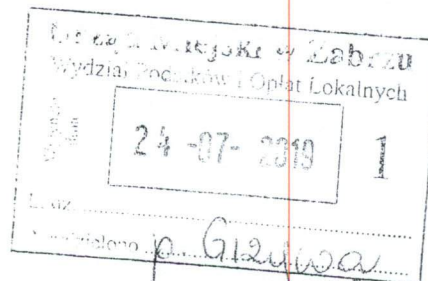
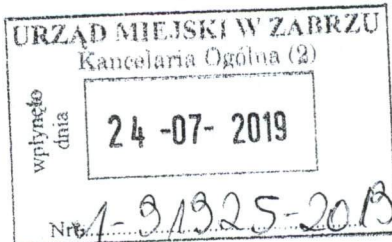




LdZ. 8241 / RA / 24

Rakszawa, dnia 18 lipca 2019 r.

Wnioskodawca:



NIP:
REGON:
KRS:

rodzaj Wnioskodawcy: osoba prawna

status Wnioskodawcy: podatnik

organ, do którego skierowany jest wniosek: **Prezydent Miasta Zabrze
ul. Powstańców Śląskich 5-7
41-800 Zabrze**

2019-07-25
Kucin
Fuss-zeleniska
2019-07-25

WNIOSEK O WYDANIE INTERPRETACJI INDYWIDUALNEJ

Na podstawie art. 14b § 1 w związku z art. art. 14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹ (dalej: „**Ordynacja podatkowa**”), działając w imieniu (dalej: „**Spółka**”, „**Wnioskodawca**”), wnoszę o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości (dalej: „**PoN**”).

I. Podstawowe dane dotyczące wniosku

<u>Przedmiot wniosku:</u>	stan faktyczny
<u>Liczba zaistniałych stanów faktycznych:</u>	1
<u>Liczba pytań do stanu faktycznego:</u>	1
<u>Wysokość opłaty:</u>	40 zł
<u>Rodzaj sprawy:</u>	podatek od nieruchomości
<u>Cel złożenia wniosku:</u>	złożenie wniosku
<u>Przepisy prawa podatkowego będące przedmiotem interpretacji indywidualnej:</u>	art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych ² (dalej: „ ustawa o POL ”)

¹ t.j. Dz.U. z 2019 r., poz. 900 ze zm.
² t.j. Dz.U. z 2019 r., poz. 1170 ze zm.

Organ podatkowy właściwy dla wnioskodawcy ze względu na sprawę będącą przedmiotem interpretacji indywidualnej:

Prezydent Miasta Zabrze

Sposób uiszczenia opłaty:

na rachunek – potwierdzenie dowodu uiszczenia opłaty dołączone do wniosku

Numer konta bankowego, na który wnoszona jest opłata:

Urząd Miejski w Zabrzu, nr konta:
57 1050 1230 1000 0023 5387 1094

Sposób zwrotu nienależnej opłaty:

zwrot na rachunek bankowy
Wnioskodawcy nr 69 1140 1225 0000
2353 6400 1001

II. Opis stanu faktycznego

Wnioskodawca, będący osobą prawną w Polsce, jest podatnikiem PoN od przedmiotów opodatkowania położonych na terenie Zabrze. Jednym z rodzajów przedmiotów opodatkowania, od których Spółka płaci PoN, są budowle w rozumieniu ustawy o POL. Część przedmiotowych budowli została całkowicie zamortyzowana (w następstwie dokonanych odpisów amortyzacyjnych) na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych (dalej: „CIT”), tj. Wnioskodawca nie dokonuje już od nich odpisów amortyzacyjnych, zaś ich aktualna wartość podatkowa (wartość początkowa netto) wynosi 0 zł. Dla takich budowli Spółka przyjmuje aktualnie jako podstawę opodatkowania PoN, zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o POL, ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego (czyli ich wartość początkową brutto z ww. dnia – wartość początkowa niepomniejszona o dokonane odpisy amortyzacyjne).

Spółka powzięła wątpliwość co do prawidłowości ustalania podstawy opodatkowania PoN budowli całkowicie zamortyzowanych na gruncie CIT.

III. Pytanie do przedstawionego stanu faktycznego

Czy podstawą opodatkowania PoN budowli całkowicie zamortyzowanej (jako środek trwały na gruncie CIT), zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o POL, jest jej wartość (o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych), z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego, uwzględniająca (tj. pomniejszona o) dotychczas dokonane odpisy amortyzacyjne od takiej budowli (środka trwałego)?

IV. Stanowisko Wnioskodawcy w odniesieniu do przedstawionego stanu faktycznego

Zdaniem Wnioskodawcy, podstawą opodatkowania PoN budowli całkowicie zamortyzowanej (jako środek trwały na gruncie CIT), zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o POL, jest jej wartość (o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych), z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego, uwzględniająca (tj. pomniejszona o) odpisy

amortyzacyjne od takiej budowli (środka trwałego) dokonane do tej daty (tj. do dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatecznego odpisu amortyzacyjnego).

V. Uzasadnienie stanowiska Wnioskodawcy

Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o POL 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 dokonano ostatecznego odpisu amortyzacyjnego.**

Ustępy 4-6 art. 4 ustawy o POL wprowadzają szczególne regulacje związane z ustaleniem podstawy opodatkowania dla: budowli będących przedmiotem umowy leasingu; budowli niepodlegających amortyzacji, gdzie podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa; oraz budowli ulepszonych lub w stosunku do których nastąpiła aktualizacja wyceny środków trwałych.

Literalna wykładnia analizowanego przepisu wskazuje, iż w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych, podstawą opodatkowania PoN jest **ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatecznego odpisu amortyzacyjnego**. Jednocześnie ustawodawca w ostatniej części art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o POL odnoszącej się do budowli całkowicie zamortyzowanych nie precyzuje bezpośrednio, czy ma na myśli wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, tj. jak w przypadku budowli w trakcie amortyzacji, czy też jakąś inną wartość. Zdaniem Wnioskodawcy, **wartość o której mowa w analizowanym art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o POL - w jego części odnoszącej się do budowli całkowicie zamortyzowanych, powinna być także ustalana zgodnie z przepisami o podatkach dochodowych. Innymi słowy, przepis ten odnosi się do wartości, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, która to wartość dla potrzeb ustalenia podstawy opodatkowania PoN budowli całkowicie zamortyzowanych powinna zostać następnie skorygowana o dokonane odpisy amortyzacyjne (zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3) - a więc odmiennie niż w przypadku budowli w trakcie amortyzacji. Zasadność powyższego Wnioskodawca uzasadnia w dalszej części niniejszego wniosku.** Takie stanowisko wyraził, orzekając w analogicznej sprawie, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach w wyroku z 13 lutego 2019 r. (sygn. I SA/Ke 3/19), stwierdzając, że: *„Na samym wstępie wyjaśnić należy kwestię podnoszoną w skardze, czy ustawodawca odnosząc się do wartości z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatecznego odpisu amortyzacyjnego miał na myśli wartość ustaloną zgodnie z przepisami o podatkach dochodowych, czy też inną wartość.* [podkreślenia Wnioskodawcy] *W ocenie Sądu ponad wszelką wątpliwość należy stwierdzić, że użyte przez ustawodawcę w art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. określenie "wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego" oznacza, że chodzi tu o wartość ustaloną dla dokonania odpisów amortyzacyjnych na potrzeby podatkowe, którą określają jednolicie bez względu na status prawny podatnika i kategorie budowli: ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361) oraz ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2014 r. poz. 851).”*

Analogicznie wnioski płyną także z wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 lipca 2018 r. (sygn. II FSK 1772/16): „Użyte przez ustawodawcę w art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. określenie "wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego" oznacza, że chodzi tu o wartość ustaloną dla dokonania odpisów amortyzacyjnych na potrzeby podatkowe, która określa ją jednolicie bez względu na status prawny podatnika:

1) ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2012 r. poz. 361),

2) ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2014 r., poz. 851).

Skoro w zakresie pojęcia "wartość" przepis ten odsyła do jej rozumienia w przepisach o podatkach dochodowych, oznacza to, że sam nie tworzy normy prawnopodatkowej w odniesieniu do podstawy opodatkowania budowli, ale - jak podkreślił Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 25 listopada 2010 r., FSK 1229/09, CBOSA) wskazuje pewien określony stan faktyczny "wartość budowli", od którego należy obliczyć podatek."

Podstawą opodatkowania PoN budowli całkowicie zamortyzowanych będzie więc ich wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych z dnia 1 stycznia ostatniego roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. **Wartość ta, zdaniem Spółki, dla potrzeb ustalenia podstawy opodatkowania PoN przedmiotowych budowli, powinna być równa wartości, która jest przyjmowana jako podstawa obliczania amortyzacji i pomniejszona o odpisy amortyzacyjne od takich budowli dokonane w poprzednich latach podatkowych.** Poprawność takiej interpretacji analizowanego przepisu art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o POL potwierdza wskazana w dalszej części argumentacja.

W kontekście ustalenia prawidłowej podstawy opodatkowania PoN budowli całkowicie zamortyzowanych kluczowe jest stwierdzenie, czy odnoszą się do nich takie same zasady, jak do budowli w dalszym ciągu amortyzowanych. **W opinii Wnioskodawcy, redakcja art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o POL wskazuje jednoznacznie na odmiennie zasady ustalania podstawy opodatkowania w PoN dla budowli podlegających amortyzacji i budowli całkowicie zamortyzowanych. Wniosek taki potwierdza również wykładnia historyczna oraz wykładnia celowościowa przepisu.**

W pierwszej kolejności należy zauważyć, iż ustawodawca w art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o POL w ramach kategorii budowli podlegających PoN wyraźnie wyróżnił dwie odrębne podkategorie, tj.:

- budowle w trakcie amortyzacji, i
- budowle całkowicie zamortyzowane.

W odniesieniu do każdej z tych podkategorii, ustawodawca odmiennie dla każdej z nich, określił sposób w jaki należy określić ich podstawę opodatkowania PoN. W przypadku budowli w trakcie amortyzacji, podstawą opodatkowania jest więc ich wartość z dnia 1 stycznia roku podatkowego, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne (na co wyraźnie wskazuje przepis). Natomiast w odniesieniu do budowli całkowicie zamortyzowanych, podstawą opodatkowania jest ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.

Już z literalnej wykładni przepisu wynika więc wniosek, iż ustawodawca zdecydował się w odmienny sposób uregulować kwestię ustalania wartości stanowiącej podstawę opodatkowania PoN dla budowli w trakcie amortyzacji i tych już całkowicie zamortyzowanych. Ten wniosek Spółki potwierdza również WSA w Kielcach w przywołanym już wyżej wyroku z 13 lutego 2019 r., stwierdzając, że „Ustawodawca zdecydował się na wyróżnienie tej podkategorii budowli wprowadzając specyficzny i odmienny od budowli w trakcie amortyzacji moment ustalenia wartości budowli, jak również pominął w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych nakaz nieuwzględniania dokonanych odpisów amortyzacyjnych.”

Ponadto, na zgodną ze stanowiskiem Wnioskodawcy interpretację art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o POL wskazuje składnia oraz gramatyka tego przepisu. Należy stwierdzić, że aby nakaz nieuwzględniania odpisów amortyzacyjnych miał odnosić się również do budowli całkowicie zamortyzowanych, fragment przepisu „*niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne*” powinien znajdować się na końcu jednostki redakcyjnej art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o POL. **Umieszczenie tego fragmentu zaraz po fragmencie dotyczącym budowli w trakcie amortyzacji, a przed fragmentem odnoszącym się do opodatkowania budowli zamortyzowanych, bezpośrednio wskazuje na to, że odnosi wyłącznie do kategorii budowli w trakcie amortyzacji.** Ten wniosek Spółki potwierdza również WSA w Kielcach w cytowanym już wcześniej wyroku z 13 lutego 2019 r.: „*Treść ww. przepisu [tj. art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o POL – dopisek Wnioskodawcy] nie daje podstaw do wyprowadzania takiego wniosku, że odpisów amortyzacyjnych budowli nie uwzględnia się zarówno przy opodatkowaniu budowli w trakcie amortyzacji, jak i zamortyzowanych.*”

Spółka pragnie podkreślić, iż za słusznością odmiennego sposobu ustalania wartości na potrzeby PoN budowli w trakcie amortyzacji, oraz tych całkowicie zamortyzowanych przemawia również wykładnia historyczna przepisów ustawy o POL. Mianowicie, od dnia 1 stycznia 1997 r. ustawodawca wprowadził odmiennie uregulowanie podstawy opodatkowania PoN dla budowli w trakcie amortyzacji i zamortyzowanych. W brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 1996 r. przepis art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o POL stanowił, że: „*Podstawę opodatkowania stanowi: dla budowli - ich wartość początkowa określona według zasad przewidzianych w odrębnych przepisach dla celów amortyzacji, chociażby były one całkowicie zamortyzowane.*” Zgodnie z tym przepisem, podstawę opodatkowania, do 31 grudnia 1996 r., wszystkich budowli stanowiła więc ich wartość początkowa, bez względu na to czy były one w trakcie amortyzacji, czy też już całkowicie zamortyzowane. Porównując obecne brzmienie art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o POL z jego uprzednim brzmieniem przed nowelizacją, wskazać należy, że ustawodawca odstąpił od tej zasady i wprowadził odrębne sposoby ustalania wartości budowli, w zależności od tego do jakiej podkategorii one należą (tj. są w trakcie amortyzacji, czy też są całkowicie zamortyzowane). Zdaniem Spółki, nie powtórzenie w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych sformułowania „*niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne*” było celowym zabiegiem ustawodawcy.

Za interpretacją art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o POL prezentowaną powyżej przez Wnioskodawcę przemawia również wykładnia celowościowa tego przepisu. Zdaniem Wnioskodawcy, wskazać należy, że PoN jest podatkiem o charakterze majątkowym, związanym z posiadaniem określonego majątku. W toku eksploatacji przedmiotu opodatkowania - jakim jest budowla, podlega on zużyciu i tym samym spada jego wartość. Brak uwzględnienia tych czynników w podstawie opodatkowania PoN (co do zasady), w szczególności wartości odpisów amortyzacyjnych, uzasadnione jest tym, że na potrzeby PoN następuje stabilizacja wartości przedmiotu w całym okresie amortyzacji, jednakże jest to rekompensowane podatnikowi na

gruncie podatku dochodowego, gdzie podstawę opodatkowania jest pomniejszana o wartość odpisów amortyzacyjnych, co przekłada się na obniżenie wysokości podatku dochodowego. Z kolei, w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych podatnik nie korzysta już z możliwości faktycznego obniżenia podatku dochodowego. Z tego względu, według Wnioskodawcy, nieuzasadnione byłoby obciążanie go PoN od takiej samej podstawy opodatkowania budowli, jak w okresie gdy przedmiot opodatkowania podlegał amortyzacji w podatku dochodowym. Zwrócić uwagę należy również na zasadniczą różnicę pomiędzy środkiem trwałym podlegającym amortyzacji a środkiem trwałym całkowicie zamortyzowanym. W pierwszym przypadku, dany obiekt – zgodnie z założeniem ustawodawcy towarzyszącym pojęciu (idei) amortyzacji – pozostaje w okresie pełnej sprawności technicznej. Standardowy okres sprawności może być przy tym przez podatnika wydłużany poprzez ulepszenia (dostosowanie do aktualnych wymogów), co oczywiście również wpływa na wydłużenie okresu amortyzacji takiego obiektu. W drugiej sytuacji natomiast dany obiekt wykracza poza standardowy okres swojej „żywności”, co wpływa znacząco nie tylko na jego faktyczną wartość, ale również możliwości jego wykorzystania i przydatności w prowadzonej działalności gospodarczej. Skoro zatem dany obiekt wykroczył poza okres, w którym zgodnie z założeniem ustawodawcy posiada pełną sprawność, właściwym wydaje się dostosowanie obciążeń podatkowych do jego faktycznej przydatności w prowadzonej działalności gospodarczej. Postulat ten jest realizowany przez ustawodawcę poprzez wyraźną zmianę zasad ustalania podstawy opodatkowania dla środków trwałych (budowli) całkowicie zamortyzowanych. Ustawodawca wprowadza w takich sytuacjach zasadę szczególną polegającą na urealnieniu podstawy opodatkowania do wysokości wartości podatkowej (wartości netto) danego środka trwałego na dzień 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.

Zdaniem Wnioskodawcy, redakcja art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o POL nie pozostawia wątpliwości zarówno co do jej wykładni literalnej, jak i co do intencji ustawodawcy w zakresie ustalenia podstawy opodatkowania budowli całkowicie zamortyzowanych. Należy jednak podkreślić, iż w przypadku wątpliwości interpretacyjnych, uznanie, iż podstawa opodatkowania dla budowli w trakcie amortyzacji jest inną niż dla budowli zamortyzowanych odpowiada wymogom prokonstytucyjnej wykładni prawa podatkowego i jest zgodne z dyspozycją art. 2a Ordynacji podatkowej.

Powyższe potwierdza stanowisko Wnioskodawcy, że podstawą opodatkowania PoN budowli całkowicie zamortyzowanej (jako środek trwały na gruncie CIT), zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o POL, jest jej wartość (o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych) z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego, uwzględniająca (tj. pomniejszona o) odpisy amortyzacyjne od takiej budowli (jako środka trwałego) dokonane do tej daty (tj. do dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego).

* * *

W związku z powyższym, Wnioskodawca wnosi o potwierdzenie swojego stanowiska przedstawionego powyżej.

* * *

Ja niżej podpisany(a), pouczony(a) o odpowiedzialności karnej z art. 233 § 1 w związku z art. 233 § 6 Kodeksu karnego za składanie fałszywych oświadczeń składam, stosownie do art. 14b § 4 ustawy - Ordynacja podatkowa, oświadczenie następującej treści:

Oświadczam, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego.

W imieniu Wnioskodawcy,
WICEPREZES ZARZĄDU

- Wiceprezes Zarządu

PROKURANT

- Prokurent

Załączniki:

1. Potwierdzenie uiszczenia opłaty za złożenie wniosku;
2. Informacja odpowiadająca odpisowi aktualnemu Wnioskodawcy z Krajowego Rejestru Sądowego.

amortyzacyjnego, uwzględniająca (tj. pomniejszona o) dotychczas dokonane odpisy amortyzacyjne od takiej budowli (środka trwałego)?

Stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku:

Zdaniem Wnioskodawcy podstawą opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli całkowicie zamortyzowanej (jako środek trwały na gruncie CIT), zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. jest jej wartość (o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych), z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego, uwzględniająca (tj. pomniejszona o) odpisy amortyzacyjne od takiej budowli (środka trwałego) dokonane do tej daty (tj. do dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego).

W uzasadnieniu swojego stanowiska Spółka wskazała m.in. na literalną wykładnię art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., mówiącego o tym, iż w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych, podstawą opodatkowania podatkiem od nieruchomości jest ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.

Spółka podnosi przy tym, że ustawodawca w części odnoszącej się do budowli całkowicie zamortyzowanych nie precyzuje bezpośrednio, czy ma na myśli wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, tak jak w przypadku budowli w trakcie amortyzacji, czy też jakąś inną wartość. Zdaniem Wnioskodawcy przepis ten odnosi się do wartości, określonej w przepisach o podatkach dochodowych, która dla potrzeb ustalenia wartości budowli całkowicie zamortyzowanych powinna zostać skorygowana o dokonane odpisy amortyzacyjne, czyli odmiennie niż w przypadku budowli w trakcie amortyzacji. Dla poparcia swojego stanowiska Podatnik wskazał na wyrok WSA w Kielcach z dnia 13 lutego 2019r., sygn. akt I SA/Ke 3/19, w którym sąd stwierdził, że „użyte przez ustawodawcę w art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. określenie „wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego” oznacza, że chodzi tu o wartość ustaloną dla dokonania odpisów amortyzacyjnych na potrzeby podatkowe (...)”.

Zdaniem Spółki wartość ta powinna być równa wartości, która jest przyjmowana jako podstawa obliczania amortyzacji i pomniejszona o odpisy amortyzacyjne od takich budowli dokonane w poprzednich latach podatkowych.

Ponadto w opinii Wnioskodawcy redakcja analizowanego przepisu jednoznacznie wskazuje na odmiennie zasady ustalania podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości dla budowli w trakcie amortyzacji i budowli całkowicie zamortyzowanych. W ramach potwierdzenia zasadności swojego stanowiska, Spółka ponownie wskazała na w/w wyrok WSA w Kielcach, w którym sąd stwierdził, iż „ustawodawca zdecydował się na wyróżnienie tej podkategorii budowli wprowadzając specyficzny i odmienny od budowli w trakcie amortyzacji moment ustalenia wartości budowli, jak również pominął w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych nakaz nieuwzględniania dokonanych odpisów amortyzacyjnych”.

Do argumentów popierających jej stanowisko, Spółka zalicza również składnię oraz gramatykę art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., wskazując, że aby nakaz nieuwzględniania odpisów amortyzacyjnych miał odnosić się również do budowli całkowicie zamortyzowanych, fragment przepisu „niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne” powinien znajdować się na końcu jednostki redakcyjnej przepisu. Umieszczenie tego zapisu zaraz po fragmencie dotyczącym budowli w trakcie amortyzacji, a przed fragmentem

odnosząc się do opodatkowania budowli całkowicie zamortyzowanych, bezpośrednio wskazuje na to, że odnosi się wyłącznie do kategorii budowli w trakcie amortyzacji.

Podatnik podkreślił przy tym, że za słusnością odmiennego sposobu ustalania, na potrzeby podatku od nieruchomości, wartości budowli w trakcie amortyzacji oraz tych całkowicie zamortyzowanych przemawia również wykładnia historyczna przepisów ustawy u.p.o.l. Spółka powołała się tutaj na zmianę treści analizowanego przepisu, wskazując, iż od 1 stycznia 1997r. ustawodawca wprowadził odmiennie uregulowanie podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości dla budowli zamortyzowanych i w trakcie amortyzacji. W brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 1996r. art. 4 ust. 1 pkt 2 stanowił, że „podstawę opodatkowania stanowi: dla budowli – ich wartość początkowa określona według zasad przewidzianych w odrębnych przepisach dla celów amortyzacji, chociażby były one całkowicie zamortyzowane”. Zdaniem Spółki, po nowelizacji przepisu, ustawodawca celowo odstąpił od zasady opodatkowania budowli zawsze według ich wartości początkowej (niezależnie od tego, czy są w trakcie, czy już całkowicie zamortyzowane) i wprowadził odrębne sposoby ustalania wartości budowli, w zależności od tego do jakiej podkategorii należą (w trakcie amortyzacji lub całkowicie zamortyzowane).

Powołując się zaś na wykładnię celowościową, Spółka wskazuje, iż budowle zużywają się w trakcie eksploatacji, w związku z czym spada ich wartość. Nie uwzględnianie tego czynnika w podstawie opodatkowania uzasadnione stabilizacją wartości przedmiotu dla podatku od nieruchomości w całym okresie amortyzacji rekompensowane jest na gruncie podatku dochodowego, gdzie podstawę opodatkowania obniża się przez wartość dokonanych odpisów amortyzacyjnych, przez co dochodzi do obniżenia wysokości podatku dochodowego. W przypadku zaś budowli całkowicie zamortyzowanych podatnicy nie korzystają już z możliwości obniżenia podatku dochodowego, przez co, zdaniem Spółki, dochodziłoby do nieuzasadnionego obciążania go podatkiem od nieruchomości od takiej samej podstawy opodatkowania budowli, jak w okresie, gdy budowle podlegały amortyzacji. Zgodnie z założeniem ustawodawcy, budowla podlegająca amortyzacji pozostaje w okresie swojej pełnej sprawności technicznej, natomiast w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych dany obiekt wykracza poza okres swojej „żywności”, co wpływa na jego faktyczną wartość. Skoro zaś obiekt wykroczył poza okres, kiedy posiadał swoją pełną sprawność, Spółka uznaje za właściwe dostosowanie obciążeń podatkowych do faktycznej przydatności obiektu w prowadzonej działalności gospodarczej, a służyć ma temu urealnienie podstawy opodatkowania.

W świetle obowiązującego stanu prawnego Prezydent Miasta Zabrze uznaje stanowisko Spółki w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego za nieprawidłowe.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają grunty, budynki lub ich części, a także budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Opodatkowaniu podlegają więc budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej bez względu na to, czy dokonuje się od nich odpisów amortyzacyjnych, czy zostały już całkowicie zamortyzowane, bądź też w ogóle nie podlegały amortyzacji.

Podstawę opodatkowania dla budowli lub ich części, zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., 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.

Ustawodawca wprowadził jednocześnie wyjątki od tej zasady, określone w ust. 4-6 w/w przepisu, które dotyczą sytuacji, gdy:

- budowla jest przedmiotem leasingu i odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający, a następnie jest ona przejmowana przez właściciela - do celów określenia podstawy opodatkowania przyjmuje się wartość początkową przed zawarciem pierwszej umowy leasingu, zaktualizowaną i powiększoną o dokonane ulepszenia oraz niepomniejszoną o spłatę wartości początkowej,
- od budowli nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych - podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa, określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego,
- dokonano ulepszenia bądź aktualizacji wyceny środków trwałych zgodnie z przepisami o podatkach dochodowych - podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego następującego po roku, w którym dokonano ulepszenia lub aktualizacji wyceny środków trwałych.

Spółka we wniosku o interpretację indywidualną wskazuje na literalne brzmienie art. 4 ust 1 pkt 3 u.p.o.l., podnosząc, że ustawodawca nie precyzuje bezpośrednio, w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych, czy ma na myśli wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, tj. jak w przypadku budowli w trakcie amortyzacji, czy też jakąś inną wartość. Zdaniem wnioskodawcy, wartość ta powinna być także ustalana zgodnie z przepisami o podatkach dochodowych, czyli powinna zostać skorygowana o dokonane odpisy amortyzacyjne, co odróżniałoby budowle całkowicie zamortyzowane od tych w trakcie amortyzacji.

Odnosząc się do powyższego należy wskazać, że określenie "wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego" oznacza, że chodzi tu o wartość ustaloną dla dokonania odpisów amortyzacyjnych na potrzeby podatkowe, którą określa, w przypadku podatnika będącego osobą prawną, ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2019r. poz. 865 ze zm.) – dalej *updop*. Zatem dla Wnioskodawcy za wartość będącą podstawą opodatkowania budowli należy przyjąć wartość początkową ustaloną na dzień 1 stycznia roku podatkowego (art. 16 f ust. 1 i art. 16 g ust. 1 pkt 1-4 i ust. 2-19 *updop*). W przypadku budowli podlegających amortyzacji wartość ustalana jest na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczenia amortyzacji w tym roku, zaś przy budowlach całkowicie zamortyzowanych podstawą opodatkowania ma być ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego (por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 14 września 2010 r., sygn. akt I SA/Kr 845/10, *lex* nr 749299).

Z literalnego brzmienia przepisu art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. wynika zatem, w jaki sposób należy ustalać podstawę opodatkowania, a w przypadku zaakceptowania stanowiska wyrażonego przez Spółkę we wniosku o dokonanie interpretacji, doszłoby do sytuacji, w której interpretacja przepisu podatkowego pozostawałaby w wyraźnej sprzeczności z literalną treścią przepisu. Zdaniem organu bowiem, literalne brzmienie w/w przepisu wyklucza możliwość pomniejszenia podstawy opodatkowania o poczynione w trakcie użytkowania odpisy amortyzacyjne.

Potwierdzenie powyższego stanowi wyrok WSA w Gdańsku z dnia 28 maja 2019r., sygn. akt I SA/Gd 549/19, zgodnie z którym „podatnik nie może - wedle własnego uznania - ustalać podstawy opodatkowania, ponieważ stanowiłoby to obejście prawa w tym zakresie. Brzmienie tego przepisu wskazuje, że opisany w nim sposób ustalenia podstawy opodatkowania budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, stanowiącej podstawę obliczenia amortyzacji w roku podatkowym nie pomniejsza o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych - ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego, stosuje się do podatnika nawet wówczas, gdy nie jest on podmiotem dokonującym amortyzacji budowli”.

Ponadto odnosząc się do wyroku, na który powołuje się Wnioskodawca, tj. wyroku WSA w Kielcach z dnia 13 lutego 2019r., sygn. akt I SA/Ke 3/19 należy wskazać, iż stał się on przedmiotem glosy ukazanej na łamach miesięcznika „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych”. Zgodnie z przedstawioną glosą „ze stanowiskiem zaprezentowanym w glosowanym orzeczeniu nie sposób się zgodzić. Jak wskazano w uzasadnieniu wyroku opiera się on przede wszystkim na literalnej wykładni art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., która z pewnością jest punktem wyjścia przy interpretacji przepisów prawa, ale jednak może być zawodna, gdy nie uwzględni się wyników wykładni systemowej oraz celowościowej”¹. Autor glosy, prof. Dr hab. Rafał Dowgier twierdzi, iż: „ w mojej ocenie wykładnia językowa art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. wsparta wynikami wykładni systemowej wewnętrznej, wbrew stanowisku WSA w Kielcach, 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”.

W złożonym wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej spółka wskazuje, iż w jej opinii redakcja w/w przepisu wskazuje jednoznacznie na odmienne zasady ustalania podstawy opodatkowania budowli podlegających amortyzacji i całkowicie zamortyzowanych, powołując się na wykładnię historyczną i celowościową przepisu. Podatnik wskazał przy tym na zmianę brzmienia przepisu dot. podstawy opodatkowania budowli w trakcie amortyzacji i całkowicie zamortyzowanych, która miała miejsce 01 stycznia 1997r. W brzmieniu art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. obowiązującym do dnia 31 grudnia 1996r. podstawę opodatkowania budowli stanowiła „ich wartość początkowa określona według zasad przewidzianych w odrębnych przepisach dla celów amortyzacji, chociażby były one całkowicie zamortyzowane”, natomiast od 01 stycznia 1997r. przepis ten otrzymał brzmienie: „podstawę

¹ R. Dowgier, *Podstawa opodatkowania budowli zamortyzowanych*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2019, 222, s. 38.

opodatkowania stanowi: (...) dla budowli - ich wartość ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych - ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego (...)"

Zdaniem Spółki podstawę opodatkowania do 31 grudnia 1996r. wszystkich budowli stanowiła ich wartość początkowa bez względu na to, czy były one w trakcie amortyzacji, czy też już całkowicie zamortyzowane. Natomiast od roku 1997 nie powtórzenie przez ustawodawcę sformułowania „niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne”, w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych, stanowiło celowy zabieg, mający na celu stosowanie odmiennego sposobu ustalania wartości budowli w trakcie amortyzacji i całkowicie zamortyzowanych dla potrzeb podatku od nieruchomości.

Z powyższą interpretacją Wnioskodawcy nie sposób się zgodzić. Owszem, przepisy obowiązujące do końca 1996 roku stanowiły, iż podstawa opodatkowania dla budowli określona była w ten sposób, że jest to wartość początkowa (określona dla celów amortyzacji), chociażby były one całkowicie zamortyzowane. Przepisy te nie precyzowały jednak, czy wartość ta może być pomniejszona o dokonywane odpisy amortyzacyjne, przez co przyjmowano, że podstawę opodatkowania stanowi zawsze wartość początkowa. W okresie tym obowiązywały więc jednolite zasady ustalania podstawy opodatkowania budowli w trakcie amortyzacji i całkowicie zamortyzowanych.

Obecnie zaś nie ma podstaw dla twierdzenia, że zmiana brzmienia art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. umożliwiła pomniejszenie wartości początkowej o dokonane odpisy amortyzacyjne w odniesieniu do budowli całkowicie zamortyzowanych. Wprowadzona zmiana dotyczy bowiem jedynie **daty ustalenia** wartości związanej z podstawą opodatkowania. Obecnie podstawę opodatkowania dla budowli zamortyzowanych stanowi wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. Nowela ta nie zmieniła więc sposobu ustalania wartości podstawy opodatkowania, lecz zmodyfikowała jedynie dzień, na który powinno mieć to miejsce.

Zasadność odrębnego uregulowania sytuacji budowli całkowicie zamortyzowanych wynika wyłącznie z konieczności dookreślenia dnia, na który ustalana jest dla celów opodatkowania wartość tych budowli. Skoro więc w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych podstawą opodatkowania jest ich wartość z dnia 01 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego, to jest to dokładnie ta sama wartość, o której mowa w przypadku budowli podlegających amortyzacji, tj. wartość początkowa bez pomniejszenia o odpisy amortyzacyjne. Zmiany pomiędzy wartością początkową budowli amortyzowanej wg stanu na dzień 01 stycznia roku podatkowego, stanowiącą podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, a wartością budowli zamortyzowanej wg stanu na dzień 01 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego są jednak bardzo rzadkie i mogą wynikać w zasadzie wyłącznie z dokonanej aktualizacji wyceny środka trwałego.

Art. 15 ust. 5a updop stanowi bowiem, że Minister właściwy do spraw finansów publicznych określa, w drodze rozporządzenia, tryb i terminy aktualizacji wyceny środków trwałych, o których mowa w art. 16a ust. 1 (...) u.p.d.o.p. jeżeli wskaźnik wzrostu cen nakładów inwestycyjnych w okresie trzech kwartałów w roku poprzedzającym rok podatkowy w stosunku do analogicznego okresu roku ubiegłego przekroczy 10%. Zgodnie z wyrokiem WSA w Rzeszowie z dnia 21 lutego 2019r., sygn. akt I SA/Rz

1222/18, „w przypadku zatem ziszczenia się warunku aktualizacji wartości początkowych środków trwałych, zmianie ulegnie ich wartość na warunkach i zasadach określonych przez ministra. Stąd też użycie pojęcia wartości budowli ustalonej na podstawie przepisów o podatkach dochodowych ustalonej na 1 stycznia każdego roku podatkowego ma uzasadnienie w tym, że ta wartość obliczana na podstawie tych przepisów może być w poszczególnych latach różna, nawet bez uwzględnienia " umorzenia środka trwałego " czyli pomniejszenia jego wartości o już dokonane odpisy amortyzacyjne”.

Powyższe potwierdza, iż stanowisko Spółki nie jest prawidłowe, gdyż w przypadku zastosowania przedstawionego przez Nią toku rozumowania, podstawa opodatkowania budowli obniżona o dokonane odpisy amortyzacyjne mogłaby być minimalna lub nawet wynosić 0 zł, co byłoby jednoznaczne z ich nieopodatkowaniem. Sytuacja taka doprowadziłaby do rażącego obniżenia podstawy opodatkowania i nieuzasadnionego uprzywilejowania podatników, którzy mieli prawo do dokonywania amortyzacji względem tych podatników, którzy prawa do amortyzacji nie mieli.

W ramach podsumowania należy wskazać, iż wartość budowli przyjmowana na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości jest kategorią stabilną i zarówno w odniesieniu do budowli amortyzowanych, jak i zamortyzowanych nie powinna być pomniejszona o odpisy dokonane na potrzeby amortyzacji. Potwierdza to wyrok NSA w Warszawie z dnia 06 listopada 2014r., sygn. akt II FSK 491/13, „artykuł 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. jednoznacznie stanowi, że przy opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości przyjmuje się wartość budowli niepomniejszoną o odpisy amortyzacyjne, czyli co do zasady w kolejnych latach wartość tych budowli nie zmienia się w kolejnych latach”.

Pouczenie

Zgodnie z art. 14na 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.

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.

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 swoją aktualność.

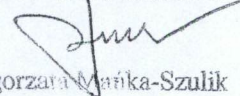
Interpretacja dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

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 Gliwicach, w dwóch egzemplarzach (art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2018 r., poz. 1302 ze zm.) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy).

Jednocześnie, zgodnie art. 57a ww. 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, dopuszczeniu 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 ww. ustawy), na adres: Prezydent Miasta Zabrze, Wydział Podatków i Opłat Lokalnych ul. Powstańców Śląskich 5-7 41-800 Zabrze.

PREZYDENT MIASTA



Małgorzata Mańka-Szulik

Otrzymują:

- adresat,

- a/a.