

Gdynia, 28 maja 2014 roku

F/071/1/2014

**PREZYDENT MIASTA GDYNI**  
**AL. MARSZAŁKA PIŁSUDSKIEGO 52/54**  
**81- 382 GDYNIA**

#### **WNIOSEK O WYDANIE INTERPRETACJI INDYWIDUALNEJ**

Na podstawie art. 14j §1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa [Dz.U. 2012.749 z późn. zm], SA wnosi o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku od nieruchomości (ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, Dz.U.2010.95.613 z późn.zm, dalej jako u.p.o.l.).

#### **PRZEPISY BĘDĄCE PRZEDMIOTEM INTERPRETACJI:**

art. 3 ust. 1 pkt. 1, art. 1 a ust. 1 pkt 1 i 2, art. 2 ust. 1, art. 4 ust. od 1 do 9 u.p.o.l.

#### **STAN FAKTYCZNY:**

jest użytkownikiem wieczystym nieruchomości gruntowej. Nieruchomość ta została wdzierzawiona w 1996 roku spółce Sp. z o.o.. Spółka ta wybudowała na dzierzawionej nieruchomości Terminal przeładunku cementu, na który to składają się różne obiekty budowlane, zarówno budynki jak i budowle. Następnie Sp. z o.o. zakupił od Sp. z o.o. przedmiotowy Terminal, celem prowadzenia działalności gospodarczej polegającej m.in. na przeładunku i składowaniu cementu.

Budowle Terminalu przeładunku cementu nie kwalifikują się do budowli infrastruktury portowej, a więc nie są one rozpatrywane w aspekcie zwolnienia od podatku od nieruchomości przysługującego tego typu budowlom.

Do końca roku 2013, poprzedni Dzierżawca i właściciel przedmiotowego Terminalu – spółka, przekazywała Wnioskodawcy powierzchnie i wartości obiektów budowlanych, będące podstawą do wypełnienia przez Wnioskodawcę deklaracji podatkowej w podatku od nieruchomości. Umowa z obecnym Dzierżawcą – spółką, obowiązuje od 1 stycznia 2014 roku. Nowy Dzierżawca wskazał, iż brak jest formalnych podstaw do przekazywania Wnioskodawcy informacji o wartości obiektów budowlanych. W tym stanie faktycznym powstały wątpliwości co do interpretacji przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, wyrażone w dwóch pytaniach.

#### **OŚWIADCZENIE WNIOSKODAWCY:**

Wnioskodawca oświadcza, pod rygorem odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań, iż elementy wskazanego wyżej stanu faktycznego objęte niniejszym wnioskiem, w dniu złożenia wniosku, nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego, oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji administracyjnej lub postanowieniu organu podatkowego.

#### PYTANIA:

1. Czy w świetle przepisów u.p.o.l. podatnikiem podatku od nieruchomości jest podmiot, który na podstawie decyzji administracyjnej wybudował obiekt budowlany na cudzym gruncie lub jego następca prawny?
2. Jeżeli odpowiedź na pytanie 1 jest przecząca, to powstaje pytanie, jak w opisanym stanie faktycznym należy u właściciela/użytkownika wieczystego gruntu ustalać wartość początkową budowli dla celów podatku od nieruchomości.

#### UZASADNIENIE DO PYTANIA 1.

W ocenie Wnioskodawcy odpowiedź na pytanie pierwsze jest twierdząca. Zdaniem Wnioskodawcy, podatnikiem podatku od nieruchomości jest ten podmiot, który wybudował budowlę na cudzym gruncie lub jego następca prawny. Podatnikiem podatku od nieruchomości od budowli wybudowanych przez podmioty trzecie nie jest właściciel/użytkownik wieczysty gruntu. W przedstawionym wyżej stanie faktycznym, Wnioskodawca nie powinien być uznany za podatnika podatku od nieruchomości od budowli wybudowanej przez Dzierżawcę ani jego następcę prawnego. Zdaniem Wnioskodawcy należy uznać, iż podatnikiem podatku od nieruchomości jest Dzierżawca lub jego następca prawny, który wykorzystuje budowlę we własnej działalności gospodarczej. Podatnikiem w opisanym stanie faktycznym jest spółka jako następca prawny uprawnień i obowiązków związanych z przedmiotowym Terminalem.

Zdaniem Wnioskodawcy na gruncie podatku od nieruchomości, jako zbioru norm należących do prawa administracyjnego, nie obowiązuje cywilnoprawna zasada *superficio solo cedit*. W związku z tym, nie można przypisać podmiotowości podatkowej Wnioskodawcy tylko z tego powodu, iż rzeczona budowla zgodnie z prawem cywilnym stanowi jego własność jako obiekt trwale związany z gruntem, co do którego Wnioskodawcy przysługuje prawo użytkowania wieczystego.

Stanowisko powyższe uzasadnia odmienny cel regulacji obu gałęzi prawa. Prawo cywilne reguluje stosunki cywilnoprawne między osobami fizycznymi i osobami prawnymi (art.1 K.c.), natomiast prawo administracyjne, w tym prawo podatkowe, reguluje stosunki pomiędzy podmiotami prywatnymi a organami administracji. Już z tego względu automatyczne stosowanie zasad właściwych prawu cywilnemu i służących realizacji jego specyficznych zadań, nie jest uprawnione.

Podkreślenia wymaga, iż zasada *superficio (...)* nie jest bezwzględnie stosowana nawet w stosunkach cywilnoprawnych. Jak wskazał Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 25 listopada 2011 III CZP 60/11, budynek wzniesiony przez dzierżawcę na gruncie użytkownika wieczystego stanowi własność wieczystego użytkownika, a nie właściciela gruntu. Ze wskazanego wyżej wyroku wynika nader jasno, iż we współczesnych warunkach społeczno-gospodarczych treść zasady *superficio (...)* przy wykładni przepisów prawa stosować należy z wielką ostrożnością. Tym bardziej odnosić należy to spostrzeżenie SN do określania wpływu tejże zasady na stosunki administracyjno-prawne, do których przynależy regulacja prawa podatkowego.

Analizując orzecznictwo sądów administracyjnych w zakresie stosowania w prawie administracyjnym zasady *superficio (...)*, stwierdzić należy, iż jest ona uznawana za zasadę nie

wywołującą bezpośrednich skutków w sprawach z zakresu prawa administracyjnego. Przywołać wypada wyrok NSA z 16 stycznia 2009 sygn. II OSK 1874/07, w którym Sąd wyraźnie stwierdził, iż *przepisy prawa wodnego nie stoją na przeszkodzie, by kto inny był właścicielem wody, a kto inny właścicielem urządzeń wodnych. Przepisy prawa wodnego mają charakter lex specialis, i wątpliwe jest, czy wszystkie zasady wynikające z prawa cywilnego można wprost przenosić na płaszczyznę regulacji Prawa wodnego.*

Powyższy wyrok NSA, wydany na gruncie specyficznej gałęzi prawa administracyjnego – prawa wodnego, pozwala przyjąć, iż regulacje administracyjnoprawne danych stosunków społecznych należy traktować jako przepisy *lex specialis* w stosunku do norm cywilnoprawnych, a w związku z tym, na pierwszy plan rozważań w danej sprawie należy przyjmować cel danej regulacji publicznoprawnej, powstrzymując się przed automatyczną implementacją zasad właściwych dla regulacji cywilnoprawnych. Dla przedmiotu niniejszego zapytania istotne jest to, iż NSA wskazał na konieczność dostrzeżenia faktu, że *w świetle prawa wodnego, prawa i obowiązki właścicielskie są ściśle związane z korzyściami odnoszonymi przez tego, kto korzysta z określonych urządzeń wodnych.*

Teza ta w ocenie Wnioskodawcy posiada charakter uniwersalny na gruncie administracyjnoprawnym oraz jest bardzo istotna dla niniejszej sprawy. Pozwala bowiem przyjąć, iż wykładając przepisy prawa podatkowego, w tym art. 3 ust. 1 pkt. 1 u.p.o.l. uznającym za podatnika *właściciela obiektu budowlanego*, należy w pierwszej kolejności zbadać cel i funkcje podatku od nieruchomości nakładanego na podmioty gospodarcze, aniżeli kierować się zasadami prawa wypracowanymi dla realizacji zupełnie innych celów.

W podobnym tonie wypowiedział się także NSA w wyroku z dnia 7 grudnia 2010 sygn. II OSK 73/10. Sąd podniósł, iż *obowiązki związane z obiektem budowlanym winny obciążać właściciela obiektu budowlanego, który był inwestorem zrealizowanego obiektu budowlanego bądź, który jest jego następcą prawnym, nawet jeżeli obiekt budowlany został wzniesiony na gruncie, który stanowi własność innego podmiotu.*

Podobnie jak w prawie wodnym, tak i na gruncie prawa budowlanego NSA we wskazanym wyżej wyroku podniósł do rangi zasad podstawowych przy wykładni przepisów publicznoprawnych, funkcję i cel danej regulacji administracyjnoprawnej, pomijając zasady prawa cywilnego, które uniemożliwiają osiągnięcie zamierzonego celu publicznoprawnego. NSA pominął treść zasady *superficio (...)* ze względu na jej nieadekwatność dla celów regulacji prawa budowlanego oraz uzasadniając pominięcie zasady *superficio (...)* ze względu na możliwość pojawienia się sytuacji niemożliwych do zaakceptowania.

W ocenie strony również w prawie podatkowym, na gruncie u.p.o.l. zasada *superficio (...)* stanowi zasadę nieadekwatną dla realizacji celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości składników mienia przedsiębiorcy. Tym samym, analogicznie jak we wskazanych wyżej orzeczeniach sądów powszechnych i administracyjnych, uznać należy, iż pojęcie podatnika podatku od nieruchomości w zakresie obiektów budowlanych nie może być wyznaczone poprzez proste ustalenie, na czym gruncie obiekty te się znajdują, a w następstwie tego ustalenia, poprzez przypisanie przymiotu podatnika każdorazowemu właścicielowi nieruchomości gruntowej. Rozumowanie takie pozostawia bowiem poza obszarem rozważań cele opodatkowania podatkiem majątkowym mienia należącego do przedsiębiorcy oraz nie uwzględnia charakteru podatku jako świadczenia wybitnie zindywidualizowanego co do osoby.

Istnieją bowiem prawnie dopuszczalne sytuacje, gdy obiekt budowlany wznosi podmiot nie będący jednocześnie właścicielem gruntu, na którym obiekt ten posadowiono. Taka sytuacja ma miejsce w niniejszej sprawie. Dzierżawca wybudował obiekt budowlany – budowlę, na gruncie Wnioskodawcy, za jego zgodą. Dzierżawca osobiście zrealizował przynależne mu publiczne prawo podmiotowe do zabudowy nieruchomości gruntowej, wynikające z art. 4 ustawy Prawo budowlane. Prawo to zrealizować można nie tylko na gruncie własnym, ale także na gruncie dzierżawionym od osoby trzeciej. Faktycznym skutkiem zrealizowania tego publicznego prawa podmiotowego jest pojawienie się rzeczy materialnej – budowli. Podkreślenia wymaga, iż powstała w ten sposób budowla sfinansowana została w całości z własnych środków Dzierżawcy, a sama realizacja procesu budowlanego poddana została ścisłej reglamentacji przepisów Prawa budowlanego.

Dzierżawca, jako inwestor procesu budowlanego, działał w celu powiększenia jego mienia służącego mu do prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Był też jedynym adresatem decyzji administracyjnej – pozwolenia na budowę, na podstawie której powstała przedmiotowa budowla. W ocenie Wnioskodawcy, słusznym jest w tej sytuacji prawnej Dzierżawcy przyjęcie, iż jest on również adresatem normy podatkowej nadającej mu przymiot podatnika podatku od nieruchomości odnośnie do przedmiotowej budowli, normy podatkowej ukształtowanej jako bezpośredni skutek realizacji publicznego prawa podmiotowego do zabudowy nieruchomości gruntowej. W ocenie Wnioskodawcy, powstanie obowiązku podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości wiąże się z faktem faktycznej realizacji decyzji administracyjnej – pozwolenia na budowę, a nie z faktem posiadania prawa własności do gruntu. Ten, kto zrealizował swe prawo do zabudowy nieruchomości gruntowej, winien być uznany za podatnika. Skutki realizacji tego podmiotowego prawa publicznego przynależą do stosunków publicznoprawnych, zarówno w zakresie konieczności uzyskiwania zgody organu administracji na zabudowę nieruchomości gruntowej jak i w zakresie skutków podatkowych związanych z uzyskaniem tej zgody w formie pozwolenia na budowę oraz następnie jej faktycznej realizacji.

Powyższe stanowisko w ocenie Wnioskodawcy potwierdza charakter podatku od nieruchomości w zakresie budowli. W doktrynie podnosi się, iż podatek od nieruchomości w zakresie odnoszącym się do budowli, posiada charakter majątkowo-przychodowy. Podnosi się, iż budowle podlegają opodatkowaniu tylko wówczas, gdy związane są z prowadzeniem działalności gospodarczej. Zdaniem doktryny kreuje to domniemanie uzyskiwania potencjalnego przychodu związanego z posiadaniem/władaniem tego rodzaju majątkiem (System Prawa Finansowego, Tom III, Prawo daninowe, red. L. Etel; P. Smoleń, Podatki majątkowe, str. 337, Wolters Kluwer 2010).

Powyższe, w ocenie Wnioskodawcy, wskazuje na konieczność uwzględnienia faktu, że to Dzierżawca lub jego następca prawny odnosi korzyści ekonomiczne z bezpośredniego wykorzystywania przedmiotowej budowli we własnej działalności gospodarczej. Taki też cel przyświecał Dzierżawcy w procesie uzyskiwania pozwolenia na budowę – miał to być majątek produkcyjny w jego własnym przedsiębiorstwie. Okoliczność ta sama w sobie uzasadnia objęcie opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości majątku produkcyjnego.

Z tej przyczyny zasadne jest obciążenie podatkiem od nieruchomości Dzierżawcy, jako tego podmiotu, który dzięki wykorzystywaniu przedmiotowej budowli uzyskuje przychody.

Opodatkowanie Wnioskodawcy jako formalnego władającego samym gruntem, na którym posadowiona została budowla, zrywa związek z przychodami uzyskiwanymi przy pomocy przedmiotowej budowli, a tym samym pozbawia racjonalnego uzasadnienia dla poniesienia ciężaru podatkowego od majątku, który nie stanowi majątku produkcyjnego u Wnioskodawcy. Przychody Wnioskodawcy osiąmane z nieruchomości wykazują jedynie związek z gruntem, jako typowy czynsz dzierżawny za sam grunt. Tym samym, uznanie Wnioskodawcy za podatnika podatku od nieruchomości w stosunku do przedmiotowej budowli stanowiłoby wykładnię sprzeczną z majątkowo-przychodowym charakterem podatku od nieruchomości od budowli. Podkreślenia wymaga, iż w doktrynie podnosi się, że warunkiem poprawnej interpretacji prawa podatkowego nie jest wyłącznie znajomość reguł i technik wykładni prawa, lecz właśnie wszechstronna znajomość istoty prawa podatkowego, którą wyrażają zasady podatkowe (C. Kosikowski, Prawo finansowe w Unii Europejskiej i w Polsce, Lexis Nexis 2005, str. 147).

W świetle powyższego nie można w procesie interpretacji przepisów o podatku od nieruchomości abstrahować od przychodowego charakteru tego podatku w zakresie opodatkowania budowli. Ze względu na charakter podatku jako osobistego świadczenia pieniężnego oddającego zdolność podatnika do poniesienia ciężaru podatkowego, interpretacja przepisów prawa winna uwzględnić to założenie ustawodawcy w zakresie szczególnych odrębności przy opodatkowaniu budowli. Zastosowanie cywilnoprawnej zasady *superficio (...)* jak wskazywano wyżej, nie gwarantuje osiągnięcia tego celu, a wręcz odwrotnie, cel ten całkowicie ignoruje. Przychodowy charakter podatku od nieruchomości od budowli jednoznacznie wskazuje na nieadekwatność tejże cywilnoprawnej zasady w prawie podatkowym. Przypisując ciężar poniesienia podatku właścicielowi/użytkownikowi wieczystemu gruntu, utracie podlega osobista łączność pomiędzy korzyściami z rzeczy, a ciężarem podatkowym, co w konsekwencji prowadzi do utraty osobistego wymiaru świadczenia podatkowego jakim jest każdy podatek, w tym też podatek od nieruchomości.

Stosując przy wykładni przepisów prawa podatkowego w analizowanej sprawie zasady podatkowe, wspomnieć wypada także o innych zasadach, które w ocenie Wnioskodawcy należy brać pod uwagę w niniejszej sprawie. Zasada pewności prawa wymaga, aby Wnioskodawca był w stanie przewidzieć ciężar podatkowy. Nie jest to obiektywnie możliwe w przypadku budowli przez podmiot trzeci. Uwzględniając natomiast zasady techniki podatkowej zastosowane w przypadku opodatkowania budowli, wiedzę o ciężarze podatkowym posiada wyłącznie Dzierżawca lub jego następca prawny. Zauważyć bowiem należy, iż ustawodawca wprost łączy obiekt opodatkowania z jego wartością wykazywaną w księgach rachunkowych dla celów amortyzacji podatkowej. Przyjmując do rozważań dodatkowo okoliczność, iż podstawa opodatkowania stanowi liczbowe ujęcie przedmiotu opodatkowania, jasno wynika, iż to Dzierżawca jest adresatem przepisów podatkowych w zakresie opodatkowania budowli wykazywanych przez niego w jego własnych księgach rachunkowych.

Przyjmując, iż to Wnioskodawca posiada przymiot podmiotowości podatkowej w stosunku do przedmiotowych budowli, naruszone zostałyby też inne zasady podatkowe. Między innymi zasada proporcjonalności, poprzez nałożenie na podatnika niewspółmiernie uciążliwych obowiązków o charakterze technicznym, wymagających od niego samodzielnego ustalenia wartości budowli, o której nie ma żadnych danych we własnych księgach rachunkowych dla celów amortyzacji podatkowej oraz, że w świetle przepisów prawa danych takich posiadać nie

może i nie musi. W przypadku braku zgody i chęci współpracy Dzierżawcy, podatnik zostaje w trudnym położeniu braku możliwości wskazania podstawy opodatkowania wynikającego z ksiąg rachunkowych. Taka sytuacja ma miejsce w przedmiotowej sprawie. Dzierżawca nie wyraża zgody na wgląd w jego dokumentację księgową. Zauważyć przy tym wypada, iż Dzierżawca odmawiając Wnioskodawcy wglądu do ksiąg rachunkowych, w pełni korzysta z przysługujących mu praw obywatelskich i ich ochrony prawnej. Należą do nich zasada ochrony prywatności oraz zachowania tajemnicy przedsiębiorstwa, co oznacza jednocześnie, iż działania Dzierżawcy nie należy kwalifikować jako czynności wymierzonych przeciwko obowiązkowi podatkowemu.

Biorąc pod uwagę zasady podatkowe przy wykładni przepisów podatkowych oraz odrzucając stosowanie zasady *superficio* (...) w zakresie opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości jako nieadekwatnej dla celów opodatkowania tego specyficznego obiektu opodatkowania, przyjęć należy, iż termin *właściciel obiektu budowlanego*, użyty przez ustawodawcę w art. 3 ust. 1 pkt. 1 u.p.o.l. zawiera w sobie inną treść, aniżeli przyjętą dla celów regulacji cywilnoprawnych. W ocenie strony, termin *właściciela obiektu budowlanego* oznacza podmiot będący inwestorem w rozumieniu prawa budowlanego lub jego następcę prawnego. W zależności od tego, czy podmiot taki realizuje prawo do zabudowy nieruchomości gruntowej na gruncie własnym, czy też należącym do osoby trzeciej, będzie to jednoczesny właściciel prawny nieruchomości gruntowej lub też podmiotowość podatkowa odrębnie przypisana zostaje do samego gruntu jego właścicielowi w rozumieniu prawa cywilnego, a odrębnie do budowli, przypisana do inwestora lub jego następcy prawnego.

W ocenie strony w prawie podatkowym na gruncie podatku od nieruchomości właściwe jest posługiwanie się pojęciem „właściciela obiektu budowlanego” w znaczeniu, jakie nadało temu pojęciu orzecznictwo sądowe w sprawach z zakresu prawa budowlanego. Jak wskazywano wyżej, orzecznictwo sądowe posługuje się terminem „właściciela obiektu budowlanego” w jego administracyjno-prawnym znaczeniu, jako inwestora lub jego następcę prawnego. W ocenie strony takie samo rozumienie uzasadnione jest na gruncie u.p.o.l. Konsekwencją administracyjnoprawnej konstrukcji prawa do zabudowy nieruchomości gruntowej winien być również administracyjnoprawny skutek w postaci konieczności zapłaty podatku od nieruchomości. Skutek podatkowy staje się przez to związany w sposób osobisty z podatnikiem, zapewniając tym samym obciążenie osoby potencjalnie i teoretycznie zdolnej do poniesienia tego ciężaru, ściśle związanego z samym obiektem opodatkowania.

Z analizy całej ustawy wynika, iż ustawodawca dla celów podatkowych przyjął zupełnie inne znaczenie nieruchomości, budynków oraz innych urządzeń trwale z gruntem związanych, niż funkcjonujące na gruncie prawa cywilnego (art. 46 §1 oraz art. 48 k.c.). Jak stwierdził SN w Uchwale Składu Siedmiu Sędziów z dnia 12 marca 2002 sygn. III ZP 34/2001, odstępstwo od reguły przyjmowania znaczenia cywilistycznego dla terminu „nieruchomość” w innych gałęziach prawa jest możliwe, gdy po pierwsze: ustawy szczególne posługują się własną definicją, po drugie, gdy inne niż cywilistyczne znaczenie pojęcia „nieruchomość” wynika z całokształtu przepisów tej ustawy.

W ocenie strony aktualny stan prawny dotyczący przepisów podatku od nieruchomości spełnia oba powyższe kryteria wskazane przez SN. Po pierwsze, u.p.o.l. posługuje się własną definicją legalną na określenie budynków oraz budowli. Stanowią je obiekty budowlane w rozumieniu

przepisów prawa budowlanego. Ustawodawca tym samym całkowicie zrywa z terminologią cywilistyczną, która posługuje się zupełnie innym określeniem budowli w rozumieniu przepisów Prawa budowlanego, to jest używa pojęcia innych urządzeń trwale z gruntem związanych (art. 48 K.c.). W ocenie strony, wolą ustawodawcy w analizowanych w niniejszym zapytaniu stanach faktycznych było określenie obiektu opodatkowania za pomocą norm prawa administracyjnego, a nie cywilnego. Stąd też odwołanie do przepisów Prawa budowlanego winno być rozumiane jako celowe działanie ustawodawcy, który w art. 3 ust. 1 pkt. 1 u.p.o.l. posłużył się nieznanym w prawie cywilnym określeniem *właściciela obiektu budowlanego*.

Nie wolno w procesie wykładni przepisów prawa zakładać, iż ustawodawca popełnił błąd oraz że nie zna on przepisów całego systemu prawa. Posługując się pojęciem „właściciela obiektu budowlanego” nakazuje tym samym ustalenie jego treści w obrębie norm prawa administracyjnego, budowlanego. Jest nim, jak wskazywano wyżej za orzecznictwem sądów administracyjnych, inwestor lub jego następca prawny.

Argumentację powyższą wspiera w analizowanym przypadku kwestia zbywalności obiektu budowlanego. Zgodnie z prawem cywilnym, część składowa gruntu, w tym naniesienia na grunt w postaci różnych budowli, nie mogą stanowić przedmiotu odrębnej własności (art. 47 §1 K.c. w zw. z art. 48 K.c.). Tymczasem przedmiotowa budowla stanowiła przedmiot zbycia w ramach obrotu prawnego całym przedsięwzięciem z rąk inwestora do nowego nabywcy, aktualnego Dzierżawcy Wnioskodawcy. Ta czynność prawna, pozostająca poza sferą prawną Wnioskodawcy, zmieniła też wartość przedmiotowej budowli wykazywaną dla celów amortyzacji podatkowej u aktualnego Dzierżawcy. W świetle prawa budowlanego „zbycie” obiektu budowlanego jest jak najbardziej dopuszczalne, albowiem treścią pojęcia „właściciela obiektu budowlanego” jest zespół norm administracyjnoprawnych związanych z faktem bezpośredniego korzystania z obiektu budowlanego. To nie prawo cywilne stanowi postawę powstania specyficznej konstrukcji prawnej, jakim jest obiekt budowlany, zatem i przenoszalność praw do niego pozostaje w sferze norm prawa administracyjnego. Zbycie obiektu budowlanego w sensie cywilnym odnosi się do przeniesienia umów oraz prawa do nakładów, a te zagadnienia prawne zupełnie nie stanowią przedmiotu regulacji u.p.o.l. Tym samym uprawniony jest wniosek, iż chodzi o zupełnie inny rodzaj „własności” wszędzie tam, gdzie ustawa używa terminu „właściciel obiektu budowlanego”.

Podkreślenia też wymaga, iż decyzja administracyjna – pozwolenie na budowę stanowi wyjątek w polskim prawie; jest to decyzja indywidualna, którą można przenieść na inną osobę (art. 40 ustawy Prawo budowlane). W aktualnych warunkach nieruchomości i przestrzeń stanowią przedmiot prawa administracyjnego, a zatem na gruncie norm podatkowych nie powinno również budzić żadnych wątpliwości, iż określenie obiektu opodatkowania oraz podmiotu wykazującego bezpośrednią relację z tym obiektem, wyznaczane zostają poprzez normy administracyjnoprawne. Oczywiście jest też, iż prawo podatkowe czerpie z konstrukcji prawnych innych gałęzi prawa. W przypadku podatku od nieruchomości, rozważenia wymaga w jaki sposób ustawodawca czerpie z innych gałęzi prawa dla celów opisanego obiektu opodatkowania oraz dla celów opisanego cech podmiotu wykazującego określoną relację do tego obiektu.

Kierując się poglądami SN wyrażonymi w wyroku III ZP 34/2001, nakazującym dokonać analizy całokształtu przepisów ustawy, stwierdzić należy, iż u.p.o.l. w swym całokształcie nakazuje

przyjąć pojęcia budynku i budowli w innym znaczeniu niż określone w prawie cywilnym pod postacią pojęcia „nieruchomość”.

W ocenie Wnioskodawcy, biorąc pod uwagę całość argumentacji wskazywanej wyżej, ustawodawca wybrał dualistyczny model opisanie obiektów opodatkowania, zupełnie rozłączny, oparty o wspólny łącznik, jakim jest nieruchomość gruntowa. Z art. 2 ust. u.p.o.l. wynika, iż obiekty opodatkowania podatkiem od nieruchomości zostały opisane za pomocą odniesienia do dwóch odrębnych gałęzi prawa; do prawa cywilnego, jeśli chodzi o grunty, oraz do prawa budowlanego, jeśli chodzi o budynki i budowle. Obie gałęzie prawa posiadają swą własną regulację z odrębnymi metodami i celami regulacji, posiadają własną siatkę pojęciową, niezależną od siebie.

Ustawodawca wybrał za obiekt opodatkowania grunt, jako część pojęcia nieruchomości w rozumieniu prawa cywilnego. Nawiązał też w kwestii formalnego reżimu dowodowego do urzędowej ewidencji gruntów i budynków, opisującym obiekt opodatkowania oraz podmiot władający nim jako cywilnoprawny właściciel. W zakresie pozostałych dwóch obiektów opodatkowania, to jest budynku i budowli, ustawodawca oparł się o normy prawa budowlanego. Przyjął definicję legalną obiektów budowlanych wyrażoną w art. 1a pkt. 1 ust. 1 i 2 u.p.o.l. Rozłączność regulacji prawnych opisujących obiekty budowlane w stosunku do prawa cywilnego, nakazuje przyjąć w całej rozciągłości wyłącznie normy gałęzi prawa budowlanego do wykładni przepisów podatkowych, zarówno jeśli chodzi o sam obiekt opodatkowania jak i podmiot, który jest adresatem norm administracyjnych ze względu na jego powstanie w fizycznej rzeczywistości.

Przepisy prawa budowlanego nie odnoszą się do gruntu, ale tego, co znajduje się na tym gruncie. Sprawy budowy, a więc czynności faktycznych zmierzających do powstania substancji majątkowej regulowane są w oparciu o normy prawa administracyjnego. Niedopuszczalne staje się tym samym wprowadzanie do wykładni pojęć typowych dla prawa cywilnego. W jednym z wyroków NSA sygn. II FSK 812/05 Sąd stwierdził, iż *skoro przepisy kodeksu cywilnego nie były przydatne do zdefiniowania pojęcia budowla, to nie mogły służyć też wyjaśnieniu relacji pomiędzy poszczególnymi elementami budowli*. Konsekwentnie też przepisy prawa cywilnego nie mogą służyć wykładni pojęcia „właściciela obiektu budowlanego”. Pojęcie to należy wyklądać konsekwentnie w znaczeniu, jakie nadaje się mu na gruncie norm prawa budowlanego. Jak strona już wskazywała wyżej, nie budzi wątpliwości, iż terminem tym określa się inwestora lub jego następcę prawnego. Podkreślenia wymaga, iż ustalenie podmiotu dla celów podatkowych stanowi czynność łatwo dostępną dla organów podatkowych. Dysponują one bowiem danymi o udzielonych pozwoleniach na budowę. Zgodnie z art. 38 ust. 1 ustawy Prawo budowlane, decyzję o pozwoleniu na budowę przesyła się niezwłocznie organom gminy. Tym samym organy gminy zostały ustawowo zabezpieczone dla celów dowodowych, zmierzających do określenia podmiotu podatkowego. Podobnie jak przy gruntach, dane dla celów wymiaru podatku od nieruchomości od budowli oparto o dokumenty urzędowe, jednoznacznie stwierdzające kto jest ich właścicielem w znaczeniu prawa administracyjnego.

Biorąc pod uwagę wszystkie wskazane w niniejszym uzasadnieniu argumenty, przyjąć należy, iż to nie Wnioskodawca winien być uznany za podatnika podatku od nieruchomości od przedmiotowych budowli, ale ich właściciel w znaczeniu administracyjnoprawnym, to jest aktualny Dzierżawca. To bowiem Dzierżawca jest wyłącznym adresatem przepisów prawa



związanych z utrzymywaniem tych budowli oraz wyłącznym korzystającym z nich dla celów uzyskiwania przychodów z działalności gospodarczej prowadzonej przy pomocy przedmiotowych budowli.

#### **UZASADNIENIE DO PYTANIA 2.**

Jeżeli przyjąć, iż odpowiedź na pytanie Pierwsze byłaby przecząca, to w ocenie Wnioskodawcy zobowiązanie podatkowe w podatku od nieruchomości od przedmiotowych budowli nie powstanie, ze względu na brak przepisów dotyczących podstawy opodatkowania dla przedstawionego we wniosku stanu faktycznego.

Podstawa opodatkowania, jak podkreśla się w doktrynie prawa, stanowi wartościowe ujęcie przedmiotu opodatkowania. Przyjmując istnienie obowiązku podatkowego w powyższym stanie faktycznym w stosunku do Wnioskodawcy, na skutek braku w ustawie przepisów określających w wartościach liczbowych ów obowiązek, zobowiązanie podatkowe wobec Wnioskodawcy powstać nie może.

Analizując całokształt przepisów u.p.o.l., w szczególności artykuł 4 ustępy od 1 do 9 u.p.o.l. stwierdzić należy, iż żaden z przepisów nie obejmuje sytuacji faktycznych wskazanych w niniejszym wniosku. W analizowanym stanie faktycznym, Wnioskodawca nie posiada – zgodnie z prawem – ani danych dotyczących wartości początkowej przedmiotowych budowli, ani też nie dokonuje w swych księgach żadnych odpisów amortyzacyjnych od tychże budowli. Nie można też przyjąć, iż Wnioskodawca zobowiązany jest do wykazania wartości rynkowej, a to z tego względu, iż obowiązek taki związany jest wyłącznie z sytuacją kiedy *nie dokonuje się* odpisów amortyzacyjnych od budowli – art. 4 ust. 5 u.p.o.l. Wyrażenia tego nie można tłumaczyć w ten sposób, iż to Wnioskodawca nie dokonuje odpisów amortyzacyjnych. Nie dokonuje *się* oznacza sytuację faktyczną, kiedy przepis prawa tak stanowi dla konkretnego składnika zaliczanego do środków trwałych w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Gramatyczna wykładnia wskazanego przepisu, uwzględniająca zasady budowy języka polskiego przy redagowaniu tekstu ustawy, nie pozwala na wyprowadzenie innych wniosków.

W ocenie Wnioskodawcy odwołanie ustawodawcy do przepisów ustaw o podatkach dochodowych wskazuje, iż to Dzierżawca – a nie Wnioskodawca – jest podmiotem dokonującym amortyzacji podatkowej, zatem to on jest także adresatem regulacji wynikających z art. 3 ust. 1 pkt. 1 w zw. z art. 4 ust. 1 pkt. 3 u.p.d.o.p. Zakładając racjonalność działania ustawodawcy można stwierdzić, iż odwołanie do przepisów o amortyzacji podatkowej było świadome, albowiem przepisy te posługują się pojęciem „budynki i budowle wybudowane na cudzym gruncie” jako specyficznego środka trwałego. Oznacza to zdaniem Wnioskodawcy, iż ustawodawca przewidział możliwość wybudowania budowli na cudzym gruncie przez pewną grupę podatników, a skoro uznał ich prawo do amortyzacji podatkowej oraz powiązał podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości z wartością dla celów amortyzacji, to tym samym tę grupę podatników uznał także za podatnika podatku od nieruchomości. Inny sposób interpretacji powodowałby niespójność całego systemu prawa.

Nawet przyjmując, iż Wnioskodawca winien we własnej deklaracji wykazywać wartości przyjmowane przez Dzierżawcę dla celów amortyzacji, to podkreślić należy, iż Wnioskodawca nie posiada żadnych formalnych narzędzi, aby wyegzekwować od Dzierżawcy dane dotyczące wartości budowli, ani też nie istnieje żadna możliwość weryfikacji danych dostarczonych

ewentualnie przez Dzierżawcę. Przyjmując odpowiedź na pytanie pierwsze, jako odpowiedź negatywną, wykreowane zostają tym samym dalsze wątpliwości co do sytuacji prawnej Wnioskodawcy, dalece naruszające zasadę pewności prawa. Nie do przyjęcia jest też sytuacja, kiedy to Wnioskodawca nie jest w stanie poznać wielkości obciążeń podatkowych związanych z wydzierżawianiem należącego do niego gruntu.

Przyjmując zatem, iż to Wnioskodawca jest podatnikiem podatku od nieruchomości od budowli wzniesionych przez Dzierżawcę, uznać należy, iż nie będzie on w aktualnym stanie prawnym zobowiązany do zapłaty kwoty podatku, albowiem ustawa nie zawiera przepisów określających podstawę opodatkowania w stanie faktycznym wskazanym w niniejszym wniosku.