



PREZYDENT OLSZTYNA

URZĄD MIASTA OLSZTYNA

Olsztyn, dnia 16.12.2019 r.

Znak sprawy: PL.310.6.2019

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Prezydent Olsztyna na podstawie art. 14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz. U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.), dalej jako o.p., art. 2 ust. 1 pkt 3, art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.), dalej jako u.p.o.l.

stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia (data wpływu do organu:) uzupełnione pismem z dnia (data wpływu do organu:) o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, zgodnie z którym za podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości całkowicie zamortyzowanej budowli winna stosować wartość netto (tj. wartość początkową pomniejszoną o dokonane odpisy amortyzacyjne) tej budowli na dzień 1 stycznia roku, w którym budowla została całkowicie zamortyzowana – **jest nieprawidłowe.**

UZASADNIENIE

z siedzibą w Olsztynie zwróciło się z wnioskiem z dnia (data wpływu do organu) uzupełnionym pismem z dnia (data wpływu do organu) o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Wnioskodawca przedstawił następujący stan faktyczny:

dalej jako ., jest czynnym podatnikiem, który prowadzi działalność gospodarczą w zakresie wytwarzania i zaopatrywania w parę wodną, gorącą wodę i powietrze układów klimatyzacyjnych. Budowle stanowią 58 % majątku trwałego , w tym budowle w postaci sieci ciepłowniczych.

PI. Jana Pawła II 1, 10-101 Olsztyn

+48 89 527 31 11

www.olsztyn.eu

kancelaria.ogolna@olsztyn.eu

+48 89 535 15 58

www.bip.olsztyn.eu



ISO 9001
Nr CSJ/733/2015

Od budowli nalicza i odprowadza podatek od nieruchomości w wysokości 2% wartości początkowej. Wnioskodawca za podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości dla budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, ustala wartość początkową w oparciu o art. 16g ustawy o CIT, od której to wartości nalicza odpisy amortyzacyjne.

W związku z powyższym od przyłącza sieci c.o. zaewidencjonowanej pod numerem inwentarzowym 02-01228, której wartość początkowa wynosiła 4.500,11 zł (przyjęta do ewidencji w 1993 r. – amortyzacja liniowa w wysokości 4,5%) nalicza podatek od nieruchomości w wysokości 2% wskazanej wartości. Na dzień 01.08.2016 r. w/w przyłącze zostało całkowicie zamortyzowane. Wartość netto (tj. wartość początkowa pomniejszona o dokonane odpisy amortyzacyjne) w/w środka trwałego na dzień 1 stycznia 2016 r. wyniosła 128,82 zł.

W tak przedstawionym stanie faktycznym Wnioskodawca zadał Prezydentowi Olsztyna następujące pytanie:

Czy za podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli całkowicie zamortyzowanej (wskazanej we wniosku) winna stosować wartość netto (tj. wartość początkową pomniejszoną o dokonane odpisy amortyzacyjne) tej budowli na dzień 1 stycznia roku, w którym budowla została całkowicie zamortyzowana?

Przedstawiając własne stanowisko w sprawie Wnioskodawca wskazał, że zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, podstawę opodatkowania stanowi, 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 (wartość początkowa), a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych – ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego (wartość początkowa pomniejszona o odpisy amortyzacyjne).

W opinii podstawę opodatkowania dla budowli całkowicie zamortyzowanych zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., w tym wskazanego powyżej przyłącza sieci c.o., stanowi wartość netto (tj. wartość początkowa pomniejszona o dokonane odpisy amortyzacyjne) z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. Podstawą opodatkowania wskazanego przyłącza nie byłaby wartość początkowa tylko wartość netto tego przyłącza sieci na dzień – 1.01.2016 r. w wysokości 128,82 zł, ponieważ na dzień 01.08.2016 r. budowla została całkowicie zamortyzowana. W ocenie Wnioskodawcy ustawodawca wyodrębniła literalnie zastosowanie podstawy opodatkowania budowli całkowicie zamortyzowanej na dzień 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego, poprzez użycie sformułowania: „(...) a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych (...)”. W związku z tym, w opinii Wnioskodawcy nie można uznać, że podstawą opodatkowania dla budowli całkowicie zamortyzowanych jest ich wartość początkowa. Na poparcie swojego stanowiska Spółka przywołała wyrok WSA w Kielcach z dnia 13 lutego 2019 r. sygn. akt I SA/Ke 3/19 oraz wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 2017/09.

W świetle zaprezentowanego stanowiska Wnioskodawca stwierdził, iż jako podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli winien stosować wartość netto rozumianą jako wartość początkową pomniejszoną o dokonane odpisy amortyzacyjne z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego, tj. w oparciu o wskazaną we wniosku budowlę – przyłącze sieci c.o. – wartość 128,82 zł.

Prezydent Olsztyna dokonując interpretacji zważył co następuje:

Przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości zgodnie z brzmieniem art. 2 ust. 1 u.p.o.l. są m.in. budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Przypomnieć należy, iż zasady ustalania podstawy opodatkowania wartości budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej zostały szczegółowo określone w art. 4 u.p.o.l. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych wyróżnia dwa podstawowe sposoby określania tej wartości:

- 1) według wartości stanowiącej podstawę obliczania amortyzacji dla potrzeb podatku dochodowego w przypadku budowli podlegających amortyzacji (art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.)
- 2) według wartości rynkowej w odniesieniu do budowli nie podlegających amortyzacji (art. 4 ust. 5 u.p.o.l.)

Ponadto ustawodawca w regulacjach zawartych w art. 4 ust. 1 pkt 3 *in fine* oraz ust. 3-6 u.p.o.l. dookreślił sposób ustalenia podstawy opodatkowania w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych, budowli będących przedmiotem leasingu (art. 4 ust. 4 u.p.o.l.) oraz określania momentu, dla ustalenia wartości budowli, dla których obowiązek powstał w trakcie roku podatkowego (art. 4 ust. 3 u.p.o.l.).

W świetle art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. podstawę opodatkowania dla budowli, które są amortyzowane, stanowi ich wartość ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku. W powyższym przepisie chodzi o wartość ustaloną dla dokonania odpisów amortyzacyjnych na potrzeby podatkowe, które określają jednolicie bez względu na status podatnika: ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym osób fizycznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1387 ze zm.) oraz ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 865 ze zm.). Skoro w zakresie pojęcia „wartość” wyżej cytowany przepis odsyła do jej rozumienia w przepisach o podatkach dochodowych, oznacza to, że sam nie tworzy normy prawnopodatkowej w odniesieniu do podstawy opodatkowania budowli, lecz wskazuje pewien określony stan faktyczny „wartości budowli”, od którego należy obliczyć podatek (por. wyrok NSA z dnia 3 lipca 2018 r. sygn. akt II FSK 1772/16, *Legalis* nr 1811150). Nie budzi zatem wątpliwości, iż w kolejnych latach trwania obowiązku podatkowego wartość ta dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie jest pomniejszana o dokonywane odpisy amortyzacyjne czyli zasadniczo jest w następnych latach niezmienna (por. wyrok NSA z dnia 6 listopada 2014 r. sygn. akt II FSK 491/13, *Legalis* nr 1162198). Takie podejście prawne skutkuje tym, że zarówno w przypadku budowli podlegających amortyzacji (amortyzowanych i zamortyzowanych), jak i takich, które nie podlegają amortyzacji, ustawodawca przyjął w praktyce zbliżone zasady ustalania ich wartości dla celów opodatkowania.

Wskazać w tym miejscu należy, iż wartość budowli przyjmowana na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości jest co do zasady kategorią stabilną (por. wyrok NSA z dnia 31 stycznia

2008 r. sygn. akt II FSK 1645/06, Legalis nr 110198). W przypadku budowli podlegających amortyzacji nie ulega ona pomniejszeniu o dokonane odpisy amortyzacyjne, a jej zmiana jest możliwa poprzez aktualizację wyceny środka trwałego (L. Eteł, Podatek od nieruchomości. Warszawa 2012, Lex/el). Natomiast w przypadku budowli, których podstawą opodatkowania jest ich wartość rynkowa, na zmianę jej wartości przyjmowanej na potrzeby opodatkowania może mieć wpływ jedynie jej ulepszenie, co wynika z art. 4 ust. 6 u.p.o.l.

Przepis art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. wskazuje, że podstawę opodatkowania 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 dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. W świetle art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. podstawę opodatkowania dla budowli, które są amortyzowane, stanowi ich wartość ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku. W ocenie organu podatkowego cała jednostka redakcyjna przywołanego wyżej przepisu określa zasadę ustalania podstawy opodatkowania dla budowli i nie można wyklądać jej poszczególnych elementów w oderwaniu od kontekstu wynikającego z systematyki całego przepisu. Z założenia racjonalności prawodawcy wynika bowiem, że używając w tekście prawnym (w szczególności w ramach tej samej jednostki redakcyjnej) określonego pojęcia, ustawodawca przyjmuje jedno rozwiązanie legislacyjne. Skoro 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 pomniejszania o odpisy amortyzacyjne). Poczynione zaś *in fine* art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. zastrzeżenie wskazujące, iż w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych podstawę opodatkowania jest ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego, ma jedynie to znaczenie, iż inna jest data ustalenia tej wartości. Zmiany pomiędzy wartością początkową budowli amortyzowanej (historyczną) wg stanu na dzień 1 stycznia roku podatkowego oraz wartością budowli zamortyzowanej według stanu na dzień 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego należą do rzadkości i mogą wynikać wyłącznie z dokonanej aktualizacji wyceny środka trwałego (por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 14 września 2010 r. sygn. akt I SA/Kr 845/10 Legalis nr 378389 oraz wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 21 lutego 2019 r. sygn. akt I SA/Rz 1222/18, Legalis nr 1893320).

Organ podatkowy nie podziela zapatrywań Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach zaprezentowanych w wyroku z dnia 13 lutego 2019 r., na które powołuje się Wnioskodawca we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej. W powyższym orzeczeniu Sąd – wbrew regułom wykładni literalnej, systemowej i funkcjonalnej – stwierdził, że ustawodawca kazał inaczej ustalać podstawę opodatkowania w przypadku budowli będących w trakcie amortyzacji (w czasie, w którym podatnik nie pomniejsza podstawy opodatkowania tj. wartości początkowej o odpisy amortyzacyjne), a inaczej po jej zakończeniu – wtedy podstawę należy pomniejszyć o dokonane wcześniej odpisy. Sąd argumentuje swoje stanowisko tym, że skoro *ab initio* art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w odniesieniu do budowli będących w trakcie amortyzacji w danym roku podatkowym wskazano wprost, że ich wartość nie podlega pomniejszeniu o odpisy amortyzacyjne,

a w odniesieniu do całkowicie zamortyzowanych budowli takiego zastrzeżenia nie poczyniono, to uprawnione jest twierdzenie, że w tym drugim przypadku odpisy amortyzacyjne powinny pomniejszać wartość przyjmowaną jako podstawę opodatkowania budowli. Powołując się na zasadę *in dubio pro tributario* WSA w Kielcach wywiódł, że niedopuszczalne jest interpretowanie na niekorzyść podatnika, w tym przypadku precyzyjnych przepisów ustawy podatkowej w części dotyczącej elementów konstrukcyjnych podatku. Zasada taka odnosi się do nieprecyzyjnych zapisów ustawy podatkowej.

Zważywszy na poglądy prezentowane w literaturze prawa podatkowego (L. Etel., Podatek od nieruchomości. Komentarz, Warszawa 2012 Lex/el, P. Borszowski, K. Stelmaszczyk, Podatki i opłaty lokalne., Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz, Warszawa 2016, Lex/ el, R. Dowgier, Podstawa opodatkowania budowli zamortyzowanych, glosa do wyroku WSA w Kielcach z dnia 13 lutego 2019 r. I SA/Ke 3/19, PPLiFS nr 8 2019, s. 35-42) oraz w orzecznictwie sądownoadministracyjnym (wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 21 lutego 2019 r. sygn. akt I SA/Rz 1222/18 Legalis nr 1893320, wyroki WSA w Gliwicach z dnia 11 lipca 2019 r. I SA/GI 701/19, Legalis nr 2210757 oraz z dnia 30 października 2019 r. sygn. akt I SA/GI 817/19 Legalis nr 2253475, I SA/GI 818/19 Legalis nr 2253476 oraz I SA/GI 819/19 Legalis nr 2253477) nie sposób zaaprobować stanowiska zaprezentowanego przez WSA w Kielcach w wyroku z dnia 13 lutego 2019 r. co do sposobu ustalenia podstawy opodatkowania dla całkowicie zamortyzowanych budowli. Wątpliwości budzi również wywód WSA w Kielcach odnośnie zastosowania przy wykładaniu przepisu art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. reguły *in dubio pro tributario*, przy wskazaniu że ma ona zastosowanie do jasnych przepisów, co przeczy istocie tej zasady. Należy zgodzić się z R. Dowgierem, że wykładnia literalna i systemowa przepisu art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. pozwala stwierdzić, iż w odniesieniu do budowli całkowicie zamortyzowanej ustawodawca przyjął te same zasady ustalania podstawy opodatkowania modyfikując jedynie datę ustalania tej wartości. Wyniki tej wykładni wzmacniają rezultaty uzyskane przy pomocy reguł funkcjonalnych, co nie stoi w sprzeczności z regułą *in dubio pro tributario*. Wykładnia funkcjonalna nie modyfikuje bowiem wyników wykładni językowej i systemowej na niekorzyść podatnika, a jedynie stanowi potwierdzenie prawidłowości rezultatu tych metod wykładni. Aprobując stanowisko Wnioskodawcy należałoby również uznać, iż pomniejszona o odpisy amortyzacyjne winna być także wartość amortyzowanych budowli, dla których obowiązek podatkowy powstaje w trakcie roku podatkowego. Zgodnie bowiem z treścią 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. Jednakże, jak słusznie zauważył R. Dowgier, pomimo tego, że w przepisie tym nie wskazuje się, iż wartość ta nie podlega pomniejszeniu o odpisy amortyzacyjne, nie ma żadnych wątpliwości, że takie pomniejszenie nie jest możliwe. Także ten przepis nie modyfikuje zasad określania podstawy opodatkowania, ale wskazuje wyłącznie dzień, na który należy ustalić wartość budowli.

W ocenie organu podatkowego prawidłowa wykładnia art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. prowadzi do wniosku, 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 zasadniczo 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. Dlatego też tutejszy organ nie zgadza się z taką interpretacją przepisu art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. prezentowaną przez Wnioskodawcę, która skutkuje zasadniczym obniżeniem podstawy opodatkowania całkowicie zamortyzowanej budowli przyłącza sieci c.o. z 4500,11 zł do 128,82 zł. Podkreślić należy, że akceptacja takiego stanowiska w skrajnych przypadkach mogłaby doprowadzić do wyłączenia z opodatkowania podatkiem od nieruchomości zamortyzowanej budowli w sytuacji, w której jej wartość na dzień 1 stycznia roku, w którym została całkowicie zamortyzowana (wartość początkowa pomniejszona o odpisy amortyzacyjne), wyniosłaby 0 zł. Słusznie zauważył WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 29 lutego 2019 r. sygn. akt I SA/Rz 1222/18, iż brak jest podstaw do przyjęcia, że ustawodawca chciał takiego zmniejszenia wartości podatku od nieruchomości (a nawet jego braku) w przypadku, gdy jego przedmiotem miałyby być budowla zamortyzowana.

Końcowo wskazać należy, iż rażące obniżenie podstawy opodatkowania naruszałoby zasadę stabilności podstawy opodatkowania i prowadziłoby do niczym nieuprawnionego uprzywilejowania podatników, którzy dokonują amortyzacji budowli i amortyzację zakończyli względem podatników, którzy ustalają podatek od wartości rynkowej budowli.

W świetle powyższego należy stwierdzić, że nieprawidłowe jest stanowisko Wnioskodawcy, zgodnie z którym za podstawę opodatkowania budowli całkowicie zamortyzowanej w postaci przyłącza sieci c.o. należy stosować wartość netto (tj. wartość początkową pomniejszoną o dokonane odpisy amortyzacyjne) na dzień 1 stycznia roku, w którym ta budowla została całkowicie zamortyzowana. W konsekwencji prawidłowa wykładnia art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. pozwala stwierdzić, że podstawą opodatkowania dla wskazanej we wniosku całkowicie zamortyzowanej budowli jest jej „wartość brutto” (wartość początkowa niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne) z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego (tj. w oparciu o wskazaną we wniosku budowlę – przyłącze sieci c.o. wartość 4500,11 zł).

Organ podatkowy wyjaśnia, że interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem faktycznym (opisem zdarzenia przyszłego) podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona odpowiedź traci swą aktualność.

POUCZENIE

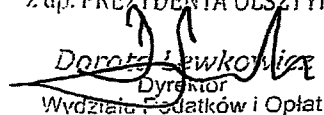
Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem.

Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie za pośrednictwem tutejszego organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.).

Skargę wnosi się w dwóch egzemplarzach (art. 47 § 1 ww. ustawy) na adres: Prezydent Olsztyna, Plac Jana Pawła II 1 10-101 Olsztyn lub drogą elektroniczną na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej tegoż organu na platformie ePUAP: /urządmiastaolsztyn/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).

z up. PREZYDENTA OLSZTYNA


Dorota Lewkowska
Dyrektor
Wydziału Podatków i Opłat