

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Wójt Gminy Płońska działając na podstawie art. 14j oraz art. 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r., poz. 201 ze zm.) w związku z wnioskiem z dnia 21 grudnia 2016 roku (wpływ do Urzędu Gminy w Płońscy dnia 27 grudnia 2016 roku) reprezentowanej przez o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości od elektrowni wiatrowych, tj. sposobu ustalenia podstawy opodatkowania budowli.

Na podstawie art. 14j oraz art. 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r., poz. 201 ze zm.), Wójt Gminy Płońska stwierdza, że stanowisko – przedstawione we wniosku

z dnia 21 grudnia 2016 roku reprezentowanej przez o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od nieruchomości od elektrowni wiatrowych w zakresie uznania, że od 1 stycznia 2017 r. podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości należących do Wnioskodawcy budowli w postaci Elektrowni wiatrowych będzie stanowić ich wartość rynkowa określona przez Spółkę na dzień 1 stycznia 2017 r. – jest nieprawidłowe.

UZASADNIENIE

W dniu 27 grudnia 2016 roku wpłynął do Wójta Gminy Płońnica wniosek z dnia 21 grudnia 2016 roku reprezentowanej przez o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości – art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz art. 4 ust. 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz. U. z 2017 r. poz. 1785 ze zm.) w związku z art. 2 pkt 1 i pkt 2 oraz art. 17 ustawy z dnia 20 maja 2016 roku o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 2016 r., poz. 961)

W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący opis zdarzenia przyszłego:

(dalej: „Wnioskodawca” lub „Spółka”) jest osobą prawną mającą siedzibę w Polsce, jest właścicielem farmy wiatrowej zlokalizowanej na terenie Gminy . W skład ww. farmy wchodzi m.in. elektrownie wiatrowe. Aktualnie Spółka jako przedmiotów opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie traktuje całych elektrowni wiatrowych, tylko ich części budowlane tj. fundament oraz wieżę.

Zgodnie z przepisami ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych poprzez elektrownie wiatrową należy rozumieć „*budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. poz. 478 i 2365 oraz z 2016 r. poz. 925)*”, natomiast poprzez elementy techniczne należy rozumieć „*wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.*” (dalej razem jako: „Elektrownie wiatrowe”).

Elektrownie wiatrowe nie figurują w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych Spółki jako samodzielne (wyodrębnione) środki trwałe, od których byłyby dokonywane odpisy amortyzacyjne zgodnie z ustawą z dnia 15 lutego 1992r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 1888 z dnia 24 listopada 2016 r.). W ewidencji ujęto środki trwałe, których wartości początkowe obejmują swym zakresem m.in. części budowlane elektrowni wiatrowych (tj. fundament i wieżę), jak i urządzenia służące do wytwarzania energii elektrycznej – urządzenia wiatrowe.

W przypadku należących do Spółki urządzeń wiatrowych w ich wartości początkowej ustalonej dla potrzeb amortyzacji zostały skapitalizowane nie tylko wydatki na wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Na wartość początkową urządzeń wiatrowych składają się także wydatki Spółki na inne elementy i infrastrukturę towarzyszącą, tj. przykładowo na:

- oprogramowanie (np. System Scada), które monitoruje działalność oraz pozwala kontrolować pracę urządzenia wiatrowego,
- wyciągarkę wraz z olinowaniem, która służy do transportu osób i sprzętu z poziomu gruntu do urządzenia wiatrowego,
- oświetlenie ostrzegawcze,
- zabezpieczenie odgromowe,
- chłodnie i wentylatory,
- wiatrowskaz oraz anemometr, które są odpowiedzialne za pomiary prędkości ruchu oraz kierunku wiatru,
- wyłączniki awaryjne, które w przypadku wystąpienia zagrożenia dla prawidłowego działania urządzenia wiatrowego pozwalają na awaryjne jego zatrzymanie.

Jednocześnie, Wnioskodawca pragnie podkreślić, że w dniu 29.11.2016 r. otrzymał od Gminy interpretację indywidualną przepisów podatkowych o sygnaturze RFP.310.1.2016.EW (dalej: Interpretacja). Wnioskodawca nie zgadza się z treścią uzyskanej Interpretacji, jakoby w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 roku za budowlę w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tj. z dnia 6 maja 2016 r.; Dz. U. z 2016 r. poz. 716, dalej: „ustawa o PiOL”) uznawało się zarówno elementy budowlane elektrowni wiatrowej (tj. fundament i wieża) jak i urządzenia techniczne wchodzące w skład elektrowni wiatrowej. Kwestionując prawidłowość tej interpretacji, Wnioskodawca podjął odpowiednie kroki prawne celem uchylenia tej Interpretacji.

Niemniej, zakładając prawidłowość stanowiska Gminy w uzyskanej Interpretacji (z czym Wnioskodawca, jak wskazano powyżej, stanowczo się nie zgadza) to powstała wątpliwość, w jaki sposób Wnioskodawca powinien wyliczyć podstawę opodatkowania dla celów wyliczenia PON od Elektrowni wiatrowej, której wcześniej w całości nie opodatkowywał tym podatkiem. W związku z powyższym, Wnioskodawca występuje powtórnie z wnioskiem o wydanie interpretacji, tym razem pragnąc uzyskać od Gminy informacje na temat metodologii określenia podstawy opodatkowania dla celów wyliczenia należnego PON od Elektrowni wiatrowej w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r.

Pytanie Wnioskodawcy:

Czy począwszy od 1 stycznia 2017 r. podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości należących do Wnioskodawcy budowli w postaci Elektrowni wiatrowych będzie stanowić ich wartość rynkowa określona przez Spółkę na dzień 1 stycznia 2017 r.?

Stanowisko Wnioskodawcy:

Zdaniem Wnioskodawcy, od 1 stycznia 2017 r. podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości należących do Wnioskodawcy budowli w postaci Elektrowni wiatrowych będzie stanowić ich wartość rynkowa określona przez Spółkę na dzień 1 stycznia 2017 r.

Interpretacją indywidualną nr RFP.310.1.2017.EW z dnia 24.03.2017 r. tutejszy organ podatkowy uznał stanowisko wnioskodawcy w zakresie wyżej przedstawionego stanu faktycznego i zadanego pytania za nieprawidłowe.

Wnioskodawca na powyższą interpretację indywidualną wniósł skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie. Wyrokiem Sygn. akt 433/17 z dnia 10 sierpnia 2017 r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie uchylił powyższą interpretację.

Wobec powyższego zachodzi konieczność wydania nowej interpretacji indywidualnej.

Zdaniem organu wydającego interpretację:

Rozpoczynając ocenę stanowiska Wnioskodawcy, organ podatkowy wskazuje, że w aktualnie obowiązującym stanie prawnym, zgodnie z art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz. U. z 2016 r., poz. 290 ze zm.), budowla oznacza „*każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: lotniska, drogi, linie kolejowe, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową*”

Dnia 15 lipca 2016 roku weszła w życie ustawa z dnia 20 maja 2016 roku o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 2016 r., poz. 961), dalej „ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych”, w której zgodnie z art. 2 pkt 1, wprowadzono definicję legalną elektrowni wiatrowej. Z definicji tej wynika, że elektrownia wiatrowa oznacza „*budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. poz. 478 i 2365)*”. W art. 2 tejże ustawy w punkcie 2 wskazano także co składa się na elementy techniczne elektrowni wiatrowej, tj. wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych znowelizowała ustawę Prawo budowlane poprzez zmianę art. 3 pkt 3 ustawy. Wykreślono z nawiasu zawierającego przykładowe wyliczenie urządzeń technicznych, których jedynie części budowlane stanowiły budowlę, pojęcia „*elektrownie wiatrowe*”. Jednocześnie pojęcie elektrowni wiatrowych zamieszczono w załączniku do ustawy Prawo budowlane w Kategorii XXIX.

Dokonane zmiany przepisów oraz wejście w życie przepisów ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych spowodowały zmiany w podstawie opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych i w konsekwencji w wysokości opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych Wnioskodawcy.

Zdaniem organu wydającego interpretację, w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r., za budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, dalej „upol”, należy uznać całą elektrownię wiatrową, na którą składają się co najmniej fundament i wieża oraz elementy techniczne, tj. wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Podstawa opodatkowania była przedmiotem interpretacji indywidualnej Wójta Gminy Płońsk z dnia 29 listopada 2016 r. nr RFP.310.1.2016.EW. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie dnia 23 marca 2017 r. wydał w tej sprawie wyrok Sygn. akt 17/17, którym oddalił skargę Spółki na przedmiotową interpretację.

Przechodząc do dalszych rozważań, organ podatkowy wyjaśnia co następuje. Nie ulega wątpliwości, iż Wnioskodawca jest podatnikiem podatku od nieruchomości. Nie ulega również wątpliwości, iż Wnioskodawca (osoba prawna, spółka prawa handlowego) jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych. Jako podatnik podatku dochodowego od osób prawnych Wnioskodawca jest zobowiązany, m.in. na gruncie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych do prowadzenia własnych

ksiąg, rejestrów czy ewidencji (w tym również środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych). Wnioskodawca w opisie stanu faktycznego wskazuje, iż: „Elektrownie wiatrowe nie figurują w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych Spółki jako samodzielne (wyodrębnione) środki trwałe, od których byłyby dokonywane odpisy amortyzacyjne zgodnie z ustawą z dnia 15 lutego 1992r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tj. Dz. U. z 2016 r., poz. 1888 z dnia 24 listopada 2016 r.). W ewidencji ujęto środki trwałe, których wartości początkowe obejmują swym zakresem m.in. części budowlane elektrowni wiatrowych (t.j. fundament i wieże), jak i urządzenia służące do wytwarzania energii elektrycznej – urządzenia wiatrowe. W przypadku należących do Spółki urządzeń wiatrowych w ich wartości początkowej ustalonej dla potrzeb amortyzacji zostały skapitalizowane nie tylko wydatki na wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterownia i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Na wartość początkową urządzeń wiatrowych składają się także wydatki Spółki na inne elementy i infrastrukturę towarzyszącą.”

Istota sporu sprowadza się do tego, czy w przypadku podatnika podatku od nieruchomości, będącego spółką z ograniczoną odpowiedzialnością, istnieje możliwość ustalenia podstawy opodatkowania budowli tym podatkiem w oparciu o art. 4 ust. 1 pkt 3 upol, tj. w oparciu o wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych stanowiącą podstawę obliczania amortyzacji, czy też należy stosować art. 4 ust. 5 upol mówiący o wartości rynkowej budowli.

W tym miejscu zauważyć należy, że literalne brzmienie art. 4 ust. 1 pkt 3 upol wskazuje, że podstawę opodatkowania dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 4-6 – stanowi wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych – ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.

Powyższy przepis w swej treści wskazuje na wyjątki zapisane w art. 4 ust. 4–6 upol. Dotyczą one sytuacji wskazywania podstawy opodatkowania w przypadku:

- budowli, które są przedmiotem umowy leasingu i odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający, w przypadku jej przejęcia przez właściciela, do celów określenia podstawy opodatkowania przyjmuje się wartość początkową przed zawarciem pierwszej umowy leasingu, zaktualizowaną i powiększoną o dokonane ulepszenia oraz niepomniejszoną o spłatę wartości początkowej;

- budowli, od których nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych – podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa, określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego;
- budowli, które zostały ulepszone lub zgodnie z przepisami o podatkach dochodowych nastąpiła aktualizacja wyceny środków trwałych – podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego następującego po roku, w którym dokonano ulepszenia lub aktualizacji wyceny środków trwałych.

Wyjątkiem od reguły wynikającej z art. 4 ust. 1 pkt 3 upol jest zasada wyrażona w art. 4 ust. 5 upol, który to przepis wskazuje, że 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.

Literalne brzemienie powyższych przepisów wskazuje, że regułą jest ustalanie podstawy opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości w oparciu o wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji. Natomiast wyjątkiem od powyższej zasady jest ustalenie podstawy opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości w oparciu o jej wartość rynkową, czyli tylko i wyłącznie w przypadku, kiedy od budowli lub jej części nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych.

Wnioskodawca, jak sam wskazuje we wniosku o wydanie interpretacji, posiada w swojej ewidencji środki trwałe, których wartości początkowe obejmują swym zakresem m.in. części budowlane elektrowni wiatrowych (tj. fundament i wieżę), jak i urządzenia służące do wytwarzania energii elektrycznej – urządzenia wiatrowe (m.in. wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu). Ze stanu faktycznego przedstawionego we wniosku wynika, że amortyzacji podlegają wszystkie części budowli (elektrowni wiatrowej), bądź jako elementy wyodrębnione, bądź jako elementy stanowiące część innych elementów podlegających amortyzacji. Za niezasadne uznać należy, że od budowli nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, gdy nie stanowi ona odrębnego środka trwałego w postaci „Elektrowni wiatrowej”. Stan faktyczny jednoznacznie wskazuje, że Wnioskodawca posiada w stosownej ewidencji i dokonuje amortyzacji poszczególnych obiektów tworzących elektrownię wiatrową. Amortyzowanie wszystkich części składających się na budowlę elektrowni wiatrowej świadczy o tym, że budowla ta podlega amortyzacji. Podobnie uważa dr Rafał Dowgier, mianowicie, że *„Nie sposób jest zaakceptować stanowiska, wedle którego w rozumieniu wskazanego przepisu podatnik nie dokonuje od budowli odpisów amortyzacyjnych, gdy nie stanowi ona*

odrębnego środka trwałego, a zatem podstawą opodatkowania powinna być jej wartość rynkowa. Naliczenie podatku od wartości rynkowej części składających się na elektrownię wiatrową jest dopuszczalne wyłącznie wtedy, gdy nie dokonuje się od nich odpisów amortyzacyjnych”¹

Idąc dalej, wskazać należy, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle a nie środki trwałe. Ustawa podatkowa nie przewiduje warunku, aby dana budowla stanowiła jeden środek trwały, a więc kwestia kwalifikacji składników majątku przez podatnika dla potrzeb prowadzonej działalności gospodarczej, jest w zasadzie obojętna dla organu podatkowego. Jeżeli więc podatnik nie ewidencjonuje budowli jako jednego środka trwałego, lecz jako kilka środków trwałych, odpowiadających częściom takiej budowli, które tworzą całość odpowiadającą budowli, to zdaniem organu nie ma przeszkód faktycznych i prawnych, aby opodatkować tę budowlę, w istocie przez opodatkowanie części tej budowli, w odniesieniu do wartości początkowych środków trwałych stanowiących tak rozumiane części budowli.

Dlatego też przyjmując legalną definicję elektrowni wiatrowej (budowli) oraz powyższe rozważania na potrzeby określenia podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości, odpowiadając tym samym na pytanie zawarte we wniosku o wydanie interpretacji, organ wydający interpretację stoi na stanowisku, że podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli w postaci elektrowni wiatrowej, należy ustalić w oparciu o art. 4 ust. 1 pkt 3 upol. Zgodnie z tym przepisem jest to 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.

Brzmienie art. 4 ust. 1 pkt 3 upol oraz powyższe elementy przedstawionego stanu faktycznego, zdaniem organu, są kluczowe dla niniejszej sprawy. Nie pozostawiają żadnych wątpliwości co do tego, iż podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości należy ustalić w oparciu o wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych stanowiącą podstawę obliczania amortyzacji.

Odnosząc się do stanowiska Wnioskodawcy, że „Spółka poniosła wydatki na elementy składowe elektrowni wiatrowej, które nie stanowią części Elektrowni wiatrowej w rozumieniu nowych przepisów, a które zgodnie z obowiązującymi dotychczas

¹ Zob. R. Dowgier, Podstawa opodatkowania elektrowni wiatrowych w kontekście nowych zasad opodatkowania, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 3.

przepisami nie zostały wyodrębnione i ujawnione w rejestrze jako osobne środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne. Ponadto, nie jest możliwe określenie wartości elementów składających się na Elektrownię wiatrową w inny sposób niż poprzez wycenę Elektrowni wiatrowej.", zaznaczyć należy, że Wnioskodawca posiada informacje w zakresie amortyzacji części elektrowni wiatrowej jaką jest fundament i wieża, które traktowane były jako budowla elektrowni wiatrowej do czasu zmiany wprowadzonej ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Ze złożonego wniosku wynika natomiast, że Spółka nie posiada pełnych informacji dotyczących wartości wskazanych w opisie stanu faktycznego elementów technicznych. W tym miejscu zaznaczyć należy, że przedmiotem zadanego we wniosku pytania nie było rozważanie kwestii, jakie elementy składają się na urządzenia techniczne wymienione w art. 2 pkt 2 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Biorąc pod uwagę opisany stan faktyczny, w którym jak stwierdza Wnioskodawca, elementy techniczne nie posiadają odrębnie ustalonej wartości stanowiącej podstawę amortyzacji, lecz ich wartość stanowi część wartości amortyzowanego środka trwałego – urządzeń wiatrowych, uznać należało, że okoliczność ta nie uzasadnia ustalenia wartości elektrowni wiatrowej według wartości rynkowej. W takiej sytuacji nie zachodzi bowiem przesłanka art. 4 ust. 5 upol, jaką jest stan, w którym od budowli nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. W analizowanym, przypadku od wszystkich elementów składających się na tę budowlę dokonuje się bowiem odpisów amortyzacyjnych, mimo, że co do części elementów nie są one wartościowo wyodrębnione. Jeżeli podatnik ujął w ewidencji środków trwałych wartości początkowe części budowlanych elektrowni wiatrowych oraz urządzenia wiatrowe służące do wytwarzania energii elektrycznej (zespół łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu), to nie ma przesłanek do zastosowania art. 4 ust. 5 upol i określenia podstawy opodatkowania według wartości rynkowej budowli.

Podkreślenia wymaga fakt, że przedmiotem złożonego wniosku było, jak wskazał Wnioskodawca, uzyskanie informacji na temat „*metodologii określenia podstawy opodatkowania dla celów wyliczenia należnego PON od Elektrowni wiatrowej w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r.*” Organ wydający interpretację wyjaśnia, że z treści przepisów upol dotyczących podstawy opodatkowania, jednoznacznie wynika, że podstawą opodatkowania budowli jest ich wartość. Powyższe znajduje potwierdzenie w wyroku NSA sygn. akt II FSK 2027/09 z dnia 13 kwietnia 2011r., w którym Sąd wskazał, że w myśl art. 4 ust. 1 pkt 3 upol podstawę opodatkowania stanowi wartość. Według NSA, użyte sformułowanie „*wartość ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego*” wskazuje jednoznacznie, że chodzi tu o „wartość stanowiącą podstawę obliczania amortyzacji”. Oznacza to, że ustawodawca dla celów podatku od nieruchomości nie nakazuje ustalać podstawy opodatkowania, a wskazuje pewien określony stan faktyczny „*wartość budowli*”, od którego należy obliczyć podatek

stanowiący wskazany w ustawie procent tej wartości. Sąd uważa, że podatnik nie może wedle swego uznania ustalać podstawy opodatkowania przyjmując wartość rynkową. Przepisy upol nie dopuszczają sytuacji, w której podatnik może ustalać wartość początkową budowli odmiennie dla celów podatków dochodowych i odmiennie dla celów podatku od nieruchomości, przyjmując wartość rynkową budowli.

Zaznaczyć należy, że przedmiotem złożonego wniosku, zdaniem Organu, nie była metodologia obliczania wartości elementów technicznych elektrowni, które podlegają amortyzacji jako elementy wartościowo niewyodrębnione. Pytanie w tym zakresie nie zostało we wniosku o udzielenie interpretacji zawarte. Wnioskodawca w uzasadnieniu swojego wniosku wskazał jedynie, że *„nie jest możliwe określenie wartości elementów składających się na Elektrownię wiatrową w inny sposób niż poprzez wycenę Elektrowni wiatrowej.”* Wójt Gminy jako organ podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości nie jest kompetentny do interpretowania sposobu obliczania wartości środka trwałego (budowli), będącej podstawą dokonywania odpisów amortyzacyjnych. Organ wyrażając swoje stanowisko nie ma obowiązku dokonywania rozważań w tym zakresie. Wójt Gminy wydaje interpretację indywidualną w zakresie przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych dotyczących podstawy opodatkowania. A zatem organ wydając interpretację rozstrzyga, jak wskazał powyżej, czy w przypadku Wnioskodawcy istnieje możliwość ustalenia podstawy opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości w oparciu o art. 4 ust. 1 pkt 3 upol, tj. w oparciu o wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych stanowiącą podstawę obliczania amortyzacji, czy też należy stosować art. 4 ust. 5 ww. ustawy mówiący o wartości rynkowej budowli.

A zatem zdaniem Organu, po pierwsze Wnioskodawca zna wartość początkową poszczególnych elementów składających się na elektrownię wiatrową. Widnieje ona bowiem w jego ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych. Idąc dalej, zdaniem organu, nie ulega wątpliwości, iż dla potrzeb podatku od nieruchomości podstawę opodatkowania budowli (elektrowni wiatrowej jako całości) stanowi wartość, a w przedmiotowej sprawie, zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 upol, jest to wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiącą 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. Wartość, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 3 upol jest właściwa także dla opodatkowania wtedy, gdy elektrownia wiatrowa nie stanowi odrębnego środka trwałego, od którego dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, lecz są nimi jej poszczególne elementy. Suma wartości tych części budowli, ustalona zgodnie z powołanym wyżej przepisem, będzie stanowiła podstawę opodatkowania na potrzeby podatku od nieruchomości. Tak samo uważa dr Rafał Dowgier, który jak twierdzi: *„Dlatego tak, jak dopuszczalne jest*

opodatkowanie jedynie części budowli składających się na jeden środek trwały, tak też należy przyjąć, iż możliwe jest opodatkowanie budowli, na którą składa się kilka środków trwałych ujętych odrębnie w ewidencji podatnika prowadzonej na potrzeby podatku dochodowego. (...) Jeżeli zatem w skład tak rozumianej budowli [w postaci elektrowni wiatrowej – przyp. organu] wchodzi części, od których dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, podstawą opodatkowania będzie suma wartości tych elementów, określona na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 3 upol.”²

W orzecznictwie sądowym zgodnie przyjmuje się, że jeżeli podatnik ujął w ewidencji środków trwałych wartości początkowe części budowlanych elektrowni wiatrowych oraz urządzenia wiatrowe służące do wytwarzania energii elektrycznej (zespół łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu), to nie ma przesłanek do zastosowania art. 4 ust. 5 upol i określenia podstawy opodatkowania według wartości rynkowej budowli (vide wyroki: Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 8 listopada 2017 r., sygn. akt I SA/Bk 644/17; Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 25 października 2017 r., sygn. akt I SA/Gd 1280/17; Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 29 czerwca 2017 r., sygn. akt I SA/Sz 386/17; por. też wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 25 października 2017 r. sygn. I SA/Gd 1259/17 i I SA/Gd 1162/17). Sama okoliczność, że w ewidencji środków trwałych Wnioskodawcy nie znajduje się zindywidualizowany, odrębny środek trwały w postaci elektrowni wiatrowej nie ma znaczenia dla określenia podstawy opodatkowania, gdyż istotny z punktu widzenia art. 4 ust. 1 pkt 3 upol jest fakt dokonywania odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych, które składają się na przedmiot opodatkowania. Przepis art. 4 ust. 1 pkt 3 upol nie wymaga bowiem, aby budowla stanowiąca przedmiot opodatkowania, stanowiła zindywidualizowany, odrębny przedmiot opodatkowania czy też środek trwały. Podstawą opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie jest bowiem wartość środka trwałego, lecz wartość budowli lub jej części w rozumieniu upol, ustalana w oparciu o przepisy o podatkach dochodowych.

Podsumowując powyższe rozważania, organ podatkowy stwierdza, że począwszy od 1 stycznia 2017 roku podstawą opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli w postaci elektrowni wiatrowej, w rozumieniu wyżej wskazanym jest jej wartość stanowiąca podstawę dokonywania odpisów amortyzacyjnych, ustalona zgodnie z przepisami o podatkach dochodowych zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 upol.

² Zob. R. Dowgier, Podstawa opodatkowania elektrowni wiatrowych w kontekście nowych zasad opodatkowania, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 3.

POUCZENIE

1. Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą, stwierdzeniem jej wygaśnięcia 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. Niniejsza interpretacja, po usunięciu danych identyfikacyjnych wnioskodawcy oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, zostanie niezwłocznie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.
3. Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie, ul. Emilii Plater 1, 10-562 Olsztyn. Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2017 r., poz. 1369 ze zm.) w terminie 30 dni od dnia doręczenia interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego (art. 53 § 1 w/w ustawy). Jednocześnie, zgodnie z art. 57a w/w ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydana w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.
4. Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 w/w ustawy).

WÓJT

mgr Krzysztof Groblewski

Otrzymują:

1. Adresat
2. a/a