

Burmistrz Białogardu
ul. 1 Maja 18
78-200 Białogard

BF.310.2.2022

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Burmistrz Białogardu na podstawie art. 14c i art. 14j § 1 i 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540, z późn. zm.), art. 1a ust. 1 pkt 2 i art. 1c ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1170, z późn. zm.) – *dalej upol*, w związku z art. 3 pkt 3a ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz. U. z 2021 r. poz. 2351, z późn. zm.), po rozpatrzeniu wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości sieci ciepłowniczej na terenie miasta Białogard, której inwestycję Spółka zakończyła w 2020 roku

postanawia

uznać stanowisko Wnioskodawcy w przedstawionym stanie faktycznym za prawidłowe w obowiązującym stanie prawnym.

Uzasadnienie

Wnioskiem z dnia 14 kwietnia 2022 r., zwana danej „Wnioskodawcą” lub „Spółką” zwróciła się o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości sieci ciepłowniczej na terenie miasta Białogard.

Przedmiotem wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego jest opisany stan faktyczny, w którym Spółka w 2020 roku na terenie miasta Białogard, zakończyła inwestycję, w wyniku której oddała do użytkowania nową miejską sieć ciepłowniczą.

Wnioskodawca powziął wątpliwość, co do stanu faktycznego i wystąpił z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej do Burmistrza Białogardu, jako organu podatkowego właściwego w sprawach podatku od nieruchomości w zakresie:

- 1) czy podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości obiektów budowlanych (ciepłociągów) opisanych w treści stanu faktycznego / zdarzenia przyszłego stanowiąc będzie ich wartość rynkowa w rozumieniu art. 4 ust 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych?
- 2) w przypadku twierdzącej odpowiedzi na powyższe pytanie (nr 1) – czy w ramach podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli w opisanych w treści stanu faktycznego / zdarzenia przyszłego należy uwzględnić nakłady stanowiące koszt odtworzenia terenu i obiektów budowlanych nienależących do Spółki, które znajdowały się w miejscu prowadzonych wykopów dla potrzeb budowy ciepłociągów należących do Wnioskodawcy?

Wnioskodawca na tak postawione pytania stoi na stanowisku, że:

- 1) Ad. 1. Podstawą opodatkowania podatkiem od nieruchomości obiektów budowlanych opisanych w treści stanu faktycznego / zdarzenia przyszłego (ciepłociągów) stanowiąc będzie ich wartość rynkowa w rozumieniu art. 4 ust. 5 UPiOL;
- 2) Ad. 2. W ramach podstawy opodatkowania budowli opisanych w treści stanu faktycznego / zdarzenia przyszłego nie można uwzględniać nakładów stanowiących koszt odtworzenia terenu i obiektów budowlanych nienależących do Spółki, które znajdowały się w miejscu wykopów dla potrzeb budowy ciepłociągów nienależących do Wnioskodawcy.

W uzasadnieniu wniosku w odniesieniu do pierwszego pytania, Spółka wskazuje, że zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 upol opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają nieruchomości lub objekty budowlane takie jak: budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Natomiast przez budowlę należy rozumieć obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Dalej Wnioskodawca uzasadnia, że spośród wymienionych w art. 3 pkt 3 i 9 Prawa budowlanego obiektów budowlanych niebędących budynkami lub obiektami małej architektury, Prawo budowlane wskazuje pojęcie obiektu liniowego, który w rozumieniu art. 3 pkt 3a Prawa budowlanego jest obiektem budowlanym, którego charakterystycznym parametrem jest długość, w szczególności droga wraz

z zjazdami, linia kolejowa, wodociąg, kanał, gazociąg, ciepłociąg, rurociąg, linia i trakcja elektroenergetyczna, linia kablowa nadziemna i umieszczona bezpośrednio w ziemi, podziemna, wał przeciwpowodziowy oraz kanalizacja kablowa, przy czym kable w niej zainstalowane nie stanowią obiektu budowlanego lub jego części ani urządzenia budowlanego.

Wnioskodawca wskazuje, że zgodnie z powyższą regulacją, obiektem liniowym (tj. budowlą wymienioną *expressis verbis* w katalogu z art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane) jest m.in. ciepłociąg oraz rurociąg. Spółka uznaje obiekty opisane w treści stanu faktycznego / zdarzenia przyszłego za obiekty liniowe, a więc także za budowle w rozumieniu art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane oraz art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, uznając za uzasadnione stwierdzenie, że obiektem budowlanym i tym samym budowlą w rozumieniu art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane oraz art. 1a ust. 1 pkt 2 upol jest wyłącznie sieć ciepłownicza wzniesiona przez Spółkę.

Wnioskodawca stoi na stanowisku, że w wartości początkowej środków trwałych zrealizowanych przez Spółkę w ramach opisywanej inwestycji, poza wartością stanowiącą koszt wzniesienia samych budowli, zagregowane także są inne wartości. Są to wartości, które nie zostały poniesione na wzniesienie budowli należących do Spółki (ciepłociągi), lecz na obce obiekty/środki trwałe, tj. obiekty budowlane należące do innych podatników podatku od nieruchomości. Zatem w przedstawionym stanie faktycznym / zdarzeniu przyszłym nie zachodzi tożsamość pomiędzy rozpoznanymi środkami trwałymi (w wartościach których zagregowane są zarówno koszty wzniesienia opisywanych budowli oraz koszty odtworzenia terenu i innych obiektów budowlanych) a budowlami (ciepłociągami). Wnioskodawca stwierdza, że podstawą opodatkowania budowli opisanych w treści wniosku jest ich wartość rynkowa.

W drugim pytaniu Wnioskodawca wskazuje, że przepis art. 4 ust. 5 upol dotyczy wyłącznie wartości rynkowej samej budowli. W związku z tym, jego zdaniem w podstawie opodatkowania należy ująć wyłącznie wartość, która stanowi rynkowy koszt wzniesienia takiego obiektu budowlanego. Spółka nie posiada żadnego tytułu prawnego do obiektów budowlanych, które zostały odtworzone podczas realizacji inwestycji opisanej w treści wniosku a więc nie może występować wobec nich w roli podatnika podatku od nieruchomości, co wynika bezpośrednio z przepisów prawa podatkowego (art. 3 upol).

Wnioskodawca uznaje za zasadne kwalifikowanie do podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości kosztów związanych ze wzniesieniem obiektu budowanego takich jak: koszt robót przygotowawczych, robót ziemnych oraz samego wykonania danej sieci uzbrojenia terenu. Zdaniem Spółki wykluczone jest uwzględnianie w tej wartości elementów kosztowych nie dotyczących budowli będących przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości, bądź też obiektów budowlanych należących do innych niż Spółka podatników podatku od nieruchomości (np. kosztów odtworzenia obiektów budowlanych, do których Wnioskodawca nie ma żadnego tytułu prawnego).

Reasumując, Wnioskodawca w oparciu o przytoczone we wniosku orzecznictwo NSA i indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego w tym zakresie Dyrektora KAS uważa, że w przedstawionym stanie faktycznym:

- nie zachodzi tożsamość pomiędzy budowlą (ciepłociągami) będącą przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości, a środkiem trwałym, od którego dokonywane są odpisy amortyzacyjne, a więc podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości powinna stanowić wartość rynkowa budowli (ciepłociągów),
- w wartości rynkowej budowli (ciepłociągów) będącej – według Wnioskodawcy – podstawą opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie należy uwzględniać wydatków (kosztów) odtworzenia drogi na gruncie nienależącym do Spółki.

Burmistrz Białogardu zważył, co następuje:

W ocenie organu podatkowego stanowisko przedstawione przez Wnioskodawcę jest prawidłowe.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości i obiekty budowlane:

- 1) grunty;
- 2) budynki lub ich części;
- 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Kategoria budowli w obszarze podatku od nieruchomości ma zróżnicowany charakter. Należą do niej zarówno obiekty budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędące budynkami lub obiektami małej architektury, jak i urządzenia budowlane w

rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektami budowlanymi, które zapewniają możliwość użytkowania obiektów zgodnie z przeznaczeniem.

W charakterystyce pierwszej z wymienionych grup występuje pojęcie obiektu budowlanego wraz z odesłaniem w zakresie znaczenia tego terminu do przepisów prawa budowlanego. Art. 3 pkt 1 ustawy Prawo budowlane precyzuje, że obiektem budowlanym jest budynek, budowla bądź obiekt budowlany małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Budowlą na płaszczyźnie prawa budowlanego jest zaś – w myśl art. 3 pkt 3 tej ustawy – obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, między innymi sieć techniczna czy obiekt liniowy.

Obiekt liniowy zgodnie z art. 3 pkt 3a ustawy Prawo budowlane stanowi obiekt budowlany, którego najistotniejszym parametrem jest długość. Ustawodawca wskazuje, że przykładami obiektów liniowych jest między innymi ciepłociąg i rurociąg.

Odniesienie przedstawionych regulacji do wykazanego we wniosku stanu faktycznego wskazuje, że wykonana w 2020 roku sieć ciepłownicza spełnia definicję budowli będącej obiektem liniowym zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w związku z art. 3 pkt. 1, 3 i 3a ustawy Prawo budowlane.

Kwestię wyznaczenia podstaw opodatkowania w podatku od nieruchomości reguluje art. 4 upol. W przypadku budowli lub ich części podstawą opodatkowania jest albo ich wartość początkowa albo wartość rynkowa, przy czym nie istnieje w tym zakresie dowolność wyboru. Art. 4 ust. 1 pkt 3 ustanawia ogólną regułę, zgodnie z którą, wartość początkowa, czyli 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, stanowi podstawę opodatkowania dla tych budowli lub ich części, od których dokonywane są odpisy amortyzacyjne. Przy budowlach całkowicie zamortyzowanych, podstawą opodatkowania jest ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonana ostatniego odpisu amortyzacyjnego. Budowle lub ich części, od których nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, opodatkowane są od ich wartości rynkowych, określonych przez podatników na dzień powstania obowiązku podatkowego, na co wskazuje art. 4 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Zastosowanie art. 4 ust 1 pkt 3 nie powoduje problemów w sytuacji, gdy każdemu pojedynczemu obiektowi będącemu budynkiem albo budowlą w świetle ustawy o podatkach i

opłatach lokalnych, odpowiada tylko jeden oddzielny środek trwały. W takim przypadku wartość tego środka trwałego jest wartością budowli, podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. W praktyce jednak zdarzają się przypadki, że jeden środek trwały składa się z kilku obiektów z perspektywy definicji przedmiotów opodatkowania podatkiem od nieruchomości, przykładowo budynek i budowla (np. budynek biurowy wraz z ogrodzeniem) albo budowla i pozostający poza opodatkowaniem obiekt małej architektury (np. utwardzony plac z posągami). Wartość tak złożonego środka trwałego nie jest już wartością budowli, od której należy obliczyć podatek od nieruchomości.

Takie stanowisko Wnioskodawca wskazuje w przedstawionych w uzasadnieniu wniosku wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego. Orzecznictwo NSA wyjaśnia powyższą kwestię, wskazując przykładowo w wyroku z dnia 12 października 2021 r. sygn. III FSK 107/21, (...) *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. 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. Z takim stanowiskiem Sądu jak i pozostałymi wyrokami NSA powołanymi we wniosku należy się zgodzić.*

W związku z tym, biorąc pod uwagę art. 4 ust. 5 upol, 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. Ustawodawca powiązał podstawę opodatkowania nie tylko z wartością przyjmowaną jako podstawa dokonywania odpisów amortyzacyjnych, ale również unormował między innymi także sytuacje, gdy od budowli lub ich części nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. Wówczas podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa, określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego. Określenie podstawy opodatkowania w przypadku niedokonywania odpisów amortyzacyjnych prawodawca odniósł do wartości rynkowej, która określa podatnik na dzień powstania obowiązku podatkowego. Wskazać tu należy, że użyte sformułowanie „nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych” użyte w art. 4 ust 5 upol dotyczy wszystkich przypadków niezależnie od tego, z jakich przyczyn nie ma miejsca fakt dokonywania tych odpisów. Sytuacja ta może mieć 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. Amortyzacji w podatku dochodowym podlegają środki trwałe mogące obejmować swym zakresem budowle, budynki, lokalne, maszyny, urządzenia, środki transportu i inne przedmioty, natomiast spośród tych środków trwałych przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości, na tle przedmiotowego wniosku mogą być tylko budowle. Spółka dokonuje odpisów amortyzacyjnych od środka trwałego, między innymi od zagregowanych do ich wartości kosztów odtworzenia terenu i obiektów budowlanych nienależących do Spółki, które znajdowały się w miejscu prowadzonych wykopów, jednak w tym przypadku, między środkiem trwałym stanowiącym przedmiot opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych a budowlą podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie zachodzi tożsamość, więc określona w ten sposób wartość nie może być przyjęta jako podstawa opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Tak przyjęta wartość stanowi bowiem wartość początkową środka trwałego, jednakże nie stanowi podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Zdaniem organu, wskazane przez Wnioskodawcę, w części dotyczącej drugiego pytania, koszty odtworzenia terenu i obiektów budowlanych nienależących do Spółki, które znajdowały się w miejscu prowadzenia inwestycji, nie stanowią wartości budowli podlegającej opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości i nie należy ich ujmować. Na poparcie powyższego wniosku, Spółka trafnie wskazała na interpretacje indywidualne przepisów podatkowych wydanych przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 15 października 2020 r. znak 0111-KDIB1-1.4010.316.2020.2.MF, Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 8 marca 2013 znak ILPB4/423-423/12-2/ŁM, Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 30 października 2013 r. znak IBPBI/2/423/1020/13/MO i Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 19 października 2017 r. znak 0111-KDIB2-1.4010.188.2017.1.AT. Koszty te stanowią koszt uzyskania przychodu w dacie jego poniesienia. Tym samym nie mogą być rozliczane w ciężar kosztów uzyskania przychodów w formie odpisów amortyzacyjnych. Interpretacje te należy odczytywać wprost – jako odnoszące się nie do wartości rynkowej budowli, będącej podstawą opodatkowania podatkiem od nieruchomości, ale do wartości budowli, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych od osób prawnych, stanowiącej podstawę obliczania amortyzacji. W ślad za tymi interpretacjami, należy stwierdzić, że wydatki (nakłady) poniesione przez Spółkę na odtworzenie terenu i obiektów budowlanych nienależących do Spółki (drog i

chodników), które znajdowały się w miejscu prowadzenia wykopów w celu ułożenia ciepłociągów należących do Spółki, pomimo ich nieprawidłowego zagregowania do wartości środka trwałego na podstawie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, zwiększają wartość początkową środka trwałego jednakże nie stanowią podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

POUCZENIE

Na niniejszą interpretację podatkową przysługuje Wnioskodawcy prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie. Skargę wnosi się w terminie 30 dni od dnia doręczenia Wnioskodawcy niniejszej interpretacji (art. 3 § 2 pkt 4a i art. 53 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2022 r. poz. 329, z późn. zm.). Skargę wnosi się za pośrednictwem Burmistrza Białogardu (art. 54 § 1 ustawy). Zakres skargi określa art. 57a ustawy.

Niniejsza interpretacja, po usunięciu danych identyfikujących Wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, zostanie niezwłocznie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Urzędu Miasta Białogard (art. 14i § 3 w związku z art. 14j § 3 Ordynacji podatkowej).

Z up. BURMISTRZA
mgr Iwona Kubiak
Skarbnik Miasta