



właścicielem przedmiotowych budowli, nie jest podatnikiem podatku dochodowego (zgodnie z brzmieniem odpowiednich przepisów w tym zakresie podatnikami podatku dochodowego od dochodów generowanych przez Spółkę pozostają jej wspólnicy, odpowiednio osoby prawne i fizyczne). Naturalną konsekwencją braku statusu podatnika podatku dochodowego w przypadku Spółki jest brak prawnego obowiązku prowadzenia ewidencji środków trwałych na potrzeby podatku dochodowego. Spółka nie jest także uprawniona do dokonywania odpisów amortyzacyjnych od przedmiotowych budowli, a tym samym do uwzględniania ich jako koszty uzyskania przychodów na potrzeby rozliczeń w podatku dochodowym od osób prawnych (do dokonania odpisów amortyzacyjnych uprawnieni są jedynie wspólnicy Spółki).

Deklarowana podstawa opodatkowania wskazanych obiektów była dotychczas ustalana przez spółkę jako ich wartość początkowa określona na cele amortyzacji bilansowej (tj. zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości, a nie przepisów podatkowych).

#### **Pytanie spółki**

Czy w sytuacji, w której Spółka nie dokonuje odpisów amortyzacyjnych od budowli, podstawą opodatkowania jest ich wartość rynkowa?

#### **Stanowisko spółki**

Zdaniem Spółki, w sytuacji w której spółka nie jest uprawniona do dokonywania odpisów amortyzacyjnych od posiadanych budowli, podstawą ich opodatkowania w podatku od nieruchomości jest ich wartość rynkowa.

**W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego jest nieprawidłowe.**

Z uzasadnienia tegoż stanowiska wynika, iż przepisy z art. 4 ust. 1 pkt 3 oraz ust. 5 ustawy UPOŁ pozwalają uznać, że w przypadku Spółki podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie może stanowić wartość początkowa posiadanych budowli przyjmowana dla celów amortyzacji, ponieważ odpisów amortyzacyjnych dla celów podatku dochodowego dokonuje się u jej wspólników a nie u niej samej, gdyż to nie ona jest podatnikiem tegoż podatku. Teza ta zdaniem Spółki znajduje oparcie w przywołanych we wniosku wyrokach sądów administracyjnych opatrzonych następującymi sygnaturami akt: I SA/Wr 993/05, II FSK 1644/06, II FSK 1645/06, I SA/GI 883/09.

Odnosząc się do stanowiska Spółki w pierwszej kolejności należy zauważyć i podkreślić, że w każdej ze wskazanych spraw sądy administracyjne zajmowały się kwestią zwiększenia podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości w związku z nakładami ponoszonymi na ulepszenie środków trwałych. Nie zajmowały się one natomiast rozstrzygnięciem kwestii podmiotowości podatkowej

w podatku od nieruchomości cechującej każdego właściciela budowli stanowiącego środek trwały, która byłaby znoszona przez sam ten fakt, że w przypadkach spółek osobowych podatnikami podatku dochodowego są ich wspólnicy. W szczególności zaś w wyrokach tych nie była rozstrzygane to, czy odnoszenie skutku podatkowego w podatku dochodowym z tytułu odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych jedynie do wspólników spółek osobowych jest prawną przesłanką dla uznania, że wartości tej nie bierze się pod uwagę dla określenia podstawy opodatkowania dla celów podatku od nieruchomości. Z tego też względu tezy wskazanych wyroków nie mogą stanowić oparcia dla stanowiska prezentowanego we wniosku o wydanie interpretacji.

Stosownie do treści art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (dalej jako UPOL), budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, to budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, chyba że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych.

Wobec powyższego stwierdzić należy, iż o zaliczeniu do kategorii nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej decyduje sam fakt posiadania przez przedsiębiorcę przedmiotu opodatkowania, bowiem w definicji nie ma warunku wykorzystywania danego rodzaju nieruchomości na cele związane z działalnością gospodarczą.

Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 UPOL, podstawę opodatkowania dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej 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, wartość nieruchomości z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. Przepis ten stanowi zasadę określania podstawy opodatkowania budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności na gruncie Ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Przepis ten w żadnym razie nie wiąże podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości z dokonywaniem lub nie odpisów amortyzacyjnych dla celów podatku dochodowego. Przepis ten bowiem odsyła do wartości, którą określają odpowiednie przepisy ustawy od podatku dochodowym czy to od osób prawnych, czy też od osób fizycznych, która stanowi **podstawę obliczania amortyzacji**. Należy zatem przyjąć, że decydującym elementem konstrukcyjnym normy prawnej, w oparciu o którą dla budowli związanych z działalnością gospodarczą ustalana jest podstawa opodatkowania podatkiem od nieruchomości, jest wartość stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji. Takowego elementu konstrukcyjnego nie stanowią natomiast same odpisy amortyzacyjne – dokonywane lub

niedokonywane, ponieważ w przepisach ustawy UPOL definiujących podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie ma na ich temat jakiegokolwiek wzmianki.

Biorąc powyższe pod uwagę należy zatem stwierdzić, że odesłanie w ustawie UPOL do ustaw o podatku dochodowym ma na celu jedynie wskazanie tamże przepisów, w których zdefiniowana została wartość, jaką należy brać pod uwagę przy obliczaniu amortyzacji. Tą że zaś wartością, zgodnie z przepisami art. 16g - 16h Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jednolity: Dz. U. z 2014 r. poz. 851 ze zm.) lub art. 22g – 22h Ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity: Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.), jest wartość początkowa każdego środka trwałego.

Odnosząc się do przepisu art. 4 ust. 5 UPOL, zgodnie z którym „jeżeli od budowli lub ich części, o których mowa w ust. 1 pkt 3, nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych - podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa, określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego”, podkreślić należy, iż dotyczy on tylko sytuacji, gdy budowlanie jest i nie była do tej pory amortyzowana.

Amortyzacja oznacza obniżenie wartości środka trwałego w konsekwencji jego zużycia w danym czasie. Rejestrację amortyzacji regulują określone przepisy Ustawy o rachunkowości. Co istotne obowiązek stosowania przepisów tej ustawy dotyczy zarówno podmiotów objętych zakresem podmiotowym ustawy o podatku dochodowym, jak i tych, do których tychże przepisów się nie stosuje. W tym sensie przepisy dotyczące amortyzacji nie są jedynie przepisami prawa podatkowego. Z tego też względu dokonywanie odpisów w ramach amortyzacji rachunkowej powoduje, że wyjątek zawarty w art. 4 ust. 5 UPOL nie zachodzi. Zarówno przepisy o podatkach dochodowych, jak i o rachunkowości wskazują na wartość środka trwałego, od której oblicza się amortyzację. Tak więc kwestią przesądzającą jest rozstrzygnięcie, czy w odniesieniu do budowli została ustalona wartość początkowa, a więc wartość równa wartości stanowiącej podstawę obliczania amortyzacji. Istotnym jest, iż nie ma znaczenia jaki podmiot dokonuje amortyzacji- podatnik, czy też inny podmiot. (Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 26 lutego 2014 r., sygn. akt I SA/Lu 1245/13). Sama konstrukcja art. 4 ust. 5 UPOL wskazuje, iż ustawodawca celowo nie wprowadził do przepisu kryterium podmiotowego. Świadczy o tym jednoznacznie wykładania językowa, bowiem zwrot „nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych” określa katalog podmiotowy przepisu szeroko, natomiast w przypadku, gdyby wolą ustawodawcy był zamiar ograniczenia dokonania odpisu amortyzacyjnego jedynie do podatnika zasadnym byłoby stosowane zawężenie katalogu podmiotowego.

Na gruncie orzecznictwa sądów administracyjnych wskazuje się, że przepis art. 4 ust. 5 UPOL odnosi się do „(...) budowli, od których nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych w ogóle. Oznacza to, że pod tym pojęciem mieści się budowla, w stosunku do której odpisy amortyzacyjne nigdy nie były dokonywane. Nie można zapominać, że ust. 5 stanowi wyjątek od ust. 1 pkt 3 w którym uregulowana

*została sytuacja budowli aktualnie podlegających amortyzacji oraz budowli zamortyzowanych”*. (wyrok WSA z siedzibą w Krakowie z dnia 14 września 2010 r. I SA/Kr 845/10).

Podobnie orzekł również Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie w wyroku z dnia 21 listopada 2013 r., sygn. akt I SA/OI 657/13 podnosząc, iż *„ustalenie wartości rynkowej jako podstawy opodatkowania może dotyczyć tylko sytuacji, gdy budowla nie jest i nie była amortyzowana. Taka wykładnia wynika z treści art. 4 ust. 5 i ust. 7 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych”*.

Powyższe stanowisko potwierdza również wyrok NSA z dnia 13 kwietnia 2011 r. II FSK 2027/09: *„Zasadą jest, że podstawę opodatkowania budowli stanowi ich wartość ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku. Użyte przez ustawodawcę sformułowanie "wartość ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego" wskazuje jednoznacznie, że chodzi tu o "wartość stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji" na potrzeby podatkowe, którą określają ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Podkreślenia wymaga, że art. 4 ust. 1 pkt 3 PodLokU stanowi, że podstawę opodatkowania stanowi wartość. Zatem ustawodawca dla celów podatku od nieruchomości nie nakazuje ustalać podstawy opodatkowania, wskazuje pewien określony stan faktyczny "wartość budowli" od którego należy obliczyć podatek stanowiący wskazany w ustawie procent tej wartości. Z treści przytoczonych wyżej przepisów należy także wyprowadzić wniosek, że podatnik nie może wedle swego uznania ustalać podstawy opodatkowania, przyjmując wartość rynkową. Owa wartość rynkowa określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego może stanowić podstawę opodatkowania, o ile od budowli lub ich części, o których mowa w ust. 1 pkt 3, nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych.”*

W związku z powyższym nieprawidłowym jest stanowisko Spółki, zgodnie z którym dla zastosowania art. 4 ust. 5 UPOL znaczenie ma fakt, iż to Spółka nie dokonywała odpisów amortyzacyjnych, a wykładnia przepisu art.4 ust. 1 pkt. 3 UPOL prowadzi do wniosku, iż przepis ten ma zastosowanie jedynie w przypadku, gdy to podatnik podatku od nieruchomości na własne potrzeby dokonuje odpisów amortyzacyjnych środków trwałych, które wpisane zostały do prowadzonego przez niego rejestru środków trwałych.

Wobec powyższego, w przypadku, gdy dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej będących w posiadaniu Spółki dokonano odpisów amortyzacyjnych podstawę opodatkowania 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. Natomiast wartość rynkowa stanowi podstawę opodatkowania, jako wyjątek od zasady, jedynie wtedy, gdy od

budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej ani podatnik, ani podmiot trzeci nie dokonał aktualnie i w przeszłości odpisów amortyzacyjnych,

### POUCZENIE

1. 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 Bydgoszczy po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2015 r. poz. 133 tj.).
2. Skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 w/wym. ustawy) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 w/wym. ustawy).
3. Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 w/wym. ustawy) na adres: Wójt Gminy Chełmża, ulica Wodna 2, 87-140 Chełmża.

WÓJT  
*mgr inż. Jacek Czarnecki*

Otrzymują

- 1) Adresat,
- 2) a/a.