

Jak zamortyzować drogę i parking wybudowany na cudzym gruncie?

Przedsiębiorcy budujący na gruncie nie będącym ich własnością stają przed dylematem, w jaki sposób amortyzować wybudowane budynki i budowle. Największy problem w tym zakresie mogą sprawić drogi, przejazdy, parkingi i place.

Właściciel gruntu jest właścicielem budowli

Zgodnie z rzymską zasadą „superficies solo cedit”, to, co jest z gruntem trwale związane, jest własnością właściciela gruntu. Przyjmuje się zatem, że z mocy samego prawa właściciel gruntu staje się właścicielem budynku, choćby nawet nie przyczynił się do jego powstania. Zasada ta w prawie polskim realizowana jest przez zapisy art. 48 i 191 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 roku Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93, z późn. zm.), zgodnie z którymi do części składowych gruntu należą w szczególności budynki i inne urządzenia trwale z gruntem związane, a własność nieruchomości rozciąga się na rzecz ruchomą, która została połączona z nieruchomością w taki sposób, że stała się jej częścią składową.

Zatem, gdy przedsiębiorca wybuduje cokolwiek na cudzym gruncie, będzie jedynie właścicielem poniesionych nakładów na tę budowę. Dzięki temu, mimo iż nie jest właścicielem gruntu, z punktu widzenia przepisów podatkowych, może uwzględnić poniesione nakłady w swoich rozliczeniach podatkowych.

Klasyfikacja budowli

Punktem wyjścia do ustalenia szczegółów dotyczących amortyzacji poniesionych nakładów jest ich prawidłowe zakwalifikowanie do odpowiedniej grupy, zgodnie z rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (Dz. U. Nr 112 poz. 1317, z późn. zm.; Dalej: KŚT). W KŚT za podstawową jednostkę ewidencji przyjmuje się pojedynczy element majątku trwałego spełniający określone funkcje w procesie wytwarzania wyrobów i świadczenia usług. W związku z powyższym, tzw. „obiekty pomocnicze” obsługujące dany budynek, np. chodniki, dojazdy, podwórka, place, ogrodzenia, studnie, itp. wlicza się w skład budynku. Z kolei „obiekty pomocnicze”, obsługujące więcej niż jeden budynek, należy zaliczać do właściwych rodzajów zgodnie z ich przeznaczeniem.

Zatem jeśli droga, parking czy plac związane są funkcjonalnie z jednym budynkiem, koszty poniesione na ich budowę zwiększają wartość budynku i podlegają amortyzacji według

stawki właściwej dla budynku. Nie jest przy tym istotne aby budynek i „obiekt pomocniczy” były oddane do użytku w tym samym czasie.

Jeśli jednak umożliwiają one użytkowanie więcej niż jednego budynku, będą amortyzowane jako odrębne środki trwałe. W takiej sytuacji budowla w postaci drogi, przejazdu, parkingu lub placu będzie mieścić się w 2 grupie KŚT, pod pozycją 220 - Autostrady, drogi ekspresowe, ulice i drogi pozostałe.

Takie stanowisko potwierdzają organy podatkowe, czego przykładem może być **interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 24 stycznia 2008 r. (sygn. ITPB1/415-410a/07/DP)**. W analizowanej sprawie podatnik wybudował stację paliw składającą się z budynku handlowego, dwóch wiat oraz utwardzonego placu (drogi dojazdowe i wjazdowe oraz miejsca parkingowe). Organ podatkowy zgodził się ze stanowiskiem podatnika, że utwardzony plac będzie stanowił odrębny środek trwały.

Na tej samej zasadzie, **Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej dnia 24 listopada 2010 r. (sygn. ITPB1/415-833/10/PSZ)**, w sprawie z wniosku z podatnika, który wybudował wiatę myjni samochodowej i utwardził plac manewrowy wokół niej, stwierdził iż wiata myjni wraz z utwardzonym placem stanowią jeden środek trwały.

#### Amortyzacja podatkowa

Zgodnie z art. 16a ust. 2 pkt 2) ustawy o CIT, amortyzacji podlegają również, niezależnie od przewidywanego okresu używania budynki i budowle wybudowane na cudzym gruncie. W związku z powyższym, drogę, parking lub plac wybudowany na cudzym gruncie traktujemy jak normalny środek trwały i amortyzujemy według zwykłych zasad, czyli z zastosowaniem ustawowych stawek amortyzacyjnych.

Wskazanych budowli na gruncie podatkowym nie można natomiast amortyzować jako inwestycji w obcym środku trwałym. Przepisy ustawy o CIT, art. 16j ust. 4, pozwalają na to jedynie w przypadku inwestycji w obcych budynkach (lokalach) lub budowlach oraz w przypadku inwestycji w obcych środkach trwałych kwalifikowanych do grupy 3–6 i 8 KŚT. Droga lub parking jest zaś inwestycją na cudzym gruncie, a więc nie w cudzym budynku, budowli lub jakimkolwiek środku trwałym zaliczanym do grupy 3–6 i 8 KŚT.

Przypominają o tym organy podatkowe, np. **Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji z dnia 26 lutego 2010 r. (sygn. IPPB1/415-970/09-2/ES)**. Potwierdził on, iż zgodnie z art. 22j ust. 4 ustawy o PIT (analogicznie art. 16j ust. 4 ustawy o CIT – przyp. aut.) podatnicy mogą indywidualnie ustalić stawki amortyzacyjne dla przyjętych do używania inwestycji w obcych środkach trwałych. Nie dotyczy to jednak pawilonu handlowego wybudowanego na cudzym gruncie, który zaliczany jest do środków trwałych podatnika, który go postawił. W tej sytuacji wnioskodawca musi zastosować takie same zasady jak przy amortyzacji własnego środka trwałego.

Jak wspomniano już wcześniej, nakłady na budowę drogi lub parkingu związanego z jednym budynkiem, kwalifikowane są jako zwiększenie wartości tego budynku, w związku z czym przy nowych inwestycjach, w ramach tego budynku, będą amortyzowane według stawki 2,5%. W przypadku zaś klasyfikacji jako odrębny środek trwały, właściwa roczna stawka amortyzacyjna przewidziana w wykazie stanowiącym załącznik do ustawy o CIT dla grupy 220 KŚT wynosi 4,5%.

#### Parking przy cudzym budynku

Ciekawy problem powstaje, gdy parking, droga lub plac wybudowane na cudzym gruncie są związane z jednym obiektem (np. pawilon handlowy), jednak obiekt ten jest własnością innego podmiotu. Co do zasady, KŚT kwalifikuje w takich sytuacjach taki parking jako część składową obiektu, jednak z punktu widzenia ustawy o CIT kwestia tego czy parking będzie odrębnym środkiem trwałym, czy częścią składową innego obiektu należy rozpatrywać także w kontekście podmiotu, który poniósł nakłady na ich budowę. Skoro zatem parking został wybudowany przez inny podmiot, niż ten, który wybudował budynek, pomimo tego, że parking związany jest z jednym obiektem, będzie stanowił odrębny środek trwały.

Autor jest doktorem nauk ekonomicznych, biegłym rewidentem, prezesem zarządu Biura Rachunkowego JURCZYGA Sp. z o.o. w Pilchowicach