

Znak: PNW-II.310.2.2019



Interpretacja indywidualna

Prezydent Miasta Kielce działając na podstawie art.14j §1, art. 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019r. poz. 900 ze zm.) w związku z art. 1c ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2019 r., poz. 1170, ze zm.), po rozpatrzeniu wniosku [redacted] z dnia 30 września 2019r. (data wpływu 30.09.2019r.) w sprawie wydania interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości, stwierdza:

- w odniesieniu do przyszłego stanu faktycznego przedstawionego we wniosku o udzielenie indywidualnej interpretacji podatkowej dotyczącego podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości dla budowli całkowicie zamortyzowanych zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych

że stanowisko Wnioskodawcy **jest nieprawidłowe w obowiązującym stanie prawnym.**

Uzasadnienie

W dniu 30 września 2019r. do tut. organu podatkowego wpłynął wniosek [redacted] o wydanie interpretacji indywidualnej w kwestii określenia czy podstawę opodatkowania dla budowli całkowicie zamortyzowanych będzie stanowiła ich wartość ustalona na dzień 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego, uwzględniająca dotychczas poczynione odpisy amortyzacyjne od tychże budowli, zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych?

We wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny:

Przedmiotem niniejszego wniosku jest przyszły stan faktyczny. Wnioskodawca jest przedsiębiorcą prowadzącym działalność gospodarczą w zakresie przemysłu spożywczego. W posiadaniu Wnioskodawcy znajdują się nieruchomości w skład których wchodzi budowle w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Wnioskodawca jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, zobowiązany do prowadzenia ksiąg

rachunkowych, a posiadane środki trwałe, stanowiące jednocześnie przedmioty opodatkowania, w tym budowle, amortyzuje podatkowo dokonując od nich odpisów amortyzacyjnych. Wnioskodawca z tytułu posiadania budowli uiszcza na rzecz organu podatkowego podatek od nieruchomości, a podstawę opodatkowania ustala w oparciu o art. 4 ust. 1 pkt 3-6 u.p.o.l. Posiadane przez Wnioskodawcę budowle z biegiem czasu zostają zamortyzowane w całości, w związku z czym Wnioskodawca zaprzestaje dokonywania odpisów amortyzacyjnych. We wniosku wskazano ponadto, iż budowle nie stanowiły przedmiotu umowy leasingu, jak również nie była dokonywana w stosunku do nich aktualizacja wyceny środków trwałych.

W związku z powyższym Wnioskodawca zadał następujące pytanie:

„czy podstawę opodatkowania dla budowli całkowicie zamortyzowanych będzie stanowiła ich wartość ustalona na dzień 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego, uwzględniająca dotychczas poczynione odpisy amortyzacyjne od tychże budowli, zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych?”

Stanowisko Wnioskodawcy

Zdaniem Wnioskodawcy podstawę opodatkowania dla budowli całkowicie zamortyzowanych będzie stanowiła ich wartość ustalona na dzień 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego, z jednoczesnym uwzględnieniem dotychczas poczynionych odpisów amortyzacyjnych od tychże budowli.

Interpretacja prawna

Stosownie do treści art. 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019r., poz. 1170 ze zm.), zwanej dalej u.p.o.l., opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane: grunty, budynki lub ich części, budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Zgodnie zaś z treścią art.1a ust.1 pkt 3 u.p.o.l. budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, to budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą.

Podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości 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 (art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.). Jeżeli od budowli lub ich części nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa, określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego zgodnie z art. 4 ust. 5 u.p.o.l.

W art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. ustawodawca przewidział sposób opodatkowania budowli całkowicie zamortyzowanych, inny niż w art. 4 ust. 5 u.p.o.l. dotyczącym budowli w ogóle nieamortyzowanych.

Zasadą jest, iż podstawę opodatkowania dla budowli podlegających amortyzacji, stanowi ich wartość ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku. Chodzi o wartość do dokonywania odpisów

amortyzacyjnych na potrzeby podatkowe, którą obecnie określają w identyczny sposób: ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. Tym samym prawodawca, określając podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości, posłużył się konstrukcją odesłania do przepisów dotyczących innego podatku.

Przepis art. 16f ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2019 r., poz. 865 , z późn. zm.), zwanej dalej u.p.d.o.p. stanowi, że podatnicy (...) dokonują odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych. Sposób ustalenia tej wartości określa z kolei art. 16g u.p.d.o.p., który wskazuje w jaki sposób ustala się wartość początkową środka trwałego. Za wartość początkową środków trwałych zgodnie z art. 16g ust. 1 uważa się:

- 1) w razie odpłatnego nabycia - cenę ich nabycia,
- 2) w razie częściowo odpłatnego nabycia – cenę ich nabycia powiększoną o wartość przychodu określonego w art. 12 ust. 5a,
- 3) w razie wytworzenia we własnym zakresie koszt wytworzenia,
- 4) w razie nabycia w drodze spadku, darowizny lub w inny nieodpłatny sposób wartość rynkową z dnia nabycia, chyba że umowa darowizny albo umowa o nieodpłatnym przekazaniu określa tę wartość w niższej wysokości,
- 5) w razie nabycia w postaci wkładu niepieniężnego wniesionego do spółki lub spółdzielni - ustalona przez podatnika na dzień wniesienia wkładu wartość poszczególnych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, nie wyższa jednak od wartości rynkowej,
- 6) w razie nabycia w postaci wkładu niepieniężnego wniesionego do spółki niebędącej osobą prawną:
 - a) wartość początkową, od której dokonywane były odpisy amortyzacyjne - jeżeli przedmiot wkładu był amortyzowany,
 - b) wydatki poniesione na nabycie lub wytworzenie przedmiotu wkładu, niezaliczone do kosztów uzyskania przychodów w jakiegokolwiek formie - jeżeli przedmiot wkładu nie był amortyzowany,
 - c) wartość określoną zgodnie z art. 14 - jeżeli ustalenie wydatków na nabycie lub wytworzenie przedmiotu wkładu przez wspólnika wnoszącego wkład, będącego osobą fizyczną, jest niemożliwe i przedmiot wkładu nie był wykorzystywany przez wnoszącego wkład w prowadzonej działalności gospodarczej, z wyłączeniem wartości niematerialnych i prawnych wytworzonych przez wspólnika we własnym zakresie;
- 7) w razie przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną w jednoosobową spółkę kapitałową:
 - a) wartość początkową, od której dokonywane były odpisy amortyzacyjne,
 - b) wartość poniesionych wydatków na nabycie albo wytworzenie składników majątku, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów w jakiegokolwiek formie - jeżeli rzeczy te lub prawa nie były amortyzowane;
- 8) w razie nabycia w postaci wkładu niepieniężnego komercjalizowanej własności intelektualnej wniesionej do spółki kapitałowej przez podmiot komercjalizujący - wartość, o której mowa w art. 15 ust. 1s;
- 9) w razie otrzymania w związku z likwidacją osoby prawnej lub spółki, z zastrzeżeniem ust. 10b - ustaloną przez podatnika wartość poszczególnych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, nie wyższą jednak od ich wartości rynkowej;
- 10) w razie nabycia, w następstwie wykonania świadczenia niepieniężnego, o którym mowa w art. 14a - wartość wierzytelności (należności) uregulowanej w wyniku wykonania świadczenia niepieniężnego, o którym mowa w tym przepisie; przepis ust. 3 stosuje się odpowiednio;

11) w razie prowadzenia przez podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2, działalności na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez zagraniczny zakład - wartość, o której mowa w art. 15 ust. 1y;

12) w razie gdy podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, przeniósł na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej składnik majątku swojego zagranicznego zakładu, w tym w wyniku jego likwidacji, lub przeniósł, w związku ze zmianą miejsca siedziby lub zarządu (rezydencji podatkowej), na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej składnik majątku wykorzystywany w działalności prowadzonej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej - wartość, o której mowa w art. 15 ust. 1ya.

Ze wskazanych wyżej przepisów wynika jednoznacznie, że wartością, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. jest wartość początkowa środka trwałego określona w przepisach o podatku dochodowym.

Wartość budowli przyjmowana na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości jest zatem kategorią stabilną. W przypadku budowli podlegających amortyzacji nie ulega ona pomniejszeniu o dokonane odpisy amortyzacyjne, a jej zmiana możliwa jest poprzez aktualizację wyceny środka trwałego (L.Etel, Podatek od nieruchomości, Komentarz, Warszawa 2012, s. 266). Z kolei, gdy podstawą opodatkowania jest wartość rynkowa budowli, na zmianę jej wartości przyjmowanej dla potrzeb opodatkowania wpływ może mieć jedynie jej ulepszenie (art. 4 ust.1 pkt. 3 u.p.o.l.).

Dlatego też „w sytuacji budowli po aktualizacji” ich podstawą opodatkowania podatkiem od nieruchomości będzie wartość budowli po przeszacowaniu (aktualizacji), stanowiąca podstawę do dokonywania odpisów amortyzacyjnych (L.Etel, Komentarz do art. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, Lex 2013).

Przechodząc do interpretacji przepisu art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. celem dokonania odpowiedzi na zadane przez Wnioskodawcę pytanie tutaj. Organ podatkowy wskazuje, iż w jego ocenie powołany wyżej przepis, w obowiązującym brzmieniu, jest jasny i nie powinien budzić wątpliwości. Wykładnia językowa wskazanego przepisu, wsparta wynikami wykładni systemowej oraz funkcjonalnej prowadzi do jednoznacznego wniosku, że zarówno w odniesieniu do budowli podlegających amortyzacji, jak i zamortyzowanych **wartość ustalana zgodnie z przepisami o podatkach dochodowych nie podlega pomniejszeniu o dokonane odpisy amortyzacyjne.** Uwzględniając literalne brzmienie przepisu art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., wykluczona jest możliwość pomniejszenia podstawy opodatkowania o poczynione w trakcie użytkowania odpisy amortyzacyjne. Zdaniem organu ów przepis wyraźnie stanowi, że podstawą opodatkowania jest ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego wartość, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne. Powyższe odnosi się zarówno do budowli podlegających amortyzacji, jak i zamortyzowanych. W treści art. 4 ust.1 pkt 3 u.p.o.l. mowa jest o wszystkich budowlach podlegających amortyzacji oraz o ich rodzaju (węższym podzbiórze), czyli budowlach zamortyzowanych. Ustawodawca wyróżnił wśród budowli podlegających amortyzacji budowle całkowicie zamortyzowane, po to by utwalić moment (rok podatkowy), na który ustala się stosowną wartość budowli. Odrębne uregulowanie sytuacji budowli całkowicie zamortyzowanych podyktowane zostało zatem koniecznością doprecyzowania dnia, na który ustalana jest dla celów opodatkowania wartość tych budowli. Zawarte w treści art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. zastrzeżenie wskazujące, iż w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych podstawą opodatkowania jest wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego ma jedynie znaczenie, iż inna jest data ustalania tej wartości. Taki pogląd znajduje odzwierciedlenie w orzecznictwie sądowo - administracyjnym (por. wyrok WSA w Krakowie dnia 14 września 2010 r. I SA/Kr 845/10, wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 21 lutego 2019 r. I SA/Rz 1222/19). Innych

różnic nie wprowadzono i nie można dopatrywać się jakoby ustawodawca pominął w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych nakaz nieuwzględnienia dokonanych odpisów amortyzacyjnych.

Tut. organ podatkowy podkreśla, iż nie można przepisu art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. interpretować w ten sposób, że w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych podstawę opodatkowania stanowi wartość księgowa budowli z uwzględnieniem odpisów amortyzacyjnych. Zarówno w przypadku budowli częściowo zamortyzowanych, jak i w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych, różnica dotyczy jedynie tego, z jakiego roku podatkowego tę wartość należy przyjmować. Brak jest podstaw do przyjęcia takiej interpretacji cytowanego przepisu, która prowadziłaby do stwierdzenia, że skoro po wyrazach „a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych - ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego” ustawodawca nie powtórzył wyrazów „nie pomniejszona o odpisy amortyzacyjne”, to te budowle opodatkowane winny być od ich wartości ustalonej na dzień 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego, z jednoczesnym uwzględnieniem dotychczas poczynionych odpisów amortyzacyjnych od tychże budowli. Przepis zbudowany jest w ten sposób, że wskazuje generalną zasadę opodatkowania wszystkich budowli, oraz wyjątek co do budowli całkowicie zamortyzowanych – co do roku z którego ich wartość jako podstawę opodatkowania się przyjmuje. Zatem podatnik nie może wedle własnego uznania ustalać podstawy opodatkowania, ponieważ stanowiłoby to obejście prawa w tym zakresie. W przepisach podatkowych wyjątki stwarzające pewne odstępstwo od generalnej zasady opodatkowania muszą być interpretowane ściśle tj. w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych podstawę do opodatkowania budowli stanowi ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego, czyli wartość początkowa bez uwzględnienia odpisów amortyzacyjnych.

Tut. Organ podatkowy nie podziela stanowiska prezentowanego przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach w powołanym przez wnioskodawcę wyroku z dnia 13 lutego 2019 r. I SA/Ke 3/19, w którym to wyrażona została teza, iż „w odniesieniu do budowli całkowicie zamortyzowanych ustawodawca również jednoznacznie przyjął, że podstawą opodatkowania będzie ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. Ustawodawca zdecydował się na wyróżnienie tej podkategorii budowli wprowadzając specyficzny i odmienny od budowli całkowicie zamortyzowanych moment ustalenia wartości budowli, jak również pominął w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych nakaz nieuwzględniania dokonanych odpisów amortyzacyjnych. W istocie bowiem gdyby przyjąć tak jak organ, że nie należałoby uwzględniać odpisów amortyzacyjnych przy tej kategorii budowli, to postanowienie o nieuwzględnieniu odpisów amortyzacyjnych przy budowli w trakcie amortyzacji, byłoby zupełnie zbędne. Stąd też prawidłowe jest stanowisko skarżącej, że w przypadku takich budowli zasadą jest wartość z dnia 1 stycznia danego roku, a nie wartość początkowa”.

Należy zauważyć, iż powołany przez Wnioskodawcę nieprawomocny wyrok WSA w Kielcach z dnia 13 lutego 2019 r. I SA/Ke 3/19 jest odosobniony. Pomimo funkcjonowania art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w obowiązującym brzmieniu od dnia 1 stycznia 2003 r. w orzecznictwie sądowo administracyjnym (poza cyt. wyżej wyrokiem) poglądu takiego nigdy nie prezentowano. Ponadto wykładnia powołanego przepisu pozwala stwierdzić, iż w odniesieniu do budowli całkowicie zamortyzowanych ustawodawca przyjmuje tożsame zasady opodatkowania modyfikuje jedynie dzień, na który powinno mieć to miejsce. Jak słusznie wskazuje R. Dowgier w głosie do w/w wyroku z dnia 13 lutego 2019 r. I SA/Ke 3/19, „Zasady ustalania podstawy opodatkowania dla budowli określa cała jednostka redakcyjna, którą jest art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Nie ma podstaw do interpretowania jej

poszczególnych elementów w oderwaniu od kontekstu wynikającego z systematyki całego tego przepisu. Skoro więc w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych podstawą opodatkowania jest ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego, to jest to dokładnie ta sama wartość, o której mowa w początkowej części tego przepisu (wartość początkowa bez pomniejszenia o odpisy amortyzacyjne). Najpierw podatnik wylicza podatek od wartości budowli przyjętej na potrzeby amortyzacji bez pomniejszenia jej o odpisy, następnie kończy amortyzację i ustala wartość budowli według stanu na dzień 1 stycznia roku, w którym dokonał ostatniego odpisu, a więc gdy podstawą opodatkowania była wartość bez pomniejszenia o te odpisy. Dlatego ustawodawca nie powtarzał po raz kolejny, że tej wartości nie pomniejsza się o dokonane odpisy amortyzacyjne.”

Na zasadzie wnioskowania *a minori ad maius* uznać trzeba, że skoro nie uwzględnia się odpisów od budowli podlegających amortyzacji (w tym tych w trakcie amortyzacji), to tym bardziej nie uwzględnia się ich po amortyzacji. Zatem ustawodawca nie musiał powtarzać tego sformułowania w treści art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Wskazany przepis zawiera regułę, zgodnie z którą podstawa opodatkowania budowli jest co do zasady niezmienna i odpowiada wartości początkowej niezależnie od dokonywanych odpisów amortyzacyjnych. Reguła ta w równym stopniu dotyczy budowli w trakcie amortyzacji co budowli zamortyzowanych.

Jak słusznie zauważył Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie w wyroku z dnia 21 lutego 2019 r. I SA/Rz 1222/18, gdyby przyjąć, że w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych ich wartość pomniejszana jest dla potrzeb podatku od nieruchomości o dokonane odpisy amortyzacyjne, to dochodziłoby do sytuacji radykalnego zmniejszenia wartości budowli.

Reasumując prawidłowa wykładnia art. 4 ust 1 pkt 3 u.p.o.l. pozwala stwierdzić, że w okresie dokonywania amortyzacji budowli jej wartość przyjmowana na potrzeby podatku od nieruchomości nie podlega pomniejszeniu o odpisy amortyzacyjne. Zakończenie amortyzacji powoduje konieczność ustalenia wartości na dzień 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. Będzie więc to co do zasady ta sama wartość, a więc niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, którą przyjmowano dla potrzeb opodatkowania w ostatnim roku amortyzacji budowli. Zatem **w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych podstawą ich opodatkowania jest wartość ustalona na dzień 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego niepomniejszona o dokonane odpisy amortyzacyjne.**

W tym stanie rzeczy w oparciu o przepisy prawa podatkowego obowiązujące na dzień złożenia wniosku i na podstawie stanu faktycznego przedstawionego we wniosku orzeczono jak w sentencji.

Pouczenie:

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach ul. Prosta 10, 25-366 Kielce, (w dwóch egzemplarzach – art. 47 w/w ustawy z dnia 30 sierpnia 2002r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – tekst jednolity Dz. U. z 2019 r. poz.2325 ze zm.) w terminie 30 dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 §2 pkt 4a (art. 53 §1 w/w ustawy). Jednocześnie, zgodnie z art. 57a w/w 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, dopuszczenia się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 §1 w/w ustawy) na adres: Urząd Miasta Kielce, Prezydent Miasta Kielce, Rynek 1, 25-303 Kielce.

Otrzymują:

[REDACTED]