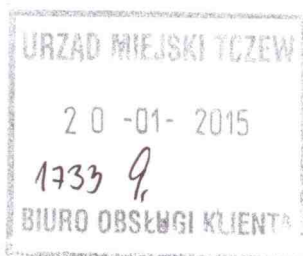


Archiwizacja 31.01.2015

Strona:

[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]



p. G. Lemański
21.01.2015

Gdańsk, dnia 13 stycznia 2015 r.

H. Kulas
20.01.2015



Do
Prezydenta
Miasta Tczewa
ul. Plac Marszałka Józefa Piłsudskiego 1
83-110 Tczew

WNIOSEK O WYDANIE INTERPRETACJI INDYWIDUALNEJ PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Działając w imieniu [REDACTED]
Gdańsku [dalej: **Spółka, Wnioskodawca**], jako jej członek zarządu uprawniony do samodzielnej reprezentacji, na podstawie art. 14j ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – ordynacja podatkowa, wnoszę o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego w zakresie dotyczącym ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych.

ZDARZENIE PRZYSZŁE

Spółka planuje nabyć nieruchomość gruntową na terenie miasta Tczew i zamierza oddać ją w dzierżawę podmiotowi będącemu przedsiębiorcą. W oparciu o zgodę, jaka zostanie wyrażona w umowie dzierżawy, dzierżawca wzniesie na tym gruncie nową budowlę, która będzie trwale związana z tym gruntem.

Nakłady ponoszone przez dzierżawcę na budowę nowej budowli nie będą stanowić środków trwałych Spółki ani też nie zwiększają wartości środków trwałych posiadanych przez Spółkę, gdyż, zgodnie z przepisami właściwych ustaw o podatkach dochodowych, tego rodzaju nakłady będą kwalifikowane jako budowle wybudowane na cudzym gruncie, których amortyzacji podatkowej dokonywać może dzierżawca a nie Spółka.

PYTANIE DO POWYŻSZEGO ZDARZENIA PRZYSZŁEGO:

Czy wartość budowli, jakie zostaną wzniesione przez dzierżawcę, stanowić będzie po stronie Spółki podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości?

STANOWISKO WNIOSKODAWCY

Zdaniem Wnioskodawcy wartość budowli wzniesionych przez dzierżawcę nie będzie stanowić dla Spółki podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Wniosek taki wynika z następujących argumentów.

Z punktu widzenia cywilnoprawnego, budowla wzniesiona przez dzierżawców na gruncie należącym do Spółki, stanowić będą własność Spółki (art. 48 kodeksu cywilnego).

Zgodnie z art. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych [„UOPL”], podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nie posiadające osobowości prawnej, będące:

- a) właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych – z tym zastrzeżeniem, że jeśli przedmiot opodatkowania znajduje się w posiadaniu samoistnym, to obowiązek podatkowy ciąży na posiadaczu samoistnym,
- b) posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych,
- c) użytkownikami wieczystymi gruntów,
- d) posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie:
 - i. wynika z umowy zawartej z właścicielem, Agencją Własności Rolnej Skarbu Państwa lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości,
 - ii. jest bez tytułu prawnego, z zastrzeżeniem jednak, że w przypadku przedmiotów opodatkowania wchodzących w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa lub będących w zarządzie Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe obowiązek podatkowy ciąży odpowiednio na jednostkach organizacyjnych Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa i jednostkach organizacyjnych Lasów Państwowych, faktycznie władających nieruchomościami lub obiektami budowlanymi.

Powyższy katalog podmiotów, na których może ciążyć obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości jest zamknięty a zatem żaden inny, nie wymieniony powyżej, podmiot nie może być podatnikiem tego podatku (pomijamy tutaj kwestię opodatkowania lokali).

Jak wynika z UOPL, w przypadku obiektów budowlanych (obejmujących zarówno budynki jak i budowle) obowiązek podatkowy wiązać się może albo z własnością albo z posiadaniem takich obiektów, przy czym w zależności od przypadku wchodzić może w grę posiadanie samoistne lub także posiadanie zależne.

Zgodnie z przepisami UOPL, właściciel obiektów budowlanych należy do katalogu podmiotów będących podatnikami podatku od nieruchomości. Podatnikiem takim w analizowanej sytuacji nie jest dzierżawca, gdyż nie jest ani właścicielem ani posiadaczem samoistnym wniesionych przez siebie obiektów. Skoro obiekty wzniesione przez dzierżawcę stanowią własność właściciela gruntu, który jest przedmiotem dzierżawy, to należy także konsekwentnie przyjąć, że dzierżawca nie należy do kategorii „posiadacze obiektów budowlanych, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego”, gdyż jest on wprawdzie posiadaczem, ale obiektów stanowiących własność właściciela gruntu. Prowadzi to do wniosku, że w analizowanej sytuacji podatnikiem w odniesieniu do budowli wzniesionych przez dzierżawców jest właściciel gruntu (Spółka).

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

Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 UOPL, podstawą opodatkowania budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej jest, zasadniczo, 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. Przepis ten odwołuje się do wartości początkowej budowli, która to wartość stanowi podstawę dokonywania odpisów amortyzacyjnych. Skoro UOPL 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 dzierżawcy, do których podatnik nie ma dostępu (tak wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2008 r., sygn. akt II FSK 1645/06; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 20 czerwca 2006 r., sygn. akt I SA/Wr 993/05; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 9 marca 2010 r., sygn. akt I SA/Gl 883/09). 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. Tymczasem zauważyć należy, że budowla wzniesiona przez dzierżawcę nie posiada w księgach podatkowych właściciela gruntu w ogóle żadnej wartości dla celów amortyzacji, gdyż amortyzacji takiej budowli, jako budowli na cudzym gruncie, dokonuje, zgodnie z przepisami o podatkach dochodowych, ten, kto tę budowlę wznosił (dzierżawca). Brak wartości takiej budowli dla celów amortyzacji po stronie właściciela gruntu oznacza, że podstawa opodatkowania podatkiem od nieruchomości jest po jego stronie równa zeru.

We wskazanym wyżej wyroku z dnia 31 stycznia 2008 r. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził:

„Zwiększenie (o nakłady najemcy) wartości początkowej nieruchomości dla celów podatku od nieruchomości będzie możliwe dopiero w sytuacji, gdy nieruchomość „powróci” do podatnika. Brak szczegółowej regulacji w tym zakresie nie uzasadnia zastosowania wykładni rozszerzającej. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że zawsze wtedy, gdy możliwe jest takie tłumaczenie przepisu, aby był on zgodny z Konstytucją i nie prowadził do naruszenia konstytucyjnej zasady zaufania

obywatela do państwa należy z tej możliwości skorzystać. "Wartość początkowa" jest, wyjąwszy wypadek ulepszenia środka trwałego, kategorią stabilną. Dzięki swej stabilności umożliwia realizację zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa. Podatek od nieruchomości, jak słusznie zauważył organ odwoławczy, a czego nie kwestionowała Spółka, był (jest) podatkiem od posiadania majątku, który w czasie w sposób naturalny ulega przewartościowaniu. Ustawodawca – jak to zasadnie stwierdził WSA – normując podatek mógł jednak ten fakt pominąć, przyjęc założenie inne, przy którym podstawa opodatkowania nie odzwierciedlała rzeczywistej wartości majątku poddanego opodatkowaniu. W rezultacie ustawodawca uznał, że podstawę opodatkowania będzie stanowiła wartość początkowa budowli, równa wartości nominalnej. Ustawodawca dał temu wyraz przez wyłączenie wpływu amortyzacji na wartość początkową budowli, a także wartości nakładów poczynionych przez podmiot korzystający z nieruchomości. Nie można więc było z wyraźną niekorzyścią dla podatnika przyjmować, że ustawodawca nakazywał uwzględniać wzrost wartości."

Na tle tego wyroku organy podatkowe podnoszą czasem okoliczność, że wydany został on na kanwie stanu faktycznego, w którym w chwili zawarcia umowy dzierżawy na dzierżawionym gruncie istniała już budowla a dzierżawca dokonał tylko jej ulepszenia (co doprowadziło do zwiększenia jej wartości). Ta okoliczność, zdaniem organów podatkowych, ma podważać zasadność zastosowanej tam wykładni prawa do sytuacji, w której dzierżawca wznosi od podstaw nowy obiekt. Argument taki jest jednak niezasadny, bo zgodnie z regułą wykładni *a minori ad maius* (z mniejszego na większe) skoro orzecznictwo sądowe uznaje, 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.

Niezależnie od argumentów podnoszonych w orzecznictwie sądowym, stanowisko prezentowane przez Wnioskodawcę (zarówno w odniesieniu do podstawy opodatkowania budowli wzniesionych przez dzierżawców jak i przez nich ulepszonych) uzasadnione jest także względami celowościowymi. Trzeba bowiem zauważyć, jakie byłyby konsekwencje uznania, że podstawę opodatkowania budowli po stronie właściciela gruntu tworzą nakłady dokonane przez podmiot trzeci (dzierżawcę). Konieczność sięgnięcia przez podatnika do ksiąg podatkowych jego kontrahenta oznaczałaby, że podatnik w istocie nie byłby w stanie w wiarygodny i pewny dla siebie sposób ustalić podstawy opodatkowania. Podatek od nieruchomości dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą jest podatkiem ustalany na podstawie samoobliczenia a zatem to na podatniku spoczywa obowiązek prawidłowego określenia podstawy opodatkowania i kwoty podatku. Ustawodawca, nakładając taki obowiązek, musi uwzględniać realną możliwość jego wykonania przez podatnika. To wykonanie jest realnie możliwe, gdy podatnik ustala podstawę opodatkowania w oparciu o własne księgi podatkowe i wynikające z nich zapisy a nie jest możliwe, gdyby podatnik miał ustalać podstawę opodatkowania w oparciu o księgi podatkowe innego podmiotu. Trzeba bowiem zauważyć, że podstawę opodatkowania ustala się w wysokości wartości budowli stanowiącej podstawę obliczania amortyzacji w danym roku. Podstawą tą jest zatem wartość, która faktycznie stanowi podstawę do obliczania amortyzacji przez podmiot, który tej amortyzacji w danym roku dokonuje a nie hipotetyczna wartość, którą właściciel (podatnik) ustaliłby, gdyby sam wybudował dany obiekt. Gdyby zatem przyjąć, że nakłady dokonane na nieruchomość gruntową przez jej dzierżawcę i

polegające na wybudowaniu na niej budowli tworzą u właściciela podstawę do opodatkowania podatkiem od nieruchomości, to właściciel ten musiałby przyjąć za tę podstawę widniejącą w księgach podatkowych dzierżawcy wartość tej budowli do amortyzacji. Właściciel gruntu tej wartości jednak nie zna i znać nie może, bo nie ma dostępu do ksiąg podatkowych dzierżawcy. Oczywiście właściciel mógłby wystąpić do dzierżawcy z pytaniem (prośbą) o podanie tej wartości, lecz dzierżawca nie musiałby na to pytanie udzielić odpowiedzi lub mógłby udzielić odpowiedzi niezgodnej z prawdą. Właściciel mógłby oczywiście zastrzec sobie w umowie prawo do żądania tego rodzaju informacji i obwarować je np. zapłatą kar umownych, lecz nadal polegać musiałby na odpowiedzi udzielonej przez dzierżawcę. Dzierżawca mógłby też, nie zważając na kary umowne, mimo wszystko nie udzielić odpowiedzi a właściciel nie miałby żadnego prawnego instrumentu, by tę odpowiedź wyegzekwować i nie miałby możliwości ustalenia podstawy opodatkowania.

Trzeba pamiętać, że właściciel nie ma uprawnień organu podatkowego i jego pozycja prawna wobec dzierżawcy jest pozycją równoprawnego podmiotu, który nie ma administracyjnych instrumentów wymuszenia podania mu potrzebnych informacji a dzierżawca, podając nawet świadomie fałszywą odpowiedź, nie ponosi za to odpowiedzialności karnej. W skrajnej sytuacji dzierżawca mógłby poinformować właściciela, że wartość budowli dla potrzeb amortyzacji wynosi np. 1 złoty i właściciel nie miałby żadnej możliwości zakwestionować tej wartości ani ustalić jej w innej wysokości. Gdyby nawet dzierżawca udzielił właścicielowi informacji o faktycznie przyjętej przez siebie wartości budowli dla potrzeb amortyzacji, to właściciel nie ma żadnej możliwości, aby zweryfikować poprawność obliczenia tej wartości. Trzeba zauważyć, że UOPL nakazuje przyjąć za podstawę opodatkowania wartość budowli ustaloną w oparciu o przepisy o amortyzacji środków trwałych a więc w zgodzie z tymi przepisami. Proces ustalania wartości środków trwałych, szczególnie tych nietypowych czy będących wynikiem skomplikowanego procesu inwestycyjnego, jest procesem bardzo trudnym i wymaga wzięcia pod uwagę bardzo wielu elementów (np. rozstrzygnięcia jakie wydatki wchodzi do wartości początkowej a jakie nie, w jaki sposób ustalić wartość wydatków ponoszonych w walutach obcych, itp.). Właściciel nieruchomości, mając od dzierżawcy informację o ostatecznie ustalonej wartości dla potrzeb amortyzacji, nie ma możliwości zweryfikowania dokonanych obliczeń a to na nim ciąży obowiązek prawidłowego podania podstawy opodatkowania. I to właściciel a nie dzierżawca ponosiłby w takiej sytuacji wszelkie negatywne konsekwencje zaległości w podatku od nieruchomości, gdyby okazało się, że wartość ustalona przez dzierżawcę była błędna.

Trzeba wreszcie zauważyć, że zgodnie z przepisami ustaw o podatkach dochodowych, do wartości początkowej środków trwałych dla potrzeb amortyzacji wlicza się także takie wydatki inwestycyjne, których wysokość jest w dużym stopniu uzależniona od indywidualnej sytuacji tego, kto je ponosi. Zaliczyć tu można przede wszystkim koszty finansowe – prowizje i odsetki od kredytów inwestycyjnych, naliczone w okresie inwestycji, które zalicza się do wartości początkowej środków trwałych. Wysokość tych kosztów jest zależna między innymi od standingu finansowego tego, kto korzysta z finansowania i może być zupełnie inna (np. dużo wyższa) dla dzierżawcy niż byłaby dla właściciela. Gdyby zatem przyjąć, że właściciel ustala podstawę opodatkowania w oparciu o koszty finansowe poniesione przez dzierżawcę, prowadziłoby to do oderwania jego obciążeń podatkowych od jego indywidualnej sytuacji i wpływu na wytworzony przedmiot opodatkowania.

Trzeba zauważyć, że w orzecznictwie sądowym dominuje pogląd, że organy właściwe w sprawach podatku od nieruchomości są, dla potrzeb wymiaru tego podatku, związane wartością budowli określoną na potrzeby amortyzacji a jej weryfikacji dokonywać może tylko organ właściwy w sprawie podatku dochodowego. Przyjęcie więc, że podstawę opodatkowania po stronie właściciela gruntu stanowi wartość amortyzacyjna budowli widniejąca w księgach dzierżawcy, prowadziłoby do tego, że wartością tą związany jest także podatnik (Strona), który nie ma żadnego wpływu na jej ustalenie. Oznacza to, że dla podatnika (Strony) podstawa opodatkowania wynikałaby ze zdarzeń, w których nie uczestniczy (bo to nie on buduje budowlę). Co więcej, skoro wartość amortyzacyjna budowli może podlegać weryfikacji przez organ właściwy w sprawie podatku dochodowego a przecież weryfikacja ta dokonywana byłaby w postępowaniu kontrolnym, w którym podatnik (Strona) nie uczestniczyłby (postępowanie kontrolne wobec dzierżawcy), oznaczałoby to, że **podatnik (Strona) związany byłby treścią decyzji, co do tej wartości wydanej wobec osoby trzeciej (dzierżawcy)**. Podatnik (Strona) nie miałby żadnych możliwości kwestionowania dokonanych w ten sposób ustaleń, mimo, że decyzja taka wywierałaby bezpośrednie skutki dla jego zobowiązań podatkowych w podatku od nieruchomości. Sytuacja taka nie może zostać zaakceptowana z punktu widzenia praworządności i stanowi to dodatkowy argument przemawiający za tym, że u podatnika (Strony) podstawę opodatkowania budowli stanowić może tylko ta wartość amortyzacyjna takiej budowli, która wynika z jego własnych ksiąg podatkowych.

Istotne dla sprawy jest także to, że interesy podmiotu dokonującego amortyzacji i podmiotu mającego zostać obciążonym podatkiem od nieruchomości ustalonym od podstawy amortyzacji są rozbieżne – w interesie podatnika dokonującego amortyzacji jest maksymalizacja podstawy do amortyzacji i dokonywanych od niej odpisów a w interesie podatnika podatku od nieruchomości jest, aby wartość obiektu dla amortyzacji była możliwie najniższa. Ta rozbieżność interesów jest istotna, bowiem tym bardziej naraża podatnika podatku od nieruchomości na niekorzystne dla niego rozstrzygnięcia dokonywane wobec podmiotu uprawnionego do amortyzacji.

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

Podsumowanie

Powyższe argumenty wskazują zdaniem Wnioskodawcy, że nie ma żadnego uzasadnienia dla włączania do podstawy opodatkowania po stronie właściciela gruntu wartości nakładów dokonanych na jego grunt przez dzierżawcę tego gruntu. Pomijając nawet wnioski płynące z językowej wykładni art. 4 ust. 1 pkt 3 UOPL (podkreślane w orzecznictwie sądowym), podmiot wydzierżawiający grunt nie dysponuje żadnymi narzędziami, aby wiarygodnie ustalić wartość do amortyzacji obiektów, które nie stanowią jego środków trwałych. Skoro wydzierżawiający nie jest w stanie tej wartości ustalić, to tym samym nie może także ponosić ryzyka prawnego, jakie wynikałoby z przyjęcia przez niego wartości podanych przez dzierżawcę lub ryzyka wynikającego z odmowy udzielenia mu przez dzierżawcę jakichkolwiek informacji na temat tej wartości. W konsekwencji należy uznać, że także na gruncie systemowym nie ma żadnego uzasadnienia dla wliczania do podstawy opodatkowania po stronie

Jednocześnie oświadczam, że nie toczy się wobec Spółki żadne postępowanie podatkowe ani kontrola podatkowa a kwestia stanowiąca przedmiot tak ujętego wniosku nie została rozstrzygnięta żadną decyzją ani postanowieniem organu podatkowego.

Maciej Kucharski

Croniek Zarządu

1. informacja z Rejestru Przedsiębiorców KRS
2. dowód uiszczenia opłaty w wysokości 40 złotych