

Lipiany, dnia 15 listopada 2023r.

Nasz znak: RFN.O.310.1.2023

## INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 14j § 1 i § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2383)

**stwierdzam, że**

- 1) stanowisko Wnioskodawcy w przedstawionym stanie faktycznym w zakresie podlegania opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości budynku hali namiotowej jest prawidłowe**
- 2) stanowisko Wnioskodawcy w zakresie okresu od jakiego budynek podlega opodatkowaniu jest nieprawidłowe**
- 3) stanowisko Wnioskodawcy w zakresie podatnika podatku od nieruchomości od budynku jest nieprawidłowe.**

## UZASADNIENIE

W dniu 30.08.2023r. do organu podatkowego wpłynął wniosek o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, złożony przez (...) Sp. z o.o. Sp. komandytowa w zakresie podatku od nieruchomości (ustawy o podatkach i opłatach lokalnych).

**W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny:**

Wnioskodawca jest przedsiębiorcą, który działa w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością spółki komandytowej i prowadzi od 2020 roku działalność polegającą głównie na sprzedaży internetowej produktów do sublimacji. Dla celów prowadzonej działalności Spółka wynajmuje kompleks nieruchomości od powiązanej osoby fizycznej – wspólnika. Spółka opłaca czynsz najmu w określonych stawkach rynkowych. Spółka nie odpowiada za zobowiązania wynikające z podatku od nieruchomości, który opłacany jest przez wynajmującego – właściciela budynków. Ponadto Spółka w ramach wiążącej umowy najmu nie amortyzuje w/w nieruchomości oraz nie wpisała ich do ewidencji środków trwałych.

W okresie od marca do maja 2022r. Spółka, za zgodą wynajmującego, zleciła zewnętrznej firmie budowę hali namiotowej, która pełni funkcję magazynu znajdującego się na gruncie należącym do wynajmującego w obszarze najmowanych nieruchomości. Pierwotnie Spółka zakładała tymczasowy charakter danej budowli jednak w 2022r. Spółka rozpoczęła procedurę uzyskania zgody na budowę z uwagi na fakt zmiany czasowego użytkowania w/w hali na okres przekraczający 180 dni. Wykonawcą budowy rzeczony hali namiotowej była firma zewnętrzna, która w ramach zamówienia złożonego przez Spółkę, przesłała stosowną ofertę handlową. Dany obiekt podlega zakotwiczeniu w nieruchomości gruntowej należącej do wynajmującego. Ponadto wykonawca w swojej ofercie handlowej wskazuje, że hala namiotowa w ramach systemu EUROINVEST umożliwia łatwy montaż i demontaż oraz dowolną konfigurację namiotu. Dokumentacja techniczna producenta/wykonawcy wskazuje, że budowla jest przeszyciem namiotowym o wymiarach 9,7x34x3,85m i zwana jest halą namiotową. Ponadto powstała hala w 85% jest w konstrukcji aluminiowej, a poszycie dachu wykonane jest ze specjalnego PCV, powlekane obustronnie z atestem ITP. (dopuszczającym do użytkowania w halach namiotowych. Obiekt stanowi jednonawową halę pokrytą plandeką PCV. Pokrycie

nałożone jest na konstrukcję stalowa ram, kotwioną do podłoża. Ściany wykonane są z blachy trapezowej powlekanej. W obiekcie brak jest pomieszczeń higieniczno-sanitarnych z uwagi na fakt, że ma ona służyć jedynie przechowywaniu towarów działalności Spółki. W maju 2022 roku Spółka dokonała wpisu do ewidencji środków trwałych powstałej hali namiotowej służącej jako magazyn według Klasyfikacji Środków Trwałych – KŚT 291 – pozostałe obiekty inżynierii lądowej i wodnej, gdzie indziej niesklasyfikowane (PKWIU 42.99.19.0) uznając budowlę jako pozostałe zadaszania ochronne wraz z konstrukcjami wsporczymi o powierzchni powyżej 100 m<sup>2</sup>. Spółka amortyzuje w/w halę namiotową wg określonych stawek dla danej klasyfikacji.

W maju 2023r. Starosta Pyrzycki wydał decyzję nr 53/2023 o zatwierdzeniu projektu zagospodarowania terenu oraz architektoniczno-budowlanego i udzielił pozwolenia na budowę hali magazynowo namiotowej na działce nr (...) w obrębie ewid. nr (...) Lipiany.

W czerwcu 2023 roku Powiatowa Stacja Sanitarno-epidemiologiczna w Pyrzycach dokonała kontroli. W protokole kontroli stwierdzono, że w/w „obiekt budowlany stanowi budynek hali namiotowo-magazynowej. Budynek hali przeznaczony jest do magazynowania produktów [...]. W czasie dokonanych czynności kontrolnych stwierdzono zgodność wykonania obiektu budowlanego z projektem budowlanym na mocy [...]” w/w decyzji zatwierdzającej projekt zagospodarowania terenu. Po zakończeniu i spełnieniu wszelkich wymogów Spółka w czerwcu 2023 Spółka otrzymała wpis w/w hali do ewidencji gruntów i budynków obrębu Lipiany jako zbiorniki silosy i budynki magazynowe (KŚT 104).

#### **W związku z powyższym Wnioskodawca zadał następujące pytania:**

1. Czy w/w hala namiotowa uznana jako budynek i wpisana do rejestru budynków podlega podatkowi od nieruchomości?
2. Jeśli odpowiedź na pytanie 1 będzie twierdząca od jakiego dnia należy naliczyć podatek od nieruchomości? Od dnia wpisany do rejestru budynków czy od dnia przyjęcia do użytkowania?
3. Kto jest podatnikiem od nieruchomości – Spółka, która była investorem przedmiotu niniejszego wniosku, czy właściciel gruntu, na którym stoi przeszycie dachowe stanowiące namiotową – wynajmujący?

#### **Stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej stanu faktycznego przedstawia się następująco:**

Spółka stoi na stanowisku, że przeszycie namiotowe stanowiące halę magazynowa podlega podatkowi od nieruchomości od dnia wpisania do ewidencji gruntów i budynków, a podatnikiem tego podatku jest wnioskodawca, a nie wynajmujący grunt, na którym powstała hala.

#### **Pytanie 1**

Hala magazynowo namiotowa została objęta pozwoleniem na budowę decyzją Starosty Pyrzyc. Obiekt został uznany jako budynek i ujawniony w ewidencji gruntów i budynków. Z uwagi na trwałość połączenia hali z gruntem nie można uznać jej jako budynek tymczasowy wobec czego podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Wskazać tutaj należy, że cecha trwałego związania z gruntem sprowadza się do posadowienia obiektu na tyle trwale, by zapewnić mu stabilność możliwość przeciwdziałania czynnikom zewnętrznym mogącym go zniszczyć lub spowodować przesunięcie czy przemieszczenie w inne miejsce. Takie stanowisko potwierdza wyrok NSA z dnia 8 czerwca 2011 roku (II OSK 1005/10). Ponadto Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi w wyroku z dnia 18 kwietnia 2013 roku (II SA/Łd 205/13) wskazał, że o trwałości połączenia z gruntem decyduje konstrukcja techniczna obiektu, a połączenie z gruntem musi być w sensie fizycznym na tyle trwałe, że pozwala na bezpieczne korzystanie

z obiektu oraz opiera się czynnikiem mogącym niszczyć t konstrukcję. O tym, czy obiekt jest trwale związany z gruntem, czy nie nie decyduje sposób i metoda związania z gruntem, ani technologia wykonania fundamentu, ale to czy jego wielkość, konstrukcja, przeznaczenie i względy bezpieczeństwa wymagają trwałego związania ( wyrok NSA z 20 maja 2011 II OSK 883/10). W odpowiedzi Ministerstwa Finansów na interpretację poselską numer 17882 dotycząca opodatkowania podatkiem od nieruchomości tymczasowych obiektów budowlanych, Minister Finansów wyjaśnił, 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, tylko wybrane obiekty pozbawione przymiotu „tymczasowości” podlegają opodatkowaniu. Ponadto Minister wyjaśnił, że nie każda hala namiotowa może być zaliczona do tymczasowych obiektów budowlanych, a organ podatkowy posiada kompetencje aby na podstawie zebranego materiału dowodowego (w tym danych z ewidencji gruntów i budynków) rozstrzygnąć o charakterze obiektu budowlanego. Jeśli dany obiekt budowlany jest trwale związany z gruntem (przy czym możliwość, dekonstrukcji i przeniesienia obiektu w linii orzeczniczej nie świadczy o tymczasowości obiektu), a także posiada fundamenty to powinien być opodatkowany jako budynek (wyro WSA w Rzeszowie z dnia 11 października 2018 – I SA/Rz 737/18). Mając na uwadze fakt wpisania przez Starostę Pyrzyc rzeczonyj hali do ewidencji gruntów i budynków należy uznać obiekt jako odrębną nieruchomość będącą podstawą do naliczenia podatku od nieruchomości.

### **Pytanie 2**

Zdaniem Wnioskodawcy zgodnie z art. 21 ust. 1 prawo Geodezyjne i Kartograficzne podstawę wymiaru podatków i świadczeń stanowią dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków. Mając na uwadze fakt wpisania rzeczonyj hali magazynowej do ewidencji gruntów i budynków z dnia 20 czerwca 2023r., to właśnie ten dzień należy uznać za dzień, w którym organ uznał rzeczony obiekt jako odrębną nieruchomość stanowiącą podstawę do objęcia Wnioskodawcy podatkiem od nieruchomości.

### **Pytanie 3**

Spółka stwierdza, że na podstawie art. 3 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych. Podmiot stoi na stanowisku, że wnioskodawca, jak inwestor, poniósł wszelkie nakłady dotyczące wzniesienia hali namiotowej stanowiącej magazyn dla towarów związanych z prowadzoną przez Wnioskodawcę działalnością gospodarczą. To właśnie Wnioskodawca jest nabywcą oraz stroną w transakcji handlowej z firmą wykonującą wzniesienie hali. Ponadto Wnioskodawca (a nie wynajmujący grunt) widnieje jako zainteresowany w wydanym pozwoleniu na budowę hali oraz w dokumentacji technicznej w/w obiekcie. Nadto należy wskazać, że ww. obiekt został uznany przez Starostę Pyrzyc jako odrębny budynek wg klasyfikacji środków trwałych grupy 104 – zbiorniki, silosy i hale magazynowe, co świadczy o tym, że rzeczona hala stanowi odrębną nieruchomość tylko, położoną na cudzym gruncie.

### **Po rozpatrzeniu stanowiska Wnioskodawcy organ podatkowy zważył, co następuje:**

W myśl art. 14b § 1 i 14j Ordynacji podatkowej Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, a w zakresie swojej właściwości wójt, burmistrz, (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa na pisemny wniosek zainteresowanego, wydaje, w jego indywidualnej sprawie, pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego. Zgodnie z art. 14b § 3 Ordynacji

podatkowej składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany 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. W orzecznictwie sądów administracyjnych ugruntowany jest pogląd, że organ wydający interpretację dokonuje jedynie oceny prawnej przedstawionego przez Wnioskodawcę stanu, bez możliwości jego modyfikowania, czy też prowadzenia postępowania dowodowego w trybie przepisów działu IV Ordynacji podatkowej. Wobec powyższego, interpretacja może dotyczyć wyłącznie stanu przedstawionego we wniosku, gdyż organ nie prowadzi żadnego postępowania dowodowego, nie ocenia też wiarygodności danych przedstawionych we wniosku. Przedstawione we wniosku zagadnienie organ powinien poddać kompleksowej ocenie prawnej przez pryzmat przepisów całego systemu prawnego, który może znaleźć zastosowanie w danym przypadku.

Pomimo braku załącznika w postaci ofert handlowej wraz ze specyfikacją wybudowanej hali namiotowej, przedstawiony stan faktyczny umożliwia udzielenie odpowiedzi na zadane pytania.

Dokonując wykładni przepisu prawa objętego wnioskiem o wydanie interpretacji organ podatkowy wskazuje, że obowiązek podatkowy i zasady opodatkowania podatkiem od nieruchomości normuje ustawa o podatkach i opłatach lokalnych z dnia 12 stycznia 1991 r. (t.j. Dz. U. z 2023 poz. 70 ze zm., dalej u.p.o.l.).

Z treści art. 3 ust. 1 u.p.o.l. wynika, że „Podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące:

- 1) właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych, z zastrzeżeniem ust. 3,
- 2) posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych,
- 3) użytkownikami wieczystymi gruntów,
- 4) posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie:
  - a) wynika z umowy zawartej z właścicielem, Krajowym Ośrodkiem Wsparcia Rolnictwa lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości,
  - b) jest bez tytułu prawnego, z zastrzeżeniem ust. 2.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 u.p.o.l. „opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane:

- 1) grunty,
- 2) budynki lub ich części,
- 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej”.

Stosownie do treści art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. „grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej to grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą z zastrzeżeniem ust. 2a”.

### **W zakresie pytania 1:**

Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, że (...) Sp. z o.o. Sp. komandytowa jest właścicielem obiektu budowlanego (hali magazynowej), posadowionego na obszarze najmowanej nieruchomości. Z informacji zawartych we wniosku początkowo zakładano, że obiekt ten miał charakter tymczasowym jednakże w 2022 roku Spółka rozpoczęła procedurę zmiany czasowego użytkowania w/w hali na okres przekraczający 180 dni. Obiekt ten jest związany z działalnością gospodarczą (znajduje się w posiadaniu przedsiębiorcy) w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Aby rozstrzygnąć niniejszą sprawę należy przede wszystkim odpowiedzieć na pytanie, czy przedmiotowy obiekt budowlany – hala namiotowa jest obiektem budowlanym, a następnie czy jest budynkiem czy budowlą, w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

W sprawie należy sięgnąć przede wszystkim do przepisu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., a następnie do art. 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2023 r., poz. 682, dalej: u.p.b.)

Przepis art. 1a u.p.o.l., zawiera definicję użytych w ustawie pojęć, „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” (ust. 1 pkt 1),
- „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” (ust. 1 pkt 2).

Z powyższego wynika, że obiekty budowlane podlegają opodatkowaniu, bez względu na to, czy stanowią samodzielne nieruchomości, czy części składowe nieruchomości. Przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie uzależniają opodatkowania obiektów budowlanych od powiązania z gruntem. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają wszelkiego rodzaju obiekty budowlane z wyjątkiem obiektów małej architektury (mieszczące się w kategorii budynków lub budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l.), a także urządzenia budowlane związane z obiektem budowlanym. W przypadku budowli muszą być one jeszcze związane z działalnością gospodarczą.

Obiekty budowlane posiadające cechy ustawowe budynku są budynkami, w pozostałym wypadku (z wyłączeniem obiektów małej architektury) są budowlami.

Regulacja ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w zakresie definicji budowli, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., odsyła do przepisów prawa budowlanego, czyli ustawy Prawo budowlane tj. wyłącznie do regulacji rangi ustawowej, a nie jako odesłanie do wszelkich przepisów regulujących zagadnienia związane z procesem budowlanym (wyrok NSA II FSK 950/15 z dnia 12.05.2017 r.).

Zgodnie z art. 3 pkt P.b. „, ilekroć w ustawie jest mowa o:

1) obiekcie budowlanym to 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,

2) budynku - należy przez to rozumieć taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach,

3) 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 i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową,

4) obiekcie małej architektury - należy przez to rozumieć 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,
- 5) tymczasowym obiekcie budowlanym - należy przez to 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,  
(...)

9) urządzeniach budowlanych - należy przez to 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”.

Definicja obiektu budowlanego w prawie budowlanym została skonstruowana przy użyciu definicji budynku, budowli i obiektu małej architektury. Z brzmienia przepisu art. 3 pkt 1 u.p.b. wynika, że wyliczenie w nim zawarte ma charakter wyczerpujący. Każdy zatem obiekt budowlany można zaliczyć wyłącznie do jednej z trzech wymienionych w przepisie kategorii. W takim znaczeniu, odrębnej kategorii obiektów budowlanych nie tworzą tymczasowe obiekty budowlane. Obiekty te stanowią szczególną odmianę obiektów budowlanych, wyróżnioną ze względu na dwa zespoły cech, tj. albo cechę czasowości użytkowania albo cechę niepołączenia trwałego z gruntem. Wobec tego również w kategoriach budynków, budowli czy też obiektów małej architektury mogą mieścić się takie, które spełniają cechy i są tymczasowymi obiektami budowlanymi. W świetle tego, obiekt budowlany w rozumieniu art. 3 pkt 5 u.p.b., nie może zostać wykluczony z kategorii budowli w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.p.b. Obiekt budowlany może być bowiem zaliczony do jednej z trzech kategorii obiektów budowlanych - budynków, budowli, obiektów małej architektury.

W tym miejscu wskazać należy na wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. sygn. P 33/09 w uzasadnieniu którego Sąd stwierdza, że „Należy zatem wskazać raz jeszcze, że za budowle 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 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; mając zarazem na uwadze, iż nie jest wykluczone, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane.”

Zaprezentowane wyżej stanowisko TK podzielił Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale w Składzie Siedmiu Sędziów sygn. akt II FPS 11/13 z dnia 03.02.2014 r. dotyczącej opodatkowania tymczasowych obiektów budowlanych. NSA podjął następującą uchwałę: „Tymczasowy obiekt budowlany, o którym mowa w art. 3 pkt 5 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane może być budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia

1991 r. 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 Prawo budowlane. 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 świetle powołanej uchwały, cyt. „w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, zgodnie z definicją zamieszczoną w art. 3 pkt 5 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 P.b. wynika, że wyliczenia w nim zawarte ma charakter wyczerpujący, zatem każdy obiekt budowlany możemy zaliczyć wyłącznie do jednej z trzech wymienionych w tym przepisie kategorii.

**Opisany we wniosku obiekt budowlany na potrzeby podatku od nieruchomości nie jest budowlą, jak również nie jest obiektem małej architektury, a z uwagi na trwale związanie z gruntem jest budynkiem w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 2u.p.b.**

W przedstawionym stanie faktycznym hala namiotowa stanowi kompleks, którego konstrukcja opiera się na aluminiowym lub stalowym szkielecie, a funkcję ścian pełni poszycie w postaci blachy trapezowej, a dach pokryto plandeką PCV, której wewnątrz służy magazynowaniu towarów. Stosownie do treści art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, wskazany typ obiektu znajduje się w zakresie przedmiotowym podatku od nieruchomości, gdy jego właściwości uzasadniają przypisanie mu charakteru budynku lub jego części, przyjmując za kryterium wytyczne zawarte w definicji funkcjonującej na płaszczyźnie ustawy z dnia 7 lipca 1994r. – Prawo budowlane. Należy jednak uwzględnić, iż w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.o.p.l. prawodawca zawarł definicję budynku, odnoszącą się do pojęcia obiektu budowlanego „w rozumieniu przepisów prawa budowlanego”, nie natomiast bezpośrednio do pojęcia budynku w rozumieniu tych przepisów, co interpretować należy w kategorii potwierdzenia podatkowego wymiaru definicji analizowanego pojęcia. W konsekwencji, jak wskazuje NSA w uchwale z dnia 29 września 2021 r. (sygn.. akt III FPS 1/21), fakt sformułowania przez ustawodawcę w treści art. 1a ust. 1 pkt 1 u.o.p.l. oraz art. 3 pkt 2 u.p.b. tożsamyh względem siebie definicji budynku, nie przesądza kategorycznie, iż wskazane pojęcie należy postrzegać jednoznacznie na płaszczyźnie prawa podatkowego i budowlanego. Czyni to zasadnym identyfikację przedmiotu opodatkowania zasadniczo przy uwzględnieniu stanu faktycznego lub prawnego, którego ziszczenie skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego. Ocena podatkowych następstw wzniesienia hali namiotowej koncentruje się na ustaleniu czy konstrukcja jest trwale związana z gruntem, wydzielona z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach. Stosowanie do orzecznictwa sądów administracyjnych, mimo odmienności budowy, omawiane struktury mogą być opodatkowane jako budynki wyłącznie gdy reprezentują wyżej wymienione cechy. Charakterystyka hal namiotowych uzasadnia w określonych sytuacjach nadanie im miana „tymczasowego obiektu budowlanego”, przez co niekiedy są one niesłusznie uznawane za tworzące zbiorczą kategorię obiektów, wyróżnionych z uwagi na czynnik temporalny, co przesądzać miałyby o niemożliwości uznania ich za budynki. Orzecznictwo sądów administracyjnych stoi jednak na stanowisku, iż definicja „obektu budowlanego”, skonstruowana u.p.b. przy użyciu pojęć budynku, budowli oraz obiektu małej architektury wskazuje, z uwagi na wyczerpujący charakter wyliczenia, że tymczasowe obiekty budowlane nie konstytuują odrębnej od nich kategorii, a wyłącznie ich odmianę, wyróżnioną w oparciu

o specyficzne uwarunkowania. Oznacza to, iż w kategorii obiektów budowlanych mieścić się mogą niektóre konstrukcje, spełniające cechy obiektów tymczasowych.

Przedstawiona właściwość podkreśla dwoisty wymiar omawianych obiektów, które stosownie do przyjętych rozwiązań konstrukcyjnych wpisać się mogą w podlegającą opodatkowaniu sferę budynków, będąc przeznaczonymi do czasowego użytkowania w okresie krótszym od jego trwałości technicznej, zaplanowanej do przeniesienia w inne miejsce lub rozbiórki, ewentualnie pozostając niepołączonymi trwale z gruntem konstrukcjami niepodlegającymi opodatkowaniu.

W rozpatrywanej sprawie mamy do czynienia obiektem budowlanym będącym przekryciem namiotowym o funkcji magazynowej, zakotwiczony w gruncie i wpisany do rejestru gruntów i budynków „Starostwa Powiatowego w Pyrzycach jako zbiorniki silosy i budynki magazynowe.

W przedstawionym stanie faktycznym mamy jednak do czynienia z obiektem uwidocznionym w rejestrze gruntów i budynków i nie posiadającym cechy tymczasowości. Przedstawiona hala namiotowa spełnia przesłanki do zakwalifikowania jej jako budynku. W danym przypadku uwarunkowania techniczne hali nie stoją na przeszkodzie realizacji działań zorientowanych na potencjalną zmianę lokalizacji jednakże kluczowym staje się możliwość zaistnienia przesłanki trwałego związania z gruntem. Korzystając z dorobku orzecznictwa NSA wynieść należy, że przedstawioną cechą obrazuje zapewniający stabilność sposób posadowienia obiektu, przeciwdziałający czynnikom zewnętrznym, wyznacznikiem którego jest między innymi posiadanie prefabrykowanego lub murowanego fundamentu, jak również odpowiednio przygotowane podłoże (wyrok NSA z dnia 18 maja 2020r. sygn. akt I OSK 1579/19, LEX nr 3020838), zapewniające takie połączenie właściwej konstrukcji z gruntem, gdzie potencjalne odłączenie powodowałoby istotną zmianę w sensie technicznym, a usytuowanie obiektu w innym miejscu wymagało analogicznego dostosowania podłoża. Realizacja przedstawionej przesłanki wskazuje na ścisłą korelację z wymogiem istnienia fundamentu, jako elementu konstrukcji mającego za zadanie przeniesienie ciężaru budowli na podłoże, z zastrzeżeniem, że nadanie tego statusu nie musi oznaczać konieczności zagłębienia w gruncie (wyrok WSA w Gliwicach z dnia 15 stycznia 2019r. sygn. akt I SA/Gl 843/18, LEX nr 2620059). W piśmiennictwie wskazuje się, że rolę fundamentów pełnić mogą nawet stopy fundamentowe, bloczki fundamentowe, jak również inne materiały, których zadaniem jest przeniesienie ciężaru obiektu budowlanego na grunt. NSA w uchwale z dnia 29 września 2021r. (sygn. akt III FPS 1/21) wyraził pogląd, że fundament stanowi budowlany element konstrukcyjny przekazujący na podłoże gruntowe całość obciążeń obiektu budowlanego, bez względu na wykorzystany materiał i technikę konstrukcji, co uzasadnia dopuszczalność kwalifikacji w kategorii budynków, zarówno obiektów opartych na tzw. fundamentach płytkich i głębokich, czyniąc punktem odniesienia zapewnienie trwałości konstrukcji, uniemożliwiającej jej przesunięcie, czy uszkodzenie w następstwie oddziaływań sił przyrody. Jednocześnie, NSA stwierdził w wyroku z dnia 16 grudnia 2009r. (sygn. akt II OSK 1598/08, Lex nr 582870), iż kwalifikacja obiektu jako budynku, pozostaje niezależna od metody oraz technologii wykonania. Z powyższego należy wywnioskować, że sama tylko techniczna możliwość przeniesienia obiektu jest czynnikiem drugorzędny dla oceny podatkowych następstw wzniesienia hali namiotowej. Pozostałymi warunkami uznania konstrukcji za budynek w rozumieniu u.p.o.l., uzasadniającym objęcie zakresem podatku od nieruchomości, jest konieczność posiadania dachu, rozumianego jako pokrycie budynku, które powinno być stabilne, zabezpieczać wnętrze przed oddziaływaniem środowiska zewnętrznego i zanieczyszczeniami, a także wydzielenie z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, służące wyodrębnieniu budynku z okalającej go przestrzeni, bez względu na materiał wykorzystany w konstrukcji ścian.

W stosunku do hal namiotowych, które pozostają trwale związane z podłożem, z założenia przeznaczonych do długotrwałej eksploatacji, ocena podlegania opodatkowaniu nie budzi zastrzeżeń, gdyż spełniają w pełni warunki określone w definicji budynku.



## **W zakresie pytania 2:**

W zakresie udzielenia odpowiedzi dotyczącej momentu powstania obowiązku podatkowego wskazać należy, że ustawy regulujące konstrukcję poszczególnych podatków określają, z reguły bezpośrednio, moment powstania obowiązku podatkowego. Obowiązek ten rozumiany jest jako wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach (art. 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa). Tak więc wystąpienie określonego w ustawie zdarzenia prawnego lub faktycznego skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego. Na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych regulującej m. in. podatek od nieruchomości przyjęto, że obowiązek podatkowy powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstały okoliczności uzasadniające powstanie tego obowiązku (art. 6 ust. 1 u.p.o.l.). Okolicznościami uzasadniającymi powstanie obowiązku podatkowego są przede wszystkim: nabycie własności nieruchomości lub obiektu budowlanego, ustanowienie prawa użytkowania wieczystego gruntu, zawarcie umowy najmu, dzierżawy nieruchomości lub obiektu budowlanego stanowiącego własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, czy też objęcie w posiadanie bez tytułu prawnego przedmiotów opodatkowania stanowiących własność tych podmiotów, tj. gminy, powiatu, województwa lub Skarbu Państwa.

Przedstawiona powyżej zasada posiada jednak wyjątek. Mianowicie dotyczy on nowo wybudowanych budynków i budowli. W tym przypadku obowiązek podatkowy powstaje z dniem 1 stycznia roku następującego po roku, w którym budowa została zakończona, albo w którym rozpoczęto użytkowanie budowli albo budynku lub ich części przed ich ostatecznym wykończeniem (art. 6 ust. 2 u.p.o.l.).

Jako przesłankę uzasadniającą powstanie obowiązku podatkowego od nowo wybudowanych budynków i budowli prawodawca wskazuje „zakończenie budowy” lub „rozpoczęcie użytkowania obiektu przed jego ostatecznym wykończeniem” (wyrok WSA w Gdańsku z 9 maja 2018 r., I SA/Gd 298/18).

W przepisach u.p.o.l. nie wyjaśniono co należy rozumieć pod pojęciem „zakończenie budowy”. Ustawodawca nie odsyła również w celu ustalenia znaczenia tego terminu do innego aktu prawnego. Wobec braku ustawowej definicji „zakończenia budowy”, aby ustalić rok zakończenia budowy dla celów podatku od nieruchomości, należy odwołać się do orzecznictwa oraz do ustawy Prawo budowlane (Dz.U. z 2023r. poz. 682). Akt ten normuje bowiem m. in. działalność obejmującą sprawy projektowania, budowy. W ustawie tej ustawodawca wielokrotnie posługuje się tym pojęciem, choć go nie definiuje (art. 54, art. 56, art. 57). Stosownie do treści powołanych przepisów do użytkowania obiektu budowlanego, na którego wzniesienie wymagane jest pozwolenie na budowę można przystąpić po zawiadomieniu właściwego organu o zakończeniu budowy, jeżeli organ ten, w terminie 14 dni od dnia doręczenia zawiadomienia, nie zgłosi sprzeciwu. Dokumenty, jakie należy dołączyć do zawiadomienia o zakończeniu budowy obiektu budowlanego określone zostały w art. 57 u.p.b. Zgodnie z tym przepisem inwestor jest zobowiązany dołączyć, w szczególności:

- 1) oryginał dziennika budowy;
- 2) oświadczenie kierownika budowy:
  - a) o zgodności wykonania obiektu budowlanego z projektem budowlanym i warunkami pozwolenia na budowę i przepisami,
  - b) o doprowadzeniu do należytego stanu i porządku terenu budowy, a także – w razie korzystania – drogi, ulicy, sąsiedniej nieruchomości, budynku lub lokalu;
- 3) oświadczenie o właściwym zagospodarowaniu terenów przyległych, jeżeli eksploatacja wybudowanego obiektu jest uzależniona od ich odpowiedniego zagospodarowania;
- 4) protokoły badań i sprawdzeń;
- 5) inwentaryzację geodezyjną powykonawczą;

6) potwierdzenie, zgodnie z odrębnymi przepisami, odbioru wykonanych przyłączy.

W przypadku zawiadomienia o zakończeniu budowy, o której mowa w art. 29 ust. 1 pkt 1a u.p.b. (np. tymczasowe obiekty budowlane niepołączone trwale z gruntem i przewidziane do rozbiórki lub przeniesienia w inne miejsce podlegające wyłącznie zgłoszeniu budowy), dla której nie ustanowiono kierownika budowy, inwestor jest obowiązany dołączyć do takiego zawiadomienia oświadczenie o:

1) dokonaniu pomiarów powierzchni użytkowej budynku i poszczególnych lokali mieszkalnych, w sposób zgodny z przepisami rozporządzenia, o którym mowa w art. 34 ust. 6 pkt 1;

2) zgodności wykonania budynku z projektem budowlanym oraz przepisami techniczno-budowlanymi.

Na podstawie powyższego można stwierdzić, że zakończenie budowy jest pewnym stanem faktycznym, związanym z zaprzestaniem prac nad wznoszeniem obiektu budowlanego. Również w orzecznictwie wskazuje się, że w sensie techniczno – budowlanym można mówić o zakończeniu budowy obiektu budowlanego, gdy odpowiada on warunkom, jakie przewiduje prawo budowlane wobec budowy legalnej przy zawiadomieniu organu nadzoru budowlanego o zakończeniu budowy.

Obiekt powinien być w takim stanie, by mógł zostać przeprowadzony jego odbiór i by można było przekazać go do normalnej eksploatacji i użytkowania. Bez wątplenia zakończenie budowy nastąpi, gdy zostało złożone zawiadomienie o zakończeniu budowy spełniające ww. warunki. Złożenie tego zawiadomienia nie jest jednak konieczne do uznania, iż nastąpiło faktyczne zakończenie budowy. Wystarczy, że będą spełnione warunki upoważniające do złożenia tego zawiadomienia. Innymi słowy spełnienie warunków, o których mowa w przepisach Prawa budowlanego, przesądza, iż nastąpiło zakończenie budowy.

Zgodnie z wyrokiem WSA w Kielcach z dnia 15 kwietnia 2021 r., (sygn. akt I SA/Ke 10/21): „Powstanie obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości uzależnione jest zatem od faktu zakończenia prac związanych ze wznoszeniem obiektu budowlanego lub od rozpoczęcia jego użytkowania przed ostatecznym zakończeniem robót. **Powstanie obowiązku podatkowego nie jest uwarunkowane uzyskaniem prawa do użytkowania budynku.** Innymi słowy o momencie powstania obowiązku podatkowego decyduje fakt wystąpienia wcześniejszego z dwóch wskazanych zdarzeń: zakończenie budowy (co może być potwierdzone w dzienniku budowy) lub rozpoczęcie faktycznego użytkowania. Potwierdza to także Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku w wyroku z 15.12.2020 r., (sygn. akt I SA/Gd 781/20 wskazując że: „(...) dla organów podatkowych, w celu ustalenia momentu powstania obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości, istotnym dowodem powinna być przede wszystkim dokumentacja budowy, w tym w szczególności dziennik budowy, który jest podstawowym dokumentem potwierdzającym przebieg prac budowlanych, gdyż odzwierciedla on, a przynajmniej prawidłowo prowadzony powinien, poszczególne etapy procesu związanego z wznoszeniem obiektu budowlanego (...). Samo zatem wystąpienie do Powiatowego Inspektora Nadzoru Budowlanego z wnioskiem o pozwolenie na użytkowanie, jak również kolejne etapy rozruchu dokonywane są zatem już po zakończeniu budowy. Co więcej to właśnie zakończenie budowy w świetle przepisów ustawy Prawo budowlane jest warunkiem sine qua non uzyskania pozwolenia na użytkowanie, a następnie specjalistycznych odbiorów związanych ze specyfiką wybudowanego już obiektu budowlanego. Zasadna jest zatem konkluzja, że **dopiero spełnienie wszystkich warunków wymaganych dla skutecznego złożenia zawiadomienia o zakończeniu budowy obiektu budowlanego lub wniosku o udzielenie pozwolenia na użytkowanie, uznawane jest za tożsame z chwilą, w której została zakończona budowa budowli albo budynku lub ich części, o której stanowi art. 6 ust. 2 u.p.o.l.**”.

Obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości, o którym mowa w art. 6 ust. 2 u.p.o.l. wiąże się z wystąpieniem stanu faktycznego, czyli faktycznym zakończeniem budowy, a nie

z wystąpieniem stanu prawnego, czyli złożeniem dokumentów po faktycznym zakończeniu budowy albo wydaniem decyzji przez właściwe organy. Powyższe oznacza, że powstanie obowiązku podatkowego powiązane zostało z faktem istnienia obiektu budowlanego.

Drugą, równorzędną przesłanką powstania obowiązku podatkowego, określoną w art. 6 ust. 2 u.p.o.l. jest rozpoczęcie użytkowania budowli albo budynku lub ich części przed ich ostatecznym wykończeniem. W takiej sytuacji nie muszą być spełnione warunki uprawniające do użytkowania budynku, o których mowa w przepisach prawa budowlanego. Wystarczy, że budynek lub budowla faktycznie zostaną wykorzystywane i nie ma przy tym znaczenia, że zostanie wykorzystywana tylko część budynku (np. jedno pomieszczenie). Obowiązek podatkowy powstanie w stosunku w zakresie całego obiektu, a nie tylko jego części. Także w orzecznictwie wskazuje się, że obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości, o którym mowa w art. 6 ust. 2, jest związany z rozpoczęciem faktycznego użytkowania budynku lub jego części przed ich ostatecznym wykończeniem. W takim przypadku obowiązek ten powstanie bez względu na to, czy zostaną spełnione przesłanki przewidziane w przepisach prawa budowlanego czy też nie (Wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 lutego 2005 r. sygn. akt III SA/Wa 1835/04). Należy zauważyć, że z treści art. 6 ust. 2 u.p.o.l. wynika, że powstanie obowiązku podatkowego połączone zostało z faktem istnienia budynku (budowli) lub nawet jego części. Jeżeli zakończono jego budowę lub rozpoczęto użytkowanie przed ostatecznym wykończeniem (budynek musi zatem istnieć) podatnik może skorzystać z wydłużonego (odroczonego) okresu powstania obowiązku podatkowego.

W u.p.o.l. ustawodawca określił więc dwa momenty powstania obowiązku podatkowego: - dla budynków (budowli) istniejących – od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym zaistniały okoliczności uzasadniające jego powstanie; - dla budynków (budowli) nowo powstałych – od 1 stycznia roku następującego po roku, w którym budowa została zakończona albo w którym rozpoczęto użytkowanie przedmiotu opodatkowania (budynek lub budowli) przed ostatecznym wykończeniem. Wskazane powyżej sposoby powstania obowiązku podatkowego nie mogą być w żaden sposób utożsamiane.

**Organ podatkowy nie zgadza się ze stanowiskiem Wnioskodawcy, iż to dzień wpisu hali do ewidencji gruntów i budynków stanowi podstawę do objęcia opodatkowaniem.**

**W związku z przedstawioną przez organ argumentacją, jak również zgodnie z przedstawionym stanem faktycznym wskazaniem posadowienia hali już w 2022r., to ten moment należy uznać za rok, w którym faktycznie zakończono budowę, a obowiązek podatkowy powstaje od 01.01.2023r.**

### **W zakresie pytania 3:**

W zakresie odpowiedzi na pytanie dotyczące podmiotu będącego podatnikiem w zakresie przedmiotowej hali wskazać należy, że podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych (art. 3 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.). Przy ustalaniu, kto jest właścicielem przedmiotu opodatkowania, istotne znaczenie ma zasada *superficies solo cedit* (łac. to, co jest na powierzchni, przypada gruntowi). Zgodnie z art. 48 KC, z zastrzeżeniem wyjątków w ustawie przewidzianych, do części składowych gruntu należą w szczególności budynki i inne urządzenia trwale z gruntem związane, jak również drzewa i inne rośliny od chwili zasadzenia lub zasiania. Jeśli chodzi o trwałość związania przedmiotu z gruntem to w myśl art. 47 § 1 KC część składowa rzeczy nie może być odrębnym przedmiotem własności i innych praw rzeczowych. Trwałość związania z gruntem ma aspekt techniczny (sposób przytwierdzenia) oraz czasowy (okres, na jaki została wzniesiona). Zgodnie z art. 47 § 3 KC przedmioty połączone z rzeczą (w tym przypadku z gruntem) tylko dla przemijającego użytku nie stanowią jej części składowych.

Od zasady dotyczącej części składowych gruntu istnieją wyjątki, co wynika z przytoczonej treści art. 48 KC („Z zastrzeżeniem wyjątków w ustawie przewidzianych”). Do najistotniejszych na gruncie podatku od nieruchomości wyjątków od zasady *superficies solo cedit* można zaliczyć:

- 1) wprowadzony przez art. 235 § 1 KC wyjątek dotyczący użytkowników wieczystych;
- 2) urządzenia służące do doprowadzania lub odprowadzania płynów, pary, gazu, energii elektrycznej oraz inne urządzenia podobne, które na podstawie art. 49 § 1 KC nie dzielą losu prawnego gruntu, jeżeli wchodzi w skład przedsiębiorstwa. Ma to znaczenie przy opodatkowaniu urządzeń budowlanych, jakimi są przyłącza;
- 3) przewidzianą przez ustawę z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali możliwość wyodrębnienia prawa własności części budynku (np. mieszkania).

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych przewiduje możliwość obciążenia podatkiem od nieruchomości użytkownika (posiadacza) nieruchomości tylko w sytuacji, gdy jej właścicielem jest Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego. W sytuacji przedstawionej przez Wnioskodawcę mowa o nieruchomości należącej do osoby fizycznej. Z tego też względu podatnikiem podatku od nieruchomości jest właściciel nieruchomości, nie zaś jej użytkownik (najemca). Inwestycja w obcym środkiem trwałą stanowi odrębny od nieruchomości środek trwały, ujęty jest w ewidencji środków trwałych podmiotu, który poniósł koszt jego wybudowania/zakupu i dokonuje od niego odpisów amortyzacyjnych. Podmiot, który dokonał nakładów na tą budowlę, wskutek czego powstał nowy środek trwały, ujmuje nowy środek trwały (nakład) w swojej ewidencji środków i dokonuje od wartości dokonanego nakładu odpisów amortyzacyjnych.

W wyroku NSA z dnia 6 kwietnia 2017 r. (II FSK 630/15.) przedstawiono kilka sytuacji:

1. właściciel gruntu i budynku to ta sama osoba;
2. budynek wzniesiono na cudzym gruncie (który nie jest własnością Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego) i nie stanowi on części składowej gruntu;
3. budynek został wzniesiony na cudzym gruncie (który nie jest własnością Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego) i stanowi on część składową gruntu.

W pierwszej sytuacji, jeśli jeden podmiot ma tytuł prawny do budynku i gruntu, to obowiązek podatkowy ciąży na nim w przypadku obu tych przedmiotów opodatkowania. W drugiej sytuacji podatek od gruntu jest zobowiązany uiszczyć właściciel tego gruntu, będący podatnikiem zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. Z kolei jeśli idzie o budynek niestanowiący części składowej gruntu, a więc będący odrębnym przedmiotem własności w znaczeniu prawnocywilistycznym, obowiązek podatkowy spoczywa na właścicielu tego budynku. W trzeciej sytuacji **budynek – jako część składowa gruntu – jest własnością właściciela gruntu i niezależnie od postanowień umownych, które nie mogą modyfikować obowiązku podatkowego, podatnikiem z tytułu obu tych przedmiotów opodatkowania jest właściciel gruntu.**

Obowiązek podatkowy wynika z ustaw podatkowych, nie może być modyfikowany na podstawie umów cywilnoprawnych. Obowiązek zapłaty przez najemcę podatku od nieruchomości na podstawie umowy najmu nie oznacza, że najemca staje się podatnikiem tego podatku. Zapłata dokonana przez najemcę nie ma jednak wpływu na obowiązek podatkowy z tytułu podatku od nieruchomości, który to ciąży na wynajmującym.

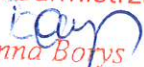
**Wobec powyższego stanowisko Wnioskodawcy w zakresie wynajmującego (Spółki) jako podmiotu podlegającego opodatkowaniu jest nieprawidłowe.**

Niniejsza interpretacja udzielona jest przez organ podatkowy w oparciu o przepisy prawa podatkowego obowiązujące na dzień wydania interpretacji i dotyczy zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę we wniosku z dnia 22.08.2023 r. (data wpływu do UM 30.08.2023r.

Wskazać należy, że Wnioskodawca ponosi konsekwencje przedstawionego stanu faktycznego. W przypadku rozbieżności pomiędzy stanem faktycznym przedstawionym we wniosku, a stanem rzeczywistym, udzielona interpretacja nie chroni Wnioskodawcy. Jednocześnie organ podatkowy informuje, że niniejsza interpretacja po usunięciu danych identyfikujących Wnioskodawcę zostanie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

### **POUCZENIE**

Od niniejszej interpretacji przysługuje Wnioskodawcy prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie w terminie 30 dni od dnia doręczenia interpretacji za pośrednictwem Burmistrza Lipian.

z up. Burmistrza  
  
Anna Borys  
ZASTĘPCA BURMISTRZA

Otrzymują:

1. Adresat
2. a/a

