

-Hala namiotowa nad boiskiem jest budowlą - Czy o zakwalifikowaniu obiektu namiotowego jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości powinna decydować jego funkcja? – dr Adam Kałużny, radca prawny, Partner Associate w Deloitte

wyrok NSA z 30 czerwca 2020 r., II FSK 839/20

Odwolując się do reguł wykładni językowej należy uznać, że budowla sportowa to budowla przeznaczona do uprawiania sportu. W tym sensie zaś będą to, m.in. zagospodarowane tereny sportowe przeznaczone do uprawiania poszczególnych dyscyplin sportu zarówno w sposób profesjonalny jak i amatorski czy też rekreacyjny. (...) Nie ma przy tym żadnych podstaw do "dzielenia" budowli sportowej na halę namiotową oraz na boisko do piłki nożnej. Zatem przyjmując zgodnie z niespornym stanem faktycznym, że hala namiotowa okrywająca boisko do gry w piłkę nie jest trwale związana z gruntem, będąc tymczasowym obiektem budowlanym (jednak obiektem budowlanym), należy także przyjąć, że nie stanowi odrębnej budowli lecz łącznie z boiskiem do gry w piłkę nożną jako hala piłkarska budowlę sportową (...), podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości (...).

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Istota sporu w sprawie dotyczy kwestii przyjęcia do podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości na rok 2016 wartości przekroczenia namiotowego nad boiskiem piłkarskim ujętym w ewidencji środków trwałych spółki cywilnej jako hala piłkarska. Wedle skarżących hala namiotowa okrywająca boisko do gry w piłkę nożną nie jest trwale związana z gruntem i jako tymczasowy obiekt budowlany nie podlega opodatkowaniu jako nie wymieniona wprost w art. 3 pkt 3 u.p.b. W ocenie zaś Sądu pierwszej instancji niezasadne jest stanowisko skarżących, bowiem kryte boisko do gry w piłkę nożną jest wprost wskazane w art. 3 pkt 3 u.p.b. jako budowla sportowa.

W rozpoznawanej sprawie zasługuje na aprobatę stanowisko Sądu pierwszej instancji, że hala piłkarska (składająca się z boiska piłkarskiego znajdującego się w hali namiotowej) stanowi jako całość budowlę sportową w rozumieniu art. 3 pkt 3 p.b. i podlega opodatkowaniu podatkiem do nieruchomości.

Naczelnny Sąd Administracyjny stwierdza, że nietrafne są wywiedzione przez skarżących zarzuty naruszenia przez WSA przepisów prawa materialnego, tj. przepisów art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zw. z art. 3 pkt 3 oraz pkt 5 u.p.b., poprzez błędną ich wykładnię, skutkującą uznaniem, że hala namiotowa okrywająca boisko do gry w piłkę nożną, stanowi budowlę podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Stosownie do postanowień art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. W myśl art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., 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. Zgodnie natomiast z art. 3 pkt 3 u.p.b. w brzmieniu obowiązujących w 2016 r. 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 (podkr. Sądu), 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.

W rozpoznawanej sprawie mamy do czynienia nie z obiektem jedynie podobnym do obiektów *expressis verbis* wymienionych w art. 3 pkt 3 u.p.b., ale z obiektem, który należy do kategorii obiektów wprost wymienionych w art. 3 pkt 3 tej ustawy, tj. do kategorii budowli sportowych. Odwołując się do reguł wykładni językowej należy uznać, że budowla sportowa to budowla przeznaczona do uprawiania sportu. W tym sensie zaś będą to, m.in. zagospodarowane tereny sportowe przeznaczone do uprawiania poszczególnych dyscyplin sportu zarówno w sposób profesjonalny jak i amatorski czy też rekreacyjny. Takie spostrzeżenia należy odnieść do poczynionych w sprawie ustaleń faktycznych. Nie ma przy tym żadnych podstaw do "dzielenia" budowli sportowej na halę namiotową oraz na boisko do piłki nożnej.

Zatem przyjmując zgodnie z niespornym stanem faktycznym, że hala namiotowa okrywająca boisko do gry w piłkę nie jest trwale związana z gruntem, będąc tymczasowym obiektem budowlanym (jednak obiektem budowlanym), należy także przyjąć, że nie stanowi odrębnej budowli lecz łącznie z boiskiem do gry w piłkę nożną jako hala piłkarska budowlę sportową (art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zw. z art.3 pkt 3 u.p.b.), podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości (art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.). Powyższy wywód pozostaje w zgodzie z uchwałą NSA z dnia 3 lutego 2014 r., zgodnie z tezą, której "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, z późn. zm.), 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" (zob. uchwała NSA II FPS 11/13).

Za niezasadne należało także uznać argumenty skarżących sformułowane w nawiązaniu do obowiązku stosowania przez organy podatkowe fundamentalnej dla prawa podatkowego zasady *in dubio pro tributario*, która ma zapewnić podatnikom niezbędny poziom bezpieczeństwa i sprzyjającej budowaniu zaufania do państwa w obszarze podatków. Stosowanie przepisu art. 2a O.p. wchodzi w grę w sytuacji "niedających się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego". W rozpoznanej sprawie nie zaistniały takie wątpliwości, których nie dałoby się usunąć w drodze wykładni, bo nie można do nich zaliczyć sytuacji, gdy Sąd pierwszej instancji dokonuje wykładni przepisu ustalając sposób jego rozumienia, ale wynik tego procesu nie jest dla skarżącego korzystny. Naruszenie zasady *in dubio pro tributario* byłoby natomiast aktualne wówczas, gdyby wyniki wykładni doprowadziły do wyłonienia kilku hipotez interpretacyjnych, z których żadna nie byłaby przekonująca, a mimo to Sąd wybrałby opcję niekorzystną dla podatnika. Innymi słowy, naruszenie wspomnianej zasady to nierespektowanie w takich warunkach wyboru przez podatnika hipotezy interpretacyjnej (spośród kilku możliwych) najbardziej dla niego korzystnej (szerzej: B. Brzeziński, O wątpliwościach wokół zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika. PP nr 4/2015, s. 17 i n.). Taka sytuacja w rozpoznanej sprawie nie miała miejsca. Na marginesie jedynie wypada zauważyć, ponieważ nie było to przedmiotem zarzutów kasacyjnych, że w niektórych przypadkach organy podatkowe oraz sądy administracyjne

uznają hale namiotowe jako budynki w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. oraz art. 3 pkt 2 u.p.b.

Z powyższych przyczyn skarga kasacyjna, jako pozbawiona usprawiedliwionych podstaw, została przez Naczelną Sąd Administracyjny oddalona na podstawie art. 184 p.p.s.a.

Wyroki powiązane

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

Wyroki podobne

wyrok NSA z 31 lipca 2019 r., sygn. II FSK 2823/17

Bibliografia

D. Jankowska „Opodatkowanie krytych boisk sportowych”, Kazus podatkowy nr 5(16)2020

Przepisy

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tj. Dz.U. 2010 nr 95 poz 613)

art. 2 ust. 1 pkt 3 opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają (...) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

art. 1a ust. 1 pkt 2 budowla – 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 z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (tj. Dz.U. 2010 nr 243 poz 1623)

art. 3 pkt 1 (w brzmieniu obowiązującym od 28 czerwca 2015 r.) Ilekroć w ustawie jest mowa o obiekcie budowlanym – należy przez to 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 3 Ilekroć w ustawie jest mowa o budowli – należy przez to 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.

Główne problemy

1. Czy funkcja obiektu może na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych decydować o objęciu opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości?
2. Czy zmiana sposobu wykorzystania obiektu w trakcie miesiąca powinna wywierać wpływ na jego traktowanie podatkowe w kolejnym miesiącu?
3. Jak ustalić gdzie zaczyna się a gdzie kończy budowla taka jak „budowla sportowa”, „lotnisko” czy też „oczyszczalnia ścieków”?