

RF.3120.1.2015,MS.

INTERPRETACJA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Wójt Gminy Radomin działając na podstawie art. 14 j § 1 i § 3 w związku z art. 14 b, art. 14 c i art. 14 k § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (tj.: Dz. U. z 2015, poz. 613 z późn. zm.) oraz art. 4 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych w odpowiedzi na wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej z dnia 27 lipca 2015 r. (data wpływu 31 lipca 2015 r.) w zakresie przepisów ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2014 r. poz. 849 z późn. zm.),

postanawia

uznać stanowisko Wnioskodawcy (podatnika) w odniesieniu do stanu faktycznego za nieprawidłowe.

UZASADNIENIE

W dniu 31.07.2015 r. do organu podatkowego podatku od nieruchomości – Wójta Gminy Radomin wpłynął wniosek o wydanie interpretacji co do zakresu i sposobu stosowania przepisu art. 4 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z dnia 12 stycznia 1991 r. (Dz. U. z 2014 r. poz. 849 z późniejszymi zm., - dalej zwana u.p.o.l.)

Przedstawiono następujący stan faktyczny:

Spółka jest właścicielem obiektów budowlanych stanowiących budowle, które podlegają podatkowi od nieruchomości. Ze względu na swoją formę prawną jest spółką komandytową i nie jest podatnikiem podatku dochodowego od przedmiotowych budowli. Podatnikiem 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. Wnioskodawca nie jest także uprawniony 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 dokonywania odpisów amortyzacyjnych uprawnieni są wspólnicy Spółki). Deklarowana podstawa opodatkowania wskazanych obiektów była dotychczas ustalana przez Spółkę jako wartość początkowa określona na cele

amortyzacji bilansowej (tj. zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości a nie przepisów podatkowych).

Do opisanego stanu faktycznego zadano następujące pytanie:

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

Wobec zadanego pytania przedstawiono następujące stanowisko Wnioskodawcy:

Zdaniem Spółki, która nie jest uprawniona do dokonywania odpisów amortyzacyjnych od posiadanych budowli, podstawą ich opodatkowania w podatku od nieruchomości jest ich wartość rynkowa. Uzasadniając swoje stanowisko Spółka wskazuje, że zgodnie z art. 4. ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych - podstawą opodatkowania budowli stanowi wartość początkowa określona na cele amortyzacji podatkowej, czyli dla obiektów, od których dokonywane są odpisy amortyzacyjne. Natomiast- zgodnie z art. 4 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych - podstawę opodatkowania stanowi wartość rynkowa dla obiektów, od których nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. Następnie Spółka stoi na stanowisku, że przytoczone powyżej przepisy odnoszą się wprost do odpisów amortyzacyjnych zgodnie z przepisami o podatku dochodowym i nie przewidują sytuacji, w której podstawa opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości określana jest na podstawie ewidencji bilansowej. Dalej przedstawia argumenty uniemożliwiające określenie wartości budowli tj. niedokonywanie odpisów amortyzacyjnych od posiadanych budowli, podnosi też, że nie jest uprawniona do dokonywania odpisów amortyzacji podatkowej w podatku dochodowym od osób fizycznych i prawnych oraz wskazuje, że do dokonywania odpisów amortyzacyjnych uprawnieni są wspólnicy Spółki. Następnie przedstawia dotychczasowy sposób ustalania podstawy opodatkowania budowli od wartości początkowej określonej na cele amortyzacji bilansowej. Kończąc przedstawione we wniosku stanowisko Spółka stwierdza, że jeżeli nie dokonuje odpisów amortyzacji podatkowej to podstawa opodatkowania tych obiektów podatkiem od nieruchomości powinna zostać ustalona zgodnie z art. 4 ust. 5 u.p.o.l. Na potwierdzenie powyższego stanowiska Spółka powołuje się na wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 20 czerwca 2006 r. (sygn. akt: ISA/Wr 993/05), na wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 31 stycznia 2008 roku (sygn. akt: II Fsk 1645/060) podtrzymujące stanowisko Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu oraz na wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 9 marca 2010 roku (sygn. akt: I SA/GI 883/09).

W związku z powyższym Spółka stoi na stanowisku, że jeżeli nie jest uprawniona do dokonywania odpisów amortyzacyjnych od posiadanych budowli, to podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości jest ich wartość rynkowa.

W myśl art.14b § 1 i 14j ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa(tekst. jed.: Dz. U. z 2012 r. poz.749 z późn. zm.) minister właściwy do spraw finansów publicznych, a w zakresie swojej właściwości wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa, na pisemny wniosek zainteresowanego, wydaje w jego indywidualnej sprawie, pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego. Zgodnie z art. 14b§2 i § 3 Ordynacji podatkowej składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Interpretacja indywidualna winna zawierać ocenę

stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny; można odstąpić od uzasadnienia prawnego, jeżeli stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe w pełnym zakresie (art. 14c § 1 Ordynacji podatkowej). W razie negatywnej oceny stanowiska wnioskodawcy interpretacja indywidualna zawiera wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym (art. 14 c §2 Ordynacji podatkowej).

W orzecznictwie sądów administracyjnych ugruntowany jest pogląd, że organ wydający interpretacje dokonuje jedynie oceny prawnej stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę, bez możliwości jego modyfikowania, cz też prowadzenia postępowania dowodowego w trybie przepisów działu IV Ordynacji podatkowej. Wobec tego interpretacja może dotyczyć wyłącznie stanu faktycznego przedstawionego we wniosku, gdyż organ nie prowadzi żadnego postępowania dowodowego, nie ocenia też wiarygodności danych przedstawionych we wniosku. Obowiązkiem wyczerpującego przedstawienia stanu faktycznego lub zdarzenia przeszłego ustawodawca obciąża wnioskodawcę, co oznacza, iż to wnioskodawca wskazuje elementy stanu faktycznego, jakie należy uwzględnić przy wydaniu interpretacji.

Ponadto należy zaznaczyć, że interpretacja dotyczy wyłącznie przepisów prawa podatkowego, organ podatkowy nie jest uprawniony do interpretacji przepisów z innych dziedzin prawa.

Ocena prawna stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę:

Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, a więc będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą (art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych).

Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 ww. ustawy podstawę opodatkowania dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej 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, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych – ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.

Powyższy przepis wprost wskazuje, że podstawą opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości jest do zasady jej wartość początkowa, figurująca w księgach podatkowych stanowiąca podstawę naliczenia amortyzacji dla celów podatkowych, bez uwzględniania odpisów amortyzacyjnych. Wartość ta jest szczegółowo określona w przepisie art. 22g u. p. d. o. f. i art. 16g u. p. d. o. p. W kolejnych latach trwania obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości, wartość ta nie jest pomniejszana o dokonane odpisy amortyzacyjne, czyli pozostaje taka sama, w momencie, gdy budowla została całkowicie zamortyzowana, a jej wartość w księgach podatkowych wynosi zero. W wyroku z dnia 31 stycznia 2008 r., Naczelny Sąd Administracyjny (sygn. akt II FSK 1644/06, LEK nr 456651) wskazał, że podstawę opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości stanowi wartość początkowa środków trwałych.

Natomiast zgodnie z art. 4 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych 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.

Z przytoczonego powyżej przepisu wynika, że wartość rynkową budowli można zastosować jedynie w przypadku, gdy:

- po pierwsze, gdy od budowli lub ich części nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych (natomiast w przypadku całkowitego zamortyzowanych budowli, podstawę opodatkowania stanowi jej wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego).

- po drugie, gdy budowle lub ich części, o których mowa w ust. 5 (to jest budowla od których nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych) zostały ulepszone lub zgodnie z przepisami o podatku dochodowym nastąpiła aktualizacja wycena środków trwałych (wówczas podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości stanowi wartość rynkowa ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego następującego po roku, w którym dokonano ulepszenia lub aktualizacji środków trwałych).

Z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego wynika, że Spółka określiła wartość początkowa budowli na cele amortyzacji bilansowej w oparciu o ustawę o rachunkowości. Przepisy ustawy o rachunkowości dotyczą zarówno podmiotów stosujących ustawę o podatku dochodowym jak i podmioty jej nie stosujące. Należy też wskazać, że przepisy ustawy o rachunkowości, jak i przepisy o podatku dochodowym wskazują na wartość środka trwałego, od którego oblicza się amortyzację. Dokonywanie odpisów w ramach amortyzacji rachunkowej w ocenie organu podatkowego wykluczają przyjęcie za podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości wartości rynkowej. Sądy administracyjne w ogólnych rozważaniach przyjmują, że art. 4 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych dotyczy budowli w stosunku do których odpisy amortyzacyjne nigdy nie były dokonywane. Określenie wartości rynkowej dla budowli może stanowić podstawę opodatkowania tylko w sytuacji, gdy w stosunku do tych budowli w ogóle nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. Oznacza to, że pod tym pojęciem mieszczą się budowle w stosunku, do których odpisy amortyzacyjne nigdy nie były dokonane (por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z 26 lutego 2014 r. ISA/Lu 1245/13 oraz (wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wlkp. z 29 kwietnia 2015 r. ISA/Go 54/15). Należy też nadmienić, że zastosowanie art. 4 ust 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, może mieć jedynie wtedy gdy po ustaleniu stanu faktycznego stwierdzimy, że dane budowle nie mieszczą się w pojęciach określonych w ust. 1 pkt 3 w/w ustawy. Powyżej przedstawiony pogląd znajduje odzwierciedlenie w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z 14 września 2010 r. (I SA/Kr 845/10).

Przenosząc przepisy ustawy na grunt opisanego we wniosku stanu faktycznego należy stwierdzić, że ustalenie wartości rynkowej według obowiązujących przepisów możliwe jest tylko w sytuacji gdy nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. Organ podatkowy po analizie ww. przepisów uznał, że w przypadku budowli od których dokonuje się odpisów amortyzacyjnych (w przypadku Spółki dokonywanie odpisów w ramach amortyzacji rachunkowej), podstawę ich opodatkowania podatkiem od nieruchomości stanowi wyłącznie wartość przyjęta do celów amortyzacji podatkowej, a nie wartość rynkowa. Należy też dodać, że jeśli od budowli dokonywane są odpisy amortyzacyjne to organ podatkowy nie ma prawa przyjąć innej podstawy opodatkowania (por. wyrok NSA z dnia 13.04.2011 r., sygn. II Fsk 2027/09 oraz wyrok WSA w Olsztynie z dnia 14.07.2011 r., sygn: ISA/01 440/11/)

W wyrokach tych sądy wyjaśniają, że ustawodawca dla celów podatku od nieruchomości nie nakazuje ustalać podstawy opodatkowania, lecz wskazuje pewien określony stan faktyczny należy obliczyć podatek stanowiący wskazany w ustawie procent wartości. „wartość budowli” od którego należy obliczyć podatek stanowiący wskazany w ustawie procent tej wartości. Z przedstawionego przez Spółkę stanu faktycznego wynika, że taka wartość budowli została ustalona do celów amortyzacji bilansowej zgodnie z ustawą o rachunkowości. Prowadzenie ksiąg rachunkowych zgodnie z art. 4 ust.1 i 2 wymienionej ustawy pozwoli na określenie wartości początkowej do amortyzacji budowli stosownie do przepisów w przedmiocie podatku dochodowego, a w konsekwencji na ustalenie podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Dla oceny możliwości przyjęcia przez podatnika za podstawę opodatkowania wartości rynkowej budowli nie ma znaczenia fakt, iż budowla ta jest środkiem trwałym w rozumieniu art. 3 ust.1 pkt 15 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, lecz to czy od budowli dokonuje się odpisów amortyzacyjnych.

Ponadto w ocenie organu podatkowego przytoczone przez podatnika wyroki Wojewódzkich Sądów Administracyjnych w Gliwicach (sygn.akt. I SA/Gl 883/09) i we Wrocławiu (I SA/Wr 993/05) są nieadekwatne do stanu faktycznego wskazanego we wniosku. Dotyczą bowiem aktualizacji wyceny środków trwałych po dokonaniu ulepszeń (nakładów), a następnie przyjęcia za podstawę opodatkowania ich wartość rynkowej ustalonej na dzień 1 stycznia roku podatkowego następującego po roku, w którym dokonano ulepszenia lub aktualizacji wyceny środków trwałych. Tym samym przytoczone wyroki nie mają znaczenia dla oceny prawidłowości stanowiska podatnika. Z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego nie wynika aby podatnik poczynił jakiegokolwiek ulepszenia środka trwałego lub dokonał aktualizacji ich wyceny.

Podsumowując, w stanie faktycznym będącym przedmiotem wniosku z dnia 27 lipca 2015 r., (data wpływu do Urzędu Gminy Radomin 31.07.2015 r.) organ podatkowy uznał, że zasadne jest określenie wartości zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

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

Pouczenie:

Informuje się, że niniejsza interpretacja udzielana jest w oparciu o przepisy prawa podatkowego obowiązującego na dzień złożenia zapytania tut. organowi podatkowemu i dotyczy stanu faktycznego przedstawionego we wniosku strony – data wpływu do tutejszego Urzędu 31 lipca 2015 r.

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

Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego


uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

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 ul. Jana Kazimierza 5, 85-035 Bydgoszcz, 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 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi- Dz. U. Nr 153, poz.1270 ze zm.). Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 ww. ustawy) w terminie trzydzieści 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 ww. ustawy). Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy).

Niniejsza interpretacja wraz z wnioskiem o wydanie interpretacji, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę zostanie niezwłocznie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

Otrzymują:

1. adresat
2. a/a

Wójt

inż. Piotr Wolski