

Poznań, (...) roku
Znak sprawy: (...)
UID: (...)
Kod kontrahenta: (...)



Nr rejestru: (...)

(...)

Reprezentujący (...):

(...)

Interpretacja przepisów prawa podatkowego

Prezydent Miasta Poznania na podstawie art. 14j § 1 i 3 w związku z art. 14b i art. 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111 ze zm., dalej: „**o.p.**”) w odpowiedzi na wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej z dnia (...) 2025 roku (data wpływu: (...) 2025 rok, dalej: „**Wniosek**”) w sprawie udzielenia pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości, uznaje stanowisko Wnioskodawcy – (...) (dalej: „**Wnioskodawca**”) wyrażone we Wniosku **za nieprawidłowe**.

Uzasadnienie

(...) 2025 roku do Prezydenta Miasta Poznania wpłynął wniosek (...) o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Z treści Wniosku wynika, że przedmiotem interpretacji jest ocena prawidłowości dotychczasowego i przyszłego opodatkowywania przez Wnioskodawcę budowli wolno stojących, trwale związanych z gruntem urządzeń reklamowych, wzniesionych przez poddzierżawcę na gruncie należącym do Wnioskodawcy (dalej: „**Budowle**”).

Przedstawiono następujący opis stanu faktycznego:

Wnioskodawca jest spółką kapitałową prawa polskiego, mającą siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Wnioskodawca podlega w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów w podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: „**PDOP**”), bez względu na miejsce ich osiągnięcia.

Wnioskodawca działa w międzynarodowej grupie kapitałowej (...). Podstawową działalnością gospodarczą Wnioskodawcy jest wynajem i zarządzanie nieruchomościami własnymi, jak również prowadzenie procesów inwestycyjnych w tym obszarze. Wnioskodawca posiada

nieruchomość zabudowaną halą handlową, w której dzierżawca Wnioskodawcy (dalej: „(...)”) prowadzi działalność gospodarczą (handel hurtowy).

Dodatkowo dzierżawca Wnioskodawcy tj. (...) poddzierżawił podmiotowi profesjonalnie zajmującemu się działalnością reklamową (dalej: „(...)”), powierzchnię gruntu znajdującą się na parkingach i/lub terenach zielonych przyległych do hali handlowej w celu montażu i dalszej eksploatacji nośników reklamowych typu bilbord. Na poddzierżawionym gruncie, (...) wybudował trwale związane z gruntem wolnostojące bilbordy reklamowe posiadające fundamenty. Bilbordy reklamowe posiadają przyłącza linii elektrycznej zasilającej nośniki oraz zamontowane na nich sprzęt oświetleniowy i stanowią Budowlę. Jednocześnie na podstawie umowy poddzierżawy po zakończeniu okresu na jaki umowa została zawarta (...) opróżni i uporządkuje grunt i zwróci go w stanie w jakim go otrzymał, oraz zdemontuje nośniki reklamowe na swój koszt. Dodatkowo:

a) Umowa dzierżawy zawarta pomiędzy Wnioskodawcą a dzierżawcą (we Wniosku określonym jako (...)) została zawarta na czas określony do dnia (...) roku.

b) Umowa poddzierżawy zawarta pomiędzy dzierżawcą (we Wniosku określonym jako (...)), a poddzierżawcą (we Wniosku określonym jako (...)) została zawarta na czas określony do dnia (...) roku.

Do przedstawionego opisu stanu faktycznego Wnioskodawca zadał następujące pytanie:

Czy Wnioskodawca jest podatnikiem podatku od nieruchomości z tytułu budowli wzniesionych na gruncie będącym własnością/użytkowaniem wieczystym Wnioskodawcy, przez dalszych poddzierżawców, dla których to Budowli Wnioskodawca nie dokonuje odpisów amortyzacyjnych?

W odniesieniu do przedstawionego opisu stanu faktycznego Wnioskodawca przedstawił następujące stanowisko:

Wnioskodawca jest i będzie podatnikiem podatku od nieruchomości z tytułu Budowli wzniesionych na gruncie/użytkowaniu wieczystym Wnioskodawcy przez dalszych poddzierżawców, dla których to Budowli Wnioskodawca nie dokonuje odpisów amortyzacyjnych i pomimo tego faktu Wnioskodawca jest zobowiązany do opodatkowania podatkiem od nieruchomości od wartości Budowli.

Wnioskodawca uzasadnił swoje stanowisko w sposób następujący:

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

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

właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych,

posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych,

użytkownikami wieczystymi gruntu,

posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie:

wynika z umowy zawartej z właścicielem (...),

jest bez tytułu prawnego (...).

Zgodnie ze znowelizowaną definicją budowla to:

a) obiekt niebędący budynkiem, wymieniony w załączniku nr 4 do ustawy, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem,

b) elektrownię wiatrową, elektrownię jądrową i elektrownię fotowoltaiczną, biogazownię, biogazownię rolniczą, magazyn energii, kocioł, piec przemysłowy, kolej linową, wyciąg narciarski oraz skocznię, w części niebędącej budynkiem – wyłącznie w zakresie ich części budowlanych,

c) urządzenie budowlane – przyłącze oraz urządzenie instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, oraz inne urządzenie techniczne, bezpośrednio związane z budynkiem lub obiektem, o którym mowa w lit. a, niezbędne do ich użytkowania zgodnie z przeznaczeniem,

d) urządzenie techniczne inne niż wymienione w lit. a–c – wyłącznie w zakresie jego części budowlanych,

e) fundamenty pod maszyny oraz pod urządzenia techniczne, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową – wzniesione w wyniku robót budowlanych, także w przypadku, gdy stanowią część obiektu niewymienionego w ustawie;

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

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

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

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

- przyjęte do używania inwestycje w obcych środkach trwałych (...),
- budynki i budowle wybudowane na cudzym gruncie.

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

Ustawodawca w art. 3 u.p.o.l. wskazał zamknięty katalog osób i podmiotów objętych obowiązkiem podatkowym w podatku od nieruchomości. Zatem podmiot wypełniający przesłanki zakwalifikowania go do którejkolwiek z kategorii wskazanych w art. 3 u.p.o.l. jest zobowiązany do deklarowania i opłacania podatku od nieruchomości, z uwzględnieniem ustawowych wyłączeń lub zwolnień podatkowych.

Ustawodawca również w art. 2 ust. 1 u.p.o.l. enumeratywnie wymienił wszystkie przedmioty opodatkowania podatkiem od nieruchomości, jak również w treści art. 1a ust. 1 u.p.o.l. zdefiniował „nowe” obowiązujące od 1 stycznia 2025 r. pojęcia „budynku” oraz „budowli”.

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

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

(por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13.04.2011 r., sygn. II FSK 2027/09 i wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 14.07.2011 r., sygn. I SA/OI 440/11).

Jeżeli zatem od budowli dokonywane są odpisy amortyzacyjne to podstawę opodatkowania stanowi wartość, o której mowa w podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne. Nie ma przy tym znaczenia, że podmiotem wykonującym odpisy amortyzacyjne nie jest podatnik podatku od nieruchomości. Art. 4 ust. 1 pkt 3) u.p.o.l. nie wskazuje, że wartość amortyzacyjna stanowi podstawę opodatkowania jedynie wtedy, gdy odpisów amortyzacyjnych dokonuje podatnik.

1. Budowle wybudowane na cudzym gruncie

Zgodnie z przytoczonym powyżej art. 16a ust. 2 pkt 2) u.p.d.o.p. amortyzacji podlegają budynki i budowle wybudowane na cudzym gruncie. Ww. przepis dotyczy sytuacji, gdy podatnik podatku dochodowego, niebędący właścicielem gruntu, obejmując go na określony czas we władanie np. na podstawie umowy dzierżawy lub najmu, przewidującej zgodę właściciela gruntu na wybudowanie na nim budynku czy budowli, realizuje taką budowę dla celów swojej działalności. W takim przypadku budynki i budowle, wybudowane i wykorzystywane przez dzierżawcę/najemcę/poddzierżawcę nie stanowią jego własności, mimo poniesienia przez niego nakładów na ich wybudowanie, lecz stanowią jedynie jego środek trwały podlegający amortyzacji na podstawie art. 16a ust. 2 pkt 2) u.p.d.o.p. (por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 03.02.2016 r., sygn. I SA/Gd 1208/15 oraz wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 20.02.2012 r., sygn. III SA/Wa 782/11).

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

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

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 20.02.2012 r., sygn. III SA/Wa 782/11, orzekając w zbieżnym stanie faktycznym, podkreślił, że okoliczność wykazywania przez najemców (dzierżawców) budowli w swoich ewidencjach środków trwałych nie determinuje obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości po stronie najemców (dzierżawców). Zgodnie bowiem z utrwalonym w doktrynie stanowiskiem, opodatkowanie dochodu z nieruchomości jest domeną podatków dochodowych, a posiadanie tejże nieruchomości – podatków majątkowych. Powyższe oznacza zatem, że za

niewłaściwy należy uznać pogląd, iż budowle są przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości jedynie wówczas, gdy stanowią środki trwałe właściciela.

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

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

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 13.04.2011 r., sygn. II FSK 2027/09, orzekł „(...) Przepisy te nie dopuszczają bowiem sytuacji, w której podatnik może ustalać wartość początkową budowli odmiennie dla celów podatków dochodowych, odmiennie dla celów podatku od nieruchomości, przyjmując wartość rynkową budowli (...). Zasadą jest, że podstawę opodatkowania budowli stanowi ich wartość ustalona na 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku. Użyte przez ustawodawcę sformułowanie „wartość ustalona na 1 stycznia roku podatkowego” wskazuje jednoznacznie, że chodzi tu o „wartość stanowiącą podstawę obliczania amortyzacji” na potrzeby podatkowe, którą określa ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Podkreślenia wymaga, że art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. stanowi, że podstawę opodatkowania stanowi wartość. Zatem ustawodawca dla celów podatku od nieruchomości nie nakazuje ustalać podstawy opodatkowania, wskazuje pewien określony stan faktyczny „wartość budowli”, od którego należy obliczyć podatek stanowiący wskazany w ustawie procent tej wartości”.

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

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

Dodatkowo zgodnie z wyrokiem Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w wyroku z dnia 25.04.2012 r., sygn. I SA/GL 1078/11 wskazał, iż „(...) skoro na podatniku ciąży

obowiązek prawidłowego określenia wartości budowli podlegających opodatkowaniu, to tym samym – dla potrzeb wymiaru podatku od nieruchomości – musi on dysponować wiedzą w tym zakresie (...). Prowadzenie ewidencji środków trwałych oraz ujmowanie w tej ewidencji wartości dla celów podatku dochodowego nie wyłącza obowiązków nałożonych na podatnika przepisami ustawy o podatkach i opłatach lokalnych”.

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

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

Dodatkowo należy wskazać, że treść art. 4 u.p.o.l. reguluje zasady ustalenia podstawy opodatkowania. Przepis ten jest jednak służebny do art. 2 ust. 1 pkt 3) u.p.o.l., który rozstrzyga o tym, od jakich budowli należy zapłacić podatek od nieruchomości. L. Etel, R. Dowgier w artykule „Gdy odpisów dokonuje dzierżawca” Rzeczpospolita z dnia 29.03.2013 r., str. D4, wskazali, że „Zakładając racjonalność ustawodawcy, nie można art. 4 u.p.o.l. czytać w ten sposób, że wprowadza on wyłom od zasady opodatkowania budowli. Przepis ten jest bowiem kompletny, ponieważ wskazuje sposób ustalenia podstawy opodatkowania dla wszystkich budowli podlegających opodatkowaniu. Byłaby to bowiem interpretacja prowadząca do wykreowania sprzeczności na gruncie ustawy. Z jednej strony ustawodawca rozstrzyga o tym, jakie budowle podlegają opodatkowaniu, a z drugiej nie wskazuje zasad ustalania podstawy opodatkowania w odniesieniu do budowli, co do których wcześniej rozstrzygnął, że podlegają opodatkowaniu”.

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

Mając powyższe na uwadze należy uznać, że wartość amortyzacyjna budowli wzniesionych przez dzierżawców/poddzierżawców na gruntach będących w użytkowaniu wieczystym/własności Wnioskodawcy, będzie dla Wnioskodawcy stanowić podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Organ podatkowy uznaje stanowisko Wnioskodawcy za nieprawidłowe

W podstawowych danych dotyczących Wniosku Wnioskodawca określił, że przedmiotem interpretacji podatkowej są przepisy art. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych. Wnioskodawca odniósł się jednocześnie do stanu prawnego obejmującego okres od początku obowiązywania u.p.o.l., poprzez wskazanie pierwszego dla u.p.o.l. adresu publikacyjnego Dz.U. 1991 nr 9 poz. 31, aż do chwili obecnej, ze względu na objęcie wszystkich dalszych zmian w ustawie, poprzez użyte wyrażenie z późniejszymi zmianami. Natomiast w części uzasadniającej swoje stanowisko Wnioskodawca odwołuje się do treści dwóch aktów normatywnych, wskazując na ich brzmienie w dzienniku ustaw w 2016 roku (ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych - Dz. U. z 2016 r. poz. 716, ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych - Dz. U. z 2016 r. poz. 1888). Powyższy zbyt szeroki zakres stanu prawnego i niekonsekwencja Wnioskodawcy co do okresów obowiązywania wskazywanych podstaw prawnych nie stoją jednak na przeszkodzie w udzieleniu odpowiedzi na zadane pytanie, zważywszy na wieloletni brak istotnych zmian w konstrukcjach prawnych właściwych w sprawie przepisów.

Na wstępie organ podatkowy podkreśla, że ze względu na treść zapytania interpretacja indywidualna musi zostać oparta na aktualnym brzmieniu przepisów, ponieważ to na moment złożenia Wniosku Wnioskodawca pyta się czy w odpowiednim zakresie jest podatnikiem podatku od nieruchomości. Z tego też powodu Wniosek dotyczy stanu prawnego już po nowelizacji ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2025 r., poz. 707 ze zm., dalej: „**u.p.o.l.**”), która weszła w życie od 01 stycznia 2025 roku. Ponadto organ podatkowy nie widzi podstaw w określonym przez Wnioskodawcę stanie faktycznym i prawnym, do rozszerzania interpretacji indywidualnej na całość art. 3 u.p.o.l., obejmując tym samym wszelkie nieporuszone przez Wnioskodawcę przepisy i zagadnienia prawne. Właściwa kwalifikacja problematyki niniejszej interpretacji indywidualnej sprowadza się do konkretnych przepisów, tj. art. 3 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., odnoszących się w sprawie do tego jaki podmiot powinien być podatnikiem podatku od nieruchomości jako właściciel Budowli stanowiących przedmiot opodatkowania w podatku od nieruchomości.

Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej zgodnie z przepisem art. 14b § 2 o.p. może być oparty na już zaistniałym stanie faktycznym, jak również dotyczyć zdarzeń przyszłych, które dopiero wystąpią, sytuacji hipotetycznych czy planowanych działań gospodarczych, których skutki podatkowe zaistnieją w przyszłości. Zarówno zwrot „zaistniały stan faktyczny” czy „zdarzenie przyszłe” dotyczą więc procesu stosowania prawa będącego podstawą i przedmiotem subsumcji pod adekwatne przepisy prawa materialnego. W pojęciu zdarzenia przyszłego mieści się również przyszły – hipotetyczny stan faktyczny (K. Teszner [w:] Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk. Komentarz aktualizowany, red. L. Etel, LEX/el. 2025, art. 14b). Jako zdarzenie przyszłe Wnioskodawca określił zasadność bycia w przyszłości podatnikiem podatku od nieruchomości w zakresie

Budowli. Tę kwestię można rozpatrzeć przede wszystkim z dwóch perspektyw. Z jednej strony Wnioskodawca zastanawia się czy ogółem budowle, które w przyszłości powstaną w wyniku działań dzierżawców, będą względem Wnioskodawcy podlegać opodatkowaniu, jednak to zagadnienie co do zasady nie będzie różnić się w kontekście budowli już wzniesionych, jeżeli będą posiadać te same cechy i przeznaczenie. Z drugiej strony natomiast intencja Wnioskodawcy mogła opierać się na zabezpieczeniu na przyszłość sytuacji prawno-podatkowej Wnioskodawcy związanej z opodatkowaniem już istniejących Budowli, lecz wtedy de facto nie ma mowy o zmianie stanu faktycznego lub o jakimś nawet hipotetycznym zdarzeniu przyszłym, a o odniesieniu się przez organ podatkowy do stanu prawnego in posterum. W tak rozumianym znaczeniu zdarzenia przyszłego organ podatkowy nie może się jednak wypowiadać co do nieistniejących zmian prawa, które w sposób różniący się od obecnego miałyby kształtować sytuację prawno-podatkową Wnioskodawcy w kontekście opodatkowania Budowli. Przyjęcie odmiennego stanowiska skutkowałoby możliwością wydania interpretacji przepisów prawa podatkowego bez postaw prawnych, w oparciu o hipotetyczną treść przepisów, co nie mieściłoby się w ustawowych kompetencjach organu podatkowego.

Zgodnie z przepisem art. 2 ust. 1 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Przepisy art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. stanowią, że budowlą jest:

- a) obiekt niebędący budynkiem, wymieniony w załączniku nr 4 do ustawy, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem,
- b) elektrownia wiatrowa, elektrownia jądrowa i elektrownia fotowoltaiczna, biogazownia, biogazownia rolnicza, magazyn energii, kocioł, piec przemysłowy, kolej linowa, wyciąg narciarski oraz skocznia, w części niebędącej budynkiem - wyłącznie w zakresie ich części budowlanych,
- c) urządzenie budowlane - przyłącze oraz urządzenie instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, oraz inne urządzenie techniczne, bezpośrednio związane z budynkiem lub obiektem, o którym mowa w lit. a, niezbędne do ich użytkowania zgodnie z przeznaczeniem,
- d) urządzenie techniczne inne niż wymienione w lit. a-c - wyłącznie w zakresie jego części budowlanych,
- e) fundamenty pod maszyny oraz pod urządzenia techniczne, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową

- wzniesione w wyniku robót budowlanych, także w przypadku, gdy stanowią część obiektu niewymienionego w ustawie.

Za roboty budowlane zgodnie z przepisem art. 1a ust. 1 pkt 2b u.p.o.l. postrzega się prace polegające na budowie, odbudowie, rozbudowie, nadbudowie, przebudowie lub montażu, do

których stosuje się przepisy ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz. U. z 2025 r. poz. 418).

Na gruncie przepisu art. 1a ust. 1 pkt 2a u.p.o.l. przez obiekt budowlany należy rozumieć budynek lub budowlę, z wyłączeniem wyrobisk górniczych, a także niewielkich obiektów stanowiących:

- a) obiekty kultu religijnego - w szczególności kapliczki, krzyże przydrożne i figury,
- b) obiekty architektury ogrodowej - w szczególności posągi i figurki ogrodowe, wodotryski, mostki, pergole, murowane grille i oczka wodne,
- c) obiekty użytkowe służące rekreacji codziennej i utrzymaniu porządku - w szczególności śmietniki, wiaty na wózki dziecięce i rowery oraz obiekty stanowiące wyposażenie placów zabaw dla dzieci.

Przepis art. 1a ust. 1 pkt. 1 u.p.o.l. zawiera definicję budynku zgodnie z którym, przez budynek należy rozumieć obiekt wzniesiony w wyniku robót budowlanych, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem, trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz który posiada fundamenty i dach, z wyłączeniem obiektu, w którym są lub mogą być gromadzone materiały sypkie, materiały występujące w kawałkach albo materiały w postaci ciekłej lub gazowej, którego podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym jego przeznaczenie jest pojemność.

W świetle przepisu art. 1a ust. 1 pkt. 3 u.p.o.l. przez grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej należy rozumieć grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z zastrzeżeniem ust. 2a.

Przepis art. 1a ust. 1 pkt. 4 u.p.o.l. stanowi, iż przez działalność gospodarczą należy rozumieć działalność, o której mowa w ustawie z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2024 r. poz. 236, 1222 i 1871 oraz z 2025 r. poz. 222, 621 i 622).

W myśl przepisu art. 1a ust. 2a u.p.o.l. do gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej nie zalicza się:

- 1) budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami;
- 2) gruntów, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b i d,
- 3) budynków, budowli lub ich części, w odniesieniu do których została wydana decyzja ostateczna organu nadzoru budowlanego, o której mowa w art. 67 ust. 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane, lub decyzja ostateczna organu nadzoru górniczego, na podstawie której trwale wyłączono budynek, budowlę lub ich części z użytkowania.

Odnosząc się do powyższych przepisów prawnych w obowiązującym na moment złożenia Wniosku stanie prawnym wskazać należy, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości

podlegają grunty i budynki lub ich części według stawek ustalonych przez radę gminy w drodze uchwały. Opodatkowaniu podlegają również budowle lub ich części jeżeli są związane z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Wskazywane przez Wnioskodawcę nośniki reklamowe typu billboard wraz z towarzyszącą infrastrukturą fundamentów, przyłączy linii elektrycznej i sprzętu oświetleniowego, mogą podlegać opodatkowaniu w podatku od nieruchomości jako budowle. Obiekty takie zostały zdefiniowane w załączniku nr 4 do u.p.o.l., zatytułowanym „wykaz obiektów, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy”. Pozycja nr 25 załącznika obejmuje obiekty takie jak wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe. W treści u.p.o.l. ustawodawca nie zdefiniował czym charakteryzują się obiekty wolno stojące i jak należy je rozumieć. Zagadnienie to zostało opracowane przez doktrynę, orzecznictwo i praktykę organów podatkowych. Natomiast cecha trwałego związania z gruntem posiada obecnie swoją definicję legalną, ponieważ odpowiednio do przepisu art. 1a ust. 1 pkt 2c jest to takie połączenie obiektu budowlanego z gruntem, które zapewnia temu obiektowi stabilność i możliwość przeciwdziałania czynnikom zewnętrznym niezależnym od działania człowieka, mogącym zniszczyć lub spowodować przemieszczenie lub przesunięcie się obiektu budowlanego na inne miejsce. Wnioskodawca wszystkie ww. elementy obiektów identyfikuje jako całość opodatkowanych podatkiem od nieruchomości budowli, tym samym nie kwestionując ich charakterystyki wolno stojących i trwale związanych z gruntem obiektów, dlatego też organ podatkowy z przyczyn tych nie poddaje w wątpliwość zasadności ich opodatkowania jako budowli w podatku od nieruchomości.

Organ podatkowy zdecydowanie podziela pogląd o tym, że podstawa opodatkowania budowli, stanowiąca najczęściej w praktyce ich wartość początkową w ewidencji środków trwałych, nie musi ściśle znajdować się w ewidencji środków trwałych podatnika. Konstrukcja przepisu art. 4 ust. 1 pkt 3 w żadnym zakresie nie oznacza niemożliwości ustalenia podstawy opodatkowania dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, gdy to nie ich właściciel ujmuje je w swojej ewidencji środków trwałych, ponieważ przepis nie rozgranicza z czyjej ewidencji środków trwałych wartość ta powinna wynikać. Podstawą opodatkowania w omawianym przypadku pozostaje 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, a więc właściciel budowli powinien zostać opodatkowany niezależnie od faktu kto dokonuje odpisów amortyzacyjnych. Z mnogości legalnych działań gospodarczych w ramach konstytucyjnie zagwarantowanej swobody działalności gospodarczej powstały sytuacje, gdy podmiot A dokonuje na gruncie podmiotu B pewnych nakładów w celu odniesienia korzyści gospodarczej np. w postaci wzniesienia na cudzym gruncie budynku lub budowli i czerpania z nich dochodów, a tym samym wartość wzniesionych obiektów ujmuje we własnej ewidencji środków trwałych. Bez wątplenia te okoliczności nie stoją systemowo na przeszkodzie opodatkowaniu właściciela budowli od ich wartości oraz jest to pogląd powszechny w judykaturze podatkowej.

Powyższa kwestia pozostaje jednak wtórna i przedwczesna względem określenia kto jest właścicielem Budowli w istniejącym stanie faktycznym. Analizując sytuację wskazaną we Wniosku, dotyczącą problemu opodatkowania podatkiem od nieruchomości Budowli, bezsprzecznie w pierwszej kolejności należy ustalić kto jest ich właścicielem, a w tym celu odpowiedzieć na pytanie czym jest nieruchomość i jej części składowe. To nie z przepisów o.p., u.p.o.l. lub właściwych ustaw dotyczących podatku dochodowego (ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych - Dz. U. z 2025 r. poz. 278 ze zm., ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych - Dz. U. z 2025 r. poz. 278 ze zm.) wynika podstawa prawna określająca jakiemu podmiotowi przysługuje własność budowli wzniesionej na cudzym gruncie. Własność jako instytucja prawna, czy też pojęcie nieruchomości, nie zostały odrębnie zdefiniowane w przepisach zawartych w ww. ustawach podatkowych, stąd też niezbędne pozostaje systemowe stosowanie norm prawnych wynikających z ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2025 r. poz. 1071 ze zm., dalej: „**k.c.**”). Błąd w ustaleniach prawnych Wnioskodawcy polega na pominięciu tych niezbędnych dla rozstrzygnięcia sprawy regulacji.

Na podstawie przepisów art. 3 ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l., podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych (pkt 1) lub posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych (pkt 2). Z kolei na gruncie przepisu art. 3 ust. 3 u.p.o.l., jeżeli przedmiot opodatkowania znajduje się w posiadaniu samoistnym, obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości ciąży na posiadaczu samoistnym. Wnioskodawca w stanie faktycznym nie poruszył kwestii posiadania samoistnego, a przywołane przez niego okoliczności nawet pośrednio nie wskazują na możliwość jego istnienia, stąd zagadnienie to nie będzie przedmiotem interpretacji. Nie ulega natomiast wątpliwości, że własność Budowli podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

W kwestii prawa własności, zgodnie z jego definicją określoną w przepisie art. 140 k.c., prawo własności jest prawem rzeczowym, którego treścią jest uprawnienie do posiadania, korzystania oraz rozporządzania rzeczami z wyłączeniem innych osób w granicach ustanowionych przepisami prawa i zasadami współżycia społecznego. Przez posiadanie należy rozumieć faktyczne władanie daną rzeczą (art. 336 k.c.). Korzystanie to prawo do czerpania korzyści z rzeczy, w tym pożytków naturalnych oraz prawnych, czyli dochodów (m.in. art. 252 k.c.). Rozporządzanie rzeczą to z kolei możliwość przeniesienia własności na inną osobę bądź obciążenia jej ograniczonymi prawami rzeczowymi.

Natomiast zgodnie z zasadą superficies solo cedit wyrażoną w art. 191 k.c. własność nieruchomości rozciąga się na rzecz ruchomą, która została połączona z nieruchomością w taki sposób, że stała się jej częścią składową.

Użytkowanie wieczyste to forma prawa do nieruchomości gruntowej, której istotę precyzuje k.c. w artykułach 232-243. Użytkownik wieczysty uzyskuje prawo do korzystania z gruntu Skarbu Państwa lub z gruntu należącego do jednostek samorządu terytorialnego bądź ich związków, w sposób analogiczny do właściciela. Co do budynków i innych urządzeń nabytych lub wzniesionych na takim gruncie stosownie do przepisu art. 235 k.c. stanowią one własność wieczystego użytkownika gruntu, a przysługująca wieczystemu użytkownikowi

własność budynków i urządzeń na użytkowanym gruncie jest prawem związanym z użytkowaniem wieczystym.

Z perspektywy opodatkowania budowli w podatku od nieruchomości, rozróżnienie przy nieruchomościach gruntowych prawa ich własności od prawa ich użytkowania wieczystego ma spore znaczenie, gdyż opodatkowany powinien zostać właściciel tego przedmiotu opodatkowania, co w kontekście powyższych przepisów może nie sprowadzać się do tego samego podmiotu. Kwestię tę rozstrzygnął wyrok NSA z 01 lipca 2021 roku, sygn. akt III FSK 3145/21, w którym NSA stwierdził, że na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 3 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. i w zw. z art. 235 § 1 k.c. podatnikiem podatku od nieruchomości odnośnie do obiektów budowlanych wzniesionych na gruncie oddanym w użytkowanie wieczyste jest użytkownik wieczysty, także w przypadku, w którym wymienione obiekty wzniesione zostały przez dzierżawcę gruntu, ponieważ wskazana regulacja stanowi wyjątek od zasady superficies solo cedit, gdyż z mocy wyraźnego przepisu ustawy własność budynków i innych urządzeń stanowi odrębny od gruntu przedmiot własności.

Inaczej kształtuje się sytuacja dla nieruchomości gruntowych, którym Wnioskodawcy przysługuje prawo własności. Na mocy przepisu art. 46 § 1 k.c. nieruchomościami są części powierzchni ziemskiej stanowiące odrębny przedmiot własności (grunty), jak również budynki trwale z gruntem związane lub części takich budynków, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności. Nieruchomości są rzeczami w rozumieniu k.c. jako przedmioty materialne ze względu na przepis art. 45 k.c. Dalej przepis art. 48 k.c. stanowi, że z zastrzeżeniem wyjątków przewidzianych w k.c., do części składowych gruntu należą w szczególności budynki i inne urządzenia trwale z gruntem związane, jak również drzewa i inne rośliny od chwili zasadzenia lub zasiania. Pojęcie urządzeń trwale z gruntem związanych należy bezpośrednio odnieść do budowli mogących być przedmiotem opodatkowania w podatku od nieruchomości. Natomiast zgodnie z przepisami k.c., zawierającymi definicję części składowej rzeczy:

- część składowa rzeczy nie może być odrębnym przedmiotem własności i innych praw rzeczowych (art. 47 § 1 k.c.);
- częścią składową rzeczy jest wszystko, co nie może być od niej odłączone bez uszkodzenia lub istotnej zmiany całości albo bez uszkodzenia lub istotnej zmiany przedmiotu odłączonego (art. 47 § 2 k.c.);
- przedmioty połączone z rzeczą tylko dla przemijającego użytku nie stanowią jej części składowych (art. 47 § 3 k.c.);
- urządzenia służące do doprowadzania lub odprowadzania płynów, pary, gazu, energii elektrycznej oraz inne urządzenia podobne nie należą do części składowych nieruchomości, jeżeli wchodzi w skład przedsiębiorstwa (art. 49 § 1 k.c.);
- za części składowe nieruchomości uważa się także prawa związane z jej własnością (art. 50 k.c.).

W praktyce obrotu prawnego z perspektywy opodatkowania podatkiem od nieruchomości zachodzi oczywiście powyższe domniemanie, że właściciel albo użytkownik wieczysty nieruchomości gruntowej jest jednocześnie właścicielem budynków, budowli i innych urządzeń lub rzeczy trwale z gruntem związanych, jednak domniemanie to jest wzruszalne właśnie ze względu na instytucję części składowych nieruchomości, z których może wynikać, że pewne obiekty stanowią odrębny od nieruchomości gruntowej przedmiot opodatkowania. Konstrukcja przepisów u.p.o.l. rozróżniająca obiekty budowlane od nieruchomości (art. 1a ust. 1 pkt 2a w zw. z art. 2 ust. 1) pozwala również na zaistnienie sytuacji, w której właścicielem budowli jest podmiot inny niż właściciel gruntu, na którym ta budowla się znajduje. Wówczas obowiązek podatkowy w zakresie tej budowli obciąża właśnie jej właściciela, a nie właściciela gruntu, ponieważ mu w odpowiednich okolicznościach przysługuje odrębne prawo własności.

W celu ustalenia prawidłowego podatnika należy przede wszystkim dokonać wykładni treści powyższych przepisów k.c. oraz orzecznictwa sądów administracyjnych i cywilistycznych w tym zakresie. Będące przedmiotem Budowle, które stanowią „inne urządzenie”, o którym mowa w art. 48 k.c., nie są częściami składowymi gruntu i nie rozciąga się na nie własność gruntu, a zatem Budowle te nie są trwale związane z gruntem oraz zostały one połączone z gruntem tylko dla przemijającego użytku.

Przepis art. 47 § 2 k.c. ustanawia podstawowe, pozytywne kryterium kwalifikacji danego elementu jako części składowej, oparte na ocenie trwałości i nierozzerwalności połączenia w sensie fizycznym oraz funkcjonalnym. Jednocześnie jednak art. 47 § 3 k.c. wprowadza wyraźne wyłączenie, stanowiąc, że przedmioty połączone z rzeczą główną jedynie dla przemijającego użytku nie stanowią jej części składowych. Oznacza to, że nawet w sytuacji spełnienia przesłanek określonych w art. 47 § 2 k.c., dany element nie może zostać uznany za część składową rzeczy, jeżeli z okoliczności faktycznych wynika, iż połączenie miało charakter wyłącznie tymczasowy i było dokonane w celu krótkotrwałego, przejściowego korzystania. Relacja pomiędzy § 2 a § 3 art. 47 k.c. zdaniem organu podatkowego nie ma charakteru kumulatywnego, gdyż § 3 nie stanowi dodatkowej przesłanki, lecz pełni funkcję ograniczającą zakres zastosowania § 2. W konsekwencji prawidłowa ocena danego elementu wymaga w pierwszej kolejności zbadania, czy spełnia on kryterium nierozzerwalności określone w § 2, a następnie w przypadku odpowiedzi twierdzącej ustalenia, czy nie zachodzi wyłączenie przewidziane w § 3, wynikające z przemijającego charakteru użytku. Nie mniej jednak w sprawie obie te przesłanki można stosować zamiennie z tym samym skutkiem prawno-podatkowym.

Organ podatkowy nie dostrzega więc spełnienia w stanie faktycznym przesłanek pozwalających na uznanie Budowli jako części składowych nieruchomości. Przedmiotowe budowle nie są częścią składową gruntu jako rzeczy w rozumieniu przepisu art. 47 k.c., gdyż mogą być od niego odłączone bez uszkodzenia lub istotnej zmiany całości gruntu albo bez uszkodzenia lub istotnej zmiany samych Budowli jako przedmiotu odłączonego (§ 2), a także są połączone z gruntem tylko dla ich przemijającego użytku (§ 3). Tego typu obiekty reklamowe ze względu na swoje rozmiary i konstrukcje typowo mogą zostać zdemontowane na jednej nieruchomości i ponownie zamontowane na drugiej, a samo odłączenie ich od gruntu nie skutkuje istotną jego zmianą, wręcz przeciwnie jest stosunkowo bezproblemowe w

kontekście odtworzenia stanu pierwotnego gruntu, na którym się znajduje, gdyż w zdecydowanej większości czynności takie wymagają prostych prac ziemnych. Są to cechy, które wyróżniają billboardy i inne obiekty reklamowe w obrocie gospodarczym. W myśl umowy łączącej dzierżawcę z poddzierżawcą należy przyjąć, że połączenie nastąpiło tylko na czas trwania umowy dzierżawy, z tym zastrzeżeniem, że po jej upływie przyłączone rzeczy należy oddzielić (z ewentualnym przywróceniem do stanu poprzedniego), dlatego też użytek ma charakter chwilowy (w znaczeniu art. 47 § 3 k.c. - przemijający), a tym samym przyłączony przedmiot nie traci swej odrębności (straciłby ją gdyby traktować go jak część składową nieruchomości gruntowej i nadal stanowi własność dotychczasowego właściciela (poddzierżawcy).

Na gruncie utrwalonej linii orzeczniczej, jak podkreślił Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 20 stycznia 2012 roku, sygn. akt II FSK 1405/10: „Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają zarówno budowle będące częścią składową gruntu, jak również nią niebędące”. W konsekwencji przyjmuje się, że „podatek od budowli stanowiących część składową gruntu płaci właściciel gruntu, na którym znajdują się te obiekty, natomiast jeśli nie stanowią one części składowej gruntu, podatnikiem jest ich właściciel”. Niezbędne zatem pozostaje ustalenie, czy Budowle stanowią części składowe posiadanej przez Wnioskodawcę nieruchomości gruntowej.

Sąd Najwyższy w wyroku z 28 czerwca 2002 roku, sygn. akt I CK 5/02, stwierdził ponadto, że: „o tym, czy określone elementy stanowią części składowe jednej rzeczy złożonej, rozstrzyga obiektywna ocena gospodarczego znaczenia istniejącego między nimi fizycznego i funkcjonalnego powiązania. Jeśli są one powiązane fizycznie i funkcjonalnie, tak, że tworzą razem gospodarczą całość, stanowią części składowe jednej rzeczy złożonej, choćby całość ta dała się technicznie łatwo zdemontować”. W omawianym przypadku między gruntem i tablicami reklamowymi nie istnieje funkcjonalne powiązanie wskazujące na gospodarczą całość, ponieważ z perspektywy gospodarczego znaczenia takich obiektów ich lokalizacja na konkretnym gruncie jest drugorzędna i pełni rolę wyłącznie służebną w ich stabilizacji. Tablice reklamowe spełniałyby swoje funkcje w przypadku ich położenia na innych gruntach, czy też nawet na innych budynkach lub budowlach.

W ślad za wyrokiem NSA dotyczącego bezpośrednio tablic reklamowych, z 16 stycznia 2026 roku, sygn. akt III FSK 1120/24: „Na gruncie prawa cywilnego ocena trwałości związania budowli z gruntem, oraz tego, czy jej poszczególne części stały się częściami składowymi tego gruntu, wymaga zatem zbadania czy połączenie nie nosi znamion przemijającego użytku. Jak się przyjmuje, charakter połączenia zależy, w razie wątpliwości lub sporu, od kwalifikacji ocennej uwzględniającej okoliczności faktyczne, takie jak: wola stron, gdy połączenie nastąpiło na podstawie umowy albo przy jej wykonywaniu, oraz zamiar, cel i sposób połączenia, jako dokonanego w sensie fizycznym, a nie tylko gospodarczym. Ocena powinna być w miarę zobiektywizowana, tzn. odpowiadać powszechnej znajomości rzeczy i regułom logicznego wnioskowania na podstawie zewnętrznych, widocznych dla osób postronnych, oznak (por. S. Rudnicki, Komentarz do art. 47 k.c. (w:) S. Dmowski, S. Rudnicki, Komentarz do kodeksu cywilnego. Księga pierwsza. Część ogólna, Warszawa 2002, s. 167). Z orzecznictwa wynika też, że gdy przedmioty są łączone w ramach stosunków obligacyjnych (np. dzierżawy lub najmu) o połączeniu do przemijającego użytku

decyduje treść umowy między osobami zainteresowanymi (por. wyrok SA w Szczecinie z 7 grudnia 2016 r., I ACa 1081/15, Lex nr 2256965; wyrok SN z 4 listopada 1963 r., I CR 855/62, OSN 1964, Nr 12, poz. 209)".

Oznacza to, że powszechna znajomość rzeczy jakimi są budowle tablic i urządzeń reklamowych, jak również odpowiadająca jej specjalistyczna wiedza organu podatkowego wynikająca z doświadczenia i praktyki, pozwala przyjąć, że w realiach niniejszej sprawy sposób posadowienia tablic i urządzeń reklamowych, ich konstrukcja techniczna, a także cel i czas trwania połączenia z gruntem wskazują na związek o charakterze przemijającego użytku, a nie trwałego zespolenia w rozumieniu art. 47 § 2 k.c. Tablice reklamowe są bowiem co do zasady projektowane i wykonywane jako konstrukcje modułowe, przeznaczone do demontażu, relokacji bądź wymiany nośnika reklamowego, bez naruszenia substancji gruntu czy budynku. Ich posadowienie, nawet przy wykorzystaniu fundamentów lub elementów kotwiących, służy zapewnieniu stabilności eksploatacyjnej, a nie trwałemu włączeniu do struktury nieruchomości jako jej elementu funkcjonalnie i gospodarczo nieodłącznego. Uwzględniając zobiektywizowane kryteria oceny, o których mowa w przywołanym orzecznictwie i doktrynie, należy stwierdzić, że połączenie tych obiektów z gruntem nie wyłącza możliwości ich odłączenia bez istotnej zmiany całości, a ich przeznaczenie oraz praktyka obrotu jednoznacznie wskazują na tymczasowy charakter związania. W konsekwencji tablice reklamowe ogólnie nie stają się częściami składowymi nieruchomości, lecz zachowują status odrębnych przedmiotów majątkowych. Wnioskodawca nie wskazał na żadne inne okoliczności faktyczne i funkcjonalne pozwalające wnioskować inaczej.

W tym miejscu należy również wyjaśnić, że nie należy mylić pojęcia „trwałego związania z gruntem” w rozumieniu k.c., z pojęciem „trwałego związania z gruntem” w rozumieniu u.p.o.l. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku, w wyroku z 19 marca 2025 roku, sygn. akt I SA/Gd 20/25, wyjaśnił że:

„(...) podkreślenia wymaga, że spełnienie przesłanki "trwałego związania obiektu budowlanego z gruntem" powinno być w niniejszej sprawie, dotyczącej podatku od nieruchomości rozpatrywane przede wszystkim w kontekście przepisów prawa budowlanego i prawa podatkowego, a nie na gruncie prawa cywilnego. Powyższego pojęcia nie można bowiem utożsamiać z rzeczą i jej częściami składowymi w rozumieniu przepisów kodeksu cywilnego, a prawo budowlane nie odwołuje się wprost do przepisów k.c. Cel regulacji prawa budowlanego, do której wprost odnosi się ustawa podatkowa, jest inny aniżeli przepisów ustawy kodeks cywilny. Ostatnia z wymienionych ustaw zawiera bowiem regulacje, których funkcją jest ustalenie statusu prawnego rzeczy. Prawo budowlane mówiąc o trwałym związaniu z gruntem wskazuje natomiast na pewną charakterystykę faktyczną (techniczną) obiektu budowlanego, która determinuje stosowanie lub nie w odniesieniu do tego właśnie obiektu budowlanego poszczególnych norm prawa budowlanego”.

Powyższe potwierdza m. in. doktryna, zgodnie z którą przy ustalaniu podatnika podatku od nieruchomości duże znaczenie ma ustalenie tego, czy obiekty budowlane (w tym tablice reklamowe) są trwale związane z gruntem w rozumieniu k.c. Jeżeli tak, to płaci od nich podatek właściciel gruntu. Jeżeli nie - są to tymczasowe obiekty budowlane, wobec czego podatek płaci od nich ich właściciel, a właściciel gruntu płaci za grunt (zob. L. Etel i M.

Popławski, Opodatkowanie tablic reklamowych podatkiem od nieruchomości (PPLiFS.2008.9.10, teza nr 2, LEX nr 115792/2).

Pojęcie trwałego związania z gruntem w rozumieniu Kodeksu cywilnego zostało dokładnie wyjaśnione m.in. w opracowaniu „Balwicka-Szczyrba Małgorzata (red.), Sylwestrzak Anna (red.), Kodeks cywilny. Komentarz aktualizowany”, zgodnie z którym: „zasada wyrażona w art. 48 dotyczy zarówno wytworów sztucznych (budynek, innych urządzeń trwale związanych z gruntem), jak i wytworów naturalnych (drzew, innych roślin trwale związanych z gruntem). A contrario w przypadku budynków i innych urządzeń nie stanowi części składowej gruntu wszystko to, co jest z nim złączone w sposób nietrwały, a zwłaszcza konstrukcje tymczasowe czy przenośne. Kryterium wyodrębnienia stanowi więc trwałość połączenia z gruntem, przy czym rozstrzygająca jest ocena techniczna istniejącego stanu rzeczy, która może być dokonana także w oparciu o ocenę zamiaru towarzyszącego połączeniu, pod warunkiem że został on uzewnętrzniony i może być potwierdzony przy zastosowaniu kryteriów obiektywnych”.

Z odesłań Wnioskodawcy do umowy wiążącej Wnioskodawcę z dzierżawcą, a dalej umowy wiążącej dzierżawcę z poddzierżawcą oraz z okoliczności sprawy wynika, że zgodną intencją stron umowy było oddanie poddzierżawcy w dzierżawę gruntów do prowadzenia przez niego działalności gospodarczej i posadowienie przez poddzierżawcę obiektów i instalacji, będących jego wyłączną własnością.

Zgodnie z wieloletnią, utrwaloną doktryną i orzecznictwem (por. Wyrok SN z 04 listopada 1963 roku, sygn. akt I CR 855/62, OSNC 1964, nr 10, poz. 209, wyrok NSA z 20 stycznia 2021 roku, sygn. akt II FSK 2254/18, Wyrok WSA w Gliwicach z 06 maja 2022 roku, sygn. akt I SA/GI 221/22) nie uznaje się za część składową gruntu rzeczy połączonej z nim dla „chwilowego użytku”, przy czym chwilowy użytek nie jest definiowany jako bardzo krótki okres, gdyż może być nawet okres długi, ale wystarczy żeby z woli dokonującego połączenia wynikało, że połączenie to nie ma być na stałe, co znajduje zastosowanie w przedstawionym we Wniosku stanie faktycznym, jako że zawarcie umowy miało miejsce wyłącznie na czas określony do 31 stycznia 2028 roku. Chwilowy użytek objawia się również we wskazanych przez Wnioskodawcę postanowieniach umownych zobowiązujących poddzierżawcę do usunięcia wszelkich naniesień na grunt po zakończeniu umowy.

Organ podatkowy, zważywszy na wieloletnią praktykę, stoi na stanowisku, że w tak zarysowanym stanie faktycznym Budowle są odrębnym przedmiotem własności. Przemawiają za tym kompleksowo fakty takie jak: posiadanie Budowli przez poddzierżawcę, samodzielność poddzierżawcy we wzniesieniu Budowli i kosztów poniesionych z tego tytułu (nabycie lub wytworzenie obiektów lub ich części, transport i montaż), wyłączność eksploatacji Budowli, pobierania z nich pożytków i utrzymywania, ujęcie Budowli we własnej ewidencji środków trwałych, zawarcie umowy poddzierżawy na czas określony, a także obowiązek opróżnienia gruntu, uporządkowania gruntu i zwrotu gruntu w stanie niezmienionym oraz demontaż nośników reklamowych na własny koszt poddzierżawcy. Uregulowany jest więc los naniesień wykonanych przez poddzierżawcę poprzez nałożenie na poddzierżawcę obowiązku przywrócenia gruntu do stanu pierwotnego w formie likwidacji wykonanych na nim naniesień. Całość tych okoliczności sprawia, że organ podatkowy nie ma wątpliwości jaki podmiot charakteryzuje się przymiotem własności Budowli. Oznacza to,

że należy traktować Budowle jako posadowione na gruncie Wnioskodawcy wyłącznie dla ich przemijającego użytku.

W przypadku gdy Budowle nie stanowią części składowej gruntu, mogą być przedmiotem odrębnej własności poddierżawcy gruntu, na którym zostały posadowione, a nie właściciela albo użytkownika wieczystego tego gruntu. W takim przypadku za podatnika w podatku od nieruchomości w części dotyczącej Budowli należy uznać poddierżawcę gruntu jako ich właściciela, a nie Wnioskodawcę.

Tym samym organ podatkowy podtrzymuje utrwalone poglądy wyrażone w wydanych przez siebie interpretacjach indywidualnych przepisów prawa podatkowego w podatku od nieruchomości, dotyczących opodatkowania budowli zlokalizowanych na cudzych gruntach, będących prawem własności, tj. interpretacje indywidualne numer 99, 95 i 2, oraz będących prawem użytkowania wieczystego, tj. interpretacje indywidualne nr 78 i 40, które dostępne są w Biuletynie Informacji Publicznej Miasta Poznania (<https://bip.poznan.pl/bip/interpretacja-przepisow-prawa-podatkowego,p,14319.html> oraz <https://bip.poznan.pl/bip/podatek-od-nieruchomosci-osoby-fizyczne,p,14319,14320,15199.html>).

Organ podatkowy wydający interpretację opiera się wyłącznie na opisie stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego podanego we wniosku - nie prowadzi postępowania dowodowego. Rolą postępowania w sprawie wydania indywidualnej interpretacji przepisów podatkowych nie jest bowiem ustalanie, czy przedstawiony we wniosku stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe jest zgodny ze stanem rzeczywistym. Ustalenie stanu rzeczywistego stanowi domenę ewentualnego postępowania podatkowego. Pełna weryfikacja prawidłowości stanowiska Wnioskodawcy w podatku od nieruchomości może być dokonana jedynie w toku ewentualnego postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej lub będących poza zakresem instytucji interpretacji indywidualnej, do której zastosowanie mają przepisy określone w zamkniętym katalogu art. 14h o.p.

Mając na uwadze powyższe, Prezydent Miasta Poznania uznaje stanowisko Wnioskodawcy wyrażone we Wniosku za nieprawidłowe. Jednocześnie organ podatkowy wyjaśnia, że na ocenę stanowiska Wnioskodawcy nie wpływa przedstawiona we Wniosku częściowo prawidłowa argumentacja w zakresie prawa użytkowania wieczystego, do którego nie stosuje się przepisów obejmujących instytucję prawną części składowych nieruchomości. Jak wskazał Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 06 sierpnia 2025 r., sygn. akt II FSK 1472/22: „, Ordynacja podatkowa nie przewiduje uznania stanowiska wnioskodawcy za częściowo prawidłowe a częściowo nieprawidłowe w zakresie jednego pytania. Stanowisko "częściowo nieprawidłowe" może odnosić się wyłącznie do całości wniosku, w którym to stanowisko jest prawidłowe w zakresie całego jednego pytania (lub kilku konkretnych pytań), a nieprawidłowe w zakresie całego drugiego pytania (bądź pozostałych pytań). Innymi słowy, organ nie może uznać, że stanowisko jest nieprawidłowe w zakresie niektórych twierdzeń dotyczących obu pytań, a w pozostałej części prawidłowe - tak jak miało to miejsce w rozpoznawanej sprawie. W takiej sytuacji stanowisko wnioskodawcy należy uznać za nieprawidłowe.”

(...)

(...)

Otrzymują:

1. (...)
2. Aa.

Sprawę prowadzi: (...)
e-mail: (...)

Informacja na temat przetwarzania danych
osobowych: www.poznan.pl/klauzulainformacyjna/

Pouczenie:

Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

Zgodnie z art. 14na § 1 ustawy Ordynacja podatkowa przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

- 1) z zastosowaniem art. 119a;
- 2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
- 3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych (art. 14na § 2 ustawy - Ordynacja podatkowa).

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu, ul. Franciszka Ratajczaka 10/12, 61-815 Poznań, w dwóch egzemplarzach, zgodnie z art. 47 oraz 53 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a ustawy za pośrednictwem organu, który wydał interpretację - Prezydenta Miasta Poznania. Jednocześnie, zgodnie art. 57a ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.