

Rodzaj dokumentu - Indywidualna interpretacja

Sygnatura - WPIOL-VI.310.3.2020.MP

Data – 14.01.2021 r.

Autor - Prezydent Miasta Szczecin

Temat – Opodatkowanie tymczasowych obiektów budowlanych

Słowa kluczowe - Podatek od nieruchomości, tymczasowy obiekt budowlany

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 14j § 1 i § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.) oraz upoważnienia Prezydenta Miasta Szczecin z dnia 08 grudnia 2015 r. znak: WO-I.0052.3.168.2015.KO w sprawie wydawania decyzji administracyjnych, postanowień i zaświadczeń w zakresie postępowania podatkowego dotyczącego podatków i opłat lokalnych

stwierdzam,

że stanowisko Wnioskodawcy, w zakresie opodatkowania obiektu budowlanego – przekrycia namiotowego, w podatku od nieruchomości, na podstawie ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, w opisanym we wniosku stanie faktycznym, jest nieprawidłowe.

UZASADNIENIE

XXX wystąpiła z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego na podstawie ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (dalej: u.p.o.l.). Wniosek dotyczy zaistniałego stanu faktycznego.

W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny:

Wnioskodawca jest przedsiębiorcą, który działa w formie spółki XXX. Spółka jest właścicielem obiektu budowlanego - przekrycia namiotowego o funkcji rozrywkowej i rekreacyjno – sportowej, posadowionego w granicach działki nr XXX z obrębu XXX położonej w rejonie ul. XXX w XXX. Obiekt budowlany jest użytkowany w oparciu o decyzję, pozwolenie na użytkowanie tymczasowego obiektu budowlanego – przekrycia namiotowego z dnia XXX (dołączonego do wniosku) wydanego przez Powiatowego Inspektora Nadzoru Budowlanego znak: XXX. Przekrycie namiotowe nie jest wpisane do rejestru budynków, nie jest też obiektem trwale związanym z gruntem, jest mocowane śrubami do podłoża za pomocą kotew betonowych

Z dołączonego do wniosku pozwolenia na użytkowanie wynika, cyt.(...) *przedmiotowa budowa wykonana została na podstawie decyzji Prezydenta XXX nr XXX z dnia XXX obejmującej budowę tymczasowego obiektu budowlanego - przekrycia namiotowego o funkcji rozrywkowej i rekreacyjno – sportowej wraz z urządzeniami budowlanymi w granicach działki nr XXX, obejmującą wykonanie wewnątrz przekrycia namiotowego zespołu pomieszczeń kawiarni oraz dwóch zespołów sanitarnych z szatniami, a także zewnętrznych odcinków instalacji wodociągowej, kanalizacji sanitarnej i gazowej. Inwestycję zrealizowano z nieistotnymi zmianami w stosunku do zatwierdzonego projektu budowlanego, co zostało potwierdzone przez kierownika budowy, inspektora nadzoru inwestorskiego, projektanta oraz przeprowadzoną przez tu. Inspektorat w dniu XXX kontrolę obowiązkową (...).*

W związku z powyższym Wnioskodawca zadał następujące pytanie:

Czy tymczasowy obiekt budowlany – przekrycie namiotowe użytkowane przez XXX podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na podstawie ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych?

Stanowisko Wnioskodawcy

Przedstawiając własne stanowisko, Wnioskodawca wskazał, że „w myśl przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych budynek to obiekt budowlany w rozumieniu przepisów Prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach. Natomiast jako budowlę traktować należy obiekt budowlany w rozumieniu przepisów Prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem”.

Wnioskodawca, powołując się na artykuł 3 pkt 1 ustawy Prawo budowlane (dalej: P.b.) wyliczał, że „pod pojęciem obiektu budowlanego należy rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Budowlą z kolei jest każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak np. wolnostojące maszty antenowe, wolnostojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe, budowle ziemne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, budowle sportowe, cmentarze, pomniki”. Dalej Wnioskodawca wskazuje: „Z kolei tymczasowym obiektem budowlanym jest obiekt budowlany przeznaczony do czasowego użytkowania w okresie krótszym od jego trwałości technicznej, przewidziany do przeniesienia w inne miejsce lub rozbiórki, a także obiekt budowlany niepołączony trwale z gruntem jak: strzelnice, kioski uliczne, pawilony sprzedaży ulicznej i wystawowe, przekrycia namiotowe i powłoki pneumatyczne, urządzenia rozrywkowe, barakowozy, obiekty kontenerowe”.

W opinii Wnioskodawcy „z powyższego wynika, że przykrycie namiotowe, stanowiące tymczasowy obiekt budowlany, niepołączony trwale z gruntem, nie mieści się w zakresie definicji budynku ani budowli. Tym samym nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości”.

Wnioskodawca powołał się na wyrok WSA w Olsztynie z dnia 14 stycznia 2015 r., sygn. akt I SA/OI 911/14. wskazując, iż z niego wynika wprost, że: „(...)Hala namiotowa nie stanowi budynku ani obiektu małej architektury w rozumieniu Prawa budowlanego. (...) Hali namiotowej (...) nie można zaliczyć do budowli w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.p.b., a tym samym do budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt u.p.o.l., co wyklucza jej opodatkowanie podatkiem od nieruchomości (...)”.

Po rozpatrzeniu stanowiska Wnioskodawcy organ podatkowy zważył co następuje:

W myśl art. 14b § 1 i 14j Ordynacji podatkowej Dyrektor Biura Krajowej Informacji Podatkowej, a w zakresie swojej właściwości wójt, burmistrz, (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa na pisemny wniosek zainteresowanego, wydaje, w jego indywidualnej sprawie, pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego. Zgodnie z art. 14b § 3 Ordynacji podatkowej składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. W razie negatywnej oceny stanowiska Wnioskodawcy interpretacja indywidualna zawiera wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym (art. 14c § 2 Ordynacji podatkowej).

W orzecznictwie sądów administracyjnych ugruntowany jest pogląd, że organ wydający interpretację dokonuje jedynie oceny prawnej stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę, bez możliwości jego modyfikowania, czy też prowadzenia postępowania dowodowego w trybie przepisów działu IV Ordynacji podatkowej. **Wobec powyższego interpretacja może dotyczyć wyłącznie stanu faktycznego przedstawionego we wniosku, gdyż organ nie prowadzi żadnego postępowania dowodowego, nie ocenia też wiarygodności danych przedstawionych we wniosku.** Obowiązkiem przedstawienia wyczerpującego stanu faktycznego (zdarzenia prawnego) ustawodawca obciążył wnioskodawcę, co oznacza, że wnioskodawca wskazuje elementy stanu faktycznego, jaki należy uwzględnić przy wydawaniu interpretacji indywidualnej.

Dokonując wykładni przepisu prawa objętego wnioskiem o wydanie interpretacji organ podatkowy wskazuje, że obowiązek podatkowy i zasady opodatkowania podatkiem od nieruchomości normuje ustawa o podatkach i opłatach lokalnych z dnia 12 stycznia 1991 r. (t.j. Dz. U. z 2019 poz. 1170 ze zm., dalej u.p.o.l.).

Z treści art. 3 ust. 1 u.p.o.l. wynika, że „Podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące:

- 1) **właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych**, z zastrzeżeniem ust. 3,
- 2) **posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych**,
- 3) **użytkownikami wieczystymi gruntów**,
- 4) **posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie:**
 - a) wynika z umowy zawartej z właścicielem, Krajowym Ośrodkiem Wsparcia Rolnictwa lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości,
 - b) jest bez tytułu prawnego, z zastrzeżeniem ust. 2.

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**”.

Stosownie do treści art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. „**grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej - grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą** z zastrzeżeniem ust. 2a”.

Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, że XXX jest właścicielem obiektu budowlanego, posadowionego w granicach działki nr XXX z obrębu XXX, użytkowanego przez Spółkę w oparciu o pozwolenie na użytkowanie tymczasowego obiektu budowlanego – przekrycia namiotowego, o funkcji rozrywkowej i rekreacyjno – sportowej wraz z urządzeniami budowlanymi w granicach działki. Obiekt ten jest związany z działalnością gospodarczą (znajduje się w posiadaniu przedsiębiorcy) w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Aby rozstrzygnąć niniejszą sprawę należy przede wszystkim odpowiedzieć na pytanie, czy przedmiotowy obiekt budowlany - przekrycie namiotowe o funkcji rozrywkowej i rekreacyjno – sportowej wraz z urządzeniami budowlanymi jest obiektem budowlanym, a następnie czy jest budynkiem czy budowlą, w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

W sprawie należy sięgnąć przede wszystkim do przepisu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., a następnie do art. 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2020 r., poz. 1333, dalej: P.b.)

Przepis art. 1a u.p.o.l., zawiera definicję użytych w ustawie pojęć, „określenia oznaczają:

- „**budynek - obiekt budowlany** w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach” (ust. 1 pkt 1),
- „**budowla - obiekt budowlany** w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także **urządzenie budowlane** w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem” (ust. 1 pkt 2).

Z powyższego wynika, że obiekty budowlane podlegają opodatkowaniu, bez względu na to, czy stanowią samodzielne nieruchomości, czy części składowe nieruchomości. Przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie uzależniają opodatkowania obiektów budowlanych od powiązania z gruntem. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają wszelkiego rodzaju obiekty budowlane z wyjątkiem obiektów małej architektury (mieszczące się w kategorii budynków lub budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l.), a także urządzenia budowlane związane z obiektem

budowlanym. W przypadku budowli muszą być one jeszcze związane z działalnością gospodarczą. Obiekty budowlane posiadające cechy ustawowe budynku są budynkami, w pozostałym wypadku (z wyłączeniem obiektów małej architektury) są budowlami.

Regulacja ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w zakresie definicji budowli, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., odsyła do przepisów prawa budowlanego, czyli ustawy Prawo budowlane tj. wyłącznie do regulacji rangi ustawowej, a nie jako odesłanie do wszelkich przepisów regulujących zagadnienia związane z procesem budowlanym (wyrok NSA II FSK 950/15 z dnia 12.05.2017 r.).

Zgodnie z art. 3 pkt P.b. „*ilekroć w ustawie jest mowa o:*

- 1) **obiekcie budowlanym** to należy przez to rozumieć: budynek, **budowlę** bądź obiekt małej architektury, **wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem**, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych,
- 2) budynku - należy przez to rozumieć taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach,
- 3) **budowli** – należy przez to rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub **urządzenia techniczne**, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, **budowle sportowe**, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową,
- 4) **obiekcie małej architektury** - należy przez to rozumieć niewielkie obiekty, a w szczególności:
 - a) kultu religijnego, jak: kapliczki, krzyże przydrożne, figury,
 - b) posągi, wodotryski i inne obiekty architektury ogrodowej,
 - c) użytkowe służące rekreacji codziennej i utrzymaniu porządku, jak: piaskownice, huśtawki, drabinki, śmietniki,
- 5) **tymczasowym obiekcie budowlanym** - należy przez to rozumieć obiekt budowlany przeznaczony do czasowego użytkowania w okresie krótszym od jego trwałości technicznej, przewidziany do przeniesienia w inne miejsce lub rozbiórki, a także obiekt budowlany niepołączony trwale z gruntem, jak: strzelnice, kioski uliczne, pawilony sprzedaży ulicznej i wystawowe, **przekrycia namiotowe** i powłoki pneumatyczne, urządzenia rozrywkowe, barakowozy, obiekty kontenerowe, (...)
- 9) **urządzeniach budowlanych** - należy przez to rozumieć urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, **zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne**, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki”.

Definicja obiektu budowlanego w prawie budowlanym została skonstruowana przy użyciu definicji budynku, budowli i obiektu małej architektury. Z brzmienia przepisu art. 3 pkt 1 P.b. wynika, że wyliczenie w nim zawarte ma charakter wyczerpujący. Każdy zatem obiekt budowlany można zaliczyć wyłącznie do jednej z trzech wymienionych w przepisie kategorii. W takim znaczeniu, odrębnej kategorii obiektów budowlanych nie tworzą tymczasowe obiekty budowlane. Obiekty te stanowią szczególną odmianę obiektów budowlanych, wyróżnioną ze względu na dwa zespoły cech, tj. albo cechą czasowości użytkowania albo cechą niepołączenia trwałego z gruntem. Wobec tego również w kategoriach budynków, budowli czy też obiektów małej architektury mogą mieścić się takie, które spełniają cechy i są tymczasowymi obiektami budowlanymi. W świetle tego, obiekt budowlany w rozumieniu art. 3 pkt 5 P.b., nie może zostać wykluczony z kategorii budowli w rozumieniu art. 3 pkt 3 P.b. Obiekt budowlany może być bowiem zaliczony do jednej z trzech kategorii obiektów budowlanych - budynków, budowli, obiektów małej architektury.

W tym miejscu wskazać należy na wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. sygn. P 33/09. W uzasadnieniu wyroku Sąd stwierdza „Należy zatem wskazać raz jeszcze, że za budowle w rozumieniu u.p.o.l. można uznać:

- 1) jedynie **budowle wymienione expressis verbis w art. 3 pkt 3 u.p.b., w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej**, będące wraz z instalacjami i urządzeniami obiektem budowlanym, o którym mowa w art. 3 pkt 1 lit. b u.p.b., czyli pod warunkiem, że stanowią one całość techniczno-użytkową,
 - 2) jedynie urządzenia techniczne scharakteryzowane w art. 3 pkt 9 u.p.b. lub w innych przepisach tej ustawy albo w załączniku do niej, co – jeżeli omawiane urządzenia nie zostały wskazane expressis verbis – wymaga **wykazania, że zapewniają one możliwość użytkowania obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem**, z wyłączeniem jednak: (1) urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi w postaci budowli w rozumieniu u.p.b., które to obiekty budowlane nie dają się zakwalifikować jako budowle w ujęciu u.p.o.l., oraz (2) urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi w postaci obiektów małej architektury, przy zastrzeżeniu, że urządzeniami budowlanymi w rozumieniu u.p.b. nie są instalacje;
- mając zarazem na uwadze, iż nie jest wykluczone, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane.”

Zaprezentowane wyżej stanowisko TK podzielił Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale w Składzie Siedmiu Sędziów sygn. akt II FPS 11/13 z dnia 03.02.2014 r. dotyczącej opodatkowania tymczasowych obiektów budowlanych.

NSA podjął następującą uchwałę: „Tymczasowy obiekt budowlany, o którym mowa w art. 3 pkt 5 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz. U. z 2013 r. poz. 1409) może być budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613, z późn.. zm), jeżeli jest **budowlą wprost wymienioną w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego lub w innych przepisach tej ustawy oraz załączniku do niej** stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami w rozumieniu art. 3 pkt 1 lit. b Prawo budowlane. Spełniający wskazane kryteria tymczasowy obiekt budowlany, o ile jest związany z prowadzeniem działalności gospodarczej, podlega opodatkowaniu na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.”

W świetle powołanej uchwały, cyt. „w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, zgodnie z definicją zamieszczoną w art. 3 pkt 5 P.b., **tymczasowe obiekty budowlane stanowią szczególną odmianę obiektów budowlanych**, wyróżnioną ze względu na dwa zespoły cech, tj. albo cechę czasowości użytkowania albo cechę niepołączenia trwałego z gruntem. Z kolei z brzmienia przepisu art. 3 pkt 1 lit. a-c P.b. wynika, że wyliczenia w nim zawarte ma charakter wyczerpujący, zatem każdy obiekt budowlany możemy zaliczyć wyłącznie do jednej z trzech wymienionych w tym przepisie kategorii. **W takim znaczeniu odrębnej kategorii obiektów budowlanych nie tworzą tymczasowe obiekty budowlane**. Te ostatnie są bowiem pewną odmianą wszystkich obiektów budowlanych, wobec czego **również w kategoriach budynków, budowli czy obiektów małej architektury mogą mieścić się takie, które spełniają ich cechy i są tymczasowymi obiektami budowlanymi**”.

W rozpatrywanej sprawie mamy do czynienia z **tymczasowym obiektem budowlanym wraz z urządzeniami budowlanymi położonymi** w granicach działki, jako przekrycie namiotowe o funkcji rozrywkowej i rekreacyjno – sportowej. O tymczasowym charakterze obiektu, jak wskazuje Wnioskodawca, decyduje fakt braku trwałego połączenia z gruntem. **Obiekt budowlany**, jak wynika z decyzji PINB z dnia XXX., obejmuje wewnątrz przekrycia namiotowego **zespół pomieszczeń kawiarni, dwa zespoły sanitarne z szatniami**, a także zewnętrzne **odcinki instalacji wodociągowej, kanalizacji sanitarnej i gazowej (urządzenia budowlane)**. Wskazane **urządzenia budowlane** związane są z obiektem budowlanym (tymczasowym – przekryciem namiotowym), zapewniając możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. **Przedmiotowy obiekt, wspólnie z obiektami i urządzeniami budowlanymi, stanowi pewną całość techniczną jak i użytkową umożliwiającą prowadzenie działalności rozrywkowej, rekreacyjnej i sportowej.**

Adekwatnie do reguł wykładni językowej, budowla sportowa to budowla przeznaczona do uprawiania sportu. W przedmiotowej sprawie nie ma znaczenia, czy obiekt przeznaczony jest do uprawiania sportu w sposób amatorski, rekreacyjny czy też profesjonalny.

Opisany we wniosku obiekt budowlany - przekrycie namiotowe wraz z urządzeniami budowlanymi, z uwagi na brak trwałego związania z gruntem nie jest budynkiem w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 2 P.b., również **nie jest obiektem małej architektury** w rozumieniu art. 3 pkt 4 P.b.

Zgodnie z przedstawionym stanem faktycznym, przekrycie namiotowe okrywa zespół pomieszczeń wraz z urządzeniami budowlanymi i nie jest trwale związane z gruntem. Przekrycie stanowi tymczasowy obiekt budowlany, który wspólnie z obiektami i urządzeniami budowlanymi pozostającymi w funkcjonalnym związku, zapewniającym możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem (na cele rozrywkowe, rekreacyjne, sportowe) można zakwalifikować do budowli sportowych, o których mowa art. 3 pkt 3 P.b.

Uwzględniając stanowisko NSA w uchwale z dnia 03.02.2014 r., iż każdy obiekt budowlany można zaliczyć wyłącznie do jednej z trzech kategorii wymienionych w art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego, czyli do budynków, budowli lub obiektów małej architektury (inaczej mówiąc: każdy budynek, budowla lub obiekt małej architektury może być jednocześnie takim tymczasowym obiektem), **organ podatkowy opierając się na opisie obiektu przedstawionego przez Wnioskodawcę, w niniejszej sprawie uznał przedmiotowy obiekt za budowlę wskazaną wprost w art. 3 pkt 3 Prawo budowlane (budowlę sportową), a tym samym za budowlę, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.**

Niniejszy zatem obiekt budowlany, związany z prowadzeniem działalności gospodarczej (będący w posiadaniu przedsiębiorcy XXX.), stanowi przedmiot opodatkowania wymieniony w art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

Organ podatkowy nie zgadza się ze stanowiskiem Wnioskodawcy, w ocenie którego przekrycie namiotowe, stanowiące tymczasowy obiekt budowlany, niepołączone trwale z gruntem, nie mieści się w zakresie definicji budynku ani budowli, tym samym nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Nawiązując do argumentacji Wnioskodawcy odnotować należy, że wskazane przez niego orzeczenie WSA w Olsztynie z dnia 14 stycznia 2015 r. I SA/OI 911/14 **nie wyklucza obiektu** budowlanego w rozumieniu art. 3 pkt 5 P.b. **z kategorii budowli** w rozumieniu art. 3 pkt 3 P.b. WSA wskazuje jedynie niedopuszczalną sytuację, w której organ podatkowy bez rozważenia kwestii czy obiekt kwalifikuje się do budowli w rozumieniu Prawa budowlanego przyjął, że skoro hala namiotowa nie stanowi budynku ani obiektu małej architektury to przesądza to o zakwalifikowaniu jej do budowli w rozumieniu art. 3 pkt 3 P.b. **„Organ podatkowy nie wykazał, że jest ona traktowana jak budowla w innych przepisach ustawowych uzupełniających czy precyzujących prawo budowlane. W konsekwencji, hali namiotowej będącej przedmiotem zaskarżonych decyzji nie można zaliczyć do budowli (...) z tych względów zaskarżone decyzje podlegały uchyleniu (...).**

Stanowisko organu podatkowego znajduje potwierdzenie w wyroku z dnia 30.06.2020 sygn. akt II FSK 839/20, gdzie Naczelny Sąd Administracyjny stwierdza cyt. *„W rozpoznawanej sprawie mamy do czynienia nie z obiektem jedynie podobnym do obiektów expressis verbis wymienionych w art. 3 pkt 3 u.p.b., ale z obiektem, który należy do kategorii obiektów wprost wymienionych w art. 3 pkt 3 tej ustawy, tj. do kategorii budowli sportowych. Odwołując się do reguł wykładni językowej należy uznać, że budowla sportowa to budowla przeznaczona do uprawiania sportu. W tym sensie zaś będą to, m.in. zagospodarowane tereny sportowe przeznaczone do uprawiania poszczególnych dyscyplin sportu zarówno w sposób profesjonalny jak i amatorski czy też rekreacyjny. Takie spostrzeżenia należy odnieść do poczynionych w sprawie ustaleń faktycznych. Nie ma przy tym żadnych podstaw do "dzielenia" budowli sportowej na halę namiotową oraz na boisko do piłki nożnej. Zatem przyjmując zgodnie z niespornym stanem faktycznym, że hala namiotowa okrywająca boisko do gry w piłkę nie jest trwale związana z gruntem, będąc tymczasowym obiektem budowlanym (jednak*

obiektem budowlanym), należy także przyjąć, że nie stanowi odrębnej budowli lecz łącznie z boiskiem do gry w piłkę nożną jako hala piłkarska budowlę sportową (art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zw. z art. 3 pkt 3 u.p.b.), podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości (art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.). Powyższy wywód pozostaje w zgodzie z uchwałą NSA z dnia 3 lutego 2014 r., zgodnie z tezą, której **"tymczasowy obiekt budowlany, o którym mowa w art. 3 pkt 5 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz.U. z 2013 r., poz. 1409) może być budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2010 r., Nr 95, poz. 613, z późn. zm.), jeżeli jest budowlą wprost wymienioną w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego lub w innych przepisach tej ustawy oraz załączniku do niej, stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami w rozumieniu art. 3 pkt 1 lit. b Prawa budowlanego. Spełniający wskazane kryteria tymczasowy obiekt budowlany, o ile jest związany z prowadzeniem działalności gospodarczej, podlega opodatkowaniu na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych"**

W wyroku z dnia 04.12.2019, sygn. I SA/Po 538/19 WSA w Poznaniu powołując się na Uchwałę 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 3 lutego 2014 r., sygn. akt II FPS 11/13, ONSA i WSA 2014/4/58 wyjaśnił, że cyt: (...) Zwrócić należy również uwagę, że **tymczasowy obiekt budowlany, o którym mowa w art. 3 pkt 5 P.b., może być budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.**, jeżeli jest budowlą wprost wymienioną w art. 3 pkt 3 P.b. lub w innych przepisach tej ustawy oraz w załączniku do niej, stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami w rozumieniu art. 3 pkt 1 lit. b P.b. Spełniający wskazane kryterium tymczasowy obiekt budowlany, o ile jest związany z prowadzeniem działalności gospodarczej, podlega opodatkowaniu na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. (...) **Wskazać jednocześnie należy, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają jedynie takie urządzenia budowlane, które są wskazane w przepisach P.b. i jednocześnie są związane z obiektem budowlanym, zapewniając możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Prawo budowlane definiując pojęcie urządzeń budowlanych wskazuje, że należy przez to rozumieć urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki (...)"**

W wyroku WSA w Łodzi z dnia 30.09.2020 r., sygn. akt I SA/Łd 136/20 wskazano: „Przyjęcie założenia, wedle którego o opodatkowaniu decyduje użyty w ustawie Prawo budowlane rzeczownik "budowla", nie znajduje uzasadnienia ani w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. (P 33/09), ani w uchwale NSA z dnia 3 lutego 2014 r. (sygn. akt II FPS 11/13). Takie założenie prowadziłoby bowiem do stwierdzenia, że katalog budowli jest ograniczony do art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane, a inne regulacje tej ustawy oraz załącznik do niej nie mają w tym zakresie żadnego znaczenia. Prawdłowe odczytanie wskazówek interpretacyjnych wynikających z powołanych orzeczeń prowadzi do wniosku, iż **budowlą dla potrzeb opodatkowania jest z pewnością budowla wymieniona wprost w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane. Nie wyklucza to jednak uznania za budowlę innych obiektów budowlanych, o ile zostały one expressis verbis wymienione w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej.** Takie obiekty budowlane, o ile nie stanowią obiektów małej architektury oraz nie są budynkami, ze względu na zamknięty katalog przedmiotów opodatkowania, należy uznać za budowle. W konsekwencji, ta sama zasada rozstrzyga o opodatkowaniu **tymczasowych obiektów budowlanych: podlegają one opodatkowaniu, jako budowle pod warunkiem ich jednoznacznego wskazania w ustawie Prawo budowlane (w szczególności w art. 3 pkt 5) oraz wykluczeniu tego, że noszą one cechy budynku lub obiektu małej architektury. Trybunał Konstytucyjny w orzeczeniu w sprawie P 33/09 nie zakwestionował samej istoty definiowania budowli dla potrzeb podatku od nieruchomości, która opiera się na wnioskowaniu a contrario (obiekt budowlany, który nie jest budynkiem ani obiektem małej architektury jest budowlą). Trybunał Konstytucyjny nie stwierdził niezgodności z Konstytucją RP art. 1a ust. 1 pkt 2 upol. Nie ograniczył także budowli jedynie do obiektów budowlanych wskazanych wprost w art. 3 pkt 3 Pb, podkreślając znaczenie pozostałych przepisów ustawy oraz załącznika do niej".**

Nadto organ podatkowy wskazuje ponownie, że zarówno Naczelny Sąd Administracyjny jaki Trybunał Konstytucyjny stwierdziły, że budowla może być wskazana także w innych przepisach prawa budowlanego oraz załączniku do tej ustawy. Zarówno TK w wyroku jak i NSA w uzasadnieniu nie ograniczyli budowli wyłącznie do obiektów budowlanych wymienionych z nazwy w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego. Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku wskazał, że za **budowle w rozumieniu art. 1a ust 1 pkt 2 u.p.o.l. mogą zostać uznane jedynie budowle wymienione expressis verbis w art. 3 pkt 3 P.b., w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej, będące wraz z instalacjami i urządzeniami obiektem budowlanym**, o którym mowa w art. 3 pkt 1 lit. b ustawy Prawo budowlane, czyli pod warunkiem, że stanowią całość techniczno - użytkową oraz jedynie urządzenia techniczne scharakteryzowane w art. 3 pkt 9 P.b. lub w innych przepisach tej ustawy albo załączniku do niej. Katalog budowli wymienionych w art. 3 pkt 3 P.b. ma charakter otwarty (przykładowy) dla ustalenia tego pojęcia na gruncie prawa budowlanego.

W takim przypadku **o prawnopodatkowej kwalifikacji obiektu decydować będzie nie nazwa, ale jego rzeczywiste cechy i funkcje**, tożsame z istotnymi parametrami funkcjonalnymi i technicznymi budowli.

W związku z tym, za nieznaidujące oparcia w przepisach prawa należy uznać stanowisko Wnioskodawcy, że „*przykrycie namiotowe, stanowiące tymczasowy obiekt budowlany, niepołączony trwale z gruntem, nie mieści się w zakresie definicji budowli (w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.p.b., a tym samym w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt u.p.o.l., tym samym nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości*”.

Wobec powyższego organ podatkowy stwierdza, że przedmiotowy tymczasowy obiekt budowlany – przykrycie namiotowe o funkcji rozrywkowej i rekreacyjno – sportowej wraz z urządzeniami budowlanymi, który nie jest trwale związane z gruntem, nie jest budynkiem i obiektem małej architektury, spełnia definicję budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., zatem w konsekwencji podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Z uwagi na to, że organ wydający interpretację dokonuje jedynie oceny prawnej stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę, bez możliwości jego modyfikowania, czy też prowadzenia postępowania dowodowego w trybie przepisów działu IV Ordynacji podatkowej **ustalenie faktycznego spełnienia tych przesłanek**, organ podatkowy może wyjaśnić dopiero w postępowaniu podatkowym. Organ podatkowy w trakcie prowadzonego postępowania ma prawo badać czy dany stan faktyczny odpowiada stanowi przedstawionemu w interpretacji i wyciągnąć odpowiednie wnioski, gdy ustalą rozbieżności pomiędzy nimi.

Wobec powyższego organ podatkowy uznaje stanowisko Wnioskodawcy za nieprawidłowe.

Niniejsza interpretacja udzielona jest w oparciu o przepisy prawa podatkowego obowiązujące na dzień wydania interpretacji przez organ podatkowy i dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę. Wskazać należy, że Wnioskodawca ponosi konsekwencje przedstawionego stanu faktycznego. **W przypadku rozbieżności pomiędzy stanem faktycznym przedstawionym we wniosku, a stanem rzeczywistym, udzielona interpretacja nie chroni Wnioskodawcy.**

Jednocześnie organ podatkowy informuje, że niniejsza interpretacja po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę zostanie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

Pouczenie

Od niniejszej interpretacji przysługuje Wnioskodawcy prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie, w terminie 30 dni od dnia doręczenia interpretacji, za pośrednictwem Prezydenta Miasta Szczecin.

Otrzymują:

- 1) Adresat
- 2) A/a