

- **podstawa opodatkowania budowli – jak ustalić wartość, której nie znamy?, Daniel Panek (Crido)**

### **Wyrok NSA z 9 lutego 2023 r., III FSK 1042/22**

**Wobec okoliczności, że nakłady na wzniesienie spornych budowli poczynił dzierżawca, prawidłowo WSA zaaprobował stanowisko organów podatkowych co do ustalenia wartości początkowej tych budowli w oparciu o rejestr środków trwałych podmiotu, który dokonywał amortyzacji tych budowli.**

### **Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku**

W niniejszej sprawie, z uwagi na sformułowane zarzuty skargi kasacyjnej wyjaśnienia wymaga także to, w jaki sposób podatnik (wyzierżawiający) ma określić podstawę opodatkowania budowli - w sytuacji, gdy dzierżawca (niebędący podatnikiem) ponosi nakłady na budowę nowej budowli. Nakłady te nie stanowią środków trwałych Skarżącego, ani też nie zwiększają wartości środków trwałych przez niego posiadanych, gdyż zgodnie z przepisami ustaw o podatkach dochodowych, nakłady te będą kwalifikowane, jako budowle wybudowane na cudzym gruncie, których amortyzacji podatkowej dokonywać może dzierżawca.

Pokreślić należy, że art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w obowiązującym brzmieniu jest jasny i nie powinien budzić wątpliwości. Ustawodawca w treści przepisów w sposób precyzyjny określa, że 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.

Użyte przez ustawodawcę w art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. określenie "wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego" oznacza, że chodzi tu o wartość ustaloną dla dokonania odpisów amortyzacyjnych na potrzeby podatkowe, która określają jednolicie bez względu na status prawny podatnika: ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.

Skoro w zakresie pojęcia "wartość" przepis ten odsyła do jej rozumienia w przepisach o podatkach dochodowych, oznacza to, że sam nie tworzy normy prawnopodatkowej w odniesieniu do podstawy opodatkowania budowli, ale - jak podkreślił Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 25 listopada 2010 r., FSK 1229/09, wskazuje pewien określony stan faktyczny "wartość budowli", od którego należy obliczyć podatek.

Wskazać należy, że przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie dopuszczają możliwości odrębnego - (innego) niż wskazany powyżej sposób - 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 (por. wyrok WSA w Gliwicach, I SA/Gl 619/10).

Z treści przytoczonego przepisu art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. należy wyprowadzić wniosek, że podatnik nie może – wedle własnego uznania - ustalać podstawy opodatkowania, ponieważ stanowiłoby to obejście prawa w tym zakresie. Należy też zauważyć, że w analizowanym przepisie ustawodawca nie mówi nic o tym, z "czyich ksiąg rachunkowych" wynika wartość początkowa budowli oraz o tym, kto dokonuje amortyzacji. Przepis wskazuje jedynie na sposób

obliczenia podatku od nieruchomości od budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, od których dokonywane są odpisy amortyzacyjne. Brzmienie art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. dowodzi, że opisany w nim sposób ustalenia podstawy opodatkowania budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, stanowiącej podstawę obliczenia amortyzacji w roku podatkowym nie pomniejsza o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych – ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego stosuje się do podatnika nawet wówczas, gdy nie jest on podmiotem dokonującym amortyzacji budowli (por. wyrok NSA z dnia 13 października 2017r. sygn. akt: II FSK 2552/15). Ponadto, jak już stwierdzono powyżej, przepis art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. odnosi się do "wartości, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych". Ten wywód zaś prowadzi do wniosku, że wartości tej nie należy ustalać na podstawie ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. Innymi słowy, jeśli budowla jest "amortyzowana podatkowo", jej wartość dla celów podatku od nieruchomości ustala się na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

Nieprawidłowe przy tym pozostaje stanowisko autora skargi kasacyjnej, że wartości ulepszeń budowli (dróg i placów) dokonane przez dzierżawcę, traktowane jako inwestycje w obcych środkach trwałych nie zwiększają podstawy opodatkowania nieruchomości Skarżącego. Jak wskazał Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 16 października 2019 r., sygn. akt II FSK 1530/19 przepis ten odsyłając w zakresie pojęcia "wartość budowli" do jej rozumienia w przepisach o podatkach dochodowych, nie tworzy normy prawnopodatkowej w odniesieniu do podstawy opodatkowania budowli, ale wskazuje pewien określony stan faktyczny "wartość budowli", od którego należy obliczyć podatek. Tak więc przy określeniu podstawy opodatkowania ustawodawca nie zróżnicował sposobu ustalania wartości budowli w zależności czy ustalenie dotyczy budowli w trakcie amortyzacji, czy też całkowicie zamortyzowanych. Zastrzeżenie, że podstawę opodatkowania stanowi wartość budowli lub jej części niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne odnosi się tak do budowli amortyzowanych jak i zamortyzowanych, chodzi o wartości aktualne dla okresów wskazanych w tym przepisie - 1 stycznia roku podatkowego, stanowiące podstawę obliczania amortyzacji, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych, ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. Nie można w tym miejscu nie zauważyć, że wartość budowli przyjęta dla dokonania odpisów amortyzacyjnych może być w poszczególnych latach różna. Wartość ta może też ulegać modyfikacji, tj. zwiększeniu lub zmniejszeniu. Tym samym ustalana na dzień 1 stycznia i przyjęta jako podstawa opodatkowania na potrzeby podatku od nieruchomości wartość budowli może podlegać modyfikacji.

Wobec okoliczności, że nakłady na wzniesienie spornych budowli poczynił dzierżawca, prawidłowo WSA zaaprobował stanowisko organów podatkowych co do ustalenia wartości początkowej tych budowli w oparciu o rejestr środków trwałych podmiotu, który dokonywał amortyzacji tych budowli.

### **Wyroki powiązane**

wyrok NSA z 11 października 2022 r., sygn. akt III FSK 1266/21

### **Przepisy**

#### **Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych**

**Art. 4 ust. 1 pkt 3** Podstawę opodatkowania dla budowli 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.

**Art. 4 ust. 5** 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.

### **Główne problemy**

1. Szereg problemów praktycznych dotyczących tego w jaki sposób podatnik może ustalić podstawę opodatkowania budowli, których nie amortyzuje i które nie zostały wzniesione przez niego.
2. Czy w takich sytuacjach nie powinna znaleźć zastosowania regulacja art. 4 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych?
3. Czy można uznać tezy analizowanego wyroku za wyłom w orzecznictwie NSA dotyczącym stosowania art. 4 ust. 5 UPOL?