

dr hab. Tomasz Wołowicz, Kierownik Zakładu Finansów i Rachunkowości,
Wydział Administracji i Ekonomii Wyższej Szkoły Ekonomii i Innowacji w Lublinie,
zastępca Burmistrza Krynicy-Zdroju

dr hab. Dariusz Reško, Zakład Ekonomii, Wydział Informatyki i Nauk Społecznych
WSB-NLU w Nowym Sączu, Burmistrz Krynicy-Zdroju

Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości pawilonów handlowych (kiosków, kontenerów, namiotów magazynowych) jako tymczasowych obiektów budowlanych

Streszczenie

Pawilon handlowy, stanowiący tymczasowy obiekt budowlany w rozumieniu art. 3 pkt 5 Prawa budowlanego, niepołączony trwale z gruntem, nie został *expressis verbis* wymieniony w art. 3 pkt 3 ww. ustawy, ani też w innych przepisach ustawowych uzupełniających czy precyzujących prawo budowlane. W konsekwencji pawilonu handlowego nie można zaliczyć do budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt. 2 usta-

wy o podatkach i opłatach lokalnych, co wyklucza jego opodatkowanie podatkiem od nieruchomości.

Słowa kluczowe: podatek od nieruchomości, tymczasowe obiekty budowlane, prawo budowlane.

Summary

A commercial pavilion, constituting a temporary building within the meaning of art. 3 point 5 of the Construction Law, not permanently

attached to the land, has not been *expressis verbis* mentioned in art. 3 point 3 above of the Act, nor in other statutory provisions supplementing or specifying building law. As a consequence, the commercial pavilion can not be classified as a building within the meaning of art. 1a para. 1 point 2 of the Act on Taxes and Local Fees, which excludes its taxation with real estate tax.

Keywords: real estate tax, unstable (temporary) construction works, construction law act.

Wprowadzenie

Zgodnie z art. 3 pkt. 1 lit. a) i pkt. 2 ustawy prawo budowlane¹ (dalej pr. bud.) przez pojęcie budynku należy rozumieć „taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach”. W art. 3 pkt. 5 pr. bud. tego przepisu zawarto definicję tymczasowego obiektu budowlanego, zgodnie z którą jest to „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”.

¹ Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (tekst jedn.: Dz. U. z 2006 r. Nr 156, poz. 1118 z późn. zm.).

Z definicji budynku wynika, że jednym z kryteriów niezbędnych do zaliczenia obiektu budowlanego do tej kategorii jest jego trwałe związanie z gruntem oraz posiadanie fundamentów. Przykładowo np. płyta żelbetonowa posadowiona na gruncie powinna być raczej traktowana jako podłoga obiektu, a nie fundament, bowiem położenie płyty na gruncie nie powoduje trwałego związania budynku z gruntem. Zgodnie bowiem z art. 3 pkt. 3 pr. bud. budowlą są obiekty budowlane nie zaliczone do kategorii budynków lub obiektów małej architektury. Należy wskazać, że w świetle definicji tymczasowego obiektu budowlanego, taka budowla powinna być traktowana jako obiekt tymczasowy nie posiadający cechy trwałego związania z gruntem. Przy czym należy wyjaśnić, że tymczasowy obiekt budowlany nie stanowi odrębnej kategorii obiektów budowlanych. Z art. 3 pkt. 1 pr. bud. wynika, iż obiektami budowlanymi są budynki, budowle i obiekty małej architektury. Natomiast kwestia istnienia np. przyłączy do przedmiotowego pawilonu oraz umieszczenie w nim sanitariatu nie wpływa na zaliczenie go do kategorii budowli.

Istota problemu

Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości tymczasowych obiektów budowlanych od lat budziło wątpliwości. Również sądy nie sformułowały jednolitego stanowiska w tym zakresie. Problem dotyczy obiektów takich jak np. kontenery, kioski czy namioty magazynowe.

Ponieważ najczęściej nie są one trwale połączone z gruntem, istnieje wątpliwość, czy tego typu obiekty podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. W związku z istniejącymi w orzecznictwie sądów administracyjnych rozbieżnościami uchwałą dotyczącą tego zagadnienia podjął **Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów. W orzeczeniu z 3 lutego 2014 r.**² sąd stwierdził, że tymczasowy obiekt budowlany może być budowlą w rozumieniu przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, jeżeli jest budowlą wprost wymienioną w przepisach prawa. Jeśli po spełnieniu tych kryteriów taki obiekt jest związany z prowadzeniem przez podatnika działalności gospodarczej, to podlega on opodatkowaniu. Jest to rozstrzygnięcie zasadniczo niekorzystne dla podatników. Nie oznacza ono jednak, że wszystkie tymczasowe obiekty powinny zostać opodatkowane. W praktyce w orzecznictwie sądów administracyjnych wykształciły się dwa niezależne stanowiska w odniesieniu do kwestii opodatkowania tymczasowych obiektów budowlanych podatkiem od nieruchomości.

Zgodnie z **pierwszym poglądem** takie obiekty są odmianą obiektów budowlanych, wyodrębnioną jedynie ze względu na pewne specyficzne cechy (przeznaczenie do czasowego używania i/lub brak trwałego połączenia z gruntem). Skoro więc tymczasowy obiekt budowlany mieści się również w zakresie definicji budynku lub budowli, to należy go wykazać do opodatkowania na zwykłych zasa-

² Orzeczenie NSA z 3 lutego 2014 r., sygn. akt II FPS 11/13.

dach właściwych dla budynków lub budowli. Takie stanowisko wyraził np. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 19 listopada 2008 r. dotyczącym pawilonu handlowego³. W ocenie sądu nadanie obiektowi budowlanemu cechy tymczasowości nie pozbawia możliwości zakwalifikowania go do obiektów budowlanych. Ten sam pogląd wyraził Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie w wyroku z dnia 5 września 2007 r. oraz wyroku z dnia 19 stycznia 2011 r. dotyczącym kontenerów magazynowych⁴.

Według **drugiego korzystniejszego dla podatników poglądu** odesłanie do przepisów prawa budowlanego zawarte w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych ma ograniczony zakres, ponieważ nie obejmuje ono wprost definicji tymczasowego obiektu budowlanego, a zatem można uznać, że takie obiekty budowlane nie podlegają opodatkowaniu. Niewątpliwie o opodatkowaniu decyduje trwale połączenie z gruntem. Dodatkowym argumentem w przypadku tymczasowych obiektów niepowiązanych trwale z gruntem jest to, że z uwagi na brak tej cechy (tj. trwałego powiązania z gruntem) obiekty te nie mogłyby zostać uznane za budynki lub budowle podlegające opodatkowaniu. To korzystne dla podatników stanowisko zdawało się dotychczas przeważać w orzecznictwie. Zostało ono usankcjonowane przez NSA w wyroku z 8 maja 2007 roku oraz

³ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 19 listopada 2008 r., sygn. akt. II FSK 1083/07.

⁴ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 5 września 2007 r., sygn. akt I SA/Sz 848/06 oraz wyrok WSA w Szczecinie z dnia z 19 stycznia 2011 r., sygn. akt SA/Sz 709/10.

w wyroku z 22 grudnia 2011 r.⁵, w którym sąd orzekł, że przenośne pawilony kontenerowe, posadzone pod istniejącymi wcześniej wiatami handlowymi, należy uznać za tymczasowe obiekty budowlane. Jednocześnie pawilony te nie są budowlami i w efekcie nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Ponadto sąd podkreślił, że cechą warunkującą uznanie danego obiektu za budowlę (zarówno w rozumieniu prawa budowlanego, jak i ustawy podatkowej) jest trwałe połączenie takiego obiektu z gruntem. Naczelny Sąd Administracyjny podjął 3 lutego 2014 r. uchwałę będącą skutkiem istniejących w orzecznictwie sądowym rozbieżności⁶. Zdaniem NSA tymczasowe obiekty budowlane są szczególną odmianą obiektów budowlanych, wyróżnioną ze względu na dwa zespoły cech, tj. cechą czasowości użytkowania albo cechą niepołączenia trwałości z gruntem. Jednocześnie każdy obiekt budowlany możemy zaliczyć wyłącznie do jednej z trzech kategorii wymienionych w art. 3 pkt. 1 pr.bud., czyli do budynków, budowli lub obiektów małej architektury. W związku z tym odrębnej kategorii obiektów budowlanych nie tworzą tymczasowe obiekty budowlane, które są bowiem pewną odmianą wszystkich obiektów budowlanych. Zatem w kategoriach budynków, budowli czy obiektów małej architektury mogą się mieścić takie, które spełniają ich cechy i są tymczasowymi obiektami budowlanymi.

⁵ Wyrok NSA z dnia 8 maja 2007 r., sygn. akt II FSK 658/06 oraz w wyrok NSA z dnia 22 grudnia 2011 r., sygn. akt II FSK 1389/11.
⁶ Wyrok NSA z dnia 3 lutego 2014 r., sygn. akt II FPS 11/13.

Na tej podstawie NSA stwierdził, że tymczasowy obiekt budowlany może być budowlą w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, jeżeli jest budowlą wprost wymienioną w art. 3 pkt. 3 pr.bud. lub w innych przepisach tej ustawy oraz w załączniku do niej, stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami. Jeśli tymczasowy obiekt budowlany spełnia te kryteria i jednocześnie jest związany z prowadzeniem działalności gospodarczej, to podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 2 ust. 1 pkt. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (dalej: upol).

Uchwała składu siedmiu sędziów NSA

Problem opodatkowania tymczasowych obiektów budowlanych w praktyce dotyczy wielu podatników będących właścicielami różnego rodzaju namiotów magazynowych, kontenerów (technicznych, mieszkalnych), kiosków itp. Korzystne dla podatników wyroki w znacznej części wydawały również sądy. Po uchwale składu siedmiu sędziów NSA podatnicy mają mniej korzystnych dla siebie argumentów w potencjalnych sporach z organami podatkowymi. NSA przesądził, że tymczasowe obiekty budowlane nie są osobnym rodzajem obiektów budowlanych, a każdy budynek, budowla lub obiekt małej architektury może jednocześnie być takim tymczasowym obiektem. W efekcie, odesłanie do prawa budowlanego

zawarte w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych obejmuje swoim zakresem również tymczasowe objekty budowlane. Jeśli objekty te mieszczą się jednocześnie w definicji budowli i są wykorzystywane przez przedsiębiorcę do prowadzenia działalności gospodarczej, to powinny podlegać opodatkowaniu 2% stawką podatku liczoną od ich wartości stanowiącej podstawę odpisów amortyzacyjnych. Nie oznacza to w każdym przypadku, iż podatnicy będący właścicielami tymczasowych obiektów budowlanych muszą bez wyjątku podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Dlaczego? **Po pierwsze**, opodatkowane powinny być te objekty, które można uznać za budowle przy zastosowaniu definicji z prawa budowlanego (a więc wymienione enumeratywnie w wyliczeniu wskazanym w art. 3 pkt. 3 prawa budowlanego lub w załącznikach do ustawy). Ta klasyfikacja zależy oczywiście od okoliczności danego stanu faktycznego. **Po drugie**, podatnicy powinni pamiętać o treści art. 6 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, dotyczącej momentu powstania obowiązku podatkowego. Zgodnie z tym przepisem w przypadku obiektów nowo wybudowanych powstaje on 1 stycznia roku następnego po wybudowaniu obiektu. Jeżeli przykładowo przed tą datą została by on usunięty albo przeniesiony przez przedsiębiorcę, to obowiązek podatkowy nie powstaje, a więc nie ma konieczności zapłaty podatku.

Przenośny pawilon handlowy jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości

Nie budzi wątpliwości ani też nie jest przedmiotem sporów okoliczność, że „przenośny pawilon handlowy” nie jest ani gruntem, ani budynkiem. Wątpliwości powstają w zakresie uznania, czy przenośny pawilon handlowy jest „obiektem budowlanym” w rozumieniu prawa budowlanego, czy też stanowi on „tymczasowy obiekt budowlany”. Przyjęcie, że przedmiotowy pawilon stanowi „tymczasowy obiekt budowlany” będzie oznaczało, że nie istnieje przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Jest to więc zasadniczy czynnik warunkujący zaistnienie zobowiązania podatkowego i powinien zostać rozważony. W myśl art. 1a ust. 1 pkt. 2 upol budowla oznacza obiekt budowlany w rozumieniu przepisów pr. bud. niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów pr. bud. związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Z kolei przez grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej należy rozumieć grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z wyjątkiem budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami, a także gruntów pod jeziorami, zajętych na zbiorniki wodne retencyjne

lub elektrowni wodnych, chyba że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych. Zgodnie z art. 3 pkt 1 lit. b i pkt. 3 pr. bud., do których wprost odsyła art. 1a ust. 1 pkt 2 upol, definiując pojęcie „objektu budowlanego”, ustawodawca określił, że jest to m.in. budowla stanowiąca całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami, natomiast pod pojęciem „budowli” uznał 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 i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. „Urządzenia budowlane” natomiast to 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 „objektu budowlanego” w prawie budowlanym została skonstruowana przy użyciu pojęć „budynku”, „budowli” i „objektu małej architektury”. Z brzmienia przepisu art. 3 pkt 1 pr. bud. wynika, że wyliczenie to 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 obiekty budowlane”. Te ostatnie są bowiem odmianą obiektów budowlanych, wyodrębnioną ze względu na pewne specyficzne cechy, wobec czego również w kategoriach „budynek”, „budowli” czy też „objektów małej architektury” mogą mieścić się takie, które spełniają te cechy i są tymczasowymi obiektami budowlanymi. Zatem tymczasowe obiekty budowlane są tylko pewną odmianą w zbiorze wszystkich obiektów budowlanych. Należy dodać, że zawarta w art. 3 pkt. 2 pr. bud. definicja budynku zawiera warunek trwałego związania takiego obiektu budowlanego z gruntem, w przeciwieństwie do określonej w art. 3 pkt. 5 pr. bud. definicji tymczasowego obiektu budowlanego, którym jest obiekt budowlany przeznaczony do czasowego użytkowania, przewidziany do przeniesienia w inne miejsce lub do rozbiórki, a także obiekt budowlany niepołączony trwale z gruntem, jak np. strzelnice, kioski uliczne, pawilony sprzedaży ulicznej i wystawowej czy obiekty kontenerowe.

Aktualna linia orzecznictwa: Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 6 kwietnia 2017⁷

Istota problemu. Po wszczęciu i przeprowadzeniu postępowania podatkowego, organ I instancji określił skarżącej wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości od pawilonu handlowego. W uzasadnieniu organ I instancji wskazał, że skarżąca prowadzi działalność gospodarczą. Następnie organ I instancji przytoczył art. 1a ust. 1 pkt. 1 i pkt .2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych oraz art. 3 pkt 3 i pkt 5 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane. Dokonując wykładni przepisów pr.bud., organ I instancji stanął na stanowisku, że definicja „objektu budowlanego” została skonstruowana przy użyciu definicji „budynku”, „budowli” i „objektu małej architektury”. Z brzmienia przepisu art. 3 pkt 1 pr.bud. wynika, że wyliczenie to ma charakter wyczerpujący, 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 ostatnie są bowiem odmianą obiektów budowlanych, wyodrębnioną ze względu na pewne specyficzne cechy, wobec czego również w kategoriach „budynków”, „budowli” czy też „objektów małej architektury” mogą mieścić się takie, które spełniają te cechy i są tymczasowymi obiektami budowlanymi. Tymczasowe objekty budowlane są tylko pew-

⁷ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 6 kwietnia 2017, sygn. akt I SA/Gl 1328/16.

ną odmianą w zbiorze wszystkich obiektów budowlanych⁸. W świetle powyższego, obiekt budowlany w rozumieniu art. 3 pkt 5 pr.bud. nie może zostać wykluczony z kategorii budowli w rozumieniu art. 3 pkt 3 pr.bud. W dalszej części uzasadnienia organ I instancji wyjaśnił, że pawilon handlowy, który jest przedmiotem opodatkowania, jest jednym z wielu tożsamyh pawilonów połączonych ze sobą szeregowo, stanowiących tymczasowe objekty budowlane, które posadowione są na działce nr [...], niebędącej własnością skarżącej. Budowa tymczasowych pawilonów handlowych zakończona została w 2008 roku, a okres użytkowania wyznaczony został do dnia 25 czerwca 2032 r. Dowodząc, że pawilony nie są trwale związane z gruntem, organ I instancji odwołał się do zapisów dziennika budowy, w którym stwierdza się, że pawilony zostały „ustawione”. W dzienniku nie został zamieszczony zapis czynności wskazującej na umocowanie, czy połączenie pawilonu z fundamentem. Również projekt budowlany sporządzony w lutym 2007 r. nie zawiera informacji wskazującej na powiązanie pawilonów z gruntem (np. kotwy, śruby itp.). Z tego też względu, że pawilon handlowy nie jest związany trwale z gruntem, w ocenie organu I instancji, nie jest budynkiem. Z kolei z uwagi na treść art. 3 pkt 4 pr.bud. wykluczona jest również możliwość zakwalifikowania tego pawilonu do obiektów małej architektury. Opierając się na orzecznictwie są-

⁸ Zob. Prawo budowlane. Komentarz, praca zbiorowa pod red. Z. Niewiadomskiego, C.H. BECK, Warszawa 2007 r., s. 40 i 53.

dów administracyjnych, oraz mając na uwadze konstrukcję pawilonu (obiekt systemowy typu kontenerowego), organ I instancji przyjął, że pawilon ten jest budowlą⁹. Ponieważ, jest obiektem budowlanym, tzn. stanowi całość techniczno – użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami w rozumieniu art. 3 pkt 1 lit. b pr.bud., to jest również budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 upol i jako związany z prowadzoną działalnością gospodarczą przez skarżącą podlega opodatkowaniu. W końcowej części uzasadnienia organ I instancji przedstawił zasady określania wysokości zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości.

Stanowisko (argumenty)

strony. Podatnik złożył odwołanie od decyzji organu I instancji, zarzucając niewyjaśnienie wszystkich istotnych okoliczności faktycznych oraz prawnych sprawy, a w szczególności:

1. błędne wskazanie podstawy prawnej decyzji poprzez przywołanie jej ogólnikowo, jako art. od 2 do 7 upol zamiast koniecznego wskazania konkretnego przepisu z określeniem numeru artykułu, ustępu oraz punktu, z których wynika zobowiązanie podatkowe,
2. błędnego zakwalifikowania przedmiotu opodatkowania jako budowli,
3. naruszeniu art. 3 pkt. 3 i art. 3 pkt. 9 pr.bud. poprzez wskazanie, że przedmiotem opodatkowania jest budowla.

Motywuując złożony środek zażalenia, strona podniosła, że decyzja organu I instancji stanowi wyraz lekceważenia przepisów prawa, linii orzeczniczej SKO i sądów administracyjnych. Zdaniem skarżącej, brak jest podstaw ku temu, aby pawilon handlowy, będący jej własnością, można było uznać za budowlę lub budynek. Na poparcie swego twierdzenia wskazała liczne wyroki NSA¹⁰. Z kolei ogólnikowe –zdaniami strony – określenie podstawy prawnej w zaskarżonej decyzji organu I instancji utrudnia, a nawet uniemożliwia wadanie się stronie w spór z organem podatkowym. W zaskarżonej decyzji z dnia [...]. Kolegium obszernie zacytowało przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy Prawo budowlane, ze szczególnym uwzględnieniem definicji obiektu budowlanego, budynku, budowli, tymczasowego obiektu budowlanego. Ponadto Kolegium, prowadząc rozważania, przywołało prezentowaną już uchwałę 7 sędziów NSA z dnia 3 lutego 2014 r., zgodnie z którą: *„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 ze zm.), jeżeli jest budowlą wprost wymienioną w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego lub w innych przepisach*

⁹ Organ odwołał się do: uchwały NSA z dnia 3 lutego 2014 r., sygn. akt II FPS 11/13 oraz wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09.

¹⁰ Powołana się na wyrok NSA z dnia 22 grudnia 2011 r. sygn. akt II FSK 1380/11, wyrok NSA z dnia 22 grudnia 2011 r. sygn. akt II FSK 1381/10, wyrok NSA z dnia 8 maja 2007 r. sygn. akt II FSK 658/06, wyrok NSA z dnia 8 listopada 2011 r. sygn. akt II FSK 764/10 oraz wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09.

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". SKO podniosło, że w niniejszej sprawie na uwagę zasługuje także wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. o sygn. akt P 33/09, w którym stwierdzono, że: „za budowle w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych można uznać:

1. jedynie budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt. 3 *pr.bud.*, 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) *pr.bud.*, czyli pod warunkiem, że stanowią one całość techniczno-użytkową,
2. jedynie urządzenia techniczne scharakteryzowane w art. 3 pkt. 9 *pr.bud.* 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

pr.bud., które to obiekty budowlane nie dają się zakwalifikować jako budowle w ujęciu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz (2) urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi w postaci obiektów małej architektury, przy zastrzeżeniu, że urządzeniami budowlanymi w rozumieniu *pr.bud.* nie są instalacje."

Odnosząc tezy przywołanych orzeczeń do przedmiotowej sprawy, Kolegium stwierdziło, iż w przedstawionym stanie faktycznym pawilon handlowy, którego właścicielem jest strona nie jest trwale z gruntem związany, nie stanowi budynku, nie jest także obiektem małej architektury, ani urządzeniem budowlanym w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. Natomiast jest obiektem budowlanym, tzn. stanowi całość techniczno – użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami w rozumieniu art. 3 pkt 1 lit. b *pr.bud.*, a tym samym jest budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 upol. Konkludując, Kolegium uznało, że wobec tego, że budowla ta była w posiadaniu skarżącej, która prowadzi działalność gospodarczą i była związana z tą działalnością, to podlega ona opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Stanowisko WSA w Gliwicach.

Kwestia przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, której dotyczą zarzuty skargi, uregulowana została w art. 2 ust. 1 upol. Zgodnie z pkt. 3 tego przepisu opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działal-

ności gospodarczej. Przy czym stosownie do art. 1a ust. 1 pkt 2 upol „budowla” to 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. Ustawa Prawo budowlane, do której odsyła art. 1a ust. 1 pkt 2 upol, definiuje w art. 3 pkt 1 (w brzmieniu obowiązującym do 28 czerwca 2015 r.) obiekt budowlany, wskazując, że należy przez to rozumieć:

- a) budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi,
- b) budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami,
- c) obiekt małej architektury.

Natomiast art. 3 pkt. 3 pr.bud. (w brzmieniu obowiązującym w 2014 r.) stanowi, iż 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. Wyliczenie to ma charakter otwarty. Z kolei przez tymczasowy obiekt budowlany – w myśl art. 3 pkt. 5 pr.bud. – 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 sprawie poza sporem pozostaje, że pawilony handlowe nie mogą być zaliczone do budynków (brak trwałego związania z gruntem), nie są również obiektem małej architektury. Koniecznym jest zatem rozważenie, czy zasadnie organy podatkowe uznały je za budowlę w rozumieniu art. 1a pkt. 2 upol. Dokonując wykładni przywołanych przepisów prawa nie sposób pominąć rozważań Trybunału Konstytucyjnego zawartych w wyroku z dnia 13 września 2011 r.¹¹ Trybunał, rozstrzygając o zgodności art. 2 ust. 1 pkt. 3 w związku z art. 1a

¹¹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09.

ust. 1 pkt 2 upol z zasadą ustawowej określoności regulacji podatkowych i zasadą poprawnej legislacji, wywodzonymi z art. 217 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji, stwierdził, że za budowlę w rozumieniu upol można uznać:

1. jedynie budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt. 3 pr.bud., 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 tej ustawy czyli pod warunkiem, że stanowią one całość techniczno-użytkową,
2. jedynie urządzenia techniczne scharakteryzowane w art. 3 pkt. 9 ustawy – Prawo budowlane 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:
 - a) urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi w postaci budowli w rozumieniu ustawy pr.bud., które to obiekty budowlane nie dają się zakwalifikować jako budowle w ujęciu upol oraz;
 - b) urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi w postaci obiektów małej architektury, przy zastrzeżeniu, że urządzeniami budowlanymi w rozumieniu ustawy – Prawo budowlane nie są instalacje.

Problem opodatkowania podatkiem od nieruchomości tymczasowych obiektów budowlanych, o których mowa w art. 3 pkt 5 pr.bud. był także rozważany w orzecznictwie sądów administracyjnych. Naczelny Sąd Administracyjny w powołanej już wyżej uchwale z dnia 3 lutego 2014 r., stwierdził, że każdy tymczasowy obiekt budowlany można uznać za budowlę w rozumieniu upol, a w konsekwencji może on podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości w wysokości 2% jego wartości, jeżeli spełnione są kumulatywnie następujące warunki: jest budowlą wprost wymienioną w art. 3 pkt 3 pr.bud. lub w innych przepisach tej ustawy oraz załączniku do niej; stanowi całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami w rozumieniu art. 3 pkt 1 lit. b pr.bud. oraz jest związany z prowadzeniem działalności gospodarczej. Podejmując omawianą uchwałę Naczelny Sąd Administracyjny miał na uwadze wspomniany wyrok Trybunału Konstytucyjnego (P 33/09). NSA stwierdził, że jakkolwiek nie budzi w zasadzie zastrzeżeń sformułowanie przez ustawodawcę na potrzeby regulacji prawa budowlanego definicji „budowli” 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 upol nie mogą funkcjonować w identyczny sposób. 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 pr.bud. 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. Podkreślenia wymaga, iż według NSA 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 objekty 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 cytowanej uchwale NSA uznał również, że definicje „budowli” i „urządzenia budowlanego” w prawie budowlanym mają charakter definicji otwartych, których zastosowanie w praktyce wymaga nierzadko posłużenia się analogią z ustawy, jak również i to, że te same definicje w odniesieniu do upol nie mogą funkcjonować w identyczny sposób, albowiem w prawie danowym gwarancje dostatecznej określoności regulacji prawnych wynikające z zasady poprawnej legislacji ulegają istotnemu wzmocnieniu ze względu na treść art. 84 i art. 217 Konstytucji. Oznacza to, że nie każdy obiekt budowlany kwalifikowany do budowli w rozumieniu Prawa budowlanego może zostać uznany za

budowlę w ujęciu upol, a w konsekwencji nie każdy obiekt budowlany zaliczony do budowli w rozumieniu pr.bud. może podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Wnioski. Należy stwierdzić, iż w przypadku tymczasowych obiektów budowlanych, jeżeli taki tymczasowy obiekt budowlany został wymieniony wprost w art. 3 pkt 5 pr.bud., to musi być on wymieniony również w art. 3 pkt 3 pr.bud. lub innych przepisach tej ustawy oraz załączniku do niej, aby mógł być zakwalifikowany jako budowla w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 upol. Przenosząc powyższe rozważania na grunt rozpoznawanej sprawy, wskazać trzeba, że pawilon handlowy, stanowiący tymczasowy obiekt budowlany w rozumieniu Prawa budowlanego, niepołączony trwale z gruntem, nie został *expressis verbis* wymieniony w art. 3 pkt 3 tej ustawy. Jednocześnie organ odwoławczy nie wykazał, że jest on kwalifikowany jako budowla (a nie jako tymczasowy obiekt budowlany) w innych przepisach tej ustawy, czy w załączniku do niej. Jakkolwiek bowiem w orzecznictwie sądowym dopuszcza się opodatkowanie obiektów o przeznaczeniu, cechach i parametrach technicznych porównywalnych do obiektów wprost wskazanych w analizowanej definicji, sytuacja taka nie miała miejsca w niniejszej sprawie. Kwalifikacja pawilonów handlowych do kategorii tymczasowych obiektów budowlanych i wnioskowanie niejako *a contrario*, związane z wykluczeniem kwalifikacji do ka-

tegorii budynków i obiektów małej architektury, które przywiodły organ do ich zaliczenia do kategorii budowli, pozostaje w sprzeczności z zasadą ustawowej określoności regulacji podatkowych (art. 217 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji RP). Nie może przeto być akceptowana w świetle jednoznacznych wywodów Trybunału Konstytucyjnego zawartych w wyroku z dnia 13 września 2011 r. (P 33/09). Cytowanej uchwały NSA i wyrok Trybunału Konstytucyjnego oraz przytoczone uwagi dotyczące zasad określoności przepisów daninowych, co jest akcentowane w wyrokach Trybunału Konstytucyjnego, uprawniają do stwierdzenia, że w przypadku tymczasowych obiektów budowlanych, jeżeli taki tymczasowy obiekt budowlany został wymieniony wprost w art. 3 pkt 5 pr.bud., to musi być on wymieniony również w art. 3 pkt 3 pr.bud. lub innych przepisach tej ustawy oraz załączniku do niej, aby mógł być zakwalifikowany jako budowla w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 upol¹². Nie ulega wątpliwości, że pawilon handlowy, stanowiący tymczasowy obiekt budowlany w rozumieniu art. 3 pkt 5 pr.bud., niepołączony trwale z gruntem, nie został expressis verbis wymieniony w art. 3 pkt 3 p.b., ani też w innych przepisach ustawowych uzupełniających czy precyzujących prawo budowlane. Zatem pawilonu handlowego będącego przedmiotem opodatkowania w zaskarżonej

¹² Por. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 4 lutego 2015 r. sygn. akt I SA/Gl 802/14 i I SA/Gl 803/14, wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 11 sierpnia 2016 r. sygn. akt I SA/Rz 516/16, wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 6 września 2016 r. sygn. akt I SA/Rz 531/16 oraz z dnia 15 listopada 2016 r. sygn. akt I SA/Rz 730/16, wyrok WSA w Szczecinie z dnia 14 stycznia 2016 r. sygn. akt I SA/Sz 802/15, wyrok WSA w Poznaniu z dnia 9 stycznia 2013 r. sygn. akt III SA/Po 887/12.

decyzji nie można zaliczyć do budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 upol, co wyklucza jego opodatkowanie podatkiem od nieruchomości.

Ponieważ jak dowiedziono przepisy pr.bud. i upol nie wyjaśniają wprost co należy rozumieć przez „trwały związek z gruntem”, to zasadnym jest odwołanie do pojmowania trwałego związku budynku z gruntem funkcjonującym w systemie prawa cywilnego. W świetle treści art. 48 k.c. budynek trwale związany z gruntem jest najczęściej jego częścią składową. Częścią składową rzeczy jest wszystko, co nie może być od niej odłączone bez uszkodzenia lub istotnej zmiany całości albo bez uszkodzenia lub istotnej zmiany przedmiotu odłączonego (art. 47 § 2 k.c.). Na zasadność oceny statusu prawnego rzeczy połączonych według kryteriów określonych na gruncie tego przepisu prawa cywilnego, wskazał Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 20 stycznia 2012 r., odwołując się m.in. do orzeczenia Sąd Najwyższego z dnia 28 czerwca 2002 r.¹³ stwierdził w tym wyroku m.in., że o tym, czy określone elementy stanowią części składowe jednej rzeczy złożonej, rozstrzyga obiektywna ocena gospodarczego znaczenia istniejącego między nimi fizycznego i funkcjonalnego powiązania. Jeśli są one powiązane fizycznie i funkcjonalnie, tak, że tworzą razem gospodarczą całość, stanowią części składowe jednej rzeczy złożonej, choćby całość ta dała się technicznie łatwo zdemontować. Dodatkowo do art. 47

¹³ Wyrok NSA z dnia 20 stycznia 2012 r., o sygn. akt II FSK 1405/10, orzeczenie SN z dnia 28 czerwca 2002 r., sygn. akt: I CK 5/02. S.N.

§ 3 Kodeksu cywilnego włączono regulację, w myśl której przedmioty połączone z rzeczą tylko dla przemijającego użytku nie stanowią jej części składowych. Orzecznictwo sądowe konsekwentnie przyjmuje, że o tym czy ma miejsce połączenie dla przemijającego użytku, decyduje wola stron. Wniosek ten da się wywieść wprost m. in. z wyroku Sądu Najwyższego z dnia 4 listopada 1963 r.¹⁴ Wyrażono w nim pogląd, który należy uznać nadal za aktualny, iż stosownie do art. 7 Prawa rzeczowego, przedmiot połączony z rzeczą dla chwilowego użytku nie stanowi jej części składowej, choćby nawet w wyniku odłączenia przedmiot ten lub rzecz, do której został on dołączony, miały ulec na skutek odłączenia uszkodzeniu lub istotnej zmianie. Określenie „chwilowy” użytek nie oznacza użyt-

¹⁴ Wyroku SN z dnia 4 listopada 1963 r., sygn. akt I CR 855/62.

ku krótkotrwałego; może on być nawet długi, byleby tylko z okoliczności wynikało, że zgodnie z wolą i zamiarem osób zainteresowanych nie chodzi o połączenie na stałe. Nie będzie zatem częścią składową budynek połączony z gruntem tylko dla przemijającego użytku. Zatem za trwale związany z gruntem budynek można uznać tylko taki, który spełnia dwa warunki: nie można go od gruntu oderwać bez jego uszkodzenia i nie jest obiektem wzniesionym do tzw. przemijającego użytku¹⁵. Gdyby trwały związek z gruntem sprowadzał się jedynie do istnienia fundamentów, to definicja budynku powinna być krótsza; nie miałyby sensu zamieszczenie w niej określenia „trwale związany z gruntem”¹⁶.

¹⁵ S. Rudnicki, Komentarz do kodeksu cywilnego, PWN, Warszawa 1996 r. s.19.

¹⁶ Wyrok WSA w Olsztynie z 18 września 2014 r., sygn. akt I SA/OI 510/14

Bibliografia

Orzeczenie SN z dnia 28 czerwca 2002 r., sygn. akt I CK 5/02. S.N.

Orzeczenie NSA z 3 lutego 2014 r., sygn. akt II FPS 11/13.

Prawo budowlane. Komentarz, praca zbiorowa pod red. Z. Niewiadomskiego, C.H. BECK, Warszawa 2007 r.

S. Rudnicki, Komentarz do kodeksu cywilnego, PWN, Warszawa 1996 r. s.19.

Uchwała NSA z dnia 3 lutego 2014 r., sygn. akt II FPS 11/13.

Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (tekst jedn.: Dz. U. z 2006 r. Nr 156, poz. 1118 z późn. zm.).

Wyrok NSA w Warszawie z dnia 19 listopada 2008 r., sygn. akt. II FSK 1083/07.

Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 5 września 2007 r., sygn. akt I SA/Sz 848/ 06.

Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 19 stycznia 2011 r., sygn. akt SA/Sz 709/10.

Wyrok NSA z dnia 8 maja 2007 r., sygn. akt II FSK 658/06.

Wyrok NSA z dnia 22 grudnia 2011 r., sygn. akt II FSK 1389/11.

Wyrok NSA z dnia 3 lutego 2014 r., sygn. akt II FPS 11/13.

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 6 kwietnia 2017, sygn. akt I SA/Gl 1328/16.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09.

Wyrok NSA z dnia 22 grudnia 2011 r. sygn. akt II FSK 1380/11.

Wyrok NSA z dnia 22 grudnia 2011 r. sygn. akt II FSK 1381/10.

Wyrok NSA z dnia 8 maja 2007 r. sygn. akt II FSK 658/06.

Wyrok NSA z dnia 8 listopada 2011 r. sygn. akt II FSK 764/10.

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 4 lutego 2015 r. sygn. akt I SA/Gl 802/14 i I SA/Gl 803/14.

Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 11 sierpnia 2016 r. sygn. akt I SA/Rz 516/16.

Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 6 września 2016 r. sygn. akt I SA/Rz 531/16.

Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 15 listopada 2016 r. sygn. akt I SA/Rz 730/16.

Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 14 stycznia 2016 r. sygn. akt I SA/Sz 802/15.

Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 9 stycznia 2013 r. sygn. akt III SA/Po 887/12.

Wyrok NSA z dnia 20 stycznia
2012 r., o sygn. akt II FSK 1405/10.

Wyroku SN z dnia 4 listopada
1963 r., sygn. akt I CR 855/62.

Wyrok WSA w Olsztynie z 18 wrze-
śnia 2014 r., sygn. akt I SA/OI 510/14