

- **podstawa opodatkowania w sytuacji skapitalizowania w wartości środka trwałego „kosztów pośrednich” niezwiązanych z budowlą – dr Paweł Majka (UR)**

Wyrok NSA z 12 października 2021 r., III FSK 1261/21

Jeżeli nie ma tożsamości pomiędzy budowlą lub jej częścią będącą przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości a środkiem trwałym, od którego dokonywane są odpisy amortyzacyjne, podstawę opodatkowania powinna stanowić wartość rynkowa.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Skarżąca złożyła wniosek o stwierdzenie nadpłaty w podatku od nieruchomości za 2012 r. stwierdzając, że omyłkowo uwzględniła w podstawie opodatkowania budowlę, kompleksowy środek trwały o nazwie "[...]" o wartości początkowej 5.872.857,54 zł, na który składały się zarówno budowle, jak i obiekty nie będące budowlami, co spowodowało zawyżenie podatku od nieruchomości o kwotę 36.609,36 zł. Spółka stwierdziła, że opisany środek trwały stanowi zespół różnych obiektów, takich jak place i parkingi czy zieleńce, z czego tylko niektóre stanowią budowle. Skoro zatem budowle w obrębie parkingu nie stanowią samodzielnych (wyodrębnionych) środków trwałych, to nie sposób uznać że stanowią one budowle, od których dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. Wobec tego podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli powinna stanowić jedynie ich wartość rynkowa, ustalona przez Spółkę na dzień powstania obowiązku podatkowego tj. 1 stycznia 2012 r., czyli zdaniem Skarżącej wartość wytworzenia przedmiotowych budowli w kwocie 4.042.389,32 zł.

Prezydent Miasta R. odmówił stwierdzenia nadpłaty w kwocie 32.367 zł, a także określił wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości w zakresie w jakim powstanie nadpłaty jest związane ze zmianą wysokości zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości za 2012 r., tj. w kwocie 32.367 zł. Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Rzeszowie, po rozpatrzeniu odwołania, decyzją z dnia 30 listopada 2018 r. utrzymało w mocy zaskarżoną decyzję. W skardze do wojewódzkiego sądu administracyjnego Skarżąca wniosła o uchylenie zaskarżonej decyzji,

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie oddalając skargę nie podzielił zastrzeżeń Skarżącej co do sposobu argumentacji organu, zarzuconego w treści skargi niedostatecznego wyjaśnienia zasadności przesłanek czy dokonanej wykładni przepisów, a także naruszenia przez organ zasad procedowania. WSA stwierdził, że z przepisów art. 4 ust. 1 pkt 3 oraz ust. 5 u.p.o.l. wynika, że w przypadku, gdy przedmiotem opodatkowania są budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, 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. Jeżeli jednak od budowli lub ich części nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa ustalona przez podatnika. Przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie są środki trwałe, ale budowle lub ich części w rozumieniu ustawy. Ustawa odsyła do przepisów o podatkach dochodowych dotyczących środków trwałych tylko w zakresie ustalania wartości początkowej. Nie ma zatem znaczenia na gruncie podatku od nieruchomości sposób identyfikacji i ewidencjonowania środka trwałego dla potrzeb podatków dochodowych. Kwestią prawnie doniosłą jest jedynie ustalenie, który z obiektów posiadanych przez podatnika powinien być sklasyfikowany jako budowla lub jej część i jaka jest wartość tego obiektu określona według zasad wynikających z przepisów o podatkach dochodowych. Nie można uznać że podatnik nie dokonuje odpisów amortyzacyjnych od budowli w sytuacji, gdy budowla ta nie stanowi odrębnego środka trwałego, zaś jej wartość została ujęta w wartości kompleksowego środka trwałego, podlegającego amortyzacji. Skoro wartość budowli została ujęta w wartości początkowej kompleksowego środka trwałego nie może budzić wątpliwości, że podatnik dokonywał odpisów amortyzacyjnych także od wartości początkowej spornej budowli. Tym samym należy uznać, że budowle wchodzące w skład opisanego kompleksowego środka trwałego podlegały amortyzacji, wobec czego zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. podstawę ich opodatkowania stanowi wartość ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, przyjęta przez podatnika za podstawę obliczania amortyzacji w tym roku. Z tych względów Sąd pierwszej instancji uznał,

że w rozpoznawanej sprawie nie doszło do naruszenia art. 4 ust. 1 pkt 3 oraz art. 4 ust. 5 u.p.o.l. Organy prawidłowo oceniły, że od spornych pod względem oceny podatkowej budowli były dokonywane odpisy amortyzacyjne, a podatnik podał ich wartość początkową, ustaloną zgodnie z przepisami o podatkach dochodowych. Odnosząc się do kwestii zaliczenia do podstawy opodatkowania kosztów pośrednich, WSA stwierdził, że skoro podstawą opodatkowania jest wartość początkowa środka trwałego, a organ jest związany wartością określoną przez podatnika na potrzeby amortyzacji w podatku dochodowym, to nawet w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w określeniu tej wartości, nie ma możliwości aby jedynie na podstawie art. 4 ust. 1 u.p.o.l. określać tę wartość w sposób odmienny od wartości przyjętej przez podatnika na potrzeby podatku dochodowego. Przepisy ustawy nie dopuszczają bowiem sytuacji, w której podatnik może ustalać wartość początkową budowli odmiennie dla celów podatków dochodowych, odmiennie dla celów podatku od nieruchomości - przyjmując wartość rynkową budowli.

Skargę kasacyjną od wyroku sądu pierwszej instancji złożyła Skarżąca.

Skarga kasacyjna okazała się zasadna.

Naczelny Sąd Administracyjny uznał za zasadny zarzut dotyczący błędnej wykładni art. 4 pkt 5 oraz art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. polegający na przyjęciu, iż podstawą opodatkowania budowli będących własnością Skarżącej nie może być ich wartość rynkowa, gdyż Spółka dokonuje odpisów amortyzacyjnych, a w konsekwencji także zarzut niewłaściwego zastosowania art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

Niesporne jest, że Spółka w ewidencji podatkowej dla celów dokonywania odpisów amortyzacyjnych, nie wyodrębniała, jako odrębnych środków trwałych lub osobnych składników środków trwałych budowli. Budowle te stanowiły część kompleksowego środka trwałego o nazwie "[...]", na który składały się zarówno budowle, jak i obiekty niebędące budowlami (ukształtowanie zieleni i słupki parkingowe) oraz koszty pośrednie.

W ocenie Sądu pierwszej instancji przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie są środki trwałe, ale budowle i ich części w rozumieniu ustawy, na gruncie tego podatku nie ma zatem znaczenia sposób identyfikacji i ewidencjonowania środka trwałego dla potrzeb podatków dochodowych. W świetle art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. nie jest wymagane, aby budowle, od których dokonywane są odpisy amortyzacyjne stanowiły oddzielny środek trwały, dlatego prawidłowe jest stanowisko organu podatkowego, że wartość budowli została uwzględniona w wartości kompleksowego środka trwałego pod nazwą "[...]" i podatnik dokonywał odpisów amortyzacyjnych także od wartości początkowej spornej budowli.

Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., 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 art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. wynika, że podstawę opodatkowania dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej stanowi wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, jednakże - jak wskazał w tym przepisie ustawodawca - "z zastrzeżeniem ust. 4 - 6" - co oznacza, że jednocześnie w tym przepisie art. 4 przewidział także inne sytuacje, gdy podstawy opodatkowania nie stanowi wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych. Zasada ustalania wartości, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych (art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.), doznaje zatem ograniczenia w jej stosowaniu w przypadkach wprost przewidzianych przez ustawodawcę określonych w ust. 4 - 6 art. 4 u.p.o.l. W świetle przytoczonego art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., w pierwszej kolejności ustawodawca rozstrzygnął sytuację, gdy budowle podlegają amortyzacji, jednocześnie jednak odsyła w tym przepisie do przypadków określonych w ust. 4 - 6 u.p.o.l., co świadczy, że ustawodawca dopasował (przewidział) ustalanie wartości podstawy opodatkowania do jeszcze innych sytuacji, jakie mogą wystąpić u podatnika w praktyce, a mianowicie: (-) gdy budowle są przedmiotem umowy leasingu i odpisów amortyzacyjnych (ust. 4), (-) gdy od budowli lub ich części nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych (ust. 5), (-) gdy budowle lub ich części zostały ulepszone lub zgodnie z przepisami o podatkach dochodowych nastąpiła aktualizacja wyceny środków (ust. 6). W związku z tym biorąc pod uwagę art. 4 ust. 5 u.p.o.l., 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.

Z powyższego wynika więc, że ustawodawca podatkowy powiązał podstawę opodatkowania nie tylko z wartością przyjmowaną jako podstawa dokonywania odpisów amortyzacyjnych, ale nadto unormował m.in. także sytuację podatników, gdy od budowli lub ich części, nie dokonują odpisów amortyzacyjnych (ust. 5). Wówczas podstawę opodatkowania stanowić będzie ich wartość rynkowa, określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego. Określenie podstawy opodatkowania w przypadku niedokonywania odpisów amortyzacyjnych, prawodawca odniósł do wartości rynkowej, którą określa podatnik na dzień powstania obowiązku podatkowego.

Niewątpliwie w sprawie niniejszej sporne budowle nie figurują w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych jako samodzielne (wyodrębnione) środki trwałe, od których byłyby dokonywane odpisy amortyzacyjne.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego w składzie rozpoznającym sprawę niniejszą należy podzielić pogląd wyrażony w wyroku NSA z 26 listopada 2019 r., sygn. akt II FSK 199/19, że sformułowanie "nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych", użyte w art. 4 ust. 5 u.p.o.l. dotyczy wszystkich przypadków, niezależnie od tego, z jakich przyczyn nie ma miejsca fakt dokonywania tych odpisów. Sytuacja opisana w tym przepisie może mieć jednak miejsce również wtedy, gdy podatnik dokonuje odpisów amortyzacyjnych, ale brak jest tożsamości między środkami trwałymi stanowiącymi przedmiot opodatkowania w podatku dochodowym, od których "dokonuje się odpisów amortyzacyjnych" i budowlami opodatkowanymi podatkiem od nieruchomości. Należy bowiem podkreślić, że amortyzacji w podatku dochodowym podlegają środki trwałe obejmujące swym zakresem budowle, budynki, lokale, maszyny, urządzenia, środki transportu i inne przedmioty, natomiast spośród tych środków trwałych przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości na tle tej sprawy mogą być wyłącznie budowle.

Literalne odczytanie przepisu art. 4 ust. 5 u.o.p.l. prowadzi do wniosku, że jeżeli nie ma tożsamości pomiędzy budowlą lub jej częścią będącą przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości a środkiem trwałym, od którego dokonywane są odpisy amortyzacyjne, podstawę opodatkowania powinna stanowić wartość rynkowa. Powołany przepis nie przewiduje, a w konsekwencji przyjąć należy, że nie dopuszcza rekonstruowania wartości budowli lub ich części poprzez operacje rachunkowe uwzględniające wartość początkową środków trwałych w skład których wchodzi te budowle. W takiej sytuacji metodą prostszą, a przez to bardziej obiektywną, jest ustalenie wartości rynkowej budowli lub jej części.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego w niniejszej sprawie wyodrębnienie wartości budowli nie będzie możliwe, gdyż wartość kompleksowego środka trwałego składa się z wielu kosztów, których nie można ściśle przyporządkować do samych budowli. Nie ma w szczególności podstaw do dokonywania obliczeń poprzez proporcjonalne przyporządkowanie "kosztów pośrednich" jak uczyniły to organy, a zaakceptował Sąd pierwszej instancji. Zastosowanie art. 4 ust. 5 u.p.o.l. pozwoli rozwiązać kwestię dotyczącą kwestionowanych kosztów pośrednich poprzez uwzględnienie jako podstawy opodatkowania wartości rynkowej budowli.

Wyroki powiązane

wyrok WSA z 5.07.2018 r., I SA/GI 357/18

wyrok NSA z 29.01.2020 r., II FSK 2949/18

wyrok NSA z 12.12.2019 r., I FSK 13/18

wyrok WSA z 7.05.2019 r., I SA/Rz 157/19

Przepisy

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz. U. z 2023 r., poz. 70 ze zm.)

Art. 4 ust. 1 Podstawę opodatkowania stanowi:

- 1) dla gruntów - powierzchnia;
- 2) dla budynków lub ich części - powierzchnia użytkowa;
- 3) 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 tezy

1. Konieczność weryfikacji ujmowania w podstawie opodatkowania wartości początkowej kompleksowych środków trwałych
2. Skutek braku tożsamości pomiędzy opodatkowaną budowlą a środkiem trwałym
3. „Koszty pośrednie” należy wyłączyć z podstawy opodatkowania dla budowli
4. Skutek podatkowy wymogów rachunkowych nie oddających realiów gospodarczych