



██████████
██████████
██████████
Reprezentowana przez pełnomocnika:
██████████
██████████
██████████

Wrocław 3 czerwca 2026 r.

██████████
KOD PODATNIKA: ██████████

Interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego

Na podstawie art. 14b, art. 14c i art. 14j §1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2026 r. poz. 622) w związku z art. 1c ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2025 r. poz. 707 z późn. zm.), po rozpatrzeniu wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego złożonego przez spółkę ██████████, który wpłynął 15 kwietnia 2026 r. w sprawie opodatkowania zbiorników fermentacyjno-leżakowych służących do produkcji piwa, użytkowanych na podstawie umowy leasingu przez leasingobiorcę organ podatkowy uznaje stanowisko Wnioskodawcy w opisanym stanie faktycznym

za nieprawidłowe i stwierdza, że w obecnym stanie prawnym zbiornik fermentacyjno-leżakowy podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

UZASADNIENIE

W dniu 15 kwietnia 2026 r. (data wpływu) Podatnik złożył wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości na podstawie ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 707 z późn. zm, dalej: UPiOL) - zbiorników fermentacyjno-leżakowych służących do produkcji piwa.

Opis stanu faktycznego

Wnioskodawca jest właścicielem siedmiu zbiorników fermentacyjno-leżakowych służących do produkcji piwa (dalej jako „Zbiorniki”). Zbiorniki są użytkowane na podstawie umowy leasingu przez leasingobiorcę. Leasingobiorca jest spółką kapitałową z siedzibą we Wrocławiu. Przedmiotem działalności Leasingobiorcy jest, w szczególności, produkcja piwa oraz sprzedaż detaliczna napojów alkoholowych i bezalkoholowych prowadzona w wyspecjalizowanych sklepach.

Każdy ze Zbiorników to cylindryczno-stożkowa konstrukcja wykonana ze stali nierdzewnej. Wysokość jednego Zbiornika to około 7 m.

Każdy Zbiornik jest odwrócony podstawą do góry i umiejscowiony bezpośrednio na gruncie/posadzce przy pomocy własnych nóg. Zbiorniki są wolnostojące, nie są przytwierdzone do gruntu/posadzki, nie są również umieszczone na dodatkowych wzmocnieniach takich jak fundamenty czy konstrukcje wsporcze. Dodatkowo, Zbiorniki nie są w żaden sposób obudowane ani zadaszone. Zbiorniki zostały wyprodukowane przez podmiot specjalizujący się w produkcji urządzeń dla przemysłu browarniczego, a następnie przewiezione i usytuowane w zakładzie Leasingobiorcy. Zbiorniki zostały połączone orurowaniem ze stali nierdzewnej aby umożliwić proces produkcji piwa.

Zbiorniki są wyposażone w określone mechanizmy, które można podzielić na dwie grupy:

- 1/ mechanizmy, które służą danemu Zbiornikowi, np.: kombinacja zaworów powietrza, podłączenie do armatury zabezpieczającej próżnię (na kopule zbiornika), przyłącze rurowe CIP/CO₂, wąż stożkowy, gniazdo spawane na każdy przetwornik temperatury Pt100, przyłącze gwintowane z kurkiem do pobierania próbek DN 10, wylot, górne podłączenie uzupełniające, dwa haki transportowe, osłona na armaturę kopułową zbiornika, przejście pomiędzy zbiornikami (podnośnik nożycowy pozwalający na dojście do platformy), hydrant dla certyfikacji Głównego Urzędu Miar, armatura kopuły zbiornika (składająca się z zaworu próżniowego, zestawu połączeń ze śrubami i gwintami oraz wkładu grzejnego do ochrony przed mrozem), nadciśnieniowy zawór bezpieczeństwa, mechanizm do kontroli temperatury (składający się z termometru i automatycznego zaworu cieczy chłodzącej),

2/ mechanizmy, który równocześnie służą wszystkim Zbiornikom lub niektórym Zbiornikom, np. system pozwalający na indywidualnie programowalną kontrolę temperatury, dwa panele dziobowe CIP do obsługi zbiorników.

Posadowienie Zbiorników w zakładzie Leasingobiorcy nie wymagało pozwolenia na budowę i nie podlegało zgłoszeniu zgodnie z przepisami Ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (t.j. Dz. U. z 2026 r. poz. 524, dalej: Prawo budowlane). Zbiorniki wchodzą w skład zespołu urządzeń stanowiących instalację browarniczą, którą Leasingobiorca wykorzystuje do produkcji piwa. Instalacja ta znajduje się częściowo wewnątrz budynku, a częściowo na zewnątrz.

W ocenie Wnioskodawcy Zbiorniki nie mieszczą się w żadnej z kategorii obiektów budowlanych podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Zbiorniki jako budynki lub ich części

Według Wnioskodawcy Zbiornik nie stanowi budynku w myśl art. 1a. 1 pkt 1) UPiOL, który stanowi, że 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;

Zbiorniki są (przy pomocy własnych nóżek) umiejscowione bezpośrednio na gruncie/posadzce bez przytwierdzenia na stałe. Tym samym, Zbiorniki nie są trwale związane z gruntem, dodatkowo nie posiadają one fundamentów oraz dachu. Z tych względów nie można ich zakwalifikować jako budynków lub ich części. A zatem, Zbiorniki nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budynki lub ich części.

Zbiorniki jako budowle

W ocenie Wnioskodawcy Zbiorniki nie mieszczą się w żadnej z kategorii obiektów, które – zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 UPiOL – stanowią budowle.

W szczególności Zbiorniki nie mogą być uznane za *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* (poz. 6 Załącznika nr 4 do UPiOL). Zbiorniki nie spełniają tych warunków, bowiem:

poz. 6 Załącznika nr 4 do UPiOL dotyczy obiektów przeznaczonych do gromadzenia materiałów, czyli obiektów pełniących funkcję magazynową. Natomiast przeznaczeniem

Zbiorników nie jest gromadzenie materiałów sypkich, występujących w kawałkach, ciekłych ani gazowych. W Zbiornikach zachodzą procesy produkcyjne piwa i są one częścią linii produkcyjnej. Zbiorniki nie służą biernemu magazynowaniu materiałów, lecz aktywnemu przetwarzaniu produktów w toku produkcji piwa. W Zbiornikach zachodzą określone procesy technologiczne, zmierzające do zmiany właściwości substancji (w tym właściwości chemicznych), a nie pozostawienie substancji w niezmienionej formie. W konsekwencji Zbiorniki nie pełnią funkcji magazynowej, ale funkcję procesową.

Zbiorniki są urządzeniami technicznymi, które służą do realizacji określonego procesu produkcyjnego, tzn. do wyprodukowania piwa. W przypadku Zbiorników kluczowym parametrem technicznym nie jest pojemność, ale wyposażenie w odpowiednie mechanizmy, np. mechanizm do kontroli temperatury, zawory pozwalające na regulację ciśnienia. To te elementy techniczne wyznaczają gospodarcze przeznaczenie przedmiotowych Zbiorników i odróżniają je od zbiorników przeznaczonych do przechowywania.

Fakt, że w Zbiornikach odbywa się proces technologiczny związany z substancją, nie oznacza automatycznie, że są one przeznaczone do jej gromadzenia w rozumieniu poz. 6 Załącznika nr 4 UPiOL. Obecność substancji w Zbiornikach jest jedynie elementem procesu produkcyjnego, a nie celem samym w sobie.

W konsekwencji w przekonaniu Wnioskodawcy nie sposób uznać Zbiorniki za obiekty wymienione w pozycji nr 6 w załączniku do UPiOL.

Wnioskodawca wskazuje, że – zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 UPiOL – przez „budowlę” należy rozumieć obiekt, który został *wzniesiony w wyniku robót budowlanych*. Roboty budowlane to *prace polegające na budowie, odbudowie, rozbudowie, nadbudowie, przebudowie lub montażu, do których stosuje się przepisy ustawy – Prawo budowlane*. W konsekwencji, jeśli posadowienie (zamontowanie) danego obiektu (np. urządzenia) nie jest objęte przepisami prawa budowlanego (nie wymaga uzyskania pozwolenia na budowę lub zgłoszenia robót budowlanych), to obiekt taki nie jest wznoszony w wyniku robót budowlanych. Na poparcie swojej tezy Wnioskodawca przywołuje pogląd prezentowany w doktrynie prawa podatkowego: „skoro zatem montaż danego urządzenia nie wymagał uzyskania pozwolenia na budowę ani zgłoszenia, to nie można stwierdzić, by urządzenie to zostało wzniesione w wyniku robót budowlanych. Roboty budowlane w tym przypadku w ogóle nie zostały bowiem przeprowadzone, zgodnie z regulacją ustawy – Prawo budowlane. Tym samym należy stwierdzić, że w stosunku do obiektów, których montaż nie wymaga pozwolenia na budowę ani zgłoszenia, w tym wymienionych w art. 29 prawa budowlanego, przesłanka wzniesienia w wyniku robót budowlanych nie jest spełniona.” (Kałużny Adam, Morawski Wojciech, *Zmiana definicji budynku i budowli w podatku od nieruchomości – próba jak nigdy, efekt jak zawsze?* PP 2025/2/7-16).

Dalej Wnioskodawca dowodzi, że w świetle definicji wynikającej z art. 1a ust. 1 pkt 2 UPIOL budowlą jest obiekt, który został wzniesiony w miejscu przeznaczenia poprzez prace polegające na budowie, odbudowie, rozbudowie, nadbudowie, przebudowie lub montażu. Zbiorniki zostały wyprodukowane przez podmiot specjalizujący się w produkcji urządzeń dla przemysłu browarniczego, a następnie usytuowane w zakładzie Leasingobiorcy. Zbiorniki powstały zatem w procesie produkcyjnym, który jest całkowicie odmienny od procesu budowlanego. Samo ustawienie prefabrykowanego urządzenia na gruncie/posadzce nie powinno być uznawane jako montaż w rozumieniu ustawy - Prawo budowlane, z uwagi na fakt, że nie ingeruje w substancję gruntu ani obiektu budowlanego. W żaden sposób nie można zatem uznać, że Zbiorniki zostały wzniesione w wyniku robót budowlanych.

Powinno to zasadniczo pozwolić na wyłączenie z zakresu opodatkowania w pełni prefabrykowanych urządzeń technicznych, pod warunkiem że do ich montażu w miejscu przeznaczenia nie stosuje się przepisów ustawy - Prawo budowlane.

Wnioskodawca jest świadomy najnowszego orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego (m.in. wyroku z dnia 30 stycznia 2025 r., sygn. III FSK 1156/24 oraz wyroku z dnia 7 października 2025 r., sygn. III FSK 738/24), w którym wskazano, że niektóre zbiorniki mogą stanowić budowle. Orzecznictwo to dotyczy jednak poprzedniego stanu prawnego, a ponadto odmiennych stanów faktycznych, w szczególności dotyczących obiektów przytwierdzonych do fundamentów.

W świetle przywołanych powyżej przepisów oraz przedstawionych argumentów Strona uznała, że Zbiorniki nie stanowią budynków lub ich części ani też budowli i tym samym nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Według Podatnika przyjęcie odmiennego stanowiska prowadziłoby do nieuzasadnionego rozszerzenia zakresu opodatkowania podatkiem od nieruchomości na urządzenia techniczne stanowiące elementy linii technologicznych, co pozostawałoby w sprzeczności z utrwalonym rozróżnieniem pomiędzy obiektami budowlanymi a urządzeniami technicznymi wykorzystywanymi w procesie produkcyjnym.

W przeciwieństwie do zbiorników magazynowych (np. silosów, zbiorników paliwowych), przedmiotowe Zbiorniki:

- nie służą przechowywaniu substancji w stanie niezmienionym,
- nie mogą być użytkowane bez aktywnego sterowania temperaturą i ciśnieniem,
- bez instalacji sterującej i chłodzącej nie spełniają żadnej funkcji gospodarczej,
- nie są eksploatowane w żaden inny sposób niż w procesie produkcyjnym.

Wnioskodawca powziął wątpliwości w zakresie zasadności opodatkowania Zbiorników podatkiem od nieruchomości w związku z czym wystąpił z wnioskiem o interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego.

Stanowisko Organu podatkowego

Po rozpatrzeniu wniosku Prezydent Miasta Wrocławia wyjaśnia, co następuje:

Analiza stanu faktycznego, przedstawionego we wniosku o wydanie interpretacji, obowiązujących przepisów prawa oraz orzecznictwa sądowo-administracyjnego prowadzi do stwierdzenia, że stanowisko Wnioskodawcy w myśl którego zbiornik fermentacyjno-leżakowy nie jest budowlą w myśl art. 1a ust. 1 pkt. 2 lit. a UPiOL, a w konsekwencji nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt. 3 ww. ustawy jest **nieprawidłowe**.

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt. 2 UPiO 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.

Zgodnie z Załącznikiem Nr 4 stanowiącym wykaz obiektów, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt. 2 lit. a ustawy, w pozycji 6 jako podlegający opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości 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.

W poz. 4 Załącznika zamieszczono zbiornik wody surowej, zbiornik retencyjny wody uzdatnionej wchodzące w skład stacji uzdatniania wody, natomiast w poz. 5 znalazł się zbiornik wyrównawczy cieczy nadosadowej wchodzący w skład oczyszczalni ścieków.

Jak słusznie zauważył i dowiódł wnioskodawca, Zbiornik nie jest budynkiem w myśl art. 1a ust. 1 pkt 1 UPiOL: „ budynek – 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.

Zbiornik nie jest trwale związany z gruntem i nie został wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, nie posiada fundamentów ani dachu. Wykluczwszy Zbiornik z definicji budynku należy przeanalizować możliwość uznania Zbiornika za budowlę w myśl art. 1a ust. 1 pkt. 2 UPiOL.

Cytowane powyżej definicje budynku oraz budowli obowiązujące od 1 stycznia 2025r. zostały wprowadzone ustawą z dnia 19 listopada 2024 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o opłacie skarbowej (Dz. U. z 2024 r., poz. 1757). W uzasadnieniu do ustawy, ustawodawca jako przyczynę zmian definicji „budowla” oraz „budynek” wskazał:

Definicja „budowli” została wprowadzona ustawą z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw. Mimo iż celem wprowadzenia do upol definicji „budowli” było usunięcie wątpliwości interpretacyjnych dotyczących rozumienia tego pojęcia na gruncie upol w poprzednim stanie prawnym, w którym z powodu braku definicji pojęciu „budowli” nadawano znaczenie wywiedzione z ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane lub z wykładni językowej, rozwiązanie to okazało się nieprecyzyjne. Proponuje się zatem wprowadzenie do upol autonomicznej definicji pojęcia „budowla” bez odwoływania się do przepisów pozapodatkowych, a także wyszczególnienie kategorii obiektów kwalifikowanych jako budowle w ustawie podatkowej. Konieczne jest również wprowadzenie do upol autonomicznej definicji pojęcia „budynek” bez odwoływania się do przepisów pozapodatkowych, dla zachowania spójności projektowanych regulacji. ...

Budynek będzie definiowany jako 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.

Za budynek nie będą natomiast uznawane obiekty wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość ich użytkowania zgodnie z przeznaczeniem, trwale związane z gruntem, wydzielone z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiadające fundamenty i dach, w których są lub mogą być gromadzone materiały sypkie, materiały występujące w kawałkach, albo materiały w postaci ciekłej lub gazowej, których podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym ich przeznaczenie jest pojemność. Rozwiązanie to ma wyeliminować wątpliwości związane z kwalifikowaniem na potrzeby upol obiektów spełniających ustawowe kryteria budynku i jednocześnie zaliczanych obecnie do budowli na gruncie ustawy – Prawa budowlanego, tj. obiektów typu: zbiorniki, silosy, elewatory lub inne zbiorniki o podobnym gospodarczo charakterze. ...

Kwestia ustalenia, do której z kategorii: budynku czy budowli należy zaliczyć określony obiekt w takich przypadkach, jest obecnie jednym z najczęściej rozstrzyganych sporów podatkowych. W orzecznictwie sądów administracyjnych dominuje obecnie pogląd o zasadności kwalifikowania takich obiektów dla celów podatkowych jako budowle, jeżeli ich wyróżniającą się cechą nie jest powierzchnia użytkowa.”

Zmiany wprowadzone ustawą z dnia 19 listopada 2024 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o opłacie skarbowej w zakresie zmiany definicji budynku oraz budowli oparto na ugruntowanym orzecznictwie sądów administracyjnych w tym Naczelnego Sądu Administracyjnego.

W efekcie, wprowadzonych zmian, ustawodawca wyodrębnił w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych dwa rodzaje zbiorników:

- zbiorniki o konstrukcji budynku (wykonane z użyciem wyrobów budowlanych, wydzielone z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiadają fundamenty i dach), w których są lub mogą być gromadzone materiały sypkie, materiały występujące w kawałkach, albo materiały w postaci ciekłej lub gazowej, których podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym ich przeznaczenie jest pojemność

oraz

- zbiorniki wymienione w Załączniku nr 4 do ustawy jako obiekty niebędące budynkiem, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem, wzniesione w wyniku robót budowlanych, także w przypadku, gdy stanowią część obiektu niewymienionego w ustawie.

Zbiorniki fermentacyjno-leżakowe należą do drugiej z wymienionych kategorii.

Zbiorniki fermentacyjno-leżakowe zbudowane są z wielu elementów. Wśród nich wyróżnić można przede wszystkim płaszcz chłodzący, termometr elektroniczny, pod i nadciśnieniowy zawór bezpieczeństwa, aparat czopowy, tabliczkę znamionową,

poziomowskaz z przymiarem sztywnym, a także głowicę myjącą CIP. Oprócz tego urządzenie wyposażane jest w zawory pobiercze, napełniające i opróżniające.

Jak wyjaśnił Podatnik zbiorniki są wyposażone w kombinację zaworów powietrza, podłączenie do armatury zabezpieczającej próżnię (na kopule zbiornika), przyłącze rurowe CIP/CO₂, włącz stożkowy, gniazdo spawane na każdy przetwornik temperatury Pt100, przyłącze gwintowane z kurkiem do pobierania próbek DN 10, wylot, górne podłączenie uzupełniające, dwa haki transportowe, osłona na armaturę kopułową zbiornika, przejście pomiędzy zbiornikami (podnośnik nożycowy pozwalający na dojście do platformy), hydrant dla certyfikacji Głównego Urzędu Miar, armatura kopuły zbiornika (składająca się z zaworu próżniowego, zestawu połączeń ze śrubami i gwintami oraz wkładu grzejnego do ochrony przed mrozem), nadciśnieniowy zawór bezpieczeństwa, mechanizm do kontroli temperatury (składający się z termometru i automatycznego zaworu cieczy chłodzącej), Zbiorniki leżakowe muszą odpowiadać rzeczywistym wymaganiom technologii browarniczej, w której kluczowe znaczenie ma stabilność procesów oraz kontrola parametrów dojrzewania produktu. Proces leżakowania stanowi etap technologiczny odpowiedzialny za stabilizację fizykochemiczną oraz osiągnięcie powtarzalnych właściwości produktu końcowego. Konstrukcja zbiornika musi zapewniać precyzyjną kontrolę temperatury, bezpieczeństwo pracy instalacji oraz pełną zgodność z normami higienicznymi branży spożywczej. Każdy zbiornik musi być dopasowany do charakteru instalacji produkcyjnej, dostępnej przestrzeni oraz specyfiki procesu technologicznego. Zbiorniki browarnicze mogą mieć pojemność od 100 l do 5 000 hl. Podstawowe właściwości techniczne i znaczenie gospodarcze zbiorników wyznacza ich pojemność, co kwalifikuje je do kategorii zbiorników w myśl UPIOL.

Proces leżakowania to proces wymagający odpowiednio długiego czasu. „Leżakować” w znaczeniu Wielkiego Słownika Języka Polskiego oznacza „nabierać odpowiednich właściwości, będąc odpowiednio długo przechowywanym w określonych warunkach”. Tak więc Zbiornik o funkcji leżakowo - fermentacyjnej służy również do przechowywania materiału w postaci ciekłej.

Wnioskodawca dowodzi, iż Zbiornik nie jest przeznaczony do gromadzenia materiałów sypkich, występujących w kawałkach, ciekłych ani gazowych gdyż w Zbiornikach zachodzą procesy produkcyjne piwa i są one częścią linii produkcyjnej. Zbiorniki nie służą biernemu magazynowaniu materiałów, lecz aktywnemu przetwarzaniu produktów w toku produkcji piwa. W Zbiornikach zachodzą określone procesy technologiczne, zmierzające do zmiany właściwości substancji (w tym właściwości chemicznych), a nie pozostawienie substancji w niezmięnionej formie. W konsekwencji Zbiorniki nie pełnią funkcji magazynowej, ale funkcję procesową.

W ocenie tutejszego organu argumentacja przedstawiona przez wnioskodawcę nie znajduje potwierdzenia w treści omawianych przepisów. Ustawodawca nie wskazuje przy tym, że gromadzenie materiałów sypkich, materiałów występujących w kawałkach albo materiałów w postaci ciekłej lub gazowej jest wyłączną funkcją którą ma spełniać zbiornik aby zakwalifikować go do przedmiotów opodatkowania podatkiem od nieruchomości (budowli). Świadczy o tym użyte przez ustawodawcę sformułowanie cech 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 opisanym we wniosku stanie faktycznym dodatkowe funkcje pełnione przez zbiornik nie skutkują jego wyłączeniem z katalogu przedmiotów opodatkowania zawartych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych oraz w załączniku nr 4. Zasadniczy proces odbywający się w zbiorniku fermentacyjno-leżakowym wymaga zawsze uprzedniego zgromadzenia materiału w postaci ciekłej. Powyższa wykładnia zgodna jest z orzecznictwem Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 30 stycznia 2025 r. (sygn. III FSK 1156/24) orzekł: "zbiornik", o którym mowa w art. 3 pkt 3 P.b., należy rozumieć taki obiekt budowlany, który służy gromadzeniu jakiejś substancji nie tylko w celu jej wyłącznego magazynowania (krótko lub długookresowego) w stanie niezmienionym. Może to być również obiekt budowlany, którego cechą charakterystyczną jest objętość (a nie powierzchnia użytkowa) służący do gromadzenia jakiejś substancji również w innych celach, np. separowania, przetwarzania, uszlachetniania, itp. Fakt, że zbiorniki nie służą wyłącznie magazynowaniu, lecz zachodzą w nich określone procesy technologiczne, zmierzające do zmiany fizycznych, chemicznych i innego rodzaju właściwości substancji, a nie pozostawienie substancji w niezmienionej formie jak przy magazynowaniu, nie wystarczy do zaprzeczenia, że są one zbiornikami w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.p.b. (por. wyroki NSA z 13 kwietnia 2022 r., III FSK 3495-3497/21 i III FSK 4251/21).

Wyrok ten zapadł wprawdzie w sprawie dotyczącej stanu prawnego obowiązującego przed 31 grudnia 2024 r., jednak jak wcześniej wspomniano orzecznictwo to było podstawą dla zmian wprowadzonych ustawą z dnia 19 listopada 2024 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o opłacie skarbowej. Naczelny Sąd Administracyjny wyznaczył kierunek, który ustawodawca uwzględnił w zmianach wprowadzonych do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Zaprojektowanie nowej definicji budowli miało na celu zachowanie w jak największym stopniu fiskalnego status quo zakresu opodatkowania, przez przeniesienie wskazanych w ustawie prawo budowlane obiektów budowlanych będących budowlami oraz urządzeń budowlanych do załącznika nr 4 do UPiOL zawierającego katalog budowli oraz do art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. b–e.

Aktualnie kształtuje się linia orzecznicza dotycząca stanu prawnego obowiązującego od 1 stycznia 2025r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu w wyroku z dnia 12 marca 2026 r. I SA/Wr 813/25 stwierdza: „w ocenie Sądu okoliczność, że omawiane zbiorniki pozostają częścią instalacji technologicznej Spółki nie wyklucza, że mogą one podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowle. Nie można bowiem przyjąć, że zbiorniki te są instalacjami, które winny być opodatkowane razem z budynkiem, w którym się znajdują, jako instalacje zapewniające możliwość użytkowania budynku zgodnie z przeznaczeniem. Skoro bowiem sama Spółka twierdzi, że są one elementem instalacji technologicznej Spółki, to nie mogą być uznane za niezbędne do użytkowania budynku zgodnie z przeznaczeniem, bowiem służą produkcji, a nie użytkowaniu budynku. Po drugie należy wskazać, że nietrafne jest stanowisko spółki, że pojęcie "materiałów" użyte w załączniku nr 4 do UPiOL w poz. 6 należy zawęzić wyłącznie do materiałów rozumianych jako coś, z czego coś innego będzie mogło zostać wykonane. Takie rozumienie tego wyrazu byłoby zbyt wąskie i oznaczałoby swoistą nieracjonalność ustawodawcy, który opodatkowaniem miałyby objąć ograniczoną pulę obiektów, podczas gdy w omawianej definicji istotne jest wskazanie na podstawowy parametr techniczny, wyznaczający przeznaczenie obiektu, którym jest pojemność. Nadto przeciwko wąskiemu rozumieniu pojęcia "materiał" przemawia wyliczenie, które obejmuje materiały sypkie, materiały występujące w kawałkach albo materiały w postaci ciekłej lub gazowej. ... Wyraz "materiał" należy bowiem rozumieć jako "to, z czego wytwarzane są lub składają się przedmioty; tworzywo, surowiec, substancja; przedmiot będący podstawą produkcji innych przedmiotów; artykuł, produkt, rzecz materialna" (zob. Słownik języka polskiego pod red. W. Doroszewskiego).

Sąd potwierdził, że w przypadku zbiorników; w kontekście podatkowej definicji budowli; decydujące znaczenie ma ich konstrukcja i parametr pojemności, natomiast rodzaj przechowywanej substancji nie jest istotny dla kwalifikacji podatkowej. Kluczowe są kryteria funkcjonalne (związek z działalnością gospodarczą), oraz techniczne (sposób posadowienia i montażu).

Ustawodawca nie uzależnił również zakwalifikowania obiektu jako budowli dla celu podatku od nieruchomości od pełnienia przez ten obiekt samodzielnej funkcji gospodarczej. Stąd argument Strony, że Zbiorniki nie stanowią samodzielnych obiektów funkcjonalnych przez co mogą być użytkowane wyłącznie jako element większej instalacji technologicznej i bez niej nie spełniają żadnej funkcji gospodarczej, w opinii organu podatkowego nie stanowi powodu dla wykluczenia Zbiorników spod podatkowej definicji budowli.

Pozostaje do rozważenia kwestia czy zbiorniki zostały „wzniesione w wyniku robót budowlanych”.

Roboty budowlane zdefiniowano w art. 1a ust. 1 pkt 2b UPiOL: „roboty budowlane – prace polegające na budowie, odbudowie, rozbudowie, nadbudowie, przebudowie lub montażu, do których stosuje się przepisy ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz. U. z 2025 r. poz. 418). W prawie budowlanym ustawodawca nie zawarł definicji montażu.

Z opisu dokonanego przez podatnika wynika, że: „Każdy Zbiornik jest odwrócony podstawą do góry i umiejscowiony bezpośrednio na gruncie/posadzce przy pomocy własnych nóżek. Zbiorniki są wolnostojące, nie są przytwierdzone do gruntu/posadzki, nie są również umieszczone na dodatkowych wzmocnieniach takich jak fundamenty czy konstrukcje wsporcze. Dodatkowo, Zbiorniki nie są w żaden sposób obudowane ani zadaszone. Zbiorniki zostały wyprodukowane przez podmiot specjalizujący się w produkcji urządzeń dla przemysłu browarniczego, a następnie przewiezione i usytuowane w zakładzie Leasingobiorcy. Zbiorniki zostały połączone orurowaniem ze stali nierdzewnej aby umożliwić proces produkcji piwa. Posadowienie Zbiorników w zakładzie Leasingobiorcy nie wymagało pozwolenia na budowę i nie podlegało zgłoszeniu zgodnie z przepisami Ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 418 z późn. zm., dalej: Prawo budowlane). Zbiorniki wchodzi w skład zespołu urządzeń stanowiących instalację browarniczą, którą Leasingobiorca wykorzystuje do produkcji piwa. Instalacja ta znajduje się częściowo wewnątrz budynku, a częściowo na zewnątrz.”

W ocenie tutejszego organu podatkowego spółka błędnie przyjmuje, że montaż Zbiorników nie spełnia warunków ustawowej definicji.

Montaż jest integralnym elementem działalności budowlanej. Wprowadzenie do podatkowej definicji „montażu” rozszerza rozumienie robót budowlanych, obejmując nie tylko procesy, takie jak budowa, przebudowa lub rozbudowa, lecz także montaż, który może być kluczowym etapem powstawania obiektu budowlanego. Montaż obejmuje zarówno zestawienie prefabrykowanych elementów, jak i ich trwałe połączenie z gruntem lub innymi elementami infrastruktury. W praktyce oznacza to, że również zaawansowane procesy technologiczne, takie jak instalacja urządzeń przemysłowych czy infrastruktury technicznej, mogą być kwalifikowane jako roboty budowlane, jeśli spełniają kryteria określone w przepisach. (*Łukasz Rogowski „Proces przemysłowy a roboty budowlane i nowe przepisy dotyczące opodatkowania budowli”*).

Montaż zbiornika browarniczego o parametrach opisanych we wniosku, wysokości 7 metrów wymaga specjalistycznej obsługi. Nie bez znaczenia pozostaje fakt, że w przypadku obiektów wymienionych w poz. 6 Załącznika nr 4 do UPiOL nie zastosowano wymogu „trwałego związania z gruntem”. Zatem ustawodawca uwzględnił montaż jako rodzaj robót budowlanych nie wiążących się z „trwałym związaniem z gruntem”. Proces montażu może być integralnym elementem wznoszenia obiektu budowlanego i nie odnosi się wyłącznie do samego fizycznego połączenia gotowych elementów, ale również do całego szeregu działań, które zapewniają jego funkcjonalność i bezpieczeństwo użytkowania. Zanim obiekt

zostanie uznany za w pełni funkcjonalny, wymaga wykonania licznych prac montażowych oraz połączenie z innymi systemami infrastruktury technicznej. Montaż elementów prefabrykowanych w budynku obejmuje ich dostarczenie, ustawienie oraz połączenie zgodnie z dokumentacją techniczną. Montaż w przestrzeni zamkniętej, takiej jak budynek, wymaga często użycia specjalistycznych narzędzi, jak dźwigi wewnętrzne, suwnice lub podnośniki, co stanowi istotny element procesu budowlanego. Usytuowanie urządzenia w budynku nie wpływa na jego kwalifikację jako obiektu budowlanego.

Powyższe stanowisko znajduje potwierdzenie w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 18 lutego 2026r. I SA/Łd 667/25 w którym stwierdził cyt.: „wobec tego, że zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2b UPiOL przez roboty budowlane rozumie się również montaż, do którego stosuje się przepisy ustawy Prawo budowlane, nie ma znaczenia, który konkretnie przepis tej ostatniej ustawy jest stosowany do montażu. Przepisy ustawy Prawo budowlane stosuje się do obiektów wznoszonych w wyniku montażu, niezależnie od tego, czy wymagają pozwolenia na budowę bądź zgłoszenia (por. wyrok WSA w Lublinie z dnia 3 grudnia 2025 r. o sygn. akt I SA/Lu 470/25). Podkreślić trzeba, że stosownie do art. 1a ust. 1 pkt 2b UPiOL roboty budowlane to prace polegające na budowie, odbudowie, rozbudowie, nadbudowie, przebudowie lub montażu, do których stosuje się przepisy ustawy Prawo budowlane. W uwagi na podniesioną w skardze argumentację istotne jest po pierwsze, że jak wyjaśniono w orzecznictwie sądów administracyjnych, przymocowanie gotowych elementów do podłoża poprzez zamontowanie (składanie z gotowych części), a nawet ustawienie na podłożu obiektu bez podłączenia spełnia definicję montażu. Inaczej mówiąc - roboty polegające na ustawieniu obiektu na podłożu bez wykonywania prac połączeniowych mieszczą się w pojęciu montażu, o jakim mowa w art. 3 pkt 7 ustawie Prawo budowlane. Pamiętać trzeba, że określenie ustawowe "montaż" nie zostało zdefiniowane w art. 1a ust. 1 pkt 2b UPiOL ani w art. 3 pkt 7 ustawie Prawo budowlane. Zwrot ten należy interpretować przy użyciu reguł języka powszechnego jako składanie urządzeń z gotowych części bądź zakładanie, instalowanie urządzeń technicznych (zob. Wielki słownik języka polskiego PWN, tom h-n, Warszawa 2018, s. 952).”... „Zamiast tego, definicja ta skupia się na "wzniesione w wyniku robót budowlanych", co ma szerszy zakres i obejmuje obiekty wykonane w różnych lokalizacjach, a nie tylko w miejscu ich docelowego przeznaczenia... Oznacza to, że wolą ustawodawcy było rozszerzenie pojęcia budowli (i tym samym ich opodatkowywania) na wolnostojące urządzenia czy zbiorniki wykonane w fabryce, które zostały przeniesione a następnie posadowione u podatnika bez potrzeby dokonywania dalszych prac budowlanych.”

Powyższa argumentacja dowodzi, że Zbiornik fermentacyjno-leżakowy należy traktować jako obiekt niebędący budynkiem wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem, wymieniony w załączniku nr 4 (poz. 6) - 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 wzniesiony w wyniku robót budowlanych.

Po przeanalizowaniu okoliczności podanych we wniosku, obowiązujących przepisów prawa podatkowego, orzecznictwa sądowno-administracyjnego, organ podatkowy uznaje za **nieprawidłowe** stanowisko Wnioskodawcy w zakresie uznania, że w obecnym stanie prawnym zbiornik fermentacyjno-leżakowy nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Interpretacja indywidualna ma swoisty charakter prawny, ponieważ jej przedmiotem jest wykładnia przepisów, a nie tradycyjne rozstrzygnięcie w sprawie podatkowej wymiarowej albo służące realizacji zobowiązania. Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawno - podatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się ze stanem faktycznym (opisem zdarzenia przyszłego) podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku.

W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu opisu sprawy, przedstawionego we wniosku, wydana interpretacja nie będzie miała zastosowania.

Pouczenie:

Zgodnie z art. 14 na § 1 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. 119 a;
- 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. 14 na § 2 ordynacji podatkowej).

Na niniejszą interpretację Wnioskodawcy przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu, ul. Św. Mikołaja 78-79, 50-126 Wrocław, w terminie 30 dni od doręczenia interpretacji. Skargę wnosi się za pośrednictwem Prezydenta Wrocławia (art. 53 §1 oraz art. 54 §1 i §2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. z 2026 r. poz. 143).

Sebastian
Maciej
Skurzewski

Elektronicznie podpisany
przez Sebastian Maciej
Skurzewski
Data: 2026.06.03 14:49:16
+02'00'

podpisano podpisem elektronicznym

Z up. PREZYDENTA
Sebastian Skurzewski
Z-ca Dyrektora Wydziału Podatków i Opłat

