WBMiP III-312……………………….. Gdańsk, dnia ……………………….

**………………………………………………………..**

**INDYWIDUALNA INTERPRETACJA**

**PRAWA PODATKOWEGO**

Prezydent Miasta Gdańska działając na podstawie art. 14j § 1 i § 3 w zw. z art. 14b, art. 14c ustawy z dnia 29.08.1997 r.- Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201), po rozpatrzeniu wniosku ………………………, reprezentowanego przez pełnomocnika …………….., z dnia ………………… r. o udzielenie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu stosowania prawa podatkowego w indywidualnej sprawie, stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione w ww. wniosku w przedmiocie ustalenia prawnej podstawy określenia wartości budowli w zakresie:

1. (…) wartość budowli wzniesionych przez dzierżawców gruntów (…) nie będzie stanowić dla Spółki podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości- jest nieprawidłowe,
2. (…) wartość nakładów poniesionych przez dzierżawców na budowle już istniejące na wydzierżawionych gruntach, nie będzie stanowić dla Wnioskodawcy podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości (…)- jest prawidłowe

**W przedmiotowym wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny:**

…………………………, pismem z dnia …………. r., złożył wniosek o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego. Spółka opisując stan faktyczny sprawy wskazała, że jako podmiot zarządzający portem oddaje w dzierżawę niezabudowane grunty lub grunty zabudowane w chwili podpisania umowy. W oparciu o wyrażone w umowach dzierżawy zgody udzielone przez Podatnika, dzierżawcy wznoszą na wydzierżawionych gruntach nowe budynki, budowle lub też dokonują nakładów (rozbudowa, przebudowa) na obiekty istniejące w chwili zawarcia umów dzierżawy.

Nakłady ponoszone przez dzierżawców na budowę nowych lub rozbudowę istniejących obiektów nie stanowią środków trwałych Spółki, ani też nie zwiększają wartości środków trwałych posiadanych przez nią, gdyż zgodnie z przepisami ustawy o podatkach dochodowych tego rodzaju nakłady są kwalifikowane jako budowle/budynki wybudowane na cudzym gruncie albo inwestycje w obcych środkach trwałych, których amortyzacji podatkowej dokonywać mogą dzierżawcy, a nie ………………………..

Wnioskodawca wobec tak opisanego stanu faktycznego wskazał następujące pytania:

- Czy wartość budowli wzniesionych przez dzierżawców stanowi po stronie Spółki podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości?

- Czy wartość nakładów dokonanych przez dzierżawców na budowle istniejące na dzierżawionych im gruntach stanowi po stronie Spółki podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości?

Zdaniem Wnioskodawcy ani wartość budowli wzniesionych przez dzierżawców ani też wartość nakładów poniesionych przez nich na budowle już istniejące, nie będą stanowić po stronie Spółki podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

W przypadku budowli wzniesionych przez dzierżawców podatnikiem podatku od nieruchomości będzie właściciel gruntu (Spółka). Podatnikami nie mogą być dzierżawcy, gdyż nie są oni właścicielami ani posiadaczami samoistnymi wzniesionych przez siebie obiektów.

Uznanie Wnioskodawcy za podatnika podatku od nieruchomości od budowli wzniesionych przez dzierżawców nie oznacza jednak, zdaniem Wnioskodawcy, że powinien on nim być rzeczywiście obciążony w okresie trwania dzierżawy. Jednym z podstawowych elementów konstrukcyjnych podatku jest bowiem podstawa opodatkowania, a w tej analizowanej sytuacji nie można ustalić po stronie Spółki jako wydzierżawiającego.

Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych podstawą opodatkowania budowli lub ich części jest wartość, o której mowa w przepisach o podatku dochodowym, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne. Przepis ten odwołuje się do wartości początkowej budowli, która to wartość stanowi podstawę dokonywania odpisów amortyzacyjnych. Skoro ustawa o podatkach i opłatach lokalnych odwołuje się do wartości, która stanowi treść zapisów księgowych, to zdaniem Wnioskodawcy oznacza to, że chodzi oczywiście o zapisy księgowe podatnika, właściciela obiektu, a nie zapisy księgowe dzierżawców, do których podatnik nie ma dostępu.

Podstawa opodatkowania podatkiem od nieruchomości (jako odpowiadająca podstawie do dokonywania odpisów amortyzacyjnych) nie ulega zatem zwiększeniu o wartość nakładów dokonanych na budowlę przez inny podmiot niż podatnik podatku od nieruchomości. Budowle wzniesione przez dzierżawców nie posiadają w księgach podatkowych właściciela gruntu w ogóle żadnej wartości dla celów amortyzacji, gdyż amortyzacji takich budowli, jako budowli na cudzym gruncie, dokonuje, zgodnie z przepisami o podatku dochodowym, ten kto budowlę wzniósł. Brak wartości takiej budowli dla celów amortyzacji po stronie właściciela gruntu oznacza, że podstawa opodatkowania podatkiem od nieruchomości po jego stronie jest równa zeru.

Wnioskodawca powołując się na zasadę a minori ad maius (z mniejszego na większe) wskazał, iż skoro w orzecznictwie sądowym przyjmuje się, że nawet nakłady na ulepszenie środka trwałego dokonane przez osobę trzecią nie mogą zwiększać podstawy opodatkowania tego środka trwałego u jego właściciela, to tym bardziej podstawy takiej nie mogą stanowić nakłady na środek trwały wzniesiony od podstaw przez osobę trzecią i nie istniejący w ogóle w ewidencji rachunkowej i podatkowej właściciela.

Zdaniem Spółki powyższa argumentacja podyktowana jest również względami celowościowymi. Konieczność sięgnięcia przez podatnika do ksiąg rachunkowych kontrahentów oznaczałoby, że podatnik nie byłby w stanie w wiarygodny i w pewny dla siebie sposób ustalić podstawy opodatkowania. Gdyby nawet dzierżawcy udzielili właścicielowi informacji o faktycznie przyjętej przez siebie wartości budowli dla potrzeb amortyzacji, to właściciel nie ma żadnej możliwości, aby zweryfikować poprawność obliczenia tej wartości. Ponadto, zgodnie z przepisami ustaw o podatkach dochodowych, do wartości początkowej środków trwałych dla potrzeb amortyzacji wlicza się takie wydatki inwestycyjne, których wysokość jest w dużym stopniu uzależniona od indywidualnej sytuacji tego, kto je ponosi. Wnioskodawca wskazuje również, iż w przypadku dokonywania przez organ kontroli skarbowej weryfikacji prawidłowości sporządzenia ewidencji środków trwałych dzierżawców i jej zakwestionowania, właściciel tej budowli związany byłby decyzją, co do wartości danego środka trwałego, wydanej wobec osoby trzeciej. Decyzja taka wywierałaby bezpośrednie skutki dla jego zobowiązań podatkowych w podatku od nieruchomości.

Okoliczności te, zdaniem Wnioskodawcy, dodatkowo potwierdzają, że wartość amortyzacyjna obiektów, wynikająca z ksiąg innych niż podatnik podmiotów, nie może być uznawana za podstawę opodatkowania tych obiektów podatkiem od nieruchomości.

W ocenie Wnioskodawcy analogicznie jak do kwestii nakładów polegających na wznoszeniu nowej budowli należy podejść także do kwestii nakładów dokonanych przez dzierżawców na budowle, które istniały w chwili zawarcia umowy dzierżawy i zostały ulepszone przez dzierżawców. Wartość takich ulepszeń, zgodnie z przepisami ustaw o podatkach dochodowych, stanowi tzw. „inwestycję w obcych środkach trwałych”. Taki środek trwały (a tym samym wartość ulepszeń dokonanych przez dzierżawców) podlega amortyzacji po stronie dzierżawców i nie znajduje w ogóle odzwierciedlenia w księgach podatkowych wydzierżawiającego. Skoro tak, to nakłady dokonane na budowle przez ich dzierżawców nie powodują zwiększenia podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości po stronie wydzierżawiającego (podatnika podatku od nieruchomości).

………………….. oświadczył, że złożony wniosek dotyczy ustalania podstawy opodatkowania w okresie od roku ……….. i w tym zakresie nie toczy się wobec Spółki żadne zobowiązanie podatkowe, ani kontrola podatkowa, a kwestia stanowiąca przedmiot wniosku nie została rozstrzygnięta żadną decyzją, ani postanowieniem organu podatkowego.

Tut. organ podatkowy w dniu ……………….. r. wydał postanowienie Nr ……………….., odmawiając Wnioskodawcy wszczęcia postępowania w przedmiocie wydania indywidualnej interpretacji prawa podatkowego. Prezydent Miasta Gdańska, przywołując normę prawną wyrażoną w art. 14b § 5 Ordynacji podatkowej, wskazał, że poszczególne elementy przedstawionego we wniosku o wydanie interpretacji stanu faktycznego są spójne ze stanem faktycznym ustalonym i rozpatrywanym w toku prowadzonych postępowań w sprawie określenia ………………. wysokości zobowiązań podatkowych za lata ………………..

Postanowienie to zostało utrzymane w mocy przez postanowienie Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Gdańsku z dnia …………… r., sygn. SKO ………………. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku wydał w dniu ………….. wyrok, sygn. ……………, oddalając skargę …………………. na ww. postanowienie Samorządowego Kolegium Odwoławczego.

Naczelny Sąd Administracyjny rozpatrując skargę kasacyjną wydał wyrok z dnia ………. r., sygn. ……………., którym uchylił wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego sygn. ………….. oraz postanowienia organów obu instancji.

Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że rozstrzygnięcie zapadłe w ramach postępowania interpretacyjnego nie będzie dotyczyło spraw rozpatrywanych w postępowaniach podatkowych, a zatem opodatkowania za lata ……………., lecz opodatkowania za rok ……………… i lat następnych. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego podatnik ma prawo ubiegać się o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego.

**Prezydent Miasta Gdańska po rozpatrzeniu przedmiotowego wniosku, w świetle obowiązującego stanu prawnego, wyjaśnia co następuje.**

Zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 716), zwana dalej u.p.o.l., opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają: grunty, budynki lub ich części oraz budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Zgodnie z art. 3 ust. 1 u.p.o.l. podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące:

1. właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych,
2. posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych,
3. użytkownikami wieczystymi gruntu,
4. posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie:
5. wynika z umowy zawartej z właścicielem (…),
6. jest bez tytułu prawnego (….).

Ponadto, zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2) u.p.o.l., budowlę stanowi 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.

Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3) u.p.o.l. podstawę opodatkowania dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej (…) stanowi wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych- ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.

Ponadto, zgodnie z art. 4 ust. 3 u.p.o.l., jeżeli obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości od budowli, o których mowa w ust. 1 pkt 3, powstał w ciągu roku podatkowego- podstawą opodatkowania jest wartość stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji na dzień powstania obowiązku podatkowego.

Zgodnie z art. 4 ust. 6 u.p.o.l. jeżeli budowle lub ich części, o których mowa w ust. 5, zostały ulepszone lub zgodnie z przepisami o podatkach dochodowych nastąpiła aktualizacja wyceny środków trwałych- podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego następującego po roku, w którym dokonano ulepszenia lub aktualizacji wyceny środków trwałych.

Zgodnie z art. 16a ust. 2 pkt 1) i pkt 2) ustawy z dnia 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, zwanej dalej u.p.d.o.p., (Dz.U. z 2016 r. poz. 1888) amortyzacji podlegają:

- przyjęte do używania inwestycje w obcych środkach trwałych (…),

- budynki i budowle wybudowane na cudzym gruncie.

Natomiast, zgodnie z art. 16g ust. 1 pkt 1) i pkt 2) u.p.d.o.p., za wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych uważa się: w razie odpłatnego nabycia- cenę ich nabycia, w razie wytworzenia we własnym zakresie- koszt wytworzenia.

Tut. organ podatkowy po analizie przytoczonych przepisów prawa w pierwszej kolejności wyjaśnia, że ustawodawca w art. 3 u.p.o.l. wskazał zamknięty katalog osób i podmiotów objętych obowiązkiem podatkowym w podatku od nieruchomości. Zatem podmiot wypełniający przesłanki zakwalifikowania go do którejkolwiek z kategorii wskazanych w art. 3 u.p.o.l. jest zobowiązany do deklarowania i opłacania podatku od nieruchomości, z uwzględnieniem ustawowych wyłączeń lub zwolnień podatkowych.

Organ wskazuje również, że ustawodawca w art. 2 ust. 1 u.p.o.l. enumeratywnie wymienił wszystkie przedmioty opodatkowania podatkiem od nieruchomości, jak również w treści art. 1a ust. 1 u.p.o.l. zdefiniował pojęcia *„budynku”* oraz *„budowli”*, odsyłając przy tym w zakresie rozumienia pojęcia *„obiekt budowlany”* do przepisów prawa budowlanego.

Zgodnie z ugruntowaną linią orzeczniczą, uwzględniającą wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13.09.2011 r., sygn. P 33/09, za budowle w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych należy uznać obiekty wymienione expressis verbis w art. 3 pkt 3) ustawy z dnia 7.07.1994 r. Prawo budowlane (Dz.U. z 2016 poz. 290), 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) ww. ustawy, czyli pod warunkiem, że stanowią one całość techniczno- użytkową.

Jeżeli zatem dany obiekt wypełnia wskazane warunki podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Tut. organ podatkowy wyjaśnia również, że ustawodawca w art. 4 ust. 1 pkt 3) u.p.o.l. przy określaniu podstawy opodatkowania budowli posłużył się techniką odesłania, co oznacza, że określenie wartości budowli powinno opierać się w oparciu o przepisy ustaw regulujących kwestie odpowiednio podatku dochodowego od osób fizycznych lub osób prawnych. Powyższe zgodne jest z naczelnym postulatem wykładni systemowej tj. aby normy prawne interpretować w sposób nieprowadzący do powstania sprzeczności w ramach systemu prawa (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 31.01.2008 r., sygn. II FSK 1644/06 i wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 27.02.2013 r., sygn. III SA/Wa 2362/12, utrzymany w mocy przez wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5.11.2015 r., sygn. II FSK 2212/13).

Przyjmuje się, iż w przypadku budowli od których dokonuje się odpisów amortyzacyjnych podstawę ich opodatkowania podatkiem od nieruchomości stanowi wyłącznie wartość przyjęta do celów amortyzacji podatkowej. Jeżeli od danej budowli dokonuje się odpisów amortyzacyjnych organ podatkowy nie ma prawa przyjąć innej podstawy opodatkowania (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13.04.2011 r., sygn. II FSK 2027/09 i wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 14.07.2011 r., sygn. I SA/Ol 440/11). Jeżeli zatem od budowli dokonywane są odpisy amortyzacyjne to podstawę opodatkowania stanowi wartość, o której mowa w podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne. Nie ma przy tym znaczenia, że podmiotem wykonującym odpisy amortyzacyjne nie jest podatnik podatku od nieruchomości. Art. 4 ust. 1 pkt 3) u.p.o.l. nie wskazuje, że wartość amortyzacyjna stanowi podstawę opodatkowania jedynie wtedy, gdy odpisów amortyzacyjnych dokonuje podatnik.

**1. Budowle wybudowane na cudzym gruncie**

Zgodnie z przytoczonym powyżej art. 16a ust. 2 pkt 2) u.p.d.o.p. amortyzacji podlegają budynki i budowle wybudowane na cudzym gruncie. Ww. przepis dotyczy sytuacji, gdy podatnik podatku dochodowego, niebędący właścicielem gruntu, obejmując go na określony czas we władanie np. na podstawie umowy dzierżawy lub najmu, przewidującej zgodę właściciela gruntu na wybudowanie na nim budynku, czy budowli, realizuje taką budowę dla celów swojej działalności. W takim przypadku budynki i budowle, wybudowane i wykorzystywane przez dzierżawcę/najemcę nie stanowią jego własności, mimo poniesienia przez niego nakładów na ich wybudowanie, lecz stanowią jedynie jego środek trwały podlegający amortyzacji na podstawie art. 16a ust. 2 pkt 2) u.p.d.o.p. (por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 3.02.2016 r., sygn. I SA/Gd 1208/15 oraz wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 20.02.2012 r., sygn. III SA/Wa 782/11).

Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 1) i pkt 3) u.p.o.l. podatnikami podatku od nieruchomości są m.in. właściciele nieruchomości lub obiektów budowlanych oraz użytkownicy wieczyści gruntu. Oddanie nieruchomości lub obiektu budowlanego w posiadanie innej osobie, na podstawie np. umowy najmu, czy dzierżawy, nie powoduje zmiany osoby podatnika, gdyż katalog podatników podatku od nieruchomości ściśle określa ww. przepis prawa.

Wnioskodawca jest użytkownikiem wieczystym gruntu i właścicielem budowli wzniesionych przez dzierżawców. Wobec czego, zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 1) i pkt 3) u.p.o.l., jest podatnikiem podatku od nieruchomości w przedmiocie gruntu (jako użytkownik wieczysty) i budowli (jako właściciel). Budowle ujęte są w ewidencjach środków trwałych dzierżawców i przez nich amortyzowane. Zatem wypełniona została norma prawna wyrażona w art. 4 ust. 1 pkt 3) u.p.o.l.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 20.02.2012 r., sygn. III SA/Wa 782/11, orzekając w zbieżnym stanie faktycznym, podkreślił, że okoliczność wykazywania przez najemców (dzierżawców) budowli w swoich ewidencjach środków trwałych nie determinuje obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości po stronie najemców (dzierżawców). Zgodnie bowiem z utrwalonym w doktrynie stanowiskiem, opodatkowanie dochodu z nieruchomości jest domeną podatków dochodowych, a posiadanie tejże nieruchomości - podatków majątkowych. Powyższe oznacza zatem, że za niewłaściwy należy uznać podgląd, iż budowle są przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości jedynie wówczas, gdy stanowią środki trwałe właściciela.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Opolu w wyroku z dnia 23.11.2016 r., sygn. I SA/Op 383/16, orzekł również *„Kwestie związane z prawem własności budynków i budowli, jak również dotyczące przedmiotu zobowiązanego do uiszczenia podatku od nieruchomości wynikają z przepisów prawa mających moc bezwzględnie obowiązującą i nie mogą być modyfikowane wolą stron w ramach swobody umów cywilnoprawnych”.*

Za niewłaściwy należy również uznać pogląd, zgodnie z którym w przypadku, gdy dany obiekt budowlany nie znajduje się w ewidencji środków trwałych właściciela gruntu, lecz jedynie podmiotu, który go wybudował, przedmiot opodatkowania stanowi jedynie grunt. Przyjęcie ww. poglądu za prawidłowy mogłoby bowiem skutkować próbami optymalizacji podatkowej, poprzez tworzenie przez właścicieli gruntu podmiotów zależnych, w celu zawierania z nimi umów dzierżawy gruntu i wybudowania przez te podmioty budowli lub budynków (por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 19.05.2015 r., sygn. I SA/Gd 485/15).

Wnioskodawca we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego wskazał, iż w jego ocenie wartość budowli wzniesionych przez dzierżawców nie może stanowić dla Spółki podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Tut. organ podatkowy nie zgadzając się z powyższym stanowiskiem wskazuje, że zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3) u.p.o.l. podstawę opodatkowania dla budowli lub ich części stanowi wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1  stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku.

W przypadku budowli, od których dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, podstawę ich opodatkowania podatkiem od nieruchomości stanowi wyłącznie wartość przyjęta do celów amortyzacji podatkowej. Jeżeli od danej budowli dokonuje się odpisów amortyzacyjnych organ podatkowy nie ma prawa przyjąć innej podstawy opodatkowania.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 13.04.2011 r., sygn. II FSK 2027/09, orzekł

*„(…) Przepisy te nie dopuszczają bowiem sytuacji, w której podatnik może ustalać wartość początkową budowli odmiennie dla celów podatków dochodowych, odmiennie dla celów podatku od nieruchomości, przyjmując wartość rynkową budowli (…). Zasadą jest, że podstawę opodatkowania budowli stanowi ich wartość ustalona na 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku. Użyte przez ustawodawcę sformułowanie „wartość ustalona na 1 stycznia roku podatkowego” wskazuje jednoznacznie, że chodzi tu o „wartość stanowiącą podstawę obliczania amortyzacji” na potrzeby podatkowe, którą określa ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Podkreślenia wymaga, że art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. stanowi, że podstawę opodatkowania stanowi wartość. Zatem ustawodawca dla celów podatku od nieruchomości nie nakazuje ustalać podstawy opodatkowania, wskazuje pewien określony stan faktyczny „wartość budowli”, od którego należy obliczyć podatek stanowiący wskazany w ustawie procent tej wartości”.*

Nie ma przy tym znaczenia, że podmiotem wykonującym odpisy amortyzacyjne nie jest właściciel budowli, będący podatnikiem podatku od nieruchomości (por. R. Dowgier, L. Etel, B. Pahl, M. Popławski, Leksykon podatków i opłat lokalnych, ABC, str. 156). Powyższe wynika z analizy treści art. 4 ust. 1 pkt 3) u.p.o.l., w którym ustawodawca nie zastosował jakichkolwiek zastrzeżeń w tym zakresie, pamiętając również przy tym, że te same budowle nie mogą być ujęte w ewidencji środków trwałych zarówno ich właściciela (podatnika podatku od nieruchomości), jak i dzierżawcy, który je wybudował. Wynika to z ustawowego zakazu dokonywania podwójnych odpisów amortyzacyjnych od tych samych wartości (por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 14.05.2013 r., sygn. I SA/Gd 252/13).

Za niewłaściwy należy uznać również pogląd, zgodnie z którym w przypadku, gdy na dzierżawionym gruncie wybudowany został przez dzierżawcę obiekt budowlany, przedmiot opodatkowania stanowi jedynie grunt (por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku 19.05.2015 r., sygn. I SA/Gd 485/15).

Tut. organ podatkowy odnosząc się do argumentacji Wnioskodawcy dotyczącej braku możliwości wiarygodnego ustalenia wartości budowli stanowiących środki trwałe dzierżawców, którzy je wybudowali, wskazuje, iż w ocenie organu skoro ustawodawca w przepisach ustawy o podatku dochodowym przewidział możliwość ujęcia przez inne osoby w swojej ewidencji środków trwałych i amortyzowania obiektów wybudowanych na cudzym gruncie (a co za tym idzie będących własnością właściciela gruntu) to obowiązkiem stron umowy jest takie uregulowanie kwestii przekazywania informacji dotyczących podstawy opodatkowania budowli/budynków, aby podmiot amortyzujący ww. obiekty nie utrudniał ich właścicielowi realizacji obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości. To wydzierżawiający, jako właściciel gruntu, decyduje, czy dany grunt oddać w dzierżawę, a także na jaką działalność ma być ten grunt przeznaczony. W umowie dzierżawy ma możliwość zabezpieczenia prawidłowego wywiązania się ze swoich obowiązków podatkowych.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w wyroku z dnia 25.04.2012 r., sygn. I SA/GL 1078/11 wskazał, iż *„(…) skoro na podatniku ciąży obowiązek prawidłowego określenia wartości budowli podlegających opodatkowaniu, to tym samym - dla potrzeb wymiaru podatku od nieruchomości - musi on dysponować wiedzą w tym zakresie (…). Prowadzenie ewidencji środków trwałych oraz ujmowanie w tej ewidencji wartości dla celów podatku dochodowego nie wyłącza obowiązków nałożonych na podatnika przepisami ustawy o podatkach i opłatach lokalnych”.*

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku w wyroku z dnia 19.05.2015 r., sygn. I SA/Gd 485/15, orzekając w zbieżnym stanie faktycznym, wyjaśnił również *„(…) spółka nie może uchylać się od płacenia podatków, tylko z tego powodu, że jej zdaniem, być może nie będzie miała dostępu do ksiąg podatkowych podatnika, któremu ma zamiar wydzierżawić grunt. Rację ma organ podatkowy wskazując, że przedsiębiorca konstruując umowę cywilnoprawną (zgodnie z zasadą swobody umów) ma możliwość zawarcia w niej takich postanowień dyspozytywnych, które zabezpieczyłyby jego interesy (w tym interesy prawno- podatkowe), w szczególności określiłyby sposób wglądu w księgi podatkowe w celu obliczenia prawidłowej wartości dla celów podatku od nieruchomości”.*

Zbieżny pogląd wyraził także Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku w wyroku z dnia 3.02.2016 r., sygn. I SA/Gd 1208/15.

Nie można również zgodzić się z Wnioskodawcą, iż w przypadku, gdy podatnik podatku od nieruchomości nie posiada w swojej ewidencji środków trwałych budowli podlegających opodatkowaniu, lecz posiadają je dzierżawcy, którzy wybudowali te obiekty, to wartość do opodatkowania wynosi „0”. Należy bowiem wskazać, że treść art. 4 u.p.o.l. reguluje zasady ustalenia podstawy opodatkowania. Przepis ten jest jednak służebny do art. 2 ust. 1 pkt 3) u.p.o.l., który rozstrzyga o tym, od jakich budowli należy zapłacić podatek od nieruchomości. L. Etel, R. Dowgier w artykule „Gdy odpisów dokonuje dzierżawca” Rzeczpospolita z dnia 29.03.2013 r., str. D4, wskazali, że *„Zakładając racjonalność ustawodawcy, nie można art. 4 u.p.o.l. czytać w ten sposób, że wprowadza on wyłom od zasady opodatkowania budowli. Przepis ten jest bowiem kompletny, ponieważ wskazuje sposób ustalenia podstawy opodatkowania dla wszystkich budowli podlegających opodatkowaniu. Byłaby to bowiem interpretacja prowadząca do wykreowania sprzeczności na gruncie ustawy. Z jednej strony ustawodawca rozstrzyga o tym, jakie budowle podlegają opodatkowaniu, a z drugiej nie wskazuje zasad ustalania podstawy opodatkowania w odniesieniu do budowli, co do których wcześniej rozstrzygnął, że podlegają opodatkowaniu”.*

Ustawodawca jednoznacznie w art. 4 u.p.o.l. określił, że podstawę opodatkowania stanowi wartość, o której mowa w podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne. Bez znaczenia jest przy tym, że podmiotem wykonującym odpisy amortyzacyjne nie jest podatnik podatku od nieruchomości. Należy bowiem wskazać, iż podatek od nieruchomości i podatek dochodowy mają różne przedmioty opodatkowania. Przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód, a podatkowi od nieruchomości podlega posiadanie nieruchomości. Dlatego w zakresie podatku dochodowego istotne jest, kto poniósł wydatek związany z przychodami i zasadne jest przyznanie dzierżawcy prawa do amortyzacji poniesionych nakładów. W zakresie podatku od nieruchomości istotna jest wartość budowli przyjęta do celów amortyzacyjnych. Zatem mając na uwadze art. 4 ust. 1 pkt 3) u.p.o.l. zasadne jest przyjąć, że wartość amortyzacyjna budowli wynikająca z ewidencji środków trwałych dzierżawców, którzy ponieśli nakłady na ich budowę, stanowi podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości za dany rok.

Mając powyższe na uwadze należy uznać za nieprawidłowe stanowisko Wnioskodawcy, że wartość amortyzacyjna budowli wzniesionych przez dzierżawców na gruntach będących w użytkowaniu wieczystym Wnioskodawcy, nie będzie dla Wnioskodawcy stanowić podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

**2. Budowle stanowiące inwestycje w obcych środkach trwałych**

Zgodnie z art. 16a ust. 2 pkt 1) u.p.d.o.p. amortyzacji podlegają przyjęte do używania inwestycje w obcych środkach trwałych. Instytucja ta polega na poniesieniu wydatków na ulepszenie, przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację, czy modernizację środka trwałego (obiektu), niestanowiącego własności podatnika podatku dochodowego i niezaliczonego do jego majątku. Inwestycja w obcym środku trwałym może być poniesiona wyłącznie w przypadku, gdy w momencie ponoszenia tego kosztu środek trwały jest kompletny i zdatny do użytku (por. M. Wilk w Komentarzu do art. 16a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, System Informacji Prawnej Lex).

Inwestycją w obcym środku trwałym nie może być budynek, czy budowla wybudowane na cudzym gruncie, wobec odrębnego wymienienia tej kategorii składników majątku w art. 16a u.p.d.o.p. (por. P. Małecki, M. Mazurkiewicz, Komentarz do art. 16a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, System informacji prawnej Lex). Skoro inwestycja ma być dokonana w obcym środku trwałym, to środek ten stanowić musi własność innej osoby i być użytkowany przez osobę trzecią na podstawie np. umowy dzierżawy lub najmu.

Inwestycja w obcym środku trwałym stanowi odrębny od nieruchomości środek trwały, ujęty jest on w ewidencji środków trwałych podmiotu, który poniósł koszt realizacji tej inwestycji i dokonuje od tego kosztu odpisów amortyzacyjnych. Zatem koszt poniesionego nakładu na modernizację, rozbudowę itd. istniejącego środka trwałego (np. budowli) nie może być ujęty w ewidencjach środków trwałych 2 podmiotów tj. właściciela istniejącego środka trwałego, jak i podmiotu, który poniósł koszt ulepszenia, przebudowy, rozbudowy itp.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 13.12.2016 r., sygn. I FSK 255/15, wskazał *„Zatem z przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wynika, że inwestycje w obcych środkach trwałych są traktowane odrębnie od środków trwałych, w których są dokonywane te inwestycje. W konsekwencji nie można uznać, że środek trwały powstały wskutek inwestycji w obcym środku trwałym będącym np. nieruchomością również stanowi nieruchomość”.*

Zgodnie z dyspozycją ustawodawcy, wskazaną w art. 4 ust. 1 pkt 3) u.p.o.l., podstawą opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli jest ich wartość amortyzacyjna. Zatem podstawą opodatkowania danej budowli nie może być wartość inna niż wynikająca z ewidencji środków trwałych, w której została ujęta. Istniejąca budowla oddana do używania osobie trzeciej pozostaje w ewidencji środków trwałych jej właściciela, który dokonuje od jej wartości początkowej odpisów amortyzacyjnych. Przy czym wartość początkowa budowli ujęta w księgach rachunkowych właściciela budowli nie obejmuje wartości nakładu (wydatku) poniesionego przez osobę trzecią na ulepszenie, przebudowę rozbudowę itd. tej budowli. Podmiot, który dokonał nakładu na modernizację, rozbudowę itd. tej budowli ujmuje nakład w swojej ewidencji środków i dokonuje od wartości dokonanego nakładu odpisów amortyzacyjnych. Jak organ wskazał powyżej ta sama wartość nie może być ujęta w ewidencji środków trwałych właściciela i osoby trzeciej, która poniosła koszt modernizacji, rozbudowy itd. danej budowli, gdyż za niedopuszczalne uznaje się dokonywanie podwójnych odpisów amortyzacyjnych od tych samych wartości.

Skoro zatem przepis art. 4 ust. 1 pkt 3) u.p.o.l. nakazuje przyjąć jako podstawę opodatkowania budowli jej wartość amortyzacyjną, to za tę wartość należy przyjąć wartość początkową budowli ustaloną na 1 stycznia danego roku, bez nakładu poniesionego przez osobę trzecią na tę budowlę. Przy czym należy pamiętać, że w przypadku, gdy dana budowla wraz z dokonanym nakładem, powróci do właściciela, wartość nakładu zostanie ujęta w ewidencji środków trwałych właściciela, zwiększając podstawę opodatkowania budowli (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 31.01.2008 r., sygn. II FSK 1644/06 oraz wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13.10.2015 r., sygn. III SA/Wa 743/15).

Należy zatem zgodzić się z Wnioskodawcą, iż wartość nakładów poniesionych przez dzierżawców na rozbudowę, przebudowę itd. budowli istniejącej w chwili zawarcia umowy dzierżawy i ujętych w ewidencjach środków trwałych tych dzierżawców, nie stanowi dla Wnioskodawcy podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli.

Interpretacja dotyczy zdarzenia przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

Zaznacza się także, że zgodnie z art. 14b § 3 ustawy Ordynacja podatkowa, składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego, którym organ jest ściśle związany. Wnioskodawca ponosi ryzyko związane z ewentualnym błędnym lub nieprecyzyjnym przedstawieniem we wniosku opisu stanu faktycznego. Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, o ile rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem faktycznym podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona odpowiedź traci swą aktualność.

W myśl art. 14na O.p. w zw. z art. 119a O.p. ochrona wynikająca z indywidualnych interpretacji prawa podatkowego jest wyłączona w zakresie stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

**POUCZENIE**

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku, Aleja Zwycięstwa 16/17, 80-219 Gdańsk.

Zgodnie z przepisami ustawy z dnia 30.08.2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2017 r poz. 718) skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego wnosi się w terminie 30 dni od dnia doręczenia skarżącemu indywidualnej interpretacji prawa podatkowego. Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi na adres: Prezydent Miasta Gdańska, ul. Nowe Ogrody 8/12, 80-803 Gdańsk.

**6042 Gry losowe i zakłady wzajemne, Wyłączenie sędziego, Minister Finansów, Oddalono zażalenie, II GZ 507/13 - Postanowienie NSA z 2013-09-20, Centralna Baza Orzeczeń Naczelnego (NSA) i Wojewódzkich (WSA) Sądów Administracyjnych, Orzecznictwo NSA i WSA**