

F.3120.2.86.2016.SM

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Burmistrz Pakości, działając na podstawie art. 14j § 1 i 3 w związku z art. 14b, art. 14c i art. 14k § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015r., poz. 613, z późn. zm.) i art. 4 ust. 1 pkt 3 oraz art. 4 ust. 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016r., poz. 716), po rozpatrzeniu wniosku Podatnika:

z dnia
17 maja 2016r., doręzonego w dniu 20 maja 2016r., o udzielenie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu stosowania prawa podatkowego w indywidualnej sprawie, stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione w ww. wniosku - **jest nieprawidłowe.**

UZASADNIENIE

w dniu 20 maja 2016r.
złożył, zgodnie z art. 14j § 1 Ordynacji podatkowej, wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w jej indywidualnej sprawie.

Z przekazanych przez podatnika informacji wynika, iż z dniem 5 sierpnia 2016r. firma uległa zmianie na

We wniosku o interpretację indywidualną podatnik przedstawił następujący stan faktyczny:

Spółka jest właścicielem obiektów budowlanych stanowiących budowle, które podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Ze względu na swoją formę prawną (jest spółką komandytową), Spółka będąca właścicielem przedmiotowych budowli, nie jest podatnikiem podatku dochodowego (zgodnie z brzmieniem 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 dokonywania odpisów amortyzacyjnych uprawnieni są jedynie wspólnicy Spółki). Deklarowana podstawa opodatkowania wskazanych obiektów była dotychczas ustalana przez Spółkę jako wartość pochodząca z rejestru podatkowego wspólników. Na tle przedstawionego stanu faktycznego Wnioskodawca zwrócił się z pytaniem, czy w sytuacji, w której Spółka nie jest uprawniona do dokonywania odpisów amortyzacyjnych od posiadanych budowli, podstawą ich opodatkowania podatkiem od nieruchomości jest ich wartość rynkowa. Jednocześnie Wnioskodawca zaprezentował stanowisko, zgodnie z którym, w sytuacji, w której Spółka nie jest uprawniona do dokonywania odpisów amortyzacyjnych od posiadanych budowli, podstawą ich opodatkowania podatkiem od nieruchomości jest ich wartość rynkowa. Wnioskodawca na poparcie tej tezy przywołał przepisy art. 4 ust. 1 pkt 3 i art. 4 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych dotyczące podstawy opodatkowania budowli oraz wskazał, że przepisy regulujące sposób opodatkowania budowli, co do zasady, określają podstawę ich opodatkowania jako:

- a) wartość początkową określaną na cele amortyzacji podatkowej dokonywanej przez podatnika – dla obiektów, od których dokonywane są odpisy amortyzacyjne, lub

- b) wartość rynkową – dla obiektów, od których podatnik nie dokonuje odpisów amortyzacyjnych.

Wnioskodawca wskazał, że nie budzi przy tym wątpliwości, że przytoczone powyżej przepisy odnoszą się wprost do odpisów amortyzacyjnych dokonywanych zgodnie z przepisami o podatkach dochodowych przez podmiot do dokonywania tych odpisów uprawniony. Przyjęcie innej interpretacji powyższych przepisów prowadziłoby do sytuacji, w której podatnik podatku od nieruchomości byłby zobowiązany do wykazywania wartości początkowej budowli, której to wartością nie dysponuje ani nie jest uprawniony do wykazywania odpisów amortyzacyjnych z tego tytułu jako kosztów uzyskania przychodu. Z tego powodu, w opinii Spółki, zasadna jest zmiana sposobu dotychczasowych rozliczeń w podatku od nieruchomości z tytułu opodatkowania przedmiotowych budowli. Zdaniem Spółki kluczowe znaczenie ma fakt, iż Spółka nie dokonuje odpisów amortyzacyjnych. Z treści art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych można zaś wnioskować, że przepis ten znajdzie zastosowanie jedynie wówczas, gdy podatnik podatku od nieruchomości na własne potrzeby dokonuje odpisów amortyzacyjnych środków trwałych, które wpisane zostały do prowadzonego przez niego rejestru środków trwałych. Ponieważ Spółka nie jest uprawniona do dokonywania odpisów amortyzacji podatkowej od posiadanych środków trwałych na potrzeby własnego rozliczenia w podatku dochodowym od osób prawnych, podstawa opodatkowania budowli powinna zostać ustalona zgodnie z przepisem art. 4 ust. 5 upioli jako ich wartość rynkowa.

Dnia 17 sierpnia 2016r. do organu wpłynęło pismo z dnia 9 sierpnia 2016r. informujące, iż z dniem 5 sierpnia 2016r. firma _____ zmieniła nazwę na _____

Z dniem 4 sierpnia 2016r.

przestaje być współnikiem w _____

Nowym współnikiem jest _____

_____ odpowiada bez ograniczeń za obecne, przeszłe oraz przyszłe zobowiązania Spółki. Ponadto _____

z dniem 4 sierpnia 2016r. stała się także jedynym współnikiem uprawnionym do reprezentowania Spółki oraz do prowadzenia Spółki.

Według organu dokonującego interpretacji, stanowisko powyższe jest nieprawidłowe.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016r., poz. 716), opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Jak stanowi art. 3 ust. 1 pkt 1 upioli podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych. Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy podstawę opodatkowania stanowi 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. Z kolei art. 4 ust. 5 ustawy stanowi, że 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. Zgodnie z powyższymi przepisami, podatnikiem podatku od nieruchomości jest spółka nieposiadająca osobowości prawnej będąca właścicielem nieruchomości lub obiektów budowlanych (art. 3 ust. 1 pkt 1 upioli). Nie ulega zatem wątpliwości, że Wnioskodawca jako spółka osobowa będąca właścicielem budowli jest podatnikiem podatku od nieruchomości a wszystkie budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej podlegają opodatkowaniu tym podatkiem (art. 3 ust. 1 pkt 1 upioli). Z kolei przepis art. 4 ustawy zawiera regulacje dotyczące zasad ustalenia podstawy opodatkowania, którą jest wartość. Może to być wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, stanowiąca podstawę obliczenia amortyzacji lub wartość rynkowa, o ile od budowli nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. Co do zasady należy stwierdzić, że przepis art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy dotyczy ustalania podstawy opodatkowania w odniesieniu do budowli aktualnie amortyzowanych jak również w całości zamortyzowanych. Natomiast art. 4 ust. 5 ustawy dotyczy sytuacji, kiedy od budowli nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych w ogóle. Wartość rynkowa jako podstawa opodatkowania budowli jest wyjątkiem od zasady, zgodnie z którym podatek jest naliczony od niej tylko wtedy, gdy od budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych.

Podstawową kwestią pozostaje więc ustalenie od jakich budowli nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. W praktyce wskazuje się, że stosowanie tego przepisu może budzić wątpliwości ponieważ, nie wiadomo o jakie budowle w nich chodzi. Na pewno nie będą to budowle, od których nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, bo są całkowicie zamortyzowane – ich dotyczy art. 4 ust. 1 pkt 3. Będą to budowle będące przedmiotem umowy leasingu, posiadane, ale nie amortyzowane przez korzystającego. Podatnik może jednak posiadać i takie budowle, które nie są całkowicie zamortyzowane, ale nie podlegają amortyzacji, bo nie są aktualnie używane na skutek zaprzestania działalności, w której były używane. W takiej sytuacji ustalić należy, czy jako podstawę opodatkowania przyjąć wartość początkową zapisaną w ewidencji środków trwałych, czy też określoną samodzielnie wartość rynkową? Jako wyjątek od zasady przepis ten należy interpretować wąsko – wyjątek ten znajdzie zastosowanie wyłącznie w przypadku, gdy budowla nie jest i nie była przez podatnika amortyzowana. W sytuacji, gdy właścicielem budowli jest spółka nieposiadająca osobowości prawnej, to amortyzacji dokonuje jej wspólnik. Wynika to z samej konstrukcji podatku dochodowego, gdzie spółka nieposiadająca osobowości prawnej (w tym komandytowa) nie jest podatnikiem podatku dochodowego w ogóle, a podatnikami są jej wspólnicy. W zależności od tego, czy wspólnikiem jest osoba fizyczna czy prawna, rozliczenia z tytułu tego podatku dokonywane są w oparciu o ustawę o podatku dochodowym od osób fizycznych lub prawnych, a zatem nie na poziomie spółki, a na poziomie wspólników (również te z tytułu amortyzacji środków trwałych). Podatnikiem podatku od nieruchomości jest natomiast spółka nieposiadająca osobowości prawnej. Przepisy dotyczące ustalania podstawy opodatkowania budowli wykorzystywanej do działalności gospodarczej odnoszą się do wartości, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, stanowiąca podstawę obliczenia amortyzacji lub wartość rynkowa, o ile od budowli nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. Konsekwencją takiego odesłania do przepisów o podatkach dochodowych w zakresie ustalenia wartości budowli wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej jest fakt, iż w zależności od tego, czy podatnik podatku od nieruchomości jest osobą fizyczną, czy prawną odesłanie następuje do stosownej ustawy o podatku dochodowym. W przypadku spółek osobowych nie można mówić o samej spółce, a jedynie o jej wspólnikach. Spółka osobowa nie rozlicza się z podatku dochodowego (również w odniesieniu do przepisów amortyzacyjnych), gdyż robią to jej wspólnicy. Jednak taka sytuacja jest tylko technicznym rozliczeniem dla celów podatku dochodowego, co nie

oznacza to, że dany składnik majątku nie jest amortyzowany w ogóle, oraz że nie da się ustalić jego wartości w oparciu o ustawy o podatku dochodowym. Podkreślenia wymaga fakt, że żaden przepis ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie wskazuje, że wartość amortyzacyjna stanowi podstawę opodatkowania jedynie wtedy, gdy odpisów amortyzacyjnych dokonuje podatnik. A zatem chodzi o sytuację, w której budowla jest amortyzowana nie przez podatnika. Co więcej, z art. 4 ust. 4 ustawy należy wywieść, że opodatkowanie możliwe jest również wtedy, gdy przepisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający. W przepisie tym wskazano, że jeżeli budowla, o której mowa w ust. 1 pkt 3, jest przedmiotem umowy leasingu i odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający, w przypadku jej przejęcia 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. Sytuacja podobna występuje, gdy dzierżawca amortyzuje budowlę, a właściciel jest w stosunku do nich podatnikiem. Budowle są amortyzowane, chociaż nie przez podatnika. W takiej sytuacji nie ma przeszkód, aby podatnik uzyskał informacje na temat wartości początkowej budowli ustalonej przez podmiot dokonujący amortyzacji. Tym bardziej, że chodzi tu o spółkę komandytową i jej wspólników. Wnioskodawca wskazał, że do dokonywania odpisów amortyzacyjnych od posiadanych budowli uprawnieni są jedynie wspólnicy Spółki i to właśnie z rejestru podatkowego wspólników Spółka czerpie informacje dotyczące wartości początkowej budowli. Ponadto należy podkreślić, iż wraz z deklaracją

na podatek od nieruchomości na rok 2009 Spółka przedstawiła dokumenty OT – Przyjęcie środka trwałego wraz z wykazaną wartością bilansową budowli i stawką amortyzacyjną. A zatem budowla jest wpisana do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, dokonuje się od niej odpisów amortyzacyjnych, których podstawą jest wartość początkowa wynikająca właśnie z tej ewidencji. Należy również podkreślić, iż z dniem 4 sierpnia 2016 r.

przestał być wspólnikiem w

(obecnie

). Nowym

wspólnikiem jest

To właśnie odpowiada bez ograniczeń za obecne, przyszłe i przeszłe zobowiązania Spółki, jak wskazuje podatnik, a także jest jedynym wspólnikiem uprawnionym do reprezentowania oraz prowadzenia Spółki. Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością jest

• podatnikiem podatku dochodowego, a więc ma prawny obowiązek prowadzenia ewidencji środków trwałych na potrzeby podatku dochodowego. Spółka ta jest 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. Zatem przyjęcie rozumowania Wnioskodawcy, że skoro spółka komandytowa nie amortyzuje budowli, i należy przyjąć jej wartość rynkową, prowadziłoby do sytuacji, kiedy ta sama budowla na gruncie podatku dochodowego miałaby inną wartość niż na gruncie podatku od nieruchomości. Za słuszny należy uznać wniosek sformułowany przez NSA w wyroku z dnia 13 kwietnia 2011r., II FSK 2027/09, że przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie dopuszczają sytuacji, w której podatnik może ustalać wartość początkową budowli odmiennie dla celów podatku dochodowego, a odmiennie dla celów podatku od nieruchomości przyjmując wartość rynkową. Co więcej Wnioskodawca wskazał, iż spółka dotychczas ustala wartość budowli w oparciu o informacje dotyczące wartości pochodzące z rejestru podatkowego współników. A więc Spółka dokonała pewnej wyceny składnika majątku. Zdaniem organu, tak ustalona wartość może być brana pod uwagę przy ustalaniu wartości początkowej budowli. Potwierdzenie poprawności takiego rozumowania stanowi wyrok WSA w Lublinie z dnia 26 lutego 2014r., I SA/Lu 1245/13, w którym zostały zawarte rozważania dotyczące ustawowej przesłanki niedokonywania odpisów amortyzacyjnych. W wyroku tym WSA wskazał, że: *ustawowa przesłanka zastosowania wartości rynkowej to niedokonywanie odpisów amortyzacyjnych. Z wykładni językowo-gramatycznej tego unormowania wynika, że dla jego zastosowania ma znaczenie aspekt przedmiotowy amortyzacji, tj. fakt, że odpisy nie są dokonywane ani przez podatnika podatku od nieruchomości, ani przez inny podmiot.* Sąd wskazuje, że jedynym przypadkiem kiedy ustala się podstawę opodatkowania budowli lub ich części w wysokości wartości rynkowej jest okoliczność, gdy od budowli lub ich części w ogóle nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. W przedmiotowej sprawie spółka komandytowa dokonuje odpisów dla celów bilansowych (potwierdzeniem są złożone dokumenty OT), natomiast współnicy dokonują odpisów amortyzacyjnych dla celów podatku dochodowego (jedynym współnikiem uprawnionym do reprezentowania oraz prowadzenia Spółki jest

, która odpowiada również bez ograniczeń za obecne, przyszłe i przeszłe zobowiązania Spółki). W tej sytuacji nie można stwierdzić, że została spełniona ustawowa przesłanka niedokonywania dla budowli odpisów

amortyzacyjnych. WSA wskazuje w cytowanym wcześniej wyroku, że: *amortyzacja jest pojęciem ekonomicznym i oznacza obniżenie wartości środka trwałego wskutek jego zużycia. Rejestracja takich zdarzeń odbywa się w oparciu o ustawę o rachunkowości, przy czym obowiązek stosowania przepisów tej ustawy dotyczy zarówno podmiotów stosujących ustawę o podatku dochodowym od osób prawnych, jak i podmioty jej nie stosujące. W tym sensie przepisy dotyczące amortyzacji to nie tylko przepisy prawa podatkowego jak wskazuje organ. Stąd, w ocenie Sądu, fakt dokonywania odpisów w ramach amortyzacji rachunkowej również powoduje, że wskazana wyżej przesłanka przyjęcia za podstawę opodatkowania wartości rynkowej (niedokonywanie odpisów) nie zachodzi.*

W związku z powyższym, w ocenie organu, 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 a nie wartość rynkowa, jak twierdzi Spółka. W opisanym przez Spółkę stanie faktycznym zastosowanie ma przepis art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zgodnie z którym, podstawę opodatkowania stanowi wartość początkowa obliczona dla celów amortyzacji.

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

Podstawę wydania interpretacji stanowi art. 14j § 1 i 3 w związku z art. 14b, art. 14c i art. 14k § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015r., poz. 613, z późn. zm.). Przepisy te stanowią, iż stosownie do swojej właściwości interpretacje indywidualne wydaje wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa. Wniosek o interpretację indywidualną może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych. Wnoszący o wydanie interpretacji indywidualnej składa oświadczenie pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania, 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. W razie złożenia fałszywego oświadczenia wydana interpretacja indywidualna nie wywołuje skutków prawnych. Interpretacja indywidualna zawiera wyczerpujący opis przedstawionego we wniosku stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego oraz ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny.

Pouczenie:

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.

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 skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy, po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację do usunięcia naruszenia prawa. Wezwanie wnosi się w terminie 14 dni od dnia, w którym Wnioskodawca dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o wydaniu interpretacji. Termin do wniesienia skargi wynosi 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a w przypadku nie udzielenia odpowiedzi – 60 dni od dnia wezwania do usunięcia naruszenia prawa.

BURMISTRZ
Wiesław Kończal



Otrzymują:

1. Adresat,
2. aa.