



PREZYDENT OLSZTYNA

URZĄD MIASTA OLSZTYNA

Olsztyn, dnia 14.01.2021 r.

Znak sprawy: PL. 310.2.2020

Prezydent Olsztyna na podstawie art. 14j ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2020 poz. 1325 ze zm.) stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia .2020 r. (data wpływu 2020 r.) o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego dotyczącej w zakresie podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości sieci ciepłowniczej, która została zmodyfikowana (przebudowana) przez inwestora w celu usunięcia kolizji,

- jest prawidłowe w części dotyczącej przedmiotu opodatkowania, tj. uznanie, że opodatkowaniu podlega nowopowstały odcinek sieci, natomiast opodatkowaniu nie podlega odcinek sieci wyłączony z eksploatacji,

- jest nie prawidłowe części dotyczącej podstawy opodatkowania, tj. uznanie, że podstawą opodatkowania budowli w postaci sieci ciepłowniczej jest art. 4 ust. 1 pkt. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. z 2019 r. poz. 1170 ze zm) zwanej dalej upol.

UZASADNIENIE

W dniu . 2020 r. wpłynął wniosek o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego, uzupełniony pismem z dnia .2020 r., dotyczącej podatku od nieruchomości w zakresie opodatkowania sieci c.o., po usunięciu kolizji. Wątpliwości spółki stanowi podstawa opodatkowania budowli sieci ciepłowniczej po usunięciu kolizji tzn. czy spółka ma przyjmować wartość budowli, która została wyłączona z eksploatacji, czy zaktualizować wartość o nowo powstały odcinek sieci, która stanowiłaby podstawę obliczania amortyzacji.

Stan faktyczny przedstawiony we wniosku oraz stanowisko Spółki.

Wnioskodawca jest Spółką, która świadczy usługi dostarczania ciepła, a także ciepłej wody użytkowej za pośrednictwem sieci miejskiej. Wnioskodawca w celu realizacji swoich zadań wykorzystuje sieci ciepłownicze, które są własnością Spółki i ujmowane są przez Spółkę jako środki trwałe podlegające amortyzacji.

W prowadzonej przez Spółkę działalności, występują sytuacje, w których sieć przesyłowa Wnioskodawcy koliduje z innymi inwestycjami realizowanymi przez podmioty trzecie. W takich sytuacjach podmioty te, w związku z realizacją własnych inwestycji zwracają się do Spółki z wnioskiem o wyrażenie zgody na zmianę przebiegu fragmentu sieci ciepłowniczej, tak aby nie kolidowała ona z realizowaną przez nich inwestycją. Sieć przed przebudową jest w pełni funkcjonalna, kompletna i zdatna do użytku. Przebudowa sieci odbywa się kosztem i staraniem inwestora (podmiotu trzeciego). Po zakończeniu przebudowy, inwestor przekazuje na rzecz Wnioskodawcy nowo wybudowane odcinki sieci, bez dodatkowego wynagrodzenia.

W ramach przebudowy, zmienia się długość sieci, jej przekrój, technologia i inne parametry techniczne, co ma wpływ na wartość tejże sieci. Zdolność wytwórcza odtworzonej sieci nie zostaje zmieniona, tj. ilość odbiorców zasilanych z sieci oraz ilość produkowanego ciepła pozostaje na dotychczasowym poziomie. Przebudowany odcinek sieci wyłączony zostaje z eksploatacji i w zależności od ustaleń z inwestorem albo pozostaje w gruncie albo jest z niego usuwany.

Spółka do ustalenia podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości dla budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, przyjmuje wartość początkową w oparciu o art. 16 g ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od prawnych (t.j. z 2020 r. poz. 1406 ze zm.), stanowiącą podstawę obliczania amortyzacji, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych. Spółka wskazała jednocześnie, że zgodnie z indywidualną interpretacją Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, wydaną w dniu 11 września 2020 r., w przypadku gdy przebudowa sieci dokonywana jest w interesie inwestora (podmiotu trzeciego) w związku z usunięciem kolizji sieci, nie stanowi przychodu podatkowego dla Spółki, jako właściciela tego środka trwałego tj. przebudowanej sieci, a zatem wartość początkowa środka trwałego nie ulegnie zwiększeniu.

W związku z powyższym, wątpliwości Spółki budzi wartość sieci, która przyjmowana jest jako podstawa opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Czy do podstawy opodatkowania sieci po usunięciu kolizji wchodzi nadal wartość odcinka sieci, która została wyłączona z eksploatacji czy należy zaktualizować wartość o nowo powstały odcinek sieci i dopiero ta nowa wartość stanowiłaby podstawę obliczania amortyzacji.

Przedstawiając własne stanowisko w sprawie Wnioskodawca wskazał, iż w jego ocenie:

- 1) podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości, Spółka winna przyjąć wartość nowo powstałego odcinka sieci,

- 2) nie podlega opodatkowaniu jako budowla nie związana z prowadzeniem działalności gospodarczej wyłączony odcinek sieci ciepłowniczej,
- 3) jako podstawę opodatkowania sieci ciepłowniczej (wraz z jej nowopowstałym odcinkiem) należy przyjąć jej wartość stanowiącą podstawę obliczania amortyzacji.

W świetle obowiązującego stanu prawnego i zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę, stanowisko Spółki jest:

- **prawidłowe w części dotyczącej przedmiotu opodatkowania, tj. uznanie, że opodatkowaniu podlega nowopowstały odcinek sieci, natomiast opodatkowaniu nie podlega odcinek sieci wyłączony z eksploatacji,**
- **nie prawidłowe części dotyczącej podstawy opodatkowania, tj. uznanie, że podstawą opodatkowania budowli w postaci sieci ciepłowniczej jest art. 4 ust. 1 pkt. 3 upol.**

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, podlegają następujące nieruchomości lub objekty budowlane:

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

Z kolei art. 1a ust. 1 pkt. 2 upol wprowadza definicję budowli, zgodnie z którą jest to obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Dodać należy, że na temat budowli jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, wypowiedział się Trybunał Konstytucyjny w Wyroku z dnia 13 września 2011 r. sygn.. akt. P 33/09. Stwierdził, że za budowle w rozumieniu upol można uznać:

- 1) jedynie budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 upb, w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej, będące wraz z instalacjami i urządzeniami obiektem budowlanym, o którym mowa w art. 3 kt. 1 lit b upb czyli pod warunkiem, że stanowią one całość techniczno-użytkową,
- 2) jedynie urządzenia techniczne scharakteryzowane w art. 3 pkt. 9 upb lub w innych przepisach tej ustawy albo w załączniku do niej, co – jeżeli omawiane urządzenia nie zostały wskazane *expressis verbis* – wymaga wskazania, że zapewniają one możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, z wyłączeniem jednak (...).

Wskazać należy, że niniejszej sprawie poza wątpliwościami pozostaje fakt, że będąca przedmiotem interpretacji sieć ciepłownicza jako obiekt liniowy, o którym mowa w art. 3 pkt 3a ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (t.j. z 2020 r. poz. 1333, ze zm.) zwanej dalej upb, jest budowlą w rozumieniu art. 3 pkt 3 upb i tym samym art. 1a ust. 1 pkt. 2 upol.

Ponadto aby budowla podlegała opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 upol, musi być związana z prowadzeniem działalności gospodarczej. Definicję związania przedmiotów opodatkowania z działalnością gospodarczą wprowadza natomiast art. 1a ust. 1 pkt 3 upol, który stanowi, że grunty, budynki, budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej – są to grunty, budynki, budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z zastrzeżeniem ust. 2.

Z powyższego wynika, że sieć ciepłownicza, będąca własnością Spółki, podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Przechodząc do wyjaśnienia zaistniałych wątpliwości Wnioskodawcy, zaznaczyć należy, że indywidualna interpretacja wydana przez Organ w dniu 2016 r. na którą powołuje się Spółka w uzasadnieniu wniosku, dotyczy innego stanu faktycznego i na gruncie obecnie przedstawionego stanu faktycznego traci swoją aktualność.

W analizowanej sprawie Wnioskodawca wskazuje, że podatek od nieruchomości od sieci ciepłowniczej nalicza, zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 upol, tj. od wartości, o której mowa w przypisach o podatkach dochodowych, ustalonej na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiącej podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, nie pomniejszonej o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych - ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.

Wątpliwości Spółki dotyczące wartości od której naliczyć należy podatek od nieruchomości tj. od wartości odcinka sieci ciepłowniczej wyłączanego z eksploatacji czy ewentualnie od wartości nowego wybudowanego odcinka sieci. Jak wskazuje Spółka przebudowane odcinki sieci są wyłączone z eksploatacji, w ich miejsce weszły nowe odcinki sieci (ich wartość jest inna), natomiast podatek od nieruchomości naliczany jest od wartości sieci z przed kolizji. Dalej Wnioskodawca wskazuje, że wyłączony odcinek sieci winien zostać usunięty z ewidencji środków trwałych a nowo wybudowany przez inwestora przyjęty na majątek firmy zgodnie z nowymi parametrami. W praktyce wartość środka trwałego powinna zostać pomniejszona o wartość „starego” odcinka oraz powiększona o wartość odcinka „nowego”.

Organ podziela stanowisko Spółki w zakresie opodatkowania budowli jaką jest sieć ciepłownicza, z pominięciem „starego” odcinka a uwzględnieniem nowego odcinka „nowego”, natomiast nie zgadza się ze stwierdzeniem, że podstawę opodatkowania dla sieci ciepłowniczej stanowi wartość, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt. 3 upol.

Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt. 3 upol, podstawę opodatkowania dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 4-6, 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 dokonani ostatniego odpisu amortyzacyjnego. Z przepisu tego wprost wynika, że co do zasady podstawę opodatkowania

dla budowli lub ich części stanowi wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, jednakże jak wskazał w tym przepisie ustawodawca – „z zastrzeżeniem ust. 4-6”, co oznacza, że jednocześnie w tym przypisie przewidział inne sytuacje jako wyjątki od ogólnej zasady. Te inne sposoby ustalania wartości podstawy opodatkowania stosujemy gdy:

- budowle są przedmiotem umowy leasingu i odpisów amortyzacyjnych (ust. 4),
- od budowli lub ich części nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych (ust. 5),
- budowle lub ich części zostały ulepszone lub zgodnie z przepisami o podatkach dochodowych nastąpiła aktualizacja wyceny środków trwałych (ust. 6).

Ustawodawca powiązał podstawę opodatkowania nie tylko z wartością przyjętą na potrzeby dokonywania odpisów amortyzacyjnych ale również unormował sytuację, gdy podatnik odpisów tych nie dokonuje (ust. 5). Wówczas podstawę opodatkowania stanowić będzie wartość rynkowa, określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego.

Przepis art. 4 ust. 1 pkt 5 upol, który stanowi, że jeżeli od budowli lub ich części, o których mowa w ust. 1 pkt 3 upol nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych – podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa, określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego. W tym miejscu należy przytoczyć dominujący w orzecznictwie pogląd, zgodnie z którym sformułowanie „nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych” użyte w art. 4 ust. 1 pkt 5 upol dotyczy wszystkich przypadków, niezależnie od tego z jakich przyczyn nie ma miejsca fakt dokonywania tych odpisów. Sytuacja opisana w tym przepisie może mieć jednak miejsce również wtedy, gdy podatnik dokonuje odpisów amortyzacyjnych, ale brak jest tożsamości między środkami trwałymi stanowiącymi przedmiot opodatkowania w podatku dochodowym, od których „dokonuje się odpisów amortyzacyjnych” i budowlami opodatkowanymi podatkiem od nieruchomości. (wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z 26.11.2019 r. sygn. akt II FSK 199/19, z 9.01.2020 sygn. akt II FSK 1407/19z 23.01.2020 r. sygn. akt II FSK 353/18, z 29.01.2020 sygn. akt II FSK 2948/18, z 6.08.2020 sygn. akt II FSK 1142/18).

W niniejszej sprawie istotną kwestią jest wyjaśnienie czy Spółka, dokonuje odpisów amortyzacyjnych od sieci ciepłowniczej jako budowli podlegającej opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Należy zauważyć, że w myśl art. 2 ust. 1 pkt 3 upol przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości są budowle lub ich części w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych a nie środki trwałe. We wniosku Spółka wskazuje, że wartość nowego odcinka sieci, który wraz z całością sieci ciepłowniczej stanowi budowlę, nie stanowi zwiększenia wartości początkowej środka trwałego. Na wartość sieci będącą podstawą obliczania amortyzacji wpływa również wyłączony z użytkowania odcinek nieużytkowanej części sieci, która w ocenie organu nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. W związku z tym, iż nie zachodzi w analizowanym stanie faktycznym tożsamość pomiędzy budowlą będącą przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości a środkiem trwałym, od którego dokonywane są odpisy amortyzacyjne, to nie można przyjąć, że podstawą opodatkowania budowli będzie wartość stanowiąca

podstawę obliczenia amortyzacji środka trwałego. W takim przypadku, podstawę opodatkowania powinna stanowić wartość rynkowa o której mowa w art. 4 ust. 5 upol. Tym samym Organ podziela stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego, które wskazuje, że „literalne odczytanie przepisu art. 4 ust. 5 upol prowadzi do wniosku, że jeżeli nie ma tożsamości pomiędzy budowlą lub jej częścią będącą przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości a środkiem trwałym, od którego dokonywane są odpisy amortyzacyjne, podstawę opodatkowania powinna stanowić wartość rynkowa. Powołany przepis nie przewiduje, a w konsekwencji przyjęć należy, że nie dopuszcza rekonstruowania wartości budowli lub ich części poprzez operacje rachunkowe uwzględniające wartość początkową środków trwałych mogących wchodzić w skład tych budowli”.

Reasumując powyższe rozważania wskazać należy, iż w stanie faktycznym przedstawionym we wniosku o wydanie interpretacji:

- 1) opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie będą podlegać części sieci ciepłowniczej, które na skutek likwidacji kolizji zostały wyłączone z eksploatacji (odłączone od sieci),
- 2) opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegać będą nowo powstałe części sieci ciepłowniczej (powstałe w skutek usunięcia kolizji),
- 3) podstawę opodatkowania budowli (obiektu liniowego) w postaci sieci ciepłowniczej stanowić będzie wartość, o której mowa w art. 4 ust. 5 upol, tj. jej wartość rynkowa, określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego. Powyższe wynika z faktu, że w okolicznościach opisanych we wniosku o interpretację indywidualną, nie ma tożsamości pomiędzy budowlą będącą przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości na środkiem trwałym, od którego dokonywane są odpisy amortyzacyjne. Jak bowiem wskazał Wnioskodawca, na przedmiotową sieć ciepłowniczą składają się elementy:
 - a) podlegające opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości i wprowadzone do ewidencji środków trwałych (stanowiące podstawę obliczania amortyzacji),
 - b) nie podlegające opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości i wprowadzone do ewidencji środków trwałych (stanowiące podstawę obliczania amortyzacji) – części sieci wyłączone z eksploatacji na skutek likwidacji kolizji,
 - c) podlegające opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, lecz nie wprowadzone do ewidencji środków trwałych – nowo powstałe części sieci (powstałe na skutek likwidacji kolizji).

Dodatkowo należy wskazać, że Organ nie odniósł się do przedstawionego przez Spółkę stanowiska dotyczącego ewidencji środków trwałych, zarówno w zakresie usuwania z ewidencji środków trwałych części sieci wyłączonych z eksploatacji jak i wprowadzania do tej ewidencji części sieci powstałych na skutek usunięcia kolizji, gdyż nie jest właściwy do wydawania interpretacji indywidualnych w tym zakresie.

Jednocześnie należy podkreślić, że niniejsza interpretacja przepisów prawa została wydana na podstawie przedstawionego we wniosku opisu sprawy co oznacza, że w przypadku

gdy w toku kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego zostanie określony odmienny stan sprawy, interpretacja nie wywoła w tym zakresie skutków prawnych.

POUCZENIE

Wnioskodawcy przysługuje prawo wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie, ul. Emilii Plater 1, 10-562 Olsztyn, za pośrednictwem organu którego działalność, bezczynność lub przewlekłe postępowanie jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.) na adres: Prezydent Olsztyna, Plac Jana Pawła II 1 10-101 Olsztyn lub drogą elektroniczną na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej tutejszego Organu na platformie ePUAP: /urzadmiastaolsztyn/SkrytkaESP (art. 54 § 1a ww. ustawy), w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego (art. 53 § 1 ww. ustawy).

W przypadku pism i załączników wnoszonych w formie dokumentu elektronicznego odpisów nie dołącza się (art. 47 § 3 ww. ustawy).

Termin, o którym mowa wyżej, uważa się za zachowany także wtedy, gdy przed jego upływem strona wniosła skargę wprost do sądu administracyjnego. W takim przypadku sąd ten niezwłocznie przesyła skargę odpowiednio do organu, który wydał zaskarżone rozstrzygnięcie, wydał akt lub podjął inną czynność, będącą przedmiotem skargi (art. 53 § 4 ww. ustawy).

Zgodnie z art. 14na § 1. Ordynacji podatkowej, 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.

§ 2. 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.

w op. PREZYDENTA OLSZTYNA

Anna M. Nowicka
Zastępca Dyrektora
Wydział Podatkowy i Celny

