

OPODATKOWANIE BUDYNKÓW WZNIESIONYCH NA GRUNCIE UŻYTKOWNIKA WIECZYSTEGO PRZEZ OSOBĘ TRZECIĄ

I. Uwagi ogólne

W myśl art. 7§1 Ordynacji podatkowej¹ podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustawy obowiązkowi podatkowemu. Obowiązkiem podatkowym jest zaś wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych stawach. Tak więc to ustawa regulująca konstrukcję danego podatku określa zdarzenie z zaistnieniem którego wiąże powstanie obowiązku podatkowego po stronie określonego podmiotu². W przypadku podatku od nieruchomości jest to ustawa o podatkach i opłatach lokalnych³, a dokładniej art. 3 tego aktu.

Na pierwszy rzut oka wydawać by się mogło, że jest sprawą łatwą wskazanie podmiotu zobowiązanego do zapłaty tego podatku. Ustawodawca stwierdza bowiem, że podatnikami są osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej będące właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych, posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych oraz użytkownikami wieczystymi gruntów. Podatnikami podatku od nieruchomości są również posiadacze nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części stano-

Bogumił Pahl – dr nauk prawnych; adiunkt w Katedrze Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie; adres do korespondencji: e-mail: bogumilpahl@op.pl

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Tekst jednolity: Dz.U. z 2005 r., nr 8, poz. 60 z późn. zm.) – dalej powoływana jako o.p.

² Obowiązek podatkowy nie ma jednak charakteru skonkretyzowanego. Konsekwencją faktu, że na danym podmiocie ciąży obowiązek podatkowy, nie jest jeszcze obowiązek zapłaty podatku. Do tego potrzebne jest przekształcenie się obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe.

³ Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Tekst jednolity: Dz. U. z 2006 r., nr 121, poz. 844 z późn. zm.) dalej powoływana jako u.p.o.l.

wiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem, Agencją Nieruchomości Rolnych lub z innego tytułu prawnego. Podstawą obciążenia wymienionych podmiotów podatkiem od nieruchomości jest również posiadanie bez tytułu prawnego nieruchomości stanowiącej własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, z wyjątkiem nieruchomości wchodzących w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa lub będących w zarządzie Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe. Ponadto, w sytuacji gdy przedmiot opodatkowania znajduje się w posiadaniu samoistnym, obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości ciąży na posiadaczu samoistnym. Natomiast, jeżeli nieruchomość lub obiekt budowlany stanowi współwłasność lub znajduje się w posiadaniu dwóch lub więcej podmiotów, to stanowi odrębny przedmiot opodatkowania, a obowiązek podatkowy od nieruchomości lub obiektu budowlanego ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach lub posiadaczach.

Sprawa się jednak komplikuje, gdy jeden z przedmiotów opodatkowania tym świadczeniem (grunt) jest w posiadaniu użytkownika wieczystego, zaś na jego gruncie osoba trzecia wznosi budynek. Kto w tej sytuacji powinien uiszczać podatek od nieruchomości od budynku – osoba trzecia, użytkownik wieczysty, a może właściciel gruntu (Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego)?

II. Umowa cywilnoprawna a obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości

W praktyce można spotkać się z sytuacją, w której strony umów cywilnoprawnych zawierają postanowienia co do zakresu podmiotowego podatku od nieruchomości. Czy użytkownik wieczysty gruntu może w drodze umowy przenieść obowiązek podatkowy na osobę trzecią, która wzniosła budynek?

Odpowiadając na tak postawione pytanie należy zauważyć, że obowiązek podatkowy wynika z ustawy podatkowej i jest niezależny od woli stron (podatnika czy organu podatkowego). Oznacza to, że obowiązek ten nie może być także wolą stron modyfikowany. Innymi słowy strony umowy (np. najmu, dzierżawy, użyczenia) nie mogą „dogadać się”, która z nich będzie zobowiązana do zapłaty podatku. Takie postanowienia umowy (kto ma płacić podatek) nie wywierają żadnych skutków prawnych. Stanowisko to prezentowane jest zarówno w literaturze przedmiotu⁴, jak

⁴ *Prawo podatkowe*, red. L. Etel, R. Dowgier, G. Liszewski, M. Popławski, S. Presanrowicz, Warszawa 2005, s. 128.

i orzecznictwie sądowo-administracyjnym. W wyroku NSA z dnia 25 listopada 1992 r. skład orzekający stwierdził, że treść umowy cywilnoprawnej ma skutek wyłącznie pomiędzy stronami tej umowy i nie może modyfikować treści obowiązku podatkowego, który jest stosunkiem administracyjnoprawnym między poszczególnymi podatnikami a budżetem państwa i kształtowany jest bezpośrednio przez normy prawa podatkowego. W świetle przepisów prawa podatkowego brak jest podstaw do tego by podmiot występujący w charakterze podatnika mógł w drodze umowy z osobą trzecią uwolnić się w stosunku do Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego z ciężących na nim obowiązków i przenieść te obowiązki na osobę trzecią⁵.

Mając powyższe na uwadze należy stwierdzić, że umowa cywilnoprawna regulująca kwestie tego, kto ma zapłacić podatek nie wywiera żadnych skutków prawnych. Może ona jedynie powodować to, że podatnik nie poniesie ekonomicznego ciężaru podatku, gdyż ten zostanie mu zrekomensowany przez drugą stronę. Obowiązek podatkowy zaś będzie nadal ciążył na podatniku, którego wskazuje ustawa⁶.

III. Problem własności budynku posadowionego na gruncie użytkownika wieczystego

Z powołanego na wstępie art. 3 u.p.o.l. wynika, że obowiązek podatkowy w pierwszej kolejności spoczywa na właścicielu nieruchomości lub obiekту budowlanego oraz na użytkowniku wieczystym gruntu. Aby więc ustalić podmiot, który będzie zobowiązany do zapłaty podatku od budynku posadowionego na gruncie użytkownika wieczystego należy ustalić właściciela tego obiektu budowlanego. Nie powinno budzić najmniejszych wątpliwości to, że kwestie związane z prawem własności należy ustalać w oparciu o regulacje Kodeksu cywilnego⁷. Ustalenie więc podmiotu mającego tytuł prawny – prawo własności - do władania przedmiotem opodatkowania (budynkiem) umożliwi określenie podatnika podatku od nieruchomości. W jednym z orzeczeń skład orzekający WSA w Gliwicach stwierdził, że pojęciowa samodzielność prawa podatkowego nie jest absolutna, prawo bowiem jest systemem norm, które tworzą pewną zintegrowaną całość. Z tego względu, stosując w prawie podatkowym pojęcia bezpo-

⁵ Sygn. akt SA/Kr 1838/92, niepublikowany.

⁶ *Prawo podatkowe*, s. 128.

⁷ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 1964 r., nr 16, poz. 93 z późn. zm.) – dalej powoływany jako k.c.

średnio zaczerpnięte z innych gałęzi prawa, nie można nadawać im nowego znaczenia⁸.

W polskim prawie cywilnym obowiązuje zasada *superficies solo cedit* wyrażona w art. 48 k.c. Zgodnie z tą zasadą wszelkie naniesienia na gruncie, takie jak budynki, inne urządzenia trwale z gruntem związane, zasadzone drzewa i inne rośliny są częścią składową gruntu i jako takie, o ile przepis szczególnie nie przewiduje innego rozwiązania, są własnością właściciela gruntu.

Natomiast według definicji zawartej w art. 47 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. Tak więc sposób połączenia ze sobą kilku samodzielnych rzeczy decyduje o utracie ich prawnej odrębności i powstaniu jednej rzeczy jako jednego przedmiotu prawa. Przedmioty połączone z rzeczą tylko dla przemijającego użytku nie stanowią jej części składowych. Prawnym wyrazem takiego połączenia jest to, że część składowa rzeczy nie może być odrębnym przedmiotem własności i innych praw rzeczowych⁹. Stwierdzenie przez ustawodawcę, że część składowa rzeczy nie może być odrębnym od rzeczy przedmiotem własności jest bezwzględnie obowiązujące i nie może być modyfikowana przez strony stosunku prawnego. Innymi słowy właścicielem rzeczy (gruntu) i jej części składowych (budynku) jest zawsze ten sam podmiot, chyba że przepis szczególnie stanowi inaczej.

Powyższe oznacza, że co do zasady budynki wybudowane na gruncie z prawnego punktu widzenia stanowią własność właściciela gruntu. Tym samym właściciel gruntu jest podatnikiem podatku od nieruchomości zarówno od gruntu, jak i posadowionego na nim budynku.

Warto zauważyć, że w powołanym art. 48 k.c. jest mowa o „trwałym związaniu z gruntem”. W literaturze prawa cywilnego wskazuje się, że pojęcie „trwałego związania” jest kwestią faktu – decyduje o nim struktura techniczna budynku i jego przeznaczenie¹⁰. Generalnie więc budynki wybudowane na gruncie należy traktować jako część składową gruntu. Ponadto podkreślić trzeba, że pojęcie „trwałego związania z gruntem” zawiera element czasowości. Jeśli nawet budynek był w sensie fizycznym mocno

⁸ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 21 listopada 2005 r., sygn. akt I S.A./Gł 76/05, wyrok powołany w: *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Orzecznictwo sądów administracyjnych w sprawach podatkowych*, red. B. Dauter, Warszawa 2007, s. 67.

⁹ S. Rudnicki, *Własność nieruchomości*, Warszawa 2007, s. 79.

¹⁰ S. Dmowski, S. Rudnicki, *Komentarz do kodeksu cywilnego. Księga pierwsza. Część ogólna*, Warszawa 2002, s. 168.

związany z gruntem (posadowiony na fundamentach), ale został wybudowany jako tymczasowy, to przynajmniej do chwili zmiany przeznaczenia nie może być traktowany jako trwale związany z gruntem¹¹.

Budynki stają się odrębnym przedmiotem własności (nie są częścią składową rzeczy) tylko na podstawie normatywnej, a więc w drodze konkretnego przepisu prawnego określającego także status prawny odrębnej własności budynku, a w szczególności relację tego prawa do prawa nieruchomości gruntowej, na której budynek został wzniesiony¹².

Z powyższego wynika zatem, że ustawodawca polski traktuje w zasadzie wszystkie rzeczy posadowione na gruncie jako jego części składowe, a część składowa rzeczy nie może być odrębnym przedmiotem własności. Niemniej jednak wprowadza od tej zasady pewien wyjątek. Mianowicie, na mocy przepisu szczególnego może zostać ustanowiona odrębna od gruntu własność budynku (lokalu). Doskonałym tego przykładem są budynki wzniesione na gruncie Skarbu Państwa lub gminy przez wieczystego użytkownika. W art. 235§1 k.c. stwierdza się bowiem, że budynki i inne urządzenia wzniesione na gruncie Skarbu Państwa lub gruncie należącym do jednostki 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. Artykuł 235§1 k.c. wprowadza zatem wyjątek od zasady *superficies solo cedit*.

Tak więc nie ma problemu z ustaleniem podmiotu na którym spoczywa obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości w przypadku, gdy użytkownik wieczysty gruntu sam wznosił budynek. Stanowi on jego własność, i to on zobowiązany jest do zapłaty podatku. Pojawia się on natomiast w sytuacji, gdy osoba trzecia wznosi budynek na gruncie będącym w użytkowaniu wieczystym. Nie ma przy tym znaczenia czy użytkownik wieczysty wyraził zgodę na wzniesienie tego obiektu budowlanego czy też nie. Kto zatem jest właścicielem budynku?

Odpowiadając na to pytanie należy zauważyć, że w myśl art. 235§2 k.c. przysługująca wieczystemu użytkownikowi własność budynków i urządzeń na użytkowanym gruncie jest prawem związanym z użytkowaniem wieczystym. W oparciu o ten przepis niektórzy przedstawiciele nauki prawa cywilnego formułują tezę, że budynki i inne urządzenia dzielą los prawny użytkowania wieczystego. Mogą być więc one przenoszone tylko

¹¹ S. Rudnicki, *Prawo obrotu nieruchomościami*, Warszawa 1999, s. 18.

¹² Tamże, s. 159.

łącznie – zbycie prawa użytkowania wieczystego gruntu powoduje „automatycznie” przeniesienie prawa własności budynków na nim wzniesionych¹³. Tym samym, kierując się tym poglądem, należałoby uznać budynki wzniesione przez osobę trzecią na gruncie użytkownika wieczystego za jego własność (użytkownika wieczystego). Przedstawione stanowisko nie ma jednak pełnego poparcia w literaturze prawa cywilnego. Według E. Gniewka wzniesiony przez osobę trzecią na gruncie oddanym w użytkowanie wieczyste budynek staje się (na początku) częścią składową skarbowej (państwowej) lub samorządowej nieruchomości gruntowej, a jako część składowa gruntu objęty jest użytkowaniem wieczystym. Tym samym nie podstaw do tego by twierdzić, że stanowi on odrębny przedmiot własności użytkownika wieczystego – nie został bowiem przez niego wzniesiony¹⁴.

W mojej ocenie należy zgodzić się z drugim stanowiskiem, tj. wybudowany przez osobę trzecią budynek na gruncie oddanym w użytkowanie wieczyste stanowi własność właściciela gruntu. W przypadku wieczystego użytkowania jest nim Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego (gmina, powiat, województwo). Tezie tej nie przeczy powołany powyżej §2 art. 235 k.c. z którego wynika, że przysługujące użytkownikowi wieczystemu prawa własności budynków jest prawem związanym z użytkowaniem wieczystym. Przepis ten dotyczy bowiem jedynie sytuacji w której to użytkownik wieczysty wznosi budynek na gruncie. Stanowisko to akceptowane jest także w orzecznictwie sądowym. W postanowieniu z dnia 25 marca 1998 r. Sąd Najwyższy stwierdził, że budynki i inne urządzenia znajdujące się na gruncie oddanym w użytkowanie wieczyste, których użytkownik wieczysty nie wznosił ani nie nabył przy zawarciu umowy o oddanie gruntu w użytkowanie wieczyste nie stanowią jego własności i nie są objęte prawem własności związanym z użytkowaniem wieczystym. Zgodnie z zasadą *superficies solo cedit* stanowią one część składową nieruchomości, jeżeli są trwale z gruntem związane i dzielą los prawny nieruchomości gruntowej¹⁵.

Na podstawie powyższego stwierdzić należy, że skoro prawo własności budynku wybudowanego przez osobę trzecią przysługuje Skarbowi Państwa lub jednostce samorządu terytorialnego to na nich co do zasady spoczywa obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości. W tym miejscu należy jednak zwrócić uwagę na treść art. 3 ust. 1 pkt. 4 u.p.o.l. Przepis ten

¹³ Zob. *Kodeks cywilny. Komentarz. Własność i inne prawa rzeczowe*, red. A. Kidyba, K. A. Dadeńska, T. A. Filipiak, t. 2, LEX 2009.

¹⁴ E. Gniewek, *Komentarz do art. 235 kodeksu cywilnego. Księga druga. Własność i inne prawa rzeczowe. Komentarz*, Kraków 2001.

¹⁵ Sygn. akt II CKN 635/97, LEX nr 79936.

stanowi, że podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej będące posiadacze 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, Agencją Nieruchomości Rolnych lub z innego tytułu prawnego. Podstawą obciążenia wymienionych podmiotów podatkiem od nieruchomości jest również posiadanie bez tytułu prawnego nieruchomości stanowiącej własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, z wyjątkiem nieruchomości wchodzących w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa lub będących w zarządzie Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe.

Z treści powołanego przepisu wynika zatem, że w przypadku gdy mamy do czynienia z budynkiem stanowiącym własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego który jest w posiadaniu zależnym, to podatnikiem jest posiadacz zależny. Nie ma przy tym znaczenia to, czy posiadacz zależny posiada tytuł prawny do władania tą nieruchomością czy też nie. Nawet władanie budynkiem bez tytułu prawnego pozwala obciążyć posiadacza podatkiem od nieruchomości. Tak więc osoba trzecia która wzniosła budynek na gruncie oddanym w użytkowanie wieczyste zobowiązana jest do zapłaty podatku.

IV. Wnioski

Przedstawione powyżej rozważania pozwalają stwierdzić, że ustalając zakres podmiotowy podatku od nieruchomości konieczne jest sięgnięcie do instytucji uregulowanych w prawie cywilnym. Ustawodawca podatkowy powiązał bowiem istnienie obowiązku podatkowego z faktem posiadania określonego tytułu prawnego do władania nieruchomością lub obiektem budowlanym. Jest nim przede wszystkim prawo własności, użytkowanie wieczyste, posiadanie samoistne lub zależne (w przypadku nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego).

Budynki wzniesione na gruncie oddanym w użytkowanie wieczyste przez osobę trzecią stanowią własność właściciela gruntu, gdyż stanowią one jego część składową. Właścicielem takiego obiektu budowlanego nie jest użytkownik wieczysty. Jeżeli przedmiotowy budynek jest w posiadaniu zależnym (nawet bez stosownej umowy), posiadacz taki zobowiązany jest do zapłaty podatku. Władca on bowiem budynkiem stanowiącym własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego.

BOGUMIL PAHL

TAXATION OF BUILDINGS STRUCTURED
ON A LAND WHICH IS A PERPETUAL USUFRUCT
BY A THIRD PERSON.

Summary

The aim of this work is to indicate the subject obliged to pay a real estate tax for the buildings constructed by a third person on a land which is a perpetual usufruct. A detailed analysis of documents concerning taxes and local fees allows to state that it is a duty of the third person who has built the building. Therefore the construction is a component of the land which is owned by the State Treasury or territorial self-government.