

Oława, 06.10.2015 r.

KPP.3120. / .2015.I

## **PISEMNA INTERPRETACJA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO**

Na podstawie art. 14j § 1 i 14j § 3 w związku z art. 14b, art. 14c i art. 14k § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz. U. z 2015 r. poz. 613 ze zmianami) Wójt Gminy Oława stwierdza, że stanowisko przedstawione we wniosku z dnia 21 sierpnia 2015 r. (data otrzymania 25.08.2015 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od nieruchomości – **jest nieprawidłowe**.

### **UZASADNIENIE**

W dniu 25 sierpnia 2015 r. otrzymano ww. wniosek o wydanie interpretacji podatkowej dotyczącej podatku od nieruchomości w zakresie wysokości podstawy opodatkowania w przypadku częściowej, trwałej likwidacji środków trwałych będących budowlami podpisany przez Prezesa Zarządu i Zastępcę Prezesa Zarządu

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

W czasie rozbudowy i modernizacji zakładu wystąpiły częściowe likwidacje środków trwałych. Spółka realizowała projekt „system gospodarki odpadami Śleza-Oława”. Inwestycja miała miejsce na istniejących obiektach zakładu, realizowana była w systemie zaprojektuj – wybuduj. W 2014 r. nastąpiły pierwsze odbiory usług budowlano-montażowych. W konsekwencji powstał majątek trwały. Znaczna część środków trwałych istniejących przed rozpoczęciem projektu inwestycyjnego, została w trakcie jego trwania znacznie zmieniona, zlikwidowana częściowo w sposób trwały. Przede wszystkim budynki i budowle uległy częściowej likwidacji w czasie realizacji inwestycji tj. od 2011 roku do dziś. Środki trwałe takie jak drogi i place zostały w części zlikwidowane i powstały na ich miejscu nowe budynki przemysłowe. Podstawa podatku od nieruchomości nie uległa zmianie. Problemem jest naliczanie podatku od nieruchomości od pierwotnej wartości początkowej, a nie od pomniejszonej o likwidację częściową.

Nie ma możliwości podzielić na części składowe bądź peryferyjne likwidowanych częściowo przyjętych aportem środków trwałych i przypisać im konkretnej wartości. Jeśli wartość odłączanej części nie była określona (cena nabycia lub koszt wytworzenia), przepisy dotyczące trwałego odłączenia nie mają zastosowania. Dodatkowo trwałe odłączenie części składowej powoduje trwałe uszkodzenie środka trwałego lub jego istotną zmianę, a przebudowane obiekty zakładu pomniejszone powierzchniowo nadal są użytkowane. W związku z tym nie można skorzystać z art. 16g ust. 16 ustawy o podatku dochodowym z dnia 15 lutego 1992 r. dotyczącym zagadnienia odłączania części składowych bądź peryferyjnych od środka trwałego. Jednocześnie wartość (podatkowa na dzień przyjęcia, modernizacji) częściowo likwidowanego środka trwałego pozostaje bez zmian i kontynuowane są odpisy amortyzacyjne na dotychczasowych zasadach, czyli podstawa do opodatkowania podatkiem od nieruchomości pozostaje niezmienną.

#### **W związku z przedstawionym stanem faktycznym zadano następujące pytanie:**

Czy zakład może zmniejszyć podstawę naliczenia podatku od nieruchomości w związku z trwałymi częściowymi likwidacjami środków trwałych powstałymi podczas rozbudowy i modernizacji zakładu?

Wnioskodawca we wniosku zajął następujące stanowisko: należy naliczać podatek od nieruchomości od pierwotnej wartości początkowej, chociaż wiadomo że uległa ona trwałemu

zmniejszeniu, ponieważ nie da się przypisać rzeczywistej wartości do części zlikwidowanych środków trwałych.

## UZASADNIENIE

W kontekście opisanego stanu faktycznego i postawionego przez Wnioskodawcę pytania, istotnego znaczenia nabiera sposób rozumienia pojęcia „likwidacja”. „Likwidować” oznacza dokonywać likwidacji, usuwać coś, pozbywać się czegoś, uwalniać się od czegoś. Definicja ta nie dostarcza jednak przekonujących argumentów dla przyjęcia, że likwidacja środka trwałego miałaby być rozumiana wyłącznie jako jego fizyczne unicestwienie, destrukcja, rzeczywiste zniszczenie w taki sposób, aby definitywnie utracił swoją użyteczność. Należy zatem przychylić się do tego nurtu orzecznictwa sądowego, w którym wskazuje się na konieczność szerszego rozumienia pojęcia „likwidacji” i objęcia nim także wycofania (wykreślenia) środka trwałego z ewidencji, np. w związku z jego zużyciem technicznym, technologicznym, czy też utratą przydatności gospodarczej. Likwidację należy zatem rozpatrywać z punktu widzenia podatnika, który jej dokonuje, a więc jako definitywne wyzbycie się środka trwałego.

Obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości wygasa z upływem miesiąca, w którym ustały okoliczności uzasadniające ten obowiązek (art. 6 ust. 4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity – Dz. U. z 2014 r. poz. 849 ze zm.), nazywaną dalej u.p.o.l.). Może to być utrata władztwa nad nieruchomością, względnie unicestwienie przedmiotu opodatkowania. Wyksięgowanie danego środka trwałego (likwidacja księgowa) może być spowodowane m.in. naturalnym zużyciem, przypadkami losowymi, względami ekonomicznymi lub zmianą profilu działalności. Właściwym dokumentem księgowym powodującym postawienie środka trwałego w stan likwidacji jest LT - likwidacja środka trwałego. Dokument ten sporządza zazwyczaj komisja likwidacyjna lub dział zarządzający majątkiem, a następnie zatwierdza kierownik jednostki. Jest podstawą do usunięcia środka trwałego z ewidencji oraz wyksięgowania jego wartości z kont księgowych i przeniesienia do ewidencji pozabilansowej. Środek trwały pozostaje w niej do momentu jego fizycznej likwidacji. Dopełnieniem procesu likwidacji jest fizyczna likwidacja (np. zezłomowanie, utylizacja, rozbiórka) i sporządzenie stosownego protokołu. Protokół jest podstawą wyksięgowania z ewidencji pozabilansowej.

Podatkowi od nieruchomości podlegają budowle lub ich części znajdujące się w posiadaniu podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, chyba, że nie są i nie mogą być wykorzystywane do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych (art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.). Jeżeli więc wyksięgowanie budowli pozostaje w związku z jej naturalnym zużyciem, a dany obiekt, właśnie ze względów technicznych, nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia działalności gospodarczej, wówczas budowla ta traci związek z prowadzeniem działalności gospodarczej i przestaje być przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości, bez konieczności jej fizycznej likwidacji. Inaczej jest, gdy wyksięgowuje się budynek, bowiem tak długo, jak w sensie fizycznym istnieje budynek (np. nie uzyskano pozwolenia na rozbiórkę i nie zrealizowano tego pozwolenia), istnieje obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości (patrz wyroki: NSA z 11 września 2007 r., sygn. akt II FSK 959/06 i WSA z 6 czerwca 2006 r., sygn. akt I SA/Gd 481/05).

Zdarzeniem mającym wpływ na ustanie obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości jest likwidacja obiektu budowlanego. Jest to więc zdarzenie przeciwne do wybudowania obiektu budowlanego, z którym to zdarzeniem art. 6 ust. 2 u.p.o.l. wiąże powstanie obowiązku podatkowego. Omówienie tego tematu wymagałoby zatem zdefiniowania pojęcia likwidacji, jako że w prawie podatkowym ma ono kilka znaczeń. Trzeba podkreślić, że chodzi tutaj bezsprzecznie o fizyczną likwidację obiektu budowlanego. Nie można więc utożsamiać tego pojęcia, co zdarza się w praktyce, wyłącznie z likwidacją podatkową (księgową) środka trwałego, co wiąże się jedynie z wykonaniem pewnego zabiegu formalnego, polegającego na usunięciu danego obiektu z ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych. Innymi słowy, aby mówić o ustaniu

obowiązku podatkowego w przypadku likwidacji, musimy mieć do czynienia z wyburzeniem obiektu budowlanego. Zdarzenie takie musi zatem skutkować powstaniem takiego stanu, w którym możliwe jest stwierdzenie, że obiekt budowlany nie istnieje.

Jeżeli chodzi o stronę praktyczną skutków podatkowych likwidacji obiektu budowlanego, to wydaje się ona stosunkowo prosta w sytuacji, kiedy dochodzi do całkowitego wyburzenia obiektu. Zdarzają się jednak przypadki, gdy proces wyburzania jest długotrwały lub wręcz zatrzymuje się na pewnym etapie (np. w budynku wyburzone zostają dach i przegrody budowlane, natomiast pozostaje fundament, którego usunięcie często bywa kosztowne). Pojawić się może zatem pytanie – w którym dokładnie momencie możemy mówić o zaistnieniu zdarzenia mającego wpływ na ustanie obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości w takich przypadkach?

Momentem granicznym będzie, w przypadku budowl, zaistnienie takiego stanu faktycznego, w którym będzie można stwierdzić, że budowla ta nie nadaje się do użytku ze względów technicznych (jednocześnie nie może być również używana, co wynika z art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.). Jak bowiem wiadomo, budowla taka nie podlega podatkowi od nieruchomości. Oznacza to, że ostateczna fizyczna likwidacja budowl nie będzie niezbędna, aby obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości ustał.

Przy tej okazji należy jednak uważać, aby nie wpaść w pułapkę wynikającą z definicji budynku i budowl zawartych w art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l. Mówiąc w skrócie, budowlą jest każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury. Skoro bowiem w budynku zdemontowany zostanie dach, lecz pozostała konstrukcja dalej będzie wykorzystywana (np. w celach magazynowych), to nie będzie można mówić o istnieniu budynku (co wynika literalnie z brzmienia art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.). Jednocześnie łatwo jest wyobrazić sobie sytuację, w której taki obiekt będzie mógł być uznany za budowlę, ale chyba tylko wtedy, kiedy będzie w stanie spełnić przesłanki całości techniczno-użytkowej, zdolnej do wykorzystania dla gospodarczo uzasadnionych celów. W takim przypadku można mówić o zdarzeniu mającym wpływ na wysokość opodatkowania (poprzez zmianę podstawy opodatkowania i stawki podatku), a zatem zastosowanie powinna znaleźć tutaj dyspozycja art. 6 ust. 3 u.p.o.l.

Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (jedn. tekst: Dz. U. 2010r. Nr 95, poz.613 z późn. zm.), podstawę opodatkowania stanowi dla budowl lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 4 i 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 budowl całkowicie zamortyzowanych – ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. Zdaniem tutejszego organu, przepis dotyczący wygaśnięcia obowiązku podatkowego jest wspólny dla gruntów, budynków i budowl. Zgodnie z art. 6 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, obowiązek podatkowy wygasa z upływem miesiąca, w którym ustały okoliczności uzasadniające ten obowiązek. Dla ustalenia momentu wygaśnięcia obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości ważna jest data, kiedy dany przedmiot opodatkowania został zlikwidowany. Zdaniem tutejszego organu, likwidacja budowl lub części budowl jest okolicznością uprawniającą podatnika do zmniejszenia podstawy opodatkowania w skutek wygaśnięcia obowiązku podatkowego z upływem miesiąca, w którym przeprowadzono tą likwidację. Dla budowl okolicznością powodującą wygaśnięcie obowiązku podatkowego będzie całkowita faktyczna likwidacja budowl, a nie księgowe zdjęcie jej z ewidencji środków trwałych. W przypadku wygaśnięcia obowiązku podatkowego w ciągu roku podatnik będzie zatem zobowiązany do skorygowania deklaracji na podatek od nieruchomości. Stosownie do treści art. 6 ust. 5 ustawy, jeżeli obowiązek podatkowy wygaś w ciągu roku, podatek za ten rok ustala się proporcjonalnie do liczby miesięcy, w których istniał obowiązek.

Zasady powstawania i wygasania obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości statuuje art. 6 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych.( tekst jednolity - Dz. U. 2014 r. poz. 849 ze zmianami.)

Na podstawie unormowań zawartych w tym przepisie obowiązek podatkowy powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstały okoliczności uzasadniające powstanie tego obowiązku (art. 6 ust. 1), wygasa zaś z upływem miesiąca, w którym ustały okoliczności uzasadniające ten obowiązek (art. 6 ust. 4). Oznacza to, iż obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości istnieje proporcjonalnie do liczby miesięcy, w których istniały okoliczności uzasadniające istnienie tego obowiązku.

Do okoliczności uzasadniających istnienie obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości należy niewątpliwie zaliczyć fakt fizycznego istnienia przedmiotu opodatkowania, tj. budynku lub budowli; obowiązek podatkowy nie może obciążać przedmiotu nieistniejącego. Takie stanowisko zajął także WSA w Poznaniu w wyroku z dnia 28 września 2006 r. (I SA/Po 17/06) w którym stwierdził, iż "od momentu podjęcia rozbiórki budynków obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości nie obejmuje tych budynków". Co prawda przywołane orzeczenie dotyczy rozbiórki budynku, jednak w analizowanej sprawie znajduje pełne zastosowanie ze względu na fakt, iż ustawodawca nie różnicuje zasad powstawania i wygasania stosunku prawnopodatkowego w podatku od nieruchomości dla budynków i budowli.

Zgodnie z zasadami prawidłowej legislacji na ustawodawcy podatkowym ciąży powinność precyzyjnego określenia zasad ciężenia obowiązku podatkowego w ustawie podatkowej. Gdyby zatem wolą ustawodawcy było wygaśnięcie obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości z chwilą wykreślenia budowli z ewidencji środków trwałych musiałby wyraźnie wskazać na ten fakt, jako okoliczność wywołującą powyższy skutek, a tego nie uczynił. Likwidacja księgowa środka trwałego wiąże się jedynie z wykonaniem pewnego zabiegu formalnego, który polega na usunięciu danego obiektu z ewidencji środków trwałych, zaś okolicznością skutkującą wygaśnięciem obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości jest fizyczna likwidacja obiektu budowlanego, czyli taki stan, w którym możliwe jest stwierdzenie, że obiekt budowlany nie istnieje. (Ł. Wasikiewicz, A. Jarosz, Moment powstania i ustania obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości, Przegląd Podatkowy 2010, Nr 6, s. 28)

Wobec powyższego uznać należy, iż wysokość podatku od nieruchomości wykazana w deklaracji złożonej przez spółkę nie znajduje oparcia w stanie faktycznym. W związku z tym spółka winna deklarację skorygować.

Deklaracjom podatkowym służy domniemanie prawdziwości, co oznacza, że kwota podatku w nich wykazana jest wiążąca dla organu podatkowego dopóty, dopóki nie uda się wzruszyć tego domniemania przez przeprowadzenie przeciwdowodu, co może mieć miejsce jedynie na gruncie postępowania podatkowego wszczętego w celu korekty samoobliczenia podatku przez podatnika.

Godzi się zatem zauważyć, że wnioskodawca powinien powołać biegłego celem dokonania aktualnej, rzetelnej wyceny środków trwałych stanowiących przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Reasumując, stanowisko wnioskodawcy jest nieprawidłowe z uwagi na to, iż to podatnik spoczywa obowiązek wykazania, że dana rzecz, nosząca wcześniej cechy obiektu budowlanego (budynku albo budowli), obecnie bądź tym obiektem w ogóle nie jest, bądź znajduje się w stanie technicznym uniemożliwiającym jej wykorzystywanie. Likwidacja środków trwałych (jak przedstawiono w uzasadnieniu) skutkuje zmianą podstawy opodatkowania od pierwszego dnia miesiąca po miesiącu, w którym dokonano likwidacji w rozumieniu przedstawionym powyżej.

#### **POUCZENIE:**

Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

Niniejsza interpretacja, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, zostanie niezwłocznie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

Na niniejszą interpretację wnioskodawcy przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu, w terminie 30 dni po upływie terminu określonego poniżej, za pośrednictwem Wójta Gminy Oława.

Skargę, o której mowa wyżej, można wnieść po uprzednim wezwaniu na piśmie Wójta Gminy Oława – w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o wydaniu niniejszej interpretacji – do usunięcia naruszenia prawa.

Otrzymują:

1. Zakład Gospodarowania Odpadami GAĆ Spółka z o.o  
Gać 90 55-200 Oława
2. aa.

*dr Katarzyna Kopyscińska*  
RADCA PRAWNY

W Ó J T  
GMINY OŁAWA  
*Jan Kownacki*