

Rodzaj dokumentu - Indywidualna interpretacja

Sygnatura - WPIOL-VI.310.11.2017.JP

Data – 16.09.2022 r.

Autor - Prezydent Miasta Szczecin

Temat – Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości obiektu kontenerowego

Słowa kluczowe - Podatek od nieruchomości, obiekt kontenerowy

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 14j § 1 i § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 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

stwierdzam, że

- 1) **stanowisko Wnioskodawcy w zakresie braku spełnienia definicji budynku w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 oraz definicji budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych przez obiekt kontenerowy jest prawidłowe.**
- 2) **stanowisko Wnioskodawcy w przedstawionym stanie faktycznym, że obiekt kontenerowy nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jest prawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 24.11.2017 r. do organu podatkowego wpłynął wniosek o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, złożony przez X w zakresie podatku od nieruchomości (art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych).

W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny:

Wnioskodawca jest przedsiębiorcą, który działa w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością i prowadzi działalność X na terenie X.

Obiekt skonteneryzowany [dalej „Obiekt”], został posadowiony przez Wnioskodawcę na nieruchomości gruntowej wydzierżawionej przez Wnioskodawcę od X w ramach umowy dzierżawy zawartej w dniu 22 grudnia 2019 r. (działka nr X oraz X, obręb X) na czas określony. Grunt stanowi własność X i znajduje się w użytkowaniu wieczystym X.

Na przełomie 2016 i 2017 r. Wnioskodawca posadził Obiekt na dzierżawionym terenie z przeznaczeniem jako zaplecze socjalno-biurowe dla pracowników terminala kontenerowego. Obiekt jest lekkiej konstrukcji stalowej, kontenerowej prefabrykowanej, wolnostojący, parterowy, stanowi zespół połączonych ze sobą siedemnastu kontenerów 20 stopowych z niezbędną infrastrukturą techniczną powierzchnia zabudowy 261 m², powierzchnia użytkowa 227,30 m².

Obiekt został posadowiony na stopach fundamentowych, bez mocowania z gruntem czy też podłożem, na którym się znajduje (w szczególności - brak śrub czy też kotew mocujących).

Zgodnie ze stanowiskiem Wojewódzkiego Inspektoratu Nadzoru Budowlanego z dnia X otrzymanym w następstwie wystąpienia przez Wnioskodawcę o pozwolenie na użytkowanie Obiektu (na wniosek Wnioskodawcy z dnia 04 października 2016 r.) „przedmiotowy kontener pełniący funkcję socjalno-bytową nie jest trwale związany z gruntem (posadowiony jedynie na płytach trylinka) co wyklucza go za uznanie za budynek [...]. Należy więc zaliczyć go do budowli”, a dalej: należy zaliczyć go do kategorii VIII - inne budowle, które wg prawa budowlanego nie wymagają pozwolenia na użytkowanie a jedynie zawiadomienia organu nadzoru budowlanego o zakończeniu robót [...]”. Konsekwentnie Wnioskodawca dokonał stosownego zawiadomienia pismem z dnia 19 października 2016 r.

Obiekt zgodnie z założeniami Wnioskodawcy posadowiony został na okres przejściowy i zostanie zdemontowany bądź przeniesiony w inne miejsce stosownie do potrzeb jakie Wnioskodawca będzie miał w tym zakresie (docelowo planuje się budowę obiektu murowanego). W każdym przypadku - Obiekt zostanie zdemontowany przed upływem okresu obowiązywania umowy dzierżawy.

Obiekt stanowi własność Wnioskodawcy, został przyjęty do ewidencji środków trwałych Wnioskodawcy i uwzględniony w księgach rachunkowych Wnioskodawcy, Wnioskodawca dokonuje w tym zakresie odpisów amortyzacyjnych. Obiekt nie stanowi części składowej gruntu.

W związku z powyższym Wnioskodawca zadał następujące pytania:

1. Czy posadowiony przez Wnioskodawcę Obiekt kontenerowy spełnia definicje „budynku” bądź „budowli” w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt. 1 i 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych?
2. Czy Wnioskodawca powinien uiścić z tego tytułu podatek od nieruchomości?

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

Pytanie 1

Spółka stoi na stanowisku, że obiektu skonteneryzowanego nie można zakwalifikować do kategorii budynków ani do budowli w rozumieniu ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych.

W myśl art. 2 ust 1 pkt 1 - 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnym („u.p.o.l.”), opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, przy czym: 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 (art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.); 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 (art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.). Na gruncie zapisów ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane („u.p.b.”) zgodnie z art. 3 pkt 2 u.p.b. „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 u.p.b. - „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”. Ustawa Prawo budowlane przewiduje także definicję „tymczasowego obiektu budowlanego” stanowiąc w art. 3 pkt 5, 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”.

Wnioskodawca podziela stanowisko Wojewódzkiego Inspektoratu Nadzoru Budowlanego, iż wobec faktu, że Obiekt objęty niniejszym wnioskiem jest obiektem kontenerowym, nie związanym trwale z gruntem (bądź podłożem betonowym, na którym jest posadowiony) nie może zostać uznany za „budynek” w rozumieniu art.3 pkt 2 u.p.b. (oraz konsekwentnie, w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.).

Stanowisko to znajduje oparcie w orzecznictwie sądów administracyjnych, „np. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 grudnia 2007 r. sygn. Akt II OKS 1636/06”.

Według Wojewódzkiego Inspektoratu Nadzoru Budowlanego, Obiekt spełnia natomiast kryteria do uznania go za „budowlę” w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.p.b., poprzez zaliczenie do kategorii VIII - „inne budowle”.

Konstatacja taka może budzić zastrzeżenie odnoszące się do przyjęcia, iż pomimo, że Obiekt jest niepowiązany trwale z gruntem stanowi „budowlę” w rozumieniu prawa budowlanego. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 22 grudnia 2011 r. (Sygn. akt II FSK 1389/11) wskazał bowiem, iż

„mimo widocznego braku konsekwencji ustawodawcy w definiowaniu rozważanych pojęć nie budzi jednak wątpliwości konstatacja, że konieczną cechą budowli, zarówno w rozumieniu Prawa budowlanego, jak i w rozumieniu ustaw o podatkach i opłatach lokalnych, jest trwałe połączenie takiego obiektu z gruntem - w przeciwieństwie do tymczasowego obiektu budowlanego, który trwałe połączony z gruntem nie jest i za który uważa się, między innymi [...] obiekty kontenerowe.”

Niemniej jednak, nawet przyjęcie, iż obiekt należy uznać za „budowlę” w rozumieniu przepisów prawa budowlanego nie mogłoby zostać uznane za rozstrzygające, iż spełnione są równocześnie przesłanki uznania Obiektu za „budowlę” w rozumieniu art. 1a ust.1 pkt 2 u.p.o.l. co znajduje swoje uzasadnienie w wykształconej linii orzeczniczej sądów administracyjnych i stanowisku Trybunału Konstytucyjnego.

W ocenie Wnioskodawcy możliwe jest przyjęcie, że Obiekt spełnia przesłanki aby uznać go za „tymczasowy obiekt budowlany” w rozumieniu brzmienia art.3 pkt 5 u.p.b. albowiem jest „niepołączony trwałe z gruntem” a przy tym jest „obiektem kontenerowym”.

W aspekcie przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, przyporządkowanie Obiektu do kategorii ‘tymczasowego obiektu budowlanego’ rodzi jednak tożsame wątpliwości co do objęcia takiego Obiektu podatkiem od nieruchomości jak te w odniesieniu do uznania Obiektu za „budowlę”, albowiem ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie przewiduje opodatkowania „tymczasowych obiektów budowlanych” jeśli nie można ich równocześnie przyporządkować do jednej z kategorii objętych daniną publiczną tj. „budynku” lub „budowli”.

W rozwinięciu powyższego, wskazuje się bowiem, że na gruncie przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, jakkolwiek obiekt (w tym również „tymczasowy obiekt kontenerowy”) może zostać uznany za „budowlę” w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. jeśli stanowi jedną z budowli wymienionych wprost /*expressis verbis*/ w art.3 pkt 3 u.p.b. lub wprost wymienionych w innych przepisach tej ustawy oraz załączniku do niej, a nadto stanowi całość techniczno- użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami.

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 bowiem, iż definicja „budowli” w rozumieniu ustawy prawo budowlane nie jest tożsama z znaczeniem pojęciowym „budowli” przyjętym na potrzeby ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, akcentując, iż „w przypadku prawa daninowego (jakim jest prawo podatkowe), zgodnie z zasadą poprawnej legislacji gwarancje dostatecznej określoności regulacji prawnych, wynikające z zasady poprawnej legislacji ulegają istotnemu wzmocnieniu za względu na treść art. 84 i 217 Konstytucji RP, zgodnie z którymi przepisy prawa podatkowego nie mogą być interpretowane przez analogię na niekorzyść podatników”. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego za niedopuszczalną należy uznać sytuację, w której za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości uznaje się jedynie podobne do „budowli”, które zostały bezpośrednio wymienione w art.3 pkt 3 u.p.b. w konsekwencji, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, za „budowlę” w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, uznać można jedynie: (1) budowle wymienione bezpośrednio 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, a więc pod warunkiem, że stanowią one całość techniczno - użytkową [...]”.

Wnioskodawca podkreśla, iż w oparciu o powyższe orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego, rozwinęło i utrwaliło się w orzecznictwie sądów administracyjnych stanowisko zgodnie, z którym wyłącznie obiekty (w tym: „tymczasowe obiekty budowlane”) wprost /*expressis verbis*/ wymienione w ustawie prawo budowlane bądź przepisach tej ustawy lub załączniku do niej mogą być uznane za „budowlę” w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i objęte podatkiem od nieruchomości.

W wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 09 stycznia 2013 r. sygn. akt III SA/Po/887/12 zaakcentowano, w nawiązaniu do ww. wyroku Trybunału Konstytucyjnego, iż „z punktu widzenia standardów konstytucyjnych nie sposób zaakceptować sytuacji, gdy jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości byłyby traktowane budowle w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.p.b. nienależące do kategorii obiektów, które *expressis verbis* wymieniono w tym przepisie (lub w pozostałych przepisach rozważanej ustawy albo w załączniku do niej), lecz będące obiektami jedynie do nich podobnymi. Oznacza to, że nie każdy obiekt budowlany w postaci budowli w rozumieniu u.p.b. może zostać uznany za budowlę w ujęciu u.p.o.l., a w konsekwencji nie każdy obiekt budowlany

w postaci budowli w rozumieniu u.p.b. może podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.”

Wyrok wydano w odniesieniu do hal namiotowych wykorzystywanych na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej. Wojewódzki Sąd Administracyjny konkludował, iż „ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie zawiera regulacji odnoszących się do tymczasowych obiektów budowlanych, takich jak np. hale namiotowe niezwiązane trwale z gruntem. Nie są one budowlami w rozumieniu tej ustawy, a więc nie są opodatkowane podatkiem od nieruchomości”

W dniu 03 lutego 2014 r. Naczelny Sąd Administracyjny w sprawie sygn. akt: sygn. Akt II FPS 11/13 podjął uchwałę składu siedmiu sędziów zgodnie z którą: „Tymczasowy obiekt budowlany, o którym mowa w art. 3 pkt 5 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane [...] 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. Spełniający wskazane kryteria tymczasowy obiekt budowlany, o ile jest związany z prowadzeniem działalności gospodarczej, podlegają opodatkowaniu na podstawie art. 2 ust 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych”. W uzasadnieniu uchwały wskazano na ww. wyrok Trybunału Konstytucyjnego, cytując; „że jakkolwiek, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, nie budzi w zasadzie zastrzeżeń sformułowanie przez ustawodawcę na potrzeby regulacji prawa budowlanego definicji »budowla« i »urządzenia budowlanego» jako definicji otwartych, których zastosowanie w praktyce wymaga nierzadko posłużenia się analogią z ustawy, to nie sposób nie zauważyć, że te same definicje w odniesieniu do u.p.o.l. nie mogą funkcjonować w identyczny sposób. [...] W praktyce bowiem sądy administracyjne za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości uznają budowle wyraźnie określone w art.3 pkt 3 u.p.b., natomiast w odniesieniu do innych obiektów, które potencjalnie mogłyby zostać zakwalifikowane jako budowle ze względu na ich istotne podobieństwo do obiektów należących do pierwszej ze wskazanych kategorii, najczęściej nie dopatrując się istnienia takiego podobieństwa (por. orzeczenia sądów administracyjnych obrazujące sposób funkcjonowania definicji wyrażenia »budowla«), zastrzegając przy tym, że regulacji prawa podatkowego nie wolno stosować »rozszerzająco« (zob.wyrok WSA w Gdańsku z 28 listopada 2007 r., I SA/Gd 598/07, LEX nr 326607; wyrok NSA z 7 października 2009 r., II FSK 635/08, LEX nr 532352; wyrok NSA z 20 kwietnia 2010 r., II FSK 2112/08, LEX nr 576210)”.

Powyższa uchwała znalazła odzwierciedlenie w kolejnych orzeczeniach sądów administracyjnych, w tym w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 8 lipca 2014 br. (Sygn. akt ISA/GI 1622/13), w którym potwierdzono, iż na potrzeby ustalenia istnienia obowiązku podatkowego

w zakresie podatku od nieruchomości „budowlami” są „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 budowlanych, o którym mowa w art.3 pkt 1 lit. b p.b., czyli pod warunkiem, że stanowią one całość techniczno - użytkową.”

W rozstrzygnięciu z dnia 24 sierpnia 2016 r. w sprawie o sygnaturze akt II FSK 2027/14 Naczelny Sąd Administracyjny potwierdził, iż: „Z punktu widzenia standardów konstytucyjnych nie sposób zaakceptować sytuację, gdy jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości byłyby traktowane budowle w rozumieniu art.3 pkt 3 ustawy - P.b. nienależące do kategorii obiektów, które *expressis verbis* wymieniono w tym przepisie, lecz będące obiektami jedynie do nich podobnymi.” W orzeczeniu tym ponownie wskazano, iż „katalog budowli wymienionych w art. 3 pkt 3 ustawy - Prawo budowlane ma charakter otwarty (przykładowy) dla ustalenia znaczenia tego pojęcia na gruncie prawa budowlanego. W kontekście jednakże standardów konstytucyjnych, dotyczących ustawowego wymogu sprecyzowania elementów konstrukcyjnych podatku (art.217 Konstytucji RP), wykazowi temu do celów zdefiniowania pojęcia budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. należy przydać cechy *numerus clausus* (zob. wyrok z dnia 15 marca 2016 r. sygn. Akt II FSK 84/14.” Finalnie podkreślono wymiar prawny przywołanej wcześniej uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z 03 lutego 2014 r. (sygn. akt II FPS 11/13), wskazując, iż sądy administracyjne obowiązane są stosować się do stanowiska niżej przedstawionego.

W tym względzie wskazać należy, iż na gruncie przepisów ustawy Prawo budowlane, obiekty kontenerowe, które są niezwiązane trwale z gruntem, zostały wprost /*expressis verbis*/ wymienione jedynie w definicji „tymczasowego obiektu budowlanego”. Wymogu tego nie spełnia lakoniczne

przyporządkowanie Obiektu do kategorii VIII: „inne budowle”. W ocenie wnioskodawcy okoliczność ta ma przesądzające znaczenie w kontekście (braku) możliwości zakwalifikowania Obiektu do „budowli” w rozumieniu ustawy o podatkach i podatkach lokalnych.

Pytanie 2

W zakresie drugiego pytania Wnioskodawca stoi na stanowisku, że obiekt skonteneryzowany nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Podsumowując w ocenie Wnioskodawcy opartej na przywołanym powyżej stanowisku sądów administracyjnych, na gruncie przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, objęty niniejszym wnioskiem Obiekt skonteneryzowany:

- 1) nie jest „budynkiem”, albowiem pozostaje niezwiązany trwale z gruntem,
- 2) nie jest również „budowlą” albowiem pozostaje niezwiązany trwale z gruntem, a przede wszystkim ponieważ nie został bezpośrednio (wprost /expressis verbis/) wymieniony w art.3 pkt 3 u.p.b. czy pozostałych przepisach tej ustawy oraz załączniku do niej.

tym samym nie jest on objęty obowiązkiem w zakresie podatku od nieruchomości a w konsekwencji wnioskodawca nie ma obowiązku uiszczenia podatku od nieruchomości.

Po rozpatrzeniu stanowiska Wnioskodawcy organ podatkowy w dniu 15.02.2018 r. wydał interpretację indywidualną znak: X, w której stwierdził, że:

- 1) stanowisko Wnioskodawcy w zakresie braku spełnienia definicji budynku w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych przez obiekt kontenerowy jest prawidłowe.
- 2) stanowisko Wnioskodawcy w zakresie braku spełnienia definicji budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych przez obiekt kontenerowy jest nieprawidłowe;
- 3) stanowisko Wnioskodawcy w przedstawionym stanie faktycznym, że obiekt kontenerowy nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jest nieprawidłowe.

W dniu 26.03.2018 r. X – pełnomocnik Spółki, za pośrednictwem organu podatkowego, złożył do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie skargę na przedmiotową interpretację.

Wojewódzki Sąd Administracyjny wyrokiem z dnia 21 czerwca 2018 r., sygn. akt I SA/Sz 313/18 uchylił zaskarżoną interpretację indywidualną. W wyroku Sąd stwierdził cyt.: „*Rozstrzygnięcie zarysowanego wyżej spornego problemu wymaga w pierwszej kolejności przypomnienia, że zgodnie z treścią 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.*

Definicja budynku, jako przedmiotu opodatkowania, na potrzeby ustawy została sformułowana w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. Zgodnie z tym przepisem budynkiem jest 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. Porównanie tego przepisu z treścią art. 3 pkt 1 i pkt 2 u.p.b. wskazuje na to, że przepis ustawy podatkowej jest identyczny z ustawową definicją budynku, zawartą w słowniczku pojęć użytych w ustawie - Prawo budowlane. Istotną z punktu widzenia tych definicji przesłanką umożliwiającą zaliczenia konkretnego obiektu budowlanego do kategorii budynków jest jego "trwałe związanie z gruntem". Nie wystarczy zatem samo wskazanie, że dany obiekt został posadowiony na fundamencie, jeżeli poprzez sposób montażu nie można wykazać istnienia tego rodzaju trwałego związku z gruntem. Związany bowiem trwale z gruntem jest budynek, którego nie można od gruntu odłączyć bez uszkodzenia jego konstrukcji (por. wyrok NSA z dnia 24 marca 2014 r., sygn. akt II FSK 783/12, dostępny na stronie internetowej: www.orzeczenia.nsa.gov.pl). W rozpatrywanej sprawie poza sporem pozostaje, że opisane we wniosku kontenery nie są trwale z gruntem, a zatem nie mogą stanowić budynku w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., w zw. z art. 3 pkt 2 u.p.b.

Stosownie do art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. "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. Natomiast zgodnie z art. 3 pkt 3 u.p.b. przez "budowlę" należy 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 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 wiatrowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Dodatkowo, według art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. budowlą jest także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Zgodnie z art. 3 pkt 9 u.p.b. urządzeniem budowlanym jest urządzenie 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. Dodać należy, że o kwalifikacji określonych obiektów jako budowli, oprócz definicji sformułowanej w art. 3 pkt 3 u.p.b., mogą przesądzać również inne przepisy rozważanej ustawy oraz załącznik do niej, określający kategorie obiektów budowlanych (por. uchwała NSA z dnia 3 lutego 2014 r., sygn. akt II FPS 11/13 oraz wyroki NSA z dnia 13 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 144/10 i II FSK 1310/10, dostępne na stronie internetowej: www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

Kwestia możliwości zaliczenia spornych kontenerów do kategorii urządzeń budowlanych pozostaje poza granicami niniejszej sprawy.

Zasadnicze znaczenie dla rozstrzygnięcia spornego problemu będzie miała zatem odpowiedź na pytanie, czy wskazane we wniosku kontenery mieszczą się w ww. zakresie definicyjnym wynikającym z treści art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zw. z art. 3 pkt 3 u.p.b.

Wypada w tym miejscu przywołać tezę uchwały składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 lutego 2014 r., sygn. akt II FPS 11/13, że "Tymczasowy obiekt budowlany, o którym mowa w art. 3 pkt 5 u.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 u.p.b. 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 u.p.b. Spełniający wskazane kryteria 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.". (...)

W niniejszej sprawie skład orzekający Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie podzielił stanowisko zaprezentowane w przywołanej uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego, tym bardziej, że znalazło ona aprobatę w nieżej wskazanych orzeczeniach NSA.

W ocenie Sądu, interpretacji art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zw. z art. 3 pkt 3 u.p.b. należy dokonać także z uwzględnieniem stanowiska jakie zaprezentował Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 września 2011 r. (P-33/09, dostępne na stronie internetowej: www.trybunal.gov.pl), w świetle którego 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 u.p.b., w innych przepisach tej ustawy lub 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 oraz jedynie urządzenia techniczne scharakteryzowane w art. 3 pkt 9 u.p.b. lub w innych przepisach tej ustawy albo w załączniku do niej. Inaczej mówiąc, jak wskazał Trybunał, 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 kontekście jednakże standardów konstytucyjnych, dotyczących ustawowego wymogu ustawowego sprecyzowania elementów konstrukcyjnych podatku (art. 217 Konstytucji RP), wykazowi temu dla celów zdefiniowania pojęcia budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. należy przydać cechy *numerus clausus*.

Przywołać w tym miejscu należy również wyrok NSA z dnia 22 grudnia 2011 r., sygn. akt II FSK 1389/11 (dostępny na stronie internetowej: www.orzeczenia.nsa.pl), w którym NSA w sposób jednoznaczny stwierdził, że: "ustawodawca podatkowy określając w art. 2 ust. 1 u.p.o.l. przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości traktował zawarte tam wyliczenie jako zamknięte, a odsyłając do regulacji Prawa budowlanego w zakresie pojęcia budowla, nakazywał skorzystanie z zawartych w nim regulacji w sposób ścisły, ograniczony, bez możliwości dokonywania jakiegokolwiek wykładni rozszerzającej na inne instytucje tam zawarte, służące bez wątpienia innym celom niż ustawa podatkowa".

Dalej, Naczelny Sąd Administracyjny wyraził pogląd, z którym skład orzekający w niniejszej sprawie w pełni się zgadza, że: "(...) brak jest podstaw do uznawania za budowlę, w rozumieniu ustawy podatkowej, także tymczasowego obiektu budowlanego, jakim jest kontener".

Powyższe stanowisko został powielone w kolejnym wyroku NSA z 15 marca 2016 r., sygn. akt II FSK 84/14 (dostępny na stronie internetowej: www.orzeczenia.nsa.pl), zapadłym już po wydaniu przez NSA przywołanej powyżej uchwały, w którym ponownie podkreślono, że zasadnicze znaczenie dla rozstrzygnięcia problemu opodatkowania obiektów kontenerowych podatkiem od nieruchomości będzie miała odpowiedź na pytanie, czy kontenery mieszczą się w ww. zakresie definicyjnym wynikającym

z treści art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zw. z art. 3 pkt 3 u.p.b. W tym zakresie NSA powołał się także na przywoływany już powyżej wyrok Trybunału Konstytucyjnego - P-33/09, a także orzeczenia NSA z dnia 9 kwietnia 2013 r., sygn. akt II FSK 3006/11 oraz z dnia 26 lutego 2015 r., sygn. akt II FSK 134/13 (www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

Jednocześnie, Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że: "przy całej różnorodności form i rodzajów wytworów myśli ludzkiej, z jakimi można się zetknąć w rzeczywistości gospodarczej, nie są odosobnione przypadki przypisywania różnych określeń i nazw w odniesieniu do obiektów o tożsamym przeznaczeniu oraz porównywalnych cechach i parametrach technicznych. W istocie zatem możliwe są sytuacje,

w których obiektem posiadającym wszystkie cechy konkretnych budowli, wyszczególnionych w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane, nadawane będzie inne oznaczenie. 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, wyszczególnionych w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane".

Mając na uwadze powyższe, zdaniem Sądu orzekającego w niniejszej sprawie, opisany we wniosku interpretacyjnym tymczasowy obiekt kontenerowy nie może zostać uznany za budowlę, w rozumieniu ustawy podatkowej, bowiem jego rzeczywiste cechy i funkcje nie są tożsame z istotnymi parametrami funkcjonalnymi i technicznymi budowli wyszczególnionych w art. 3 pkt 3 u.p.b.

Wydanie prawidłowej interpretacji w przedmiotowej sprawie powinno zatem poprzedzone zostać analizą opisanego stanu faktycznego pod wskazanym kątem, a organ przy ponownym rozpoznaniu sprawy zobowiązany będzie uwzględnić powyższe stanowisko Sądu, jak również przywołane orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego w tej materii. (...)"

Organ podatkowy złożył do Naczelnego Sądu Administracyjnego skargę kasacyjną od wyroku Wojewódzkiego Sadu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 21 czerwca 2018 r.

Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z dnia 2 lutego 2022 r., sygn. akt III FSK 274/21 oddalił skargę kasacyjną. W wyroku Naczelny Sąd Administracyjny w pełni podzielił stanowisko przyjęte przez Sąd

I instancji a wywiedzione w oparciu o argumentację przedstawioną w uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego z 3 lutego 2014 r., sygn. akt II FPS 11/13, które sprowadza się do stwierdzenia, że opisany we wniosku interpretacyjnym obiekt kontenerowy nie może zostać uznany ani za budynek ani za budowlę. **Wobec powyższego prawomocny stał się wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 21 czerwca 2018 r. sygn. akt I SA/Sz 313/18.**

W dniu 08.07.2022 r. do organu interpretacyjnego wpłynął prawomocny wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 21 czerwca 2018 r. wraz z aktami sprawy.

Zgodnie z przepisem art. 286 § 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami Administracyjnymi (Dz. U. z 2022 r., poz. 329 ze zm.) „Termin do załatwienia sprawy przez organ administracji określony w przepisach prawa lub wyznaczony przez sąd liczy się od dnia

doręczenia organowi akt albo, w przypadku, o którym mowa w § 1a, odpisu orzeczenia.” Zatem termin do wydania interpretacji indywidualnej, wskazany w art. 14d § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, liczy się od dnia 08.07.2022 r.

Po rozpatrzeniu stanowiska Wnioskodawcy organ podatkowy zważył, co następuje:

W myśl art. 14b § 1 i 14j Ordynacji podatkowej Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, 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 orzecznictwie sądów administracyjnych ugruntowany jest pogląd, że organ wydający interpretację dokonuje jedynie oceny prawnej przedstawionego przez Wnioskodawcę stanu, bez możliwości jego modyfikowania, czy też prowadzenia postępowania dowodowego w trybie przepisów działu IV Ordynacji podatkowej. Wobec powyższego, interpretacja może dotyczyć wyłącznie stanu przedstawionego we wniosku, gdyż organ nie prowadzi żadnego postępowania dowodowego, nie ocenia też wiarygodności danych przedstawionych we wniosku. Przedstawione we wniosku zagadnienie organ powinien poddać kompleksowej ocenie prawnej przez pryzmat przepisów całego systemu prawnego, który może znaleźć zastosowanie w danym przypadku.

Przepis art. 170 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi stanowi: *„Orzeczenie prawomocne wiąże nie tylko strony i sąd, który je wydał, lecz również inne sądy i inne organy państwowe, a w przypadkach w ustawie przewidzianych także inne osoby”,* natomiast art. 171 – *„Wyrok prawomocny ma powagę rzeczy osądzonej tylko co do tego, co w związku ze skargą stanowiło przedmiot rozstrzygnięcia.”*

Wobec powyższego organ podatkowy po rozpatrzeniu sprawy, biorąc pod uwagę prawomocny wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie sygn. akt I SA/Sz 313/18 oraz wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego sygn. akt III FSK 274/21, stwierdza, że:

- 1) stanowisko Wnioskodawcy w zakresie braku spełnienia definicji budynku w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 oraz definicji budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych przez obiekt kontenerowy **jest prawidłowe.**
- 2) stanowisko Wnioskodawcy w przedstawionym stanie faktycznym, że obiekt kontenerowy nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości **jest prawidłowe.**

Niniejsza interpretacja udzielona jest przez organ podatkowy w oparciu o przepisy prawa podatkowego

obowiązujące na dzień wydania interpretacji i dotyczy zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę we wniosku z dnia 24.11.2017 r. 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