



Police, dnia 6 marca 2018 r.

Znak: FN.3120.1.2018.ASZ

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Burmistrz Polic, działając na podstawie art. 14j § 1 i § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r., poz., 201 ze zm.), w związku z art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2, art. 1a ust. 1 pkt 3, art. 2 ust. 1 pkt 2 i 3, art. 4 ust. 1 pkt 3 i art. 4 ust. 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2017 r., poz. 1785 ze zm.), po rozpatrzeniu wniosku Spółki (...) z dnia 8 grudnia 2017 r. (data wpływu: 12.12.2017 r.) w sprawie interpretacji indywidualnej w zakresie w art. 1a pkt 1, pkt 2, art. 4 ust. 1 pkt 2 i pkt 3 oraz art. 6 ust. 1 i 2, ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2017 r., poz. 1785 ze zm.), stwierdza się, iż:

- 1) stanowisko wnioskodawcy dotyczące opodatkowania podatkiem od nieruchomości budynku „wentylatorowni” uznaje się za prawidłowe,
- 2) stanowisko wnioskodawcy w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości filtra, pojemnika (kontenera) na kurz, taśmociągu oraz szafy sterującej wraz z silnikami uznaje się za nieprawidłowe;
- 3) stanowisko wnioskodawcy w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości urządzeń wentylacyjnych na dachu hali produkcyjnej uznaje się za prawidłowe;
- 4) stanowisko wnioskodawcy w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości części budowli przyjmując wartość rynkową uznaje się za nieprawidłowe w przypadku, gdy od budowli dokonuje się odpisów amortyzacyjnych.

UZASADNIENIE

W dniu 12 grudnia 2017 r. wpłynął wniosek Spółki (...) – właściciela budynków, budowli i urządzeń budowlanych znajdujących się w (...) o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie przepisów art. 1a pkt 1 oraz art. 6 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2017 r. poz. 1785 ze zm.).

Stan faktyczny przedstawiony przez wnioskodawcę:

Spółka prowadzi działalność gospodarczą w zakresie produkcji elementów do budowy elektrowni wiatrowych. Celem prowadzenia działalności i odpowiedniego przystosowania hal produkcyjnych

poniesionych zostały następujące inwestycje:

1. Utworzono instalację wyciągową, której zadaniem jest wyciąganie pyłu z hali produkcyjnej na zewnątrz do specjalnego kontenera na pył. Instalacja ta częściowo biegnie w środku hali a częściowo na zewnątrz. Zewnętrzna część składa się z następujących elementów:
 - a. Filtra (zbiornika) – sporej wielkości zbiornik przymocowany do fundamentu śrubami. Zbiornik ten wyposażony jest w worki, w które wpada pył.
 - b. Pojemnika na kurz – kontener postawiony na placu lub cegłach, ze względu na swoją wagę nie ulegnie przesunięciu podczas silnego wiatru.
 - c. Pomieszczenia wydzielonego z otwartej przestrzeni czterema ścianami i sufitem oraz fundamentami, w którym znajdują się silniki obsługujące wyciąg procesowy oraz na budynku umieszczona jest szafa sterująca. Budynek ten nazwany został wentylatorownią. Pozwolenie na użytkowanie tego budynku Spółka otrzymała 19 listopada 2014 roku. W decyzji tej – budynek wentylatorownia uzyskał kategorię obiektu budowlanego numer XVIII czyli budynki.
 - d. Taśmociągu, który łączy filtr z pojemnikiem na kurz.

Instalacja działa w następujący sposób: pył wyciągany jest z hal produkcyjnych skąd następnie przez silniki pchany jest do filtra, gdzie trafia do worków, z których jest otrzepywany sprężonym powietrzem i spada w dół. Przy użyciu zgarniaczy kierowany jest na śluzę przez które opada na taśmociąg i przesuwany jest do kontenera na pył. Oczyszczone z pyłu powietrze trafia z powrotem do hali produkcyjnej przez zewnętrzny kanał. Szafa sterująca steruje załączaniem silników oraz taśmociągiem i otrzepywaniem.

W ewidencji środków trwałych Spółka posiada instalację wyciągową jako całość oraz wentylatorownię jako budynek.

2. Na dachu hali produkcyjnej zamontowano urządzenia wentylacyjne, które służą do ogrzewania hali (ogrzewania i wpuszczania świeżego powietrza) a w części socjalnej pełnią rolę mechanicznej wentylacji pomieszczeń.

Stanowisko Strony w sprawie:

Zdaniem Spółki jedynie fundament pod filtrem (zbiornikiem) należy potraktować jako budowlę, pozostałe elementy instalacji wyciągowej (filtr-zbiornik, kontener na pył, taśmociąg) oraz urządzenia wentylacyjne na dachu nie będą stanowiły budowli. Wentylatorownia zaś stanowi budynek i powinna podlegać opodatkowaniu wg powierzchni.

Zakupione i zainstalowane przez Spółkę urządzenia wentylacyjne na dachu a także filtr (zbiornik), taśmociąg oraz kontener na pył stanowią elementy niezbędne do używania hali jako budynku produkcyjnego. Wszystkie razem tworzą instalację wyciągową. Bez instalacji tej produkcja ta byłaby niemożliwa ze względu na zbyt duże zanieczyszczenie powietrza pyłem, który jest efektem ubocznym produkcji. Kontener na pył jest zwykłym pojemnikiem, który nie jest trwale związany z gruntem i w każdej chwili może zostać przeniesiony w inne miejsce. Jeśli zatem wskazane elementy stanowią urządzenia budowlane to zapewniają one możliwość używania obiektu budowlanego w postaci budynku hali produkcyjnej a nie budowli.

Jeśli chodzi o pomieszczenia wentylatorowni to należy uznać, że mamy do czynienia z budynkiem co jednoznacznie wynika z uzyskanego pozwolenia na użytkowanie, w którym wentylatorownia uzyskała kategorię obiektu budowlanego numer XVIII (budynek).

W przypadku, gdy Spółka nie posiada faktury ani zestawienia od dostawcy ile jaki element dokładnie kosztował należy posłużyć się wartością rynkową np. na podstawie wyceny od firmy, która zajmuje się sprzedażą podobnego rodzaju urządzeń.

Podstawa prawna:

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2017 r. poz. 1785 ze zm.) *opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budynki lub ich części, a także budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.*

Definiując pojęcie budynku ustawodawca w art. 1a ust. 1 pkt 1 ww. ustawy wskazał, iż *budynek to obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony w przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach.*

Przepis art. 1a ust. 1 pkt. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych stanowi, iż *budowla 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.*

Wg definicji z przepisu art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2017 r., poz. 1332 ze zm.) **obiekt budowlany** to *budynek, budowla bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.*

Zgodnie z definicją art. 3 pkt 9 ustawy Prawo budowlane **urządzenia budowlane** to *urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania tego obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki.*

Ponadto, zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 3 ww. ustawy *budowlami związanymi z prowadzeniem działalności gospodarczej są budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z zastrzeżeniem ust. 2a.*

Według definicji zamieszczonej w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane za **budowlę** należy rozumieć *każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.*

W świetle art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych *podstawę opodatkowania dla budynków lub ich części stanowi powierzchnia użytkowa, zaś dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, 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.*

Pkt 5 tegoż artykułu wskazuje, iż jeżeli od budowli lub ich części, o których mowa ust. 1 pkt 3 nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych – podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa, określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego.

Zgodnie z art. 6 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych obowiązek podatkowy powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstały okoliczności uzasadniające powstanie tego obowiązku.

Z kolei art. 6 ust. 2 brzmi: Jeżeli okolicznością, od której jest uzależniony obowiązek podatkowy, jest istnienie budowli albo budynku lub ich części, obowiązek podatkowy powstaje z dniem 1 stycznia roku następującego po roku, w którym budowa została zakończona albo w którym rozpoczęto użytkowanie budowli albo budynku lub ich części przed ich ostatecznym wykończeniem.

W myśl art. 14b § 1 i 14j Ordynacji podatkowej Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, 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 § 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. W orzecznictwie sądów administracyjnych ugruntowany jest pogląd, że organ wydający interpretację dokonuje jedynie oceny prawnej stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę bez możliwości jego modyfikowania, czy też prowadzenia postępowania dowodowego w trybie przepisów działu IV Ordynacji podatkowej. Wobec powyższego, 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 stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego) ustawodawca obciążył Wnioskodawcę, co oznacza, iż to Wnioskodawca wskazuje elementy stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego), jakie należy uwzględnić przy wydawaniu interpretacji indywidualnej.

Pytanie wnioskodawcy:

Czy filtr, pojemnik na kurz, taśmociąg, pomieszczenie „wentylatorownia” razem z szafą sterującą oraz silnikami należy traktować jako budowlę, od której odprowadzić trzeba podatek od nieruchomości?

Stanowisko organu podatkowego:

Obowiązek podatkowy i zasady opodatkowania podatkiem od nieruchomości normuje ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2017 r. poz. 1785 ze zm.).

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych w art. 1a ust. 1 pkt 3 określa, iż budowla to obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego.

Zgodnie z definicją zawartą w art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (t.j. Dz. U. 2017 poz. 1332 z późn. zm.) czyli w brzmieniu obowiązującym od dnia 28 czerwca 2015 r., **budowla to** każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, w tym między innymi zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, sieci uzbrojenia terenu, a także części budowlane urządzeń technicznych oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku II FSK 3063/15 z dnia 5 grudnia 2017 r. wywiódł dla sprecyzowania, że budowlą jest tylko taki obiekt, który nie jest budynkiem lub obiektem małej architektury. Zatem na wstępie kwalifikacji konieczne jest sprawdzenie czy obiekt budowlany wypełnia definicje budynku lub obiektu małej architektury, a dopiero brak wskazanych w tych definicjach cech pozwala na stwierdzenie przez wykluczenie, że mamy do czynienia z budowlą.

Definicja budynku w świetle ustawy Prawo budowlane jednoznacznie wskazuje, iż należy przez to rozumieć taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach. Trybunał Konstytucyjny w wyroku Sygn. 48/15 z dnia 13 grudnia 2017 r. (opublikowany w Dzienniku Ustaw z 2017 r. poz. 2432) uznał, że o kwalifikacji obiektu do kategorii budynku lub budowli decydują wyłącznie cechy konstrukcyjne obiektu a nie jego funkcje, przeznaczenie czy też co jest w nim zlokalizowane.

Zgodnie z decyzją Nr (...) wydaną przez Starostę Polickiego oraz pozwoleniem na użytkowanie budynku „wentylatorni” na działce nr (...) z obrębu (...) z dnia 19 listopada 2014 r. wydaną przez Powiatowego Inspektora Nadzoru Budowlanego w Policach, obiektowi temu przypisano kategorię XVIII – budynki przemysłowe (załącznik – kategorie obiektów budowlanych do ustawy Prawo budowlane).

Reasumując, jeśli budynek wentylatorowni spełnia wszystkie kryteria wymienione zarówno w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych jak i w prawie budowlanym – można uznać go za budynek i opodatkować podatkiem od nieruchomości jego powierzchnię użytkową liczoną od m kw.

W związku z przywołaną nowelizacją ustawy Prawo budowlane od dnia 28 czerwca 2015 r. definicja obiektu budowlanego otrzymała nowe wyżej cytowane brzmienie, a co za tym idzie: wyłączone spod definicji obiektu budowlanego zostały instalacje, które nie są instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, a ponadto ustawodawca zrezygnował z zachowania przesłanki *całości techniczno – użytkowej budowli tworzonej z instalacjami i urządzeniami na rzecz zapewnienia przez instalacje możliwości użytkowania budowli zgodnie z jej przeznaczeniem*.

Określenie „urządzenie budowlane” nie jest użyte w żadnej innej definicji Prawa budowlanego jako odniesienie, dlatego może posłużyć jedynie dla ustalenia jakie warunki musi spełniać urządzenie techniczne – czyli ma być związane z obiektem budowlanym i zapewniać możliwość użytkowania tego obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem – przy czym w ww. definicji zostało wprowadzone dookreślenie przykładami dla podkreślenia cech budowlanych takich urządzeń technicznych.

Zatem w świetle obowiązujących przepisów, urządzenia techniczne takie jak pompy, filtry, dmuchawy, szafki sterownicze, zbiorniki, transformatory, taśmociągi – są elementami instalacji stanowiących część składową obiektu budowlanego (budowli, budynku, obiektu małej architektury) bądź też są elementami sieci infrastruktury technicznej, która jest obiektem budowlanym. Urządzenia techniczne nie mogą stanowić odrębnej budowli w rozumieniu przepisów ustawy Prawo budowlane, jeżeli stanowią element instalacji samoistnej lub służącej budynkowi, budowli lub obiektowi małej architektury. Urządzenie techniczne będzie odrębną budowlą (jak w wyżej przywołanej definicji budowli) jeżeli jako takie urządzenie wraz ze swoim fundamentem będzie niezależne od innych obiektów budowlanych, np. wolno stojący zbiornik – silos.

Biorąc powyższe wyjaśnienia pod uwagę, należałoby przyjąć w sprawie obiektów budowlanych na terenie (...) następujące ustalenia:

-wentylatorownia jako budynek z wyłączeniem instalacji która nie służy temu budynkowi i nie jest konieczna dla użytkowania tego obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem (czyli wyłącznie wewnętrzne oświetlenie budynku, odprowadzenie wody deszczowej z dachu)

- za odrębną całość użytkową – budowlę – należy uznać instalację odpylającą składającą się z poszczególnych urządzeń technicznych wentylatorowni i instalacji odpylającej: zespół silników do wyciągu wraz ze sterownicą, zbiornik (filtr) ze swoim fundamentem, ruchomy pojemnik na pył, taśmociąg.

Sprecyzowania wymaga fakt, że ww. instalacja odpylająca nie może zostać uznana za służącą istniejącemu budynkowi hali produkcyjnej ponieważ są to urządzenia techniczne stanowiące części budowli jako całości użytkowej – nie jest możliwe bowiem przyjęcie że wymienione urządzenia techniczne stanowią część instalacji zapewniających możliwość użytkowania obiektu budowlanego (budynek hali) zgodnie z jego przeznaczeniem. Budynek ten funkcjonował dotąd niezależnie od instalacji odpylającej, która była przedmiotem odrębnej późniejszej inwestycji.

W ustawie o podatkach i opłatach lokalnych nie ma przepisu mówiącego, że budowla podlega opodatkowaniu tylko w sytuacji, gdy jest umiejscowiona poza budynkiem. Nie można zatem wykluczyć, że w sytuacji gdy mamy urządzenia w budynku, opodatkowane będą zarówno urządzenia jako budowle oraz budynek od powierzchni użytkowej. Elementy instalacji odpylającej znajdujące się zarówno w budynku wentylatorowni (silniki obsługujące wyciąg) jak i poza budynkiem (szafa sterująca, taśmociąg, filtr, pojemnik na pył) stanowi całość użytkową, która nie służy temu budynkowi a także hali produkcyjnej, lecz służy działalności Spółki. Każda z wyżej wymienionych rzeczy składających się na całość **instalacji odpylającej** stanowi budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, przy czym powinna ona być rozpatrywana jako obiekt kompletny. Zupełność (kompletność) przedmiotu opodatkowania uniemożliwia „rozbiór” budowli na poszczególne elementy. Nie ma żadnych podstaw normatywnych do tego, aby w podatku od nieruchomości „dzielić” rzeczy na te, które podlegają i na te, które nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Instalacja to w języku polskim to „całokształt urządzeń technicznych, służących do jednego celu”. W myśl Słownika języka polskiego (pod redakcją M. Szymczaka, Warszawa 1978, tom I, s. 794) pod pojęciem instalacji należy rozumieć zespół urządzeń technicznych służących do jednolitego celu. Tego typu urządzeniami są szafa sterująca, silniki obsługujące wyciąg, taśmociąg, filtr i pojemnik na pył. Po „rozbiórze” instalacji na poszczególne jej elementy, żadne urządzenie nie będzie samodzielnie spełniało swojej roli w odpylaniu hali z wytwarzanego podczas produkcji pyłu. Ponadto, instalacje mogą nie posiadać charakteru budowlanego.

Pytanie wnioskodawcy:

Czy urządzenia wentylacyjne zamontowane na dachu stanowią budowlę, od której należy odprowadzić podatek od nieruchomości?

Stanowisko organu podatkowego:

Zgodnie z pismem Spółki urządzenia wentylacyjne służą do ogrzewania hali (ogrzewania i wpuszczania świeżego powietrza) a w części socjalnej pełnią rolę mechanicznej wentylacji pomieszczeń. Ponowna analiza definicji budowli z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego pozwala organowi podatkowemu uznać urządzenia te za związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Wentylacja musi zapewniać podstawową wymianę powietrza w budynku.

Jest konieczna, ponieważ powietrze we wszystkich pomieszczeniach stale ulega zanieczyszczeniu. Prawidłowo działająca wentylacja jest niezbędna w pomieszczeniach, gdzie przebywają zwierzęta czy ludzie, dopływające z zewnątrz powietrze zapewnia wymianę zużytego i zanieczyszczonego na świeże, niezbędne do oddychania oraz prawidłowej i bezpiecznej pracy urządzeń zużywających powietrze. Jest to szczególnie ważne w sytuacji dodatkowych zanieczyszczeń, takich jak opary substancji chemicznych, pyły itp.

W świetle wyroku WSA w Warszawie Sygn. akt III SA/Wa 941/14 urządzenia techniczne (poza instalacjami klimatyzacyjnymi, instalacjami wentylacyjnymi, siecią telewizyjną, instalacjami telewizji przemysłowej (...), które to przedmioty są związane z budynkiem), podlegają jako budowla opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

A zatem, można stwierdzić, iż urządzenia wentylacyjne nie stanowią budowli i nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Pytanie wnioskodawcy:

Jaką wartość przyjąć jako podstawę opodatkowania w sytuacji gdy Spółka otrzymała fakturę za całą instalację (jako komplet) a opodatkować podatkiem od nieruchomości musi jedynie część?

Stanowisko organu podatkowego:

Art. 4 ust. 1 pkt 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wskazuje, że jeżeli od budowli lub ich części nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych – podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa.

Zgodnie z brzmieniem wyroku WSA w Bydgoszczy z 15 lutego 2017 r., spółka, która nie amortyzuje budowli, może deklarować organowi podatkowemu wartość rynkową nieruchomości (Sygn. akt I SA/Bd 810/16). Sąd wskazał, że przepis, który nakazuje przyjąć za podstawę opodatkowania budowli jej wartość ustaloną na potrzeby amortyzacji, ma zastosowanie tylko wtedy, gdy podatnik dokonuje odpisów na własne potrzeby. Uściślić należy, iż przepis ten jest powiązany z ustawą o podatku dochodowym. W ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych wskazano, iż podatnicy prowadzący, zgodnie z przepisami o rachunkowości, księgi rachunkowe są obowiązani do uwzględnienia w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacji niezbędnych do obliczenia odpisów amortyzacyjnych. Z kolei podatnicy prowadzący podatkową księgę przychodów są zobligowani do prowadzenia ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, zawierających m.in. wartość początkową środka trwałego.

W ewidencji środków trwałych Spółka posiada instalację wyciągową i budynek wentylatorowni jako całość. Taką też fakturę za komplet Spółka otrzymała od dostawcy. We wniosku Spółka nie określiła, czy od budowli dokonuje odpisów amortyzacyjnych. Zakładając, że tak właśnie jest, w kontekście powyższego powstaje pytanie, czy można uznać, że w przypadku środków trwałych składających się z kilku elementów, w tym budowli, od budowli dokonuje się odpisów amortyzacyjnych? Z pewnością takie odpisy dokonywane są od całego środka trwałego, którego jednym z elementów jest budowla. Zatem, gdy dana budowla nie stanowi środka trwałego, od którego dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, lecz jest jedynie jego elementem składowym, podstawą opodatkowania nie może być wartość całego środka trwałego, w skład którego taka budowla wchodzi. Wartość środka trwałego przewyższa bowiem wartość budowli, która ustalana jest na potrzeby opodatkowania. Nie oznacza to jednak, że nie można uznać, iż od takiej budowli składającej się na środek trwały nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. W analizowanym przypadku, na tle regulacji art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych można wprowadzić dwie koncepcje ustalenia podstawy opodatkowania, które zakładają, że:

- skoro odpisów amortyzacyjnych dokonuje się od środka trwałego, na który składa się budowla, to odpisów tych dokonuje się także od tej budowli, zatem podstawą opodatkowania jest wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych;
- skoro odpisów amortyzacyjnych dokonuje się od środka trwałego, który nie jest tożsamy z budowlą będącą przedmiotem podatku od nieruchomości, to należy uznać, że od budowli takich odpisów się nie dokonuje, a zatem podstawę opodatkowania będzie stanowić jej wartość rynkowa ustalona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego.

Należy podkreślić, iż w orzecznictwie nie wskazano w sposób jednoznaczny, w jaki sposób powinno nastąpić ustalenie podstawy opodatkowania budowli w sytuacji, w której stanowią one część środka trwałego. Dlatego pewne rozwiązanie przedstawiło Ministerstwo Finansów w piśmie Dyrektora Departamentu Podatków Lokalnych i Katastru z dnia 5 maja 2003 r., w którym wskazano, iż jeżeli dla budowli wchodzących w skład środka trwałego nie ustala się odrębnie wartości początkowej, to podstawą opodatkowania jest wartość rynkowa. Zanim jednak taką wartość uzna się za istotną dla celów podatkowych w podatku od nieruchomości, należy wziąć jeszcze pod uwagę, iż przepisy ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych wskazują na kryteria, wg których odbywa się wycena środka trwałego na potrzeby ustalenia jego wartości początkowej, przyjmując np. cenę zakupu, cenę nabycia, koszty wytworzenia.

Przyjęcie założenia, że w przypadku dokonywania odpisów amortyzacyjnych od środka trwałego, w skład którego wchodzi budowle, podstawą opodatkowania jest ich wartość rynkowa, łamie podstawową zasadę, której znaczenie podkreślono w wyroku NSA z 13 kwietnia 2011 r. (IIFSK 2027/09) który słusznie sformułował wniosek, iż przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie dopuszczają sytuacji, w której podatnik może ustalać wartość początkową budowli odmiennie dla celów podatków dochodowych a odmiennie dla celów podatku od nieruchomości przyjmując wartość rynkową.

Należy przyjąć, że fakt, iż budowla nie stanowi odrębnego środka trwałego, lecz jest jego częścią, nie pozwala uznać, iż nie dokonuje się od niej odpisów amortyzacyjnych. W konsekwencji podstawa opodatkowania budowli powinna być ustalona zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a więc na podstawie przepisów o podatku dochodowym. Podstawą opodatkowania nie jest wartość rynkowa tych budowli. A w przypadku, gdy podatnik nie podaje właściwej, określonej zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wartości budowli, organ podatkowy jest zobowiązany działać zgodnie z art. 4 ust. 7 tej ustawy, a więc powołać biegłego, który ustali tę wartość. Koszty ustalenia tej wartości przez biegłego obciążają podatnika.

W związku z powyższymi przepisami obowiązującego prawa, należało uznać jak w sentencji.

Pouczenie

Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przez jej zmianą lub 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.

Niniejsza interpretacja, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, zostanie niezwłocznie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

Na niniejszą interpretację wnioskodawcy przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie, w terminie 30 dni po upływie terminu określonego poniżej, za pośrednictwem Burmistrza Polic. Skargę, o której mowa wyżej, można wnieść po uprzednim wezwaniu na piśmie Burmistrza – w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o wydaniu niniejszej interpretacji – do usunięcia naruszenia prawa.

BURMISTRZ

Władysław Diakun