

Jelenia Góra, 20 marca 2024 r.

FW.310.1.2024

[redacted] Sp. z o.o.
ul. [redacted]
[redacted]
NIP: [redacted]

reprezentowana przez pełnomocnika:

[redacted]

adres do doręczeń:

[redacted]

[redacted]

adres elektroniczny:

[redacted]

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Prezydent Miasta Jelenia Góra (dalej: Organ podatkowy, Prezydent) działając na podstawie przepisu art. 14j § 1 i § 3 w zw. z art. 14b oraz 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 z późn. zm.) (dalej: Ordynacja podatkowa) stwierdza, że stanowisko [redacted] (dalej: Spółka, Podatnik, Wnioskodawca) przedstawione we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego z dnia 22 stycznia 2024 r. (data wpływu do tut. Organu podatkowego - 22 stycznia 2024 r.) - uzupełnione w zakresie przedstawienia stanu faktycznego oraz wskazanie pytania Spółki w kontekście przedstawionego stanu faktycznego pismem Podatnika z dnia 5 lutego 2024 roku - w zakresie podatku od nieruchomości **jest nieprawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 22 stycznia 2024 r. wpłynął do tut. Organu podatkowego wniosek o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od nieruchomości z dnia 22 stycznia 2024 r. (dalej: Wniosek). Następnie, postanowieniem z dnia 1 lutego 2024 r., sygn. FW.310.1.2024 Organ podatkowy wezwał Podatnika do uzupełnienia braków formalnych Wniosku poprzez wskazanie pytania dotyczącego stanu faktycznego oraz w zakresie określonego przez Wnioskodawcę stanu faktycznego, w szczególności poprzez wskazanie czy Spółka jest przedsiębiorcą, wskazanie celu budowy obiektów będących przedmiotem Wniosku, kiedy został dokonany ostatni wpis w dzienniku budowy I etapu inwestycji tj. parkingów zewnętrznych wraz z infrastrukturą towarzyszącą, a także poinformowanie czy przedmiotowe parkingi są już użytkowane.



Podatnik odpowiedział na powyższe pismem z dnia 5 lutego 2024 r. (dalej: Pismo Uzupełniające).

I. W przedmiotowym Wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny:

Wnioskodawca jest właścicielem nieruchomości, na którą składa się działka nr [REDAKTOWANE] przy ul. [REDAKTOWANE] w Jeleniej Górze. Na nieruchomości prowadzona jest inwestycja polegająca na budowie zaplecza technicznego spółki, na które będzie się składać budynek administracyjno – biurowy, hala napraw, hotel pracowniczy (jako jeden zintegrowany budynek), magazyny, place manewrowe oraz parkingi. Na ten moment zostały wybudowane i odebrane prace z pierwszego etapu które polegały na wykonaniu wszelkich prac ziemnych, budowie sieci kanalizacji deszczowych i sanitarnych, parkingów, dróg dojazdowych oraz oświetlenia. Wnioskodawca wskazał, że na dzień składania Wniosku zostały wybudowane i odebrane prace z pierwszego etapu, które polegały na wykonaniu wszelkich prac ziemnych, budowie kanalizacji deszczowych i sanitarnych, parkingów, dróg dojazdowych oraz oświetlenia.

Spółka złożyła w dniu 10 lipca 2023 r. do Powiatowego Inspektoratu Nadzoru Budowlanego Powiatu Grodzkiego w Jeleniej Górze, zawiadomienie o zakończeniu budowy etapu I inwestycji tj. parkingów zewnętrznych wraz z infrastrukturą towarzyszącą. Natomiast 28 lipca 2023 r. Powiatowy Inspektor Nadzoru Budowlanego wydał zaświadczenie o braku sprzeciwu w sprawie przystąpienia do użytkowania zespołu parkingów.

Wnioskodawca podkreślił, że przedmiotowe budowle nie zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych. Zostaną one ujęte w ewidencji środków trwałych dopiero w momencie, w którym zakończenie dalszych etapów inwestycji pozwoli na gospodarcze ich wykorzystanie.

II. W piśmie uzupełniającym doprecyzowano stan faktyczny w następujący sposób:

Wnioskodawca jest przedsiębiorcą. Przedmiotowe parkingi zostały wybudowane w celu użytkowania ich jako część przyszłej bazy transportowej i jej bezpośredniego zaplecza technicznego. Obecnie parkingi nie są użytkowane. Ich użytkowanie rozpocznie się po przyjęciu do używania bazy transportowej. Natomiast ostatni wpis w dzienniku budowy I etapu inwestycji tj. parkingów zewnętrznych wraz z infrastrukturą towarzyszącą, został dokonany w dniu 10 lipca 2023 roku.

III. W związku z tak przedstawionym opisem stanu faktycznego Wnioskodawca zadał następujące pytanie:

Czy zobowiązanie podatkowe w podatku od nieruchomości odnośnie wybudowanych parkingów powstanie w roku, w którym na dzień 1 stycznia ujawniony będzie w ewidencji Spółki środek trwały w postaci budowli, a więc do momentu ujawnienia środków trwałych w ewidencji Spółka nie jest zobowiązana opodatkowywać przedmiotowych budowli?

IV. Stanowisko Wnioskodawcy:

Zdaniem Wnioskodawcy przedmiotowe budowle nie spełniają definicji środka trwałego, bowiem nie są kompletne i zdadne do użytku jako samodzielne obiekty. Staną się one środkami trwałymi podlegającymi ujęciu w ewidencji w momencie rozpoczęcia użytkowania obiektów, które zostaną wniesione w przyszłości. W ocenie Podatnika istnienie samego parkingu bez budynków nie powoduje, że jest on zdatny do zakładanego w tym konkretnym przypadku użytku. Dodatkowo Spółka wskazała, iż ujawnienie środka trwałego tj. późniejsze jego ujęcie w ewidencji po zakończeniu procesu inwestycyjnego jest postępowaniem racjonalnym i akceptowalnym przez organy podatkowe na gruncie u.p.d.o.p. Na potwierdzenie powyższego Podatnik przywołał pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 3 lipca 2019 r. nr [REDACTED].

W dalszej części Wnioskodawca przeszedł do analizy regulacji ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 70 z późn. zm.) (dalej: UPiOL) wskazując, że zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 3 UPiOL jako grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej należy rozumieć grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą. Następnie, Spółka przywołała wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021 r. sygn. SK 39/19 (dalej: Wyrok TK), w którym to zostało stwierdzone, iż art. 1a ust. 1 pkt 3 UPiOL rozumiany w ten sposób, że o związaniu gruntu, budynku lub budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej decyduje wyłącznie posiadanie gruntu, budynku lub budowli przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, jest niezgodny z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Następnie, Spółka przytoczyła wyrok NSA z dnia 4 marca 2021 r., sygn. III FSK 898/21, w którym to sąd potwierdził, iż w ustaleniu istnienia związku nieruchomości z prowadzoną działalnością gospodarczą przydatne mogą być na przykład takie okoliczności jak: wprowadzenie nieruchomości do ewidencji środków trwałych, ujęcie wydatków na nabycie lub wytworzenie oraz utrzymanie w kosztach działalności gospodarczej. Ponadto, Spółka podkreśliła, iż w obecnym stanie prawnym związek z działalnością gospodarczą oprócz samego posiadania nieruchomości przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, powinien być oparty na faktycznym wykorzystywaniu tej nieruchomości w działalności gospodarczej podmiotu.

Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 UPiOL w przypadku budowli związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej podstawę opodatkowania stanowi jej wartość, o której mowa w przepisach o podatku dochodowym, ustalona na 1 stycznia każdego roku, stanowiąca podstawę amortyzacji w danym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych – ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.

W ocenie Wnioskodawcy budowla będąca przedmiotem Wniosku nie stanowi budowli, o której mowa w art. 4 ust. 4 i 6 UPiOL, bowiem nie jest ona przedmiotem leasingu, nie jest ulepszana, a także jej wartość nie była aktualizowana. W związku z czym w przypadku przedmiotowych parkingów nie ma możliwości określenia podstawy opodatkowania na podstawie wartości rynkowej przedmiotowej budowli bowiem istnieje konstytucyjny (art. 217, art. 2 Konstytucji RP) zakaz stosowania wykładni rozszerzającej art. 4 ust. 5 oraz ust. 7 UPiOL i następnie zakaz rozszerzania stosowania tych przepisów na przypadki inne aniżeli na przypadki, gdy: budowle w ogóle, w żadnym wypadku, nigdy nie podlegają amortyzacji podatkowej, np. w sytuacjach wymienionych w art. 16c, art. 16d ust 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 2805 z późn. zm.).

Mając na uwadze powyższe, w zdaniem Podatnika należy uznać, że do momentu wprowadzenia środka trwałego do ewidencji (jego ujawnienia) nie istnieje podstawa opodatkowania przedmiotowych budowli, a więc nie występuje niezbędny element konstrukcyjny podatku, wobec czego niemożliwe byłoby przekształcenie się obowiązku podatkowego (art. 4 Ordynacji podatkowej) w zobowiązanie podatkowe (art. 5 Ordynacji podatkowej). W konsekwencji należy uznać za prawidłowe, że zobowiązanie podatkowe powstanie dopiero w roku, w którym na dzień 1 stycznia ujawniony będzie w ewidencji Spółki środek trwały w postaci budowli.

V. Stanowisko Organu podatkowego

W świetle analizowanego stanu prawnego, zawarte w uzasadnieniu Wniosku stanowisko Podatnika w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego uznaje się za **nieprawidłowe**.

Głównym przedmiotem Wniosku jest ustalenie momentu powstania zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości dotyczący nowo wybudowanej budowli, jaką jest parking. W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę na fakt, iż Podatnik w uzasadnieniu swojego stanowiska całkowicie pominął art. 6 ust. 2 UPiOL, który jest kluczowy w niniejszej sprawie, ponieważ reguluje on właśnie kwestię dotyczącą momentu powstania zobowiązania podatkowego w przypadku budowli. Dlatego też rozważania na temat momentu powstania zobowiązania podatkowego w przypadku przedmiotowej budowli należy rozpocząć od analizy treści ww. przepisu. Następnie powinno odnieść się do przepisów regulujących kwestię ustalenia podstawy opodatkowania, a dopiero finalnie ustosunkować się do Wyroku TK.

1) Moment powstania zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości.

Zgodnie z brzmieniem art. 6 ust. 2 UPiOL jeżeli okolicznością, od której jest uzależniony obowiązek podatkowy, jest istnienie budowli albo budynku lub ich części, obowiązek podatkowy powstaje z dniem 1 stycznia roku następującego po roku, w którym budowa została zakończona albo w którym rozpoczęto użytkowanie budowli albo budynku lub ich części przed ich ostatecznym wykończeniem.

Mając na uwadze treść powyższego przepisu należy stwierdzić, że ustawodawca uzależnił moment powstania obowiązku podatkowego w przypadku nowo wybudowanej budowli od następujących czynników: momentu zakończenia budowy lub momentu rozpoczęcia jej użytkowania. Oznacza to, że obowiązek podatkowy powstaje dopiero od początku roku

następującego po roku, w którym budowa przedmiotowego obiektu została zakończona lub, w którym rozpoczęto jego użytkowanie. Powyższa alternatywa zdarzeń oznacza, że o powstaniu obowiązku podatkowego zdecyduje to wydarzenie, które będzie mieć miejsce jako pierwsze (por. P. Banasik, Podatki i opłaty lokalne, Podatek leśny, Podatek Rolny, Komentarz).

Natomiast fakt wpisania budowli do rejestru środków trwałych w przedmiotowej sprawie nie ma wpływu na moment powstania obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości, ponieważ ustawodawca nie uzależnił powstania obowiązku podatkowego od ujęcia danego obiektu w ewidencji środków trwałych. Treść przepisu art. 6 ust. 2 UPIOL określa konkretne okoliczności, których spełnienie jest związane z powstaniem obowiązku podatkowego.

Powyższe zostało potwierdzone przez Naczelną Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 5 kwietnia 2023 r., sygn. III FSK 1828/21, w którym to sąd orzekł, iż podkreślić należy, że moment powstania obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości określony jest w art. 6 ust. 1 i 2 u.p.o.l. Zgodnie z tym przepisem obowiązek podatkowy powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym zaistniały okoliczności uzasadniające powstanie tego obowiązku. Zasadą zatem jest, że obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości ma tzw. cykl miesięczny – powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym zaistniały okoliczności uzasadniające jego powstanie, np. nabycie gruntu i budynku. Od tej generalnej zasady dotyczącej powstania obowiązku podatkowego ustawodawca przewidział w art. 6 ust. 2 u.p.o.l. wyjątek. Zgodnie z tym przepisem jeżeli okolicznością, od której jest uzależniony obowiązek podatkowy, jest istnienie budowli albo budynku lub ich części, obowiązek podatkowy powstaje z dniem 1 stycznia roku następującego po roku, w którym budowa została zakończona albo w którym rozpoczęto użytkowanie budowli albo budynku lub ich części przed ich ostatecznym wykończeniem. W przypadku obiektów budowlanych nowo wybudowanych prawodawca wprowadza dwie równoważne przesłanki powstania obowiązku podatkowego. Są nimi zakończenie budowy lub rozpoczęcie użytkowania obiektu przed jego ostatecznym wykończeniem. **Oznacza to, że którakolwiek z nich wystąpi, obowiązek podatkowy powstanie od dnia 1 stycznia roku następnego.** [...] Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego zasadnie przyjął Sąd pierwszej instancji, w prawidłowo ustalonym stanie faktycznym, że budowle podlegające opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości istniały już w grudniu 2015 r., gdyż ich budowa została zakończona. W świetle art. 6 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zatem obowiązek podatkowy z tytułu podatku od nieruchomości powstał od dnia 1 stycznia roku następnego tj. w okolicznościach niniejszej sprawy w 2016 roku, ponieważ nie rozpoczęto użytkowania budowli przed jej ostatecznym wykończeniem. **Ustawodawca nie powiązał bowiem powstania obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości z faktem wprowadzenia składników majątkowych do ewidencji środków lecz z ich istnieniem i własnością.** Naczelną Sąd Administracyjny wskazuje, że nieuzasadnione jest zatem stanowisko spółki wskazujące, że skoro wymienione w opinii biegłego składniki majątku nie stanowiły na dzień 1 stycznia 2016 r. środków trwałych, gdyż nie były wprowadzone do ewidencji środków trwałych, to nie mogą być opodatkowane podatkiem od nieruchomości. W celu możliwości opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości, obiekty budowlane nie muszą być środkami trwałymi w używaniu, gdyż ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości wiąże z własnością danego składnika majątku (obiektu budowlanego), a nie z ewidencją środków trwałych. W przeciwnym razie, gdyby powstanie obowiązku podatkowego ustawodawca wiązała by faktem wprowadzenia poszczególnych składników majątku do ewidencji środków trwałych, to podatnik sam decydowałby o terminie powstania zobowiązania podatkowego,

w dowolny sposób ustalając dogodny dla siebie moment wprowadzenia ich do ewidencji. Takie rozwiązanie naruszałoby konstytucyjne zasady wynikające z artykułu 84 i art. 217. Konstytucji RP.

Z Wniosku wynika, że w dniu 10 lipca 2023 r. Spółka złożyła do Powiatowego Inspektoratu Nadzoru Budowlanego zawiadomienie o zakończeniu budowy I etapu inwestycji tj. parkingów zewnętrznych wraz z infrastrukturą towarzyszącą (jest to też data wynikająca z dziennika budowy). Natomiast w dniu 28 lipca 2023 r. Powiatowy Inspektor Nadzoru Budowlanego wydał zaświadczenie o braku sprzeciwu w sprawie przystąpienia do użytkowania zespołu parkingu. Mając na uwadze wyżej omawiany przepis należy stwierdzić, że budowa przedmiotowych budowli została ukończona w lipcu 2023 r. Dzień złożenia zawiadomienia o zakończeniu budowy I etapu inwestycji jest równoznaczny z dniem zakończenia budowy, w związku z czym obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości powstanie z dniem 1 stycznia 2024 roku.

Należy zatem zaznaczyć, iż przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w sposób klarowny określają moment powstania zobowiązania podatkowego w przypadku nowo powstałych budowli. Podkreślenie wymaga, iż nie jest on powiązany z ujęciem przedmiotowych budowli w rejestrze środków trwałych. Zakończenie budowy lub rozpoczęcie użytkowania budowli determinuje moment powstania zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości.

2) Ustalenie podstawy opodatkowania budowli.

W celu ustalenia podstawy opodatkowania należy sięgnąć do art. 4 ust. 1 pkt 3 UPiOL zgodnie z którym *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.*

W przedstawionym stanie faktycznym mamy do czynienia z budowlą, której wartość początkowa nie została jeszcze ustalona z powodu niewprowadzenia jej do rejestru środków trwałych. Jak wynika z Wniosku zostanie to uczynione dopiero po zakończeniu dalszych etapów inwestycji, w związku z czym zastosowanie znajdzie tu art. 4 ust 5 UPiOL, zgodnie z którym *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.*

Zgodnie z powyższymi przepisami, do momentu rozpoczęcia użytkowania przedmiotowego parkingu, jako podstawę opodatkowania Podatnik powinien przyjąć wartość rynkową. Natomiast po przyjęciu danej budowli do rejestru środków trwałych, podstawę opodatkowania będzie stanowiła wartość księgowa, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku.

Znajduje to potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych. NSA w wyroku z dnia 19 stycznia 2024 r., sygn. III FSK 3926/21 orzekł, iż niezasadne są zarzuty skargi kasacyjnej dotyczące naruszenia art. 4 ust. 1 pkt 3 i ust. 5 u.p.o.l., a także art. 6 ust. 2 u.p.o.l. Należy zgodzić się z sądem pierwszej instancji, że art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., określający podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości, odnosi się do przedmiotów opodatkowania, jakimi są budowle lub ich części w rozumieniu przepisów u.p.o.l., a nie do środków trwałych w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym. Innymi słowy obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości związany jest z własnością danego składnika majątku (obiektu budowlanego), nie z faktem wprowadzenia go do ewidencji środków trwałych (zob. wyrok NSA z 5 kwietnia 2023 r., III FSK 1828/21). Zgodnie z art. 6 ust. 2 u.p.o.l., jeżeli okolicznością, od której jest uzależniony obowiązek podatkowy, jest istnienie budowli albo budynku lub ich części, obowiązek podatkowy powstaje z dniem 1 stycznia roku następującego po roku, w którym budowa została zakończona albo w którym rozpoczęto użytkowanie budowli albo budynku lub ich części przed ich ostatecznym wykończeniem. Z tego wynika, że dla powstania obowiązku podatkowego w przypadku budowli nowopowstałych, nie ma znaczenia wprowadzenie takiej budowli do ewidencji środków trwałych lecz zakończenie budowy albo rozpoczęcie użytkowania budowli przed ostatecznym wykończeniem. Jeżeli podatnik nie dokonuje odpisów amortyzacyjnych od istniejącej budowli, to zgodnie z art. 4 ust. 5 u.p.o.l. podstawę opodatkowania powinna stanowić wartość rynkowa takiej budowli. W orzecznictwie wyjaśniono, 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 (zob. np. wyroki NSA z 6 lutego 2020 r., II FSK 555/18; z 21 kwietnia 2022 r., III FSK 468/21; z 24 sierpnia 2023 r., III FSK 50/23; z 5 września 2023 r., III FSK 2862/21).

NSA w wyroku z dnia 21 kwietnia 2022 r., sygn. III FSK 183/21 stwierdził, iż przenosząc powyższe uwagi na okoliczności faktyczne niniejszej sprawy, należy wskazać, że budowę stanowiącej przedmiot opodatkowania linii kablowej spółka ukończyła w listopadzie 2015 r., a więc zgodnie z art. 6 ust. 2 u.p.o.l. obowiązek podatkowy od tego przedmiotu opodatkowania powstał w dniu 1 stycznia 2016 r. **Skoro jednak w tej dacie nie ustalono jeszcze wartości stanowiącej podstawę obliczania amortyzacji (jako że nastąpiło to dopiero w maju 2016 r.), to podstawę opodatkowania od dnia 1 stycznia 2016 r. stanowiła wartość rynkowa tej budowli.**

Natomiast w wyroku z dnia 16 maja 2023 r., sygn. III FSK 2110/21 Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że literalne odczytanie przepisu art. 4 ust. 5 u.p.o.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.

Dodatkowo, NSA w wyroku z dnia 5 września 2023 r., sygn. III FSK 2862/21 podkreślił, że powstanie obowiązku podatkowego nie zależało od tego, czy możliwą była amortyzacja przedmiotu opodatkowania, ale czy jej dokonywano. Jednocześnie wystarczającym dla powstania obowiązku podatkowego było zaistnienie jednego z rodzaju zdarzeń (zakończenie budowy albo rozpoczęcie użytkowanie budowli albo budynku lub ich części przed ich ostatecznym wykończeniem). Używając wyrazu "albo", ustawodawca zastosował alternatywę rozłączną, a to oznacza, że istotnym dla określenia kiedy powstał obowiązek podatkowy staje się zdarzenie powstające wcześniej. Skoro rozpoczęto użytkowanie po 30 listopada 2018 r., to dzień 1 stycznia 2019 r. był tym, od którego należało deklarować budowle do opodatkowania [...]. Rozpoczęcie użytkowania budowli, które

bezsprene zaistniało przed 1 stycznia 2019 r., oznaczało, że jej opodatkowanie podatkiem od nieruchomości nastąpiło z tym dniem, a to z kolei oznaczało, że jeżeli na ten dzień podatnik nie dokonywał odpisów amortyzacyjnych, to spełniona została hipoteza art. 4 ust. 5 u.p.o.l. i podstawę opodatkowania stanowiła wartość rynkowa budowli. Zaniechanie podania wartości rynkowej budowli oznaczało, że w okresie stosowania zwolnienia skarżący nie dotrzymał wyznaczonych przepisami prawa podatkowego terminów składania deklaracji lub informacji podatkowych pozwalających ustalić prawidłowe podstawy opodatkowania i wysokość podatku, co z kolei dało podstawę do zastosowania § 7 pkt 2 w zw. z § 6 pkt 3 Uchwały.

Z powyższych rozważań wynika, iż nie sposób zgodzić się z twierdzeniem Podatnika uznającego, że do momentu wprowadzenia środka trwałego do ewidencji (jego ujawnienia) nie istnieje podstawa opodatkowania przedmiotowych budowli, a więc nie występuje niezbędny element konstrukcyjny podatku [...]. Przepisy jasno określają sposób ustalenia podstawy opodatkowania budowli (art. 4 ust. 1 pkt 3). Ustawodawca przewidział również sytuację, w której nie będzie możliwości ustalenia wysokości podstawy opodatkowania budowli zgodnie z wartością początkową budowli. W takich sytuacjach podstawę opodatkowania będzie stanowić wartość rynkowa (art. 4 ust 5 UPIOL). Sądy administracyjne stoją na stanowisku, zgodnie z którym do momentu ujęcia danej budowli w rejestrze środków trwałych należy przyjąć wartość rynkową jako podstawę opodatkowania. Natomiast po wprowadzeniu przedmiotowych parkingów do ewidencji podstawę opodatkowania będzie stanowiła wartość początkowa dla potrzeb amortyzacji.

3) Wpływ wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021 r., sygn. akt SK 39/19, na opodatkowanie przedmiotowych budowli.

W kontekście powyższego trzeba mieć przede wszystkim na uwadze wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021 r., sygn. akt SK 39/19 (dalej: Wyrok TK), który uznał za niezgodne z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej takie rozumienie przepisu art. 1a ust. 1 pkt 3 UPIOL, w ramach którego o związaniu gruntu, budynku lub budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej decyduje wyłącznie posiadanie tego gruntu, budynku lub budowli przez przedsiębiorcę, lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą. Należy nadmienić, iż Wyrok TK jest wyrokiem interpretacyjnym, tj. eksponuje właściwe albo niewłaściwe rozumienie przepisu prawnego. Mimo że Wyrok TK dotyczy opodatkowania osób fizycznych, rozważania w zakresie interpretacji przepisu art. 1a ust. 1 pkt 3 UPIOL znajdują odpowiednie zastosowanie do opodatkowania podatkiem od nieruchomości osób prawnych. Zbadania wymaga zatem kwestia, jakie składniki majątkowe Spółki można uznać za elementy jej przedsiębiorstwa.

W Wyroku TK jednoznacznie wskazano, że w przypadku chociażby potencjalnej możliwości wykorzystania przedmiotu opodatkowania w działalności gospodarczej, jest on związany z prowadzeniem działalności gospodarczej. Stosownie do treści uzasadnienia Wyroku TK: *na ten fakt zwrócił uwagę Trybunał Konstytucyjny we wskazywanym już wyroku z 12 grudnia 2017 r., sygn. SK 13/15, podkreślając, że przyjęta interpretacja art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. prowadzi do pobierania od podobnych, z perspektywy konstytucyjnoprawnej, nieruchomości – faktycznie niezwiązanych z prowadzeniem działalności gospodarczej – podatku od nieruchomości w różnej wysokości. Niezależnie od sposobu wykorzystania nieruchomości, osoba fizyczna będąca*

przedsiębiorcą zapłaci podatek według wyższej stawki, jeżeli tylko prowadzi działalność gospodarczą. Natomiast osoba fizyczna nieprowadząca takiej działalności zapłaci podatek według stawki niższej. Każdy z tych podatników faktycznie nie wykorzystuje nieruchomości na cele związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. W takiej sytuacji status przedsiębiorcy (osoby fizycznej) nie ma związku ze sposobem wykorzystania przedmiotu opodatkowania i nie wpływa na wartość nieruchomości. W obu wypadkach nieruchomość nie ma związku z prowadzeniem działalności gospodarczej. Trybunał w przytoczonym wyroku konkludował, iż samo prowadzenie działalności gospodarczej przez osobę fizyczną nie jest relewantne dla opodatkowania nieruchomości stawką podatkową od nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Zważywszy na „ratio” stosowania podwyższonej stawki, jaką jest możliwość uzyskiwania przychodów z wykorzystania danej nieruchomości w działalności gospodarczej, niezbędne jest ustalenie faktycznego sposobu wykorzystania opodatkowanej nieruchomości. Rozważania te zachowują pełną aktualność na gruncie rozstrzyganej sprawy. W ocenie Trybunału przedsiębiorcy nie mogą być obciążani wyższą stawką podatku jedynie z powodu posiadania nieruchomości, które nie służą im do prowadzenia działalności gospodarczej. **Opodatkowanie wyższą stawką podatku od nieruchomości gruntów lub budynków – niewykorzystywanych i niemogących być potencjalnie wykorzystywanymi do prowadzenia działalności gospodarczej – wyłącznie ze względu na posiadanie ich przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą Trybunał uznaje za niezgodne z art. 64 ust. 1 Konstytucji. Art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. stanowi instrument służący celom innym niż fiskalne, będący nieproporcjonalnym obciążeniem podatkowym polegającym na nieodróżnianiu sytuacji podatkowej podatników posiadających nieruchomości, ale niewykorzystujących i niemogących ich wykorzystać do prowadzenia działalności gospodarczej oraz podatników wykorzystujących posiadane nieruchomości do prowadzenia działalności gospodarczej.**

W tym kontekście należy zwrócić uwagę na fakt, iż NSA w szeroko tezowanym wyroku z dnia 15 grudnia 2021 r., sygn. III FSK 4061/21 wyjaśnił w kompleksowy sposób jak należy ustalać przedmioty opodatkowania podlegające opodatkowaniu stawką dla nieruchomości związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą po Wyroku TK. Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że za związanie z działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 2021 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.), można uznać nieruchomości stanowiące własność podatnika (znajdujące się w posiadaniu samoistnym albo użytkowaniu wieczystym), które są w posiadaniu przedsiębiorcy (innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą) oraz jednocześnie:

- 1) wchodzą w skład prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 551 kodeksu cywilnego, w szczególności gdy podatnik, ujął te składniki majątkowe w prowadzonej ewidencji środków trwałych wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na to, czy nieruchomość jest wykorzystywana na prowadzenie działalności gospodarczej

lub

- 2) przedmiot działalności przedsiębiorcy obejmuje jedynie prowadzenie działalności gospodarczej, bez względu na to, czy nieruchomość jest wykorzystywana na prowadzenie działalności gospodarczej

lub

- 3) nieruchomości są funkcjonalnie powiązane z przedsiębiorstwem prowadzonym przez podmiot, w którego posiadaniu się znajdują, nawet jeżeli nie zostały uwzględnione w ewidencji środków trwałych wartości niematerialnych i prawnych, tzn.:

- są faktycznie wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej w znaczeniu zdefiniowanym w art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l.

albo

- mogą być potencjalnie wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej w ww. rozumieniu, przez co należy rozumieć sytuację, w której przedsiębiorca podejmuje i realizuje zachowania kwalifikowane w obrębie przedmiotu opodatkowania jako czynności mające na celu przygotowanie, zachowanie lub zabezpieczenie nieruchomości do przyszłej (planowanej) działalności gospodarczej, bądź do kontynuacji przerwanej działalności gospodarczej, związane z ponoszeniem wydatków rozliczanych w kosztach uzyskania przychodów prowadzonej działalności gospodarczej.

Tym samym przedmioty opodatkowania, które są wykorzystywane w działalności Podatnika lub choćby pośrednio, lub w ograniczonym zakresie służą, lub mogą służyć do prowadzenia działalności gospodarczej, powinny być uznane za związane z tą działalnością. Należy zgodzić się z Podatnikiem, że podczas ustalania istnienia związku nieruchomości z prowadzoną działalnością przydatną okolicznością może być wprowadzenie nieruchomości do rejestru środków trwałych. Jednak należy mieć na uwadze fakt, iż nie jest to jedyna okoliczność przesądzająca o związaniu danej nieruchomości z prowadzoną działalnością gospodarczą. Istotne znaczenia będzie miał również fakt, iż Podatnik jest przedsiębiorcą, a także istnienie możliwość wykorzystywania przedmiotowych parkingów do prowadzenia działalności gospodarczej. Podkreślenia wymaga również to, iż zostały one zbudowane z zamiarem wykorzystywania ich w prowadzonej działalności gospodarczej. To, że w danym momencie parkingi nie są użytkowane, nie oznacza, że nie są one związane z prowadzoną przez Spółkę działalnością gospodarczą. Ponadto, Podatnik sam wskazał, że użytkowanie przedmiotowych parkingów rozpocznie się po przyjęciu do użytkowania bazy transportowej. Dodatkowo Wnioskodawca zaznaczył, iż celem wybudowania parkingów jest ich użytkowanie jako część przyszłej bazy transportowej i jej bezpośredniego zaplecza technicznego. Ponadto, zostaną one ujęte w ewidencji środków trwałych w momencie zakończenia dalszych etapów inwestycji. Oznacza to, że obiekty budowlane będące przedmiotem wniosku zostały zbudowane z zamiarem wykorzystywania ich do prowadzonej działalności gospodarczej. Natomiast fakt, iż wszystkie etapy budowy nie zostały zakończone, nie przesądza o braku ich związania z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Powyższe znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych. Przykładowo WSA we Wrocławiu w wyroku z dnia 7 września 2023 r., sygn. I SA/Wr 127/23 stwierdził, iż *nie ma więc znaczenia fakt, czy majątek podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą jest w danym momencie wykorzystywany do prowadzonej działalności gospodarczej. Opodatkowanie nieruchomości stawkami podatkowymi w podwyższonej wysokości może zatem nastąpić tylko wtedy, gdy istnieje więź pomiędzy daną działalnością gospodarczą prowadzoną przez podatnika a nieruchomością podlegającą opodatkowaniu, tzn. jeżeli nieruchomość w jakikolwiek sposób jest lub może być wykorzystywana w prowadzonej działalności gospodarczej. Wskazać dodatkowo należy, że o uznaniu istnienia związku, o którym mowa w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w odniesieniu do innych kategorii podatników niż osoby fizyczne, również decydować będzie faktyczne wykorzystywanie lub potencjalna możliwość wykorzystywania do działalności gospodarczej. Zatem także nieruchomości niewykorzystywane w danym momencie do prowadzenia działalności gospodarczej będą opodatkowane najwyższą stawką podatku od nieruchomości, o ile stanowią majątek przedsiębiorstwa osoby prawnej, a więc mogą być potencjalnie wykorzystywane do prowadzenia działalności (zob. B.*

Pahl, Glosa do Wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021 r., sygn. akt SK 39/19, "Przegląd Sejmowy" 2022, nr 6, s. 159-172). Podobne stanowisko prezentowane jest w orzecznictwie już po wyroku TK.

W przedmiotowej sprawie mamy do czynienia z sytuacją, w której przedmiotowe budowle są funkcjonalnie powiązane z przedsiębiorstwem prowadzonym przez Podatnika. Podatnik posiada zaświadczenie o braku sprzeciwu w sprawie przystąpienia do użytkowania zespołu parkingów, które zostało wydane przez Powiatowy Inspektor Nadzoru Budowlanego na jego własny wniosek po wykonaniu wszystkich prac budowlanych. Ponadto nie wolno zapominać o celu ich budowy. Spółka wybudowała parkingi z zamiarem zajęcia ich na prowadzenie działalności gospodarczej – będą użytkowane jako część przyszłej bazy transportowej i jej bezpośredniego zaplecza. W związku z powyższym nie można uznać, iż przedmiotowe parkingi nie są związane z prowadzoną działalnością gospodarczą – a wprost przeciwnie - są z nią immanentnie związane.

Mając na uwadze całość powyższych rozważań, Prezydent stwierdza, że w ramach analizowanego stanu faktycznego, zaprezentowane stanowisko Podatnika **należy w całości uznać za nieprawidłowe.**

W świetle wszystkich powyższych rozważań Organ podatkowy nie mógł zgodzić się z Podatnikiem, iż zobowiązanie podatkowe przedmiotowych budowli tj. parkingów powstanie w roku, w którym na dzień 1 stycznia zostaną one wprowadzone do ewidencji środków trwałych. Dodatkowo należy podkreślić, iż wybudowane parkingi są związane z prowadzoną przez Podatnika działalnością gospodarczą. Wnioskodawca jest przedsiębiorcą, który ma zamiar wykorzystywać przedmiotowe obiekty w prowadzonej działalności gospodarczej.

Interpretacja dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i brzmienia przepisów obowiązującego w dniu wydania niniejszej interpretacji.

Pouczenie:

1. 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.
2. Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:
 - z zastosowaniem art. 119A;
 - w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
 - z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.
3. Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych (art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej).

4. Na niniejszą interpretację Wnioskodawcy przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu, w terminie 30 dni od dnia doręczenia interpretacji – (art. 53 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2023 r. poz. 1634 z późn. zm - dalej: PPSA).
5. Skargę wnosi się w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. PPSA).
6. Skargę do sądu administracyjnego wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 PPSA). Skargę wnosi się, za pośrednictwem Prezydenta Miasta Jeleniej Góry (art. 54 § 1 i § 2 cytowanej wyżej ustawy). Skargę w formie dokumentu elektronicznego wnosi się do elektronicznej skrzynki podawczej organu
7. Skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego (art. 57a ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, dalej: PPSA). Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Prezydent Miasta Jeleniej Góry
Jerzy Łuźniak

Sprawę prowadzi:
Urząd Miasta, Departament Finansów
Wydział Wymiaru Podatków i Dochodów Podatkowych
Jelenia Góra, ul. Sudecka 29, pok. 32
tel. 75-75-462-18

Jerzy Lucjan
Łuźniak

Elektronicznie
podpisany przez Jerzy
Lucjan Łuźniak
Data: 2024.03.22
09:23:51 +01'00'

Otrzymują:

1. Egz. Nr 1 - adresat
2. Egz. Nr 2 - ad akta