

Rodzaj dokumentu - Indywidualna interpretacja znak: WPIOL-VI.310.7.2025.MS

Data – 14.11.2025 r.

Autor - Prezydent Miasta Szczecin

Temat – opodatkowanie nośników reklamowych wybudowanych na gruntach poddzierżawionych od osoby prawnej

Słowa kluczowe - podatek od nieruchomości, trwałe związanie z gruntem, budowle związane z działalnością gospodarczą

WPIOL-VI.310.7.2025.MS

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 14j § 1 i § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.) oraz upoważnienia Prezydenta Miasta Szczecin z dnia 8 grudnia 2015 r. znak: WO-I.0052.3.169.2015.KO w sprawie wydawania decyzji administracyjnych, postanowień, zaświadczeń w zakresie postępowania podatkowego dotyczącego podatków i opłat lokalnych

uznaje

stanowiska Wnioskodawcy przedstawione we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji, za nieprawidłowe.

UZASADNIENIE

W dniu 03.10.2025 r. do organu podatkowego wpłynął wniosek X Sp. z o. o. o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, złożony przez pełnomocnika X. Wnioskodawca wskazał, że przedmiotem interpretacji jest przepis art. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Wnioskodawca we wniosku złożył oświadczenie, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej oraz, że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego.

W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny:

Spółka 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 osiągania.

Wnioskodawca działa w międzynarodowej grupie kapitałowej specjalizującej się w segmencie nieruchomości komercyjnych. 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: X) prowadzi działalność gospodarczą (handel hurtowy).

Dodatkowo dzierżawca Wnioskodawcy tj. X poddzierżawił podmiotowi profesjonalnie zajmującemu się działalnością reklamową (dalej: X), powierzchnię gruntu znajdującą się na parkingach i/lub terenach zielonych przyległych do hali handlowej w celu montażu i dalszej eksploatacji nośników reklamowych typu billboard. Na poddzierżawionym gruncie, X wybudował trwałe związane z gruntem wolnostojące billboardy reklamowe posiadające fundamenty. Billboardy 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, X opróżni i uporządkuje grunt i zwróci go w stanie w jakim go otrzymał, oraz zdemontuje nośniki reklamowe na swój koszt.

W związku z powyższym Wnioskodawca zadał następujące pytania:

Czy Wnioskodawca jest podatnikiem podatku od nieruchomości z tytułu budowli wniesionych na gruncie będącym użytkowaniem wieczystym Spółki przez dalszych poddzierżawców, dla których to budowli Spółka nie dokonuje odpisów amortyzacyjnych?

Stanowisko Wnioskodawcy:

Spółka jest i będzie podatnikiem podatku od nieruchomości z tytułu budowli wniesionych na użytkowaniu

wieczystym Spółki, przez dalszych poddzierżawców dla których to budowli Spółka nie dokonuje odpisów amortyzacyjnych i pomimo tego faktu, Spółka jest zobowiązana do opodatkowania podatkiem od nieruchomości od wartości budowli.

Uzasadnienie stanowiska Wnioskodawcy:

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), zwana 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 z nowelizowaną 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 - 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.

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 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 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.

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 3.02.2016 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 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 konstruuje 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 podatnikowi 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 Wnioskodawca uznał, że wartość amortyzacyjna budowli wzniesionych przez dzierżawców/poddzierżawców na gruntach będących w użytkowaniu wieczystym Wnioskodawcy, będzie dla Wnioskodawcy stanowić podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Po rozpatrzeniu stanowiska Wnioskodawcy organ podatkowy zważył co następuje:

W myśl art. 14b § 1 i 14j Ordynacji podatkowej Dyrektor Biura Krajowej Informacji Podatkowej, a w zakresie swojej właściwości wójt, burmistrz, (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa na pisemny wniosek zainteresowanego, wydaje, w jego indywidualnej sprawie, pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego. Zgodnie z art. 14b § 3 Ordynacji podatkowej składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. W orzecznictwie sądów administracyjnych ugruntowany jest pogląd, że organ wydający interpretację dokonuje jedynie oceny prawnej przedstawionego przez Wnioskodawcę stanu, bez możliwości jego modyfikowania, czy też prowadzenia postępowania dowodowego w trybie przepisów działu IV Ordynacji podatkowej. Wobec powyższego, interpretacja może dotyczyć wyłącznie stanu przedstawionego we wniosku, gdyż organ nie prowadzi żadnego postępowania dowodowego, nie ocenia też wiarygodności danych przedstawionych we wniosku. Przedstawione we wniosku zagadnienie organ powinien poddać kompleksowej ocenie prawnej przez pryzmat przepisów całego systemu prawnego, który może znaleźć zastosowanie w danym przypadku.

Obowiązek podatkowy i zasady opodatkowania nieruchomości i obiektów budowlanych w podatku od nieruchomości normuje ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2025 r. poz. 707, dalej: u.p.o.l.), w brzmieniu obowiązującym od 01.01.2025 r.

Na podstawie przepisu 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:

- 1) właścicielami nieruchomości lub **obiektów budowlanych**, z zastrzeżeniem ust. 3;
- 2) posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych;
- 3) użytkownikami wieczystymi gruntów;
- 4) posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie:
 - a) wynika z umowy zawartej z właścicielem, Agencją Własności Rolnej Skarbu Państwa lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości (...).
 - b) jest bez tytułu prawnego, z zastrzeżeniem ust. 2.”

Na podstawie przepisu art. 2 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych: „**Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają** następujące nieruchomości lub obiekty budowlane:

- 1) grunty;
- 2) budynki lub ich części;
- 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.”

Przepis art. 1a ust. 1 pkt 2a stanowi: „**Obiekt budowlany** - budynek lub budowla, 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.”

Zgodnie z przepisem art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych „**Budowla**:

- 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.”

W załączniku nr 4 do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w punkcie 25 wskazano **jako budowle wolno stojącą trwale związaną z gruntem tablicę reklamową.**

Przepis art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. stanowi: „**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.”

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2c u.p.o.l.: „**Trwale związane z gruntem** - 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.”

W uzasadnieniu do ustawy z dnia 19 listopada 2024 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o opłacie skarbowej (Dz.U. z 2024 r., poz. 1757) trwale

połączenie z gruntem zostało wyjaśnione następująco cyt.: „Przez połączenie obiektu budowlanego z gruntem należy rozumieć wykonanie pewnych czynności w celu ich połączenia, a nie jedynie posadowienia obiektu budowlanego na gruncie. To połączenie ma właśnie zapewnić obiektowi stabilność i możliwość przeciwdziałania czynnikom zewnętrznym niezależnym od działania człowieka, a zatem obiektami trwale związanymi z gruntem nie będą dowolne obiekty, których masa lub konstrukcja powodują, że nie ulegają one przesunięciu przez czynniki atmosferyczne, w tym np. kontenery mobilne, niepołączone w żaden sposób z podłożem. Reasumując, trwałe związanie z gruntem nie obejmuje sytuacji, w której dany obiekt został jedynie posadowiony na gruncie w ten sposób, że stawia opór czynnikom zewnętrznym, a brak jest natomiast elementu połączenia (np. kontenery mobilne). Proponowana uniwersalna definicja trwałego związania będzie miała zastosowanie zarówno do wymienionych wyżej budowli, jak i budynku, przy czym w przypadku budynków powiązanie z gruntem jest wzmocnione dodatkowo przez wymóg posiadania fundamentu.

Wskazać należy, że w przepisie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych ustawodawca wyjaśnił fizyczne trwałe związanie z gruntem, natomiast istnieje jeszcze trwałość prawna, o której mowa w ustawie Kodeks cywilny.

Kluczowe w przedmiotowej sprawie jest wyjaśnienie kto jest właścicielem wolnostojących bilbordów reklamowych objętych wnioskiem wniesionych przez poddzierżawcę gruntu, a następnie ustalenie kto w ich zakresie winien być podatnikiem podatku od nieruchomości.

Rozstrzygnięcie kwestii związanych z określeniem tego, komu przysługuje prawo własności nieruchomości oraz tego, czy rozciąga się ono również na posadowione na gruncie obiekty, a zatem zagadnienia mającego wpływ na określenie obowiązku podatkowego, wymaga sięgnięcia do regulacji zawartych w Kodeksie cywilnym.

Przepis art. 47 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. z 2025 r., poz. 1071) stanowi:

§ 1. Część składowa rzeczy nie może być odrębnym przedmiotem własności i innych praw rzeczowych.

§ 2. 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.

§ 3. Przedmioty połączone z rzeczą tylko dla przemijającego użytku nie stanowią jej części składowych.

Przepis art. 48 cytowanej ustawy stanowi: „Z zastrzeżeniem wyjątków w ustawie przewidzianych, 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.”

Na podstawie art. 191 cytowanej ustawy brzmi: „Własność nieruchomości rozciąga się na rzecz ruchomą, która została połączona z nieruchomością w taki sposób, że stała się jej częścią składową.”

Przepis art. 235 § 1 cytowanej ustawy stanowi: „Budynki i inne urządzenia wzniesione na gruncie Skarbu Państwa lub gruncie należącym do jednostek samorządu terytorialnego bądź ich związków przez wieczystego użytkownika stanowią jego własność. To samo dotyczy budynków i innych urządzeń, które wieczysty użytkownik nabył zgodnie z właściwymi przepisami przy zawarciu umowy o oddanie gruntu w użytkowanie wieczyste.”

Organ podatkowy wskazuje, że co do zasady budynki i inne urządzenia wybudowane przez wieczystego użytkownika gruntu lub nabyte wraz z wieczystym użytkowaniem gruntu, stanowią własność wieczystego użytkownika. Powyższe znajduje potwierdzenie w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 13 sierpnia 2024 r., sygn. akt I SA/Gd 424/24 cyt.: „Trafnie przy tym w ocenie Sądu, strona przywołała pogląd wyrażony w uchwale Sądu Najwyższego z 25 listopada 2011 r. w sprawie o sygn. III CZP 60/11. W jej uzasadnieniu wskazano m.in., że wykładnia art. 31 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 102, poz. 651 z późn. zm.), zgodnie z którym oddanie w użytkowanie wieczyste nieruchomości gruntowej zabudowanej następuje z równoczesną sprzedażą położonych na tej nieruchomości budynków i innych urządzeń, oraz art. 235 Kodeksu cywilnego przemawia za poglądem, że wszystkie przypadki wzniesienia budynku na gruncie oddanym w użytkowanie wieczyste powinny być w kontekście art. 235 § 1 zdanie pierwsze k.c. oceniane tak, jakby wzniesienia dokonał sam użytkownik wieczysty. W uzasadnieniu uchwały przedstawiono szereg argumentów za szerszym ujęciem wyjątku od zasady superficies solo cedit, przewidzianego w art. 235 k.c. **Przepis art. 235 k.c. jasno stanowi,**

że budynki i inne urządzenia wzniesione na gruncie Skarbu Państwa lub gruncie należącym do jednostek samorządu terytorialnego bądź ich związków przez wieczystego użytkownika stanowią jego własność. To samo dotyczy budynków i innych urządzeń, które wieczysty użytkownik nabył zgodnie z właściwymi przepisami przy zawarciu umowy o oddanie gruntu w użytkowanie wieczyste (§ 1). Przysługująca wieczystemu użytkownikowi własność budynków i urządzeń na użytkowanym gruncie jest prawem związanym z użytkowaniem wieczystym (§ 2). Niniejsze oznacza, że podatnikiem podatku od nieruchomości od budynków i budowli wzniesionych przez dzierżawcę na gruncie oddanym w użytkowanie wieczyste jest użytkownik wieczysty na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., gdyż jest on właścicielem tych budynków i budowli. Podatnikiem tym nie jest zatem dzierżawca gruntu.”

W przedmiotowej sprawie niezbędne jest ustalenie czy objęte wnioskiem wolnostojące billboardy reklamowe stanowią **część składową gruntu lub czy zostały posadowione dla przemijającego użytku w rozumieniu Kodeksu cywilnego**. Tylko w przypadku, gdy obiekty te stanowią część składową gruntu, podatnikiem podatku od nieruchomości w ich zakresie będzie wieczysty użytkownik gruntu, tj. Wnioskodawca.

Z wniosku o wydanie interpretacji wynika, że wolnostojące billboardy zostały posadowione na gruncie dla przemijającego użytku. O przemijającym charakterze posadowienia stanowią zapisy umowy z poddzierżawcą nieruchomości, które stanowią, że po zakończeniu umowy poddzierżawca opróżni i uporządkuje grunt oraz zdemontuje nośniki reklamowe. Zatem w chwili zawierania umowy, wolą obydwu stron było czasowe – na czas trwania umowy, posadowienie nośników reklamowych na gruncie. Taki zapis w umowie świadczył o tym, że wolą podmiotów podpisujących tę umowę było, aby billboardy reklamowe połączone z gruntem stanowiły odrębny od gruntu przedmiot prawa własności. Stanowisko organu podatkowego znajduje potwierdzenie m. in. w wyroku:

- Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 10 czerwca 2025 r., sygn. akt I SA/Gd 85/25 cyt.: „W orzeczeniach Sądu Najwyższego został wyrażony pogląd, który Sąd orzekający w pełni podziela, że o tym, czy połączenie następuje jedynie dla przemijającego użytku, rozstrzyga co do zasady zamiar istniejący w chwili połączenia (por. posiadające walor aktualności mimo zmiany stanu prawnego wywoły zawarte w uzasadnieniu wyroku SN z dnia 4 listopada 1963 r. I CR 855/62 OSNC 1964/10/209, a także wyrok z dnia 13 kwietnia 2018 r., I CSK 522/17, LEX nr 2486856). Połączenie następuje dla przemijającego użytku, jeżeli w chwili połączenia zamierzone było przyszłe rozłączenie zespalanych przedmiotów. Powiązanie takie nie ma zatem w założeniu trwałego, lecz jedynie czasowy charakter. Mając na względzie charakter praw rzeczowych, należy jednak przyjąć, że intencja ta ma rozstrzygające znaczenie wtedy, gdy znajduje odzwierciedlenie na zewnątrz i jest dostrzegalna także z obiektywnego punktu widzenia.”
- Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 8 lipca 2025 r., sygn. akt I Sa/Gl 410/25 cyt.: „Dalej organ ustalił również, że przedmiotowe tablice połączone są z gruntem dla przemijającego użytku, to jest na czas trwania umowy pomiędzy właścicielem tablicy, a właścicielem gruntu, na którym tablica jest posadowiona. Brak jest zatem wymaganego przez art. 48 kodeksu cywilnego "trwałego związku z gruntem" w znaczeniu badanym przez ten przepis. Tablice reklamowe nie stanowią zatem części składowej gruntu i nie rozciąga się na nie prawo własności właściciela gruntu. Podatnikiem podatku od nieruchomości od wspomnianych tablic jest zatem spółka będąca ich właścicielem.”

W związku z powyższym billboardy reklamowe będące przedmiotem indywidualnej interpretacji są trwale związane z gruntem w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zostały jednak posadowione na nim dla przemijającego użytku, czyli nie stanowią części składowej gruntu o którym mowa w Kodeksie cywilnym – nie rozciąga się na nie prawo własności wieczystego użytkownika gruntu. Billboardy reklamowe będące przedmiotem wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji nie stanowią własności użytkownika wieczystego gruntu, tj. Wnioskodawcy. Podatnikiem podatku od nieruchomości w zakresie billboardów jest/będzie ich właściciel, tj. poddzierżawca gruntu – X.

Zatem nie można zgodzić się z Wnioskodawcą, że jest/będzie on podatnikiem podatku od nieruchomości w zakresie wybudowanych przez poddzierżawcę wolnostojących billboardów reklamowych, jako ich właściciel. Stan faktyczny przedstawiony we wniosku wskazuje, że właścicielem a zarazem podatnikiem podatku od nieruchomości w zakresie tych budowli jest poddzierżawca. Nie ma

przy tym znaczenia, w czyjej ewidencji środków trwałych te obiekty się znajdują i kto dokonuje odpisów amortyzacyjnych. Podstawą opodatkowania przedmiotowych budowli będzie wartość wskazana w przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny przedstawionego we wniosku stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego jest nieprawidłowe.

Z uwagi na to, że organ wydający interpretację dokonuje jedynie oceny prawnej stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę, bez możliwości jego modyfikowania, czy też prowadzenia postępowania dowodowego w trybie przepisów działu IV Ordynacji podatkowej ustalenie faktycznego spełnienia tych przesłanek, organ podatkowy może wyjaśnić dopiero w postępowaniu podatkowym. Organ podatkowy w trakcie prowadzonego postępowania ma prawo badać czy dany stan faktyczny odpowiada stanowi przedstawionemu w interpretacji i wyciągnąć odpowiednie wnioski, gdy ustalą rozbieżności pomiędzy nimi.

Niniejsza interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem faktycznym podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku z dnia 23.06.2025 roku.

W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona odpowiedź traci swoją aktualność. Interpretacja dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji. Jednocześnie organ podatkowy informuje, że niniejsza interpretacja po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę zostanie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

POUCZENIE

Od niniejszej interpretacji przysługuje stronie prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie, w terminie 30 dni od dnia doręczenia interpretacji, za pośrednictwem Prezydenta Miasta Szczecin.

Otrzymują:

1. Adresat
2. A/a