



Urząd Miejski w Tczewie
Pl. Marsz. J. Piłsudskiego 1
83-100 Tczew

Tczew, dnia 21 stycznia 2021 r.

WBP-II.3120.10.2020-2021/2-3

.....

ul. ..

83-110 Tczew

reprezentowana przez

•

.....

pełnomocnika szczególnego

adres do doręczeń:

.....

.....

..

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Prezydent Miasta Tczewa, działając na podstawie art. 14j § 1 i 3 w zw. z art. 14b i art. 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.), po rozpoznaniu wniosku
z/s w Tczewie

..., reprezentowanej przez pełnomocnika szczególnego –
.. o wydanie pisemnej interpretacji indywidualnej dotyczącej dwóch istniejących stanów faktycznych i ich oceny na podstawie wybranych przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych tj. art. 4 ust. 1 pkt 3 i art. 4 ust. 1 pkt 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych

postanawia uznać

stanowisko przedstawione we wniosku z 21 października 2020 r. (wpływ do Urzędu 29 października 2020 r.) - **za nieprawidłowe.**

Uzasadnienie

..... w Tczewie reprezentowana przez pełnomocnika szczególnego – ...
.....(dalej: wnioskodawca) 29 października 2020 r. złożyła na podstawie art. 14 j § 1 ustawy Ordynacja podatkowa wniosek z dnia 21 października 2020 r. o wydanie indywidualnej interpretacji dotyczącej dwóch stanów faktycznych i ich oceny na podstawie przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, konkretnie art. 4 ust. 1 pkt 3 i art. 4 ust. 1 pkt 5 .

Wnioskodawca przedstawił następujący opis dwóch stanów faktycznych:

I. Sieć ciepłownicza (ciepłociąg)

„ Na terenie zakładu wnioskodawcy przy ul. w Tczewie znajduje się kotłownia, która zaopatruje w energię ciepłą budynki zakładu. Ciepło rozprawdane jest przez sieć ciepłowniczą centralnego ogrzewania, na którą składają się biegnące pomiędzy poszczególnymi budynkami zakładu napowietrzne i podziemne preizolowane stalowe rurociągi. W ewidencji środków trwałych Wnioskodawcy omawiana sieć ciepłownicza ujęta jest pod jednym środkiem o numerze inwentarzowym 233-0043 i nazwie: rurociąg ciepłowniczy. Wymieniony środek trwały jest poddawany amortyzacji.

W wartości księgowej przedmiotowego środka trwałego, poza siecią ciepłowniczą, ujęta jest również wartość biegnących wewnątrz dwóch budynków Wnioskodawcy – tj. wewnątrz Hali 101 i Hali 102 – stalowych rur przewodowych. Rury te transportują energię ciepłą do węzłów cieplnych, zlokalizowanych wewnątrz budynków Hali 101 i Hali 102, w celu dalszego rozprawdzenia cieplnej wody do grzejników w obu tych budynkach oraz do dalszych odcinków sieci cieplnej.

Wnioskodawca zgłasza do opodatkowania podatkiem od nieruchomości całą wartość środka trwałego nr inw. 233-0043, jako wartość budowli związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej. Wnioskodawca czyni tak z uwagi na brak wiedzy na temat wartości sieci ciepłowniczej – stanowiącej budowlę liniową – bez uwzględnienia wartości przewodów biegnących wewnątrz Hali 101 oraz Hali 102 i ujętych zbiorczo w wartości księgowej wspomnianego środka trwałego.

II. Chłodnia wentylatorowa

Na terenie zakładu produkcyjnego Wnioskodawcy przy .. w Tczewie, na zewnątrz budynków, na wolnej przestrzeni, posadowiona jest 3-celkowa (wieżowa) chłodnia wentylatorowa. Każda z celek (wież) stanowi technologicznie oddzielne urządzenie techniczne, przeznaczone do rozprawdania w powietrzu atmosferycznym strumienia ciepła pobranego przez wodę. W skład pojedynczej celki (wieży) wchodzi m.in.: obudowa, wentylator, zraszalniki i ociekacze, dysze, maty tłumiące hałas kropel, eliminator unosu kropel, kolektor zasilający oraz aparaty rozpryskowe.

Przepływ powietrza przez chłodnię jest uzyskiwany wskutek działania wentylatorów, zamontowanych na stropie każdej z celek.

Każda z wież chłodni osadzona jest na podziemnym trzykomorowym zbiorniku w formie prostokątnej skrzyni żelbetowej, w której zabetonowane zostały marki stalowe i fundamenty szkieletu chłodni. Zbiornik posiada betonowe ściany działowe, dzielące go na 3 komory zbierające wodę chłodzoną spływającą spod zraszalników poszczególnych celek.

Przedmiotowa chłodnia 3-celkowa ujęta jest w środku trwałym o numerze inwentarzowym 204-0134 i nazwie: chłodnie wentylatorowe. Poszczególne obiekty objęte wymienionym środkiem trwałym mają niejednorodny charakter w tym sensie, że składają się z urządzenia technicznego i części budowlanych (żelbetowe fundamenty oraz żelbetowy, podziemny zbiornik), na których są posadowione urządzenia techniczne wież chłodni.

Chłodnia nie jest obecnie użytkowana ze względu na zmianę procesów technologicznych Wnioskodawcy i stanowi rezerwę dla obecnie wykorzystywanego wymiennika ciepła. Zmiana technologii chłodzenia spowodowała, iż chłodnia nie mogłaby sprawnie funkcjonować bez poniesienia znaczących nakładów finansowych na jej remont.

Opisane obiekty były zgłaszane w latach 2015-2020 do opodatkowania podatkiem od nieruchomości jako budowle, z wartością księgową środka trwałego stanowiącą podstawę naliczania amortyzacji dla celów podatku dochodowego ustalonego na dzień 01 stycznia danego roku jako podstawą opodatkowania”.

Do opisanych stanów faktycznych wnioskodawca zadał następujące pytania:

I. Sieć ciepłownicza (ciepłociąg)

"Czy właściwa jest metoda ustalenia wartości sieci ciepłowniczej, tj. napowietrznych i podziemnych rurociągów, będących budowlą z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych¹ i art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane², w oparciu o procentowany udział długości tych rurociągów zewnętrznych w łącznej długości wszystkich przewodów cieplnych ujętych w wartości środka trwałego nr inw. 233-0043, odniesiony następnie do wartości tego środka trwałego - wartości, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalonej na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiącej podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszonej o odpisy i przyjęcie tak określonej wartości jako podstawy opodatkowania wskazanej budowli podatkiem od nieruchomości?"

II. Chłodnia wentylatorowa

Czy w przypadku opisanej chłodni wentylatorowej, która ma niejednorodny charakter i składa się z urządzeń oraz części budowlanych (żelbetowe fundamenty oraz żelbetowy, podziemny zbiornik), lecz które ujęte są w całości i wspólnie jako jeden środek trwały, o jednej wartości księgowej - podstawami opodatkowania podatkiem od nieruchomości części budowlanych urządzeń technicznych chłodni wentylatorowych, które to części budowlane są budowlami z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zw. z art. 3 pkt 1 i pkt 3 u.p.b., powinny być wartości rynkowe żelbetowych fundamentów oraz żelbetowego, podziemnego zbiornika?"

W uzasadnieniu przedstawił obszernie wyjaśnienia dotyczące opisanego stanu faktycznego, dokonał interpretacji przepisów art. 2 ust. 1, art. 1a ust. 1, art. 4 ust. 1 pkt 3, art. 4 ust. 4 ust. 5, art. 4 ust. 6 i art. 4 ust. 7 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz art. 1a ust. 1 pkt 2, art. 3 pkt 1 i art. 3 pkt 3a ustawy Prawo budowlane.

Z konkluzji wynika, że dla ciepłociągu podstawą opodatkowania powinna być wartość początkowa wyliczona według procentowego udziału długości sieci ciepłowniczej (ciepłociągu) zewnętrznego w łącznej długości wszystkich przewodów cieplnych ujętych w wartości środka trwałego.

Natomiast podstawą opodatkowania, według wartości rynkowej, w odniesieniu do chłodni wentylatorowej nie powinna być całość tego przedmiotu, lecz komponent budowlany, czyli żelbetowe fundamenty oraz żelbetowy, podziemny zbiornik.

¹ Tekst jednolity: Dz.U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm. - dalej zwana u.p.o.l.

² Tekst jednolity: Dz.U. z 2020 r. poz. 1333 ze zm. - dalej zwana u.p.b.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko wnioskodawcy dotyczące istniejących dwóch stanów faktycznych - uznaje się za nieprawidłowe.

I. Zgodnie z art. 14b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa³ „Skladający 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.” Z kolei interpretacja indywidualna zawiera wyczerpujący opis przedstawionego we wniosku stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego oraz 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 o.p.). Organ podatkowy ze względu na treść art. 14c § 1 *ab initio* o.p. oraz konsekwencje prawne oceny stanowiska wnioskodawcy przez organ interpretujący, o których mowa w art. 14k i 14 m o.p., nie może wyjść w tej ocenie poza granice określone treścią pytania postawionego we wniosku o interpretację.⁴ Interpretacja stanowi więc jedynie potwierdzenie bądź negację stanowiska wnioskodawcy odnośnie zastosowania przepisów prawa podatkowego w zakresie indywidualnego stanu faktycznego.⁵

W analizowanym stanie faktycznym wnioskodawca w sposób precyzyjny sformułował we wniosku pytania oraz wskazał na przepisy prawa podatkowego będące przedmiotem interpretacji indywidualnej (art. 4 ust. 1 pkt 3, art. 4 ust. 5 oraz art. 4 ust. 7 u.p.o.l.).

Zarówno pytania, jak i powołane przepisy odnoszą się wyłącznie do kwestii prawidłowego obliczenia podstawy opodatkowania budowli w podatku od nieruchomości. Zatem wypowiedź organu interpretującego ograniczyć się musiała wyłącznie do oceny stanowiska wnioskodawcy, który to pogląd prezentowany jest konsekwentnie w orzecznictwie sądów administracyjnych.⁶

Nie może jednak umknąć uwadze, że w uzasadnieniu wniosku znalazły się obszernie fragmenty odnoszące się nie tylko do kwestii prawidłowego ustalenia podstawy opodatkowania budowli, ale także do samej zasadności opodatkowania w całości lub w części posiadanych przez wnioskodawcę budowli w postaci sieci ciepłowniczej oraz chłodni wentylatorowej. Istota tych rozważań sprowadza się do tego, że wnioskodawca przyjmuje, iż mamy do czynienia z obiektami budowlanymi, które podlegają opodatkowaniu jedynie w części.

W przypadku **sieci ciepłowniczej** wnioskodawca wskazuje, że umieszczone w Hali 101 i Hali 102 stalowe rury przewodowe, zgodnie z definicją budynku z art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. w zw. z art. 3 pkt 1 u.p.b., są wraz z m.in. grzejnikami, elementami instalacji zapewniających możliwość użytkowania hal zgodnie z ich przeznaczeniem i tym samym są elementami wspomnianych budynków, nie będąc ani budowlą, ani częścią budowli.

³ Tekst jednolity: Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm. - dalej zwana o.p.

⁴ Wyroku NSA z 31 maja 2012 r. (II FSK 206/11) oraz uchwała NSA (7) z dnia 25 czerwca 2012 r. (II FPS 2/12).

⁵ K. Teszner, komentarz do art. 14c, (w:) L. Etel (red.), R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, K. Teszner, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 207.

⁶ Por. wyroki NSA z dnia: 30 maja 2018 r. (II FSK 1386/16), 30 stycznia 2018 r. (I FSK 498/16 i II FSK 40/16), 19 lipca 2019 r. (II FSK 2652/17), 7 czerwca 2019 r. (II FSK 2157/17), 18 czerwca 2019 r. (II FSK 2882/17), 4 lipca 2019 r. (II FSK 2836/17).

Z kolei w odniesieniu do **chłodni wentylatorowej** wnioskodawca uznaje, że budowlami podlegającymi opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości są wyłącznie komponenty budowlane (żelbetowe fundamenty oraz żelbetowy, podziemny zbiornik). Natomiast urządzenia wież chłodniczych (celek) nie są w ogóle opodatkowane podatkiem od nieruchomości.

Prezydent Miasta Tczewa prezentuje stanowisko, że przedstawiony we wniosku stan faktyczny oraz wyrażona w jego zakresie ocena prawna, które odnoszą się do kwestii prawidłowej klasyfikacji dla potrzeb opodatkowania zarówno sieci ciepłowniczej, jak i chłodni wentylatorowej, nie mogą podlegać ocenie w ramach interpretacji.

Jak podnosi się w orzecznictwie sądów administracyjnych, nawet jeżeli organ uznaje, że taka kwalifikacja obiektu jest błędna, to może ją korygować w postępowaniu podatkowym, ale nie w postępowaniu interpretacyjnym.⁷ Wszelkie dywagacje, czy oceny prawne ze strony organu podatkowego, wykraczające poza zakres stanu faktycznego, czy też wyrażone przez wnioskodawcę stanowisko w sprawie, nie oznaczają wydania w tym właśnie zakresie jakiejkolwiek interpretacji. Skoro bowiem podatnik o coś nie pyta, to organ podatkowy nie może tego oceniać.⁸

2. Stan faktyczny sprawy, którego dotyczą oba zadane we wniosku pytania jest zbliżony. Jego istota sprowadza się do sytuacji, w której podatnik posiada dwa odrębne środki trwałe (sieć oraz chłodnia), które - w jego ocenie - jedynie w części podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. W tej sytuacji wnioskodawca powziął wątpliwości co do prawidłowego sposobu ustalenia podstawy opodatkowania budowli stanowiącej część środka trwałego. Odpisów amortyzacyjnych wnioskodawca dokonuje bowiem od wartości całości środka trwałego, podczas gdy opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlega tylko jego część. W tym stanie faktycznym i prawnym powstała wątpliwość, czy podstawą opodatkowania powinna być odpowiednio ustalona wartość początkowa budowli (jak wskazuje podatnik w odniesieniu do ciepłociągu), czy wartość rynkowa (jak wskazuje w przypadku chłodni wentylatorowej)?

W odniesieniu do ciepłociągu wnioskodawca uznał, że podstawą jego opodatkowania powinna być wartość początkowa przyjmowana na potrzeby podatku dochodowego ustalona poprzez odniesienie odpowiedniej proporcji - procentowego udziału długości rurociągu zewnętrznego w łącznej długości wszystkich przewodów cieplnych ujętych w wartości środka trwałego.

Z kolei **w odniesieniu do chłodni wentylatorowej** wnioskodawca uznał, że podstawą opodatkowania powinna być wartość rynkowa żelbetowych fundamentów oraz żelbetowego, podziemnego zbiornika.

W obu wymienionych wyżej przypadkach stanowisko podatnika organ podatkowy uznał za nieprawidłowe.

⁷ Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 28 października 2020 r. (I SA/Bk 654/20).

⁸ Wyrok WSA w Kielcach z dnia 9 lipca 2020 r. (I SA/Ke 452/19).

3. Przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości, zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. są m.in. budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Wskazana ustawa w art. 4 określa także zasady ustalania podstawy opodatkowania w odniesieniu do tej kategorii przedmiotów opodatkowania. Jest nią wartość budowli lub jej części ustalana, co do zasady, na dwa sposoby.

W art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. wskazano, że - z pewnymi wyjątkami wynikającymi z ust. 4 -6 - jest to 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. Wyjątki, o których mowa w tym przepisie dotyczą wskazywania podstawy opodatkowania w przypadku budowli będących przedmiotem leasingu (art. 4 ust. 4), od których nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych (art. 4 ust. 5), oraz budowli ulepszonych lub w zakresie których dokonano aktualizacji wyceny środka trwałego (art. 4 ust. 6). Zatem gdy nie zachodzi żaden ze wskazanych wyjątków, podstawa opodatkowania powinna być określona zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.⁹

Słusznie więc wskazano w wyroku NSA z dnia 13 kwietnia 2011 r.¹⁰, 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. Na gruncie podatków dochodowych, lecz także przepisów o podatku od nieruchomości, deklarowanie przez podatnika wysokości podstawy opodatkowania budowli amortyzowanej na podstawie jej wartości rynkowej, a nie amortyzacyjnej, jest po prostu niemożliwe.¹¹

Konstrukcja art. 4 ust. 1 u.p.o.l. jest więc taka, że jako zasadę należy przyjąć określenie podstawy opodatkowania zarówno całych budowli, jak i ich części, według przepisów o podatkach dochodowych.

Inne sposoby określania tej wartości należy uznać za wyjątki od tej zasady.

Należy też przed przejściem do dalszych rozważań podkreślić, że podatek od nieruchomości obciąża budowle lub ich części, a nie środki trwałe, które są przedmiotem amortyzacji na gruncie podatków dochodowych.¹² **Podatek od nieruchomości nie jest podatkiem od środków trwałych.** Powyższe potwierdza wyrok NSA z dnia 12 stycznia 2016 r.¹³, w którym stwierdza się, że: „*Sposób identyfikowania, ewidencjonowania i dokonywania odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych dla celów podatków dochodowych jest obojętny z punktu widzenia podatku od nieruchomości. Ponadto należy mieć na uwadze, że odpisów amortyzacyjnych dokonuje się nie od środków trwałych jako takich, ale od wartości początkowej tych środków.*”

⁹ Zob. L. Etel, R. Dowgier, G. Liszewski, B. Pahl, *Podatki i opłaty lokalne. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 469.

¹⁰ II FSK 2027/09.

¹¹ Por. W. Morawski (w:) W. Morawski (red.), T. Brzezicki, K. Lasiński-Sulecki, O. Łunarski, P. Majka, W. Morawski, J. Wantoch-Rekowski, *Podatek od nieruchomości w orzecznictwie sądów administracyjnych. Komentarz. Linie interpretacyjne*, Warszawa 2013, s. 433.

¹² Zob. szerzej L. Etel, R. Dowgier, *Podstawa opodatkowania w podatku od nieruchomości w przypadku budowli, które nie stanowią odrębnego środka trwałego*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2015, nr 5.

¹³ II FSK 2243/15.

Art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. wskazuje jako podstawę opodatkowania wartość budowli, a nie wartość środka trwałego. Podstawą opodatkowania nie jest bowiem wartość z ewidencji środków trwałych, ale zgodnie z brzmieniem art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. „wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych”. Jest więc możliwe, w oparciu o stosowne przepisy ustaw regulujących podatki dochodowe, określenie tej wartości dla budowli, które nie stanowią samodzielnego środka trwałego na np. jego część. Podobnie jest wtedy, gdy na budowlę w rozumieniu przepisów o podatku od nieruchomości, składa się kilka środków trwałych w rozumieniu przepisów o podatkach dochodowych.

Właściwe w tym zakresie metody ustalania wartości wynikają odpowiednio z art. 22g ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹⁴ oraz art. 16g ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.¹⁵ Przepisy te wskazują na kryteria wg których odbywa się wycena środka trwałego na potrzeby ustalenia jego wartości początkowej przyjmując np. cenę zakupu, cenę nabycia, koszty wytworzenia czy wartość rynkową. Możliwe jest więc przy użyciu wskazanych metod określenie wartości budowli składającej się na jeden środek trwały, od której dokonuje się odpisów amortyzacyjnych.

4. Na zasadzie wyjątku od zasady z art. 4 ust. 5 u.p.o.l. wynika, że wartość rynkową, jako podstawę opodatkowania można zastosować, jeżeli od budowli lub jej części nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. Natomiast zgodnie z zasadą z art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., gdy od budowli lub jej części dokonywane są odpisy, podstawą opodatkowania jest wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych (wartość amortyzacyjna). Należy pokreślić, że z w powołanym przepisie mowa jest nie tylko o budowli, ale także i jej części. Amortyzacja w analizowanym przypadku sprowadza się do tego, że wartość danej części budowli jest podstawą naliczania odpisów amortyzacyjnych. Jeżeli wartość części budowli nie wchodzi do podstawy naliczania odpisów amortyzacyjnych można uznać, że nie jest ona amortyzowana.

Zatem dokonywanie odpisów amortyzacyjnych od części środka trwałego stanowiących budowlę np. części sieci ciepłowniczej czy części budowlanych chłodni wentylatorowych, wyklucza stosowanie wartości rynkowej jako podstawy opodatkowania.¹⁶

Zauważyć jednak przy tym należy, że w orzecznictwie sądów administracyjnych można się także spotkać z poglądem odmiennym.¹⁷

Podatnik nie ma możliwości wyboru metody ustalania podstawy opodatkowania, ponieważ kwestię tę określają w sposób jednoznaczny powołane przepisy ustawy o podatkach i opła-

¹⁴ Tekst jednolity: Dz.U. z 2020 r. poz. 1426 ze zm. - dalej zwana u.p.d.o.f.

¹⁵ Tekst jednolity: Dz.U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm. - dalej zwana u.p.d.o.p.

¹⁶ Wskazuje na to NSA w wyroku odnoszącym się do elektrowni wiatrowych z dnia 9 lipca 2019 r. (II FSK 1990/18): „W analizowanym przypadku od wszystkich elementów składających się na budowlę dokonuje się bowiem odpisów amortyzacyjnych, mimo że co do części elementów nie są one wartościowo wyodrębnione. Jeżeli - jak wynika z opisu stanu faktycznego - spółka ujęła w ewidencji środków trwałych wartości początkowe, które obejmują części budowlane elektrowni wiatrowych oraz urządzenia służące do wytwarzania energii elektrycznej, to nie ma przesłanek do zastosowania art. 4 ust. 5 u.p.o.l. i określenia podstawy opodatkowania według wartości rynkowej budowli.”

¹⁷ Zob. np. wyrok NSA z dnia 18 listopada 2020 r. (II FSK 1925/18), w którym wskazano: „Sformułowanie „nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych”, użyte w art. 4 ust. 5 u.p.o.l. dotyczy wszystkich przypadków, niezależnie od tego, z jakich przyczyn nie ma miejsca fakt dokonywania tych odpisów. Sytuacja opisana w tym przepisie może mieć jednak miejsce również wtedy, gdy podatnik dokonuje odpisów amortyzacyjnych, ale brak jest tożsamości między środkami trwałymi stanowiącymi przedmiot opodatkowania w podatku dochodowym, od których „dokonuje się odpisów amortyzacyjnych” i budowlami opodatkowanymi podatkiem od nieruchomości.”

tach lokalnych. Nie odsyłają one do ewidencji środków trwałych i wykazanej tam wartości amortyzacyjnej środka trwałego, tylko regulacji zawartych w ustawach o podatkach dochodowych, gdzie wskazany jest **sposób** ustalania wartości budowli i ich części na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Nie można więc przyjąć, że jeżeli podatnik ma trudności z ustaleniem wartości amortyzacyjnej części budowli (nie ma jej w ewidencji środków trwałych) albo nie umie tego zrobić (wartość środka trwałego nie odpowiada wartości części budowli), to jako podstawę opodatkowania stosuje się jej wartość rynkową.¹⁸ Nie pozwalają na to przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, z których jednoznacznie wynika, że w przypadku budowli lub ich części, od których dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, podstawą opodatkowania jest wartość ustalana zgodnie przepisami regulującymi podatki dochodowe.¹⁹

5. Decydujące znaczenie przy ustaleniu podstawy opodatkowania budowli ma to, czy podatnik od budowli (jej części) dokonuje odpisów amortyzacyjnych. W analizowanej sprawie nie ma wątpliwości, że nie jest odrębnie amortyzowana część sieci czy chłodni, które zdaniem podatnika, podlegają opodatkowaniu. Nie są amortyzowane odrębnie te części, ale całe środki trwałe, na które się składają.

Gdy wartość budowli wchodzi do podstawy naliczania odpisów amortyzacyjnych, to jest amortyzowana. Nie ma przy tym znaczenia, czy budowla w rozumieniu Klasyfikacji Środków Trwałych jest całym środkiem trwałym, czy też tylko jego częścią. Ważne jest, że od wartości tej budowli podatnik nalicza odpisy amortyzacyjne.

Poruszana problematyka jest dobrze wyjaśniona w piśmiennictwie na przykładzie środka trwałego w postaci transformatora wraz z fundamentem, sklasyfikowanego w grupie 6 Klasyfikacji Środków Trwałych – urządzenia techniczne (podgrupa 61 – urządzenia i aparatura energii elektrycznej, rodzaj 613 – stacje transformatorowe stałe i mobilne).²⁰ W ewidencji środków trwałych jest wykazana wartość amortyzacyjna całej stacji – środka trwałego, składającego się z fundamentu i transformatora. Odpisy są dokonywane od całej wartości. Oznacza to, że amortyzowany jest fundament i transformator. Na potrzeby podatku od nieruchomości nie można przyjąć wartości całości, ponieważ budowlą jest jedynie część środka trwałego w postaci fundamentu. Podatnik nie może przyjąć dla potrzeb podatku od nieruchomości wartości środka trwałego z ewidencji, tylko musi ustalić odrębną wartość amortyzacyjną podlegającego opodatkowaniu fundamentu. Nie może ustalić jego wartości rynkowej, ponieważ fundament jako część środka trwałego jest amortyzowany.

Podobnie należy postępować w przypadkach przedstawionych przez wnioskującego.

¹⁸ Taki pogląd wydaje się wynikać ze stanowiska wyrażonego w uzasadnieniu wyroku NSA z dnia 19 marca 2019 r. (II FSK 2935), który został podtrzymany w późniejszych orzeczeniach NSA z dnia: 17 września 2019 r. (II FSK 3060/17); 26 listopada 2019 r. (II FSK 1998/19); 15 października 2020 r. (II FSK 1128/18). Nie jest to jednak utrwalona linia orzecznicza. Nie podziela tego poglądu NSA w wyrokach z dnia 9 lipca 2019 r. (II FSK 1990/18 i II FSK 2413/18).

¹⁹ Słusznie zwraca na to uwagę NSA w wyroku z dnia 9 lipca 2019 r. (II FSK 2413/18) wskazując, że sama okoliczność, iż w ewidencji środków trwałych spółki nie znajduje się zindywidualizowany, odrębny środek trwały w postaci „elektrowni wiatrowej” nie ma znaczenia dla określenia podstawy opodatkowania, gdyż istotny z punktu widzenia art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. jest fakt dokonywania odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych, które składają się na przedmiot opodatkowania.

²⁰ P. Banasik, *Podatki i opłaty* ..., op. cit., s. 138 i nast.

Nie można w tej sytuacji zastosować art. 4 ust. 5 u.p.o.l. i ustalić wartości rynkowej sieci czy chłodni. **Byłoby to ewidentne naruszenie art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., który dotyczy amortyzowanych budowli a także ich części.**

Nie może być argumentem do kwestionowania powyższego stanowiska to, że podatnik podnosi, iż nie wie jak ustalić tę wartość amortyzacyjną z uwagi na to, że w jego ewidencji środków trwałych nie ma budowli – środka trwałego - odpowiadającego przedmiotowi opodatkowania, a przez to nie ma tam jej wartości amortyzacyjnej. Należy podkreślić, o czym już wspomniano, że przedmiotem podatku od nieruchomości nie jest środek trwały, tylko budowla lub jej część oraz że podstawą opodatkowania budowli nie jest wartość początkowa środka trwałego. Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. podstawą opodatkowania budowli lub ich części jest ich wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych. W uproszczeniu można stwierdzić, że jest to cena ich nabycia lub koszt wytworzenia (art. 22g u.p.d.o.f. i art. 16g u.p.d.o.p.).²¹ W przepisach tych wskazuje się, jakie kwoty składają się na wspomnianą cenę nabycia i koszt wytworzenia.²² Te kwoty po zsumowaniu dają wartość początkową części budowli. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych wskazuje, że podstawą opodatkowania amortyzowanych części budowli jest ich wartość ustalana w oparciu o przepisy regulujące podatki dochodowe, a nie wartość wykazana w ewidencji środków trwałych. W takiej sytuacji należy ustalić wartość budowli (niepokrywającą się z wartością środka trwałego) i ją wskazać w deklaracji/informacji na podatek od nieruchomości jako podstawę opodatkowania.

6. Ustalenie wartości części budowli, zgodnie z przepisami o podatkach dochodowych, jest obowiązkiem podatnika składającego deklarację/informację. Stopień trudności tego zabiegu, mając na uwadze zasady określania wartości początkowej zgodnie z tymi przepisami, jest w istocie dokładnie taki sam, jak ustalenie wartości rynkowej budowli, która też będzie odpowiadała zasadniczo cenie nabycia lub wytworzenia. Każdy podatnik dokonując amortyzacji środków trwałych (w tym i budowli) musi znać i umieć zastosować w praktyce regulacje tego dotyczące, zawarte w ustawach o podatkach dochodowych. Jeżeli podatnik kupił np. dany element, który jest częścią budowli, to ma

²¹ Zob. art. 16g ust. 1 u.p.d.o.p.: „Za wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, z uwzględnieniem ust. 2–14, uważa się:

1) w razie odpłatnego nabycia cenę ich nabycia;

1a) w razie częściowo odpłatnego nabycia, cenę ich nabycia powiększoną o wartość przychodu określonego w art. 12 ust. 5a;

2) w razie wytworzenia we własnym zakresie koszt wytworzenia; (...).”

²² Zob. art. 16g ust. 3 i ust. 4 u.p.d.o.p.:

„3. Za cenę nabycia uważa się kwotę należną zbywcy, powiększoną o koszty związane z zakupem naliczone do dnia przekazania środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej do używania, a w szczególności o koszty transportu, załadunku i wyładunku, ubezpieczenia w drodze, montażu, instalacji i uruchomienia programów oraz systemów komputerowych, opłat notarialnych, skarbowych i innych, odsetek, prowizji, oraz pomniejszoną o podatek od towarów i usług, z wyjątkiem przypadków, gdy zgodnie z odrębnymi przepisami podatek od towarów i usług nie stanowi podatku naliczonego albo podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty należnego podatku o podatek naliczony albo zwrot różnicy podatku w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług. W przypadku importu cena nabycia obejmuje cło i podatek akcyzowy od importu składników majątku.

4. Za koszt wytworzenia uważa się wartość, w cenie nabycia, zużytych do wytworzenia środków trwałych: rzeczowych składników majątku i wykorzystanych usług obcych, kosztów wynagrodzeń za prace wraz z pochodnymi, i inne koszty dające się zaliczyć do wartości wytworzonych środków trwałych. Do kosztu wytworzenia nie zalicza się: kosztów ogólnych zarządu, kosztów sprzedaży oraz pozostałych kosztów operacyjnych i kosztów operacji finansowych, w szczególności odsetek od pożyczek (kredytów) i prowizji, z wyłączeniem odsetek i prowizji naliczonych do dnia przekazania środka trwałego do używania.”

fakturę wskazującą cenę jego nabycia, co jest w uproszczeniu wartością, o której mowa w przepisach ustaw regulujących podatki dochodowe, a przez to podstawą opodatkowania części budowli.²³ Podobnie jest z kosztem wytworzenia danej części budowli. Najczęściej istnieją faktury dokumentujące wydatki z tym związane. W literaturze wskazuje się, że jest to podstawowy sposób ustalenia wartości amortyzacyjnej, jeżeli nie ma jej wyodrębnionej w ewidencji środków trwałych.²⁴ Jeżeli podatnik ma jedynie faktury zbiorcze uniemożliwiające mu ustalenie ceny nabycia danej budowli lub kosztów wytworzenia jej części, może ustalić te kwoty w porozumieniu ze sprzedawcą, prosząc o szczegółowe rozbitcie faktury zakupowej albo określić koszt wytworzenia budowli (tj. w szczegółowym kosztorysie wskazać, ile materiałów zostało zużytych, w jakiej części koszt robot budowlanych przypada na daną część budowli).²⁵ To na podatniku ciąży obowiązek wykazania w deklaracji/informacji prawidłowo wyliczonej podstawy opodatkowania budowli. Obowiązek ten wynika wprost z ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (art. 6 ust. 6 i ust. 9 w zw. z art. 4 ust. 1 pkt 3).

To on decyduje, jakie koszty należy zaliczyć do wartości amortyzacyjnej budowli, działając w oparciu o wskazane przepisy ustaw regulujących podatki dochodowe.

Jednocześnie podkreślić należy, że w niniejszej sprawie nie ma podstaw prawnych do stosowania poprzez analogię do określenia wartości części środka trwałego (budowli - sieci ciepłowniczej) podlegającego opodatkowaniu regulacji art. 4 ust. 9 u.p.o.l. Przepis ten stanowi, że wartość budowli położonych w danej gminie, w przypadku budowli usytuowanych na obszarze dwóch lub więcej gmin, określa się proporcjonalnie do długości odcinka budowli położonego na terenie danej gminy.

Sposób ustalania według tego przepisu proporcji do określenia wartości budowli, nie może być, jak to w istocie uczynił podatnik, odniesiony do sytuacji, w której posiada on część sieci ciepłowniczej podlegającej opodatkowaniu w budynku oraz poza budynkiem.

Podsumowując, Prezydent Miasta Tczewa stwierdza, iż zaprezentowane we wniosku stanowisko wnioskodawcy (podatnika) co do zasad ustalania podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości jest **nieprawidłowe**.

Zarówno w przypadku opodatkowania części sieci ciepłowniczej, jak i części budowlanych chłodni wentylatorowych, ponieważ stanowią one część środka trwałego, od którego podatnik dokonuje odpisów amortyzacyjnych, należy przyjąć, że podstawą opodatkowania jest wartość, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Wartość podlegających opodatkowaniu części środków trwałych, stanowiących budowle w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, powinien ustalić podatnik uwzględniając sposób określania wartości początkowej przewidziany przepisami ustawy o podatku dochodowym. Nie ma przy tym podstaw do przyjęcia, że w odniesieniu do ciepłociągu wartość ta może być ustalona poprzez zastosowanie proporcji wynikającej z procentowego udziału rurociągów zewnętrznych w łącznej długości wszystkich przewodów cieplnych ujętych w wartości środka trwałego.

²³ W przepisach tych wskazane są także i inne rodzaje wydatków, które mogą zwiększać tę kwotę np. koszty transportu, instalacji, montażu itp.

²⁴ P. Banasik, *Podatki i opłaty ...*, op. cit., s. 139.

²⁵ Tamże.

Niniejsza interpretacja, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę, zostanie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

Złożenie przez wnioskodawcę fałszywego oświadczenia, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego oraz kontroli skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego lub kontroli skarbowej – zgodnie z art. 14b § 4 ustawy Ordynacja podatkowa - powoduje, że wydana interpretacja indywidualna nie wywołuje skutków prawnych.

Pouczenie

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

Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku, Aleja Zwycięstwa 16/17, 80 – 219 Gdańsk w terminie 30 dni od dnia doręczenia skarżącemu indywidualnej interpretacji podatkowej.

Zgodnie z zasadami zapisanymi w ustawie o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (u.p.s.a.), wniesienie skargi na interpretację musi być poprzedzone wezwaniem organu, który wydał interpretację – w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu lub podjęciu innej czynności - do usunięcia naruszenia prawa.

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działalność lub bezczynność są przedmiotem skargi (art.54 § 1 p.p.s.a.) na adres: Prezydent Miasta Tczewa, Plac Marszałka Józefa Piłsudskiego 1, 83-110 Tczew.

Otrzymują:

1. Adresat
2. Aa.

**Z up. Prezydenta Miasta
SKARBNIK MIASTA**

HK
Helena Kullas

