

PREZYDENT MIASTA STOŁECZNEGO WARSZAWY

PE-OP.3120.254.2016.BPO

COP-13/31101/2724 /GW/19

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

1. Podstawa prawna interpretacji

Art. 14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r. poz. 900, z późn. zm.)

2. Rozstrzygnięcie

Po ponownym rozpatrzeniu wniosku (...) (dalej jako „Zakład”) z siedzibą w (...) przy (...) z dnia 10 maja 2016 r. (wpływ do organu podatkowego w dniu 13 maja 2016 r.) w sprawie udzielenia pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości (dalej jako „wniosek”), uzupełnionego w dniu 28 października 2019 r. pismem z dnia 23 października 2019 r., postanawiam uznać stanowisko Zakładu – w przedstawionym stanie faktycznym - za prawidłowe w obowiązującym stanie prawnym.

3. Stan faktyczny/zdarzenie przyszłe przedstawione we wniosku

Z treści przedłożonego wniosku oraz jego uzupełnienia z dnia 23 października 2019 r. wynika, iż Zakład jest jednostką organizacyjną m.st. Warszawy, działającą w formie samorządowego zakładu budżetowego m.st. Warszawy. Stosownie do postanowień Statutu Zakładu, przedmiotem działalności Zakładu jest realizacji zadań własnych m.st. Warszawy w zakresie dróg, ulic, mostów, placów oraz organizacji ruchu drogowego. Zakład podczas wykonywania robót remontowych oraz inwestycyjnych, prowadzonych na terenie m.st. Warszawy, wykorzystuje przenośne kontenery na zaplecze sanitarne i gospodarcze oraz przenośne kontenery szatniowe i socjalne, zlokalizowane na terenie wydziałów drogowych. Ponadto w piśmie z dnia 23 października 2019 roku (stanowiącym uzupełnienie wniosku), Zakład poinformował organ podatkowy, iż „(...) kontenery użytkowane przez (...) są wyprodukowane przez producentów ze stali (...). Kontenery zostały zakupione jako gotowy produkt, nikt ich nie wznosił”.

W świetle tak przedstawionego stanu faktycznego, pytanie Zakładu dotyczy tego „(...) czy przenośne kontenery wykorzystywane przez Wnioskodawcę na zaplecza sanitarne i gospodarcze podczas realizacji robót remontowych i inwestycyjnych na terenie m.st. Warszawy oraz przenośne kontenery szatniowe i socjalne zlokalizowane na terenie wydziałów drogowych w świetle wyroku NSA z dnia 15 marca 2016 r., sygn. akt II FSK 84/14 podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 1a ust. 1 pkt 2 i art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2014 r. poz. 849 z późn. zm.) w związku z art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2016 r. poz. 290 t.j.) (...)”.

Interpretacją indywidualną z dnia 27 czerwca 2016 r. nr PE-OP.3120.254.2016.BPO; BPE-2-OP/31101/1561/BPO/16 Prezydent m.st. Warszawy uznał stanowisko Zakładu, przedstawione we wniosku o udzielenie interpretacji, za nieprawidłowe w obowiązującym stanie prawnym. Na powyższą interpretację Zakład złożył skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, który po jej rozpoznaniu wyrokiem z dnia 17 sierpnia 2017 r., sygn. akt III SA/Wa 2728/16, uchylił zaskarżoną interpretację w całości. W uzasadnieniu swojego stanowiska Sąd – uznając skargę Zakładu za zasadną - wskazał między innymi na to, iż „W rozpoznanej sprawie stanowisko organu było błędne, bo opierało się na założeniu, że skoro kontener jest tymczasowym obiektem budowlanym (art. 3 pkt 5 Pr.bud.), czyli budowlą w rozumieniu Prawa budowlanego (art. 3 pkt 3 Pr.bud.), to jest również (zawsze) budowlą w rozumieniu u.p.o.l., a skoro jest związany z działalnością gospodarczą to podlega opodatkowaniu (...)”.

Prezydent m.st. Warszawy, nie zgadzając się z w/w orzeczeniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 17 sierpnia 2017 r., wniósł do Naczelnego Sądu Administracyjnego skargę kasacyjną. Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z dnia 29 czerwca 2018 r., sygn. akt II FSK 3888/17, uchylił zaskarżony wyrok w całości i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie. W uzasadnieniu wyroku Naczelny Sąd Administracyjny wskazał między innymi, iż „W zaskarżonym wyroku Sąd pierwszej instancji zakwestionował zaniechanie przez Prezydenta [...] wezwania wnioskodawcy w trybie art. 169 w zw. z art. 14 h O.p. do sprecyzowania wniosku poprzez podanie, czy kontenery stanowią całość techniczno-użytkową (str. 4 uzasadnienia). Wskazać jednak należy, że w dacie złożenia wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej (10 maja 2016 r.) oraz w dacie wydania interpretacji przez Prezydenta [...] (27 czerwca 2016 r.) nie obowiązywał już przepis Prawa budowlanego definiujący obiekt budowlany m. in. jako budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami. Art. 3 pkt 1 u.p.b. został zmieniony na mocy art. 1 pkt 1 lit a ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r., poz. 443), który obowiązuje od dnia 28 czerwca 2015 r. Zgodnie z brzmieniem art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego - w dacie wydawania interpretacji indywidualnej - przez obiekt budowlany rozumie się budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Sąd pierwszej instancji również w dalszej części uzasadnienia sformułował pogląd według stanu prawnego w zakresie art. 3 pkt 1 u.p.b. sprzed zmiany, która weszła w życie z dniem 28 czerwca 2015 r., a mianowicie uznał, że budowla w rozumieniu Prawa budowlanego może lecz nie musi być budowlą w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, dotyczy to także obiektów kontenerowych, które mogą być przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości, jeżeli stanowią całość techniczno - użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami (str. 8 uzasadnienia).”

Po ponownym rozpoznaniu sprawy Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokiem z dnia 7 listopada 2018 r., sygn. akt III SA/Wa 2237/18, uchylił zaskarżoną interpretację. W uzasadnieniu w/w wyroku Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wskazał m.in.: „wezwanie wnioskodawcy w trybie art. 169 w zw. z art. 14 h O.p. do sprecyzowania wniosku jest celowe i uzasadnione prawnie jedynie w kontekście odniesienia do prawidłowego stanu prawnego - o czym zapomniał wzmiankować Wojewódzki Sąd Administracyjny w wyroku z 17 sierpnia 2017 r., a co wytknął Naczelny Sąd Administracyjny. Dopiero w tych okolicznościach – istotne jest podanie, czy kontenery stanowią budowlę wzniesioną z użyciem materiałów budowlanych wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. [...] Wobec wiążącej w sprawie oceny NSA dopiero wtórne ("odpowiednie", z uwzględnieniem oczywistych odrębności definicyjnych, z którymi wiązały skutki organy orzekające) znaczenie

będzie miało odniesienie się będące wyrazem postulowanej przez prawodawcę rzetelności postępowania, w tym interpretacyjnego – ale z uwzględnieniem aktualnego dla sprawy stanu prawnego – do ustaleń płynących z dorobku prawnego (np. uchwały NSA z dnia 3 lutego 2014 r., II FPS 11/13, wyroku z dnia 15 marca 2015 r. II FSK 84/14 i TK z dnia 13 września 2011 r. P 33/09, czy 13 grudnia 2017 r. SK 48/15, program Lex)”.

Od powyższego wyroku Prezydent m.st. Warszawy złożył skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego, który wyrokiem z dnia 24 maja 2019 r., sygn. akt II FSK 509/19, oddalił skargę kasacyjną. Naczelny Sąd Administracyjny w uzasadnieniu w/w wyroku stwierdził między innymi, iż „(...) Ponadto Sąd wskazał, że wezwanie wnioskodawcy w trybie art. 169 w zw. z art. 14h O.p. do sprecyzowania wniosku jest celowe i uzasadnione prawnie jedynie w kontekście odniesienia do prawidłowego stanu prawnego. Dalej Sąd stwierdził, że dopiero w tych okolicznościach – istotne jest podanie, czy kontenery stanowią budowlę wzniesioną z użyciem materiałów budowlanych wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego prawidłowe jest stanowisko wyrażone w zaskarżonym wyroku, że stan faktyczny przedstawiony we wniosku nie był wystarczający do dokonania wykładni przepisów u.p.o.l. w związku z przepisami Prawa budowlanego w brzmieniu obowiązującym od dnia 28 czerwca 2015 r. a zatem zasadne jest wezwanie wnioskodawcy do sprecyzowania wniosku w trybie art. 169 w zw. z art. 14h O.p. Zgodzić się należy z autorem skargi kasacyjnej, że w interpretacji indywidualnej powołane zostały przepisy w brzmieniu obowiązującym w dacie złożenia wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej oraz w dacie wydania interpretacji indywidualnej tj. z uwzględnieniem zmiany Prawa budowlanego wprowadzonej na mocy art. 1 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy - Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r., poz. 443) obowiązującej od dnia 28 czerwca 2015 r., co również przyznał Sąd pierwszej instancji. Jednakże pomimo powołania przez organ interpretacyjny przepisów w obowiązującym brzmieniu, to jednak organ ten nie dokonał oceny stanowiska strony co do kwalifikacji spornych kontenerów z uwzględnieniem aktualnie obowiązującej regulacji Prawa budowlanego definiującej obiekt budowlany jako budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem materiałów budowlanych. Potwierdzeniem braku dokonania takiej oceny jest również brak wezwania wnioskodawcy do uzupełnienia przedstawionego we wniosku stanu faktycznego o informacje pozwalające ocenić stanowisko strony w świetle definicji obiektu budowlanego zawartej w art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego. Powyższe było konieczne ze względu na brak takich informacji w przedstawionym stanie faktycznym zawartym we wniosku o udzielenie interpretacji indywidualnej. W rezultacie Sąd pierwszej instancji zasadnie wskazał na konieczność ustalenia elementów składających się na budowlę w rozumieniu u.p.o.l. z uwzględnieniem aktualnie obowiązujących przepisów Prawa budowlanego, co umożliwi dokonanie kwalifikacji, czy sporne kontenery stanowią budowlę podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości (...)”.

Organ podatkowy pismem z dnia 14 października 2019 r., nr PE-OP.3120.254.2016.BPO; PE-10-OP/31100/1114/GW/19, wezwał Zakład do sprecyzowania wniosku poprzez wskazanie, czy obiekty wymienione we wniosku są wzniesione „(...) z użyciem materiałów budowlanych wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem (...)”. W odpowiedzi na powyższe wezwanie, Zakład pismem z dnia 23 października 2019 r. poinformował organ podatkowy, iż „(...) kontenery użytkowane przez (...) są wyprodukowane przez producentów ze stali (...). Kontenery zostały zakupione jako gotowy produkt, nikt ich nie wznosił”.

4. Stanowisko wnioskodawcy

Zdaniem Zakładu, zawartym w złożonym wniosku, „(...) przenośne kontenery nie stanowią przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, ponieważ obie ustawy nie uznały kontenerów za budowlę. A zatem wnioskodawca nie jest zobowiązany do naliczania i odprowadzania podatku od nieruchomości za przenośne kontenery wykorzystywane jako zaplecze sanitarne i gospodarcze przy różnego rodzaju robotach remontowych i inwestycyjnych na terenie m.st. Warszawa oraz za przenośne kontenery szatniowe i socjalne zlokalizowane na terenie wydziałów drogowych, ponieważ nie stanowią budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy u.p.o.l i art. 3 pkt 3 ustawy u.p.b. (...)”.

5. Ocena stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym

Ustalając znaczenie pojęcia „budynek” czy też „budowla” użytego w art. 2 ust. 1 pkt 2 i pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1170, z późn. zm.; dalej jako „upol”), należy przede wszystkim sięgnąć do przepisów tej ustawy. Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 1 upol, 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. Z opisanego we wniosku stanu faktycznego wynika, iż kontenery opisane we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego są przenośne, a zatem nie są trwale związane z gruntem, a tym samym nie spełniają jednego z warunków (to jest trwałości związania z gruntem) do uznania ich za budynek. Związany bowiem trwale z gruntem jest budynek, którego nie można od gruntu odłączyć bez uszkodzenia jego konstrukcji (por. wyrok NSA z dnia 24 marca 2014 r., sygn. akt II FSK 783/12, dostępny na stronie internetowej: www.orzeczenia.nsa.gov.pl). Tym samym przedmiotowe kontenery nie będą podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budynki.

Natomiast w myśl art. 1a ust. 1 pkt 2 upol, budowlą w rozumieniu przepisów upol 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. Podkreślenia wymaga fakt, że zawarta w art. 1a pkt 2 upol definicja budowli odsyła do definicji budowli zawartej w ustawie z dnia 7 lipca 1994 roku – Prawo budowlane (Dz. U. z 2019 r. poz. 1186, z późn. zm.; dalej jako „Prawo budowlane”).

Nie ulega wątpliwości, że wskazane we wniosku kontenery mogą zostać zakwalifikowane jako obiekty kontenerowe, o których mowa w przepisie art. 3 pkt 5 Prawa budowlanego, tj. jako tymczasowe obiekty budowlane.

Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09 (OTK-A 2011/7/71), stwierdził, że za budowle w rozumieniu upol można uznać jedynie budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej. W uzasadnieniu tego wyroku wskazano, 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. W wypadku prawa

daninowego gwarancje dostatecznej określoności regulacji prawnych wynikające z zasady poprawnej legislacji ulegają istotnemu wzmocnieniu ze względu treść art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 22 grudnia 2011 roku, sygn. akt II FSK 1389/11 (CBOSA), stwierdził między innymi, iż „W ocenie Sądu ustawodawca podatkowy określając w art. 2 ust. 1 u.p.o.l. przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości traktował zawarte tam wyliczenie jako zamknięte, a odsyłając do regulacji Prawa budowlanego w zakresie pojęcia budowla, nakazywał skorzystanie z zawartych w nim regulacji w sposób ścisły, ograniczony, bez możliwości dokonywania jakiejkolwiek wykładni rozszerzającej na inne instytucje tam zawarte, służące bez wątpienia innym celom niż ustawa podatkowa. Z tego punktu widzenia brak jest podstaw do uznawania za budowlę, w rozumieniu ustawy podatkowej, także tymczasowego obiektu budowlanego.”.

Z kolei Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale składu siedmiu sędziów z dnia 3 lutego 2014 r., sygn. akt II FPS 11/13 (ONSAiWSA 2014/4/58), stwierdził, że tymczasowy obiekt budowlany, o którym mowa w art. 3 pkt 5 Prawa budowlanego, może być budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 upol, jeżeli jest budowlą wprost wymienioną w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego lub innych przepisach tej ustawy oraz załączniku do niej.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 15 marca 2016 r., sygn. akt II FSK 84/14 (CBOSA) wskazał, że „Ocena, czy kontener może zostać opodatkowany podatkiem od nieruchomości jako budowla (jej część), zależna jest od wykazania, że mieści się on w katalogu wymienionych w art. 3 pkt 3 p.b.”.

Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 grudnia 2017 r., sygn. akt SK 48/15, wskazał m.in.: „Obiekty kontenerowe są w świetle art. 3 pkt 5 p.b. obiektami budowlanymi, a zatem – wykluczając możliwość uznania ich za obiekty małej architektury – muszą zostać uznane albo za budynki, albo za budowle. Omawiany przepis prawny traktuje je wprawdzie jako obiekty niepołączone trwale z gruntem, jednak nie należy tego interpretować jako ustanowienia fikcji prawnej, zgodnie z którą w wypadku każdego obiektu kontenerowego nie występuje trwałe związanie z gruntem. Decydujące znaczenie ma bowiem okoliczność, czy dany obiekt kontenerowy jest faktycznie połączony z gruntem w sposób trwały, czy też nie. W pierwszej sytuacji pierwszeństwo ma kwalifikacja obiektu jako budynku, a jedynie w drugiej sytuacji należy uznać, że mamy do czynienia z budowlą.”.

Należy zgodzić się ze stanowiskiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie, zaprezentowanym w orzeczeniu z dnia 21 czerwca 2018 r., sygn. akt I SA/Sz 313/18, iż „W ocenie Sądu, interpretacji art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zw. z art. 3 pkt 3 u.p.b. należy dokonać także z uwzględnieniem stanowiska jakie zaprezentował Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 września 2011 r. (P-33/09, dostępne na stronie internetowej: www.trybunal.gov.pl), w świetle którego za budowle w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. mogą zostać uznane jedynie budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 u.p.b., w innych przepisach tej ustawy lub załączniku do niej, będące wraz z instalacjami i urządzeniami obiektem budowlanym, o którym mowa w art. 3 pkt 1 lit. b u.p.b., czyli pod warunkiem, że stanowią one całość techniczno-użytkową oraz jedynie urządzenia techniczne scharakteryzowane w art. 3 pkt 9 u.p.b. lub w innych przepisach tej ustawy albo w załączniku do niej. Inaczej mówiąc, jak wskazał Trybunał, katalog budowli wymienionych w art. 3 pkt 3 u.p.b. ma charakter otwarty (przykładowy) dla ustalenia znaczenia tego pojęcia na gruncie prawa budowlanego. W kontekście jednakże standardów konstytucyjnych, dotyczących ustawowego wymogu ustawowego sprecyzowania elementów konstrukcyjnych podatku (art. 217 Konstytucji RP), wykazowi temu

dla celów zdefiniowania pojęcia budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. należy przydać cechy numerus clausus.”.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 8 sierpnia 2019 r., sygn. akt II FSK 2822/17 (CBOSA), uznał, że kontenery mobilne nie są przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości uzasadniając, „że tymczasowy obiekt budowlany, o którym mowa w art. 3 pkt 5 Prawa budowlanego mógłby podlegać opodatkowaniu jako budowla w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. gdyby był budowlą wprost wymienioną w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego lub w innych przepisach tej ustawy oraz załączniku do niej.”.

W świetle powyższego nie można uznać kontenerów opisanych w stanie faktycznym wniosku za budowle w rozumieniu upol.

Obiekty kontenerowe wymienione zostały wprowadzić w Prawie budowlanym jako tymczasowe obiekty budowlane, ale nie zostały wymienione jako budowle w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej.

Ta okoliczność powoduje, że kontenery opisane w stanie faktycznym wniosku nie mogą zostać uznane za budowle w rozumieniu art. 1a pkt 2 upol. Oznacza to, iż nie podlegają one opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Tym samym uznać należy, iż stanowisko Wnioskodawcy, zaprezentowane we wniosku, jest prawidłowe w obowiązującym stanie prawnym.

6. Pouczenie

Wnioskodawcy przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie w terminie 30 dni od dnia doręczenia Spółce interpretacji przepisów prawa podatkowego (art. 53 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2018 r. poz. 1302, z późn. zm.). Skargę wnosi się za pośrednictwem Prezydenta m.st. Warszawy – Centrum Obsługi Podatnika Urzędu m.st. Warszawy, ul. Obozowa 57, 01-161 Warszawa.

Z up. PREZYDENTA M.ST. WARSZAWY

/-/

Róża Joanna Gutkowska
Zastępca Skarbnika
m.st. Warszawy