

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 14j ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r., poz. 111) Prezydent Miasta Rzeszowa uznaje, że stanowisko przedstawione we wniosku z dnia 20.01.2025 r. przez o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego z zakresu podatku od nieruchomości, w odniesieniu do stanu faktycznego dotyczącego zagadnienia, czy mobilne kontenery podlegają opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości, w stanie prawnym do 31.12.2024 i w stanie prawnym obowiązującym od 1.01.2025 r, **jest nieprawidłowe**

UZASADNIENIE

Zgodnie z art. 14j § 1 ww. ustawy Ordynacja podatkowa, stosownie do swojej właściwości interpretacje indywidualne wydaje wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa.

zwana dalej: Wnioskodawca, Strona, Spółka, zwróciła się wnioskiem z dnia 20.01.2025 r do Prezydenta Miasta Rzeszowa o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, dotyczącej kwestii podlegania opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości mobilnych kontenerów, które zdaniem podatnika są wyłączone z opodatkowania tym podatkiem, zarówno w obecnym stanie prawnym, jak i obowiązującym do 31.12.2024 r.

W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny:

Wnioskodawca specjalizuje się w szeroko pojętym wykonawstwie robót budowlano-montażowych.

Przeważającą działalnością wykonywaną w ramach działalności Wnioskodawcy jest wykonywanie pozostałych robót budowlanych wykończeniowych (kod PKD 43.39.Z).

Wnioskodawca prowadzi działalność budowlaną, której specyfika wiąże się między innymi z tym, że usługi są świadczone w różnych miejscach.

Spółka posiada kontenery mobilne/przenośne, które wykorzystuje w swojej działalności przy świadczeniu usług budowlanych, oraz które po zakończeniu jednej budowy przewożone są na kolejny plac budowy, ewentualnie do zakładu Spółki, jeśli występują przerwy w ich wykorzystaniu w projektach.

Kontenery te nie są na stałe wbudowywane w grunt / fundament, jedynie posadowione są na betonowych bloczkach bądź na kostce.

Kontenery w danej lokalizacji służą do realizacji prac w trakcie projektu budowlanego, następnie są przewożone w inne miejsce, jeśli wymaga tego sposób montażu podlegają demontażowi. Spółka nie potrzebuje pozwoleń oraz nie posiada żadnych zgód budowlanych na postawienie kontenerów na placu budowy, ich posadowienie nie wiąże się z prowadzeniem robót budowlanych.

Wnioskodawca posiada kilka rodzajów kontenerów:

- magazynowe z przeznaczeniem na składowanie materiałów. Są to kontenery, które nie posiadają instalacji elektrycznej ani instalacji wodno-kanalizacyjnej;
- sanitarne i biurowe, które są wyposażone wewnątrz w instalację elektryczną oraz sanitarną. Po przywiezieniu na budowę wymagają wpięcia się do prądu oraz podłączenia do instalacji sanitarnej, poprzez przekopanie rowu, wpuszczenie rury i odpływ do studzienki kanalizacyjnej;
- biurowe, które są wyposażone w instalację elektryczną, ale bez instalacji wodno-kanalizacyjnej.

Spółka, przyłącza część kontenerów socjalnych lub biurowych do istniejącej infrastruktury na miejscu budowy, takiej jak sieć wodociągowa czy kanalizacyjna. Co do zasady dostęp do takiej infrastruktury zapewnia generalny wykonawca i on jest dysponentem tej infrastruktury. Ani grunt na którym montowany jest kontener, ani infrastruktura do której jest podłączany zasadniczo nie są własnością Spółki. W przypadku braku infrastruktury dostępnej na placu budowy, wykonuje się czasowe rozwiązania zamienne. Po zakończeniu budowy Spółka odłącza kontenery od instalacji, dokonuje ich demontażu i zostają wywiezione z placu budowy.

Spółka zakupuje kontenery od ich producentów. Obiekty te, zdaniem Spółki, nie powstają w procesach budowlanych, są transportowane do Spółki i w zależności od bieżących potrzeb Spółka dokonuje ich relokacji między miejscami gdzie aktualnie świadczy usługi lub są składowane w siedzibie Spółki. Kontenery są przez Spółkę traktowane jako majątek ruchomy.

W związku z powyższym, zadano następujące pytania:

1. Czy w stanie prawnym obowiązującym do końca 2024 r. mobilne kontenery, o których mowa w przedstawionym stanie faktycznym powinny być opodatkowane podatkiem od nieruchomości?

2. Czy w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2025 r. mobilne kontenery, o których mowa w przedstawionym stanie faktycznym powinny być opodatkowane podatkiem od nieruchomości?

Zdaniem Wnioskodawcy:

Obiekty kontenerowe, które z zasady mają charakter mobilny i są jedynie czasowo posadowione w danym miejscu, nie powinny stanowić przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, zarówno w stanie prawnym obowiązującym do końca 2024, jak i w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2025 r.

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 70, dalej: upol), obowiązującej do końca 2024 r., 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.”

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 1 upol budynek to „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”.

Zawarte w ww. przepisie definicje budynku i budowli odsyłają do definicji zawartych w Prawie budowlanym, w tym do definicji obiektu budowlanego w rozumieniu przepisów Prawa Budowlanego.

W przepisie art. 3 pkt 1 z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2024 r. poz. 725., dalej: p.b.) 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.”

Zgodnie z art. 3 pkt 2 p.b. budynek to „obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach.”

Natomiast w art. 3 pkt 3 p.b., poprzez 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 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.”

Art. 3 pkt 5 p.b., stanowi, iż 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, przenośne wolno stojące maszty antenowe.”

Zgodnie z art. 3 pkt 9 p.b. poprzez urządzenia budowlane należy 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”

W związku z powyższym, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają obiekty budowlane stanowiące budynki oraz budowle, a także urządzenia budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Następnie Wnioskodawca zauważył, że z definicji budowli wynika, że stanowią ją jedynie takie obiekty, które nie spełniają definicji budynku. W związku z czym w pierwszej kolejności należy zweryfikować czy dany obiekt jest obiektem budowlanym oraz czy ma wszystkie ustawowe elementy budynku (jeśli tak to powinien być traktowany dla celów upol jako budynek), a dopiero następnie można oceniać czy będzie on stanowił budowlę na gruncie upol.

Odnosząc się do definicji obiektu budowlanego, Wnioskodawca napisał, że w p.b. jednym z wymogów uznania danego obiektu za obiekt budowlany jest wzniesienie go z użyciem wyrobów budowlanych.

W dalszej części Strona napisała że „Przepisy p.b. nie zawierają definicji wyrobów budowlanych. Z ustawy z dnia 16 kwietnia 2004 r. o wyrobach budowlanych wynika, że przez wyrób budowlany należy rozumieć wyrób budowlany, o którym mowa w art. 2 pkt 1 rozporządzenia Nr 305/2011. W świetle tego przepisu "wyrób budowlany" oznacza każdy

wyrób lub zestaw wyprodukowany i wprowadzony do obrotu w celu trwałego wbudowania w obiektach budowlanych lub ich częściach, którego właściwości wpływają na właściwości użytkowe obiektów budowlanych, w stosunku do podstawowych wymagań dotyczących obiektów budowlanych. W orzecznictwie wskazuje się również, że "wyrób budowlany" oznacza „każdy wyrób lub zestaw wyprodukowany i wprowadzony do obrotu w celu trwałego wbudowania w obiektach budowlanych lub ich częściach, którego właściwości wpływają na właściwości użytkowe obiektów budowlanych w stosunku do podstawowych wymagań dotyczących obiektów budowlanych. Zacytowana definicja "wyrobu budowlanego" wskazuje, że o zaliczeniu wyrobu lub zestawu do kategorii wyrobów budowlanych decyduje cel, w którym został wyprodukowany i wprowadzony do obrotu, oraz właściwości wyrobu (zestawu). Celem tym jest trwałe wbudowanie w obiekcie budowlanym. Jednocześnie jego właściwości mają mieć wpływ na właściwości użytkowe obiektu budowlanego." (Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 22 sierpnia 2017 r. sygn. akt I SA/G1481/17). Na gruncie analizowanych okoliczności i stanu faktycznego, wskazać należy, że zarówno posiadane przez Spółkę kontenery nie powstały z wyrobów, które zostały trwale wbudowane w obiekcie. Są to składniki majątkowe, które powstają w procesach wytwórczych i ich podstawowym i charakterystycznym parametrem jest to, że mają charakter przenośny. Już z tych względów, kontenery nie powinny być uznawane za obiekty budowlane i potencjalny przedmiot opodatkowania. Uwzględniając jednak, że w art. 3 pkt 5 p.b. ustawodawca jako przykłady tymczasowych obiektów budowlanych wskazuje na przekrycia namiotowe i obiekty kontenerowe jako obiekty nie trwale związane z gruntem, Wnioskodawca dokonał dodatkowej analizy posiadanych składników majątkowych w tym kontekście. Mając powyższe na uwadze, po pierwsze już z samej definicji tymczasowego obiektu budowlanego wynika, że takie obiekty jak obiekty kontenerowe, uznawane są za „niepołączone trwale z gruntem”. Potwierdzają to również cechy konstrukcyjne i parametry tych obiektów. Kontenery Spółki są posadowione na betonowych bloczkach bądź na kostce. Powoduje to, że konstrukcyjnie obiekty te nie mają trwałego związku z podłożem, ich posadowienie, sposób montażu ma charakter jedynie tymczasowy, można je z łatwością zdemontować / przestawić w inne miejsce. Ponadto obiekty te nie posiadają własnych fundamentów (kontenery są jednolitą konstrukcją z podłogą, jednak nie jest to fundament, który powoduje powiązanie z gruntem i przenoszenie obciążeń obiektu na grunt). O ile przepisy nie zawierają definicji fundamentu, to w praktyce wskazuje się, że „fundamentem jest element konstrukcji budowlanej, w jej najniższej części, mający za zadanie przekazanie ciężaru budowli na grunt” (por. <https://orka2.seim.gov.pl/IZ4.nsf/main/38D0259A>). W analizowanych okolicznościach, utwardzony teren, czy betonowe bloczki, kostka, na których posadowione są mobilne kontenery, nie stanowią elementu konstrukcji budowlanej tych obiektów, które by przenosiły ciężar obiektu na grunt, więc technicznie nie stanowią fundamentu dla tych obiektów. Mając to na względzie, analizowane obiekty kontenerów nie spełniają również definicji budynku z upol”

Zdaniem Spółki, aby ocenić, czy mobilne kontenery mogą stanowić przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, należy również zweryfikować czy stanowią one budowlę w rozumieniu upol. Pomimo tego, w dalszej części wniosku Wnioskodawca nadal sięga po katalog budowli z p.b., tj. z art. 3 pkt 3 tego prawa.

„Wśród obiektów wymienionych w tym przepisie nie ma takich obiektów jak kontenery. Jednocześnie, aby dany obiekt mógł być opodatkowany jako budowla powinien być wprost wymieniony w ustawie w definicji budowli. Uwzględniając standard konstytucyjny wynikający z art. 217 Konstytucji RP, że przedmiot opodatkowania ma wynikać z przepisów ustawy, przyjęcie odmiennego podejścia byłoby sprzeczne z ustawą zasadniczą. Tym samym, mimo że p.b. traktuje obiekty kontenerowe jako tymczasowe obiekty budowlane, to ustawa nie zalicza ich wprost do budowli, więc dla celów podatkowych nie powinny być one opodatkowane jako budowla. Obiekty te nie mieszczą się również w wyżej cytowanej definicji urządzenia budowlanego.” Następnie Strona przywołała orzecznictwo:

- Uchwałę NSA z dnia 3 lutego 2014 r. sygn. akt IIFPS11/13 (...) z punktu widzenia standardów konstytucyjnych nie sposób zaakceptować sytuację, gdy jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości byłyby traktowane budowle w rozumieniu art. 3 pkt 3 P.b. nienależące do kategorii obiektów, które *expressis verbis* wymieniono w tym przepisie (lub - co wynika z wcześniejszych ustaleń - w pozostałych przepisach rozważanej ustawy albo w załączniku do niej), lecz będące obiektami jedynie do nich podobnymi (...) tymczasowy obiekt budowlany, o którym mowa w art. 3 pkt 5 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 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 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. Powyższe należy jednak uzupełnić wyjaśnieniem, że w każdej sprawie dotyczącej ciężarów publicznoprawnych związanych z tymczasowym obiektem budowlanym niezbędne jest ustalenie, czy dany obiekt można zakwalifikować jako budowlę według wskazanych powyżej kryteriów istotnych w sferze podatkowej, co przy niejednolitej grupie tymczasowych obiektów budowlanych pozwoli wykluczyć ryzyko opierania się w tym względzie na niedopuszczalnych uproszczeniach i uogólnieniach.

- Wyrok NSA z dnia 18 października 2019 r., sygn. akt IIFSK 982/19: Jak wskazał NSA w wyroku z 8 sierpnia 2019 r., II FSK 2822/17, wykładnia Językowa analizowanego przepisu, uzupełniona wykładnią systemową i celowościową prowadzi do wniosku, że tymczasowy obiekt budowlany, o którym mowa w art. 3 pkt 5 u.p.b. 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 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. Jak już wyżej wskazano, taka regulacja prawna nie została przewidziana. Tymczasowy obiekt budowlany, o którym mowa w art. 3 pkt 5 u.p.b., nie jest wymieniony wprost jako budowla w art. 3 pkt 3 u.p.b. lub w innych przepisach tej ustawy oraz załączniku do niej, co wyklucza uznanie kontenerów mobilnych za budowle w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. i uznanie ich za przedmiot opodatkowania (por. także wyrok NSA z 29 marca 2019 r., II FSK3835/18).

Zdaniem Wnioskodawcy kontenery, które z zasady mają charakter mobilny, są jedynie czasowo posadowione w danym miejscu, na które Spółka nie potrzebuje

uzyskania pozwolenia budowlanego na posadowienie takiego obiektu, montowana na niezależnym utwardzeniu terenu, nie powinny stanowić przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Następnie Wnioskodawca ocenił kontenery w stanie obowiązującym od 1.01.2025 r. „Zgodnie z obowiązującymi od 1 stycznia 2025 r. definicjami budynku i budowli, przedmiot opodatkowania mają stanowić obiekty, które zostały wzniesione w wyniku robót budowlanych (ten warunek dot. wszystkich budynków i budowli, także wymienionych w załączniku nr 4 do upol). Pojęcie robót budowlanych zostało zdefiniowane w upol jako „prace polegające na budowie, odbudowie, rozbudowie, nadbudowie, przebudowie lub montażu, do których stosuje się przepisy ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane”. Jak już zostało wskazane powyżej, kontenery mobilne, nie powstały w wyniku robót budowlanych, do ich posadowienia, montażu nie stosuje się przepisów p.b. Przedmiotowe składniki majątkowe powstały w procesach wytwórczych, w takiej formie, w jakiej zostały wyprodukowane przez producenta zostały dostarczone do Spółki, ich powstanie nie wiązało się z koniecznością prowadzenia robót budowlanych. Tym samym analizowane obiekty nie powinny stanowić przedmiotu opodatkowania również w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2025 r. Ponadto, za budynek na podstawie znowelizowanego art. 1a ust 1 pkt 1 upol uznaje się obiekt wzniesiony w wyniku robót budowlanych, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem, trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz który posiada fundamenty i dach, z wyłączeniem obiektu, w którym są lub mogą być gromadzone materiały sypkie, materiały występujące w kawałkach albo materiały w postaci ciekłej lub gazowej, którego podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym jego przeznaczenie jest pojemność.” Po czym Wnioskodawca przywołał stosowną definicję budowli, a także trwałego związania z gruntem.

Spółka przywołała również uzasadnienie do ustawy: „Wymienienie obiektu kontenerowego w załączniku do ustawy zawierającym wyliczenie obiektów stanowiących budowlę pozwoli uniknąć tych wątpliwości i przesądzi, że obiekty kontenerowe na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości będą budowlą, jeżeli nie spełnią przesłanek definicji budynku. Dodatkowo obiekt kontenerowy będzie mógł zostać opodatkowany jako budowa, jeżeli będzie spełniał przesłankę trwałego związania z gruntem (...)

„Poprzez połączenie obiektu budowlanego z gruntem należy rozumieć wykonanie pewnych czynności w celu ich połączenia, a nie jedynie posadowienia obiektu budowlanego na gruncie. To połączenie ma właśnie zapewnić obiektowi stabilność i możliwość przeciwdziałania czynnikom zewnętrznym niezależnym od działania człowieka, a zatem obiektami trwale związanymi z gruntem nie będą dowolne obiekty, których masa lub konstrukcja powodują, że nie ulegają one przesunięciu przez czynniki atmosferyczne, w tym np. kontenery mobilne, niepołączone w żaden sposób z podłożem. Reasumując, trwałe związanie z gruntem nie obejmuje sytuacji, w której dany obiekt został jedynie posadowiony na gruncie w ten sposób, że stawia opór czynnikom zewnętrznym a brak jest natomiast elementu połączenia (np. kontenery mobilne).

Pozycja 28 zawiera obiekty, które w art. 3 pkt 5 u.p.b. są wskazane jako tymczasowe obiekty budowlane. Na cele podatku od nieruchomości obiekty te, jeżeli nie posiadają wszystkich cech budynku to będą opodatkowane jako budowle pod warunkiem spełnienia (dodatkowej w stosunku do obecnego stanu prawnego) przesłanki trwałego związania z gruntem, co również ma usunąć wątpliwości dotyczące kwalifikowania jako budowle obiektów przenośnych.

Pojęcie „kontenerów mobilnych” nie zostało w żaden sposób doprecyzowane w ustawie lub uzasadnieniu do niej.”

Następnie Wnioskodawca zauważył, że „Według definicji językowej słownika języka polskiego, „mobilny” oznacza łatwo wprowadzalny w ruch; ruchomy; zdolny do szybkiego przemieszczenia, dostosowania do nowych warunków, elastyczny. Natomiast „przenośny²” oznacza dający się przenosić z miejsca na miejsce; ruchomy. Uwzględniając parametry oraz cechy obiektów posiadanych przez Spółkę, będących przedmiotem wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej oraz powyższe definicje i wyjaśnienia ustawodawcy zawarte w uzasadnieniu do ustawy z dnia 19 listopada 2024 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o opłacie skarbowej, analizowane kontenery mobilne nie spełniają definicji budynku ani budowli w świetle przepisów obowiązujących od 1 stycznia 2025 r., i w konsekwencji nie powinny podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Takie wnioski wynikają w szczególności z braku posiadania fundamentów przez te składniki majątkowe, które zapewniałyby im trwałe połączenie z gruntem, co wyklucza uznanie ich za budynki (analogicznie jak w stanie prawnym obowiązującym do końca 2024 r., jak i z uwagi na mobilny / przenośny charakter, obiekty te, zdaniem Wnioskodawcy, nie powinny być uznawane za budowle wymienione w poz. 10 i 28 załącznika nr 4 do upol.

W ocenie Prezydenta Miasta Rzeszowa:

- w świetle obowiązującego stanu prawnego do 31.12.2024 r. stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego dotyczącego mobilnych kontenerów - jest nieprawidłowe,
- w świetle obowiązującego stanu prawnego od 1.01.2025 r. stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego dotyczącego mobilnych kontenerów - jest nieprawidłowe.

I.

Definicja budowli jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości w brzmieniu obowiązującym do 31.12.2024 roku, zawarta była w art. 1a ust. 1 pkt 2 upol, który stanowił, że za budowlę uważa się:

- 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.

Wypada w tym miejscu zauważyć, że była to do 2024 roku legalna definicja budowli, bo została zawarta w ustawie regulującej podatek od nieruchomości, wobec czego wszelkie wywody dotyczące rozumienia, co należy zakwalifikować w poczet budowli należy rozpocząć od tej definicji.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 upol opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane: grunty, budynki lub ich części, budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Wracając do legalnej definicji budowli należy zauważyć, że pod pojęciem budowli określała ona obok urządzenia budowlanego obiekt budowlany, odsyłając jednocześnie w zakresie jego rozumienia do ustawy Prawo budowlane. Tak więc, ww. przepis upol definiują budowlę jako obiekt budowlany w rozumieniu przepisów p.b.

Jak słusznie zauważył podatnik obiekty kontenerowe są zakwalifikowane wg p.b. do tymczasowych obiektów budowlanych. Nie sposób się jednak zgodzić ze stanowiskiem Strony, że obiekty kontenerowe nie są obiektami budowlanymi, mimo że zostały zakwalifikowane do tymczasowych obiektów budowlanych, które są obiektami budowlanymi, z powodu tego, że nie zostały wzniesione z użyciem wyrobów budowlanych.

Skoro w art. 3 pkt 5 p.b. wyraźnie zapisano, że 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, przenośne wolno stojące maszty antenowe, to nie sposób przyjąć jako racjonalne stanowisko, że obiekt kontenerowy jako tymczasowy obiekt budowlany nie jest obiektem budowlanym. Skoro zatem obiekt kontenerowy jest obiektem budowlanym, wymienionym wprost w p.b. jako przykładowy tymczasowy obiekt budowlany, a takie obiekty (obiekty budowlane) są budowlami legalnie zdefiniowanymi w ustawie podatkowej podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowle.

WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 7 listopada 2018 roku, sygn. akt: I SA/Gd 869/18, podkreślił, że „w odniesieniu do tymczasowych obiektów budowlanych decydujące znaczenie posiadają dwie cechy, tj. czasowość użytkowania albo brak trwałego połączenia z gruntem, w pierwszym wypadku możliwość zakwalifikowania obiektu budowlanego jako budynku nie budzi wątpliwości. Taka wątpliwość dotyczy natomiast obiektów budowlanych nietrwale związanych z gruntem, w tym obiektów kontenerowych. 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”.

NSA w wyroku z dnia 21.01.2020 roku, sygn. akt I SA/Op 14/19, orzekł: „opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości nie przekreśla jej ewentualna tymczasowość. Zgodnie z art. 3 pkt 5 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, przykrycia namiotowe i powłoki pneumatyczne, urządzenia rozrywkowe, barakowozy, obiekty kontenerowe. Powyższa definicja tymczasowego obiektu budowlanego określa dwie kategorie tychże obiektów: po pierwsze, tymczasowe obiekty budowlane są przeznaczone do czasowego użytkowania w okresie krótszym od ich trwałości technicznej, przewidziane do przeniesienia w inne miejsce lub do rozbiórki; po drugie, tymczasowe obiekty budowlane są niepołączone trwale z gruntem, tj. strzelnica, kioski uliczne, pawilony sprzedaży ulicznej i wystawowe, przykrycia namiotowe i powłoki pneumatyczne, urządzenia rozrywkowe, barakowozy, obiekty kontenerowe.”

Ponadto nowsze wyroki również potwierdzają interpretację organu podatkowego:

Wyrok NSA z dnia 6 września 2023 r., III FSK 319/23

„Tymczasowy obiekt budowlany będący obiektem kontenerowym podlega kwalifikacji jako budynek bądź budowla. Z uwagi na funkcję wyłączo 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.”

Wyrok NSA z 28 lutego 2023 r., III FSK 4233/21

„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.”

Z powyższego orzecznictwa należy wywieść wniosek, że mobilne kontenery podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości do końca 2024 r. jako budowle będące tymczasowymi obiektami budowlanymi.

II.

Przechodząc do roku 2025 należy na wstępie podkreślić, że dopiero od tego roku ustawodawca uregulował pojęcie trwałego związania z gruntem, a z uwagi na to, że jest to przepis prawa materialnego obowiązuje on dopiero od chwili wprowadzenia go do słowniczka zawartego w art. 1a ust. 1 pkt 2c upol, zgodnie z którym trwałe związanie z gruntem to takie połączenie obiektu budowlanego z gruntem, które zapewnia temu obiektowi stabilność i możliwość przeciwdziałania czynnikom zewnętrznym niezależnym od działania człowieka, mogącym zniszczyć lub spowodować przemieszczenie lub przesunięcie się obiektu budowlanego na inne miejsce.

Definicja budowli również została zawarta w art. 1a ust. 1 pkt 2 upol, gdzie pod pojęciem budowli rozumiemy:

a) obiekt niebędący budynkiem, wymieniony w załączniku nr 4 do ustawy, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem,

b) elektrownię wiatrową, elektrownię jądrową i elektrownię fotowoltaiczną, biogazownię, biogazownię rolniczą, magazyn energii, kocioł, piec przemysłowy, kolej linową, wyciąg narciarski oraz skocznię, w części niebędącej budynkiem - wyłącznie w zakresie ich części budowlanych,

c) urządzenie budowlane - przyłącze oraz urządzenie instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, oraz inne urządzenie techniczne, bezpośrednio związane z budynkiem lub obiektem, o którym mowa w lit. a, niezbędne do ich użytkowania zgodnie z przeznaczeniem,

d) urządzenie techniczne inne niż wymienione w lit. a-c - wyłącznie w zakresie jego części budowlanych,

e) fundamenty pod maszyny oraz pod urządzenia techniczne, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową

wzniesione w wyniku robót budowlanych, także w przypadku, gdy stanowią część obiektu niewymienionego w ustawie;

W słowniczku upol od 2025 roku znalazło się również pojęcie robót budowlanych zawarte w art. 1a ust. 1 pkt 2b wg którego, roboty budowlane to prace polegające na budowie, odbudowie, rozbudowie, nadbudowie, przebudowie lub montażu, do których stosuje się przepisy ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane.

Z kolei budynek, wg art. 1a ust. 1 pkt 1 upol to obiekt wzniesiony w wyniku robót budowlanych, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem, trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz który posiada fundamenty i dach, z wyłączeniem obiektu, w którym są lub mogą być gromadzone materiały sypkie, materiały występujące

w kawałkach albo materiały w postaci ciekłej lub gazowej, którego podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym jego przeznaczenie jest pojemność.

Z powyższego wynika, że dla właściwej klasyfikacji obiektu należy wyjść od sprawdzenia, czy nie spełnia on przesłanek właściwych dla budynków, a dopiero w dalszej kolejności, w przypadku weryfikacji negatywnej, należy rozpatrywać go pod względem ewentualnej budowli.

Wracając do art. 1a ust. 1 pkt 2 lit a upol, zgodnie z którym, budowla to obiekt niebędący budynkiem, wymieniony w załączniku nr 4 do ustawy, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem, należy sięgnąć do ww. załącznika zawierającego Wykaz obiektów, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy.

W pozycji 10 tego załącznika wymieniony jest obiekt kontenerowy trwale związany z gruntem.

Wnioskodawca w opisie stanu faktycznego poinformował, że mobilne kontenery posadowione są na betonowych bloczkach bądź na kostce.

Zdaniem organu podatkowego kostka lub betonowe bloczki, na których stawiane są kontenery, są elementami połączenia kontenerów z gruntem, które zapewniają obiektom kontenerowym stabilność i możliwość przeciwdziałania czynnikom zewnętrznym niezależnym od działania człowieka, mogącym zniszczyć lub spowodować przemieszczenie lub przesunięcie się obiektu budowlanego na inne miejsce, i które wypełniają ustawową definicję trwałego związania z gruntem rozumiany jako taki stopień stabilności, który w połączeniu z ciężarem obiektu jest w stanie zagwarantować opór czynnikom zewnętrznym. Należy zauważyć, że kontenery te nie są stawiane bezpośrednio na gruncie, które to połączenie mogłoby nie być wystarczające dla stabilności obiektu.

Należy również zauważyć, że w definicji trwałego połączenia z gruntem nie ma określenia, że to połączenia ma być „na zawsze”, „nieodłączalne”, ono ma być jedynie stabilne i stawiać czoło warunkom atmosferycznym. Ustawodawca, zdaniem organu podatkowego, jako trwałość rozumie stabilność połączenia, co jest zrozumiałe z przyczyn bezpieczeństwa, oraz aspektów ekonomicznych, gdyż oczywistą, niewymagającą dowodzenia rzeczą jest, że niestabilny kontener, mógłby stwarzać zagrożenie, gdyby ulegał czynnikom zewnętrznym. Dodatkową stabilność w niektórych typach kontenerów przedstawionych we wniosku zapewnia, zdaniem organu podatkowego, ich podłączenie do instalacji wodnej lub kanalizacyjnej, połączonej następnie ze studzienkami kanalizacyjnymi.

Kontenery (obiekty kontenerowe) poprzez brak definicji legalnej należy definiować w ich potocznym znaczeniu, czyli jako skrzynie zazwyczaj metalowe o zunifikowanych wymiarach i konstrukcji, służące do przewozu materiałów, towaru, narzędzi, sprzętu itp. Z powyższego wynika, że obiekty kontenerowe z natury rzeczy są czymś mobilnym. Skoro ustawodawca zaliczył je do budowli, a jedynym warunkiem jaki postawił by uznać je za podlegające opodatkowaniu jest zdefiniowana przez niego trwałość związania z gruntem

rozumiana jako stabilność w stopniu wystarczającym do stawienia oporu czynnikom zewnętrznym, oznacza to, że każdy obiekt kontenerowy, który spełnia warunek stabilności, bez konieczności dodatkowych zabezpieczeń, jest zakwalifikowany w upol jako budowla.

Ostatnim warunkiem uznania danego obiektu za budowlę jest, zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 upol wzniesienie go w wyniku robót budowlanych, także w przypadku, gdy stanowią część obiektu niewymienionego w ustawie. Z kolei pkt 2b tego przepisu wymienia w definicji robót budowlanych również montaż, oraz odsyła w zakresie robót budowlanych do przepisów p.b. W tym miejscu należy zwrócić uwagę, że Wnioskodawca również zauważył, że kontener „montowany” jest na gruncie, który wraz z infrastrukturą „do której jest „podłączany” nie jest własnością Spółki.

O ile roboty budowlane w sposób podobny jak w upol są zdefiniowane w p.b., gdyż w art. 3 pkt 7 p.b. zapisano, że pod pojęciem robót budowlanych należy rozumieć budowę, a także prace polegające na przebudowie, montażu, remoncie lub rozbiórce obiektu budowlanego, to montaż znów należy definiować w potocznym znaczeniu a więc bardzo szeroko. Jednakże ostatecznym argumentem, że tego rodzaju obiekty podlegają montażowi jest art. 29 ust. 1 pkt 7 p.b., który stanowi, iż budowie i robotom budowlanym niewymagającym pozwolenia na budowę podlegają tymczasowe obiekty budowlane niepołączone trwale z gruntem i przewidziane do rozbiórki lub przeniesienia w inne miejsce - w terminie określonym w zgłoszeniu, ale nie później niż przed upływem 180 dni od dnia rozpoczęcia budowy określonego w zgłoszeniu.

W tym miejscu organ podatkowy przypomina, że zgodnie z art. 3 pkt 5 p.b. zalicza obiekty kontenerowe do tymczasowych obiektów budowlanych. Należy jednak ponownie zaznaczyć, że upol posługuje się swoistą definicją związania obiektu z gruntem, wobec czego nie można łączyć niepołączenia trwale z gruntem w znaczeniu w jakim jest używane w p.b. z legalną definicją zawartą w upol.

Podsumowując, zdaniem Prezydenta Miasta Rzeszowa, zarówno przed 2025 rokiem, jak i obecnie obiekty kontenerowe przedstawione w opisanym stanie faktycznym podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowle.

POUCZENIE

Stronie przysługuje prawo wniesienia skargi na interpretację z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie, ul. Kraszewskiego 4A, 35-016 Rzeszów, w terminie 30 dni od dnia doręczenia niniejszej

interpretacji (art. 53 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi - Dz. U. z 2024 r. poz. 935 z późn. zm).

Skargę do WSA wnosi się w dwóch egzemplarzach (art. 47 ww. ustawy), za pośrednictwem Prezydenta Miasta Rzeszowa (art. 54 § 1 ww. ustawy).

Otrzymują:

- 1) Adresat,
- 2) Podkarpacki Urząd Celno-Skarbowy w Przemyśle,
- 3) aa.

PREZYDENT MIASTA RZESZOWA

Konrad Fijołek