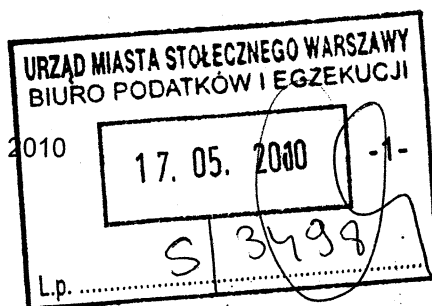


Warszawa, 10 maja 2010



UM Warszawa
Biuro Podatków i Egzekucji
ul. Kredytowa 3
00-056 Warszawa

Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów art. 4 Ustawy o podatkach i opłatach lokalnych

Szanowni Państwo

W myśl przepisów Ustawy Ordynacja Podatkowa (Dz.U. z 1997 nr 137, poz. 926) zwracamy się o interpretację przepisów art. 4 Ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 1991 nr 9, poz. 31). Poniżej przedstawiamy bliższe określenie problemu wymagającego wspomnianej interpretacji.

Spółka z siedzibą w jest podmiotem świadczącym kompleksowe usługi wyceny nieruchomości, a w szczególności usługi wyceny nieruchomości zlokalizowanych w granicach administracyjnych miasta Warszawa.

Jednym z problemów warsztatowych napotykanych w naszej praktyce jest interpretacja art. 4 ust. 7 Ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, który dotyczy wyceny wartości rynkowej budowli i stanowi delegację dla rzeczoznawców majątkowych w zakresie wycen wartości rynkowej budowli dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

W najczęściej występujących przypadkach, budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej stanowią część składową nieruchomości i występują łącznie z innymi zabudowaniami tj. budynkami i obiektami małej architektury. Zarazem budowle jako takie, praktycznie nigdy nie stanowią przedmiotu odrębnego obrotu i ustalenie ich wartości rynkowej metodami konwencjonalnymi nie jest możliwe. Trzymając się ściśle definicji wartości rynkowej (art. 150 ust. 2 Ustawy o gospodarce nieruchomościami) oraz mając na uwadze powyższe wydaje się być wątpliwe, czy w ogóle możliwe jest określenie wartości rynkowej budowli, które jako części składowe nie mogą być przedmiotem obrotu. Dlatego też, ze względu na brak standardów wyceny w tym zakresie oraz uregulowań szczegółowych, spotyka się na rynku co najmniej dwa podejścia do zagadnienia wyceny wartości rynkowej budowli.

Podejście I

Zwolennicy pierwszego podejścia zakładają, że ze względu na brak obrotu samymi budowlami najlepszą aproksymacją wartości rynkowej jest ich wartość odtworzeniowa. Dlatego też, rzeczoznawca majątkowy działający w oparciu o art. 4 ust. 7 Ustawy o podatkach i opłatach lokalnych szacuje wartość odtworzeniową i raportuje jako wartość rynkową budowli.

Niewątpliwie podejście takie ma wiele zalet, do których można zaliczyć między innymi prostotę zastosowania. Na właściwość tego podejścia może wskazywać także fakt, iż dla dużej liczby podmiotów wartości budowli ujmowane są w księgach rachunkowych według kosztów ich wytworzenia, a następnie amortyzowane. Podatek od nieruchomości naliczany jest właśnie od tak ustalonych wartości zgodnie z art. 4 ust. 1 p. 3) Ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Pomimo przedstawionej powyżej argumentacji, zrównanie wartości rynkowej z wartością odtworzeniową budzi wiele wątpliwości natury formalno-prawnej i metodologicznej.

Podejście II

Podstawą drugiego podejścia jest założenie, że wartość rynkowa budowli stanowi część wartości rynkowej całej nieruchomości i ma niewiele wspólnego z jej wartością odtworzeniową. Oznacza to, że wartość rynkową budowli stanowi część wartości rynkowej nieruchomości oszacowanej metodami konwencjonalnymi (np. w podejściu porównawczym, podejściu dochodowym). W praktyce, oznacza to, iż wartość rynkową całej nieruchomości pomniejsza się o wartość rynkową gruntu a następnie uzyskaną różnicę rozdziela pomiędzy budynki, obiekty małej architektury oraz budowle.

Także ta procedura wydaje się być logiczną i posiada wiele zalet. W szczególności, jest ona zgodna z metodologią lansowaną przez Polską Federację Stowarzyszeń Rzecznawców Majątkowych w zakresie wycen dla potrzeb księgowych, w tym z zalecanym standardem KSWŚ 2 „Wycena do celów sprawozdań finansowych w rozumieniu ustawy o rachunkowości” oraz wytycznymi Federacji prezentowanymi w materiałach szkoleniowych „Wycena dla potrzeb sprawozdań finansowych”.

Wydawać się może, iż przytoczony standard nie ma zastosowania w zakresie opodatkowania nieruchomości, na co wyraźnie wskazuje jego tytuł oraz punkt 1 ust. 1.4. Niemniej jednak, standard ten rodzi pośrednio skutki podatkowe, w zakresie wyceny budowli dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Ma to miejsce w przypadku, gdy spółka uwzględnia w swoim bilansie wartości budowli zgodnie z wytycznymi Federacji wnosząc je jednocześnie aportem do spółki zależnej (tzw. „step-up”). W wyniku takiej operacji, w bilansie spółki zależnej pojawiają się wartości budowli, które następnie są amortyzowane oraz od których naliczony powinien być podatek od nieruchomości zgodnie z art. 4 ust. 1. p. 3). Zatem szczególnym przypadkiem stosowania standardu KSWŚ 2 jest ujęcie wartości budowli według wartości „rynkowej” i metodologii przewidywanej w standardzie, a nie według wartości odtworzeniowej / kosztów wytworzenia.

Słusznym wydaje się twierdzenie, iż ze względu na brak obrotu budowlami „podział wartości nieruchomości między grunt a jego części składowe jest zadaniem o charakterze obliczeniowym, które należy odróżnić od wyceny.” Twierdzenie to nie jest jednakże sankcjonowane przepisami polskiego prawa, a dodatkowo nie jest jasne w jakich proporcjach powinien następować podział wartości na budynki, budowle i obiekty małej architektury.

Obydwa przytoczone „podejścia” dają różne wyniki, a rozbieżności dla nieruchomości komercyjnych o dużych wartościach rynkowych mogą sięgać kilkuset procent (!).

Pragnąc przybliżyć Państwo obecną sytuację w zakresie szacowania nieruchomości w Polsce informuję, że przepisy obligatoryjne i podstawowe dla rzeczoznawców majątkowych obejmują między innymi Ustawę o gospodarce nieruchomościami z dnia 21 sierpnia 1997 roku, (Dz. U. Nr 261, poz. 2603 z późn. zm.) oraz Rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie wyceny nieruchomości i sporządzania operatu szacunkowego z dnia 21 września 2004 roku (Dz. U. Nr 207 z 2004 r., poz. 2109 z późn. zm.). Wymienione akty prawa nie precyzują jednakże problematyki wyceny wartości rynkowych budowli.

Pomimo delegacji ustawowej Minister Infrastruktury do dnia dzisiejszego zdołał uzgodnić jedynie standard „Wycena dla zabezpieczenia wiarygodności” w komunikacie z dnia 4 stycznia 2010, co oznacza brak uzgodnień standardów dotyczących innych celów, a w szczególności wycen dotyczących budowli w myśl przepisów Ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Ostatecznie należy stwierdzić, że brakuje podstaw pranych wskazujących właściwy sposób postępowania przy wycenie wartości rynkowej budowli.

Pragniemy zaznaczyć, że stosowanie standardów zawodowych Polskiej Federacji Stowarzyszeń Rzecznawców Majątkowych jest dobrowolne, za wyjątkiem standardu dotyczącego wycen dla potrzeb zabezpieczenia wierzytelności. Jesteśmy w posiadaniu korespondencji z Ministrem Infrastruktury, z której wynika że rzeczoznawca majątkowy może stosować dowolne standardy zawodowe o ile zgodne są one z przepisami Polskiego Prawa.

Według naszej najlepszej wiedzy, standardy wyceny o charakterze międzynarodowym (np. RICS, TEGVA) nie dają odpowiedzi na pytanie jak należy szacować wartość rynkową budowli, ponieważ wartość taka jest pojęciem abstrakcyjnym w kontekście ogólnie przyjętych praw funkcjonowania wolnego rynku.

Powstaje zatem obiektywna potrzeba ustalenia, co rozumiane jest przez pojęcie wartości rynkowej w kontekście art. 4 ust. 7 Ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz w jaki sposób wartość ta powinna być szacowana.

W trosce o należyta staranność zawodową oraz mając na uwadze interes potencjalnych odbiorców operatów szacunkowych zwracamy się z zapytaniem o to, **które z wyżej opisanych „podejść” do wyceny budowli właściwe jest dla wycen wykonywanych na podstawie Art. 4 ust. 7 Ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.** Jeżeli właściwe jest podejście II to proszę o informację, według jakiego klucza należy dokonać rozbicia wartości rynkowej na wartość budynków, budowli i obiektów małej architektury. O ile żadne z opisanych podejść nie jest właściwe, proszę o informację wskazującą właściwy sposób postępowania.

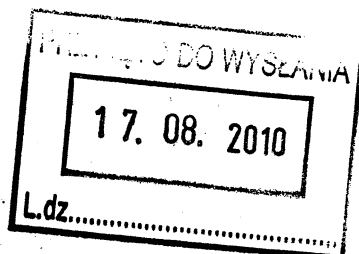
Oświadczamy, że powyższe zapytanie nie jest związane z jakimkolwiek postępowaniem skarbowo-podatkowym i nie dotyczy konkretnej wyceny i/lub nieruchomości. Tym samym nasze zapytanie prosimy traktować jako dotyczące teoretycznego zlecenia, które może mieć miejsce w przyszłości.

Z poważaniem



Warszawa dnia 16.08.2010

PE-OP-GWA-3110-247-4 -10



Na podstawie art. 14j § 1 w związku z art. 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 roku Nr 8, poz. 60, z późn. zm.), Prezydent m. st. Warszawy, po rozpatrzeniu wniosku z dnia 10 maja 2010 r., który wpłynął do organu podatkowego w dniu 17 maja 2010 r. w sprawie udzielenia pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w zakresie interpretacji art. 4 ust. 5 i 7 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2010 roku Nr 95, poz. 613) zwanej dalej ustawą o podatkach i opłatach lokalnych, w zakresie wyceny wartości rynkowej budowli, stwierdza, że stanowisko wyrażone w w/w wniosku jest prawidłowe.

UZASADNIENIE

Pismem z dnia 10 maja 2010 roku [] (zwana dalej „Spółką”), zwróciła się z wnioskiem o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie art. 4 ust. 7 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, dotyczącego wyceny wartości rynkowej budowli i stanowiącego delegację dla rzeczoznawców majątkowych w zakresie wycen wartości rynkowej budowli dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Jak wynika z uzasadnienia wniosku, Spółka jest podmiotem świadczącym kompleksowe usługi wyceny nieruchomości, a w szczególności świadczy usługi wyceny nieruchomości zlokalizowanych na terenie m. st. Warszawy.

We wniosku Spółka stwierdziła między innymi, iż „(...) W najczęściej występujących przypadkach, budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, stanowią część składową nieruchomości i występują łącznie z innymi zabudowaniami (budynkami oraz obiektami małej architektury). Zarazem budowle jako takie, praktycznie nigdy nie stanowią przedmiotu odrębnego obrotu i ustalenie ich wartości rynkowej metodami konwencjonalnymi nie jest możliwe. Trzymając się ściśle definicji wartości rynkowej (...) oraz mając na uwadze powyższe wydaje się być wątpliwe, czy w ogóle możliwe jest określenie wartości rynkowej budowli, które jako części składowe nie mogą być przedmiotem obrotu. Dlatego też, ze względu na brak standardów wyceny w tym zakresie oraz uregulowań szczegółowych, spotyka się na rynku co najmniej dwa podejścia do zagadnienia wyceny wartości rynkowej budowli (...)”.

W dalszej części wniosku o interpretację Spółka przedstawia dwa sposoby dokonywania wyceny w/w budowli.

Wg pierwszego z nich, ze względu na brak obrotu samymi budowlami najlepszą aproksymacją wartości rynkowej jest ich wartość odtworzeniowa. Dlatego też rzeczoznawca majątkowy, działający w oparciu o art. 4 ust. 7 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych szacuje wartość odtworzeniową i raportuje jako wartość rynkową budowli.

Podstawą drugiego sposobu jest założenie, że wartość rynkowa budowli stanowi część wartości rynkowej całej nieruchomości i ma niewiele wspólnego z jej wartością odtworzeniową. Oznacza to, że wartość rynkową budowli stanowi część wartości rynkowej nieruchomości oszacowanej metodami konwencjonalnymi. W praktyce oznacza to, iż wartość rynkową całej nieruchomości pomniejsza się o wartość rynkową gruntu a następnie uzyskaną różnicę rozdziela pomiędzy budynki, obiekty małej nieruchomości oraz budowle.

Jak stwierdziła Spółka we wniosku, „(...) Obydwa przytoczone „podejścia” dają różne wyniki, a rozbieżności dla nieruchomości komercyjnych o dużych wartościach rynkowych mogą sięgać kilkuset procent (!) (...). W trosce o należytą staranność zawodową oraz mając na uwadze interes potencjalnych odbiorców operatów szacunkowych zwracamy się z zapytaniem o to, **które z wyżej opisanych „podejść” do wyceny budowli właściwe jest dla wycen wykonywanych na podstawie Art. 4 ust. 7 Ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.** Jeżeli właściwe jest podejście II to proszę o informację, według jakiego klucza należy dokonać rozbicia wartości rynkowej na wartość budynków, budowli i obiektów małej architektury. O ile żadne z opisanych podejść nie jest właściwe, proszę o informację wskazującą właściwe sposoby postępowania”.

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

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

Przepis art. 4 ust. 1 pkt 3 w/w ustawy stanowi, podstawę opodatkowania stanowi – w przypadku budowli lub ich części, związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej - 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 zastrzeżeniem ust. 4 – 6).

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych odsyła – celem ustalenia prawidłowej podstawy opodatkowania w/w budowli lub ich części – do przepisów ustaw podatkowych tj. ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i prawnych. W ustawie o podatkach i opłatach lokalnych przewidziano także sposób określenia podstawy opodatkowania w przypadku, gdy podatnik nie dokonuje odpisów amortyzacyjnych. Zgodnie z art. 4 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, 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. Choć ustawa posługuje się pojęciem wartość rynkowa, to nie zawiera definicji legalnej tego pojęcia.

Pojęcie "wartość rynkowa" nie jest jednak obce ustawodawstwu podatkowemu. Określenia omawianego pojęcia znajdują się m.in. w ustawie z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2010 roku Nr 51, poz. 307, z późn. zm.), w ustawie z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 roku Nr 54, poz. 654, z późn. zm.) oraz ustawie z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2009 r. Nr 93, poz. 768). Zgodnie z art. 19 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, wartość rynkową, o której mowa w ust. 1, rzeczy lub praw majątkowych określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca odpłatnego zbycia. W art. 14 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych stwierdzono, że wartość rynkową, o której mowa w ust. 1, rzeczy lub praw majątkowych określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca odpłatnego zbycia. Natomiast w myśl przepisu art. 8 ust. 3 ustawy o podatku

od spadków i darowizn, wartość rynkową rzeczy i praw majątkowych określa się na podstawie cen stosowanych w danej miejscowości w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku z uwzględnieniem ich stanu i stopnia zużycia oraz w obrocie prawami majątkowymi tego samego rodzaju z dnia powstania obowiązku podatkowego.

W opinii organu podatkowego, przytoczone powyżej definicje wartości rynkowej rzeczy (budowli) mają charakter najbardziej zbliżony do zasady określania podstawy opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości. Biorąc zatem pod uwagę brzmienie przytoczonych powyżej przepisów, przy ustalaniu wartości rynkowej budowli (lub jej części), związanej z prowadzoną działalnością gospodarczą, koniecznym i niezbędnym jest uwzględnienie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca odpłatnego zbycia.

Jak stwierdził Naczelny Sąd Administracyjny w niepublikowanym wyroku o sygnaturze III SA 207/00, „(...) *Ustalenie przez rzeczoznawcę majątkowego wartości nieruchomości przy zastosowaniu średniej arytmetycznej nie odpowiada definicji wartości rynkowej zawartej w art. 14 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (...)*”. O tym zaś, że określenie podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli lub jej części związanej z prowadzoną działalnością gospodarczą wiecie przez przepisy ustaw o podatkach dochodowych (w tym od osób prawnych), świadczy wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 6 sierpnia 2009 roku (sygn. akt I SA/OI 441/09): „(...) *Przechodząc zatem na grunt przepisów o podatku dochodowym, wskazać należy, iż strony postępowania prezentują w tym względzie jednolite stanowisko, iż określenie podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości wiecie przez regulacje u.p.d.o.p (...)*”.

W związku z powyższym, w opinii organu podatkowego, prawidłowym jest drugi sposób ustalania wartości budowli.

Odnosnie zaś stwierdzenia, iż „(...) *według jakiego klucza należy dokonać rozbicia wartości rynkowej na wartość budynków, budowli i obiektów małej architektury (...)*”, to zauważyć należy, iż żaden przepis prawa podatkowego nie wskazuje owego „klucza”. Przepisy ustaw o podatkach dochodowych wskazują jedynie, iż przy ustalaniu wartości rynkowej budowli (jej części), koniecznym i niezbędnym jest uwzględnienie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca odpłatnego zbycia.

Na końcu należy zauważyć, iż stosownie do art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, podstawę opodatkowania – dla budowli (ich części) związanych z działalnością gospodarczą – stanowi (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. Natomiast zgodnie z przytoczonym powyżej art. 4 ust. 5 w przypadku gdy podatnik nie dokonuje odpisów amortyzacyjnych – podstawę opodatkowania stanowi wartość rynkowa.

Z przytoczonych powyżej przepisów wynika zatem jednoznacznie, iż wartość rynkową budowli można zastosować jedynie w przypadku, gdy:

- po pierwsze – w sytuacji, gdy od budowli lub ich części nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych (natomiast w przypadku całkowitego zamortyzowania budowli, podstawę opodatkowania stanowi jej wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego).

- po drugie – w sytuacji, gdy budowle lub ich części, o których mowa w ust. 5 (to jest budowle, od których nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych) zostały ulepszone lub zgodnie z przepisami o podatkach dochodowych nastąpiła aktualizacja wyceny środków trwałych

(wówczas podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości stanowi wartość rynkowa ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego następującego po roku, w którym dokonano ulepszenia lub aktualizacji wyceny środków trwałych).

Biorąc pod uwagę powyższe, uznać należy stanowisko Spółki za prawidłowe.

POUCZENIE

Zgodnie z art. 14c § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 roku Nr 8, poz. 60 ze zm.), Strona ma prawo wniesienia skargi do sądu administracyjnego. Zgodnie z art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 roku – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.), jeśli ustawa nie przewiduje środków zaskarżenia w sprawie będącej przedmiotem skargi, skargę na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie można wnieść po uprzednim wezwaniu na piśmie właściwego organu - w terminie czternastu dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o wydaniu aktu lub podjęciu innej czynności - do usunięcia naruszenia prawa. W myśl art. 53 § 2 w/w ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, skargę wnosi się w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia wezwania o usunięcie naruszenia prawa.

Otrzymuje:

- 1) ☐
- 2) a/a

z up. PREZYDENTA M. ST. WARSZAWY

Mariusz Sawicz
Zastępca Dyrektora
Biura Podatków i Egzekucji