

Rodzaj dokumentu: Interpretacja indywidualna

Sygnatura: RP-W.3120.1.2026.IP

Data: 23.07.2026 r.

Autor: Burmistrz Miasta i Gminy Pleszew

Istota interpretacji: podatek od nieruchomości – kwalifikacja podatkowa magazynu soli jako budowla

Z interpretacji indywidualnej usunięto dane identyfikujące wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji zgodnie z art. 14i § 3 w związku z art. 14j § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2026 r., poz. 622 ze zm.)

Osoba odpowiedzialna za wyłączenie powyższych danych: Natalia Świątek

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Burmistrz Miasta i Gminy Pleszew, działając na podstawie art. 14j § 1, w związku z art. 14c i art. 14d ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2026 r. poz. 622 ze zm.), stwierdza, że stanowisko przedstawione przez Wnioskodawcę we wniosku z dnia 13 marca 2026 r. o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego, dotyczącym podatku od nieruchomości w zakresie kwalifikacji podatkowej magazynu soli położonego w (...) oraz ustalenia podatnika podatku od nieruchomości po udostępnieniu tego obiektu przedsiębiorcy wykonującemu zadania z zakresu zimowego utrzymania dróg - jest prawidłowe.

I. STAN FAKTYCZNY SPRAWY I ZDARZENIE PRZYSZŁE

Wnioskodawcą jest (...) Wnioskodawca wykonuje zadania związane z zarządzaniem drogami krajowymi, w tym zadania dotyczące utrzymania dróg krajowych oraz zapewnienia ich przejezdności w okresie zimowym.

We wniosku wskazano, że do obowiązków Wnioskodawcy należy między innymi zarządzanie ruchem na drogach krajowych oraz wykonywanie zadań związanych z przygotowaniem i koordynowaniem budowy i eksploatacji albo wyłącznie eksploatacji autostrad płatnych. Wnioskodawca wskazał również, że na podstawie trwałego zarządu posiada magazyn soli położony w (...), wykorzystywany na potrzeby zimowego utrzymania dróg.

Magazyn soli służy przechowywaniu soli drogowej wykorzystywanej przy wykonywaniu zadań związanych z zimowym utrzymaniem nawierzchni jezdni, chodników, zatok autobusowych, miejsc postojowych oraz innych elementów dróg krajowych. Według Wnioskodawcy magazyny tego rodzaju są lokalizowane w strategicznych punktach sieci drogowej na terenach należących do Skarbu Państwa w trwałym zarządzie. Mają zapewniać ochronę soli przed zawilgoceniem i umożliwiać jej wykorzystanie w okresie zimowym.

Przedmiotem wniosku jest ocena, czy magazyn soli zlokalizowany na terenie Obwodu Drogowego (...) stanowi budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w związku z poz. 6 załącznika nr 4 do tej ustawy. Drugie pytanie dotyczy ustalenia podatnika podatku od nieruchomości w razie udostępnienia magazynu soli przedsiębiorcy wykonującemu zadania z zakresu zimowego utrzymania dróg.

Wnioskodawca wskazał, że magazyn soli w (...) został wykonany w formie kopuły w konstrukcji drewnianej. W obiekcie wydzielono wytwórnię solanki. Wydzielenie tej części nastąpiło przy użyciu ścianek żelbetowych. Obiekt posiada posadzkę asfaltową.

Z przedstawionego przez Wnioskodawcę opisu oraz dotychczasowej kwalifikacji magazynu jako budynku wynika, że obiekt jest trwale związany z gruntem, posiada fundamenty i dach oraz jest wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych. Wnioskodawca nie wskazywał, aby sporne było spełnienie tych cech budynku; swoje stanowisko opierał na twierdzeniu, że po 1 stycznia 2025 r. magazyn podlega wyłączeniu z definicji budynku ze względu na gromadzenie materiału sypkiego i pojemność jako podstawowy parametr techniczny.

W uzupełnieniu wniosku Wnioskodawca wskazał, że magazyn będący przedmiotem wniosku jest określony w dokumentacji technicznej jako magazyn soli drogowej o przeznaczeniu magazynowym. Zasadniczą funkcją obiektu jest magazynowanie soli drogowej jako materiału sypkiego.

W dokumentacji technicznej wskazano następujące parametry obiektu:

- powierzchnia użytkowa: 345 m²,
- powierzchnia zabudowy: 362,86 m²,
- kubatura: 2850 m³,
- dopuszczalna ilość składowanej soli: teoretycznie ok. 1400-1600 ton przy gęstości 1,4 t/m³,
- faktyczne możliwości eksploatacyjne: ok. 750 Mg,
- wysokość składowania soli: do ok. 7 m.

Wnioskodawca wyjaśnił, że zdolność składowania soli jest określana przy uwzględnieniu powierzchni przeznaczonej do składowania, wysokości składowania oraz gęstości składowanego materiału. Według Wnioskodawcy najistotniejszym parametrem z punktu widzenia funkcji obiektu jest jego pojemność, rozumiana jako zdolność magazynowania masy materiału.

Dokumentacja techniczna posługuje się równolegle różnymi parametrami obiektu, w tym powierzchnią, kubaturą oraz pojemnością. Wnioskodawca wskazał jednak, że powierzchnia i kubatura mają charakter pomocniczy, a parametrem determinującym funkcję obiektu jest jego pojemność magazynowa.

Dla magazynu możliwe jest ustalenie powierzchni użytkowej według zasad wynikających z ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Wnioskodawca wskazał przy tym, że możliwość ustalenia powierzchni użytkowej nie przesądza, w jego ocenie, o kwalifikacji obiektu jako budynku, ponieważ parametr ten może występować również w obiektach o charakterze budowli.

Magazyn soli był dotychczas wykazywany do opodatkowania podatkiem od nieruchomości jako budynek. Wnioskodawca wskazał, że sposób ten nie uległ zmianie, zastrzegając jednocześnie, że dotychczasowa kwalifikacja nie ma dla niego charakteru wiążącego przy ocenie skutków podatkowych po zmianie przepisów.

Magazyn soli został ujęty w ewidencji środków trwałych prowadzonej przez Wnioskodawcę. Obiekt został zakwalifikowany jako składnik majątku trwałego, spełniający kryteria kompletności, zdolności do użytku oraz przewidywanego okresu używania przekraczającego jeden rok.

W ewidencji środków trwałych obiekt został ujęty jako:

- grupa 1,
- podgrupa 10,
- rodzaj 104 Klasyfikacji Środków Trwałych - budynki magazynowe.

Wnioskodawca wskazał, że przyporządkowanie magazynu soli do rodzaju 104 KŚT jest prawidłowe na gruncie ewidencji środków trwałych oraz rozliczeń amortyzacyjnych. Jednocześnie zaznaczył, że klasyfikacja według KŚT ma charakter pomocniczy, techniczny oraz bilansowo-podatkowy i według Wnioskodawcy nie przesądza automatycznie o kwalifikacji obiektu na gruncie podatku od nieruchomości.

Po 1 stycznia 2025 r. Wnioskodawca nie dokonał zmiany kwalifikacji magazynu soli w ewidencji środków trwałych. Obiekt nadal jest ujmowany w tej ewidencji w sposób niezmienny, zarówno w zakresie przypisania do grupy, podgrupy i rodzaju KŚT, jak również w zakresie wartości początkowej, sposobu amortyzacji oraz pozostałych parametrów ewidencyjnych.

Wnioskodawca wyjaśnił, że brak zmian w ewidencji środków trwałych wynika z tego, że nie doszło do zmiany sposobu użytkowania obiektu, jego przebudowy, rozbudowy ani zmiany funkcji gospodarczej. Zmiany w przepisach podatku od nieruchomości obowiązujące od 1 stycznia 2025 r. nie spowodowały, według Wnioskodawcy, obowiązku aktualizacji albo przekwalifikowania magazynu soli w prowadzonej ewidencji majątkowej.

Z uzupełnienia wniosku wynika, że sól drogowa jest składowana w magazynie luzem, w pryzmach. Przemieszczanie soli odbywa się przy użyciu ładowarki.

Do obiektu mogą wjeżdżać pojazdy i sprzęt, w szczególności ładowarki. Pojazdy poruszają się po posadzce magazynu. Posadzka pełni również funkcje komunikacyjne i manewrowe. Wnioskodawca wskazał, że nie cała powierzchnia magazynu jest wykorzystywana wyłącznie do składowania soli. W obiekcie występują również funkcje obsługowe i technologiczne.

Według Wnioskodawcy elementy komunikacyjne i manewrowe mają charakter techniczny i służą obsłudze procesu magazynowania materiału sypkiego. Wnioskodawca ocenia, że sposób składowania soli w formie pryzm wskazuje na funkcję właściwą dla zbiornika materiałów sypkich, a nie typowego budynku magazynowego z wydzielonymi powierzchniami użytkowymi.

Magazyn pełni ponadto funkcję uzupełniającą związaną z wytwarzaniem solanki. Wnioskodawca wskazał, że poza składowaniem soli drogowej obiekt jest wykorzystywany pomocniczo do przygotowywania solanki potrzebnej przy realizacji zadań zimowego utrzymania dróg.

W tym zakresie magazyn umożliwia czasowe przygotowanie i przetwarzanie zgromadzonej soli w solankę, organizację procesu technologicznego pozostającego w związku ze składowanym materiałem oraz zapewnienie ciągłości działań operacyjnych w ramach zimowego utrzymania dróg.

Część przeznaczona na wytwórní solanki została wydzielona w magazynie jako pomieszczenie o powierzchni ok. 12,10 m². Wydzielenie nastąpiło przez wykonanie ścianki betonowej, zapewniającej fizyczne i funkcjonalne oddzielenie tej części od pozostałej przestrzeni

magazynowej. Dla tej części możliwe jest określenie parametru użytkowego w postaci powierzchni.

Według Wnioskodawcy wydzielona część nie funkcjonuje jako odrębny obiekt ani jako samodzielna przestrzeń o niezależnym przeznaczeniu gospodarczym. Pozostaje integralnie związana z całością magazynu i procesem wykorzystania składowanej soli. Wnioskodawca wskazał, że wytwarzanie solanki ma charakter pomocniczy względem podstawowej funkcji obiektu, którą określa jako magazynowanie materiału sypkiego.

Wnioskodawca doprecyzował również, że twierdzenie o pojemności jako głównym parametrze obiektu wynika, w jego ocenie, z dokumentacji projektowej, przeznaczenia obiektu oraz jego funkcji technicznej. Wnioskodawca uznaje, że decydująca jest zasadnicza funkcja techniczna magazynu, polegająca na przechowywaniu określonej ilości soli drogowej, a więc materiału sypkiego.

We wniosku wskazano również, że w okresie trwania umowy na zimowe utrzymanie ruchu od 2026 r. magazyn soli będzie używany przedsiębiorcy, z którym zostanie zawarta umowa dotycząca zimowego utrzymania dróg.

W uzupełnieniu wniosku Wnioskodawca wskazał, że udostępnienie magazynu soli ma następować na podstawie umowy udostępnienia. Według Wnioskodawcy oznacza to, że przedsiębiorca wykonujący zadania z zakresu zimowego utrzymania dróg otrzyma obiekt do bezpłatnego używania przez oznaczony czas.

Wnioskodawca wyjaśnił, że taka forma udostępnienia została wybrana ze względu na nieodpłatny charakter korzystania z obiektu oraz związek magazynu z realizacją zadań publicznych dotyczących zimowego utrzymania dróg. Magazyn soli stanowi zaplecze techniczne potrzebne do wykonywania tych zadań, a jego udostępnienie ma umożliwić sprawną organizację prac bez przenoszenia ekonomicznego ciężaru korzystania z obiektu na wykonawcę.

Umowa udostępnienia ma określać zasady korzystania z magazynu, w szczególności zakres uprawnień przedsiębiorcy do korzystania z obiektu, obowiązek używania magazynu zgodnie z jego przeznaczeniem, odpowiedzialność za ewentualne uszkodzenia lub niewłaściwe użytkowanie oraz warunki zwrotu obiektu po zakończeniu wykonywania usług.

Wnioskodawca wskazał, że zastosowanie umowy udostępnienia oznacza, że nie dochodzi do odpłatnego oddania magazynu do używania, co odróżnia tę formę od najmu i dzierżawy. Relacja prawna pomiędzy stronami ma mieć charakter pomocniczy wobec głównego celu, którym jest realizacja zadania z zakresu zimowego utrzymania dróg.

Z przedstawionego uzupełnienia wynika, że udostępnienie magazynu ma być ściśle powiązane z wykonywaniem usług zimowego utrzymania dróg na rzecz Wnioskodawcy.

Magazyn ma pozostawać elementem zaplecza technicznego służącego realizacji tego zadania, a korzystanie z niego przez przedsiębiorcę ma być ograniczone celem umowy, przeznaczeniem obiektu oraz potrzebami wykonywania usług na rzecz Wnioskodawcy. Opis sprawy nie wskazuje, aby przedsiębiorca miał uzyskać prawo do swobodnego dysponowania magazynem dla własnych,

niezależnych celów gospodarczych, do wykorzystywania go przy realizacji innych kontraktów albo do udostępniania go innym podmiotom.

II. PYTANIE WNIOSKODAWCY

Wnioskodawca zwrócił się o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie dwóch zagadnień:

1. Czy magazyn na sól drogową zlokalizowany na terenie Obwodu Drogowego w (...) stanowi budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w związku z poz. 6 załącznika nr 4 do tej ustawy?
2. Kto jest podatnikiem podatku od nieruchomości w przypadku użyczenia albo udostępnienia magazynu soli przedsiębiorcy wykonującemu zadania z zakresu zimowego utrzymania dróg?

III. STANOWISKO WNIOSKODAWCY

W ocenie Wnioskodawcy magazyn soli drogowej zlokalizowany na terenie Obwodu Drogowego w (...) stanowi budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w związku z poz. 6 załącznika nr 4 do tej ustawy.

Wnioskodawca stoi na stanowisku, że magazyn soli nie powinien być kwalifikowany jako budynek w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ponieważ jest obiektem, w którym są lub mogą być gromadzone materiały sypkie, a podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym jego przeznaczenie jest pojemność.

W zakresie drugiego pytania Wnioskodawca uważa, że w przypadku użyczenia albo udostępnienia magazynu soli przedsiębiorcy wykonującemu zadania z zakresu zimowego utrzymania dróg podatnikiem podatku od nieruchomości pozostanie nadal Wnioskodawca.

IV. UZASADNIENIE STANOWISKA WNIOSKODAWCY

1. Kwalifikacja magazynu soli jako budowli

Wnioskodawca wskazał, że przed wejściem w życie zmian w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, obowiązujących od 1 stycznia 2025 r., magazyn soli drogowej był kwalifikowany jako budynek. Wynikało to z poprzedniego brzmienia definicji budynku, która odwoływała się do obiektu budowlanego w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, trwale związanego z gruntem, wydzielonego z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiadającego fundamenty i dach.

Zdaniem Wnioskodawcy zmiana przepisów od 1 stycznia 2025 r. wymaga ponownej oceny kwalifikacji podatkowej magazynu soli. Nowa definicja budynku zawiera bowiem wyłączenie obejmujące obiekty, w których są lub mogą być gromadzone materiały sypkie, materiały występujące w kawałkach albo materiały w postaci ciekłej lub gazowej, jeżeli podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym ich przeznaczenie jest pojemność.

Wnioskodawca uznał, że magazyn soli spełnia przesłanki tego wyłączenia. W obiekcie gromadzona jest sól drogowa, czyli materiał sypki. Sól składowana jest luzem, w pryzmach, a jej przemieszczanie odbywa się przy użyciu ładowarki. Według Wnioskodawcy sposób składowania soli wskazuje, że obiekt pełni funkcję właściwą dla obiektu przeznaczonego do gromadzenia materiałów sypkich.

Wnioskodawca podkreślił, że zasadniczą funkcją magazynu jest przechowywanie znacznych ilości soli drogowej wykorzystywanej do zimowego utrzymania dróg. W tym ujęciu podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym przeznaczenie obiektu jest pojemność, rozumiana jako ilość soli możliwa do zgromadzenia i przechowywania w magazynie.

W uzupełnieniu wniosku Wnioskodawca wskazał, że dokumentacja techniczna posługuje się różnymi parametrami obiektu, takimi jak powierzchnia użytkowa, powierzchnia zabudowy, kubatura oraz pojemność. Wnioskodawca uznał jednak, że powierzchnia i kubatura mają charakter pomocniczy, a o zasadniczej funkcji magazynu decyduje jego pojemność magazynowa. Według Wnioskodawcy najistotniejsza jest zdolność obiektu do przechowania określonej masy soli drogowej.

Wnioskodawca wskazał również, że możliwość ustalenia powierzchni użytkowej magazynu nie przesądza o jego kwalifikacji jako budynku. W ocenie Wnioskodawcy parametr powierzchni użytkowej może występować także przy obiektach o charakterze budowli, dlatego samo ustalenie tej powierzchni nie rozstrzyga o sposobie opodatkowania obiektu.

Zdaniem Wnioskodawcy znaczenia przesądzającego nie ma również dotychczasowe ujęcie magazynu soli w ewidencji środków trwałych. Obiekt został w niej zakwalifikowany jako grupa 1, podgrupa 10, rodzaj 104 Klasyfikacji Środków Trwałych, czyli budynki magazynowe. Wnioskodawca wskazał jednak, że klasyfikacja KŚT ma charakter pomocniczy, techniczny oraz bilansowo-podatkowy, związany przede wszystkim z amortyzacją i prowadzeniem ewidencji majątku. Według Wnioskodawcy nie przesądza ona automatycznie o kwalifikacji obiektu na gruncie podatku od nieruchomości, gdzie decydujące znaczenie mają definicje zawarte w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych.

Wnioskodawca wyjaśnił także, że po 1 stycznia 2025 r. nie zmienił sposobu ujęcia magazynu soli w ewidencji środków trwałych, ponieważ nie doszło do zmiany sposobu użytkowania obiektu, jego przebudowy, rozbudowy ani zmiany funkcji gospodarczej. Zmiana przepisów podatku od nieruchomości nie wymagała, według Wnioskodawcy, zmiany zapisów w ewidencji majątkowej prowadzonej dla celów rachunkowych i amortyzacyjnych.

Wnioskodawca uznał, że skoro magazyn soli nie powinien być kwalifikowany jako budynek, to należy ocenić go na podstawie definicji budowli. W jego ocenie obiekt mieści się w poz. 6 załącznika nr 4 do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, która obejmuje obiekty, w których są lub mogą być gromadzone materiały sypkie, materiały występujące w kawałkach albo materiały w postaci ciekłej lub gazowej, a podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym ich przeznaczenie jest pojemność.

Wnioskodawca wskazał, że magazyn soli nie jest obiektem wymienionym w poz. 4 ani poz. 5 załącznika nr 4. W jego ocenie spełnia natomiast opis zawarty w poz. 6 tego załącznika, ponieważ służy gromadzeniu materiału sypkiego, którym jest sól drogowa, a o jego przeznaczeniu decyduje pojemność. Z tego względu Wnioskodawca przyjął, że magazyn soli stanowi budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

2. Podatnik podatku od nieruchomości po udostępnieniu magazynu soli

W zakresie drugiego pytania Wnioskodawca wskazał, że magazyn soli ma zostać udostępniony przedsiębiorcy wykonującemu zadania z zakresu zimowego utrzymania dróg. Udostępnienie to ma nastąpić w związku z realizacją umowy dotyczącej zimowego utrzymania dróg i służyć prawidłowemu wykonywaniu zadań publicznych w tym zakresie.

Wnioskodawca wskazał, że udostępnienie magazynu będzie miało charakter nieodpłatny i pomocniczy względem podstawowego celu, którym jest zapewnienie właściwego zimowego utrzymania dróg. Magazyn soli stanowi zaplecze techniczne potrzebne do wykonywania tych zadań, a jego udostępnienie ma umożliwić przedsiębiorcy sprawną realizację usług wykonywanych na rzecz Wnioskodawcy.

Wnioskodawca wywiódł, że samo oddanie magazynu do korzystania przedsiębiorcy nie powoduje utraty przez Wnioskodawcę statusu podatnika podatku od nieruchomości. W jego ocenie przedsiębiorca będzie korzystał z magazynu w zakresie związanym z wykonywaniem zadań powierzonych mu przez Wnioskodawcę, a nie jako podmiot samodzielnie przejmujący pełne władztwo nad obiektem.

Wnioskodawca odwołał się do art. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, wskazując, że podatnikami podatku od nieruchomości są między innymi właściciele, posiadacze samoistni, użytkownicy wieczysti oraz posiadacze nieruchomości albo obiektów budowlanych stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem albo z innego tytułu prawnego.

Zdaniem Wnioskodawcy istotne jest, że przedsiębiorca, któremu magazyn zostanie udostępniony, nie będzie obejmował nieruchomości bezpośrednio od właściciela w sposób prowadzący do powstania po jego stronie samodzielnego statusu podatnika. Udostępnienie magazynu będzie związane z realizacją zadania z zakresu zimowego utrzymania dróg i będzie miało charakter wtórny wobec tytułu prawnego przysługującego Wnioskodawcy.

Wnioskodawca wskazał, że użyczenie albo udostępnienie magazynu przedsiębiorcy nie pozbawia go statusu posiadacza nieruchomości albo obiektu budowlanego. Według Wnioskodawcy podmiot, który korzysta z magazynu w zakresie potrzebnym do wykonania usług na rzecz Wnioskodawcy, nie staje się przez to podatnikiem podatku od nieruchomości.

W ocenie Wnioskodawcy podatnikiem podatku od nieruchomości w przypadku udostępnienia magazynu soli przedsiębiorcy wykonującemu zadania z zakresu zimowego utrzymania dróg pozostanie nadal Wnioskodawca.

STANOWISKO ORGANU PODATKOWEGO – INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Organ podatkowy uznaje stanowisko Wnioskodawcy za prawidłowe w zakresie obu pytań przedstawionych we wniosku.

1. W zakresie kwalifikacji magazynu soli

Magazyn soli drogowej położony na terenie Obwodu Drogowego w (...) stanowi budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w związku z poz. 6 załącznika nr 4 do tej ustawy.

Obiekt ma cechy typowe dla obiektu budynkowego, ponieważ jest trwale związany z gruntem, posiada fundamenty i dach oraz jest wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych. Nie przesądza to jednak o jego kwalifikacji jako budynku. Od 1 stycznia 2025 r. definicja budynku zawiera wyraźne wyłączenie obejmujące obiekty, w których są lub mogą być gromadzone materiały sypkie, materiały występujące w kawałkach albo materiały w postaci ciekłej lub gazowej, jeżeli podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym ich przeznaczenie jest pojemność.

W opisanym stanie faktycznym warunki tego wyłączenia zostały spełnione. Magazyn służy gromadzeniu soli drogowej, czyli materiału sypkiego. Zasadnicza funkcja obiektu polega na przechowywaniu określonej ilości tego materiału na potrzeby zimowego utrzymania dróg. Parametrem opisującym podstawową przydatność obiektu jest jego zdolność składowania soli, określona przez Wnioskodawcę w dokumentacji i uzupełnieniu wniosku przez dopuszczalną ilość składowanej soli oraz faktyczne możliwości eksploatacyjne.

Z tego względu magazyn soli nie podlega opodatkowaniu jako budynek według powierzchni użytkowej. Obiekt mieści się w poz. 6 załącznika nr 4 do ustawy jako obiekt, w którym są gromadzone materiały sypkie, a podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym jego przeznaczenie jest pojemność.

2. W zakresie podatnika podatku od nieruchomości po udostępnieniu magazynu soli

Podatnikiem podatku od nieruchomości w przypadku opisanego we wniosku użyczenia albo udostępnienia magazynu soli przedsiębiorcy wykonującemu zadania z zakresu zimowego utrzymania dróg pozostanie Wnioskodawca.

Udostępnienie magazynu ma mieć charakter nieodpłatny, pomocniczy i ściśle związany z wykonywaniem jednej usługi na rzecz Wnioskodawcy. Przedsiębiorca nie otrzymuje magazynu jako samodzielnego składnika swojego zaplecza gospodarczego, lecz uzyskuje dostęp do infrastruktury Wnioskodawcy wyłącznie w zakresie potrzebnym do wykonania umowy zimowego utrzymania dróg. Tak opisane korzystanie nie prowadzi do objęcia obiektu w posiadanie zależne.

O statusie podatnika decyduje posiadanie nieruchomości albo obiektu budowlanego. Samo ograniczone, funkcjonalne korzystanie z cudzej rzeczy, wykonywane w ramach usługi świadczonej na rzecz podmiotu władającego nieruchomością publiczną, nie jest równoznaczne z przejęciem posiadania rzeczy. W przedstawionym zdarzeniu przyszłym magazyn pozostaje

elementem zaplecza Wnioskodawcy i służy realizacji jego zadań związanych z zimowym utrzymaniem dróg.

Z tych względów stanowisko Wnioskodawcy w zakresie drugiego pytania również należało uznać za prawidłowe.

Ad. 1

Ocena stanowiska Wnioskodawcy wymaga uwzględnienia zmiany stanu prawnego obowiązującej od 1 stycznia 2025 r. Do końca 2024 r. kwalifikacja budynków i budowli w podatku od nieruchomości była oparta na odwołaniach do przepisów prawa budowlanego. Od 1 stycznia 2025 r. ustawodawca wprowadził samodzielne definicje ustawowe oraz załącznik nr 4 do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Ocena magazynu soli musi więc zostać dokonana na podstawie aktualnego brzmienia art. 1a ust. 1 pkt 1 i pkt 2 tej ustawy.

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy budynkiem jest 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 posiadający fundamenty i dach. Ustawodawca przewidział jednak w tej definicji wyłączenie. Z kategorii budynków wyłączone są obiekty, w których są lub mogą być gromadzone materiały sypkie, materiały występujące w kawałkach albo materiały w postaci ciekłej lub gazowej, jeżeli podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym ich przeznaczenie jest pojemność.

Magazyn soli w (...) posiada cechy konstrukcyjne typowe dla budynku. Nie jest to jednak wystarczające do utrzymania kwalifikacji jako budynku, jeżeli jednocześnie obiekt odpowiada szczególnemu opisowi zawartemu w końcowej części definicji budynku i w poz. 6 załącznika nr 4 do ustawy. W takim przypadku ustawodawca nakazuje wyłączyć obiekt z kategorii budynków i rozważyć jego kwalifikację jako budowli.

Poz. 6 załącznika nr 4 do ustawy została sformułowana szeroko. Ustawodawca nie ograniczył jej wyłącznie do obiektów nazwanych w dokumentacji zbiornikami, silosami albo zasobnikami. Posłużył się opisem funkcjonalno-technicznym. Obejmuje on obiekty, w których są lub mogą być gromadzone określone materiały, jeżeli pojemność jest podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym ich przeznaczenie. O kwalifikacji nie decyduje więc nazwa obiektu, lecz jego rzeczywista funkcja techniczna.

Wnioskodawca wskazał, że zasadniczą funkcją magazynu jest magazynowanie soli drogowej jako materiału sypkiego. Sól jest składowana luzem, w pryzmach. Obiekt ma zapewniać zgromadzenie zapasu soli potrzebnego do zimowego utrzymania dróg oraz ochronę tego materiału przed zawilgoceniem. W dokumentacji technicznej i w uzupełnieniu wniosku wskazano parametry dotyczące możliwości składowania soli, w tym teoretyczną dopuszczalną ilość składowanej soli na poziomie ok. 1400–1600 ton oraz faktyczne możliwości eksploatacyjne na poziomie ok. 750 Mg.

Te dane opisują podstawową przydatność obiektu. Magazyn soli został zaprojektowany i jest używany po to, aby przyjąć, przechować i udostępnić do wykorzystania określoną ilość materiału sypkiego. W realiach zimowego utrzymania dróg zasadnicze znaczenie ma możliwość zgromadzenia odpowiedniego zapasu soli. Tę funkcję opisuje pojemność magazynowa, rozumiana jako zdolność zgromadzenia określonej masy materiału.

Parametr powierzchni może występować także przy obiektach, które na gruncie podatku od nieruchomości stanowią budowle. W niniejszej sprawie powierzchnia służy przede wszystkim do określenia przestrzeni, w której może zostać zgromadzony materiał sypki, po której może poruszać się sprzęt obsługujący składowanie i z której odbywa się pobór soli. Nie jest to parametr wyznaczający zasadnicze przeznaczenie obiektu. Tym parametrem jest zdolność zgromadzenia soli potrzebnej do wykonania zadań zimowego utrzymania dróg.

W magazynie soli pojemność jest wyrażana przez możliwą do zgromadzenia masę soli, przy uwzględnieniu powierzchni składowania, wysokości składowania i gęstości materiału. Tak określona zdolność magazynowania jest zasadniczą cechą techniczną obiektu.

Ruch ładowarek, wjazd pojazdów, powierzchnie manewrowe i funkcje obsługowe nie zmieniają podstawowej kwalifikacji obiektu. Są to elementy techniczne służące obsłudze procesu gromadzenia, poboru i wykorzystania materiału sypkiego. Podobnie wydzielona część przeznaczona na wytwórnię solanki ma charakter pomocniczy wobec podstawowej funkcji magazynu. Pozostaje integralnie związana z wykorzystaniem zgromadzonej soli i nie stanowi odrębnego obiektu budowlanego o samodzielnym przeznaczeniu.

Organ uwzględnia, że magazyn był dotychczas wykazywany jako budynek i został ujęty w ewidencji środków trwałych jako rodzaj 104 Klasyfikacji Środków Trwałych, czyli budynki magazynowe. Okoliczności te nie mają jednak charakteru rozstrzygającego. Po 1 stycznia 2025 r. kwalifikacja na potrzeby podatku od nieruchomości wynika bezpośrednio z ustawy podatkowej. Klasyfikacja w ewidencji środków trwałych ma znaczenie pomocnicze, rachunkowe i amortyzacyjne, ale nie może uchylać ustawowego wyłączenia z definicji budynku.

Skoro magazyn soli jest obiektem, w którym gromadzony jest materiał sypki, a podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym jego przeznaczenie jest pojemność, obiekt nie stanowi budynku w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy. Mieści się natomiast w poz. 6 załącznika nr 4 do ustawy i stanowi budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pierwszego pytania należało więc uznać za prawidłowe.

Ad. 2

Drugie pytanie dotyczy ustalenia podatnika podatku od nieruchomości po udostępnieniu magazynu soli przedsiębiorcy wykonującemu zadania z zakresu zimowego utrzymania dróg. Wnioskodawca przyjął, że w opisanym modelu podatnikiem pozostanie (...). Organ podatkowy podziela to stanowisko.

Ocena tej kwestii wymaga zastosowania art. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W odniesieniu do nieruchomości i obiektów budowlanych stanowiących własność Skarbu Państwa znaczenie ma posiadanie. Nie każde korzystanie z cudzej nieruchomości albo obiektu budowlanego prowadzi jednak do powstania posiadania zależnego. Trzeba odróżnić samodzielne władanie rzeczą od ograniczonego korzystania z niej w celu wykonania określonych czynności.

W przedstawionym zdarzeniu przyszłym magazyn soli pozostaje w trwałym zarządzie Wnioskodawcy i stanowi element zaplecza technicznego wykorzystywanego do realizacji zadań zimowego utrzymania dróg. Udostępnienie magazynu przedsiębiorcy ma nastąpić w związku z jedną umową dotyczącą zimowego utrzymania dróg. Ma mieć charakter nieodpłatny i pomocniczy wobec głównego celu, którym jest wykonanie usługi na rzecz Wnioskodawcy.

Ten kontekst odróżnia opisane udostępnienie od najmu, dzierżawy albo klasycznego użyczenia rzeczy jako samodzielnego przedmiotu korzystania. Przedsiębiorca nie otrzymuje magazynu po to, aby prowadzić w nim własną, swobodnie organizowaną działalność magazynową. Nie uzyskuje też ekonomicznego prawa korzystania z magazynu dla własnych, niezależnych celów. Dostęp do obiektu ma służyć wykonaniu usługi zimowego utrzymania dróg na rzecz Wnioskodawcy.

Brak odpłatności nie przesądza samodzielnie o braku posiadania zależnego, ponieważ również umowa użyczenia może prowadzić do oddania rzeczy w posiadanie zależne. W niniejszej sprawie nieodpłatność należy jednak oceniać łącznie z funkcją udostępnienia. Magazyn nie jest przekazywany przedsiębiorcy jako samodzielny składnik jego zaplecza gospodarczego. Jest elementem infrastruktury Wnioskodawcy, udostępnionym wyłącznie w celu wykonania usługi świadczonej na rzecz Wnioskodawcy.

Tak ukształtowana relacja ma charakter akcesoryjny wobec usługi. Wykonawca korzysta z magazynu w zakresie wyznaczonym przez cel umowy, przeznaczenie obiektu i potrzeby zimowego utrzymania dróg. Nie korzysta z magazynu w taki sposób, w jaki najemca albo dzierżawca włada rzeczą w ramach własnego tytułu do rzeczy. Korzystanie jest podporządkowane wykonaniu zobowiązania wobec Wnioskodawcy i nie prowadzi do przejścia samodzielnego władztwa nad obiektem.

W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego zwraca się uwagę, że korzystanie z cudzej nieruchomości w oznaczonym, ograniczonym zakresie nie musi oznaczać posiadania rzeczy. Dotyczy to w szczególności spraw, w których sąd odróżnia posiadanie służebności od posiadania nieruchomości. Posiadacz służebności korzysta z cudzej rzeczy w zakresie potrzebnym do wykonywania określonego prawa, ale nie włada nieruchomością jak posiadacz zależny. Ten kierunek orzecznictwa ma znaczenie pomocnicze także w niniejszej sprawie.

Pokazuje, że dla powstania obowiązku podatkowego po stronie korzystającego konieczne jest rzeczywiste objęcie rzeczy w posiadanie, a nie samo uprawnienie do korzystania w ograniczonym celu. Udostępnienie magazynu wykonawcy zimowego utrzymania dróg jest podobne funkcjonalnie do dopuszczenia wykonawcy do korzystania z narzędzi, zaplecza albo infrastruktury zamawiającego potrzebnych do wykonania usługi. Wykonawca może korzystać z obiektu tylko dlatego i tylko w takim zakresie, w jakim jest to niezbędne do wykonania zadania powierzonego

mu przez Wnioskodawcę. Taki model nie oznacza, że wykonawca obejmuje magazyn jako własne zaplecze i wykonuje nad nim władztwo dla siebie.

Nie zmienia tej oceny sformułowanie, że przedsiębiorca otrzyma obiekt do bezpłatnego używania przez oznaczony czas. Zwrot ten trzeba odczytywać w całym kontekście opisu zdarzenia przyszłego. Chodzi o używanie funkcjonalne, podporządkowane umowie zimowego utrzymania dróg, a nie o samodzielne oddanie obiektu do gospodarczego korzystania. Umowa ma regulować zasady korzystania z magazynu po to, aby zabezpieczyć prawidłowe i zgodne z przeznaczeniem wykonanie usługi na rzecz Wnioskodawcy.

Również obowiązek używania magazynu zgodnie z przeznaczeniem, odpowiedzialność za ewentualne uszkodzenia oraz warunki zwrotu obiektu nie przesądzają o posiadaniu zależnym. Takie postanowienia mogą występować także przy ograniczonym dopuszczeniu wykonawcy do infrastruktury zamawiającego. Służą ochronie majątku Wnioskodawcy i uporządkowaniu współpracy przy wykonywaniu usługi. Nie muszą oznaczać przekazania samodzielnego władztwa nad obiektem.

W opisanym zdarzeniu przyszłym decydujące znaczenie ma to, że magazyn pozostaje związany z zadaniami Wnioskodawcy, a korzystanie przez przedsiębiorcę jest ograniczone do wykonania usług zimowego utrzymania dróg na rzecz Wnioskodawcy. Przedsiębiorca nie uzyskuje prawa do swobodnego wykorzystywania magazynu poza tym celem, do udostępniania go innym podmiotom ani do traktowania go jako samodzielnego składnika własnej działalności magazynowej. W takim układzie nie dochodzi do przeniesienia posiadania zależnego.

Nie można wykluczyć, że inny sposób ukształtowania relacji prawnej mógłby prowadzić do odmiennej oceny. Gdyby magazyn został przekazany przedsiębiorcy do wyłącznego, samodzielnego i gospodarczego korzystania, w sposób odrywający korzystanie od wykonywania usługi na rzecz Wnioskodawcy, należałoby ponownie ocenić skutki podatkowe takiej relacji. Nie jest to jednak zdarzenie przyszłe opisane we wniosku.

W granicach przedstawionego opisu organ podatkowy przyjmuje więc, że przedsiębiorca wykonujący zadania zimowego utrzymania dróg nie stanie się posiadaczem zależnym magazynu soli. Podatnikiem podatku od nieruchomości pozostanie Wnioskodawca jako podmiot władający obiektem Skarbu Państwa w ramach trwałego zarządu. Stanowisko Wnioskodawcy w zakresie drugiego pytania należało uznać za prawidłowe.

POUCZENIE

Na niniejszą interpretację indywidualną przysługuje prawo wniesienia skargi z powodu jej niezgodności z prawem.

Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu za pośrednictwem Burmistrza Miasta i Gminy Pleszew, w terminie 30 dni od dnia doręczenia interpretacji indywidualnej, zgodnie z art. 53 § 1 oraz art. 54 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. — Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2026 r. poz. 143 ze zm.).

Skarga powinna spełniać wymagania pisma w postępowaniu sądowym, a ponadto zawierać wskazanie zaskarżonej interpretacji indywidualnej, oznaczenie organu, którego działania skarga dotyczy, oraz określenie naruszenia prawa lub interesu prawnego.

Stosownie do art. 57a ustawy — Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczenia się błędu wykładni albo niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Skargę można wnieść w postaci papierowej albo w postaci elektronicznej. Skargę w postaci elektronicznej wnosi się na adres do doręczeń elektronicznych organu albo za pośrednictwem elektronicznej skrzynki podawczej organu, zgodnie z zasadami wynikającymi z przepisów ustawy — Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi oraz przepisów o doręczeniach elektronicznych.

Zgodnie z art. 14c § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. — Ordynacja podatkowa interpretacja indywidualna zawiera pouczenie o treści art. 14na tej ustawy. Stosownie do art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej przepisów art. 14k–14n tej ustawy 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 Ordynacji podatkowej;
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.

Zgodnie z art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej przepisów art. 14k–14n tej ustawy nie stosuje się również wtedy, gdy korzyść podatkowa stwierdzona w decyzjach wymienionych w art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych.

Zgodnie z art. 14i § 3 Ordynacji podatkowej niniejsza interpretacja indywidualna, po usunięciu danych identyfikujących Wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w jej treści, podlega zamieszczeniu w Biuletynie Informacji Publicznej.