

Urząd Miejski w Łomży  
Stary Rynek 14  
18-400 Łomża

**WNIOSEK  
O WYDANIE INDYWIDUALNEJ INTERPRETACJI  
PRAWA PODATKOWEGO**

Działając imieniem Wnioskodawcy, w ramach pełnomocnictwa, które przedkładałam w załączeniu, na podstawie art. 14b oraz art. 14j ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tj. Dz. U. 2019, poz. 900, z późn. zm. – dalej: „Ordynacja”), w związku z art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tj. Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 z późn. zm., zwana dalej: „upol”), wnoszę o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości, poprzez określenie:

**Czy podstawę opodatkowania dla budowli całkowicie zamortyzowanych będzie stanowiła ich wartość, ustalona na dzień 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego, uwzględniająca dotychczas poczynione odpisy amortyzacyjne od tychże budowli zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych?**

**I. Stan faktyczny**

Przedmiotem niniejszego wniosku jest przyszły stan faktyczny. Wnioskodawca jest przedsiębiorcą prowadzącym działalność gospodarczą w zakresie przemysłu spożywczego. W posiadaniu Wnioskodawcy znajdują się nieruchomości położone na terenie Miasta Łomża. W skład wyżej opisanego przedsiębiorstwa Wnioskodawcy wchodzi budowle w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Wnioskodawca jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, zobowiązany do prowadzenia ksiąg rachunkowych, a posiadane środki trwałe, stanowiące jednocześnie przedmioty opodatkowania budowle w rozumieniu upol, amortyzuje podatkowo, dokonując od nich odpisów amortyzacyjnych, które stanowią koszty uzyskania przychodu w podatku

dochodowym od osób prawnych. Wnioskodawca z tytułu posiadania budowli uiszcza na rzecz organu podatkowego podatek od nieruchomości, a podstawę opodatkowania ustala w oparciu o art. 4 ust. 1 pkt 3-6 upol. Posiadane przez Wnioskodawcę budowle z biegiem czasu zostają zamortyzowane w całości, w związku z czym Wnioskodawca przestaje dokonywać od nich odpisów amortyzacyjnych. Wnioskodawca wskazuje, że opisane w stanie faktycznym budowle nie stanowiły przedmiotu umowy leasingu, jak również nie było dokonywanej w stosunku do nich aktualizacji wyceny środków trwałych.

## II. Pytanie

**Czy podstawę opodatkowania dla budowli całkowicie zamortyzowanych będzie stanowiła ich wartość ustalona na dzień 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego, uwzględniająca dotychczas poczynione odpisy amortyzacyjne od tychże budowli zgodnie z art. 4 ust.1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych?**

## III. Stanowisko Wnioskodawcy

Zdaniem Wnioskodawcy, na wyżej opisane pytanie należy udzielić odpowiedzi twierdzącej, tj. podstawę opodatkowania dla budowli całkowicie zamortyzowanych będzie stanowiła ich wartość ustalona na dzień 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego, z jednoczesnym uwzględnieniem dotychczas poczynionych odpisów amortyzacyjnych od tychże budowli.

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych w art. 4 ust. 1 pkt 3 stanowi, że podstawę opodatkowania dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 4-6, 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. Ustępy 4-6 w art. 4 upol wprowadzają szczególne regulacje ustalania podstawy opodatkowania dla budowli będących przedmiotem umowy leasingu, budowli niepodlegających amortyzacji, gdzie podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa, jak również budowli ulepszonych lub w stosunku do których nastąpiła aktualizacja wyceny środków trwałych.

Analizując ww. regulacje należy dojść do wniosku, że ustawodawca przewidział kilka sytuacji i kategorii wartości budowli, jakie mają wpływ na wysokość podatku. To znaczy:

1. Dla budowli w trakcie amortyzacji podstawę opodatkowania stanowi wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia danego roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne - a więc w uproszczeniu zasadniczo ich **wartość początkowa**, ponieważ ustawodawca nakazuje nie pomniejszać wartości budowli na dzień 1 stycznia danego roku o dokonane odpisy amortyzacyjne w poprzednich latach.
2. Dla budowli, dla których ukończono amortyzację, a więc zamortyzowanych - ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. Ustawodawca w tym przypadku nie precyzuje, czy ma na myśli wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, jak w przypadku budowli w trakcie amortyzacji. Jak również nie nakazuje nie pomniejszać wartości budowli na dzień 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego o odpisy amortyzacyjne od tej budowli dokonane w poprzednich latach podatkowych. Inny jest również moment ustalania wartości, gdzie dla budowli w trakcie amortyzacji jest to dzień 1 stycznia danego roku podatkowego, a w przypadku budowli zamortyzowanych dzień 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu

amortyzacyjnego, a nie 1 stycznia danego roku podatkowego jak przy budowlach w trakcie amortyzacji.

3. Dla budowli będących przedmiotem leasingu, gdzie odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający, w razie jej przejęcia przez właściciela podstawę opodatkowania stanowi jej wartość początkowa przed zawarciem pierwszej umowy leasingu, z uwzględnieniem dokonanych ulepszeń oraz niepomniejszoną o spłatę wartości początkowej.
4. W przypadku budowli, od których nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, podstawę opodatkowania stanowi ich **wartość rynkowa** ustalona na dzień powstania obowiązku podatkowego. Przy czym przepis art. 4 ust. 5 upol dotyczy wyłącznie budowli, od których podatnik nigdy nie dokonywał odpisów amortyzacyjnych, ponieważ budowle zamortyzowane objęte są dyspozycją art. 4 ust. 1 pkt 3 *in fine* upol.
5. Wreszcie dla budowli, o których mowa w ust. 4, ulepszonych lub podlegających aktualizacji wyceny środków trwałych podstawę opodatkowania ustala się jako ich wartość rynkową ustaloną na dzień 1 stycznia roku podatkowego następującego po roku, w którym dokonano ulepszenia lub aktualizacji wyceny środków trwałych.

Analizując zatem kwestię podstawy opodatkowania dla budowli całkowicie zamortyzowanych należy wyjaśnić znaczenie dwóch pojęć zasygnalizowanych w pkt 2 powyżej, tj.

- a. Czy ustawodawca pisząc o wartości z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego miał na myśli wartość ustaloną zgodnie z przepisami o podatkach dochodowych, czy też inną wartość, np. rynkową?
- b. Jeżeli ustawodawca miał na myśli wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, to czy ma ona zostać pomniejszona o dotychczas dokonane odpisy amortyzacyjne, czy też tak jak w przypadku budowli w trakcie amortyzacji – niepomniejszana o odpisy amortyzacyjne, a więc w uproszczeniu ich wartość początkowa. Zakładając oczywiście, że nie mamy do czynienia z sytuacjami opisanymi w ust. 4 i 6 art. 4 upol, tj. budowlami stanowiącymi przedmiot umowy leasingu albo ulepszonymi lub po aktualizacji wyceny środków trwałych.

Odpowiadając na pytanie postawione w pkt a wskazać należy, że pomimo braku użycia analogicznej formuły jak w przypadku budowli w trakcie amortyzacji, orzecznictwo sądów administracyjnych przyjmuje, że wartość budowli zamortyzowanych ustala się na podstawie przepisów o podatkach dochodowych. Gdyby miało być inaczej ustawodawca z pewnością wskazałby na to w innych przepisach, w szczególności regulacje dot. budowli zamortyzowanych umieściłby w art. 4 ust. 5 upol, gdzie jest mowa o wartości rynkowej, a nie w art. 4 ust. 1 pkt 3 upol, gdzie posługuje się wartością stanowiącą podstawę amortyzacji. Jak wskazał Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 13 kwietnia 2011 r., sygn. akt: II FSK 2027/09: **„Użyte przez ustawodawcę sformułowanie „wartość ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego” wskazuje jednoznacznie, że chodzi tu o „wartość stanowiącą podstawę obliczania amortyzacji” na potrzeby podatkowe, którą określają ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Podkreślenia wymaga, że art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. z 2002 r. Nr 9, poz. 84 ze zm.) stanowi, że podstawę opodatkowania stanowi wartość. Zatem ustawodawca dla celów podatku od nieruchomości nie nakazuje ustalać podstawy opodatkowania, wskazuje pewien określony stan faktyczny „wartość budowli” od którego należy obliczyć podatek stanowiący wskazany w ustawie procent tej wartości.”** Jak również Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie w wyroku z dnia 14 września 2010 r., sygn. akt I SA/Kr 845/10: **„Z przepisu art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. z**

2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm.) wprost wynika, w jaki sposób ma być określona wartość budowli, które aktualnie podlegają amortyzacji, oraz budowli, które zostały całkowicie zamortyzowane. W takim przypadku należy wartość tę ustalić zgodnie z przepisami o podatkach dochodowych. Ustalona w ten sposób wartość dotyczy zarówno budynków podlegających amortyzacji, jak również budynków całkowicie zamortyzowanych. Inna jest jedynie data ustalania tej wartości. W przypadku budowli podlegających amortyzacji wartość ustalana jest na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczenia amortyzacji w tym roku, zaś w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych datą tą jest rok, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. Z literalnego zatem brzmienia przepisu art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wynika, w jaki sposób należy ustalać podstawę opodatkowania.

**2. Ustęp 5 art. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych stanowi wyjątek od zasady określonej w ust. 1 pkt 3. Może on mieć zastosowanie jedynie wówczas, gdy po ustaleniu stanu faktycznego stwierdzimy, że dana budowla nie mieści się w pojęciach określonych w ust. 1 pkt 3. W zakresie jednak tego przepisu mieszczą się budowle podlegające amortyzacji oraz budowle zamortyzowane całkowicie. Gdyby ustawodawca zamierzał zrównać budowlę całkowicie zamortyzowaną z budowlą, od której nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, wówczas zostałoby to wyraźnie przez niego zaznaczone albo poprzez wykreślenie z ust. 1 pkt 3 pojęcia budowli całkowicie zamortyzowanej, albo poprzez dodanie takiej budowli do ust. 5.**

Mając na względzie powyższe, podstawą opodatkowania dla budowli całkowicie zamortyzowanych będzie ich wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, z dnia 1 stycznia ostatniego roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.

Należy zatem ustalić z jaką wartością, która nie jest wartością początkową, mamy do czynienia gdy ustawodawca wskazuje na wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, która ustalana jest na dzień 1 stycznia danego roku dla budowli amortyzowanych, a na dzień 1 stycznia roku zakończenia amortyzacji dla budowli całkowicie zamortyzowanych? Aby dokonać prawidłowej wykładni należy sięgnąć do przepisów ustaw o podatkach dochodowych i orzecznictwa sądów administracyjnych zapadłego na podstawie tych przepisów. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 17 kwietnia 2019 r., sygn. akt III SA/Wa 1905/18, dokonał wykładni przepisu art. 24b ust. 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2019 r., poz. 865, dalej zwana: „CIT”) regulującego kwestie związane z podatkiem dochodowym od przychodu ze środka trwałego będącego budynkiem. Podstawa opodatkowania w tym przypadku uregulowana jest podobnie jak w przypadku opodatkowania budowli podlegających amortyzacji, to znaczy w przypadku podatku CIT jest nią wartość początkowa ustalana na pierwszy dzień każdego miesiąca, a w przypadku podatku od nieruchomości wartość na dzień 1 stycznia. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie stwierdził, że: „co do zasady - jeżeli prawodawca używa tylko określenia "wartość początkowa środków trwałych", to przyjmuje się, że należy je rozumieć zgodnie z art. 16g u.p.d.o.p. lub art. 22g u.p.d.o.f., a więc bez pomniejszania o odpisy amortyzacyjne. Przy czym w upol ustawodawca posłużył się wyłącznie pojęciem wartości, a w art. 24b ust 3 CIT pojęciem wartości początkowej. Dalej WSA w Warszawie wskazał, że: „W ocenie Sądu, nie wyczerpuje tych elementów lakoniczne stwierdzenie Organu, że "Ustawodawca zatem w omawianym przepisie odnosi się do przychodu odpowiadającego wartości początkowej pomniejszonej wyłącznie o kwotę 10.000.000 zł.", gdyż - jak już wskazano wcześniej - w procesie wykładni "całego" przepisu pominięto jego istotny fragment tj. "(...) ustalonej na pierwszy dzień każdego miesiąca wynikającej z prowadzonej ewidencji (...)", co w procesie wykładni językowej stanowi naruszenie jednej z podstawowych reguł, a mianowicie, że do tekstu przepisu nie wolno niczego dodawać ani niczego

*odejmować (por. Bielska-Brodziak Agnieszka. 5.3. Zakaz wykładni per non est. W: Interpretacja tekstu prawnego na podstawie orzecznictwa podatkowego. Oficyna, 2009).” Tak określone wytyczne co do prawidłowej wykładni przepisu, uwzględniające wszystkie użyte w nim sformułowania doprowadziły sąd do następującej konkluzji: „Skoro zatem przepis art. 24b ust. 3 ustawy o CIT wskazuje, że wartość powinna być ustalona na pierwszy dzień każdego miesiąca, to podzielić należy stanowisko Skarżącej, że brak jest podstaw do odmowy ustalenia podstawy opodatkowania z uwzględnieniem wszystkich istotnych dla niej zdarzeń z ubiegłego miesiąca. Wobec powyższego, wychodząc z założenia, że racjonalny ustawodawca zakłada, że wszystkie słowa zawarte przy redakcji danego przepisu są niezbędne do ustalenia normy prawnej wynikającej z jego brzmienia, to tym samym uzasadnionym jest stanowisko, że podstawa opodatkowania powinna odzwierciedlać wszystkie okoliczności mające wpływ na wartość Nieruchomości na pierwszy dzień każdego miesiąca; podstawa opodatkowania powinna więc nie tylko ulegać zwiększeniu - jak wywodzi to Organ - ale także zmniejszeniu przez spadek wartości odzwierciedlony w dokonywanych odpisach amortyzacyjnych. Gdyby zaś wolą ustawodawcy było określanie przez podatników podstawy opodatkowania jako wartości początkowej ustalany w jakikolwiek inny sposób niż comiesięcznie, takie zastrzeżenie wynikałoby wprost ze sformułowania tego przepisu. Takie założenie jest tym bardziej zasadne, że dotyczy przepisów podatkowych, które precyzyjnie muszą kategoryzować i określać obowiązki podatnika. Potwierdzeniem takiej wykładni jest też, w ocenie Sądu, wynik wykładni systemowej, jeśli weźmie się pod uwagę przepis art. 9 ust. 1 ustawy o CIT, który stanowi, że ewidencja środków trwałych powinna zawierać, oprócz określenia środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej, także stawkę amortyzacyjną, kwotę odpisu amortyzacyjnego za dany rok podatkowy i narastająco za okres dokonywania tych odpisów, w tym także, gdy składnik majątku był kiedykolwiek wprowadzony do ewidencji (wykazu), a następnie z niej wykreślony i ponownie wprowadzony, zaktualizowaną wartość początkową, zaktualizowaną kwotę odpisów amortyzacyjnych, wartość ulepszenia zwiększającą wartość początkową oraz datę likwidacji oraz jej przyczynę albo datę zbycia.”*

Wskazany kierunek wykładni potwierdza również art. 4 ust 4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r., poz. 1170, z późn. zm., dalej zwana: „upol”). Po pierwsze, gdy wskazuje na wartość początkową, a nie samą wartość jak w art. 4 ust 1 pkt 3 upol. Po drugie, gdy odsyłając do wartości początkowej do celów określenia podstawy opodatkowania nakazuje przyjmować wartość początkową przed zawarciem pierwszej umowy leasingu, zaktualizowaną i powiększoną o dokonane ulepszenia oraz niepomniejszoną o spłatę wartości początkowej. Dlatego art. 4 ust 1 pkt 3 upol nie musi nakazywać uwzględnienia aktualizacji wyceny i dokonanych ulepszeń, skoro podstawę opodatkowania nie stanowi wartość początkowa tylko wartość, o której mowa w ustawach o podatkach dochodowych. Dodatkowym argumentem za taką wykładnią jest dookreślenie, że chodzi o wartość stanowiącą podstawę do dokonywania odpisów amortyzacyjnych i sformułowanie o nieuwzględnianiu odpisów amortyzacyjnych. Przepisy w tym przypadku są wyjątkowo spójne, gdyż w art. 4 ust 4 upol skoro jest odesłanie do wartości początkowej, to jest to wartość przed dokonaniem pierwszego odpisu amortyzacyjnego, a więc ustawodawca nie porusza kwestii odpisów amortyzacyjnych i odpowiednio, w art. 3 ust 1 pkt 3 upol – skoro jest mowa o wartości, to aby ustabilizować ją w czasie, ustawodawca musiał wprowadzić sformułowanie o nieuwzględnianiu odpisów amortyzacyjnych w podstawie opodatkowania.

Powyższy wywód prowadzi do konkluzji, że wartość wskazana w art. 4 ust. 1 pkt 3 upol zasadniczo oznacza wartość uwzględniającą wszystkie zmiany wartości w czasie budowli, a więc aktualizacje wyceny, jej ulepszenia, dokonane odpisy amortyzacyjne, itp. to jest bowiem wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych ustalana na dzień 1 stycznia.

W art. 4 ust 3 upol ustawodawca wskazuje, że dla budowli, wskazanych w ust. 1 pkt 3 w stosunku do których obowiązek podatkowy powstał w ciągu roku podatkowego podstawą

opodatkowania jest wartość stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji. Sformułowanie to odnosi się zatem wyłącznie do budowli w trakcie amortyzacji, ponieważ dla budowli całkowicie zamortyzowanych, nie można ustalić wartości stanowiącej podstawę do dokonywania odpisów amortyzacyjnych, skoro od takich budowli nie dokonuje się już odpisów amortyzacyjnych. Stwierdzenie to wynika z zasad logiki, wykładni językowej i systemowej – budowla całkowicie zamortyzowana nie ma wartości, która stanowiłaby dla niej podstawę do dokonywania odpisów amortyzacyjnych. Stwierdzenie to prowadzi do wniosku, że w istocie przepis art. 4 ust 3 upol odnosi się wyłącznie do sytuacji gdy podmiot staje się podatnikiem w wyniku sukcesji singularnej budowli (najczęściej w praktyce dokonując zakupu budowli, wprowadzając ją do własnej ewidencji środków trwałych i rozpoczynając jej amortyzację). W drodze sukcesji singularnej nie można bowiem stać się podatnikiem w stosunku do budowli tak żeby od razu była u tego podatnika już całkowicie zamortyzowana. W praktyce zdarzają się wprawdzie przypadki gdy nowy podatnik będzie opodatkowywał po raz pierwszy w trakcie roku podatkowego budowlę już całkowicie zamortyzowaną, jednak będzie to związane z nabyciem budowli w ramach sukcesji podatkowej uniwersalnej, gdzie podatnik musi zachować ciągłość amortyzacji środków trwałych od swojego poprzednika prawnego (np. transakcje związane z łączeniem się spółek prawa handlowego). Przepis art. 4 ust. 3 upol nie musi jednak regulować tego typu sytuacji sukcesji uniwersalnej budowli całkowicie zamortyzowanej, ponieważ budowla taka będzie u niego efektywnie opodatkowana już od kolejnego miesiąca kalendarzowego z uwagi na to, że podatnik ten wchodząc w sytuację prawną swojego poprzednika ustali wartość takiej budowli na dzień 1 stycznia roku, w którym została zakończona jej amortyzacja, na podstawie własnej ewidencji środków trwałych, którą ma obowiązek uzupełnić i kontynuować na podstawie ksiąg podatkowych i ewidencji środków trwałych swojego poprzednika prawnego. Zresztą gdyby przepis ten miał regulować również opodatkowanie w trakcie roku budowli całkowicie zamortyzowanej, jego zastosowanie w praktyce prowadziłoby do wyłączenia z opodatkowania takiej budowli, gdyż wartość budowli zamortyzowanej na dzień powstania obowiązku podatkowego, a nie na dzień 1 stycznia roku zakończenia amortyzacji, wynosiłaby 0 zł.

Mając na uwadze powyższe, tj. tezę, iż art. 4 ust. 3 upol odnosi się wyłącznie do kategorii budowli w trakcie amortyzacji, skoro odsyła do wartości stanowiącej podstawę obliczania amortyzacji, którą da się określić wyłącznie dla budowli amortyzowanych, wskazać należy, że również w art. 4 ust. 1 pkt 3 upol ustawodawca w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych nie tylko nie powtórzył nakazu nieuwzględniania odpisów amortyzacyjnych, ale również pominął sformułowanie, że wartość która ma stanowić podstawę opodatkowania dla budowli całkowicie zamortyzowanych to wartość stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku. Z powyższego wywodu jasno wynika, że brak również tego sformułowania w regulacji dot. podstawy opodatkowania budowli zamortyzowanych, ma swoje uzasadnienie logiczne, językowe i systemowe, bowiem budowla całkowicie zamortyzowana, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 3 upol, nie może posiadać wartości stanowiącej podstawę obliczania amortyzacji w tym roku (tj. roku za który podatnik ma zapłacić podatek od nieruchomości), ponieważ nie dokonuje się już odpisów amortyzacyjnych od takiej budowli. Jest to zatem kolejny już z wielu argumentów przedstawionych przez Odwołującego, świadczący o tym, że gdy ustawodawca regulował podstawę opodatkowania dla budowli zamortyzowanych wskazując - *ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego* - to nie miał na myśli wartości stanowiącej podstawę obliczania amortyzacji, niepomniejszonej o odpisy amortyzacyjne, jak w przypadku budowli w trakcie amortyzacji.

Do dnia 31 grudnia 1996 r., kiedy to wprowadzono postanowienie o dacie 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego, ówczesny przepis art. 4 ust. 1 pkt 2 upol brzmiał: *„dla budowli - ich wartość początkowa określona według zasad przewidzianych w odrębnych przepisach dla celów amortyzacji, chociażby były one całkowicie zamortyzowane”*. Po nowelizacji

natomiast ustawodawca pozostawił jedynie określenie wartość, bez dookreślenia, że ma na myśli wartość początkową, chociaż w art. 4 ust. 4 upol nadal posługuje się pojęciem wartości początkowej. **Reguły prawidłowej wykładni nakazują nie nadawać tego samego znaczenia odmiennym pojęciom używanym w tekście prawnym.** W ramach tego samego artykułu 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych ustawodawca raz posługuje się pojęciem wartości, a w innym ustępie pojęciem wartości początkowej, dlatego jeżeli istotnie ustawodawca chciałby w art. 4 ust. 1 pkt 3 upol wskazać, że ma na myśli wartość początkową, to powinien to dookreślić tak jak w ust. 4. W ocenie Wnioskodawcy teza, że data ustalania podstawy opodatkowania na dzień 1 stycznia danego roku, względnie 1 stycznia ostatniego roku zakończenia amortyzacji, oznacza, że wartość początkowa budowli w trakcie kolejnych lat może się zmieniać, jest nieprawidłowa, ponieważ wartość początkowa to wartość niezmienna. Jest to wartość jaką środek trwały ma na początku, przed dokonaniem pierwszego odpisu amortyzacyjnego. Tożsame stanowisko w tym zakresie przyjął **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach w wyroku z dnia 13 lutego 2019 r., sygn. akt: I SA/Ke 3/19: „Z istoty pojęcia wartości początkowej wynika, że jest to wartość przed dokonaniem pierwszego i kolejnych odpisów amortyzacyjnych.”** Zmieniać oczywiście może się wartość środka trwałego i samej budowli, jednak nie oznacza to, że zmienia się wartość początkowa. Wartością początkową jest bowiem m. in. cena zakupu lub koszt wytworzenia. Jeżeli po przyjęciu środka trwałego do korzystania i rozpoczęciu dokonywania odpisów amortyzacyjnych nastąpią zdarzenia mające wpływ na wartość środka trwałego, takie jak jego ulepszenie, odłączenie, przyłączenie, aktualizacja wyceny, itp., to wtedy mamy do czynienia z wartością po ulepszeniu; wartością po odłączeniu; wartością po przyłączeniu; wartością po aktualizacji wyceny, a nie zmodyfikowaną wartością początkową, która jest kategorią niezmienną. Z określenia wartość początkowa wynika również to, że wartość ta z biegiem czasu i dokonywania odpisów amortyzacyjnych zmniejsza się i dąży do zera. Mówimy wtedy o wartości podatkowej środka trwałego, która ulega systematycznemu zmniejszeniu i dąży do zera, kiedy to środek trwały zostaje całkowicie zamortyzowany i zaprzestaje się już dokonywania od niego odpisów amortyzacyjnych. W art. 4 ust. 1 pkt 3 upol ustawodawca odwołał się właśnie do pojęcia wartości podatkowej na gruncie przepisów o podatkach dochodowych. Nie są to zatem wartości odpowiadające wartości początkowej, która jak wyżej wskazano jest wartością niezmienną, co nie oznacza, że wartość środka trwałego nie ulega zmianie w czasie, przy czym wtedy nie jest to już wartość początkowa. Tezę o wartości podatkowej, po pierwsze potwierdza to, że ustawodawca, nie dodał do pojęcia wartość dookreślenia początkowa, a po drugie wprowadził sformułowanie o niepomniejszaniu wartości o odpisy amortyzacyjne. Jeżeli istotnie podstawę opodatkowania miałyby stanowić wartość początkowa to fragment przepisu *niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne* byłby zupełnie zbędny. Jak wyżej wskazano z istoty pojęcia wartości początkowej wynika to, że jest to wartość przed dokonaniem pierwszego i kolejnych odpisów amortyzacyjnych, a zatem niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne. Dlatego w brzmieniu do dnia 31 grudnia 1996 r., ówczesny przepis art. 4 ust. 1 pkt 2 upol, który wprost odwoływał się do pojęcia wartości początkowej nie zawierał sformułowania *niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne*. Natomiast po odejściu od pojęcia wartości początkowej jako podstawy opodatkowania na rzecz wartości podatkowej, czyli wartości na dzień 1 stycznia danego roku, ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie sformułowania *niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne*, tak, aby wartość budowli w trakcie amortyzacji nie zmniejszała się z każdym kolejnym rokiem. Powyższe potwierdza różnicowanie daty ustalania podstawy opodatkowania dla budowli w trakcie amortyzacji i zamortyzowanych. Niekiedy wskazuje się, że ma to związek z zarządzanymi aktualizacjami wyceny środków trwałych, podczas gdy przy takim rozumieniu przepisu aktualizacja wyceny przeprowadzona po zamortyzowaniu budowli nie byłaby uwzględniana przy ustalaniu podstawy opodatkowania, gdyż ustawodawca relewantny dzień oznacza jako 1 stycznia roku zakończeniu amortyzacji, a nie 1 stycznia danego roku, za który ma zostać zapłacony podatek. Gdyby zatem

hipotetycznie przyjąć że ustawodawca w 2019 r. zdecydowałby się na zarządzenie aktualizacji wyceny środków trwałych, to taka aktualizacja nie objęłaby żadnej z już zamortyzowanych budowli, jak również wcześniej zarządzane aktualizacje nie obejmowałyby przykładowo budowli zamortyzowanych przed 1990 rokiem. Poza tym przy przyjęciu, że podstawę opodatkowania stanowi wartość początkowa nie byłoby uzasadnienia dla różnicowania daty ustalenia podstawy opodatkowania, gdyż nawet przy budowlach zamortyzowanych sięgnięcie do wartości z dnia 1 stycznia danego roku, która wynosi 0 zł dla zamortyzowanej budowli i niepomniejszenie o dokonane odpisy amortyzacyjne skutkowałoby tym, że podstawa opodatkowania byłaby taka sama jak dla budowli w trakcie amortyzacji. Natomiast celem nowelizacji było zróżnicowanie podstawy opodatkowania dla budowli w trakcie amortyzacji i zamortyzowanych, odmiennie niż to było przed nowelizacją przepisu. Nadto wskazać należy, że wartość na dzień 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego nigdy nie będzie kwotą 0 zł, a więc nigdy nie dojdzie do faktycznego wyłączenia z opodatkowania budowli całkowicie zamortyzowanej.

Przystępując do odpowiedzi na pytanie postawione w pkt b wskazać należy, że wartość środka trwałego w trakcie amortyzacji podlega pomniejszeniu o dokonywane odpisy amortyzacyjne. Niejednokrotnie zmniejszeniu ulega również wartość rynkowa takiego środka trwałego z uwagi na jego zużycie w trakcie eksploatacji, wiek, postęp techniczny, itp. Ustawodawca jednak w odniesieniu do budowli w trakcie amortyzacji postanowił, że podstawę ich opodatkowania będzie stanowiła wartość z dnia 1 stycznia roku podatkowego, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne. W przypadku budowli w trakcie amortyzacji mamy zatem do czynienia ze stabilizacją w czasie podstawy opodatkowania, bowiem co do zasady odpowiada ona wartości początkowej środka trwałego. Tezę tę potwierdza orzecznictwo sądów administracyjnych, m. in. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 6 listopada 2014 r., sygn. akt: II FSK 491/13: „*Przy opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości przyjmuje się wartość budowli niepomniejszoną o odpisy amortyzacyjne, czyli co do zasady w kolejnych latach wartość tych budowli nie zmienia się w kolejnych latach.*” Kwestia wydaje się jednak wyglądać inaczej w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych, bowiem ustawodawca zdecydował się na wyróżnienie tej kategorii budowli wprowadzając specyficzny i odmienny od budowli w trakcie amortyzacji moment ustalenia wartości budowli, jak również pominął w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych nakaz nieuwzględniania dokonanych odpisów amortyzacyjnych. Pogląd ten potwierdza, wyżej sygnalizowana, wykładnia historyczna przepisów upol dot. ustalania podstawy opodatkowania dla budowli w trakcie amortyzacji oraz zamortyzowanych. Wskazać należy, że do dnia 31 grudnia 1996 r., kiedy to wprowadzono postanowienie o dacie 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego, ówczesny przepis art. 4 ust. 1 pkt 2 upol brzmiał: „*dla budowli - ich wartość początkowa określona według zasad przewidzianych w odrębnych przepisach dla celów amortyzacji, chociażby były one całkowicie zamortyzowane*”.

W trakcie prac sejmowych nad nowelizacją ww. przepisu<sup>1</sup> wskazywano, że wprowadzając w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych pierwotnie obowiązujące regulacje w zakresie budowli zdecydowano się na stałą niewaloryzowaną stawkę podatkową 2% od budowli, w odróżnieniu od stawek dot. gruntów i budynków, gdzie ustawodawca przewidział mechanizmy waloryzacji o współczynnik inflacji, a ostatnio również obniżenie stawek w związku z deflacją. Uzasadniano to tym, że wartość budowli będzie podlegała waloryzacji według zasad dla celów amortyzacji. Sytuacja ta, w ocenie autorów nowelizacji, uległa zmianie w związku z uchwałą Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 maja 1996 r., sygn. akt W.2/96, ustalającą powszechnie obowiązującą wykładnię art. 4 ust. 1 pkt 2 upol sprzed nowelizacji, w myśl której podstawę opodatkowania budowli stanowi ich wartość początkowa

<sup>1</sup> Sprawozdanie Stenograficzne z Posiedzenia Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej nr 93 w dniu 14 listopada 1996 r. z zasobów BIBL. JAGIELLOŃSKA sygnatura 424208 III 0002 (1993-1997), 92-94



odpowiadająca cenie nabycia lub wytworzenia. Autorzy nowelizacji wskazywali, że „Przy takim rozumieniu omawianego przepisu wartość budowli jest stałą wielkością, nie podlegającą przeszacowaniu w związku ze zmianami relacji cen i procesami inflacyjnymi. Konsekwencją jest to, iż podstawę opodatkowania budowli nabytych lub wytworzonych kilkanaście lub kilkadziesiąt lat temu stanowiłaby ich wartość z tego okresu.” Takie rozumienie pierwotnie obowiązującego przepisu wskazywane było również w doktrynie – „Podstawą opodatkowania budowli jest zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych – wartość początkowa, chociażby były one całkowicie zamortyzowane. Taka regulacja wskazuje jednoznacznie, że podstawa opodatkowania jest oderwana od procesów zużycia budowli i stopniowego spadku ich wartości.”<sup>2</sup> Toteż zdecydowano się na odejście od pojęcia wartości brutto (wartości początkowej, tj. wartości bez uwzględniania aktualizacji wyceny oraz odpisów amortyzacyjnych) na rzecz tzw. wartości netto (tj. wartości początkowej uwzględniającej dokonane odpisy amortyzacyjne, która w kolejnych okresach zmniejsza się i na początek danego roku stanowi podstawę do dokonywania odpisów amortyzacyjnych w danym roku<sup>3</sup>).

Treść przepisu sprzed nowelizacji nie pozostawia zatem wątpliwości co do tego, że wartość początkowa stanowiła podstawę opodatkowania zarówno dla budowli w trakcie amortyzacji jak i całkowicie zamortyzowanych. Stanowisko to potwierdził WSA w Krakowie, w powoływanym już wyżej orzeczeniu z dnia 14 września 2010 r., wyjaśniając, że: „Za słusznością stanowiska zaprezentowanego przez Skarżącą, nie może również przemawiać wykładnia historyczna. Analizowany przepis przed nowelizacją obowiązująca od 1 stycznia 1997 r. stanowił, iż podstawę opodatkowania stanowi dla budowli - ich wartość początkowa określona według zasad przewidzianych w odrębnych przepisach dla celów amortyzacji, chociażby były one całkowicie zamortyzowane. Wprowadzona zmiana dotyczy zatem jedynie daty ustalenia wartości związanej z podstawą opodatkowania. Przed dokonaną nowelizacją podstawę opodatkowania budowli całkowicie zamortyzowanych stanowiła jej wartość początkowa. Obecnie podstawę opodatkowania stanowi wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. Nowela nie zmieniła sposobu ustalania wartości podstawy opodatkowania. Obecne brzmienie przepisów wprost przy tym odsyła do przepisów ustaw dotyczących podatków dochodowych, choć wcześniej również pomimo braku wyraźnego stwierdzenia te przepisy były stosowane. Ponadto z treści uzasadnienia projektu ustawy nowelizującej wynika, iż jednym z celów dokonania zmiany było wprowadzenie zasady prowadzącej do uaktualnienia wartości nieruchomości. Wbrew zatem twierdzeniom skargi ustawodawca przewidział mechanizmy pozwalające na zapewnienie realnej podstawy opodatkowania.” Ustawodawca zatem od dnia 1 stycznia 1997 r. postanowił o odmiennym uregulowaniu podstawy opodatkowania dla budowli w trakcie amortyzacji i zamortyzowanych. W miejsce zasady, że podstawę opodatkowania dla budowli stanowi ich wartość początkowa, niezależnie, czy są w trakcie amortyzacji czy zamortyzowane wprowadził zasadę, że dla budowli w trakcie amortyzacji podstawę opodatkowania stanowić będzie wartość stanowiąca podstawę dokonywania odpisów amortyzacyjnych w danym roku podatkowym (wartość na dzień 1 stycznia bez pomniejszania o odpisy amortyzacyjne), natomiast dla budowli zamortyzowanych wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniej amortyzacji, po uwzględnieniu odpisów amortyzacyjnych, bowiem nie został powtórzony nakaz nieuwzględniania wcześniej dokonanych odpisów amortyzacyjnych. Wykładnia historyczna wyżej analizowanego przepisu, jak również cel nowelizacji, jaki przyświecał ustawodawcy, wskazują, że pominięcie sformułowania „niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne” w przypadku budowli zamortyzowanych jest celowym zabiegiem ustawodawcy, bowiem w przeciwnym razie wartość

<sup>2</sup> Etel L. Glosa do uchwały TK z dnia 15.05.1996 r., sygn. akt W.2/95 w Glosa wrzesień 2000 r., strona 26

<sup>3</sup> Uchwała Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15.05.1996 r., sygn. akt W.2/95 oraz glosa Leonarda Etela do tejże uchwały w Glosa wrzesień 2000 r.

budowli w trakcie amortyzacji i zamortyzowanej byłaby taka sama, to znaczy przepis mimo jego zmiany zachowałby treść normatywną sprzed 1 stycznia 1997 r., a wykluczony byłby mechanizm uaktualnienia wartości budowli i zapewnienia realnej podstawy opodatkowania, związanej ze spadkiem wartości budowli w czasie z powodu jej zużycia i postępu technologicznego.

Przyjęcie stanowiska opisanego powyżej, to znaczy uznanie, że podstawa opodatkowania dla budowli w trakcie amortyzacji jest inna niż dla budowli zamortyzowanych jest zgodna z wymogiem prokonstytucyjnej wykładni przepisów prawa podatkowego, czemu dał wyraz Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie w wyroku z dnia 9 stycznia 2014 r., sygn. akt: I SA/Kr 1744/13, w sprawie dotyczącej sporu o wykładnię przepisów upol regulujących podstawę opodatkowania budowli wskazując: *„W ocenie sądu rację miała skarżąca, że niedopuszczalne jest interpretowanie na niekorzyść podatnika nieprecyzyjnych przepisów ustawy podatkowej w części dotyczącej elementów konstrukcyjnych podatku. Takie stanowisko konsekwentnie prezentowane jest przez sądy administracyjne, a przede wszystkim przez Trybunał Konstytucyjny, który wskazuje, że: "(...) zgodnie z wymogami konstytucyjnymi niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatników, a w konsekwencji jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to zgodnie z zasadą in dubio pro tributario należy opowiedzieć się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązującego do świadczeń podatkowych. Tym bardziej za niedopuszczalne uznać trzeba analogiczne stosowanie nieprecyzyjnych przepisów podatkowych czy też rozszerzające stosowanie jednoznacznych przepisów podatkowych, gdyby miało to na celu zwiększenie obowiązków podatkowych”.*

Wreszcie wskazać należy, że podatek od nieruchomości jest podatkiem o charakterze majątkowym, związanym z posiadaniem określonego majątku. Wyłącznie w przypadku budowli wysokość podatku uzależniona jest od wartości tego majątku. Ustawodawca poczynił słuszne założenie, że nowy, czy też nowo nabyty przedmiot opodatkowania wart jest tyle ile wynosiła jego cena nabycia lub koszty wytworzenia. W toku eksploatacji przedmiot ten podlega zużyciu, starzeniu i zazwyczaj spadkowi wartości. Brak uwzględniania tych czynników w podstawie opodatkowania podatkiem od nieruchomości, w szczególności wartości odpisów amortyzacyjnych, uzasadnione jest tym, że wprawdzie na potrzeby podatku od nieruchomości następuje stabilizacja wartości przedmiotu w całym okresie amortyzacji, to jednak rekompensowane to jest podatnikowi na gruncie podatku dochodowego, gdzie podstawę opodatkowania może pomniejszać o wartość odpisów amortyzacyjnych, realnie obniżając należny do zapłaty podatek dochodowy. Natomiast w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych podatnik nie otrzymuje już korzyści w postaci możliwości faktycznego obniżenia podatku dochodowego, dlatego nieuzasadnione byłoby obciążanie go podatkiem od nieruchomości w takiej samej wysokości, jak w okresie, gdy przedmiot opodatkowania podlegał amortyzacji w podatku dochodowym. Podkreślić należy, iż wyznacznikiem wysokości podatku jest wartość budowli. Wskazując, że pozostaje ona niezmienna w czasie i nawet w przypadku całkowitego zamortyzowania budowli, nawet gdy nie jest ona już wykorzystywana, często z przyczyn technicznych i może nie przedstawiać żadnej wartości ekonomicznej, uważanie za słuszne i prawidłowe takiego stanowiska skutkowałoby przyjmowaniem fikcji, że budowla taka nadal jest warta tyle samo co gdy była nowo wybudowana czy zakupiona. Stanowisko to całkowicie abstrahuje od przyczyn nowelizacji przepisu, opisanych powyżej w odwołaniu. Ustawodawca chciał bowiem zastosować mechanizm zmiany wartości budowli w czasie, który uwzględniać będzie jej naturalny spadek wartości w czasie, a przy odmiennej wykładni mechanizm taki zostaje wyłączony. Skoro podatek ma charakter majątkowy, a wyznacznikiem wysokości podatku jest tutaj wartość tego majątku, to racjonalnym jest istnienie mechanizmu uwzględniającego spadek w czasie wartości tego majątku, tak, aby nie doprowadzać do tak paradoksalnej sytuacji, że majątek faktycznie nie przedstawiający już żadnej wartości ekonomicznej

nadal będzie opodatkowany w takiej samej wysokości jak wtedy, gdy był nowy i wykorzystywany, tj. w okresie jego amortyzacji podatkowej.

Rekapitulując, wartość początkowa stanowiła podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości do dnia 31 grudnia 1996 r., zarówno dla budowli w trakcie amortyzacji jak i zamortyzowanych. Nie było zatem żadnych różnic w ustalaniu podstawy opodatkowania dla budowli amortyzowanych i zamortyzowanych. Obecnie, po nowelizacji, wartość budowli ustala się na dzień 1 stycznia danego roku podatkowego. Z uwagi na to, że w podatkach dochodowych wartość stanowiąca podstawę amortyzacji ulega systematycznemu pomniejszeniu, co rok mielibyśmy do czynienia z wartością proporcjonalnie niższą. Dlatego ustawodawca wprowadził postanowienie, że w przypadku budowli w trakcie amortyzacji nie uwzględnia się odpisów amortyzacyjnych. Stąd też zasadą jest wartość z dnia 1 stycznia danego roku, a nie wartość początkowa, natomiast z uwagi na powyższe postanowienie o nieuwzględnianiu odpisów amortyzacyjnych, faktycznie uzyskana wartość odpowiada wartości początkowej. Gdyby podstawę opodatkowania miała stanowić wartość początkowa postanowienie o nieuwzględnianiu odpisów amortyzacyjnych byłoby zupełnie zbędne, ponieważ z istoty pojęcia wartości początkowej wynika, że jest to wartość przed dokonaniem pierwszego i kolejnych odpisów amortyzacyjnych. Jak wyżej wskazano, przed nowelizacją fragment ten był zbędny, ponieważ podstawę opodatkowania stanowiła wartość początkowa. Natomiast po zmianie przepisu i ustalaniu wartości na dzień 1 stycznia danego roku podatkowego, pojawiła się konieczność wprowadzenia sformułowania o nieuwzględnianiu odpisów amortyzacyjnych, aby ustabilizować wartość budowli w czasie jej amortyzacji. Kolejnego argumentu dostarcza redakcja art. 4 ust. 4 upol, gdzie ustawodawca posłużył się wprost pojęciem wartości początkowej w przypadku opodatkowania budowli nabytych po zakończeniu umowy leasingu. Świadczy to o tym, że gdy ustawodawca zamierza odwołać się do wartości początkowej budowli czyni to wprost, posługując się tym pojęciem. Prawdliwość tego stwierdzenia potwierdza analiza przepisów rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” z dnia 20 czerwca 2002 r. (t.j. Dz.U. 2016 poz. 283 – dalej „Zasady techniki prawodawczej”), gdzie w § 10 wskazano, że *Do oznaczenia jednakowych pojęć używa się jednakowych określeń, a różnych pojęć nie oznacza się tymi samymi określeniami.*

**W przepisie wskazano, że dla budowli zamortyzowanych podstawę opodatkowania ustala się na dzień 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. Nie jest to zatem dzień 1 stycznia danego roku podatkowego, za który płaci się podatek, jak w przypadku budowli w trakcie amortyzacji, lecz dzień z ostatniego roku amortyzacji.** Oznacza to, że nawet uwzględniając odpisy amortyzacyjne wartość budowli nigdy nie będzie zerowa. Argumenty przeciwne w tym zakresie są niemożliwe i sprzeczne z logiką, gdyż nie ma takiej możliwości by budowla w roku, w którym została zakończona amortyzacja na dzień 1 stycznia tego roku przedstawiała wartość 0 zł. Gdyby istotnie chcieć nie uwzględniać odpisów amortyzacyjnych, jak w przypadku budowli w trakcie amortyzacji, nie trzeba by sięgać do wartości z roku zakończenia amortyzacji, ponieważ sięgnięcie do wartości z bieżącego roku, która w przypadku zamortyzowanych budowli wynosi zero i nie uwzględnienie odpisów amortyzacyjnych prowadziłyby do osiągnięcia takiej samej wartości jak w przypadku budowli w trakcie amortyzacji. W takim przypadku nowelizacja przepisu i wprowadzenie różnych zasad ustalania podstawy opodatkowania dla budowli amortyzowanych i zamortyzowanych również byłoby bezcelowe, a nowelizacja w gruncie rzeczy niczego by nie zmieniła, ponieważ budowle niezależnie od faktu ich amortyzowania, byłyby opodatkowane w jednakowy sposób, jak to miało miejsce do dnia 31 grudnia 1996 r. Ponadto analizując składnię i gramatykę przepisu art. 4 ust. 1 pkt 3 upol, wskazać należy, że ustawodawca wyróżnił jako przedmiot opodatkowania kategorie *budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej*. W ramach tej kategorii wyróżnił podkategorie budowle w trakcie amortyzacji i zamortyzowane. Nieprawidłowe jest użycie myślników po słowach *ust. 4-6* oraz *zamortyzowanych*, ponieważ te fragmenty tekstu powinny być oddzielone

przecinkiem. Aby nakaz nieuwzględniania odpisów amortyzacyjnych miał odnosić się również do budowli całkowicie zamortyzowanych, ten fragment przepisu powinien znajdować się na końcu jednostki redakcyjnej i brzmieć:

*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 - **niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne**.*

Poprzez umieszczenie frazy *niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne* na końcu jednostki redakcyjnej, uzyskano by rezultat w postaci nakazu nieuwzględniania odpisów amortyzacyjnych zarówno w przypadku budowli w trakcie amortyzacji jak i zamortyzowanych. Na prawidłowość takiej redakcji wskazuje § 56 ust. 1 Zasad techniki prawodawczej, stanowiący że wyliczenie może kończyć się częścią wspólną, odnoszącą się do wszystkich punktów wyliczenia. Natomiast umieszczenie tego fragmentu przepisu zaraz po budowlach w trakcie amortyzacji, a przed fragmentem dotyczącym opodatkowania budowli zamortyzowanych, skutkuje tym, że fragment *niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne* odnosi się wyłącznie do kategorii budowli w trakcie amortyzacji. Co więcej, przy takim zredagowaniu przepisu jak wskazany powyżej, nie byłoby żadnych wątpliwości, że dla budowli zamortyzowanych również chodzi o wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, która stanowi podstawę amortyzacji. Powyższe potwierdza analiza innych przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, regulujących podatek od nieruchomości. Przykładowo w art. 1a ust. 2a pkt 4 upol, zastrzeżenie dotyczące związania gruntów z prowadzeniem działalności gospodarczej umieszczono po myślniku na końcu pkt 4, tak aby sformułowanie to odnosiło się do wszystkich liter wyliczenia (tj. a-c). Tak samo w art. 1a ust. 3 upol, aby wskazać że wymóg określonego oznaczenia gruntu dla celów podatku od nieruchomości musi wynikać z ewidencji gruntów i budynków, dla każdego z rodzaju gruntów wyliczonych w pkt 1-8, odpowiednie sformułowanie umieszczono na końcu, po wyliczeniu rodzajów gruntu. Element wspólny dla wszystkich elementów wyliczenia powinien zatem znajdować się na końcu wyliczenia, a w obecnej redakcji art. 4 ust. 1 pkt 3 upol znajduje się po budowlach w trakcie amortyzacji, a przed budowłami zamortyzowanymi. W przypadku budowli w trakcie amortyzacji ustawodawca charakteryzuje wartość jako tą, która stanowi podstawę obliczania amortyzacji. Natomiast w przypadku budowli zamortyzowanych wskazuje krótko na wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. Jest to sformułowanie słuszne i logiczne, gdyż dla budowli zamortyzowanej nie można określić wartości stanowiącej podstawę obliczania amortyzacji, gdyż budowla taka nie podlega już amortyzacji. Jest to kolejny argument wynikający z wykładni językowej potwierdzający, że podstawą opodatkowania dla budowli zamortyzowanych nie jest wartość stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji, a więc nie może nią być choćby pośrednio przez odwołanie się do przepisów ustaw o podatkach dochodowych, wartość początkowa, od której dokonuje się odpisów amortyzacyjnych.

Przedstawiając argumenty przemawiające za tym, że sformułowanie *niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne*, nie odnosi się do budowli zamortyzowanych powołać należy wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach do sygn. akt I SA/Ke 3/19, gdzie Sąd wskazał, że „*Ponadto trafna wydaje się uwaga skarżącej uczyniona w piśmie procesowym z 28 stycznia 2019 r., odnosząca się do składni i gramatyki przepisu art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Spółka podnosiła, że aby nakaz nieuwzględniania odpisów amortyzacyjnych miał odnosić się również do budowli całkowicie zamortyzowanych fragment przepisu - "niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne" - winien znajdować się na końcu jednostki redakcyjnej. Natomiast umieszczenie tego fragmentu zaraz po budowlach w trakcie amortyzacji, a przed fragmentem dotyczącym opodatkowania budowli*

zamortyzowanych, skutkuje tym, że odnosi wyłącznie do kategorii budowli w trakcie amortyzacji. Powyższe stanowisko, jak zauważa skarżąca potwierdza również analiza innego przepisu u.p.o.l. tj. art. 4 ust. 1 pkt 3. Sąd odwołując się do redakcji interpretowanego przepisu zwraca uwagę, że każda podkategoria budowli związanej z prowadzoną działalnością gospodarczą ma w tym przepisie przypisany precyzyjny opis. I tak w odniesieniu do budowli całkowicie zamortyzowanych, ustawodawca zawarł krótki i jednoznaczny opis po przecinku: „...a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych – ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego”. I nic więcej nie można wyczytać z treści ww. przepisu. Natomiast zamieszczone przed przecinkiem, sformułowanie „niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne” odnosi się do innej podkategorii budowli, a mianowicie budowli będącej w trakcie amortyzacji w danym roku podatkowym.”

Stosując normę prawa należy dokonać jej prawidłowej wykładni a nie oceniać tą normę prawną przez kryterium odpowiedniej wysokości podatku, a więc kryterium zapewnienia wpływów do budżetu organu podatkowego. Ocenę regulacji prawnych pod tym kątem dokonuje ustawodawca i ma ona wpływ na planowanie zmian w przepisach podatkowych, natomiast w żadnym razie nie może mieć wpływu na wykładnię i stosowanie normy prawnej. Tego rodzaju podejście skrytykował WSA w Warszawie w powoływanym już wyżej wyroku z dnia 17 kwietnia 2019 r., sygn. akt III SA/Wa 1905/18, wskazując: „Końcowo Sąd podkreśla, iż dostrzega, że w założeniach przyświecającym projektodawcom przedmiotowej nowelizacji komentowanego przepisu – na co zwraca uwagę Organ – wyjaśniono, że wartość, o której mowa w art 24b ust. 3 ustawy o CIT "jest wartością brutto, nie pomniejszoną o dokonane odpisy amortyzacyjne. Wartość ta uwzględnia jednakże zwiększenie wynikające z ulepszenia środka trwałego", to jednak stanowisko takie nie znajduje oparcia w przyjętym przez ustawodawcę brzmieniu komentowanego przepisu oraz jest sprzeczne zarówno z regułami wykładni językowej, jako punktu wyjścia dla wszelkiej wykładni prawa, jak i wykładni systemowej.” Źródłem normy prawa podatkowego nie jest bowiem zamysł ustawodawcy czy cel, który chciał osiągnąć wprowadzając określony przepis, lecz źródłem prawa jest ustawa podatkowa, a więc treść normy prawnej w niej zapisana. O wysokości podatku rozstrzyga zatem to co napisał ustawodawca w ustawie podatkowej, a nie to co chciał napisać, dlatego odwoływanie się do wyimaginowanej woli ustawodawcy i kryterium odpowiedniej wysokości podatku jako wpływu do budżetu gminy, nie może stanowić uzasadnienia dla obciążania podatnika podatkiem w wyższej wysokości niż wynika to z treści przepisu i zastosowanych metod jego wykładni.

W przedmiocie braku możliwości dokonywania korekty unormowań podatkowych w drodze wykładni prawa, wypowiedział się również Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: "NSA") w wyroku z dnia 20 października 2016 r., sygn. akt: II FSK 1582/16. W uzasadnieniu powyższego wyroku NSA stwierdził, iż jeżeli przepis jest jednoznaczny, to bezpodstawne jest odwoływanie się do reguł wykładni innych, niż literalna. Takie samo stanowisko przedstawił NSA w wyroku z dnia 26 sierpnia 2016 r., sygn. akt: II FSK 1894/15. Zdaniem NSA „prawo podatkowe to w większości normy o charakterze ingerencyjnym, które pozbawiają podatników własności środków pieniężnych. Odstępowanie od dosłownego brzmienia przepisów i doszukiwanie się w nich drugiego dna prowadzić by mogło to nieprzewidywalnych – niebezpiecznych – skutków. Dlatego w doktrynie (por. B. Brzeziński, Podstawy wykładni prawa podatkowego, Gdańsk 2008; M. Zieliński, Wyznaczniki reguł wykładni prawa, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny, 1998 r. z 4, str. 17-18) wskazuje się, że odstępstwo od rezultatów wykładni językowej jest wykluczone m.in. w przypadku, gdyby wykładnia inna niż językowa była niekorzystna dla podatnika.” W dalszej części uzasadnienia NSA wyjaśnił, że „Ignorowanie zwolnień podatkowych zawsze jest dla podatnika niekorzystne bowiem zwiększa wysokość jego zobowiązań podatkowych. Również polskie ustawy nie wskazują kolejności stosowania dyrektyw wykładni – żaden przepis nie stanowi, że wykładnia celowościowa ma pierwszeństwo przed literalną. Ta materia stanowi

*dorobek doktryny prawa(...)*" W ocenie NSA nawet jeżeli organ lub sąd, uznałyby, że ustawodawca bezpodstawnie pozostawił dany rodzaj przychodów wolny od podatku, to nie mogą "zmieniać" treści ustawy poprzez interpretacje indywidualne. Orzecznictwo i doktryna mogą w tym zakresie jedynie postulować zmiany *de lege ferenda*. Podobne stanowisko zajął NSA w uzasadnieniu wyroku z dnia 17 lutego 2016 r., sygn. akt: II FSK 3585/13, wskazując, że nie można zaakceptować sytuacji, w której w celu zapewnienia szczelności systemu podatkowego organy podatkowe w drodze wykładni prawa dokonują za ustawodawcę korekty unormowań podatkowych. Działania takie – zgodnie z art. 217 Konstytucji RP – należą do sfery wyłącznej kompetencji ustawodawcy, a nie organów podatkowych czy sądów administracyjnych.

Mając na uwadze powyższe, tj. tezę, iż art. 4 ust. 3 upol odnosi się wyłącznie do kategorii budowli w trakcie amortyzacji, skoro odsyła do wartości stanowiącej podstawę obliczania amortyzacji, którą da się określić wyłącznie dla budowli amortyzowanych, wskazać należy, że również w art. 4 ust. 1 pkt 3 upol ustawodawca w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych nie tylko nie powtórzył nakazu nieuwzględniania odpisów amortyzacyjnych, ale również pominął sformułowanie, że wartość która ma stanowić podstawę opodatkowania dla budowli całkowicie zamortyzowanych to wartość stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku. Z powyższego wywodu jasno wynika, że brak również tego sformułowania w regulacji dot. podstawy opodatkowania budowli zamortyzowanych, ma swoje uzasadnienie logiczne, językowe i systemowe, bowiem budowla całkowicie zamortyzowana, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 3 upol, nie może posiadać wartości stanowiącej podstawę obliczania amortyzacji w tym roku (tj. roku za który podatnik ma zapłacić podatek od nieruchomości), ponieważ nie dokonuje się już odpisów amortyzacyjnych od takiej budowli. Jest to zatem kolejny już z wielu argumentów przedstawionych przez Wnioskodawcę, świadczący o tym, że gdy ustawodawca regulował podstawę opodatkowania dla budowli zamortyzowanych wskazując - *ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego* – to nie miał na myśli wartości stanowiącej podstawę obliczania amortyzacji, niepomniejszonej o odpisy amortyzacyjne, jak w przypadku budowli w trakcie amortyzacji.

**Wreszcie stanowisko prezentowane przez Wnioskodawcę potwierdził Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach w wyroku z dnia 13 lutego 2019 r., sygn. akt: I SA/Ke 3/19,** wskazując: *„Porównując obecne brzmienie art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. z jego uprzednim brzmieniem przed nowelizacją, wskazać należy, że ustawodawca odstąpił od obowiązującej zasady, iż podstawę opodatkowania dla budowli stanowi ich wartość początkowa, niezależnie czy są one w trakcie amortyzacji czy zamortyzowane. Niewątpliwie wprowadził odrębne zasady odnoszące się do w/w podkategorii budowli. Pominięcie czy też nie powtórzenie w przypadku budowli zamortyzowanych sformułowania "niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne" jest celowym zabiegiem ustawodawcy, gdyż w przeciwnym razie wartość budowli w trakcie amortyzacji i zamortyzowanych byłaby taka sama, a przepis mimo jego zmiany zachowałby treść normatywną sprzed 1 stycznia 1997 r. Dlatego ma rację skarżąca, że dla budowli zamortyzowanych podstawę opodatkowania będzie stanowiła wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniej amortyzacji, po uwzględnieniu odpisów amortyzacyjnych. Ustawodawca nie wprowadził bowiem nakazu nieuwzględniania wcześniej dokonanych odpisów amortyzacyjnych. Jednocześnie, nie bez przyczyny skarżąca wskazuje, że wykluczony byłby mechanizm uaktualnienia wartości budowli i zapewnienia realnej podstawy opodatkowania powiązanej ze spadkiem wartości budowli w czasie z powodu jej zużycia i postępu technologicznego.”*

Wskazać również należy na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego z dnia 29 kwietnia 2019 r., znak: w której organ w pełni podzielił stanowisko zaprezentowane ww. wyroku WSA w Kielcach, wskazując, iż: *„Nie ulega wątpliwości, że sytuacja przedstawiona we wniosku o stwierdzenie nadpłaty będzie dotyczyła właśnie budowli związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej, która nie będzie podlegała amortyzacji. Ustawodawca w art. 4*

ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w ramach kategorii budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej wyróżnił podkategorie budowli w trakcie amortyzacji i zamortyzowane. W odniesieniu do tych dwóch podkategorii budowli, ustawodawca w sposób jasny i precyzyjny, jednakże odmienny dla każdej z nich, określił sposób w jaki należy określić ich wartość stanowiącą podstawę opodatkowania. Wyodrębnienie tych podkategorii budowli i ich opis zawarty w treści ww. przepisu, ma niewątpliwie wpływ na wysokość podatku, inaczej by ustawodawca tak nie postanowił. W odniesieniu do budowli w trakcie amortyzacji, ustawodawca postanowił jednoznacznie, że podstawę ich opodatkowania będzie stanowiła wartość z dnia 1 stycznia roku podatkowego, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne. Taki sposób sformułowania art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych świadczy o stabilizacji w czasie podstawy opodatkowania, bowiem co do zasady odpowiada ona wartości początkowej środka trwałego. W odniesieniu zaś do budowli całkowicie zamortyzowanych ustawodawca również jednoznacznie przyjął, że podstawą opodatkowania będzie ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. Ustawodawca zdecydował się na wyróżnienie tej podkategorii budowli wprowadzając specyficzny i odmienny od budowli w trakcie amortyzacji moment ustalenia wartości budowli, jak również pominął w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych nakaz nieuwzględniania dokonanych odpisów amortyzacyjnych. W istocie bowiem gdyby przyjąć tak jak organ, że nie należałoby uwzględniać odpisów amortyzacyjnych przy tej kategorii budowli, to postanowienie o nieuwzględnianiu odpisów amortyzacyjnych przy budowli w trakcie amortyzacji, byłoby zupełnie zbędne. Stąd też prawidłowe jest stanowisko pełnomocnika spółki, że w przypadku takich budowli zasadą jest wartość z dnia 1 stycznia danego roku, a nie wartość początkowa, ponieważ ze względu na powyższe postanowienie o nieuwzględnianiu odpisów amortyzacyjnych, faktycznie uzyskana wartość odpowiadałaby wartości początkowej. Z istoty pojęcia wartości początkowej wynika, że jest to wartość przed dokonaniem pierwszego i kolejnych odpisów amortyzacyjnych. Zauważyć należy, że ustawodawca w treści art. 4 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, nie użył pojęcia "wartość początkowa". Ponadto, jak zwrócił uwagę, Sąd w cytowanym wyroku, odwołując się do redakcji interpretowanego przepisu każda podkategoria budowli związanej z prowadzoną działalnością gospodarczą ma w tym przepisie przypisany precyzyjny opis. I tak w odniesieniu do budowli całkowicie zamortyzowanych, ustawodawca zawarł krótki i jednoznaczny opis po przecinku: "...a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych - ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego". I nic więcej, zdaniem Sądu, nie można wyczytać z treści ww. przepisu. Natomiast zamieszczone przed przecinkiem, sformułowanie "niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne" odnosi się do innej podkategorii budowli, a mianowicie budowli będącej w trakcie amortyzacji w danym roku podatkowym."

Stanowisko prezentowane w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach do sygn. akt I SA/Ke 3/19 zostało podzielone również przez Samorządowe Kolegium Odwoławcze w w decyzji z dnia 20 maja 2019 r., znak: , w której Organ wskazał, że: „jak się wydaje wprowadzono zasadę, że dla budowli w trakcie amortyzacji podstawę opodatkowania stanowić będzie wartość stanowiąca podstawę dokonywania odpisów amortyzacyjnych w danym roku podatkowym – wartość na dzień 01 stycznia bez pomniejszenia o odpisy amortyzacyjne (zatem wartość początkowa), natomiast dla budowli zamortyzowanych wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniej amortyzacji. W przypadku drugiej z wyróżnionych kategorii budowli nie został jednak powtórzony nakaz nieuwzględnienia wcześniej dokonanych odpisów amortyzacyjnych.”

Warto przytoczyć również dalszą część uzasadnienia powyższej decyzji Samorządowego Kolegium Odwoławczego w : „Kolegium w składzie orzekającym w niniejszej sprawie skłania się uznać, iż pominięcie nakazu nieuwzględnienia uwzględnienia odpisów amortyzacyjnych w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych (nie powtórzenie tego zwrotu w znowelizowanej treści przepisu – co zostało już wcześniej wskazane) jest celowym zabiegiem ustawodawcy, gdyż w przeciwnym razie

*wartość budowli w trakcie amortyzacji i zamortyzowanych byłaby taka sama, a przepis mimo jego zmiany zachowałby treść normatywną sprzed 1 stycznia 1997 r."*

Powyższe świadczy o tym, że coraz więcej organów dostrzega wątpliwości co do wykładni art. 4 ust 1 pkt 3 upol, w zakresie opodatkowania budowli całkowicie zamortyzowanych. Mając na względzie powyższe wykładnia przedmiotowego przepisu zaprezentowana w niniejszym wniosku jest prawidłowa.

Nadto, stosownie do art. 14b § 4 Ordynacji podatkowej, Wnioskodawca oświadcza, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego.



### Interpretacja indywidualna

Prezydent Miasta Łomża działając na podstawie art. 14j § 1 i § 3 w zw. z art. 14b oraz 14 c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.) po rozpatrzeniu wniosku

reprezentowanego przez radcę prawnego w sprawie wydania indywidualnej interpretacji w zakresie podatku od nieruchomości dotyczącej kwestii:

Czy podstawę opodatkowania dla budowli całkowicie zamortyzowanych będzie stanowiła ich wartość, ustalona na dzień 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego, uwzględniająca dotychczas poczynione odpisy amortyzacyjne od tychże budowli zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych?

**stwierdza, że stanowisko podatnika przedstawione we wniosku jest nieprawidłowe.**

### Uzasadnienie

W dniu 26 sierpnia 2019 r. do Urzędu Miejskiego w Łomży wpłynął wniosek reprezentowanego przez radcę prawnego o udzielenie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa w indywidualnej sprawie, która dotyczy przepisów art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.).

### **We wniosku przedstawiono następujący przyszły stan faktyczny:**

Wnioskodawca jest przedsiębiorcą prowadzącym działalność gospodarczą w zakresie przemysłu spożywczego. W jego posiadaniu znajdują się nieruchomości położone na terenie Miasta Łomża. Spółka jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, zobowiązanym do prowadzenia ksiąg rachunkowych, a posiadane środki trwałe stanowiące jednocześnie przedmioty opodatkowania budowli w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych amortyzuje podatkowo dokonując od nich odpisów amortyzacyjnych.

Posiadane przez Wnioskodawcę budowle z biegiem czasu zostają zamortyzowane w całości, w związku z czym Spółka przestaje dokonywać od nich odpisów amortyzacyjnych.

### **Stanowisko podatnika.**

Zdaniem Wnioskodawcy podstawę opodatkowania dla budowli całkowicie zamortyzowanych będzie stanowiła ich wartość ustalona na dzień 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego, z jednoczesnym uwzględnieniem dotychczas poczynionych odpisów amortyzacyjnych od tychże budowli.

Uzasadniając swoje stanowisko Wnioskodawca odwołuje się do treści art. 4 ust. 1 pkt. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm., zwana dalej „u.p.o.l.”). Spółka wskazuje, iż w przypadku budowli zamortyzowanych podstawę opodatkowania stanowi wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniej amortyzacji, po uwzględnieniu odpisów amortyzacyjnych bowiem Ustawodawca nie powtórzył nakazu nieuwzględniania wcześniej dokonanych odpisów amortyzacyjnych jak w przypadku budowli w trakcie amortyzacji.

Wskazano ponadto, iż wartość o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. nie stanowi wartości początkowej budowli. Wnioskodawca podkreśla, że do dnia 31 grudnia 1996 r. podstawę opodatkowania budowli stanowiła „wartość początkowa określana wg zasad przewidzianych w odrębnych przepisach dla celów amortyzacji, chociażby były one całkowicie zamortyzowane” (art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.). Po nowelizacji, w treści obecnie obowiązującego art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Ustawodawca pozostawił określenie wartość bez dookreślenia, że ma na myśli wartość początkową. Dodatkowo wprowadzono sformułowanie o niepominięszaniu wartości o odpisy amortyzacyjne, które byłoby zbędne jeśli podstawę opodatkowania miała stanowić wartość początkowa. Odwołując się do przebiegu prac sejmowych nad nowelizacją ówczesnego art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Spółka stoi na stanowisku, że Ustawodawca postanowił o odmiennym uregulowaniu podstawy opodatkowania dla budowli w trakcie amortyzacji i zamortyzowanych. Zdaniem Wnioskodawcy wykładnia historyczna w/w przepisu jak i cel nowelizacji wskazują, że pominięcie sformułowania „niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne” w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych jest celowym zabiegiem Ustawodawcy bowiem w przeciwnym razie wartość budowli w trakcie amortyzacji i zamortyzowanej byłaby taka sama, to znaczy przepis pomimo jego zmiany zachowałby treść normatywną sprzed 1 stycznia 1997 r.

### **Stanowisko organu podatkowego.**

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

Stosownie do art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Kwestię podstawy opodatkowania budowli podlegających amortyzacji precyzuje art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. zgodnie z którym stanowi ją wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepominięszona o odpisy amortyzacyjne,

a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych – ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.

Wobec bezpośredniego odesłania do przepisów o podatkach dochodowych należy wskazać, że zastosowanie w przedmiotowej sprawie będzie miała ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 865 ze zm.). Art. 16f tejże ustawy stanowi, że podatnicy dokonują odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych, zaś art. 16g w/w ustawy precyzuje sposób ustalenia tej wartości. Z przepisów tych jednoznacznie wynika, że wartością o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. jest wartość początkowa środka trwałego. Jest to stanowisko ugruntowane zarówno w doktrynie jak i orzecznictwie - „za podstawę opodatkowania budowli należy uważać wartość początkową, stanowiącą podstawę do dokonywania odpisów amortyzacyjnych, ustaloną na dzień 1 stycznia roku podatkowego” (L. Etel, Podatek od Nieruchomości. Komentarz Wolters Kluwer Polska S.A. 2012 ). Użycie na potrzeby podatku od nieruchomości zwrotu wartość w danym roku podatkowym ma znaczenie z tego względu, że wartość początkowa ustalona na podstawie przepisów o podatku dochodowym może być w poszczególnych latach różna z uwagi na przymusową aktualizację wartości początkowej środków trwałych.

Takie stanowisko przyjął również Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku w wyroku z dnia 21 sierpnia 2012 r. sygn. akt I SA/Gd 689/12 zgodnie z którym podstawą opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości jest co do zasady jej wartość początkowa, figurująca w księgach podatkowych podatnika, stanowiąca podstawę naliczania amortyzacji dla celów podatkowych, bez uwzględniania odpisów amortyzacyjnych. W kolejnych latach trwania obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości wartość ta nie jest pomniejszana o dokonywane odpisy amortyzacyjne, czyli pozostaje taka sama w momencie, gdy budowla została całkowicie zamortyzowana a jej wartość w księgach podatkowych wynosi zero.

Art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w zakresie pojęcia „wartość” odsyła do jej rozumienia w przepisach o podatkach dochodowych co oznacza, że sam nie tworzy normy prawnopodatkowej w odniesieniu do podstawy opodatkowania budowli, ale wskazuje pewien określony stan faktyczny „wartość budowli” od którego należy naliczyć podatek. Jednocześnie przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie dopuszczają możliwości odrębnego ustalania zarówno przez organ podatkowy jak i podatnika wartości początkowej środków trwałych dla celów podatku od nieruchomości. W przypadku budowli, od których dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, podstawą opodatkowania jest wartość początkowa budowli, stanowiąca podstawę dla celów amortyzacji podatkowej (Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 lipca 2018 r. sygn. akt II FSK 1772/16).

W ocenie organu podatkowego brak jest podstaw dla twierdzenia, że zasady ustalania podstawy opodatkowania dla budowli amortyzowanych i zamortyzowanych uległy radykalnej zmianie po dniu 1 stycznia 1997 r. Przeredagowanie art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. nie może prowadzić do wniosku, że od początku 1997 r. umożliwiono pomniejszanie wartości budowli całkowicie zamortyzowanej o dokonane odpisy amortyzacyjne. Również wykładnia literalna i systemowa powołanego przepisu pozwala stwierdzić, iż w odniesieniu do budowli całkowicie zamortyzowanych Ustawodawca przyjmuje tożsame zasady ustalania podstawy opodatkowania modyfikując jedynie dzień, na który powinno to mieć miejsce. Wyniki tychże wykładni wzmacniają rezultaty uzyskane przy pomocy reguł funkcjonalnych, co nie stoi w sprzeczności z powołaną przez Wnioskodawcę zasadą in dubio pro tributario. Wykładnia funkcjonalna nie modyfikuje bowiem wyników wykładni językowej i systemowej na niekorzyść podatnika, a jedynie stanowi potwierdzenie prawidłowości rezultatu tych metod wykładni (R. Dowgier, Podstawa opodatkowania budowli zamortyzowanych, Glosa do wyroku WSA w Kielcach z dnia 13 lutego 2019 r. I SA/Ke 3/19, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych nr 8/2019).

Odnosząc się do kwestii odwołania do przebiegu prac sejmowych nad nowelizacją ówczesnego art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. należy wskazać, iż Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w wyroku z dnia 11 lipca 2019 r. sygn. akt I SA/GI 701/19 zaznaczył, że źródłem informacji o prawie i punktem odniesienia dla wykładni celowościowej jest tekst ustawy. Sąd podkreślił, iż wspierając się autorytetem nauki prawa podatkowego godzi się zauważyć, że sięganie do materiałów z procesu legislacyjnego nie jest praktyką godną polecenia. Ponadto, nie można zaakceptować stanowiska, zgodnie z którym stabilizacja wartości budowli w całym okresie amortyzacji rekompensowana jest podatnikowi na gruncie podatku dochodowego, gdzie podstawę opodatkowania może pomniejszyć o wartość odpisów amortyzacyjnych obniżając należny do zapłaty podatek dochodowy. Poszczególne podatki tworzące system podatkowy państwa służą różnym celom, do realizacji których dostosowana jest regulacja prawna zawarta w odrębnych ustawach podatkowych. Jak zauważył Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach we wspomnianym powyżej wyroku, zestawienie przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o podatku dochodowym od osób prawnych nie ma żadnych normatywnych podstaw.

Zasady opodatkowania budowli całkowicie zamortyzowanych były również przedmiotem trafnej analizy Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie w wyroku z dnia 21 lutego 2019 r. sygn. akt I SA/Rz 1222/18. Zgodnie z przedmiotowym orzeczeniem, art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. ustanawia ogólną zasadę, że wartością budowli stanowiącą podstawę opodatkowania jest jej wartość ustalana na podstawie przepisów o podatkach dochodowych niepomniejszona o wartość dokonanych odpisów amortyzacyjnych. Zasada ta ma odniesienie zarówno do okresu kiedy te odpisy są dokonywane czyli dana budowla jest amortyzowana, jak również dla okresu, gdy już amortyzowana nie jest. Powyższy przepis dokonuje dookreślenia zasady obliczenia wartości budowli dla celów podatku od nieruchomości wskazując, że w okresie gdy jest ona amortyzowana jest to wartość na dzień 1 stycznia roku podatkowego w którym dokonuje się amortyzacji. Zasada ta nie miałaby zastosowania do okresu, gdy amortyzacja nie jest już dokonywana. Dlatego zbiorczo określono zasadę dla wszystkich tych lat przyjmując, że w takim przypadku jest to wartość ustalona dla ostatniego roku w którym dokonano amortyzacji.

Reasumując, po zakończeniu dokonywania odpisów amortyzacyjnych podstawa opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości jest identyczna, jak w trakcie amortyzowania – stanowi ją wartość rozumiana jako podstawa obliczania amortyzacji z 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. Ustawodawca wyróżnił wśród wartości budowli podlegających amortyzacji obiekty całkowicie zamortyzowane po to, aby utrwalić rok podatkowy na który ustala się stosowną wartość budowli. Tym samym nie można uznać, że w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych celowo pominięto nakaz nieuwzględniania dokonywanych odpisów amortyzacyjnych. Jak wskazuje Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie w wyroku z dnia 14 września 2010 r. sygn. akt I SA/Kr 845/10 wartość ustalona zgodnie z przepisami o podatkach dochodowych dotyczy zarówno budowli podlegających amortyzacji jak i całkowicie zamortyzowanych. Wprowadzona zmiana dotyczy jedynie daty ustalenia wartości związanej z podstawą opodatkowania, nowela natomiast nie zmieniła sposobu ustalania wartości podstawy opodatkowania.

Zasady ustalania podstawy opodatkowania dla budowli są precyzyjne, określa je cała jednostka redakcyjna art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. i nie istnieją podstawy do interpretowania jej poszczególnych elementów w oderwaniu od kontekstu wynikającego z systematyki całego przepisu. Wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych jest tą samą wartością, o której mowa w początkowej części przepisu, a więc wartością początkową niepomniejszoną o dokonane odpisy amortyzacyjne.

Wobec powyższego, w opisanym stanie faktycznym, stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku należy uznać za nieprawidłowe.

Interpretacja dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego. Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe postępowanie jest przedmiotem skargi w terminie 30 dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1302 ze zm.).

PREZYDENT MIASTA

dr Mariusz Chrzanowski

