

Znak sprawy: Fn-XIV.310.4...021
Poznań, 25-06-2021 r.

INTERPRETACJA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Szanowni Państwo,

w odpowiedzi na wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego z dnia 11 marca 2021 r. doręczony w tym samym dniu, dotyczący interpretacji art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t. j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.)

postanawiam uznać stanowisko wyrażone we wniosku za **nieprawidłowe**.

Podstawa prawna

Art. 14j § 1 i 3 w zw. z art. 14b, art. 14c, 14n § 1 pkt. 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm.).

Uzasadnienie

W dniu 11 marca 2021 r. do Prezydenta Miasta Poznania wpłynął wniosek (dalej zamiennie: „Spółka” „Wnioskodawczyni” lub „Podatniczka”) o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Wniosek dotyczy interpretacji art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t. j. Dz.U. z 2019 r. poz. 1170 – zwana dalej „u.p.o.l.”) w indywidualnej sprawie Spółki (we wniosku wskazano dwukrotnie ten sam przepis ustawy o podatkach i opłatach lokalnych: „art. 1a ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 1a ust 1 pkt 2”).

Przedstawiono następujący opis stanu faktycznego:

Spółka przeprowadziła inwestycję polegającą na budowie budynku usługowego (socjalno-administracyjno-gastronomiczno-handlowego), sztucznego boiska piłkarskiego z sezonową halą pneumatyczną, sztyldu oraz przebudowie i rozbudowie budynku socjalno-biurowego wraz ze zmianą sposobu użytkowania na funkcję warsztatowo-magazynowo-garażową na terenie nieruchomości położonej przy ul. „.....” w Poznaniu (działka nr arkusz mapy nr obręb r.... „.....”).

Powyższa inwestycja oraz składające się na nią obiekty są ze sobą powiązane w ten sposób, że sztuczne boisko piłkarskie zadaszone jest halą pneumatyczną, a budynek stanowi zaplecze hali z boiskiem - znajdują się w nim szatnie, prysznice, toalety, część gastronomiczna itp. Budynek jest położony obok hali z boiskiem, z budynku są wyjścia do hali pneumatycznej.

Sezonowa hala pneumatyczna posiada następujące wymiary: 59,5 m (szerokość) x 101 m (długość) x 16 m (wysokość). Powłoka hali wykonana została z podwójnej membrany, pomiędzy którą wtłaczane jest powietrze w sposób ciągły. Membrana stworzona jest z włókniny nośnej poliestrowej pokrytej obustronnie elastycznym PCV. System grzewczo-nadmuchowy wyposażony jest w dwie jednostki o mocy 330 kW i ma za zadanie utrzymywać odpowiednie ciśnienie oraz temperaturę w hali. W razie braku dostaw energii elektrycznej automatycznie uruchamiają się awaryjne dmuchawy oparte na silnikach Diesla, które utrzymują odpowiednie ciśnienie wewnątrz hali. Sezonowa hala pneumatyczna osadzona jest na fundamentach żelbetowych na palach. Konstrukcja hali pneumatycznej nie ma szkieletu, czy stelaża - powłoka pneumatyczna utrzymuje się jedynie wskutek wtłaczanego na bieżąco sprężanego powietrza.

Do opisanego stanu faktycznego zadano następujące pytanie:

Czy przedmiotowa sezonowa hala pneumatyczna jest budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych stanowiącą przedmiot opodatkowania

podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych?

Wobec zadanego pytania przedstawiono następujące stanowisko Wnioskodawczyni:

Sezonowa hala pneumatyczna będąca przedmiotem niniejszego wniosku nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, ponieważ nie będąc budynkiem, ani obiektem małej architektury, nie jest również budowlą w rozumieniu definicji zawartej w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych 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.

Ustawa Prawo budowlane (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 1333, dalej również „u.p.b.”) definiuje w art. 3 pkt 1 obiekt budowlany jako budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Z uwagi na fakt, iż definicja budowli zawarta w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych wyłącza ze swojego zakresu budynki i obiekty małej architektury, w następnej kolejności koniecznym będzie przeprowadzenie wykładni definicji budowli, która znajduje się w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane. Zgodnie z nią, przez pojęcie budowli 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.

Wnioskodawczyni wskazała również, że w celu pełnej wykładni definicji budowli należy również odnieść się do art. 3 pkt 9 ustawy Prawo budowlane, która określa urządzenia budowlane jako 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.

Spółka wskazała, że biorąc pod uwagę powyższe regulacje, w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych budowlą jest (1) 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, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania budowli zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych, (2) a także 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.

Spółka stwierdza, że mimo, że powyższa definicja jest bardzo obszerna oraz zawiera szczegółowy katalog przykładów obiektów zaliczanych do budowli, to jednak nie zawiera w swoim zakresie sezonowych hal pneumatycznych. Podkreślić należy, iż ustawy podatkowe wymagają większej precyzji i jasności niż inne ustawy, wobec czego ustawa podatkowa może odsyłać do innych ustaw, w niniejszym przypadku do prawa budowlanego, jedynie w takim zakresie, w jakim przepisy prawa budowlanego są dookreślone w ten sposób, że łączna interpretacja norm wskazuje na dookreślony katalog przedmiotu opodatkowania. O powyższym stanowi konstytucyjny wymóg wyznaczania zakresu

opodatkowania przepisami o randze ustawowej i zasadami poprawnej legislacji wynikający z art. 217 w zw. z art. 84 w zw. z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Zgodnie z wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 grudnia 2019 r. (w sprawie o sygn. akt: II FSK 193/18): „z treści art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej wynika, że przedmiot opodatkowania stanowi istotny element konstrukcji podatku. Dopiero po jego ustaleniu możliwe jest określenie podstawy opodatkowania i zastosowanie właściwej stawki podatkowej. Nie ulega zatem wątpliwości, że przedmiot opodatkowania (podobnie jak inne elementy konstrukcyjne podatku) winien być w sposób jasny sprecyzowany w ustawie, by nie narażać podatników istotnych problemów z konkretyzacją obowiązku daniowego, zwłaszcza w procesie samoobliczenia podatku. Przepis ten, w powiązaniu chociażby z art. 84 ustawy zasadniczej ("Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie"), powinien stanowić punkt wyjścia przy dokonywaniu interpretacji unormowań wywołujących skutki podatkowe". Podobnie wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 12 kwietnia 2018 r. w sprawie o sygn. akt: I SA/Po 42/18: „Argumentacja funkcjonalna, w tym celowościowa, nie powinna i nie może - w świetle wymogów wynikających z art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji - służyć zwiększeniu powinności obarczających jednostki. Władztwo podatkowe przysługujące państwu jest bowiem równoważone w aspekcie formalnym co najmniej przez nałożenie na prawodawcę obowiązku jasnego formułowania stanowionych przez niego w tym obszarze przepisów prawnych.”

Mając powyższe na uwadze, w ślad za wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. w sprawie o sygn. akt: P 33/09, Spółka stoi na stanowisku, iż za budowlę dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości można uznać jedynie budowle wymienione wprost w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane, w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej, wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem oraz wzniesione z użyciem wyrobów budowlanych.

Co prawda, ustawa Prawo budowlane w art. 3 pkt 5 wymienia przekrycia namiotowe i powłoki pneumatyczne jako przykłady tymczasowych obiektów budowlanych (sezonowa hala pneumatyczna to tymczasowy obiekt budowlany typu przekrycie namiotowe lub powłoka pneumatyczna). Jednakże przekrycia namiotowe lub powłoki pneumatyczne nie zostały wprost wskazane jako budowle, ani w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane, ani w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej. Ponadto podkreślenia wymaga, iż tymczasowy obiekt budowlany jest obiektem budowlanym, a zatem swym zakresem

obejmuje nie tylko budowle, ale także budynki oraz obiekty małej architektury, które zostały wyłączone z definicji budowli w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zdaniem Spółki konstytucyjny wymóg precyzyjnego określenia zakresu opodatkowania podatkiem oznacza, iż przepis definiujący tymczasowy obiekt budowlany nie może być traktowany jako przepis prawa budowlanego wymieniający przekrycia namiotowe i powłoki pneumatyczne jako budowle, albowiem zawarta w nim definicja tymczasowego obiektu nie ogranicza się wyłącznie do budowli, lecz odnosi się do pojęcia obiektu budowlanego, które jest pojęciem szerszym. Przeprowadzenie wnioskowania w ten sposób, że skoro wymienione przekrycia namiotowe i powłoki pneumatyczne są przykładami tymczasowych obiektów budowlanych, do których zaliczają się poza budowlami, również budynki oraz obiekty małej architektury, przy jednoczesnym wyłączeniu budynków i obiektów małej architektury z uwagi na definicję budowli w rozumieniu art. 2 ust. 1a pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, oraz na tej podstawie dojście do przekonania, że przekrycia namiotowe i powłoki pneumatyczne są budowlami w rozumieniu przedmiotowego przepisu, pozostaje w sprzeczności z konstytucyjną zasadą ustawowej określoności regulacji podatkowych. W konsekwencji przekrycia namiotowe lub powłoki pneumatyczne nie mogą zostać uznane za budowlę w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W niniejszym zakresie wypowiedział się Skład Siedmiu Sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego w dniu 3 lutego 2014 r. w sprawie o sygn. akt: II FPS 11/3 w uchwale: „Tymczasowy obiekt budowlany, o którym mowa w art. 3 pkt 5 ustawy Prawo budowlane, może być budowlą w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, wyłącznie, jeżeli jest budowlą wprost wymienioną w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane lub w innych przepisach tej ustawy oraz załączniku do niej, wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem oraz wzniesione z użyciem wyrobów budowlanych. Spełniający wskazane kryteria tymczasowy obiekt budowlany, o ile jest związany z prowadzeniem działalności gospodarczej, podlega opodatkowaniu na podstawie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych”.

Jednocześnie Spółka wskazuje, iż niniejsze stanowisko jest powielane w orzecznictwie w analogicznych sprawach, np.: (1) wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 14 stycznia 2015 r. w sprawie o sygn. akt: I SA/OI 911/14, (2) wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 6 kwietnia 2017 r. w sprawie o sygn. akt: I SA/GI 1328/16.

Mając powyższe na uwadze Spółka stwierdza, iż przekrycia namiotowe lub powłoki pneumatyczne nie zostały wskazane wprost jako budowle w ustawie Prawo budowlane,

albowiem zostały wskazane jako tymczasowe obiekty budowlane, które swym zakresem obejmują również budynki oraz obiekty małej architektury, a zatem obiekty budowlane wyłączone z definicji budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Tym samym zdaniem Podatniczki sezonowa hala pneumatyczna będąca przedmiotem niniejszego wniosku nie jest budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a zatem nie jest przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Po rozpoznaniu wniosku Prezydent Miasta Poznania wyjaśnia, co następuje:

Na wstępie należy przypomnieć, że w myśl art. 14b § 1 i art. 14j ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1325 z późn. zm. – zwana dalej: „Ordynacją podatkową” lub „O.p.”) stosownie do swojej właściwości interpretacje indywidualne wydaje wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, na pisemny wniosek zainteresowanego, wydaje, w jego indywidualnej sprawie, pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego. Zgodnie z treścią art. 14b § 2 i § 3 Ordynacji podatkowej wniosek o interpretację indywidualną może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego i zdarzeń przyszłych, a składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązujący jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Interpretacja indywidualna winna zawierać wyczerpujący opis przedstawionego we wniosku stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego oraz ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny; można odstąpić od uzasadnienia prawnego, jeżeli stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe w pełnym zakresie (art. 14c § 1 Ordynacji podatkowej).

W orzecznictwie sądów administracyjnych ugruntowany jest pogląd, że organ wydając interpretację dokonuje jedynie oceny prawnej stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę, bez możliwości jego modyfikowania, czy też prowadzenia postępowania dowodowego w trybie przepisów działu IV Ordynacji podatkowej.

Organ podatkowy uznaje stanowisko Wnioskodawczyny za nieprawidłowe.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 u.p.o.l., opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają m. in. budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Z kolei art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. wskazuje, że 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.

W rozumieniu Prawa budowlanego obiektem budowlanym jest natomiast budynek, budowla bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych (art. 3 pkt 1 u.p.b.).

Obiektem budowlanym jest zatem budowla, do której to kategorii przepis art. 3 pkt 3 u.p.b. zalicza 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.

Zgodnie z art. 3 pkt 4 u.p.b. obiektami małej architektury są niewielkie obiekty, a w szczególności: a) kultu religijnego, jak: kapliczki, krzyże przydrożne, figury, b) posągi, wodotryski i inne obiekty architektury ogrodowej, c) użytkowe służące rekreacji codziennej i utrzymaniu porządku, jak: piaskownice, huśtawki, drabinki, śmietniki.

Z kolei tymczasowym obiektem budowlanym jest, zdefiniowany w art. 3 pkt 5 u.p.b., 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.

W uchwale NSA z dnia 3 lutego 2014 r. "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, ze 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". W uzasadnieniu tej uchwały wskazano ponadto, że "zgodnie definicją zamieszczoną w art. 3 pkt 5 u.p.b., tymczasowe obiekty budowlane stanowią szczególną odmianę obiektów budowlanych, wyróżnioną ze względu na dwa zespoły cech, tj. albo cechę czasowości użytkowania albo cechę niepołączenia trwałego z gruntem. Z kolei z brzmienia przepisu art. 3 pkt 1 lit. a - c u.p.b. wynika, że wyliczenie w nim zawarte ma charakter wyczerpujący, zatem każdy obiekt budowlany możemy zaliczyć wyłącznie do jednej z trzech wymienionych w tym przepisie kategorii. W takim znaczeniu odrębnej kategorii obiektów budowlanych nie tworzą "tymczasowe obiekty budowlane". Te ostatnie są bowiem pewną odmianą wszystkich obiektów budowlanych, wobec czego również w kategoriach budynków, budowli czy obiektów małej architektury mogą mieścić się takie, które spełniają ich cechy i są tymczasowymi obiektami budowlanymi".

Tak jak wskazała Spółka, kluczowym do określenia zakresu opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli są również wytyczne Trybunału Konstytucyjnego zawarte w wyroku z dnia 13 września 2011r. o sygn. akt P 33/09. Trybunał wskazał bowiem, że za budowlę w rozumieniu u.p.o.l. można uznać:

- 1) jedynie budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 u.p.b., w innych przepisach tej ustawy lub w 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,
- 2) jedynie urządzenia techniczne scharakteryzowane w art. 3 pkt 9 u.p.b lub w innych przepisach tej ustawy albo w załączniku do niej, co - jeżeli omawiane urządzenia nie zostały wskazane *expressis verbis* - wymaga wykazania, że zapewniają one możliwość użytkowania obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem, z wyłączeniem jednak: (1) urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi w postaci budowli w rozumieniu u.p.b., które to obiekty budowlane nie dają się zakwalifikować jako budowle w ujęciu u.p.o.l., oraz

(2) urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi w postaci obiektów małej architektury, przy zastrzeżeniu, że urządzeniami budowlanymi w rozumieniu u.p.b. nie są instalacje.

W oparciu o przedstawiony stan faktyczny należy wskazać, że przedmiotowy obiekt budowlany został wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych (np. użytych przy fundamentach żelbetowych). Ponadto, tak jak uznała to Spółka, sezonowa hala pneumatyczna nie może zostać zakwalifikowana do kategorii budynków lub obiektów małej architektury. Z tych względów musi zostać zaliczona do budowli. Konieczne jest zatem rozważenie czy obiekt ten wymieniony jest w art. 3 pkt 3 u.p.b. lub innych przepisach tej ustawy lub załączniku do niej, a tym samym czy podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Zauważyć bowiem należy, że już z tezy ww. uchwały NSA wynika, że tymczasowego obiektu budowlanego nie można wyłączyć wprost z zakresu opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Prawo budowlane w art. 3 pkt 3 wymienia m. in. budowle sportowe. Obwołując się do reguł wykładni językowej należy uznać, że budowla sportowa to budowla przeznaczona do uprawiania sportu. Będą to zatem m.in. zagospodarowane tereny sportowe przeznaczone do uprawiania poszczególnych dyscyplin sportu zarówno w sposób profesjonalny jak i amatorski czy też rekreacyjny. Z kolei boisko to specjalnie wydzielony, utwardzony i równy plac porośnięty trawą lub pokryty inną nawierzchnią, wyposażone w bieżnię, skocznie lekkoatletyczne (boisko lekkoatletyczne) lub bramki piłkarskie (boisko piłkarskie); może być zadaszone lub nie. Należy również zauważyć, że boiska sportowe są wymienione wprost w art. 29 ust. 1 pkt 6 Prawa budowlanego.

Ze wskazanego stanu faktycznego wynika, że Spółka przeprowadziła inwestycję polegającą na budowie m. in. sztucznego boiska piłkarskiego z sezonową halą pneumatyczną posadowioną na fundamentach słupowych, a obiekty powiązane są w ten sposób, że sztuczne boisko piłkarskie zadaszone jest halą pneumatyczną, a budynek stanowi zaplecze hali z boiskiem - znajdują się w nim szatnie, prysznic, toalety, część gastronomiczna itp. Budynek jest położony obok hali z boiskiem, z budynku są wyjścia do hali pneumatycznej.

Powyższe prowadzi do wniosku, że hala pneumatyczna jest elementem boiska sportowego, a tym samym wraz z nim stanowi jeden obiekt budowlany w postaci budowli sportowej. Powstało bowiem jak jeden z elementów zamierzenia budowlanego w postaci opisanej we wniosku inwestycji Spółki. Kryte boisko piłkarskie jest zatem budowlą w

rozumieniu art. 1a u.p.o.l. jako wprost wymienione jako budowla sportowa w art. 3 pkt 3 u.p.b.

Nie można również zgodzić się ze stanowiskami wyrażonymi w powołanych przez Spółkę wyrokach wojewódzkich sądów administracyjnych: w Olsztynie z dnia 14 stycznia 2015 r. w sprawie o sygn. akt: I SA/OI 911/14 oraz w Gliwicach z dnia 6 kwietnia 2017 r. w sprawie o sygn. akt: I SA/GI 1328/16. Wskazane wyżej orzeczenie WSA w Olsztynie nie wyklucza obiektu budowlanego w rozumieniu art. 3 pkt 5 u.p.b. z kategorii budowli w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.p.b. Sąd wskazuje jedynie niedopuszczalną sytuację, w której organ podatkowy bez rozważenia kwestii czy obiekt kwalifikuje się do budowli w rozumieniu Prawa budowlanego przyjął, że skoro hala namiotowa nie stanowi budynku ani obiektu małej architektury to przesądza to o zakwalifikowaniu jej do budowli w rozumieniu art. 3 pkt 3 P.b. „Organ podatkowy nie wykazał, że jest ona traktowana jak budowla w innych przepisach ustawowych uzupełniających czy precyzujących prawo budowlane. W konsekwencji, hali namiotowej będącej przedmiotem zaskarżonych decyzji nie można zaliczyć do budowli(...) z tych względów zaskarżone decyzje podlegały uchyleniu (...). Z kolei drugi z wyroków tj. WSA w Gliwicach, dotyczył opodatkowania pawilonów handlowych, a zatem innego stanu faktycznego, niż podany we wniosku.

Jednocześnie organ podatkowy zwraca uwagę na ugruntowaną linię orzecniczą sądów administracyjnych akceptującą opodatkowanie hali namiotowych będących budowlami sportowymi: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 czerwca 2020 r. sygn. akt II FSK 839/20, wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 28 listopada 2019 r. sygn. akt. I SA/Sz 461/19 oraz wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 31 lipca 2019 r. sygn. akt II FSK 2823/17. W ostatnim z wskazanych wyżej wyroków Naczelny Sąd Administracyjny uznał za przedmiot opodatkowania kort do gry w tenisa pokryty poduszką PCV, natomiast WSA w Szczecinie uznał wprost, że kryte boisko do gry w piłkę nożną jest wprost wskazane w ustawie (u.p.o.l. w zw. z u.p.b.) jako przedmiot opodatkowania - budowla sportowa.

Wobec powyższego uznano stanowisko Wnioskodawczyni za nieprawidłowe.

Niniejsza interpretacja udzielona została w oparciu o przepisy prawa podatkowego obowiązujące na dzień wydania interpretacji przez organ podatkowy i dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę. Interpretacja ta, po usunięciu danych

identyfikujących Wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, zostanie niezwłocznie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

Iwona Maćkowiak

Z-ca Dyrektora Wydziału Finansowego

Pouczenie:

Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej. Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

1. z zastosowaniem art. 119a;
2. w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
3. z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych (art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej).

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu, ul. Ratajczaka 10/12, 61-815 Poznań, w dwóch egzemplarzach (art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2019 r., poz. 2325, z późn. zm.) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy) za pośrednictwem organu, który wydał interpretację – Prezydenta Miasta Poznania.

Jednocześnie, zgodnie z art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny, co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Załącznik 0

Sprawę prowadzi: KĄŻMIERCZAK BARTOSZ