

Saga o silosach i magazynach – koniec, czy nowy początek? - Daniel Panek (Crido) (wprowadzenie), Sebastian Potocki (UM Łódź), Julia Dobrowolska (EY), Piotr Kalemba (Thedy)

1. Wprowadzenie

Orzecznictwo po nowelizacji obowiązującej od 1 stycznia 2025 r. pokazuje, że zmiana definicji budowli – w tym wprowadzenie wyraźnego odwołania do silosów i zbiorników – nie zakończyła sporów dotyczących ich kwalifikacji w podatku od nieruchomości, lecz raczej „przeostroła” je na nowe pola.

Jednym z ognisk sporów stało się pojęcie „materiał”, którym posługuje się ustawodawca, oraz relacja między technicznymi klasyfikacjami obiektów a ustawową definicją budowli.

Kwestie te są coraz obszerniej poruszane w orzecznictwie, ale nie doczekały się jeszcze jednoznacznego rozstrzygnięcia – sądy prezentują bowiem niejednolite podejście w tym zakresie.

2. Podstawy prawne

Art. 1a. [Definicje legalne] – Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych Orzecznictwo

1. Użyte w ustawie określenia oznaczają:

1) 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;

2) budowla:

a) obiekt niebędący budynkiem, wymieniony w załączniku nr 4 do ustawy, 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;

ZAŁĄCZNIK Nr 4

WYKAZ OBIEKTÓW, O KTÓRYCH MOWA W ART. 1A UST. 1 PKT 2 LIT. A USTAWY

Pozycja	Obiekt
(...)	(...)
4	zbiornik wody surowej , hala technologiczna, zbiornik retencyjny wody uzdatnionej , odstojnik wód popłucznych - wchodzące w skład stacji uzdatniania wody
5	stacja zlewna, przepompownia ścieków oczyszczonych, osadnik wstępny, osadnik wtórny, reaktor biologiczny, komora tlenowa, komora rozdziału, komora niedotleniona, komora beztlenowa, zagęszczacz grawitacyjny, instalacja do odwadniania osadów, instalacja do odgazowywania, stacja zagęszczania osadu nadmiernego, stacja dozowania kwasu octowego, zbiornik wyrównawczy cieczy nadosadowej , przepompownia osadu recykulowanego i nadmiernego, komora predenitryfikacji - wchodzące w skład oczyszczalni ścieków
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
(...)	(...)

3. Orzecznictwo

1.1. Gromadzenie a magazynowanie

Wyrok WSA we Wrocławiu z 24.03.2026 (I SA/Wr 673/25)

(...) należy odnieść się do zastrzeżeń skargi, co do zakwalifikowania zbiorników na azot i glikol do poz. 6 załącznika nr 4 do u.p.o.l., w oparciu o kryterium pojemności i przeznaczenia – gromadzenia cieczy/gazu. Skarżący uważa, że skoro przedmiotowe zbiorniki stanowią element ciągu technologicznego (biorą udział w procesie technologicznym, warunkując jego bezpieczne i efektywne przeprowadzenie) to nie służą do magazynowania, a więc nie wypełniają definicji z poz. 6 załącznika nr 4. W pierwszej kolejności z zarzutów skargi nie wynika by Skarżący kwestionował, że wobec zbiorników wskazanych we wniosku zostało spełnione kryterium podstawowego parametru technicznego wyznaczającego ich przeznaczenie w postaci pojemności. Następnie Sąd zwraca uwagę, że w spornej pozycji załącznika nr 6 wskazano na funkcję "gromadzenia", a nie "magazynowania".

(...) Zdaniem Sądu gromadzenie np. jakiejś substancji niekoniecznie ma na celu jej (z)magazynowanie (a więc zgromadzenie celem późniejszego wykorzystania). Innymi słowy należy przyjąć że magazynowanie to następstwo (z)gromadzenia substancji, a gromadzenie jakiejś substancji w instalacji nie musi oznaczać w każdym przypadku jej magazynowania.

Wyrok WSA w Łodzi z 18.02.2026 (I SA/Łd 668/25)

W załączniku nr 4 u.p.o.l. w poz. nr 6 wymieniono jako budowlę podlegającą opodatkowaniu - 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.

Oznacza to, że argument Wnioskodawcy, iż z uwagi na fakt, że Zbiornik pełni inną funkcję niż gromadzenie i z tego tytułu nie można go uznać za obiekt wymieniony w poz. 6 Załącznika jest chybiony.

Ustawodawca, co prawda wyrzuca z poz. nr 6 do załącznika nr 4 nazwę "zbiornik" używając sformułowania "obiekt", jednak wymienione w nich pozostałe cechy spełniają definicję zbiornika. Analizując powyższe cechy wynikające z poz. nr 6 przedmiotowy zbiornik spełnia je wszystkie. Po pierwsze występują w nim materiały w postaci gazowej, po drugie parametrem technicznym jest pojemność, a po trzecie spełnia funkcję stabilizacji ciśnienia, gdyż może pełnić inną funkcję niż gromadzenie. Ponadto jeśli w tym przypadku zbiornik ten pełniąc opisaną funkcję "stabilizatora" może też (ale nie musi) służyć do przechowywania materiałów, zgodnie z opisem zawartym w poz. nr 6 załącznika nr 4 u.p.o.l.

1.2. Materiał – czy w ogóle ma znaczenie?

Wyrok WSA w Poznaniu z 26.03.2026 (I SA/Po 851/25)

Istotnie, przepisy u.p.o.l. nie zawierają definicji użytego w powyższym przepisie pojęcia "materiał". Słownik języka p. PWN wskazując znaczenie tego słowa stwierdza: "to, z czego się wytwarza lub z czego się składają albo powstają jakieś rzeczy lub obiekty". Synonimami tego słowa są: tworzywo, materia, surowiec, budulec. Zdaniem Sądu nie jest uprawnione twierdzenie organu, że zwrot "inny niż wymieniony w poz. [...] i poz. [...]" pozwala na przyjęcie, że zbiorniki, komory i osadniki wymienione w tych pozycjach mogą mieć cechy określone w poz. [...] zatem służą m. in. do gromadzenia materiałów. Obiekt wskazany w poz. [...], to obiekt inny niż wymieniony w poz. [...] i poz. [...] Nie oznacza to jednak, że w obiektach wymienionych w tych dwóch pozycjach ([...] i [...]) są lub mogą być gromadzone materiały. Jednak wobec wielu znaczeń pojęcia "materiał" istotnie materiałem tym może być również brudna woda pochodząca z wód powierzchniowych, która spływa do osadnika.

Nie oznacza to jednak, że osadnik służy do gromadzenia materiału w postaci ciekłej jakim jest brudna woda. Zawarty w poz. [...] opis obiektu rozpatrywać należy jako spójną całość, natomiast dzielenie go poprzez definiowanie poszczególnych użytych w nim pojęć czy zwrotów wypacza zamysł ustawodawcy. Według Słownika języka P. PWN "gromadzenie", to zbieranie i składanie w jednym miejscu jakiejś rzeczy, a zatem mowa o celu dokonywania tej czynności, którym jest właśnie zbieranie i składanie w jednym miejscu. W stanie faktycznym niniejszej sprawy brudna woda, nawet jeśli przyjąć, że jest materiałem, o którym mowa w poz. [...], w osadniku nie jest gromadzona, ponieważ osadnik nie służy do jej zbierania i składania. Organ przyjął, że w osadniku następuje gromadzenie wód brudnych w celu ich oczyszczenia. Z brzmienia poz. [...] nie wynika, że materiał jest gromadzony w obiekcie w jakimś celu, np. w celu jego oczyszczania, choć dodatkowo taki proces może w nim zachodzić, ale nie musi. Materiał ma być w tym obiekcie "zbierany i składany", natomiast sporny osadnik nie służy zbieraniu i składaniu wód brudnych, albowiem służy on ich oczyszczaniu.

Podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym przeznaczenie danego obiektu, który pozwala na zakwalifikowanie go do poz. [...], jest jego pojemność. Najistotniejsze w niniejszym sporze jest właśnie to, że przeznaczeniem osadnika wód brudnych jest oczyszczanie zbieranych z terenu kopalni brudnych wód powierzchniowych w wyniku procesu sedymentacji (redukowania ilości zawiesiny poprzez filtr roślinny) przed ich odprowadzeniem do sieci rzecznej, a zatem pojemność zbiornika nie wyznacza jego przeznaczenia, którym

jest proces sedymentacji a nie gromadzenie wód brudnych. Zdaniem Sądu, aby dany obiekt uznać za obiekt, o którym mowa w poz. [...] jego przeznaczeniem musi być gromadzenie materiałów i z tego powodu tak istotnym (podstawowym) parametrem technicznym to przeznaczenie wyznaczającym jest jego pojemność. Mimo, że w spornym osadniku znajduje się brudna woda, która do niego spłynęła z powierzchni kopalni, to nie jest on przeznaczony do jej gromadzenia, tylko do jej oczyszczania, zatem pojemności nie można uznać za podstawowy parametr osadnika, którego przeznaczeniem nie jest gromadzenie tej wody.

Wyrok WSA we Wrocławiu z 12 marca 2026 r. (I SA/Wr 813/25)

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 u.p.o.l. 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 miałby 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. Trudno zgodzić się ze Skarżącą, że zbiornik do przechowywania gazu miałby nie mieścić się w zbiorze obiektów, o których mowa w załączniku nr 4 do u.p.o.l. w poz. 6, tylko dlatego, że z owego gazu nic nie zostanie w przyszłości wytworzone, lecz gaz ów będzie zużyty jako paliwo. Po trzecie wreszcie, należy wskazać, że pojęcie "materiał" z językowego punktu widzenia nie odnosi się wyłącznie do czegoś, z czego coś innego będzie mogło zostać wykonane. 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). Zdaniem Sądu z powyższych względów stanowisko strony skarżącej nie zasługiwało na uwzględnienie.

1.3. A jeżeli już ma – to rozumieć go potocznie czy inaczej?

Wyrok WSA w Poznaniu z 12.03.2026 (I SA/Po 909/25)

Istotnie, przepisy u.p.o.l. nie zawierają definicji użytego w powyższym przepisie pojęcia "materiał". Słownik języka p. PWN, wskazując znaczenie tego słowa, stwierdza: "to, z czego się wytwarza lub z czego się składają albo powstają jakieś rzeczy lub objekty". Synonimami tego słowa są: tworzywo, materia, surowiec, budulec. Zdaniem Sądu nie jest uprawnione twierdzenie organu, że zwrot "inny niż wymieniony

w poz. 4 i poz. 5" pozwala na przyjęcie, że zbiorniki, komory i osadniki wymienione

w tych pozycjach mogą mieć cechy określone w poz. 6, zatem służą m. in. do gromadzenia materiałów. Obiekt wskazany w poz. 6, to obiekt inny niż wymieniony

w poz. 4 i poz. 5. Nie oznacza to jednak, że w obiektach wymienionych w tych dwóch pozycjach (4 i 5) są lub mogą być gromadzone materiały. Jednak wobec wielu znaczeń pojęcia "materiał" istotnie materiałem tym może być również brudna woda pochodząca z wód powierzchniowych, która spływa do osadnika.

Nie oznacza to jednak, że osadnik służy do gromadzenia materiału w postaci ciekłej jakim jest brudna woda. Zawarty w poz. 6 opis obiektu rozpatrywać należy jako spójną całość, natomiast dzielenie go poprzez definiowanie poszczególnych użytych

w nim pojęć czy zwrotów wypacza zamysł ustawodawcy. Według Słownika języka p. PWN "gromadzenie", to zbieranie i składanie w jednym miejscu jakiejś rzeczy, a zatem mowa o celu dokonywania tej czynności, którym jest właśnie zbieranie

i składanie w jednym miejscu. W stanie faktycznym niniejszej sprawy brudna woda, nawet jeśli przyjąć, że jest materiałem, o którym mowa w poz. 6, w osadniku nie jest gromadzona, ponieważ osadnik nie służy do jej zbierania i składania. Organ przyjął, że w osadniku następuje gromadzenie wód brudnych w celu ich oczyszczenia. Z brzmienia poz. 6 nie wynika, że materiał jest gromadzony w obiekcie w jakimś celu, np. w celu jego oczyszczania, choć dodatkowo taki proces może w nim zachodzić, ale nie musi. Materiał ma być w tym obiekcie "zbierany i składany", natomiast sporny osadnik nie służy zbieraniu i składaniu wód brudnych, albowiem służy on ich oczyszczaniu.

Wyrok WSA w Bydgoszczy z 14.04.2026 (I SA/Bd 78/26)

Reasumując zgodzić się należy ze Skarżącą iż prawidłowa wykładnia art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. powinna prowadzić do wniosku, że wyłączeniu z kategorii budynków podlegają tylko te obiekty, o cechach konstrukcyjnych budynku, w których są lub mogą być gromadzone wyłącznie materiały, czyli substancje, które służą do produkcji, a nie produkty czy też wyroby (efekty produkcji) i których podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym ich przeznaczenie jest pojemność. Tym samym, przedstawiona w zaskarżonej interpretacji wykładnia art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., w świetle której nie ma znaczenia, czy w Silosie magazynowany jest produkt, czy surowiec - jest błędna. W konsekwencji, błędna wykładnia zakresu wyłączenia z kategorii budynków doprowadziła do niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.o.l. w związku z poz. 6 zał. Nr 4 i wadliwego uznania, że Silos stanowi budowlę a nie budynek. Ponadto, mając na uwadze, że cukier - z perspektywy procesu produkcyjnego cukrowni - jest produktem, a nie materiałem, Silos nie odpowiada charakterystyce obiektu opisanego w poz. 6 Załącznika nr 4 do u.p.o.l. (ani też charakterystyce innych obiektów wymienionych w tym Załączniku). Silos na cukier nie mieści się więc w hipotezie art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.o.l. w zw. z poz. 6. Załącznika nr 4. Zatem Silos na cukier nie powinien podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowla.

4. Podstawy dyskusji

1. Przepisy przed i po 1 stycznia 2025 r. - czy „nowy” model opodatkowania silosów i zbiorników faktycznie porządkuje praktykę, czy raczej przesuwają linię sporu?
2. Czy pojęcie „zbiornik”, w oparciu o które ocenialiśmy do końca 2024 r. czy dany obiekt jest budowlą, jest równoznaczne wprowadzonemu od 1 stycznia 2025 r. pojęciu „obiekt służący do gromadzenia materiałów 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”?
3. Jak rozumieć pojęcie „materiał” – czy i ewentualnie jak wpływa ono na ocenę czy dany silos / zbiornik jest budowlą?
4. Czy i w jakim zakresie zmiana funkcji obiektu (z magazynowania materiału na magazynowanie produktu gotowego lub odwrotnie) powinna skutkować zmianą kwalifikacji podatkowej – i od kiedy (ex nunc, ex tunc)?
5. Czy nowe przepisy mają znaczenie dla opodatkowania tzw. zbiorników procesowych (zbiorników, w których zachodzą różnego rodzaju procesy)?
6. Jak traktować obiekty „pomiędzy” budynkiem i budowlą (np. magazyny soli)?
7. Postulaty de lege ferenda – propozycje zmian w opodatkowaniu zbiorników ze strony praktyków