

# Bogumił Pahl

---

## Opodakowanie tymczasowych obiektów budowlanych

---

Studia Prawnoustrojowe nr 18, 121-127

---

2012

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej [bazhum.muzhp.pl](http://bazhum.muzhp.pl), gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

**Bogumił Pahl**

Katedra Prawa Finansowego

Wydział Prawa i Administracji UWM

## **Opodatkowanie tymczasowych obiektów budowlanych**

### **Uwagi ogólne**

Zakres przedmiotowy podatku od nieruchomości określony został w art. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych<sup>1</sup>. Z treści tego przepisu wynika, że opodatkowaniu tym podatkiem podlegają: grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Ustawodawca w tym przepisie nie wymienia wprost jako przedmiotów opodatkowania obiektów budowlanych, które mają charakter tymczasowy. Chodzi tutaj o takie obiekty jak: namioty, powłoki pneumatyczne, barakowozy, pawilony sprzedaży ulicznej. Czy podlegają one opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości?

Jest to istotny problem na etapie realizacji tego podatku. Opodatkowanie bądź nie tego typu obiektów budowlanych wywiera także skutki prawne na gruncie przepisów regulujących opłatę targową. Jeżeli właściciel tymczasowego obiektu budowlanego wykaże, że znajdujący się w jego posiadaniu obiekt stanowi budowlę związaną z prowadzeniem działalności gospodarczej, to będzie zwolniony z opłaty targowej, której wysokość w licznych przypadkach przekracza wielokrotnie wysokość podatku od nieruchomości. Zgodnie bowiem z art. 16 u.p.o.l., zwalnia się od opłaty targowej osoby będące podatnikami podatku od nieruchomości w związku z przedmiotami opodatkowania położonymi na targowisku. Targowiskami zaś są wszelkie miejsca, w których prowadzony jest handel. Szerokie pojęcie targowiska oznacza, że w zasadzie każde miejsce może być za takowe uznane. Tym samym posadowienie tego typu obiektu w zasadzie w każdym miejscu i dokonywanie w nim sprzedaży powoduje, że położony jest on na „targowisku”. Jeżeli zatem od takiego obiektu uiszczany będzie podatek od nieruchomości, to podmiot dokonujący sprzedaży nie ma obowiązku uiszczania wskazanej opłaty.

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz.U. z 2010 r., nr 95, poz. 613 z późn. zm.) – dalej u.p.o.l.

Mając na uwadze liczne problemy związane z opodatkowaniem tymczasowych obiektów budowlanych, czego najlepszym dowodem jest rozbieżne orzecznictwo sądów administracyjnych w tym zakresie, zasadne jest podjęcie tej tematyki w niniejszym artykule.

## **Czy tymczasowy obiekt budowlany jest budynkiem lub budowlą?**

Na wstępie podkreślić należy, że ustawodawca w u.p.o.l. nie posługuje się pojęciem tymczasowego obiektu budowlanego. Niemniej jednak termin ten zdefiniowany jest w art. 3 pkt 5 ustawy Prawo budowlane<sup>2</sup> jako 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.

Z przytoczonej „budowlanej” definicji wynika, że tymczasowy obiekt budowlany wznoszony jest w celu czasowego użytkowania, może być (i często jest) przeznaczony do przenoszenia w inne miejsce lub do rozbiórki, nie jest także z reguły połączony trwale z gruntem. Wskazane właściwości tymczasowego obiektu budowlanego pozwalają jednoznacznie stwierdzić, że jest on bez wątplenia obiektem budowlanym. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają zaś dwie kategorie obiektów budowlanych – budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Czy zatem tymczasowy obiekt budowlany mieści się w którymś z tych pojęć?

W u.p.o.l. zdefiniowane jest pojęcie „budynek” i „budowla”. Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 1 ww. ustawy, budynkiem jest 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. Aby więc uznać dany obiekt budowlany za budynek, wszystkie te cechy muszą być spełnione łącznie. Brak choćby jednej z nich powoduje, że niemożliwe jest zakwalifikowanie danego obiektu jako budynku<sup>3</sup>. Natomiast budowlą na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (tekst jedn.: Dz.U z 2010 r., nr 243, poz. 1623 z późn. zm.).

<sup>3</sup> L. Etel, M. Popławski, R. Dowgier, *Gminny poradnik podatkowy*, Warszawa 2005, t. II, s. 205.

z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Z przytoczonych definicji budynku i budowli wynika, że tymczasowy obiekt budowlany nie może być uznany za budynek, gdyż posiada zupełnie odmienne cechy. Budynek jako obiekt trwale związanym z gruntem wznoszony jest na czas nieokreślony. Brak możliwości traktowania tymczasowego obiektu budowlanego jako budynku w rozumieniu u.p.o.l. nie skutkuje jednak tym, że nie podlega on opodatkowaniu. Prawnopodatkowy charakter tego typu obiektów powinien być rozpatrywany w kontekście klasyfikowania ich jako budowli. Jeżeli spełni on ustawowe kryteria budowli i będzie związany z prowadzeniem działalności gospodarczej, to powinien podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. W tym celu konieczne jest sięgnięcie do normatywnej definicji budowli uregulowanej w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. W jej konstrukcji ustawodawca zawarł odesłanie do przepisów prawa budowlanego, a dokładniej tylko do pojęć: „obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury” oraz „urządzenie budowlane”.

Dokonując zatem prawnopodatkowej kwalifikacji potencjalnego przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości, niezbędne jest oparcie się w pierwszym rzędzie na przepisach u.p.o.l., a jedynie pomocniczo – w zakresie ustawowego odesłania – na prawie budowlanym<sup>4</sup>. W związku z tym prawo budowlane jest podstawą do kwalifikowania danego obiektu jako obiektu budowlanego, natomiast o tym, czy stanowi on dla potrzeb opodatkowania budynek, czy też budowlę, rozstrzyga wyłącznie u.p.o.l.

Ustalając zatem „podatkowe” znaczenie budowli, należy opierać się na wskazanych pojęciach funkcjonujących w prawie budowlanym. Zauważyć przy tym trzeba, że tymczasowe obiekty budowlane z całą pewnością nie mogą być uznane za obiekty małej architektury. Przyjąć bowiem należy, że skoro ustawodawca w przepisach prawa budowlanego definiuje obydwie pojęcia, to nie można ich w żaden sposób utożsamić. Mają one zupełnie inne znaczenie. Za obiekty małej architektury uważa się 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.

Jeżeli zatem tymczasowy obiekt budowlany nie jest obiektem małej architektury ani budynkiem, to czy jest on obiektem budowlanym w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, do którego odsyła ustawodawca w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.?

---

<sup>4</sup> Por. L. Etel. S. Presnarowicz, G. Dudar, *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 36 i nast.

W prawie budowlanym pojęcie obiektu budowlanego reguluje art. 3 pkt 1. Zgodnie z tym przepisem, ilekroć jest mowa w ustawie o obiekcie budowlanym, należy przez to rozumieć: budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi; budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami oraz obiekt małej architektury.

W kontekście powyższego stwierdzić można, że tymczasowe objekty budowlane bez wątplenia są obiektami budowlanymi w rozumieniu ustawy Prawo budowlane, co zresztą wynika z samej definicji tego pojęcia uregulowanej w przepisach. Innymi słowy, każdy tymczasowy obiekt budowlany jest obiektem budowlanym, ale nie każdy obiekt budowlany jest tymczasowy. Nie wpływa to jednak w żaden sposób na kwestie ich prawnopodatkowej klasyfikacji. Skoro są one obiektami budowlanymi i nie mieszczą się w zakresie pojęć: „obekt małej architektury” i „budynek”, to należy je uznać za budowle. Przyjęcie odmiennego poglądu skutkowałoby tym, że za budowle nie można byłoby uznać nie tylko pawilonów handlowych, ale również takich obiektów, jak: tzw. garaże blaszaki, domki letniskowe niezwiązane trwale z gruntem, domki działkowe, wiaty itp. Należy przypuszczać, że gdyby ustawodawca chciał wyłączyć z podatkowego pojęcia budowli tymczasowe objekty budowlane, to wprowadziłby wyraźny zapis w u.p.o.l., podobnie jak to uczynił w przypadku obiektów małej architektury. W obecnym stanie prawnym brak jest takiego zapisu, co skutkuje tym, że tymczasowe objekty budowlane są obiektami budowlanymi w rozumieniu ustawy Prawo budowlane, a tym samym budowlą, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.

Prezentowane stanowisko nie jest w pełni akceptowane w orzecznictwie sądownoadministracyjnym. W orzeczeniu WSA w Rzeszowie z 6 grudnia 2005 r. skład orzekający wyraził pogląd, że stragan kontenerowy typu „szczeka” nie jest obiektem budowlanym podlegającym opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Skoro art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., definiując pojęcie budowli, odsyła do przepisów prawa budowlanego, to nie jest uprawnione rozszerzanie tego odesłania na inne definicje prawa budowlanego, w tym również na definicję tymczasowego obiektu budowlanego, jakim jest stragan kontenerowy<sup>5</sup>. Także w orzeczeniu WSA w Łodzi z 12 stycznia 2010 r. przyjęto stanowisko, że budowlą w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie jest tymczasowy obiekt budowlany. W uzasadnieniu skład orzekający podkreślił, że ustawodawca podatkowy, określając w art. 2 ust. 1 u.p.o.l. przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, traktował zawarte tam wyliczenie jako zamknięte, a odsyłając do regulacji prawa budowlanego w zakresie pojęcia „budowla”, nakazywał skorzystanie z zawartych w nim regulacji w sposób ścisły, ograniczony, bez możliwości dokonywania jakiegokolwiek wykładni rozszerzającej na inne instytucje tam zawarte, służące bez wątplenia

<sup>5</sup> Sygn. I SA/Po 216/05, LEX nr 518039.

innym celom niż ustawa podatkowa. Z tego punktu widzenia, w ocenie sądu, nie ma podstaw do uznawania za budowlę w rozumieniu ustawy podatkowej także tymczasowego obiektu budowlanego. Przyjęcie, że do ogólnego zbioru budowli opisanego w tym artykule wchodzi także tymczasowy obiekt budowlany, przez zawarty w jego treści kwalifikator „budowlany”, jest rozumowaniem nieuprawnionym, albowiem gdyby ustawodawca podatkowy chciał, żeby tak było, to wyraźnie by o tym postanowił w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych<sup>6</sup>.

Odmienne stanowisko od zaprezentowanych powyżej poglądów wojewódzkich sądów administracyjnych prezentuje NSA w wyroku z dnia 13 stycznia 2009 r.<sup>7</sup> W orzeczeniu tym skład orzekający stwierdził, że pawilon namiotowy jako tymczasowy obiekt budowlany spełnia kryteria normatywnej definicji budowli określonej w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Podobnie orzekł NSA w zakresie opodatkowania tablic reklamowych niezwiązanych trwale z gruntem. Zdaniem sądu urządzenia reklamowe, które nie są trwale związane z gruntem, wyczerpują kryteria tymczasowego obiektu budowlanego, a ten z kolei jest obiektem budowlanym w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, a tym samym budowlą podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Tablice reklamowe z punktu widzenia przepisów prawa budowlanego mogą być więc traktowane, w zależności o sposobu związania z gruntem, jako budowle lub tymczasowe obiekty budowlane. Każda z tych kategorii prawa budowlanego wyczerpuje kryteria normatywnej definicji budowli określonej w przepisach ustawy podatkowej<sup>8</sup>. Niewątpliwie w zakresie prawopodatkowej klasyfikacji tymczasowych obiektów budowlanych powołane orzeczenia sądu kasacyjnego zasługują na pełną akceptację. Należy mieć tylko nadzieję, że ten kierunek wykładni przepisów ustawy podatkowej w powiązaniu z przepisami prawa budowlanego zostanie dostrzeżony przez inne składy orzekające w podobnych sprawach.

Odnosząc się do zaprezentowanych orzeczeń, należy zauważyć, że przyjęty w nich sposób prawopodatkowej klasyfikacji tymczasowych obiektów budowlanych jest niewłaściwy. Jak już wspomniano, budowlą na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości jest m.in. obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury. Skoro zatem obiekty tymczasowe są obiektami budowlanymi, a nie są budynkami i obiektami małej architektury, to tym samym są budowlą w rozumieniu u.p.o.l. I nie jest to w żadnym stopniu rozszerzenie „podatkowej” definicji budowli. Należy zauważyć, że gdyby usta-

<sup>6</sup> Sygn. I SA/Łd 1011/09, LEX nr 554071. Zob. głosę krytyczną do tego orzeczenia autorstwa G. Dudar w: „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2010, nr 9.

<sup>7</sup> Sygn. II FSK 1391/07, [online] <[www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl)>.

<sup>8</sup> Wyrok NSA z 20 stycznia 2012 r., sygn. II FSK 1405/10, [online] <[www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl)>.

wodawca podatkowy chciał przyjąć wąskie pojęcie budowli, to nie odsyłałby do terminu „obiekt budowlany” w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, lecz bezpośrednio do definicji budowli zawartej w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane. Tak jednak nie uczynił. Przyjął szerokie rozumienie budowli, obejmując nim nie tylko obiekty budowlane, ale również urządzenia budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

### **Moment powstania obowiązku podatkowego w zakresie nowo powstałych tymczasowych obiektów budowlanych**

Należy zauważyć, że istotną cechą tymczasowych obiektów budowlanych jest to, że są one wznoszone na czas określony, np. przykrycia namiotowe wznoszone na okres kilku letnich miesięcy w miejscowościach wypoczynkowych. Od kiedy zatem należy opłacać podatek od tego typu obiektów budowlanych – budowli w rozumieniu u.p.o.l.?

Regułą jest, iż obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstały okoliczności uzasadniające powstanie tego obowiązku. Wynika to z art. 6 ust. 1 u.p.o.l. Jako przykład takich okoliczności można wskazać nabycie nieruchomości lub obiektu budowlanego, wejście w posiadanie przedmiotu opodatkowania stanowiącego własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, ustanowienie prawa użytkowania gruntu wieczystego. Od wskazanej zasady dotyczącej powstania obowiązku podatkowego ustawodawca w art. 6 ust. 2 u.p.o.l. przewidział jednak wyjątek. Stosownie do tego przepisu – jeżeli okolicznością, od której uzależnia się obowiązek podatkowy, jest istnienie budowli albo budynku lub ich części, 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.

Tak więc, w przypadku obiektów budowlanych (budynek i budowli), które zostały wybudowane w danym roku (np. 2010), obowiązek podatkowy powinien powstać dopiero od początku roku następnego, tj. od 1 stycznia 2011 r. Należy przy tym zauważyć, że powstanie obowiązku podatkowego na zasadach określonych w art. 6 ust. 2 u.p.o.l. powiązane jest z faktem istnienia obiektu budowlanego. Skoro zatem tymczasowy obiekt budowlany został wzniesiony, a następnie w tym samym roku rozebrany, to obowiązek podatkowy w ogóle nie powstanie. Przedmiot opodatkowania z chwilą rozbiórki przestaje istnieć. Tym samym rozważania w zakresie istnienia bądź nie obowiązku podatkowego są w takiej sytuacji bezprzedmiotowe. Wskazując na

istnienie budowli, ustawodawca w 6 ust. 2 u.p.o.l. w sposób dosłowny, jednoznaczny i kategoriyczny stwierdza, że jest to okoliczność, od której uzależniony jest obowiązek podatkowy. Jeżeli okoliczność ta ustanie, tj. budowla zostanie usunięta przed czasem, w którym zgodnie z prawem mógł powstać z jej powodu obowiązek podatkowy, obowiązek ten nie powstanie. Podobny pogląd zaprezentowany został przez skład orzekający NSA w wyroku z dnia 13 stycznia 2009 r.<sup>9</sup> Stwierdzono w nim, że nie powstaje obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości, jeżeli budowla w postaci tymczasowego obiektu budowlanego, stanowiąca okoliczność, od której jest uzależniony ten obowiązek podatkowy, zostanie usunięta, zanim związany z nią obowiązek podatkowy mógł powstać (art. 6 ust. 2 i 4 u.p.o.l.).

## **Wnioski**

Analiza regulacji prawnych pod kątem prawnopodatkowej klasyfikacji tymczasowych obiektów budowlanych pozwala stwierdzić, że podlegają one opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Przyjęcie takiego stanowiska uzasadnione jest tym, że ustawodawca podatkowy, definiując pojęcie budowli, posłużył się odesłaniem do przepisów prawa budowlanego, a dokładniej do terminu „obiekt budowlany” zdefiniowanego w tym akcie prawnym. Skoro tymczasowy obiekt budowlany jest obiektem budowlanym i nie mieści się w pojęciu budynku i obiektu małej architektury, zasadne jest traktowanie go jako budowli w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.

## **Summary**

### ***Taxation on temporary building objects***

Key words: real estate tax, temporary building objects.

The basic aim of this paper is to present the issue of real estate tax on temporary building objects such as: tents, pneumatic layers etc. This is a significant problem which employees of local tax bodies encounter. The Polish legislation, in the act of 12 January 1991 on tax and local fees, does not directly specify these types of building objects as the subjects of real estate tax. Nevertheless, temporary building objects shall be treated as the buildings associated with running business activity.

---

<sup>9</sup> Zob. wyrok powołany w przypisie 7.