

RBV.310.1.2019

Wnioskodawca:

reprezentowana przez

pełnomocnika ogólnego

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Wójt Gminy Dygowo działając na podstawie zapisów art. 14j § 1 oraz art. 14c § 1 - § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.) po rozpatrzeniu wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej z dnia 7 października 2019 r. (doreczonego w dniu 11.10.2019 r.) złożonego przez reprezentowaną przez _____, pełnomocnika ogólnego stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku złożonym w dniu 11 października 2019 r., dotyczące niepodlegania w opisanym przez Wnioskodawcę stanie faktycznym opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości kontenerów, jest nieprawidłowe.

UZASADNIENIE

W dniu 11 października 2019 r. (data wpływu wniosku do Urzędu) z siedzibą w _____ reprezentowana przez _____ pełnomocnika ogólnego 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 (Dz. U. z 2019 r. poz. 1170), 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 przedstawiono następujący stan faktyczny:

Wnioskodawca _____ w ramach swojej działalności gospodarczej realizuje projekty z zakresu inżynierii oraz budownictwa na rzecz różnych Inwestorów, zarówno publicznych jak i prywatnych.

Spółka 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: długość 6058 mm, szerokość 2438 mm, wysokość 2850 mm. Każdy kontener musi zostać postawiony na przygotowanym fundamencie budowlanym posiadającym co najmniej 4 punkty podporowe w przypadku kontenerów 10', 6 punktów podporowych w przypadku kontenerów 16' i 20'. Punkty podporowe wykonane

są 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.

Pytanie Wnioskodawcy:

Czy na gruncie ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, Kontenery opisane w powyższym stanie faktycznym spełniają definicję „budynku” 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?

Własne 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 objekty 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 (art. 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 p.u.b. budowlą jest każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: objekty 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 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, objekty kontenerowe.

Zdaniem Wnioskodawcy, Kontenery nie mogą zostać zaliczone do budynków w ramach definicji wynikającej z przepisu art. 1a ust. 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, stanowią 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 budowlę 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) zależy 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). 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 uznać je 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 niemieszczące się w zamkniętym katalogu obiektów budowlanych podlegających opodatkowaniu tym podatkiem.

Stanowisko organu podatkowego:

Zdaniem organu podatkowego przedstawione przez Wnioskodawcę stanowisko jest błędne. W myśl art. 14j ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa stosownie do swojej właściwości interpretacje indywidualne wydaje wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa. Interpretacja wydawana jest na pisemny wniosek zainteresowanego. 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 2019 poz. 1170, 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.

Zgodnie z definicją legalną, zawartą w art. 1a u.p.o.l., 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; natomiast 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.

Definicja obiektu budowlanego została zawarta w art. 3 pkt. 1 u.p.b., który stanowi, że przez obiekt budowlany należy rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Natomiast w pkt. 5 ww. przepisu ustawodawca zawarł definicję tymczasowego obiektu budowlanego, przez który należy 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, objekty kontenerowe, przenośne wolno stojące maszty antenowe. Zgodnie z poglądem wyrażonym w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 20 stycznia 2012 r., o sygn. akt II FSK 1405/10, z brzmienia przepisu art. 3 pkt. 1 u.p.b. wynika, że dokonane wyliczenie ma charakter wyczerpujący, a zatem każdy obiekt budowlany można zaliczyć do którejś z trzech wymienionych kategorii. W tym sensie odrębną kategorią obiektów budowlanych nie są "tymczasowe objekty budowlane", te bowiem są odmianą obiektów budowlanych, wyodrębnioną ze względu na pewne specyficzne cechy, wobec czego również w kategoriach "budynków", "budowli" czy też "obiektów małej architektury" mogą mieścić się takie, które spełniają te cechy i są tymczasowymi obiektami budowlanymi.

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 w załączniku do niej, stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami w rozumieniu art. 3 pkt 1 lit. b Prawa budowlanego. Spełniający wskazane kryterium 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 (Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego 7 sędziów NSA z dnia 3 lutego 2014 r., sygn. akt II FPS 11/13).

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 2019 r. poz. 1186 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 w inne miejsce lub rozbiórki, a także obiekt budowlany niepołączony trwale z gruntem, jak: strzelnice, kioski uliczne, pawilony sprzedaży ulicznej i wystawowe, przekrycia namiotowe i powłoki pneumatyczne, urządzenia rozrywkowe, barakowozy, **obiekty kontenerowe**. W 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.”

Kierunek wykładni przepisów dotyczących budowli wskazany przez TK opiera się na założeniu, że nie można opodatkować jako budowli obiektów budowlanych, których nie wskazano wprost z nazwy w prawie budowlanym. **Jeżeli taki obiekt budowlany z nazwy wymieniono**, to należy dokonać jego kwalifikacji zgodnie z zasadą kompletności kategorii obiektów budowlanych (nie ma innych obiektów niż budynek,

budowla oraz obiekt małej architektury) oraz zupełności przedmiotów opodatkowania podatkiem od nieruchomości (obiekt budowlany, który nie jest budynkiem ani obiektem małej architektury jest budowlą).

Na tle zaprezentowanych rozważań stwierdzić należy, iż tymczasowe obiekty budowlane nie są kategorią, którą ustawodawca potraktował w jakiś szczególny sposób w kontekście ich opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych w żadnym fragmencie nie odnosi się wprost do tego rodzaju obiektów. **Oznacza to, że ich klasyfikowanie dla potrzeb opodatkowania powinno się odbywać na ogólnych zasadach.** Jeżeli więc taki tymczasowy obiekt budowlany został z nazwy wskazany w przepisach prawa budowlanego (ustawie bądź w załączniku do niej), w szczególności wymieniony w art. 3 pkt 5 p.b., to powinien podlegać opodatkowaniu, chyba że jest obiektem małej architektury. Sposób określenia przedmiotu opodatkowania na potrzeby podatku od nieruchomości, którego co należy wyraźnie podkreślić, nikt do tej pory nie zanegował w kontekście jego zgodności z przepisami konstytucyjnymi, wskazuje, że tymczasowy obiekt budowlany, który nie jest budynkiem ani obiektem małej architektury, podlega opodatkowaniu jako budowla, o ile związany jest z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. (*patrz: prof. Leonard Eteł, dr Rafał Dowgier: „(NIE) Opodatkowywanie tymczasowych obiektów budowlanych”. Przegląd podatków lokalnych i finansów samorządowych, Nr 01 z 2018 r.*).

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 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 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.” 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 mają 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 budowlę. Z opisu stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę wynika, że Kontenery nie są trwale związane z gruntem i mają możliwość zdemontowania oraz ewentualnego przeniesienia w inną lokalizację. Kontenery posiadają przyłącza do mediów (wody, kanalizacji oraz przyłącze elektryczne). Co istotne, obiekty te są wykorzystywane przez Wnioskodawcę do prowadzonej działalności gospodarczej - pełnią funkcję zaplecza socjalnego, biurowego czy technicznego.

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 przedstawionym przez Wnioskodawcę, w niniejszej sprawie uznał przedmiotowe Kontenery za budowlę wymienioną w innych przepisach ustawy - Prawo budowlane, a tym samym za budowlę w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.).

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 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 1 a 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. 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.

Biorąc pod uwagę powyższą analizę prawną, zdaniem organu podatkowego, opisane we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej z dnia 7 października 2019 r. kontenery, będące podstawową bazą biurowo-socjalno-techniczną, stanowią tymczasowe obiekty budowlane, które należy zgodnie z prezentowanym stanowiskiem NSA, przypisać do którejś z trzech wymienionych w art. 3 pkt. 1 u.p.b. kategorii, tj. budynek, budowla bądź obiekt małej architektury. W tym sensie odrębną kategorią obiektów budowlanych nie są "tymczasowe obiekty budowlane", te bowiem są odmianą obiektów budowlanych, (wyrok NSA w Warszawie z dnia 20 stycznia 2012 r., sygn. akt II FSK 1405/10).

W niniejszym stanie faktycznym należy uznać, iż ww. kontenery stanowią budowlę w rozumieniu przepisów ustawy Prawo budowlane. Naczelny Sąd Administracyjny w ww. orzeczeniu wskazał, że tymczasowy obiekt budowlany może być budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z dnia 12 stycznia 1991 r., mimo, że nie jest wprost wymieniony w art. 3 pkt. 3 u.p.b., lecz wymieniony jest w innych przepisach ustawy i stanowi całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami. Przedmiotowe kontenery zostały przygotowane do podłączenia mediów - wody, kanalizacji oraz przyłącza elektrycznego, w związku z czym należy uznać, że stanowią całość, zapewniającą możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Ostatnim kryterium możliwości opodatkowania kontenerów na gruncie przepisów u.p.o.l. jest związanie danego obiektu budowlanego z prowadzeniem działalności gospodarczej. Nie budzi wątpliwości fakt, że ww. kontenery są

wykorzystywane przez wnioskującą o interpretację indywidualną Spółkę, do prowadzenia działalności gospodarczej.

Podsumowując, kontenery opisane przez Wnioskodawcę w niniejszym stanie faktycznym stanowią budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, ponieważ zostały wymienione w przepisach ustawy Prawo budowlane oraz stanowią całość techniczno-użytkową. Związane są z prowadzeniem działalności gospodarczej, co w konsekwencji powoduje, że podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na podstawie przepisów u.p.o.l.

Organ podatkowy w oparciu o przedstawiony stan faktyczny stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy w zakresie postawionego pytania **jest nieprawidłowe**.

Niniejsza interpretacja udzielona jest w oparciu o przepisy prawa podatkowego obowiązujące na dzień wydania interpretacji przez organ podatkowy i dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę. Wskazać należy, że Wnioskodawca ponosi konsekwencje przedstawionego stanu faktycznego. W przypadku rozbieżności pomiędzy stanem faktycznym przedstawionym we wniosku, a stanem rzeczywistym, udzielona interpretacja nie chroni Wnioskodawcy. Jednocześnie organ podatkowy informuje, że niniejsza interpretacja po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę zostanie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

Pouczenie

Wnioskodawcy przysługuje prawo do wniesienia za pośrednictwem Wójta Gminy Dygowo skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie w terminie 30 dni od dnia doręczenia niniejszej interpretacji indywidualnej.

Otrzymują:

- 1) Adresat,
- 2) aa.

Wójt Gminy Dygowo
Grzegorz Starczyk