

**Paulina Brejda**

**Prawnopodatkowa problematyka  
mobilnych kontenerów budowlanych.**

**Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego  
z 15.3.2016 r. (II FSK 84/14)**

Glosa odnosi się do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 15.3.2016 r. (II FSK 84/14) dotyczącego opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Głównym problemem jest prawidłowa interpretacja definicji mobilnego kontenera budowlanego. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku wyraźnie wskazuje, że mobilny kontener budowlany nie jest budynkiem, ale jest tymczasowym obiektem budowlanym. W konsekwencji, mobilne kontenery budowlane nie podlegają opodatkowaniu. Ponadto, w kontekście niniejszego wyroku uwydatnia się istotny problem, jakim jest brak precyzyjności i jasności prawa podatkowego.

**1. Teza orzeczenia**

Przeñośny kontener budowlany nie jest budynkiem, ani budowlą. W związku z tym, nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

**2. Uwagi wprowadzające**

Problematyka opodatkowania przeñośnych kontenerów budowlanych była wielokrotnie poddawana analizie zarówno w toku działalności organów podatkowych, jak i w rozstrzygnięciach sądów administracyjnych. Orzecznictwo nie doprowadziło jednak do ukształtowania jednolitych, powtarzalnych poglądów odnośnie kwalifikacji prawnej przeñośnych kontenerów budowlanych.

Na szczególną uwagę zasługuje w tym względzie wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 15.3.2016 r.<sup>1</sup>, w którym jednoznacznie stwierdzono, że przeñośne

---

<sup>1</sup> Wyrok NSA z 15.3.2016 r., sygn. akt II FSK 84/14, Legalis nr 1456032.

kontenery budowlane stanowią tymczasowe obiekty budowlane, a tym samym nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Wraz z innymi wydanymi w ostatnim czasie wyrok ten określa kierunek kształtującej się i wyczekiwanej linii orzeczniczej<sup>2</sup>. Można pokusić się o stwierdzenie, że argumentacja zaprezentowana w głosowanym orzeczeniu jest krokiem ku końcowi sporów w doktrynie i judykaturze. Z tego względu komentowany wyrok zasługuje na aprobatę.

Na taką ocenę wpływa jednak przede wszystkim to, że omawiany wyrok prowadzi do urzeczywistniania zasady równego traktowania podatników, realizując postulat ustalania podmiotowych i przedmiotowych granic opodatkowania z zachowaniem szczególnej ostrożności oraz precyzyjności<sup>3</sup>.

### **3. Stan faktyczny i stan prawny**

Głosowany wyrok wydano w sprawie z wniosku Prezydenta Grudziądza w przedmiocie opodatkowania przenośnych kontenerów budowlanych podatkiem od nieruchomości. Autor skargi kasacyjnej wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy i merytoryczne rozpoznanie skargi, względnie o przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia przez sąd. Prezydent Grudziądza zarzucił naruszenie prawa poprzez błędną wykładnię przepisów, tj. nietrafne przyjęcie, że kontener nie jest budowlą, a co za tym idzie, nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Organ pierwszej instancji wydając interpretację indywidualną stwierdził, że kontenery budowlane podlegają opodatkowaniu. Przemawia za tym fakt, iż stanowią one budowlę w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych<sup>4</sup>, a także ich charakter związany jest z prowadzeniem działalności gospodarczej. Ponadto z uwagi na to, że kontenery budowlane zaliczane są do tymczasowych obiektów budowlanych należy je traktować, jako budowle objęte przedmiotowym podatkiem. Stanowisko to nawiązuje do poglądów judykatury, wedle których obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury jest budowlą w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

---

<sup>2</sup> Przykładowo uchwała składu siedmiu sędziów NSA z 3.2.2014 r., sygn. akt II FPS 11/13, Legalis nr 793512.

<sup>3</sup> B. Brzeziński, M. Zirk-Sadowski, *Specyfika wykładni prawa podatkowego* [w:] *Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*, red. W. Nykiel, M. Wilk, Łódź 2014, s. 63.

<sup>4</sup> Ustawa z 12.1.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, t. j.: Dz.U. z 2016 r. poz. 716 ze zm., dalej „ustawa o podatkach i opłatach lokalnych”.

W zakres pojęcia budowli wchodzi tymczasowe obiekty budowlane, w tym obiekty nietrwale związane z gruntem<sup>5</sup>.

W drugiej instancji Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy uchylił zaskarżoną interpretację. W ocenie sądu, na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości cechą charakterystyczną właściwej kwalifikacji kontenerów budowlanych, jako budowli, jest ich trwałe związanie z gruntem. Zatem, jeżeli w rozumieniu ustawy Prawo budowlane oraz ustawy o podatkach i opłatach lokalnych kontenery nie stanowią budowli, nie mogą one podlegać obciążeniom fiskalnym.

Naczelny Sąd Administracyjny po rozpoznaniu skargi kasacyjnej orzekł, że nie zasługuje ona na uwzględnienie. Tym samym, mobilne kontenery budowlane nie podlegają opodatkowaniu, bowiem nie stanowią budowli w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w związku z przepisami ustawy Prawo budowlane.

#### **4. Analiza komentowanego wyroku**

Analizując wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego należy zwrócić uwagę na dwa aspekty. Pierwszy, kluczowy odnosi się do kwestii, czym tak naprawdę są przenośnie kontenery budowlane oraz jak należy ocenić ich charakter prawny w kontekście pojęcia budowli. Drugi aspekt dotyczy problematyki będącej pozornie tłem, a tak naprawdę osią spornego rozstrzygnięcia, czyli braku precyzyjnych przepisów w kontekście ingerencyjnego charakteru uregulowań prawa podatkowego. Z uwagi na tę cechę prawa podatkowego przedmiot opodatkowania winien być jednoznacznie i precyzyjnie wskazany. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, iż klarowność oraz poprawność legislacyjna ma ogromne znaczenie w sytuacji, gdy przepisy prawa przewidują obowiązek podatkowy i zapłatę podatku<sup>6</sup>.

Niejednoznaczność i możliwość nadinterpretacji pojęcia budowli w kontekście mobilnych kontenerów budowlanych godzi w zasadę pewności opodatkowania, która w państwach demokratycznych wiąże się z zasadą *nullum tributum sine lege*. W konsekwencji adresaci norm prawa daninowego nie rozumieją unormowań prawnopodatkowych, a tym samym nie mają możliwości precyzyjnego ustalenia obowiązków

---

<sup>5</sup>Wyrok NSA z 19.11.2008 r., sygn. akt II FSK 1083/07, Legalis nr 158856; wyrok WSA w Szczecinie z 19.1.2011 r., sygn. akt I SA/Sz 709/10, Legalis nr 377023.

<sup>6</sup>Wyrok TK z 27.11.2007 r., sygn. akt SK 39/06, Legalis nr 88884.

podatkowych<sup>7</sup>. Kluczową zasadą jest, iż adresat normy prawnej musi wiedzieć, w jaki sposób ma się zachować<sup>8</sup>.

W uregulowaniach prawnopodatkowych brak jest legalnej definicji lub choćby cech charakterystycznych, które wskazywałyby *stricte* na obowiązek opodatkowania podatkiem od nieruchomości przenośnych kontenerów budowlanych. W ustawie wskazano jedynie ogólnie, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają, po pierwsze, grunty, po drugie, budynki bądź ich części, po trzecie, budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej<sup>9</sup>. Zarówno organ pierwszej instancji, jak i Wojewódzki Sąd Administracyjny wydając stosowne rozstrzygnięcia odniosły się do kwestii zaliczenia bądź też nie kontenerów budowlanych do zakresu pojęcia budowli. W rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych budowla definiowana jest, jako 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<sup>10</sup>. Natomiast w myśl ustawy Prawo budowlane przez budowlę należy rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem 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<sup>11</sup>.

Na kanwie będącego przedmiotem komentowanego rozstrzygnięcia stanu faktycznego uwidoczniły się dwie, rozbieżne interpretacje powyższych przepisów prawa. O ile organ pierwszej instancji powoływał się na otwarty charakter katalogu budowli, co pozwala przyjąć, iż kontenery budowlane są obiektem budowlanym tymczasowym

---

<sup>7</sup> W. Nykiel, *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2015, s. 22.

<sup>8</sup> Wyrok TK z 10.11.1998 r., sygn. akt K 39/97, Legalis nr K 39/97.

<sup>9</sup> Art. 2 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

<sup>10</sup> Art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

<sup>11</sup> Art. 3 pkt 3 ustawy z 7.7.1994 r. Prawo budowlane, t. j.: Dz.U. z 2016 r. poz. 290 ze zm., dalej „ustawa Prawo budowlane”.

i podlegają opodatkowaniu, o tyle Wojewódzki Sąd Administracyjny oparł swoje rozważania na kwestii związania danego obiektu trwale z gruntem. Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że zarówno pierwszy, jak i drugi pogląd jest nieprawidłowy. W świetle przyjętych zasad prawidłowej wykładni prawa, w myśl których dane pojęcie należy rozpatrywać najpierw w kontekście języka prawnego, następnie języka prawniczego, a ostatecznie, języka powszechnego, należy zadać sobie pytanie czym są kontenery budowlane i czy mieszczą się w zakresie definicyjnym wynikającym z treści art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w związku z art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane?

Zgodnie z poglądem Naczelnego Sądu Administracyjnego, kryterium trwałego związania z gruntem nie jest przesłanką determinującą zaliczenia danego obiektu do kategorii budowli. Przemawia za tym fakt, że nie ma żadnego przepisu prawnego, który wprost wskazywałby na takie zastrzeżenie. Inaczej rzecz wygląda w odniesieniu do budynku, w którym to przypadku kryterium przedmiotowe ma elementarne znaczenie. Budynek związany trwale z gruntem to budynek, którego nie można od gruntu odłączyć bez uszkodzenia jego konstrukcji<sup>12</sup>. W kontekście omawianego wyroku kontenery nie mogą stanowić budynku, gdyż nie jest zachowany warunek niemożności odłączenia od gruntu. Strona postępowania we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej wskazała, że kontenery budowlane posiadają charakter mobilny i pełnią rolę zaplecza sanitarnego, narzędziowego i biurowego na budowach prowadzonych w różnych oddalonych od siedziby spółki miejscowościach, gdzie wykonywane są roboty budowlane. Skoro zatem kontenery budowlane, z uwagi na wyżej wskazane kryterium, zostały wykluczone z kategorii budynku, należy rozważyć czy mogą one zawierać się w zakresie pojęcia budowli.

Odnosząc się do rozstrzygnięcia organu pierwszej instancji, skład orzekający Naczelnego Sądu Administracyjnego zwrócił uwagę na konstytucyjne standardy opodatkowania, zgodnie z którymi nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy<sup>13</sup>. Naczelny Sąd Administracyjny w uzasadnieniu swojego stanowiska przywołał wyrok Trybunału Konstytucyjnego, w którym wskazano, iż za budowle w ujęciu prawnopodatkowym mogą zostać uznane wyłącznie budowle wymienione wprost w przepisach ustawy Prawo budowlane, a także w innych przepisach rozważanej ustawy

---

<sup>12</sup> Wyrok NSA z 24.3.2014 r., sygn. akt II FSK 783/12, Legalis nr 951669.

<sup>13</sup> Zob. art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2.4.1997 r., Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.

(*numerus clausus* elementów konstrukcyjnych podatku)<sup>14</sup>. Zatem, nietrafne jest stwierdzenie organu, iż determinantą opodatkowania przedmiotowych kontenerów podatkiem od nieruchomości jest przykładowy charakter katalogu budowli. Z tego powodu, co zostało podkreślone, o prawnopodatkowej kwalifikacji obiektu decydującym aspektem nie jest jego nazwa, lecz rzeczywiste cechy, funkcje i przeznaczenie, które można utożsamiać z parametrami budowli z katalogu w świetle prawa budowlanego.

Mobilne kontenery budowlane, z uwagi na swoje cechy charakterystyczne i przeznaczenie, są budowlanymi obiektami tymczasowymi. W świetle przepisów ustawy Prawo budowlane przez budowlany obiekt tymczasowy należy 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, przykrycia namiotowe i powłoki pneumatyczne, urządzenia rozrywkowe, barakowozy, obiekty kontenerowe<sup>15</sup>. W świetle uregulowań wspomnianej ustawy tymczasowe obiekty budowlane niepołączone trwale z gruntem i przewidziane do rozbiórki lub przeniesienia w inne miejsce podlegają stosownemu zgłoszeniu. Co istotne, z uwagi na swoją tymczasowość został ustawowo przewidziany termin na rozbiórkę lub przeniesienie, tj. nie później niż przed upływem 120 dni od dnia rozpoczęcia budowy określonego w zgłoszeniu<sup>16</sup>.

Znaczenie głosowanego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego polega na wskazaniu przez sąd elementarnych przesłanek, które jednoznacznie wskazują, że mobilne kontenery budowlane nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, determinujące jednocześnie właściwe rozpoznanie przedmiotowego obowiązku podatkowego:

- **po pierwsze**, mobilne kontenery budowlane nie są budynkiem, ponieważ nie są trwale związane z gruntem,
- **po drugie**, mobilne kontenery budowlane nie są budowlą, ponieważ nie są wskazane w katalogu budowli w świetle przepisów Prawa budowlanego. Zgodnie z argumentacją składu orzekającego, wskazana definicja w kontekście przepisów prawa podatkowego nie może mieć charakteru otwartego,

---

<sup>14</sup> Wyrok TK z 13.9.2011 r., sygn. akt P-33/09, Legalis nr 366942.

<sup>15</sup> Art. 3 pkt 5 ustawy Prawo budowlane.

<sup>16</sup> Art. 29 ust. 1 pkt 12 ustawy Prawo budowlane.

- **po trzecie**, mobilne kontenery budowlane ze względu na przeznaczenie i pełnione funkcje są budowlanymi obiektami tymczasowymi. Przemawia za tym fakt, że o prawnopodatkowej kwalifikacji nie decyduje nazwa, ale jego rzeczywiste cechy, funkcje oraz przeznaczenie.

Komentowany wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego zasługuje na uwagę również z tego powodu, iż uwydatnia istotny problem niedoskonałości i wadliwości powiązań prawa podatkowego z prawem budowlanym. Należy pamiętać, że odwoływanie się w przepisach prawa, co do których obowiązuje wyższy standard jednoznaczności uregulowań do treści normujących zagadnienia o niższym standardzie może prowadzić do naruszenia zasad poprawnej legislacji<sup>17</sup>. Przykładem dobrze ilustrującym ułomność tych zależności są wydawane na niekorzyść podatnika interpretacje indywidualne. Tym samym, ufać należy, że pogląd zaprezentowany w omawianym wyroku nie tylko przyczyni się do ujednocnienia stanowisk organów podatkowych, ale także stanie się bodźcem do zmian w celu poprawy jakości przepisów prawa podatkowego.

## 5. Uwagi końcowe

Stan faktyczny komentowanego orzeczenia doskonale uwidacznia podstawowe problemy w zakresie opodatkowania. Właściwe określenie przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości przysparza wiele wątpliwości i problemów. Niepewność ustalenia przedmiotu opodatkowania powoduje ryzyko dla organów podatkowych, jak i samego podatnika, który jest zobowiązany do uiszczenia stosownych obciążeń fiskalnych. Wszelkie niejednoznaczności wynikają z mało precyzyjnych przepisów prawa oraz braku jednolitości poglądów organów podatkowych i judykatury. Nie ulega wątpliwości, że sprzeczność i niejasność przepisów prawa podatkowego uniemożliwia zachowanie równowagi pomiędzy celami fiskalnymi państwa, a ochroną praw podatnika. Dlatego też godzi się zaakcentować potrzebę stworzenia takich uregulowań prawnych, które nie będą budzić wątpliwości czy i w jakiej kwocie podatnik winien zapłacić podatek.

Komentowany wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego nie tylko stwarza podstawy do tego, aby ujednoczyć poglądy organów podatkowych i linię orzeczniczą w zakresie opodatkowania mobilnych kontenerów budowlanych, ale może być wzorem dla

---

<sup>17</sup> Wyrok TK z 13.9.2011 r., sygn. akt P-33/09, Legalis nr 366942.

tożsamyh rozstrzygnięć mając za podstawę inne, ale równie problematyczne z punktu widzenia natury interpretacyjnej, obiekty budowlane.

**Summary**

Presented gloss refers to The Supreme Administrative Court of 15.03.2016 (II FSK 84/14) concerning the taxation on the property tax. The main problem is the correct interpretation of the definition of mobile container building. The Supreme Administrative Court in its judgement clearly shows that the mobile container building is not a building, but they are temporary building structures. Consequently, mobile containers building are not taxed. In addition, in the context of this judgment a significant problem is the lack of precise tax law.

**Paulina Brejda**

Absolwentka Prawa (2016 r.) oraz Administracji (2016 r.) na Katolickim Uniwersytecie Lubelskim Jana Pawła II w Lublinie.