

- **kontener kontenerowi nierówny – problem tymczasowych obiektów budowlanych - Daniel Panek (Crido)**

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.l.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Kwalifikacja kontenerów telekomunikacyjnych ma charakter złożony. W pierwszej kolejności podkreślenia wymaga, co zostało już wskazane w przywoływanym zarówno przez Spółkę, jak i Sąd pierwszej instancji wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 13 grudnia 2017 r., SK 48/15, a także uchwale składu siedmiu sędziów NSA z 3 lutego 2014 r., II FPS 11/13, że obiekty kontenerowe zostały wymienione w art. 3 pkt 5 u.p.b. Stanowią one zatem kategorię pojęciową tymczasowych obiektów budowlanych. Trzeba jednakże również zaznaczyć, że kategoria obiektów budowlanych, do której odsyła ustawodawca podatkowy przy definicji budynku i budowli, a która została wskazana w art. 3 pkt 1 u.p.b. odnosi się do pojęcia, budynku, budowli i obiektu małej architektury. W tym zatem zakresie wyliczenie ma charakter wyłączny. Dlatego też tymczasowe obiekty budowlane, jak przyjęto w uchwale składu siedmiu sędziów NSA z 3 lutego 2014 r., II FPS 11/13, nie stanowią odrębnych obiektów budowlanych i podlegają kwalifikacji w ramach tych, które zostały tam wskazane. Stanowisko to potwierdził również Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 13 grudnia 2017 r., SK 48/15, odsyłając do wskazanej wyżej uchwały. Nieprzypadkowo bowiem ustawodawca posługuje się w tym przypadku kategorią pojęciową obiektu budowlanego dodając "tymczasowy". Z definicji określonej w art. 3 pkt 5 u.p.b. wynika, że ustawodawca wprowadził de facto dwa zakresy tego typu obiektów budowlanych, tj. po pierwsze taki, który jest przeznaczony do czasowego użytkowania w okresie krótszym od jego trwałości technicznej, przewidziany do przeniesienia w inne miejsce lub rozbiórki, a po drugie także taki 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. Zważywszy na argumenty Skarżącej, podkreślić należy, że te dwa kryteria nie muszą wystąpić kumulatywnie, zatem jeśli organ stwierdzi, że obiekt budowlany wypełnia drugi z wymienionych zakresów, nie musi badać, czy spełniony jest pierwszy z nich, tj. czas użytkowania obiektu.

Uwzględniając tę definicję, tymczasowy obiekt budowlany będący obiektem kontenerowym podlega zatem kwalifikacji jako budynek, bądź budowla, co podkreślił Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 13 grudnia 2017 r., SK 48/15. Z uwagi na funkcję wyłączono możliwość jego kwalifikacji jako obiektu małej architektury. Skoro zatem niesporne jest, że w przypadku kontenerów telekomunikacyjnych nie spełniają one cechy trwałego związania z gruntem, nie mogą podlegać kwalifikacji jako budynki, z kolei z uwagi na funkcję nie są też obiektem małej architektury, dlatego też podlegają kwalifikacji jako budowle.

Podzielając ocenę wyrażoną w zaskarżonym wyroku przypomnieć należało, że stosownie do art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. przez budynek należy rozumieć 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. Przepis ten wyznacza w sposób ogólny sposób kategoryzowania budynków jako jednej z form przedmiotów opodatkowania (obok gruntów i budowli). Zauważyć wypada, że w okresie między wydaniem

zaskarżonego wyroku, a rozpoznaniem skargi kasacyjnej analizowany problem był przedmiotem oceny w uchwale składu siedmiu sędziów NSA z 29 września 2021 r., III FPS 1/21, który podjął następującą uchwałę: "Obiekt budowlany, będący budowlą w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.p.b. w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., może być dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości uznany za budynek w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., jeżeli spełnia kryteria bycia budynkiem wymienione w tym przepisie, a jego wyróżniającą cechą jest powierzchnia użytkowa, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.". Użyte w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. określenia fundament, trwałe związanie z gruntem, dach czy wydzielone z przestrzeni przegrody budowlane nie zostały zdefiniowane ani w ustawie podatkowej, ani też w ustawie - Prawo budowlane.

W uzasadnieniu uchwały z 29 września 2021 r., III FPS 1/21, zauważono, że pojęcie "trwałego związania z gruntem" oznacza zarówno posiadanie przez budynek fundamentów, które są usytuowane poniżej poziomu terenu (wkopane w grunt), jak i trwałego (sztywnego, stabilnego, ciągłego, niezmiennego) powiązania obiektu z tymi fundamentami. Fundament musi ponadto stanowić część składową budynku w rozumieniu art. 47 § 2 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz. U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.), w świetle którego 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. W konsekwencji powyższego uznać należy, że możliwość odłączenia obiektu budowlanego od ławy fundamentowej, bez jego całkowitego zniszczenia, powoduje pozbawienie go przymiotu budynku, a to w związku z brakiem spełnienia przesłanki trwałego związania z gruntem w przedstawionym wyżej rozumieniu. W literaturze dotyczącej zasad realizacji budowli lądowych wyróżnia się fundamente płytkie i głębokie, w zależności od poziomu ich posadowienia. Głębokość posadowienia fundamentów ustala się, biorąc pod uwagę następujące elementy: głębokość występowania warstw geotechnicznych, poziom wody gruntowej, przewidywane jego zmiany oraz występowanie wód zaskórnych, występowanie gruntów pęczniących, zapadowych i wysadzinowych, projektowany poziom powierzchni terenu w sąsiedztwie fundamentów, poziom posadzek pomieszczeń podziemnych (piwnic), głębokość posadowienia obiektów sąsiednich (jeżeli istnieją), umowną głębokość przemarzania gruntów (por. B. Horsztyńska, Wykonywanie fundamentów, Radom 2005, s. 18). Wykonanie fundamentu wiąże się zatem w każdym przypadku z realizacją robót ziemnych.

W uchwale tej wyjaśniono, że sam fakt wykonania płyty betonowej, na której silosy są wprost posadowione, a następnie powiązane kotwami, nie stanowi o trwałym związaniu tego obiektu budowlanego z gruntem we wskazanym wyżej rozumieniu, zwłaszcza w sytuacji, gdy może zostać on odłączony od podłoża i przeniesiony w inne miejsce w tej samej postaci. Niewymagająca nadzwyczajnych zabiegów budowlano-technologicznych możliwość odłączenia obiektu budowlanego od podłoża, bez naruszenia jego dotychczasowej struktury i konstrukcji, a w konsekwencji możliwość przeniesienia go w inne miejsce w tej samej postaci, wyklucza kwalifikację takiego obiektu do kategorii budynków w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. z uwagi na brak spełnienia warunku trwałego związania z gruntem w przedstawionym wyżej znaczeniu.

Podzielając stanowisko oraz argumentację zaprezentowaną w uchwale III FPS 1/21, uznano za zasadne odwołanie się w dalszej części wywodów niniejszego wyroku do obszernych fragmentów uzasadnienia tej uchwały. Okoliczność, że ustawodawca w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. i art. 3 pkt 2 u.p.b. sformułował tożsame co do treści definicje budynku nie oznacza, że pojęcia te należy identycznie postrzegać na gruncie prawa budowlanego i podatkowego. Do konkluzji takiej prowadzą przede wszystkim:

- 1) stanowisko zawarte w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 13 września 2011 r., P 33/09;

2) autonomiczne (samodzielne) uregulowanie w ustawie podatkowej definicji budynku, tj. w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.;

3) konieczność odniesienia sposobu postrzegania tej konstrukcji do celów fiskalnych, jakie rozwiązanie to ma przynieść;

4) konieczność uwzględnienia jednego z podstawowych elementów konstrukcyjnych podatku, jakim jest podstawa opodatkowania (w przypadku budynków jest to powierzchnia użytkowa).

W wyroku z 13 września 2011 r., P 33/09 Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że za budowle można uznać jedynie obiekty budowlane wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 u.p.b. lub w innych przepisach tej ustawy. Uwzględniając wskazania tego wyroku Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale z 3 lutego 2014 r., II FPS 11/13, stwierdził, że tymczasowy obiekt budowlany, o którym mowa w art. 3 pkt 5 u.p.b., może być budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., jeżeli jest wprost wymieniony w art. 3 pkt 3 u.p.b. lub innych przepisach tej ustawy. Jednakże, ponieważ wyliczenie zawarte w art. 3 pkt 1 lit. a-c u.p.b. ma charakter wyczerpujący, każdy obiekt budowlany może być zaliczony wyłącznie do jednej z trzech wymienionych w tym przepisie kategorii. W tym znaczeniu odrębnej kategorii nie tworzą tymczasowe obiekty budowlane, są one bowiem pewną odmianą wszystkich obiektów budowlanych: budynków, budowli oraz obiektów małej architektury. Takie rozumienie tymczasowych obiektów budowlanych zaaprobował także Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 13 grudnia 2017 r., SK 48/15, wykluczając możliwość uznania za budowlę obiektu budowlanego, który spełnia kryteria bycia budynkiem, a także stwierdzając w uzasadnieniu, że skoro kontenery telekomunikacyjne jako obiekty kontenerowe są w świetle art. 3 pkt 5 u.p.b. obiektami budowlanymi, wykluczając możliwość uznania ich za obiekty małej architektury muszą być uznane albo za budynki, albo za budowle, przy czym pierwszeństwo ma ich kwalifikacja jako budynku, a jeżeli trwałe związanie z gruntem nie występuje - należy je kwalifikować jako budowle.

Należy zatem zauważyć, że w definicji legalnej budynku ustawodawca podatkowy w pierwszej kolejności odnosi się do obiektu budowlanego w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, co stanowi jednocześnie punkt wyjścia w podatkowej kwalifikacji, by w dalszej kolejności wskazać na elementy tej definicji, a zatem trwałe związanie z gruntem, wydzielenie z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiadanie przez dany obiekt fundamentu i dachu. Niezależnie od tego, czy wskazane elementy definicyjne pokrywają się z ich normatywnym kształtem określonym w przepisach u.p.b. poprzez wskazanie ich w ustawie podatkowej tworzą podatkową definicję budynku.

Sporny w niniejszej sprawie stał się element trwałego związania z gruntem. Ustawodawca posługuje się w tym przypadku sformułowaniem, które *de facto* zawiera w sobie określenie nieostre trwałego związania. W konkretnym przypadku należy zatem ustalić zakres tego określenia nieostrego i w rezultacie przyjąć, czy dane okoliczności dotyczące spornego obiektu pozwalają na stwierdzenie, że mamy do czynienia z trwałym związaniem z gruntem. W ramach tego elementu definicyjnego budynku trzeba więc wyróżnić (po pierwsze) związanie z gruntem oraz (po drugie) takie, które ma charakter trwały. Można zatem uznać, że chodzi w tym przypadku o kwalifikowaną postać związania obiektu z gruntem, tj. taką, która ma charakter trwały, zarówno gdy chodzi o walor techniczno-użytkowy jak i czasowość tego powiązania. Dopiero uznanie, że istniejące powiązanie pomiędzy danym obiektem a gruntem ma tę postać (tj. trwałego związania), daje możliwość objęcia kategorią budynku, po spełnieniu pozostałych elementów definicyjnych. Warto przy tym podkreślić, że element trwałego związania z gruntem, podobnie jak pozostałe elementy konstytuujące normatywną definicję budynku, są

jednocześnie pojęciami prawnymi, jednakże ich stwierdzenie w konkretnym przypadku jest uzależnione od okoliczności stanu faktycznego, których ocena pozwala uznać, czy w danym przypadku związan z gruntem jest trwałe.

Biorąc pod uwagę powyżej wskazane znaczenie terminu "trwale związany z gruntem" uznać należy, że Sąd pierwszej instancji, zważywszy na ustalenia faktyczne organów podatkowych, słusznie zaakceptował wyrażone w zaskarżonej decyzji stanowisko, iż wymienione w niej kontenery telekomunikacyjne stanowią budowle.

Jak wskazały organy podatkowe, opierając się na opinii biegłego oraz jej uzupełnieniu, sporne kontenery telekomunikacyjne posadowione są na bloczkach betonowych oraz na płytkich czterech pucach betonowych, luźno, bez widocznego mocowania do nich. Kontenery te są prefabrykatami przywiezionymi w całości na miejscu wybudowania. Kontenery nie posiadają mechanicznego łączenia z elementami, na których je ustawiono, więc mogą być odstawione w inne miejsca bez uszkodzenia zarówno kontenerów, jaki i bloczków, na których je ustawiono.

Z ustaleń tych wynika zatem, że sporne kontenery jednie postawiono na bloczkach betonowych oraz pucach betonowych (bez widocznego mocowania do nich). W sytuacji, gdy obiekty te można bez uszkodzenia zarówno kontenerów, jak i bloczków przenieść w inne miejsce, wyklucza to ich kwalifikację do kategorii budynków w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. z uwagi na brak spełnienia warunku trwałego związania z gruntem.

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.l.

Wyroki powiązane

wyroki NSA z 10 maja 2022 r., sygn. akt III FSK 3280/21, III FSK 3281/21, III FSK 3282/21
wyroki NSA z 18 października 2019 r., sygn. akt II FSK 982/19 i z 29 marca 2019 r., sygn. akt II FSK 3835/18
wyrok TK z 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09

Przepisy

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych

Art. 1a ust. 1 pkt 1 Użyte w ustawie określenia oznaczają: budynek - 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

Art. 1a ust. 1 pkt 2 Użyte w ustawie określenia oznaczają: budowla - 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

Art. 3 ust. 1 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

Główne problemy

1. Pojęcie „tymczasowy obiekt budowlany” a definicja „obiektu budowlanego” – jakie mają znaczenie dla oceny czy kontener jest budowlą.
2. Rozróżnienie obiektów budowlanych ze względu na ich „mobilność” – czy obiekty „mobilne”, przenoszalne mogą być budowlą dla potrzeb PON.
3. Czy kwestia „wzniesienia obiektu z użyciem wyrobów budowlanych” może, a nawet powinna – determinować ich opodatkowanie PON.