., oznacza 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.

Od 1 stycznia 2025 r. ustawowa definicja budynku zawiera wyraźną przesłankę negatywną, zgodnie z którą za budynek nie może zostać uznany obiekt służący lub mogący służyć gromadzeniu materiałów sypkich, materiałów występujących w kawałkach albo materiałów w postaci ciekłej lub gazowej, którego podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym jego przeznaczenie jest pojemność, nawet jeżeli spełnia on wszystkie przesłanki definicyjne budynku.

Jak wynika z uzasadnienia do projektu ustawy (druk nr 741), celem takiego rozwiązania było usunięcie wątpliwości interpretacyjnych dotyczących kwalifikacji na gruncie u.p.o.l. obiektów, które z jednej strony spełniają ustawowe kryteria budynku, a z drugiej – na gruncie przepisów prawa budowlanego były traktowane jako budowle, w szczególności takich jak: zbiorniki, silosy, elewatory lub inne zbiorniki o podobnym gospodarczo charakterze.

Wprowadzenie do definicji budynku wyraźnego wyłączenia obejmującego obiekty służące lub mogące służyć gromadzeniu materiałów sypkich, materiałów występujących w kawałkach albo materiałów w postaci ciekłej lub gazowej, których podstawowym parametrem wyznaczającym przeznaczenie jest pojemność, należy zatem odczytywać jako świadome przesądzenie przez ustawodawcę, że samo posiadanie przez dany obiekt cech konstrukcyjnych właściwych dla budynku, takich jak fundamenty, dach, trwałe związanie z gruntem czy wydzielenie z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, nie jest wystarczające do jego kwalifikacji jako budynku dla celów podatku od nieruchomości.

Zgodnie z powyższym, od 1 stycznia 2025 r. kwalifikacja podatkowa takich obiektów wymaga przeprowadzenia dodatkowej analizy, obejmującej nie tylko cechy konstrukcyjne, lecz również ich funkcję gospodarczą oraz podstawowy parametr techniczny wyznaczający przeznaczenie.

Przy kwalifikacji danego obiektu na gruncie u.p.o.l. konieczne jest zatem ustalenie, czy podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym przeznaczenie danego obiektu jest powierzchnia użytkowa, czy też pojemność, przekładająca się wprost na możliwość ściśle określonego wykorzystywania obiektu.

Powyższa regulacja pozostaje spójna ze znowelizowaną definicją budowli. Ten sam zespół cech, który wyłącza dany obiekt z zakresu pojęcia budynku, tj. przeznaczenie

do gromadzenia materiałów sypkich, materiałów występujących w kawałkach albo materiałów w postaci ciekłej lub gazowej oraz pojemność jako podstawowy parametr techniczny, uzasadnia jego kwalifikację jako budowli.

Budowla, zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. zdefiniowana została bowiem jako:

- 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.

W załączniku nr 4 do u.p.o.l., w pozycji 6, wśród obiektów kwalifikowanych jako budowle, wskazano między innymi: 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.

W odniesieniu do przedmiotowego magazynu soli Wnioskodawca w opisie stanu faktycznego wskazał, że stanowi on zamknięty i zadaszony, duży obiekt wolnostojący, nie mający wydzielonych pomieszczeń użytkowych. Dodatkowo wyjaśnił, że obiekt ten został zaprojektowany i wykonany w celu umożliwienia składowania soli drogowej w określonej ilości, tj. do 1000 t oraz że wartość ta miała wpływ na określenie pozostałych parametrów obiektu. Główną właściwością magazynu soli jest jego pojemność tj. jaką ilość soli drogowej można przechowywać w danym magazynie. Z przedstawionego stanu faktycznego wynika również, że konstrukcja i wyposażenie obiektu nie pozwala na wykorzystanie tego magazynu do celów innych niż składowanie soli.

Na gruncie przedstawionego stanu faktycznego należy wskazać, że istota wątpliwości Wnioskodawcy nie dotyczy tego, czy przedmiotowy magazyn soli stanowi obiekt wzniesiony w wyniku robót budowlanych. Z przedstawionego opisu

wynika bowiem, że w odniesieniu do obiektu uzyskano pozwolenie na budowę, a sam obiekt posiada cechy konstrukcyjne będące rezultatem robót budowlanych, w szczególności bitumiczną płytę fundamentową. Wnioskodawca nie kwestionuje zatem, że przedmiotowy magazyn soli stanowi obiekt budowlany w rozumieniu przepisów u.p.o.l.

Wątpliwości Wnioskodawcy koncentrują się natomiast na rozgraniczeniu kwalifikacji tego obiektu jako budynku albo budowli w świetle art. 1a ust. 1 pkt 1 oraz poz. 6 załącznika nr 4 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.o.l. Innymi słowy, rozstrzygnięcia wymaga, czy przedmiotowy magazyn soli, pomimo posiadania pewnych cech konstrukcyjnych właściwych dla budynku, podlega wyłączeniu z definicji budynku jako obiekt, w którym są lub mogą być gromadzone materiały sypkie, a którego podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym przeznaczenie jest pojemność.

W tym miejscu należy zaznaczyć, że organ wydający interpretację indywidualną nie prowadzi postępowania dowodowego i nie dokonuje samodzielnych ustaleń faktycznych wykraczających poza opis przedstawiony przez Wnioskodawcę. Ocena prawna dokonywana jest wyłącznie na podstawie stanu faktycznego zaprezentowanego we wniosku. Oznacza to, że jeżeli Wnioskodawca wskazał określone cechy obiektu, organ jest tym opisem związany na potrzeby wydania interpretacji.

Z opisu stanu faktycznego wynika jednoznacznie, że przedmiotowy magazyn służy wyłącznie do przechowywania soli drogowej. Sól drogowa stanowi materiał sypki, a zatem spełniona jest jedna z przesłanek wyłączenia przewidzianego w definicji budynku. Wnioskodawca wskazał również, że podstawowym (głównym) parametrem technicznym obiektu jest jego pojemność. Wskazany parametr, zgodnie z opisem przedstawionym przez Wnioskodawcę, stanowił punkt wyjścia dla określenia dalszych cech technicznych, konstrukcyjnych i użytkowych obiektu. Pojemność przekłada się bowiem wprost na możliwość ściśle określonego wykorzystania magazynu soli, tj. na zdolność do gromadzenia określonej ilości materiału sypkiego. Nie jest to parametr uboczny ani wtórny, lecz stanowiący podstawową właściwość techniczno-użytkową magazynu.

W rezultacie należy uznać, że przedmiotowy magazyn soli spełnia obie przesłanki wyłączenia przewidziane w definicji budynku, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. Jest to bowiem obiekt, w którym gromadzony jest materiał sypki, a jego podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym jego przeznaczenie jest pojemność.

Oceny tej nie zmienia fakt, że magazyn ten posiada równocześnie określone cechy konstrukcyjne typowe dla budynku. Elementy te mają bowiem charakter

funkcjonalnie podporządkowany zasadniczemu przeznaczeniu obiektu, jakim jest składowanie materiału sypkiego, a nie wykorzystanie powierzchni użytkowej.

W tym miejscu warto wskazać, iż kwestia ustalenia, do której kategorii: budynku czy budowli, należy zaliczyć określony obiekt jest obecnie jednym z najczęściej rozstrzyganych sporów podatkowych, w szczególności w odniesieniu do obiektów o funkcji magazynowej. Nie można zatem abstrakcyjnie przesądzić, że każdy magazyn soli zawsze stanowi budowlę. Ocena ta wymaga każdorazowo analizy cech konkretnego obiektu, jego funkcji oraz podstawowego parametru technicznego wyznaczającego przeznaczenie.

Jeżeli jednak, jak w niniejszym stanie faktycznym, magazyn soli służy gromadzeniu materiału sypkiego, a pojemność tego magazynu nie jest jedynie parametrem ubocznym, lecz elementem determinującym jego konstrukcję, to okoliczności te przemawiają za zastosowaniem wyłączenia przewidzianego w definicji budynku obowiązującej od 1 stycznia 2025 r. Analogiczne stanowisko w odniesieniu do kwalifikacji magazynu soli jako budowli zostało również wyrażone m.in. przez Prezydenta Miasta Raciborza w interpretacji z 29.04.2025 r., FN.310.1.2025.

W praktyce stosowania przepisów u.p.o.l. niejednokrotnie powstają wątpliwości co do wyznaczenia granicy pomiędzy zakresem pojęciowym budynku a budowli. Ewentualne wątpliwości co do zakresu zastosowania wyłączenia przewidzianego w definicji budynku powinny być rozstrzygane na korzyść podatnika.

Ad 2

W zakresie pytania 2 – organ uznał stanowisko Wnioskodawcy za **nieprawidłowe**.

Zgodnie z art. 3 ust. 1 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,
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.

Przywołany przepis określa zakres podmiotowy podatku od nieruchomości uznając jako zasadę, że podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, jeżeli mają określony tytuł prawny do nieruchomości lub obiektów budowlanych, tj. są ich właścicielami, posiadaczami samoistnymi, użytkownikami wieczystymi gruntów. Zasada ta doznaje wyjątku m.in. w przypadku nieruchomości i obiektów budowlanych stanowiących własność Skarbu Państwa (lub jednostek samorządu terytorialnego). Podatnikami są w takich przypadkach posiadacze – chodzi tu przede wszystkim o posiadanie zależne, wynikające z umów zawartych z właścicielem lub innego tytułu prawnego, lub bez niego. Posiadaczem zależnym w rozumieniu art. 336 Kodeksu cywilnego³ jest ten, kto faktycznie włada rzeczą jak użytkownik, zastawnik, najemca, dzierżawca lub mający inne prawo, z którym łączy się określone władztwo nad cudzą rzeczą.

Zgodnie z art. 18 ust. 1 pkt 1 ustawy o drogach publicznych⁴

jest centralnym organem administracji rządowej właściwym w sprawach dróg krajowych, do którego należy m.in. wykonywanie zadań zarządcy dróg krajowych. Jednocześnie zgodnie z art. 18a ust. 1 u.d.p.

realizuje swoje zadania przy pomocy , która wykonuje również zadania zarządu dróg krajowych. Natomiast, zgodnie z art. 22 w zw. z art. 19 ust. 1 u.d.p., jako zarządca, sprawuje nieodpłatnie zarząd gruntami w pasie drogowym. Dodatkowo w art. 22 ust. 2 u.d.p. wskazano, że zarząd drogi może grunty w pasie drogowym oddawać w najem, dzierżawę albo je użyczać na cele związane z potrzebami zarządzania drogami, ruchu drogowego lub obsługi użytkowników ruchu, a także na cele instalacji urządzeń. Ustanowienie tych form korzystania z nieruchomości przez zarząd drogi następuje na podstawie umowy cywilnoprawnej. Niemniej jednak, za każdym razem granice dozwolonego korzystania z nieruchomości (pasa drogowego) przez organ wyznaczają zadania, o których jest mowa w art. 18 ust. 1 u.d.p. Treść art. 22 ust. 2a u.d.p. przewiduje, że w przypadku zawarcia umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym partner prywatny może otrzymać w najem, dzierżawę albo użyczenie nieruchomości leżące w pasie drogowym, w celu wykonywania działalności gospodarczej.

jest monokratycznym, centralnym organem administracji, podlegającym ministrowi właściwemu do spraw transportu.

powołuje się do wykonywania ustawowo powierzonych zadań publicznych. Jego rola sprowadza się zatem do realizacji polityki w zakresie dróg krajowych, uszczegółowionej w art. 18 ust. 1 i 2 u.d.p.

³ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2025 r. poz. 1071 z późn. zm.).

⁴ Ustawa z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych (Dz. U. z 2025 r. poz. 889 ze zm.) – dalej: **u.d.p.**

W prowadzonych rozważaniach należy również uwzględnić treść art. 6 ust. 1 i ust. 2 ustawy z dnia 16 grudnia 2016 r. o zasadach zarządzania mieniem państwowym, który wskazuje, że organy administracji publicznej oraz inne organy lub podmioty uprawnione na podstawie przepisów odrębnych do reprezentowania Skarbu Państwa reprezentują Skarb Państwa zgodnie z ich właściwością i w zakresie określonym w przepisach odrębnych. Kierownicy jednostek reprezentują Skarb Państwa w odniesieniu do nabytego i powierzonego tym jednostkom mienia Skarbu Państwa i w zakresie zadań ich urzędów, określonych w odrębnych przepisach.

W konsekwencji jest jedynie jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, czyli *statio fisci* Skarbu Państwa (por. wyrok SN z 27 listopada 2013 r., V CSK 551/12 oraz wyrok NSA z 10 stycznia 2008 r., II OSK 1548/07). Innymi słowy,

jako urząd pomocniczy organu centralnego działa w imieniu i na rzecz Skarbu Państwa. Łączne więc odczytanie przywołanych powyżej przepisów prowadzi do wniosku, że w stosunkach z osobami trzecimi trwały zarządca nie działa w imieniu własnym, lecz w imieniu reprezentowanego (Skarbu Państwa). W konsekwencji stroną umów cywilnoprawnych dotyczących nieruchomości, zawieranych przez jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej jest Skarb Państwa jako właściciel nieruchomości. W związku z tym umowę taką należy traktować jako zawartą z właścicielem, a czynności zarządu mieniem Skarbu Państwa wykonywane przez trwałego zarządcę, tj. jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej (w tym zawarcie umowy użyczenia) – uznać należy za czynności samego Skarbu Państwa (por. wyrok SN z 27 listopada 2013 r., V CSK 551/12).

Mając na uwadze powyższe należy przyjąć, że w sytuacji użyczenia, wdzierżawienia lub wynajęcia rzeczy będącej w trwałym zarządzie, podatnikiem podatku od nieruchomości będzie użytkownik (dzierżawca / najemca) jako posiadacz zależny nieruchomości na podstawie umowy zawartej z właścicielem w rozumieniu tego przepisu.

Bez znaczenia w tym zakresie pozostaje okoliczność, że Wnioskodawca jako trwały zarządca może być uznany za posiadacza nieruchomości i w przypadku jej wynajęcia kolejnemu podmiotowi nie traci jej posiadania. W tym zakresie można wskazać, że w myśl art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. podatnikiem jest posiadacz nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie wynika m.in. z umowy zawartej z właścicielem. Każdy biorący w użyczenie nieruchomość Skarbu Państwa na podstawie umowy użyczenia zawartej ze Skarbem Państwa staje się jej posiadaczem i podatnikiem podatku od nieruchomości. Jeżeli biorący w użyczenie jest uprawniony do przekazania

użyczonych mu nieruchomości w dalsze posiadanie zależne, pozostanie jej posiadaczem i podatnikiem, ponieważ po stronie dalszego posiadacza zależnego źródłem posiadania nie będzie umowa ze Skarbem Państwa (właścicielem). Taka sytuacja nie zachodzi jednak w analizowanym przypadku. O ile Wnioskodawca – w ramach przyznanego zarządu – może być traktowany jako posiadacz, to jednak należy mieć na uwadze, że Wnioskodawca działa w ramach osobowości prawnej Skarbu Państwa. A zatem umowa użyczenia, o której mowa we wniosku o wydanie interpretacji zostanie zawarta między Skarbem Państwa – właścicielem oraz biorącym w użyczenie. Obowiązek podatkowy w takiej sytuacji przejdzie zatem z Wnioskodawcy (działającego w strukturze Skarbu Państwa) na biorącego w użyczenie jako posiadacza nieruchomości. Taki wniosek jest zgodny z *ratio legis* przepisów, których celem jest zdjęcie ciężaru podatkowego z majątku stanowiącego własność związków publicznoprawnych w przypadku przekazania władania takim majątkiem innym podmiotom.

Podobny pogląd reprezentowany jest również w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, zob. wyroki NSA z:

- 16.05.2019 r. sygn. II FSK 1797/17;
- 29.11.2018 r. sygn. II FSK 3229/16;
- 11.01.2018 r. sygn. II FSK 3565/15;
- 11.07.2017 r. sygn. II FSK 1848/15;
- 4.04.2017 r. sygn. II FSK 487/15.

POUCZENIE

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu, za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (Burmistrza Miasta i Gminy Kórnik).

Skargę należy wnieść w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia interpretacji indywidualnej (art. 53 § 1 p.p.s.a.⁵):

- w formie papierowej, w dwóch egzemplarzach (oryginał i odpis) na adres: Urząd Miasta i Gminy w Kórniku pl. Niepodległości 1, 62-035 Kórnik (art. 47 § 1 p.p.s.a.) albo
- w formie dokumentu elektronicznego, w jednym egzemplarzu (bez odpisu), na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Burmistrza Miasta i Gminy Kórnik na platformie ePUAP: /sw4qo9y19h/SkrytkaESP (art. 47 § 3 i art. 54 § 1a p.p.s.a.).

⁵ Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2026 r. poz. 143 z późn. zm.) – dalej: **p.p.s.a.**

Jednocześnie, zgodnie art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie 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.

Niniejsza interpretacja indywidualna, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, jest niezwłocznie zamieszczana w Biuletynie Informacji Publicznej (art.14i § 3 Ordynacji podatkowej).

Do wiadomości:

- 1) adresat
- 2) a/a