



Wrocław, 05.11.2019r.

WPO-SAP.310.12.2019.KD

Interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego

Na podstawie art.14j §1, art. 14b i art. 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja Podatkowa (Dz.U. z 2019r., poz.900 z późn. zm.) w związku z art.1c ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2019r., poz.1170 z późn. zm.),

po rozpatrzeniu wniosku z dnia 02.08.2019r. [...] z siedzibą przy ul. [...] we Wrocławiu, który wpłynął do organu podatkowego w dniu 06.08.2019r., dotyczącego wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego na mocy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w zakresie określenia podatnika podatku od nieruchomości w sytuacji, gdy na cudzym gruncie (będącym w użytkowaniu wieczystym) dzierżawca wybudował budowlę – myjnię samochodową dla pojazdów o dopuszczalnej masie całkowitej do 18 ton

organ podatkowy

uznaje stanowisko Strony w przedstawionym stanie prawnym za nieprawidłowe, stwierdzając że:

podatnikiem podatku od nieruchomości w przypadku wybudowania przez dzierżawcę na cudzym gruncie budowli, stanowiącej myjnię samochodową dla pojazdów

o dopuszczalnej masie całkowitej do 18 ton, jest użytkownik wieczysty gruntu na mocy art. 3 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

UZASADNIENIE

W dniu 06. sierpnia 2019r. do organu podatkowego wpłynął wniosek, o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego zakresie obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości, gdy na cudzym gruncie (będącym w użytkowaniu wieczystym) dzierżawca wybudował budowlę – myjnię samochodową dla pojazdów o dopuszczalnej masie całkowitej 18 ton.

Wnioskodawca przedstawił następujący stan faktyczny.

..... jest użytkownikiem wieczystym nieruchomości gruntowej. Na podstawie umowy najmu i oddała część gruntu w najem dzierżawcy, który miał wykorzystać ten grunt na przystosowanie i prowadzenie na nim na własny rachunek działalności gospodarczej polegającej na posadowieniu i prowadzeniu myjni samochodowej dla pojazdów o dopuszczalnej masie całkowitej do 18 ton. Najemca zobowiązał się do przywrócenia przedmiotu najmu do stanu pierwotnego (opisanego w protokole przekazania gruntu), po zakończeniu obowiązywania umowy, w tym dokonania demontażu wszelkich urządzeń i instalacji zamontowanych na powierzchni jak i pod powierzchnią gruntu. Zgodnie z projektem obiekt myjni stanowi wiatra stalowa myjni samochodowej zadaszona dachem dwuspadowym, z płyty warstwowej posiadającej dodatkowy wspornik nad stanowiskiem otwartym. W centralnej części usytuowany został kontener techniczny wykonany z płyt warstwowych. Konstrukcja wiaty zbudowana jest ze słupków RK 150x4 oraz belek HEB 100. Słupy mocowane są do płyty fundamentowej za pomocą kotew wklejanych. Fundamenty posadowione są na 10 cm warstwie betonu.

Wnioskodawca stoi na stanowisku, iż podatnikiem podatku od nieruchomości od obiektu tejże myjni jest jej właściciel, gdyż obiekt nie jest trwale związany z gruntem, a zatem nie stanowi części składowej gruntu. Został połączony z fundamentem tylko dla przemijającego użytku i w związku z tym podatnikiem podatku od nieruchomości powinien być jej właściciel.

Stosownie do art. 47 § 3 kc przedmioty połączone z rzeczą tylko dla przemijającego użytku nie stanowią jej części składowych. Z brzmienia przepisu art. 47 § 1 do § 3 wynika, że przedmiot staje się częścią składową innej rzeczy, kiedy są spełnione następujące przesłanki:

- przedmiot musi być połączony z inną rzeczą nie tylko w sensie gospodarczym, ale i fizycznym,
- to połączenie musi być na tyle silne, że odłączenie spowodowałoby zasadnicze zmiany całości lub przedmiotu odłączonego,
- połączenie przedmiotu z inną rzeczą musi być trwałe, gdyż połączenie tylko do przemijającego użytku powoduje, że przedmiot połączony nie staje się częścią składową, choćby nawet połączenie go rzeczą odpowiadało dwóm wcześniejszym przesłankom.

Zdaniem obiekt myjni zamontowano na gruncie będącym w użytkowaniu wieczystym jedynie tymczasowo, dla przemijającego użytku na czas trwania umowy najmu. Wg zarządu i budowlę tworzą wszystkie elementy myjni, stanowiące części składowe jednej rzeczy złożonej, czyli jednego obiektu myjni i podatnikiem podatku od nieruchomości od przedmiotowego obiektu powinien być jej właściciel.

Po przeanalizowaniu faktów podanych we wniosku, obowiązujących przepisów prawa i orzecznictwa sądowego, **organ podatkowy uznaje:**

za nieprawidłowe stanowisko Wnioskodawcy, odośnie określenia podatnika podatku od nieruchomości stosunku do obiektu myjni samochodowej, wybudowanej na gruncie dzierżawionym od , która jest użytkownikiem wieczystym gruntu.

Zdaniem organu podatkowego podatnikiem podatku od nieruchomości od obiektu budowlanego myjni samochodowej(kwalifikowanej jako budowla), wybudowanej przez dzierżawcę na cudzym gruncie, który jest w użytkowaniu wieczystym jest użytkownik wieczysty gruntu-

Tematyka opodatkowania myjni samochodowych była przedmiotem wielu rozstrzygnięć sądów administracyjnych. Przedmiotem sporu był zazwyczaj fakt czy taką myjnię należy „rozbijać” na część budowlaną i część niebudowlaną i uznać że jedynie część budowlana stanowi budowlę podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, czy też budowla jako całość podlega opodatkowaniu, a więc zarówno część budowlana jak i urządzenia(instalacje) myjni. Ostatecznie myjnia samochodowa, która z częścią budowlaną i niebudowlaną stanowi całość techniczno-użytkową, została zakwalifikowana przez sądy w całości do kategorii budowli w rozumieniu art.3 pkt 3 prawa budowlanego.

W ostatnim czasie w sprawie myjni samochodowej wypowiedział się również Naczelny Sąd Administracyjny, który kształtuje obecnie jednolitą linię orzecniczą, zgodnie z którą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlega kompletna bezdotykowa myjnia samochodowa, a nie tylko jej budowlane elementy-wyrok NSA z dnia 11 października 2017r.,sygn. akt II FSK 2416/15.

Także w wyroku z dnia 27 lipca 2017r.o sygn. akt II FSK 1941/15 oraz w wyroku z dnia 31 stycznia 2018r. o sygn. akt II FSK 3/16 NSA wskazał, że wszystkie elementy budowlane i techniczne tworzą całość techniczno-użytkową, w rozumieniu art.1a ust.1 pkt 2 ustawy o podatkach i opatach lokalnych, a każdy z jej elementów konieczny jest do realizacji funkcji, do jakiej obiekt został przeznaczony. Nie jest przy tym możliwe odłączenie czy demontaż jakiegokolwiek składowego elementu obiektu bez wpływu na jego możliwości eksploatacyjne i użytkowe, a elementy składowe obiektu są usytuowane tam, gdzie są konieczne. Urządzenia techniczne nie zostały włączone do obiektu budowlanego tylko dla przemijającego użytku, lecz do stałego łącznego z częściami budowlanymi użytkowania. Budowa myjni w pełni odnosi się do celu, jakiemu przyświecało jej powstanie. Celem tym jest prowadzenie działalności gospodarczej poprzez umożliwienie świadczenia usług bezdotykowego mycia pojazdów mechanicznych.

Ponadto NSA stwierdził, iż pojęcia całości techniczno-użytkowej nie można przy tym utożsamiać z rzeczą i jej częściami składowymi w rozumieniu przepisów Kodeksu cywilnego. Prawo budowlane nie odwołuje się bowiem do art. 45 i 47 k.c. Tworzenie całości techniczno-użytkowej należy natomiast rozumieć jako połączenie poszczególnych elementów w taki sposób, aby zgodnie z wymogami techniki nadawały się do użytku. Nie można przy tym wykluczyć, iż każdy z tych elementów może być samodzielnym obiektem, choć nie zawsze będzie mógł być samodzielnie wykorzystywany do określonego celu, budowla stanowić ma zaś całość techniczno-użytkową. Zatem fakt, że myjnia samochodowa nie została wprost wskazana w treści art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego nie stanowi przeszkody, aby uznać ją za budowlę-(wyrok NSA z dnia 7 grudnia 2017r.,sygn.akt II OSK 628/16).

Wnioskodawca powołując się na brak wg niego trwałego związku z gruntem, gdyż obiekt myjni połączony został z fundamentem tylko dla przemijającego użytku(umowa najmu obejmuje określony przedział czasowy), wywodzi fakt, iż podatnikiem podatku od nieruchomości winien być właściciel obiektu myjni, czyli ten kto ją wybudował i użytkuje.

O tym, czy obiekt budowlany jest trwale związany z gruntem zdaniem organu podatkowego nie przesądza sposób w jaki posadowiono go w gruncie czy na gruncie, jak również technika w jakiej tego dokonano. O trwałym bądź nietrwałym związku obiektu budowlanego z gruntem nie decyduje też technologia wykonania fundamentu oraz możliwości techniczne przeniesienia tego obiektu w inne miejsce. Podstawowe znaczenie ma natomiast ustalenie, czy posadowienie jest na tyle trwałe, że opiera się czynnikiem mogącym zniszczyć ustawioną na nim konstrukcję i zapewnia bezpieczeństwo. Dla celów podatkowych pojęcie trwałego związku z gruntem należy interpretować w oderwaniu od przepisów prawa cywilnego. Budowla jest trwale związana z gruntem, jeżeli jest tak do niego przymocowana, aby nie mogła zagrażać otoczeniu i się np. zawalić.

Takie stanowisko zajął Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku w wyroku z dnia 31 marca 2016 r. (I SA/Gd 158/16). Również WSA w Gliwicach w wyroku z dnia 16 lipca 2019 r., sygn. akt: I SA/Gl 115/19 stwierdził, iż określenie "trwale związany z gruntem" nie powinno być rozumiane w znaczeniu, o którym mowa w art. 47 § 2 i 3 k.c. w związku z art. 48 k.c., lecz w znaczeniu językowym. Akcentuje się, że przez trwałe związanie z gruntem należy rozumieć takie połączenie danej budowli (budynku) z gruntem, które ma charakter techniczno-użytkowy, uwzględniający z jednej strony związek budowli (budynku) z podłożem, a z drugiej to, że jako konstrukcja przestrzenna musi oprzeć się czynnikiem mogącym zniszczyć jego konstrukcję ustawioną na fundamencie.

Tak więc, w rozważaniach o tym na kim będzie ciążył obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości w sytuacji opisanej we wniosku, należy uwzględnić nie przepisy kodeksu cywilnego lecz przepisy podatkowe.

Należy zauważyć, że zgodnie z art. 4 Ordynacji podatkowej obowiązkiem podatkowym jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach. Obowiązek podatkowy jest więc kategorią prawną i faktyczną zobiektywizowaną, co oznacza, że powstaje w warunkach przez prawo określonych niejako automatycznie, tj. niezależnie od woli i zamiaru podmiotów temu obowiązkowi podlegających. Dlatego też na powstanie obowiązku podatkowego wpływu nie ma żadna umowa cywilnoprawna ani też zawinione bądź niezawinione działanie podatnika (wyrok WSA w Poznaniu z dnia 6 listopada 2009 r. sygn. I SA/Po 479/09).

Zdaniem organu podatkowego w rozpatrywanej sprawie podatnikiem podatku od nieruchomości za budowlę wytworzoną przez dzierżawcę gruntów, będzie użytkownik wieczysty gruntu czyli władca gruntów wydzierżawiająca grunt pod budowę myjni samochodowej. Obowiązek podatkowy wynika wprost z ustaw podatkowych.

Przypomnieć należy, że zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 1-3 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane: grunty, budynki lub ich części, budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Natomiast z treści art. 3 ust. 1 pkt 1-3 u.p.o.l. wynika, że podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące: właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych, posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych, użytkownikami wieczystymi gruntów, posiadaczami nieruchomości lub części albo obiektów budowlanych stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem, Krajowym Ośrodkiem Wsparcia Rolnictwa lub innego tytułu prawnego, bądź jest bez tytułu prawnego. Ustawodawca wskazał w tym artykule zamknięty katalog osób i podmiotów objętych obowiązkiem podatkowym.

Zatem, przepis art.3 u.p.o.l. wiąże powstanie obowiązku podatkowego z prawem własności, użytkownika wieczystego nieruchomości bądź posiadaniem samoistnym. Zauważyć należy, że dzierżawca(gdy nie mówimy o posiadaczach nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, gdy posiadanie wynika z umowy zawartej bezpośrednio z właścicielem...) nie może być podatnikiem podatku od nieruchomości, gdyż nie posiada on tytułu własności gruntu, ani użytkownika wieczystego, ani też nie jest posiadaczem samoistnym. Tak więc nie dzierżawca, jako posiadacz zależny, lecz użytkownik wieczysty gruntów jest obowiązany do zapłaty podatku od nieruchomości w odniesieniu do nowych budowli.

Należy pamiętać, że przy opodatkowaniu nieruchomości ustalenie obowiązku podatkowego w stosunku do danego podmiotu, determinuje pozostałe elementy stosunku prawnopodatkowego, takie jak przedmiot czy podstawa opodatkowania. Normy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych ustalają określony rodzaj zachowania, zatem nie można w drodze umów cywilnoprawnych kształtować innej sytuacji prawnopodatkowej podatnika, w tym również podmiotu wydzierżawiającego grunt.

Stosownie do art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. podstawę opodatkowania stanowi dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 4-6 - 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.

Zatem ustalenie podstawy opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości jest niemożliwe bez odwołania się do przepisów o podatkach dochodowych, tj. odpowiednio art. 16g ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tj. Dz.U. z 2019r. poz. 865 z późn. zm.) lub art. 22g ustawy z dnia 26 lipca 1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych(tj. Dz.U. z 2019r.poz.1387 z późn.zm.).

Odrębną kwestią pozostaje natomiast możliwość amortyzowania przez dzierżawcę budowli wybudowanych na cudzym gruncie, stosownie do przepisu art. 16a ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.p. Przepis ten dotyczy sytuacji, gdy przepisy k.c. określają przypadki odrębnej własności budynków i budowli od własności gruntu oraz gdy podatnik niebędący właścicielem gruntu, obejmując go na określony czas we władanie, na podstawie np. umowy dzierżawy czy najmu, przewidującej zgodę właściciela na wybudowanie na nim budynku, czy budowli, realizuje taką budowę dla celów swojej działalności. W tym drugim przypadku budynki (budowle) wybudowane i wykorzystywane przez podatnika nie stanowią jego własności, mimo poniesienia przez niego nakładów na ich wybudowanie, lecz stanowią środek trwały, podlegający amortyzacji, na podstawie art. 16 a ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.p.- wyrok WSA w Gdańsku z dnia 3 lutego 2016r. o sygn. akt I SA/Gd 1208/15 oraz wyrok NSA z 3 lipca 2018r. o sygn. akt II FSK 1772/16.

Jak wywiedziono powyżej, okoliczność wykazywania przez dzierżawcę budowli w swoich ewidencjach środków trwałych, jako budowli wybudowanych na cudzym gruncie, nie determinuje obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości.

Tym samym zdaniem organu podatkowego, obowiązek podatkowy w stosunku do budowli wybudowanych na cudzym gruncie, ciąży na użytkowniku wieczystym gruntu. Należy przypomnieć, iż podstawy opodatkowania podatnik nie może określić według własnego uznania z uwagi na przepisy bezwzględnie obowiązujące w tym zakresie. Podstawę opodatkowania budowli należy ustalić zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym, mając na uwadze przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych określające podmiot i przedmiot opodatkowania.

Przedsiębiorca konstruując umowę cywilnoprawną (zgodnie z zasadą swobody umów) ma możliwość zawarcia w niej takich postanowień dyspozytywnych, które zabezpieczą jego interesy (w tym interesy prawno-podatkowe), w szczególności określą sposób wglądu w księgi podatkowe w celu obliczenia prawidłowej wartości dla celów podatku od nieruchomości.

Reasumując, stanowisko Wnioskodawcy w świetle opisanego stanu faktycznego należy uznać za nieprawidłowe.

Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawno-podatkowe tylko wtedy, gdy 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 opisu sprawy, przedstawionego we wniosku, wydana interpretacja nie będzie miała zastosowania.

Na niniejszą interpretację Wnioskodawcy przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu, w terminie 30 dni od dnia doręczenia interpretacji – (art.53 §1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – tj. Dz.U. z 2018r.,poz. 1302 z późn. zm.).

Skargę wnosi się, za pośrednictwem Prezydenta Wrocławia (art.54 §1 i §2 cytowanej wyżej ustawy).

z. ur. PREZIDENTA

Małgorzata Berezowska
DYREKTOR WYDZIAŁU
PODATKÓW I OPŁAT