

Rodzaj dokumentu - Indywidualna interpretacja znak: WPiOL-VI.310.1.2024.BP

Data - 21.06.2024 r.

Autor - Prezydent Miasta Szczecin

Temat – opodatkowanie kontenerów

Słowa kluczowe - Podatek od nieruchomości, budowle związane z działalnością gospodarczą.

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 14j § 1 i § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 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 zaświadczeń w zakresie postępowania podatkowego dotyczącego podatków i opłat lokalnych

stwierdzam, że stanowisko XXX w zakresie;

- **braku spełnienia przez kontenery definicji budynku w rozumieniu art. 1 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. jest prawidłowe,**
- **braku spełnienia przez kontenery definicji budowli w rozumieniu art. 1 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. jest nieprawidłowe, co w konsekwencji skutkuje obowiązkiem podatkowym w podatku od nieruchomości.**

UZASADNIENIE

W dniu 16.05.2024 r. do tutejszego organu podatkowego wpłynął drogą elektroniczną wniosek XXX, o wydanie w jej indywidualnej sprawie, interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości. Wniosek dotyczy zaistniałego stanu faktycznego.

W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny:

XXX w ramach swojej działalności gospodarczej realizuje projekty z zakresu xxx na rzecz różnych Inwestorów, zarówno publicznych jaki i prywatnych.

XXX posiada kontenery, wykorzystywane przez nią w działalności gospodarczej, które tworzą podstawową bazę biurową/socjalną/techniczną oraz wykorzystywane są najczęściej jako mobilne zaplecza na budowach.

Zaplecza te można skonfigurować w oparciu o wolnostojące segmenty kontenerowe bądź też zestawy wielosegmentowe. Kontenery po dostarczeniu na miejsce docelowe przygotowane są do podłączenia mediów - wody, kanalizacji oraz przyłącza elektrycznego. Standardowe wymiary zewnętrzne takich obiektów są następujące: xxx.

Każdy kontener musi zostać posadowiony na utwardzonym podłożu przygotowanym np. z płyt drogowych, tłuczni betonowego, kruszywa. Kontenery w zależności od rozmiarów posiadają 4 lub 6 punktów podporowych wykonanych z bloczków betonowych. Kontenery nie mają bezpośredniej styczności z gruntem.

Kontenery nie są trwale związane z gruntem i są przewożone w inne miejsca po zakończeniu robót budowlanych.

XXX posadowiła około xxx modułów kontenerowych jako zaplecze budowy w XXX.

Pytanie Wnioskodawcy:

Czy na gruncie ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opatach lokalnych, Kontenery opisane w powyższym stanie faktycznym spełniają definicję „budynek” bądź „budowli” w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z dnia 12 stycznia 1991 r.(„UPOL”), a w konsekwencji czy podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości?

Stanowisko Wnioskodawcy:

W opinii Wnioskodawcy w przedstawionym stanie faktycznym kontenery nie spełniają definicji „budynku” bądź „budowli” w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 UPOL, a w konsekwencji nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Uzasadnienie stanowiska Wnioskodawcy

Zgodnie z treścią art. 2 ust. 1 UPOL 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.

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 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 (1a ust. 1 pkt 2 UPOL).

Z kolei na gruncie zapisów ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (u.p.b.), zgodnie z art. 3 pkt 1 u.p.b. obiektem budowlanym jest budynek, budowla bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Zgodnie zaś 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 zgodnie z art. 3 pkt. 3 u.p.b. budowlą 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, elektrowni wiatrowych, morskich turbin wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Ponadto, u.p.b. przewiduje także definicję tymczasowego obiektu budowlanego. Zgodnie z art. 3 pkt 5 u.p.b., 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, przenośne wolno stojące maszty antenowe.

Zdaniem Wnioskodawcy, Kontenery nie mogą zostać zaliczone do budynków w ramach definicji wynikającej z przepisu art. 1a pkt 1 UPOL, ze względu na brak trwałego związania z gruntem. Należy zatem rozważyć czy mogą być budowlą w rozumieniu art. 1a pkt 2 UPOL, ponieważ nie są budynkiem.

Zdaniem Wnioskodawcy, Kontenery jako obiekty niezwiązane z gruntem, stanowiąc będą tymczasowe obiekty budowlane - powyższe wynika wprost z art. 3 pkt 5 u.p.b. wskazującego, iż obiekty kontenerowe stanowią tymczasowe obiekty budowlane, o ile nie są trwale połączone z gruntem.

Do opodatkowania danego tymczasowego obiektu budowlanego podatkiem od nieruchomości, konieczne jest nie tylko aby wypełniał on definicję tymczasowego obiektu budowlanego, wskazaną w art. 3 pkt 5 u.p.b., ale także jako budowla musi być on wymieniony wprost w art. 3 pkt 3 u.p.b. lub innych przepisach tej ustawy oraz załączniku do niej, tak aby mógł być zakwalifikowany jako budowla w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Powyższe stanowisko zostało przedstawione przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 września 2011 r. (P-33/09), w świetle m.in. 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 ustawy Prawo budowlane, 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 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.

Za prawidłowością przedmiotowego stanowiska przemawia także orzecznictwo sądów administracyjnych w tym Naczelnego Sądu Administracyjnego. W uchwale siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 lutego 2014 r., sygn. akt II FPS 11/13: "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."

Również w późniejszym orzecznictwie Naczelny Sąd Administracyjny zwracał uwagę, że ocena czy kontener może zostać opodatkowany podatkiem od nieruchomości jako budowla (jej część) zależne jest od wykazania, że mieści się on w katalogu wymienionych w art. 3 pkt. 3 u.p.b. (wyrok z dnia 15 marca 2016 r. sygn. akt II FSK 84/14, wyrok z dnia 29 marca 2019 r. sygn. II FSK 3835/18, wyrok z dnia 18 października 2019 r., sygn. akt II FSK 982/19). Przykładowo; „Naczelny Sąd Administracyjny w pełni podziela 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 FPS11/13, które sprowadza się do stwierdzenia, że opisany we wniosku interpretacyjnym 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." - wyrok NSA z dnia 2 lutego 2022 r. sygn. III FSK 274/21.

Na tym samym stanowisku stanął również Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku, w orzeczeniu z dnia 29 stycznia 2019 r. sygn. I SA/Gd 1043/18.

Podsumowując, w opinii Wnioskodawcy, skoro Kontenery nie są trwale związane z gruntem, to należy je uznać za tymczasowe obiekty budowlane. Nie są jednak budowlami, które wprost zostały wymienione w art. 3 pkt 3 u.p.b. lub w jakimkolwiek innym przepisie tej ustawy, czy też w załączniku do niej. Skoro tak, to nie podlegają one opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na zasadach dotyczących budowli jako nie mieszczące się w zamkniętym katalogu obiektów budowlanych podlegających opodatkowaniu tym podatkiem.

Oświadczenie

Wniosek XXX zawiera także oświadczenie, o którym mowa w art. 14b § 4 Ordynacji podatkowej, o następującej treści:

„Oświadczam, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego”.

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 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.

Obowiązek podatkowy i zasady opodatkowania nieruchomości i obiektów budowlanych w podatku od nieruchomości normuje ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 70 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 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.

Grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej to zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. - grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z zastrzeżeniem ust. 2a. Zastrzeżenie to nie ma znaczenia dla rozstrzygnięcia przedmiotowego zagadnienia.

W przedmiotowej sprawie Wnioskodawca jest przedsiębiorcą, w ramach prowadzonej działalności gospodarczej realizuje projekty z zakresu xxx rzecz Inwestorów prywatnych i publicznych. Jak wskazuje XXX posiada ona kontenery, które **nie są trwale związane z gruntem** i są wykorzystywane przez Wnioskodawcę w prowadzonej działalności gospodarczej jako baza biurowo/socjalno/techniczna. Z opisu przedstawionego stanu faktycznego wynika, iż XXX posadowiła xxx modułów kontenerowych jako zaplecze budowy.

Aby rozstrzygnąć niniejszą sprawę należy przede wszystkim odpowiedzieć na pytanie, czy przedmiotowe kontenery są obiektami budowlanymi, a następnie czy są 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 2024 r., poz. 725 t.j, dalej: P.b.)

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych zawiera definicje poszczególnych przedmiotów opodatkowania, i tak:

- zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 1 **za budynek** uznaje się taki 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,
- zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. **przez budowlę** należy rozumieć **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.

W definicji budowli wyodrębnione zostały dwie kategorie przedmiotowe, które dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości zaliczane są do budowli:

- 1) obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury oraz
- 2) urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

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.

Z uwagi na to, że terminy „obiekt budowlany” i „urządzenie budowlane” nie zostały zdefiniowane w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, organ podatkowy stwierdza, że przy interpretacji tych pojęć należy odwołać się do przepisów ustawy Prawo budowlane. Wskazać jednak należy, iż odesłanie to ma ograniczony zakres i dotyczy tylko rozumienia pojęć: „**obiekt budowlany**” oraz „urządzenie budowlane”. Ustawa Prawo budowlane jest podstawą do kwalifikowania danego obiektu jako obiektu budowlanego lub urządzenia budowlanego, natomiast o tym czy stanowi on dla potrzeb opodatkowania budynek czy też budowlę, rozstrzyga wyłącznie ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Zatem z punktu widzenia uznania danego obiektu za budowlę na potrzeby podatku od nieruchomości, jest uprzednie zaliczenie go na gruncie przepisów ustawy Prawo budowlane do kategorii obiektów budowlanych lub urządzeń budowlanych.

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 cechę czasowości użytkowania albo cechę 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.**

Zatem opisane we wniosku interpretacyjnym kontenery uznać należy za obiekty budowlane.

Definicja budynku wskazuje, że zaliczone do tej kategorii obiekty budowlane muszą być **trwale związane z gruntem**, wydzielone z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, posiadać fundamenty i dach. **Warunki te muszą być spełnione łącznie** brak któregośkolwiek z wymienionych elementów nie pozwala na przypisanie obiektu budowlanego do kategorii budynku. W omawianym przypadku jak wskazuje Wnioskodawca będące przedmiotem interpretacji kontenery nie są trwale związane z gruntem, a co za tym idzie nie mogą zostać uznane za budynki.

W związku z powyższym organ podatkowy zgadza się ze stanowiskiem Wnioskodawcy, że w przedstawionym stanie faktycznym kontenery nie spełniają definicji budynku w rozumieniu art. 1 a ust 1 pkt 1 u.p.o.l.

Zatem w tym zakresie stanowisko Wnioskodawcy uznać należy za prawidłowe.

Przechodząc do dalszej analizy organ podatkowy wskazuje, że opisanych kontenerów z uwagi na przeznaczenie nie można zaliczyć do kategorii obiektów małej architektury.

Jeśli obiekt budowlany nie stanowi budynku ani obiektu małej architektury, to jest budowlą.

Organ podatkowy przedstawia stanowisko doktryny w tym zakresie „W pierwszej kolejności należy wskazać, że budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. jest obiekt budowlany w rozumieniu Prawa budowlanego, który nie ma cech budynku oraz nie jest obiektem małej architektury. Za wyrokiem TK z 13.09.2011 r., P 33/09 trzeba przyjąć, że opodatkowanie danego obiektu budowlanego jako budowli wymaga zidentyfikowania go w art. 3 pkt 3 pr. bud., w innych przepisach tej ustawy, w załączniku do niej lub w przepisach ustaw tzw. około budowlanych.” - Komentarzu do art. 1a u.p.o.l R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl Podatki i opłaty lokalne.

Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku z dnia 13 września 2011 r. sygn. P 33/09. 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) urzędzeń 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) urzędzeń 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 urzędzeń 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 (część stanowiska TK przytoczył także Wnioskodawca).

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 przedmiotowej uchwale NSA wskazał „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 wyroku WSA w Łodzi z dnia 30.09.2020 r., sygn. akt I SA/Łd 136/20 Sąd stwierdza „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. Prawidłowe 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”.

Na podstawie przedstawionego we wniosku opisu kontenerów oraz w oparciu o przytoczone przepisy organ podatkowy stwierdza, że kontenery należy zakwalifikować do kategorii budowli określonych jako tymczasowe obiekty budowlane – wymienione w art. 3 pkt 5 P.b

W tym miejscu organ podatkowy wskazuje, na istotne w sprawie orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego w sprawie kontenerów telekomunikacyjnych, który w wyroku z dnia 13 grudnia 2017 r. SK 48/15 stwierdził, że skoro kontenery telekomunikacyjne jako obiekty kontenerowe są w świetle art. 3 pkt 5 P.b. obiektami budowlanymi to wykluczając możliwość uznania ich za obiekty małej architektury muszą być uznane albo za budynki, albo za budowle. Trybunał wskazał - jeżeli są trwale związane z gruntem, pierwszeństwo ma kwalifikacja jako budynku, a jeżeli trwale związane z gruntem nie występuje – należy je kwalifikować jako budowle.

W następstwie wyroku Trybunału Konstytucyjnego ujednoczona została linia orzecznictwa w zakresie opodatkowania przedmiotowych kontenerów

W wyroku NSA z dnia 28.03.2023 r. III FSK 1466/22 wskazano:

„Dlatego też tymczasowe obiekty budowlane, jak przyjęto w uchwale składu siedmiu sędziów NSA z 3 lutego 2014 r., II FPS 11/13, nie stanowią odrębnych obiektów budowlanych i podlegają kwalifikacji w ramach tych, które zostały tam wskazane. Stanowisko to potwierdził Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 13 grudnia 2017 r., SK 48/15, odsyłając do wskazanej wyżej uchwały. Nieprzypadkowo bowiem ustawodawca posługuje się w tym przypadku kategorią pojęciową obiektu budowlanego dodając słowo "tymczasowy". Z definicji określonej w art. 3 pkt 5 u.P.b. wynika, że ustawodawca wprowadził de facto dwa zakresy tego typu obiektów budowlanych, tj. po pierwsze taki, który jest przeznaczony do czasowego użytkowania w okresie krótszym od jego trwałości technicznej, przewidziany do przeniesienia w inne miejsce lub rozbiorczy, a po drugie także (partykuła występująca w ww. przepisie pomiędzy dwoma zakresami) taki 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. Zważywszy na argumenty skarżącej podkreślić należy, że te dwa kryteria nie muszą wystąpić kumulatywnie, zatem jeśli organ stwierdzi, że obiekt budowlany wypełnia drugi z wymienionych zakresów, nie musi badać, czy spełniony jest pierwszy z nich, tj. czas użytkowania obiektu.

Uwzględniając tę definicję, tymczasowy obiekt budowlany będący obiektem kontenerowym podlega kwalifikacji jako budynek bądź budowla, co podkreślił Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 13 grudnia 2017 r. SK 48/15. Z uwagi na funkcję wyłączono możliwość jego kwalifikacji jako obiektu małej architektury. **Jeśli więc kontenery telekomunikacyjne nie spełniają cechy trwałego związania z gruntem, to nie mogą być kwalifikowane jako budynki, a ponieważ nie są obiektem małej architektury, to stanowią budowle.”**

Z kolei w wyrok NSA z dnia 28.02.2023 r. III FSK 4138/21 „Z ustaleń tych wynika zatem, że sporne kontenery są na fundamencie (ramie stalowej) jedynie położone. To wskazuje na brak posiadania przez kontenery zintegrowanych z nimi fundamentów. W sytuacji, gdy obiekty te można z łatwością usunąć z ramy stalowej, bez uszkodzenia ich konstrukcji, jedynie po odpięciu kabli telekomunikacyjnych i przenieść w inne miejsce, wyklucza to ich kwalifikację do kategorii budynków w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. z uwagi na brak spełnienia warunku trwałego związania z gruntem.

Analiza gramatyczna powołanych przepisów wprost wskazuje, że stanowiący przedmiot sporu kontener jest obiektem budowlanym w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, kwalifikowanym jako tymczasowy. Jednocześnie, ze względu na brak trwałego związania z gruntem nie jest budynkiem, a ze względu na funkcję – nie jest także obiektem małej architektury. Jak trafnie przyjął Sąd pierwszej instancji stanowi więc budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.”

NSA w wyroku z dnia 07.03.2023 r. III FSK 243/22 zauważył „Kwalifikacja kontenerów telekomunikacyjnych ma charakter złożony. W pierwszej kolejności podkreślenia wymaga, co zostało już wskazane w przywoływanym zarówno przez Skarżącą, jak i WSA wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 13 grudnia 2017 r., SK 48/15, a także uchwale składu siedmiu sędziów NSA z 3 lutego 2014 r., II FPS 11/13, że obiekty kontenerowe zostały wymienione w art. 3 pkt 5 u.p.b. Stanowią one zatem kategorię pojęciową tymczasowych obiektów budowlanych. Trzeba jednakże również zaznaczyć, że kategoria obiektów budowlanych, do której odsyła ustawodawca podatkowy przy definicji budynku i budowli, a która została wskazana w art. 3 pkt 1 u.p.b. odnosi się do pojęcia, budynku, budowli i obiektu małej architektury. W tym zatem zakresie wyliczenie ma charakter wyłączny. Dlatego też tymczasowe obiekty budowlane, jak przyjęto w uchwale składu siedmiu sędziów NSA z 3 lutego 2014 r., II FPS 11/13, nie stanowią odrębnych obiektów budowlanych i podlegają kwalifikacji w ramach tych, które zostały tam wskazane. Stanowisko to potwierdził również Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 13 grudnia 2017 r., SK 48/15, odsyłając do wskazanej wyżej uchwały. Nieprzypadkowo bowiem ustawodawca posługuje się w tym przypadku kategorią pojęciową obiektu budowlanego dodając "tymczasowy". Z definicji określonej w art. 3 pkt 5 u.p.b. wynika, że ustawodawca wprowadził de facto dwa zakresy tego typu obiektów budowlanych, tj. po pierwsze taki, który jest przeznaczony do czasowego użytkowania w okresie krótszym od jego trwałości technicznej, przewidziany do przeniesienia w inne miejsce lub rozbiórki, a po drugie także taki 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. Zważywszy na argumenty Skarżącej, podkreślić należy, że te dwa kryteria nie muszą wystąpić kumulatywnie, zatem jeśli organ stwierdzi, że obiekt budowlany wypełnia drugi z wymienionych zakresów, nie musi badać, czy spełniony jest pierwszy z nich, tj. czas użytkowania obiektu.

Uwzględniając tę definicję, tymczasowy obiekt budowlany będący obiektem kontenerowym podlega zatem kwalifikacji jako budynek, bądź budowla, co podkreślił Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 13 grudnia 2017 r., SK 48/15. Z uwagi na funkcję wyłączono możliwość jego kwalifikacji jako obiektu małej architektury. Skoro zatem niesporne jest, że w przypadku kontenerów telekomunikacyjnych nie spełniają one cechy trwałego związania z gruntem, nie mogą podlegać kwalifikacji jako budynki, z kolei z uwagi na funkcję nie są też obiektem małej architektury, dlatego też podlegają kwalifikacji jako budowle.”

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 14.03.2023 r. III FSK 2748/21 wskazuje „Jak zasadnie podkreślił Sąd pierwszej instancji, stanowisko organów podatkowych dotyczące prawidłowości kwalifikacji prawnopodatkowej kontenerów telekomunikacyjnych Skarżącej zostało potwierdzone w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 27 marca 2019 r., II FSK 1030/17. (...) Co istotne, w wyroku z 27 marca 2019 r. NSA dokonał oceny zgodności z prawem m.in. decyzji w przedmiocie stwierdzenia na rzecz Skarżącej nadpłaty w podatku od nieruchomości za lata 2011, również przez pryzmat wyroku Trybunału Konstytucyjnego o sygn. SK 48/15, wskazanego przez Skarżącą jako

podstawa wznowienia postępowania w rozpoznawanej sprawie. NSA stwierdził, że analiza gramatyczna m.in. art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l. oraz art. 3 pkt 1 i 5 u.p.b. wprost wskazuje, że stanowiące przedmiot sporu kontenery są obiektami budowlanymi w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, kwalifikowanymi jako tymczasowe. Zarazem ze względu na brak trwałego związania z gruntem nie są budynkami, a ze względu na funkcję – nie są także obiektami małej architektury; stanowią więc budowle w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. NSA wskazał również, że w wyroku z 13 września 2011 r., P 33/09 Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że za budowle można uznać jedynie obiekty budowlane wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 u.p.b. lub w innych przepisach tej ustawy. Uwzględniając wskazania tego wyroku Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale z 3 lutego 2014 r., II FPS 11/13 stwierdził, 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 wprost wymieniony w art. 3 pkt 9 u.p.b. lub innych przepisach tej ustawy. Jednakże, ponieważ wyliczenie zawarte w art. 3 pkt 1 lit. a-c u.p.b. ma charakter wyczerpujący, każdy obiekt budowlany może być zaliczony wyłącznie do jednej z trzech wymienionych w tym przepisie kategorii; w tym znaczeniu odrębnej kategorii nie tworzą tymczasowe obiekty budowlane, są one bowiem pewną odmianą wszystkich obiektów budowlanych: budynków, budowli oraz obiektów małej architektury. Takie rozumienie tymczasowych obiektów budowlanych zaaprobował także Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 13 grudnia 2017 r., SK 48/15, wykluczając możliwość uznania za budowlę obiektu budowlanego, który spełnia kryteria bycia budynkiem, a także stwierdzając w uzasadnieniu, że skoro kontenery telekomunikacyjne jako obiekty kontenerowe są w świetle art. 3 pkt 5 u.p.b. obiektami budowlanymi, wykluczając możliwość uznania ich za obiekty małej architektury muszą być uznane albo za budynki, albo za budowle; jeżeli są trwale związane z gruntem, przy czym pierwszeństwo ma ich kwalifikacja jako budynku, a jeżeli trwale związane z gruntem nie występuje – należy je kwalifikować jako budowle. Konkluzja ta potwierdza wnioski wyprowadzone w oparciu o wykładnię gramatyczną. Jak wskazał NSA, uznanie przez organy podatkowe w zaskarżonych decyzjach kontenerów telekomunikacyjnych Skarżącej za budowle w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. było rezultatem prawidłowej wykładni zarówno tego przepisu, jak i art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. i art. 3 pkt 1 (w związku z art. 3 pkt 5 i pkt 9 u.p.b.)”.

Podsumowując organ podatkowy stwierdza, że będące przedmiotem interpretacji kontenery są tymczasowymi obiektami budowlanymi. Z uwagi na brak trwałego związania z gruntem, nie są budynkami, nie są również obiektami małej architektury. Kontenery te spełniają definicję budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., a co za tym idzie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Wobec powyższego organ podatkowy uznaje stanowisko Wnioskodawcy za nieprawidłowe w zakresie braku spełnienia przez kontenery definicji budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., a co za tym idzie braku obowiązku podatkowego w podatku 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.

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 16.05.2024 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 stronie 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