

Rodzaj dokumentu - Indywidualna interpretacja  
Sygnatura - WPiOL-VI.310.9.2017.AW  
Data - 08.01.2018 r.  
Autor - Prezydent Miasta Szczecin  
Temat - Opodatkowanie tymczasowych obiektów budowlanych  
Słowa kluczowe - Podatek od nieruchomości, tymczasowe obiekty budowlane.

## INTERPRETACJA INDYWIDUALNA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Na podstawie art. 14j § 1 i § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.) oraz upoważnienia Prezydenta Miasta Szczecin z dnia 08 grudnia 2015 r. znak: WO-I.0052.3.169.2015.KO w sprawie wydawania decyzji administracyjnych, postanowień i zaświadczeń w zakresie postępowania podatkowego dotyczącego podatków i opłat lokalnych

### uznają:

stanowisko Wnioskodawcy w niżej opisanym stanie faktycznym za:

- 1) **nieprawidłowe w zakresie dotyczącym pytania 1** tj. stanowisko Wnioskodawcy, w przedstawionym stanie faktycznym, że Kontenery nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości;
- 2) **prawidłowe w zakresie dotyczącym pytania 2** tj. stanowisko Wnioskodawcy, w przedstawionym stanie faktycznym, że obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości powstanie z dniem 1 stycznia 2018 r.;
- 3) **prawidłowe w zakresie dotyczącym pytania 3** tj. stanowisko Wnioskodawcy, w przedstawionym stanie faktycznym, że podmiotem zobowiązanym do zapłaty podatku od nieruchomości od Kontenerów jest Wnioskodawca.

## UZASADNIENIE

W dniu 09.10.2017 r. X z siedzibą w Szczecinie reprezentowana przez radcę prawnego Panią X wystąpiła z wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości, wskazując przepisy prawa podatkowego ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych, zwanej dalej u.p.o.l., a w szczególności przepisy art. 1a ust. 1 pkt 1, art. 2 ust. 1 pkt 1 oraz art. 6 ust. 1.

**W przedmiotowym wniosku z dnia 09.10.2017 r. przedstawiono następujący stan faktyczny oraz zdarzenie przyszłe:**

1. Wnioskodawca jest spółką z ograniczoną odpowiedzialnością, posiadającą siedzibę na terytorium Polski, prowadzącą działalność gospodarczą m.in. w zakresie instalowania maszyn przemysłowych, sprzętu i wyposażenia.

2. Na gruncie umowy najmu z dnia 17 marca 2016 („Umowa”) zawartej z X („Wynajmujący”) na czas oznaczony do 31 lipca 2020 roku X jest najemcą zabudowanego gruntu („Grunt”) położonego na obszarze Szczecina przy ul. X.
3. Umową z dnia 01.03.2017 r. zawartą z X (dalej: „X”), Wnioskodawca podnajął Grunt na czas oznaczony do 31 lipca 2020 r.
4. Grunt zabudowany jest halą o wymiarach 59x34 m z przylegającą wiatą o wymiarach 23x25 m („Hala”) oraz dwukondygnacyjnym pawilonem socjalno-biurowym o wymiarach 27x10 m („Pawilon”).
5. Wolna od zabudowy powierzchnia Gruntu, niemal w całości jest wybrukowana kostką betonową i stanowi dojazdy, zatoki parkingowe personelu oraz place składowe.
6. Przy narożniku istniejącego Pawilonu, X zrealizowało dobudowę zespołu czternastu modułów kontenerowych 10x3 m każdy („Kontenery”), ustawionych w dwóch kondygnacjach obejmujących po siedem Kontenerów na każdej kondygnacji.
7. Rozpoczęcie użytkowania Kontenerów miało miejsce w dacie 11.04.2017 r.
8. Szkielet Kontenerów wykonany jest z profili stalowych obłożonych od strony wnętrza niepalnymi płytami. Przestrzeń wypełnia wełna mineralna. Ściany zewnętrzne zestawy są dodatkowo ocieplone i wykończone w technologii BSO (styropian grubości 10 cm pokryty cienkowarstwową wyprawą zewnętrzną).
9. Kontenery są ustawiane na podwalinach betonowych ustawianych i poziomowanych na istniejącej powierzchni bruku betonowego. Umożliwia to ewentualne przeniesienie zestawu w inną lokalizację.
10. Kontenery mają charakter socjalno – biurowy i posiadają przyłącza do mediów.
11. Kontenery posiadają instalację wodno – kanalizacyjną podłączoną do instalacji w istniejącym Pawilonie.
12. Instalacja logiczna oraz elektryczna oświetlenia i zasilania urządzeń została rozprowadzona w granicach każdego z Kontenerów i każdorazowo wyprowadzona na korytarz. Wyjścia na korytarz są połączone z odpowiednimi obwodami w tablicy rozdzielczej.
13. Zarówno Kontenery jak i Pawilon mają niezależne wejścia z zewnątrz, niezależne klatki schodowe oraz są wzajemnie skomunikowane na obu kondygnacjach, poprzez łącznik, który ma zapewnić pracownikom X przejście w warunkach panujących w miejscu pracy z/do Pawilonu.
14. Kontenery będą wykorzystywane w działalności gospodarczej prowadzonej przez X, jako zaplecze socjalno – biurowe m.in. dla personelu zatrudnionego przez X.

**Do opisanego stanu faktycznego zadano następujące pytania:**

1. Czy na gruncie ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, Kontenery opisane w powyższym stanie faktycznym podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości?

2. W przypadku uznania, iż Kontenery opisane w powyższym stanie faktycznym podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, kiedy powstaje obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości od Kontenerów?
3. W przypadku uznania, iż Kontenery opisane w powyższym stanie faktycznym podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, kto jest podmiotem zobowiązanym do zapłaty podatku od nieruchomości.

**Stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej stanu faktycznego przedstawia się następująco:**

#### **Pytanie 1**

**W opinii Wnioskodawcy w przedstawionym stanie faktycznym Kontenery nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.**

W myśl art. 2 ust 1 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnym („UPol”), opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Przez pojęcie budynku rozumieć należy 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 (vide: art. 1a ust. 1 pkt 1 UPol). Z kolei budowlą jest 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 (vide: art. 1a ust. 1 pkt 2 UPol). W świetle art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane („PrBudU”), przez pojęcie obiektu budowlanego rozumieć należy budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Zgodnie z art. 3 pkt 2 PrBudU budynkiem jest taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach, zaś budowlą – w myśl art. 3 pkt 3 PrBudU – jest 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.

Budowlami związanymi z prowadzeniem działalności gospodarczej, zgodnie z treścią art. 1a ust. 1 pkt 3 UPol, są budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą. Ponadto, co ma szczególnie istotne znaczenie z punktu widzenia przedmiotowej sprawy, PrBudU przewiduje także definicję tymczasowego obiektu budowlanego stanowiąc w art. 3 pkt 5 PrBudU, iż obiektem takim 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.

Przenosząc powyższe rozważania na grunt przedmiotowej sprawy wskazać należy, iż Kontenery, jako obiekty niezwiązane z gruntem, stanowią będą tymczasowe obiekty budowlane – powyższe wynika wprost z treści art. 3 pkt 5 PrBudU wskazującego, iż obiekty kontenerowe stanowią tymczasowe obiekty budowlane, o ile nie są trwale połączone z gruntem. Kontener, nie będąc trwale związany z gruntem, może stanowić budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 Upol, jeśli stanowić będzie jedną z budowli wymienionych wprost w art. 3 pkt 3 PrBudU lub w innych przepisach tej ustawy oraz załączniku do niej, a nadto stanowi całość techniczno – użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami. Wnioskodawca wskazuje, że obiekty w postaci obiektów kontenerowych nie zostały wymienione wprost w art. 3 pkt 3 PrBudU oraz pozostałych przepisach tej ustawy oraz załączniku do niej, wskazać należy, iż w przedmiotowej sprawie Kontenery nie stanowią budowli w rozumieniu Upol, a w konsekwencji – nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Wnioskodawca podkreśla, iż pogląd powyższy znajduje aprobatę w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, który w wyroku z dnia 13 września 2011 r. (sygn akt: P 33/09) wskazał, że „za budowlę w rozumieniu PodLokU można uznać jedynie budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 PrBud, 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 PrBud, czyli pod warunkiem, że stanowią one całość techniczno – użytkową”.

Za prawidłowością przedmiotowego stanowiska przemawia także orzecznictwo sądów administracyjnych, w tym Naczelnego Sądu Administracyjnego. W powyższym kontekście należy w pierwszej kolejności przywołać uchwałę Składu Siedmiu Sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 lutego 2014 r., sygn, akt II FPS 11/13 („Uchwała”), w której podniesione zostało, iż „tymczasowy obiekt budowlany (...) może być budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, 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”.

Rzeczona Uchwała ma doniosłe znaczenie z punktu widzenia przedmiotowej problematyki, albowiem przepis art. 269 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, zabrania składom sądów administracyjnych rozstrzygać w sposób sprzeczny z treścią uchwały Siedmiu Sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego, w innych sprawach sądowo administracyjnych, dotyczących materii w niej poruszonej. Innymi słowy, Uchwała będzie wiążąca dla sądów administracyjnych dopóki problemowa materia nie zostanie rozstrzygnięta odmiennie w drodze kolejnej uchwały Składu Siedmiu Sędziów Naczelnego Sadu Administracyjnego.

Wnioskodawca podkreśla, iż skoro wykładnia zawarta w uchwałach NSA ma moc wiążącą w stosunku do sądów administracyjnych, to formalnie nie wiąże ona organów administracji publicznej, stron i uczestników postępowania. Jednakże doktryna stoi zgodnie na stanowisku, iż organy administracji publicznej chcąc uniknąć zawetowania ich rozstrzygnięcia opartego na wykładni sprzecznej ze stanowiskiem uchwały w postępowaniu sądowo administracyjnym winny akceptować wykładnię przyjętą w uchwale NSA (vide: Komentarz do art. 269 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Andrzej Kabat, stan prawny: 30.04.2013, LEX). W tożsamym tonie opowiedział się Naczelny

Sąd Administracyjny, który w wyroku z dnia 15 marca 2016 r. (sygn. akt: II FSK 84/14) wskazał, iż „ocena czy kontener może zostać opodatkowany podatkiem od nieruchomości jako budowla (jej część) zależy jest od wykazania, iż posiadają one cechy umożliwiające zakwalifikowanie ich do kategorii co najmniej jednego z przedmiotów określonych w art. 3 pkt 3 PrBudU. Pogląd taki wyrażony został także przez Naczelną Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 26 lutego 2015 r. wydanym w sprawie o sygn. akt: II FSK 134/13. Rzeczone stanowisko potwierdzone zostało także przez Naczelną Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 22 grudnia 2011 r. (sygn. akt: II FSK 1389/11), w którym NSA podniósł, iż „przenośne kontenerowe pawilony handlowe nie są urządzeniami budowlanymi w rozumieniu ustawy prawo budowlane i nie można ich przyporządkować do żadnej z kategorii określanych jako budowla i nie mogą być one przedmiotem nałożenia podatku od nieruchomości.”

W związku z powyższym w ocenie Wnioskodawcy skoro Kontenery nie są trwale związane z gruntem, to należy uznać je za tymczasowe obiekty budowlane. Kontenery nie posiadają jednak cech umożliwiających przypisanie ich do kategorii budowli określonych w katalogu zawartym w art. 3 pkt 3 PrBudU. Powyższe wyłącza z kolei możliwość uznania ich za budowle w rozumieniu UpoL, co powoduje, iż nie podlegają one opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

## **Pytanie 2**

**W przypadku uznania, iż w przedstawionym stanie faktycznym Kontenery podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, w opinii Wnioskodawcy obowiązek podatkowy w podatku od Nieruchomości powstanie z dniem 1 stycznia 2018 r.**

Zgodnie z art. 6 ust 1 UpoL obowiązek podatkowy powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstały okoliczności uzasadniające powstanie tego obowiązku. Zgodnie z ust. 2 przedmiotowej regulacji, jeżeli okolicznością, od której jest uzależniony obowiązek podatkowy, jest istnienie budowli albo budynku lub ich części, obowiązek podatkowy powstaje z dniem 1 stycznia roku następującego po roku, w którym budowa została zakończona albo w którym rozpoczęto użytkowanie budowli albo budynku lub ich części przed ich ostatecznym wykończeniem.

Z uwagi, iż rozpoczęcie użytkowania Kontenerów miało miejsce w dacie 11.04.2017 r., w przypadku uznania iż Kontenery podlegają obowiązkowi podatkowego w podatku od nieruchomości, obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości powstanie z dniem 1 stycznia 2018 r.

## **Pytanie 3**

**W przypadku uznania, iż w przedstawionym stanie faktycznym Kontenery podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, w opinii Wnioskodawcy podmiotem zobowiązanym do zapłaty podatku od nieruchomości od Kontenerów jest Wnioskodawca.**

W opinii Wnioskodawcy, Kontenery nie są trwale złączone z gruntem i nie stanowią one jego części składowej. Zdaniem Wnioskodawcy, w celu ustalenia podatnika podatku od nieruchomości z tytułu Kontenerów, należy rozstrzygnąć, który z podmiotów jest właścicielem Kontenerów posadowionych na gruncie.

W opisanym stanie faktycznym, Kontenery zostały posadowione na gruncie. Zgodnie z zasadą *superficies solo cedit* wyrażoną w przepisie art. 191 Kodeksu Cywilnego właściciel nieruchomości staje się właścicielem rzeczy ruchomej, która została połączona z nieruchomością w taki sposób, że stała się jej częścią składową. Za część składową nieruchomości uznaje się do zasady, w szczególności budynki i inne urządzenia trwale

z gruntem związane, jak również drzewa i inne rośliny od chwili zasadzenia lub zasiania (vide: 48 KC).

W związku z powyższym, zdaniem Wnioskodawcy, za część składową gruntu można uznać jedynie rzecz ruchomą trwale połączoną z gruntem.

Zgodnie z doktryną prawa cywilnego oraz orzecznictwem trwałe połączenie rzeczy ruchomej z nieruchomością powinno być badane odrębnie w każdym przypadku. Jednakże zasadniczymi przesłankami pozwalającymi na uznanie połączenia rzeczy z gruntem za nietrwale są:

- możliwość odłączenia rzeczy ruchomej niepowodująca uszkodzenia jej lub rzeczy, od której jest odłączana lub
- krótkotrwałość ustanowionego pomiędzy rzeczami połączenia, przy czym krótkotrwałość ta może być długoterminowa. Ważne jest połączenie pomiędzy rzeczą a nieruchomością zgodnie z wolą stron, nie miało charakteru stałego, ostatecznego. Ta przesłanka jest również utożsamiana z posadowieniem obiektu budowlanego dla przemijającego użytku (okresowo).

Wnioskodawca zaznacza, że w orzecznictwie sądów administracyjnych, obiekt budowlany trwale związany z gruntem to taki obiekt budowlany, który:

- nie może być oderwany od gruntu bez jego uszkodzenia oraz
- nie jest to obiekt wzniesiony do przemijającego użytku.

W ocenie Wnioskodawcy, Kontenery są możliwe do zdemontowania. Możliwe jest przy tym odebranie Kontenerów od gruntu bez ich uszkodzenia oraz bez uszkodzenia gruntu. Kontenery są bardzo popularną formą tymczasowych obiektów budowlanych, które mogą pełnić funkcje użytkowe, nie będąc jednocześnie trwale połączone z gruntem na którym są postawione. Funkcjonalność Kontenerów polega na tym, że posiadają one cechy budynku, przy czym w nieskomplikowany sposób możliwe jest ich przeniesienie, zamontowanie i zdemontowanie. Tym samym, kontenery z punktu widzenia ich gospodarczego, przeznaczenia nie mogą być uznawane za rzecz trwale połączoną z gruntem.

Stosownie do treści art. 3 ust 1 pkt 1 UpoL podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej będące właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych z, zastrzeżeniem ust. 3.

Wobec powyższego unormowania zawartego w UpoL to właściciel budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej jest podatnikiem podatku od nieruchomości.

Z uwagi na powyższe, w opinii Wnioskodawcy w przypadku uznania, w przedstawionym stanie faktycznym Kontenery podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, w opinii Wnioskodawcy podmiotem zobowiązanym do zapłaty podatku od nieruchomości od Kontenerów jest Wnioskodawca.

### **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 przepisów prawa objętych 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. (Dz. U. z 2017 poz. 1785 ze zm., dalej u.p.o.l.).

Stosownie do treści art. 2 ust. 1 u.p.o.l. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub objekty budowlane:

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

Z powyższego wynika, że objekty 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 podlegają wszystkie objekty budowlane mieszczące się w kategorii budynków lub budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l. W przypadku budowli muszą być one jeszcze związane z działalnością gospodarczą. Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. **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.

Legalna definicja **budowli** została zawarta przez ustawodawcę w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Według przywołanego przepisu **budowlą** jest 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.

Organ podatkowy w oparciu o przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych stwierdza, że opodatkowaniu podlegają wszystkie objekty budowlane z wyjątkiem obiektów małej architektury, a także urządzenia budowlane. Obiekty budowlane posiadające cechy ustawowe budynku są budynkami, w pozostałym wypadku (z wyłączeniem obiektów małej architektury) są budowlą.

Organ podatkowy wskazuje również, że regulacja ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w zakresie definicji budowli odsyła do przepisów ustawy Prawo budowlane. Powyższe znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych.

W wyroku NSA II FSK 950/15 z dnia 12.05.2017 r. Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił, iż wskazane w powyższej definicji „budowli”, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., dwukrotne odesłanie należy interpretować jako odesłanie do przepisów ustawy – Prawo budowlane, tj. wyłącznie do regulacji rangi ustawowej, a nie jako odesłanie do wszelkich przepisów regulujących zagadnienia związane z procesem budowlanym.

Z treści art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego (Dz. U z 2017 r. poz. 1332 ze zm.) wynika, że **obiekt budowlany** to:

- a) budynek,
- b) budowla,
- c) obiekt małej architektury,

wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Z kolei w art. 3 pkt 5 Prawa budowlanego została zawarta – nieunormowana w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych – definicja legalna **tymczasowego obiektu budowlanego**. Zgodnie z nią przez tymczasowy obiekt budowlany – należy rozumieć obiekt budowlany przeznaczony do czasowego użytkowania w okresie krótszym od jego trwałości technicznej, przewidziany do przeniesienia i w inne miejsce lub rozbiórki, a także obiekt budowlany niepołączony trwale z gruntem, jak: strzelnice, kioski uliczne, pawilony sprzedaży ulicznej i wystawowe, przykrycia namiotowe i powłoki pneumatyczne, urządzenia rozrywkowe, barakowozy, **obiekty kontenerowe**.

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 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.**”*

Organ podatkowy stwierdza, że zarówno Trybunał Konstytucyjny jak i Naczelny Sąd Administracyjny nie ograniczył rozumienia budowli dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości wyłącznie do obiektów budowlanych wymienionych z nazwy w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, a także, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości może podlegać tylko taki obiekt budowlany, który został nazwany „budowlą” w Prawie budowlanym.

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 cechą czasowości użytkowania albo cechą 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”*.

Mając powyższe na uwadze organ podatkowy stoi na stanowisku, że tymczasowe obiekty budowlane wskazane z nazwy w art. 3 pkt 5 Prawa budowlanego (m.in. obiekty kontenerowe), o ile nie spełniają definicji budynku w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i nie stanowią obiektów małej architektury - ze względu na zamknięty katalog przedmiotów opodatkowania - należy uznać za budowle.

Przekładając powyższe rozważania na grunt niniejszej sprawy, w ocenie organu podatkowego w przedmiotowej interpretacji niezbędne jest ustalenie, czy opisane przez Wnioskodawcę „kontenery możliwe do zdemontowania i przeniesienia w inną lokalizację”, nazwane przez Wnioskodawcę, jako Kontenery stanowią budowle w rozumieniu przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i podlegają opodatkowaniu.

Jak już wcześniej zostało wskazane, organ podatkowy wydając 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 tego interpretacja może dotyczyć wyłącznie stanu faktycznego przedstawionego we wniosku, gdyż organ nie prowadzi żadnego postępowania dowodowego, nie ocenia też wiarygodności danych przedstawionych we wniosku.

Z opisu stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę wynika, iż zespół czternastu modułów kontenerowych został dobudowany do narożnika istniejącego Pawilonu. Kontenery nie są trwale związane z gruntem i mają możliwość zdemontowania oraz ewentualnego przeniesienia w inną lokalizację. Kontenery posiadają przyłącza do mediów oraz instalację wodno-kanalizacyjną podłączoną do instalacji w istniejącym Pawilonie. Co istotne, obiekty te będą wykorzystywane przez X do prowadzonej działalności gospodarczej – pełnią funkcję zaplecza socjalno-biurowego m.in. dla personelu zatrudnionego przez X wykonujących swoją pracę w budynku Pawilonu, zaś łącznik ma zapewnić pracownikom X przejście w warunkach panujących w miejscu pracy z/do Pawilonu.

W oparciu o przedstawione przepisy prawa oraz uwzględniając stanowisko wyrażone w wyroku Trybunału Konstytucyjnego oraz Uchwale NSA należy wskazać, iż przedmiotowe „przenośne” Kontenery stanowią tymczasowe obiekty budowlane, tj. szczególną odmianę obiektów budowlanych, wyróżnioną ze względu na dwa zespoły cech: cechę czasowości użytkowania albo cechę niepołączenia trwałego z gruntem.

Uwzględniając stanowisko NSA, 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 przedmiotowe „przenośne” Kontenery **za budowlę wymienioną w innych przepisach ustawy – Prawo budowlane**, a tym samym budowlę w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.).

Nawiązując do argumentacji pełnomocnika Wnioskodawcy odnotować trzeba, że wskazany przez niego wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 15 marca 2016 r., (sygn. akt II FSK 84/14), zdaniem organu podatkowego należy do jednego z ukształtowanych dwóch stanowisk wyrażanych w orzecznictwie sądów administracyjnych dotyczących kwestii opodatkowania tymczasowych obiektów budowlanych (w tym przypadku obiektów kontenerowych). Wnioskodawca odniósł się do nurtu sądów administracyjnych, w których orzekano na korzyść dla podatników i uznawano, że tymczasowe obiekty budowlane, które nie są trwale połączone z gruntem i za które uważa się, m.in. obiekty kontenerowe, nie są budowlami w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a tym samym nie stanowią przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Podkreślenia wymaga, iż w orzecznictwie sądów administracyjnych wykształciły się również odmienne Stanowiska. Z tych względów Naczelny Sąd Administracyjny podjął w dniu 3 lutego 2014 r. uchwałę o sygn. akt II FPS 11/13, będącą skutkiem istniejących w orzecznictwie sądowym rozbieżności. Jak wskazano wcześniej w uzasadnieniu interpretacji powyższą uchwałę podjęto w Składzie Siedmiu Sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego, co powoduje, iż ma ona ogólną moc wiążącą wynikającą z art. 269 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tj. Dz. U z 2017 r., poz. 1369 ze zm.).

Stanowisko zajęte w uchwale NSA powinno wiązać pośrednio wszystkie składy orzekające sądów administracyjnych, zaś dopóki nie nastąpi zmiana tego stanowiska, dopóty sądy administracyjne powinny je respektować.

Nadto organ podatkowy wskazuje ponownie, że zarówno Naczelny Sąd Administracyjny, jak i Trybunał Konstytucyjny stwierdziły, iż **budowla może być wskazana także w innych przepisach prawa budowlanego oraz w załączniku do tej ustawy**. Organ podatkowy ponownie podkreśla, że zarówno Trybunał Konstytucyjny w wyroku jak i Naczelny Sąd Administracyjny 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 1a ust 1 pkt 2 u.p.o.l mogą zostać uznane jedynie budowle wymienione** *expressis verbis* **w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane, 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 one całość techniczno-użytkową oraz jedynie urządzenia techniczne scharakteryzowane w art. 3 pkt 9 ustawy Prawo budowlane lub w innych przepisach tej ustawy albo w załączniku do niej. Katalog budowli wymienionych w art. 3 pkt 3 u.p.b. ma charakter otwarty (przykładowy) dla ustalenia znaczenia 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 ocenie organu podatkowego, o ile dany obiekt jest wprost wskazany w art. 3 pkt 5 Prawa budowlanego jako tymczasowy obiekt budowlany oraz nie jest ani budynkiem, ani obiektem małej architektury, **to może być jedynie budowlą**.

Wbrew zatem stanowisku Wnioskodawcy (zawartym w pytaniu nr 1 złożonego wniosku), w ocenie organu podatkowego „**Kontenery**” które nie są trwale związane z gruntem spełniają definicję budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., a w konsekwencji **podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości**.

### **Pytanie 1.**

Organ podatkowy stwierdza, że na gruncie ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, Kontenery opisane w powyższym stanie faktycznym podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Zdaniem organu podatkowego, uwzględniając stanowisko NSA, 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). „Tymczasowe obiekty budowlane” nie tworzą odrębnej kategorii obiektów budowlanych. Są one bowiem pewną odmianą wszystkich obiektów budowlanych, wobec czego również w kategoriach budynku, budowli czy obiektów małej architektury mogą mieścić się takie, które spełniają ich cech i są tymczasowymi obiektami budowlanymi. Organ podatkowy, opierając się na opisie obiektu przedstawionego przez Wnioskodawcę, w niniejszej sprawie uznał przedmiotowe „przenośne” Kontenery **za budowlę wymienioną w innych przepisach ustawy – Prawo budowlane**, a tym samym budowlę w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.).

Ponieważ „przenośne” Kontenery zlokalizowane na wynajmowanym gruncie są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, podlegają opodatkowaniu na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

**Zatem organ podatkowy w oparciu o przedstawiony stan faktyczny stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pytania 1 jest nieprawidłowe.**

### **Pytanie 2.**

Organ podatkowy przyjmując opisany we wniosku stan faktyczny, iż rozpoczęcie użytkowania Kontenerów miało miejsce w dacie 11.04.2017 r., to zgodnie z art. 6 ust. 2 u.p.o.l. obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości od Kontenerów powstanie od 1 stycznia 2018 r.

Stosownie do art. 6 ust. 1 u.p.o.l. *„Obowiązek podatkowy powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstały okoliczności uzasadniające powstanie tego obowiązku.*

*Natomiast zgodnie z art. 6 ust. 2 u.p.o.l., „Jeżeli okolicznością, od której jest uzależniony obowiązek podatkowy, jest istnienie budowli albo budynku lub ich części, obowiązek podatkowy powstaje z dniem 1 stycznia roku następującego po roku, w którym budowa została zakończona albo w którym rozpoczęto użytkowanie budowli albo budynku lub ich części przed ich ostatecznym wykończeniem.”*

**Zatem organ podatkowy w oparciu o przedstawiony stan faktyczny stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pytania 2 jest prawidłowe.**

### **Pytanie 3.**

Zgodnie z przedstawionym przez Wnioskodawcę stanem faktycznym, Kontenery nie są trwale złączone z gruntem i nie stanowią one jego części składowej. Zatem organ podatkowy w przedmiotowej sprawie stwierdza, że podmiotem, który jest zobowiązany do opłacania podatku od nieruchomości od budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej (Kontenerów), w trybie i na zasadach określonych przepisami ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, jest ich właściciel, czyli w przedstawionym stanie faktycznym jest to X.

Zgodnie z treścią art. 3 ust 1 u.p.o.l. (Dz. U z 2017 r. poz. 1785 ze zm.) *„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.”**

Wobec powyższych unormowań zawartych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych to **właściciel budowli lub ich części** związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej jest podatnikiem podatku od nieruchomości.

**Zatem organ podatkowy w oparciu o przedstawiony stan faktyczny stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pytania 3 jest prawidłowe.**

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