WBMiP III-…………………………………… Gdańsk, dnia …………………

 **………………………………………………..**

 **INDYWIDUALNA INTERPRETACJA**

 **PRAWA PODATKOWEGO**

 Prezydent Miasta Gdańska działając na podstawie art. 14 j § 1 w zw. z art. 14 c ustawy z dnia 29.08.1997 r.- Ordynacja podatkowa (tekst jednolity: Dz.U. z 2012 poz. 749), w zw. z art. 4 ust. 1 pkt 3) i ust. 5 ustawy z dnia 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz. U. z 2014 r. poz. 849), po rozpatrzeniu wniosku Podatnika: ………………………. 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 zakresie ustalenia prawnej podstawy określenia wartości budowli w przedmiocie stwierdzenia:

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

**UZASADNIENIE**

…………………. w dniu …………….. r. złożyła, zgodnie z art. 14 j § 1 Ordynacji podatkowej, wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w jej indywidualnej sprawie.

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

Wnioskodawca opisując stan faktyczny wskazał, że Spółka, jako właściciel nieruchomości położonej w Gdańsku, zamierza oddać ją w dzierżawę podmiotowi będącemu przedsiębiorcą. W oparciu zgodę, jaka zostanie wyrażona w umowie dzierżawy, dzierżawca wzniesie na tym gruncie nową budowlę lub też dokona nakładów (rozbudowy, przebudowy) budowli, które będą już istnieć na tym gruncie w chwili zawarcia umowy dzierżawy. Nakłady ponoszone przez dzierżawcę na budowę nowych lub rozbudowę/przebudowę istniejących 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 albo inwestycje w obcych środkach trwałych, których amortyzacji podatkowej dokonywać może dzierżawca, a nie Spółka.

 W związku z ww. stanem faktycznym Wnioskodawca wskazał następujące pytania:

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

2. Czy wartość nakładów, jakie zostaną dokonane przez dzierżawcę na budowle istniejące (w chwili zawarcia umowy dzierżawy), na dzierżawionym mu gruncie, stanowić będzie po stronie Spółki podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości?

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

W przypadku budowli wzniesionych przez dzierżawcę podatnikiem podatku od nieruchomości będzie właściciel gruntu (Spółka). Podatnikiem nie może być dzierżawca, gdyż nie jest on właścicielem ani posiadaczem samoistnym wzniesionych przez siebie obiektów.

Uznanie Wnioskodawcy za podatnika podatku od nieruchomości od budowli wzniesionych przez dzierżawcę 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, stanowiącą 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 dzierżawcy, do którego 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. 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 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 kontrahenta oznaczałoby, że podatnik nie byłby w stanie w wiarygodny i w pewny dla siebie sposób ustalić podstawy opodatkowania. 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. 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 dzierżawcy 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 innego niż podatnik podmiotu, 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 dzierżawcę na budowle, które istniały w chwili zawarcia umowy dzierżawy i zostały ulepszone przez dzierżawcę. 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 dzierżawcę) podlega amortyzacji po stronie dzierżawcy i nie znajduje w ogóle odzwierciedlenia w księgach podatkowych wydzierżawiającego. Skoro tak, to nakłady dokonane na budowlę przez jej dzierżawcę nie powodują zwiększenia podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości po stronie wydzierżawiającego (podatnika podatku od nieruchomości).

 Tut. organ podatkowy wobec wątpliwości dotyczących przedstawionego we wniosku stanu faktycznego, pismem z dnia ………………….. r., Nr WBMiP …………………, wezwał Wnioskodawcę o doprecyzowanie, czy przedstawione pytania oraz stanowisko z nimi związane dotyczą następujących sytuacji:

- wybudowania nowych budowli na dzierżawionym gruncie lub poniesienia nakładów na modernizację budowli istniejących w chwili zawarcia umowy dzierżawy gruntu i figurowania nakładów poniesionych na budowę nowych lub modernizację istniejących budowli w ewidencji środków trwałych dzierżawcy,

- wygaśnięcia umowy dzierżawy i przeniesienia wybudowanych przez dzierżawcę budowli, trwale związanych z gruntem pod względem cywilistycznym lub nakładów poniesionych na modernizację istniejących budowli do ewidencji środków trwałych wydzierżawiającego grunt.

W odpowiedzi Spółka dostarczyła pismo z dnia …………… r., wyjaśniając, iż zawarte we wniosku pytania oraz stanowisko z nimi związane dotyczą sytuacji, w której w trakcie trwania umowy dzierżawy dzierżawca wybuduje nową budowlę na dzierżawionym gruncie lub poniesie w tym okresie nakłady na modernizację budowli istniejących na tym gruncie w chwili zawarcia umowy dzierżawy, a nakłady na budowę lub modernizację wskazanych budowli figurować będą w ewidencji środków trwałych dzierżawcy.

 **W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego:**

1. (…) wartość budowli wzniesionych przez dzierżawcę (…) nie będzie stanowić dla Spółki podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości- **jest nieprawidłowe,**
2. (…) wartość nakładów poniesionych przez niego na budowle już istniejące, nie będzie stanowić dla Spółki podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości (…)- **jest prawidłowe**

Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (upol) 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 upol, 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 upol 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.

Tut. organ podatkowy po dokonaniu analizy treści art. 4 ust. 1 pkt 3) upol uznał, że ustawodawca 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. Analogicznie należy interpretować art. 4 ust. 3 upol, zgodnie z którym jeżeli obowiązek podatkowy powstał w trakcie roku podatkowego- podstawą opodatkowania budowli jest wartość stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji na dzień powstania obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości (por. Bogumił Pahl, glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 6.06.2009 r., sygn. I SA/Ol 441/09, System informacji prawnej Lex).

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 Olsztynie z dnia 14.07.2011 r., sygn. I SA/Ol 396/11).

W orzecznictwie sądowym jednoznacznie przyjmuje się, że organ podatkowy właściwy w sprawach podatku od nieruchomości jest związany wartością określoną przez podatnika na potrzeby amortyzacji w podatku dochodowym i nie ma uprawnienia do określania tej wartości w sposób odmienny (por. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25.11.2010 r., sygn. II FSK 1229/09, z dnia 13.04.2011 r., sygn. II FSK 2027/09, wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 14.07.2011 r., sygn. I SA/Ol 440/11, wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 23.02.2011r., sygn. I SA/GL 619/10).

Organ wyjaśnia również, że ustawodawca w art. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych 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 upol jest zobowiązany do deklarowania i opłacania podatku od nieruchomości, z uwzględnieniem ustawowych wyłączeń lub zwolnień podatkowych.

 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 updop, (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 z późn. zm.) 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) updop, 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.

Zatem ustawodawca w art. 16a ust. 2 pkt 1) i pkt 2) updop przewidział dwa odrębne przypadki, w których istnieje możliwość dokonywania odpisów amortyzacyjnych przez podmiot inny niż właściciel tego obiektu.

Wskazać również przy tym należy, że zasady amortyzacji środków trwałych w obu ww. przypadkach są odmienne. W przypadku amortyzacji budowli i budynków wybudowanych na cudzym gruncie są one jednak zbieżne z zasadami obowiązującymi właścicieli środków trwałych tzw. zasady ogólne (por. P. Małecki, M. Mazurkiewicz, Komentarz do art. 16a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, System informacji prawnej Lex oraz wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21.09.2005 r., sygn. I FSK 116/05).

1. Budowle wybudowane na cudzym gruncie

 Zgodnie z art. 16a ust. 2 pkt 2) updop amortyzacji podlegają budynki i budowle wybudowane na cudzym gruncie. Ww. przepis dotyczy sytuacji, gdy przepisy Kodeksu cywilnego określają przypadki odrębnej własności budynków i budowli od własności gruntu oraz gdy podatnik niebędący właścicielem gruntu, obejmując go na określony czas we władanie np. na podstawie umowy dzierżawy lub najmu, przewidującej zgodę właściciela na wybudowanie na nim budynku, czy budowli, realizują taką budowę dla celów swojej działalności. W takim przypadku budynki (budowle) wybudowane i wykorzystywane przez podatnika nie stanowią jego własności, mimo poniesienia przez niego nakładów na ich wybudowanie, lecz stanowią jego środek trwały podlegający amortyzacji na podstawie art. 16a ust. 2 pkt 2) ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (por. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21.09.2005 r., sygn. I FSK 55/05, z dnia 20.01.2005 r., sygn. FSK 1370/04, z dnia 18.11.2005 r., sygn. FSK 2689/04, z dnia 21.09.2005 r., sygn. I FSK 116/05 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) upol podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne (…) będące właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych (…). W stanie faktycznym przedstawionym przez Wnioskodawcę dzierżawca amortyzuje budowle, których koszt budowy poniósł, a właściciel gruntu, jak i posadowionych na niej budowli, jest, zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 1) upol, podatnikiem podatku od nieruchomości. Budowle są zatem ujęte w ewidencji środków trwałych i amortyzowane, chociaż nie przez podatnika podatku od nieruchomości.

Wojewódzki Sąd Administracyjny 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. 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.

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

Tut. organ podatkowy nie zgadzając się z powyższą opinią wskazuje, że zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3) upol 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 (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13.04.2011 r., sygn. II FSK 2027/09 oraz wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 14.07.2011 r., sygn. I SA/Ol 440/11).

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) upol, 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 Gliwicach z dnia 9.03.2010 r., sygn. I SA/GL 883/09).

Za przyjęciem ww. tezy świadczy również treść art. 4 ust. 4 upol, na podstawie którego opodatkowanie podatkiem od nieruchomości możliwe jest także wtedy, gdy przy zawartej umowie leasingowej odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający. Oznacza to zatem, że przez czas trwania umowy leasingu podatnikiem podatku od nieruchomości jest właściciel, czyli finansujący (por. Leonard Etel, Rafał Dowgier w artykule „Gdy odpisów dokonuje dzierżawca” Rzeczpospolita z dnia 29.03.2013 r., str. D4).

 Tut. organ podatkowy odnosząc się do argumentacji Wnioskodawcy dotyczącej braku możliwości wiarygodnego ustalenia wartości budowli stanowiących środki trwałe dzierżawcy, który je wybudował, wskazuje, iż w ocenie organu skoro ustawodawca w przepisach ustawy o podatku dochodowym przewidział możliwość ujęcia przez osoby trzecie 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. 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”.

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 posiada je dzierżawca, który wybudował te obiekty, to wartość do opodatkowania wynosi „0”. Należy bowiem wskazać, że treść art. 4 upol reguluje zasady ustalenia podstawy opodatkowania. Przepis ten jest jednak służebny do art. 2 ust. 1 pkt 3) upol, 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 upol 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”.

Oznacza to, że ustawodawca jednoznacznie w art. 4 upol 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) zasadne jest przyjąć, że wartość amortyzacyjna budowli wynikająca z ewidencji środków trwałych dzierżawcy, który poniósł nakłady na jej budowę, stanowi podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości za dany rok.

 Mając powyższe na uwadze należy uznać za nieprawidłową opinię Wnioskodawcy, że wartość budowli wzniesionych przez dzierżawcę nie będzie dla Spółki stanowić podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

2. Budowle stanowiące inwestycje w obcych środkach trwałych

Zgodnie z art. 16a ust. 2 pkt 1) updop 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, niestanowiącego własność 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. W. Dmoch, Podatek dochodowy od osób prawnych, Komentarz, Wydawnictwo C.H. Beck, 2003 r., str. 375 oraz wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20.01.2005 r., sygn. FSK 1370/04). 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 updop (por. P. Małecki, M. Mazurkiewicz, Komentarz do art. 16 a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, System informacji prawnej Lex i J. Zubrzycki w pracy zbiorowej, Podatek dochodowy od osób prawnych, Komentarz, Wydawnictwo Unimex, 2003 r., str. 510). 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 w ewidencji środków trwałych podmiotu, który poniósł koszt jego wybudowania/zakupu i dokonuje od niego odpisów amortyzacyjnych.

Zgodnie z dyspozycją ustawodawcy, wskazaną w art. 4 ust. 1 pkt 3) upol, 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. Budowla oddana do używania osobie trzeciej pozostaje w ewidencji środków trwałych jej właściciela, który dokonuje od wartości początkowej budowli odpisów amortyzacyjnych. Przy czym wartość początkowa budowli ujęta w księgach rachunkowych właściciela budowli nie obejmuje wartości nakładu (wydatku) poniesionego przez osobę trzecią na tą budowlę. Podmiot, który dokonał nakładów na tą budowlę, wskutek czego powstał nowy środek trwały, ujmuje nowy środek trwały (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 danej budowli, gdyż za niedopuszczalne uznaje się dokonywanie podwójnych odpisów amortyzacyjnych od tych samych wartości.

Skoro zatem przepis art. 4 ust. 1 pkt 3) upol nakazuje przyjąć jako podstawę opodatkowania budowli jej wartość amortyzacyjną, to za tą wartość należy przyjąć wartość początkową budowli ustaloną na 1 stycznia danego roku, bez nakładu poniesionego przez osobę trzecią na tą 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, wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 20.06.2006 r., sygn. I SA/Wr 993/05, wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku).

 Należy zatem zgodzić się z Wnioskodawcą, iż wartość nakładów poniesionych przez niego na modernizację budowli istniejących w chwili zawarcia umowy dzierżawy, figurujące w ewidencji środków trwałych dzierżawy, nie stanowią podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

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

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 2012 r. poz. 270 z późn. zm.) skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego wnosi się po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację, w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu- do usunięcia naruszenia prawa. Skarga powinna zostać wniesiona w dwóch egzemplarzach w terminie 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie 60 dni od dnia wniesienia tego wezwania. 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.