



Warszawa, dnia 05 stycznia 2021 r.

**RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW,
FUNDUSZY I POLITYKI REGIONALNEJ**

PS2.054.29.2020

Pani
Elżbieta Witek
Marszałek Sejmu RP

Szanowna Pani Marszałek,

odpowiadając na interpelację numer 16551 grupy posłów w sprawie uregulowań prawnych odnośnie opodatkowania podatkiem od nieruchomości hal namiotowych pełniących funkcje użytkowe typowe dla budynków (np. magazynowe), przekazuję poniższe wyjaśnienia.

Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1170) 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. Natomiast definiując budowlę na potrzeby ustawy podatkowej określa się, że budowlą jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem (art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych).

Przepisy prawa budowlanego, do którego odsyła ustawa podatkowa w zakresie definicji obiektu budowlanego stanowią, że pod tym pojęciem należy rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych - art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2020 r. poz. 1333, z późn. zm.).

Z kolei za budowlę w rozumieniu ustawy Prawo budowlane 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 i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową (art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane).

Tymczasowym obiektem budowlanym, zgodnie z art. 3 pkt 5 ustawy Prawo budowlane, jest natomiast 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. Oznacza to, że kwalifikacja danego obiektu do kategorii tymczasowego obiektu budowlanego dokonywana jest w oparciu o kryterium czasowe (czasowe użytkowanie) bądź kryterium nietrwałości połączenia z gruntem.

Ustawa Prawo budowlane nie wprowadza odrębnej kategorii obiektu budowlanego (oprócz kategorii budynków, budowli lub obiektów małej architektury) pod nazwą tymczasowe obiekty budowlane. Są one rodzajem ogółu obiektów budowlanych. W pewnych wypadkach tymczasowe obiekty budowlane mogą podlegać podatkowi od nieruchomości. Jednakże aby podlegały podatkowi, jako budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, muszą mieścić się w definicji budowli w rozumieniu ustawy Prawo budowlane.

Kwestia opodatkowania podatkiem od nieruchomości tymczasowych obiektów budowlanych była przedmiotem rozważań Naczelnego Sądu Administracyjnego, który w uchwale siedmiu sędziów z 3 lutego 2014 r. o sygn. akt II FPS 11/13 stwierdził, że *tymczasowy obiekt budowlany, o którym mowa w art. 3 pkt 5 ustawy Prawo budowlane może być budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, jeżeli jest budowlą wprost wymienioną w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego lub w innych przepisach tej ustawy oraz załączniku do niej, stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami w rozumieniu art. 3 pkt 1 lit. b Prawa budowlanego. Spełniający wskazane kryteria tymczasowy obiekt budowlany, o ile jest związany z prowadzeniem działalności gospodarczej, podlega opodatkowaniu na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.*

Mając na uwadze uchwałę Naczelnego Sądu Administracyjnego należy stwierdzić, że hale namiotowe, które wypełniają definicję tymczasowego obiektu budowlanego, nie zostały wymienione wprost w ustawie Prawo budowlane lub załącznikach do tej ustawy jako budowla i w konsekwencji nie mogą być budowlą w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, nie podlegają zatem opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Takie stanowisko prezentują także sądy administracyjne. Zgodnie z wyrokiem WSA w Warszawie z 26 września 2018 r. sygn. akt III SA/Wa 3851/17 *nie ulega wątpliwości, że hala namiotowa, stanowiąca tymczasowy obiekt budowlany w rozumieniu ustawy Prawo budowlane, niepołączona trwale z gruntem, nie została expressis verbis wymieniona w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane (...). W konsekwencji, hali namiotowej będącej przedmiotem zaskarżonych decyzji nie można zaliczyć do budowli w rozumieniu art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane, a tym samym do budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, co wyklucza jej opodatkowanie podatkiem od nieruchomości (podobnie wyroki: NSA z 24 sierpnia 2016 r., sygn. akt II FSK 2027/14; WSA w Warszawie z 13 marca 2018 r., sygn. akt III SA/Wa 1019/17; WSA w Gliwicach z 6 kwietnia 2017 r. sygn. akt I SA/Gl 1329/16; WSA w Olsztynie z 14 stycznia 2015 r., sygn. akt I SA/Ol 911/14; WSA w Krakowie z 3 grudnia 2018 r., sygn. akt I SA/Kr 1103/18).*

Jednocześnie zauważyć należy, że nie każda hala namiotowa (pawilon handlowy) może być zaliczona do tymczasowych obiektów budowlanych. Organ podatkowy posiada kompetencje,

aby na podstawie zebranego materiału dowodowego (np. oględzin, opinii biegłego, danych z ewidencji gruntów i budynków, dokumentacji architektoniczno-budowlanej) rozstrzygnąć o charakterze obiektu budowlanego. Każdy stan faktyczny musi być badany indywidualnie, ponieważ konstrukcja, budowa obiektu może być odmienna. Jeżeli dany obiekt budowlany jest trwale związany z gruntem, a także posiada fundamenty, dach oraz jest wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, to powinien być opodatkowany jako budynek (por. wyrok WSA w Rzeszowie z 11 października 2018 r., sygn. akt I SA/Rz 737/18).

Mając powyższe na uwadze należy zauważyć, że nie wszystkie obiekty wzniesione przez człowieka (o charakterze stałym czy tymczasowym) są opodatkowane podatkiem od nieruchomości, a jedynie takie obiekty, które wypełniają definicje budynków lub budowli określone w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Ustawodawca zdecydował, że tylko wybrane obiekty pozbawione przymiotu „tymczasowości” podlegają opodatkowaniu.

Trudno zgodzić się ze stwierdzeniem, że decyzja przedsiębiorcy o posadowieniu hal namiotowych stanowi niejednokrotnie ucieczkę od opodatkowania. Trudno bowiem porównywać funkcję użytkową budynków i hal namiotowych, gdyż nie do każdego rodzaju działalności można je wykorzystać ze względu np. na warunki atmosferyczne czy ze względu na wymogi budowlane, przeciwpożarowe lub sanitarne.

Strona samorządowa nie zgłaszała dotychczas Ministerstwu Finansów przedstawionego problemu. Postulat ten nie był podnoszony zarówno przy okazji nowelizacji przepisów podatkowych, jak i przepisów prawa budowlanego.

Dziękuję za zwrócenie uwagi na powyższe zagadnienie. Kwestia ta będzie poruszona podczas rozmów z przedstawicielami strony samorządowej. Ministerstwo Finansów nie wyklucza podjęcia inicjatywy legislacyjnej w tym zakresie, jeżeli okaże się, że zjawisko, wskazane przez Państwa Posłów, okaże się problemem o istotnej skali, wobec którego właściwym powinno być ogólnie-abstrakcyjne unormowanie ustawowe, a niewystarczające są działania o charakterze indywidualnym, dokonywane przez samorządowy organ podatkowy.

Z upoważnienia Ministra Finansów,
Funduszy i Polityki Regionalnej
PODSEKRETARZ STANU
w Ministerstwie Finansów
Jan Sarnowski
/podpisano kwalifikowanym podpisem
elektronicznym/