

Burmistrz Kisielice
ul. Daszyńskiego 5
14-220 Kisielice

Kisielice, dnia 17 maja 2017 r.

RF.PO.IV / II.3120/2017

reprezentowana przez:

adres do doręczeń:

adres elektroniczny:

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Burmistrz Kisielice, działając na podstawie przepisów art. 14j § 1 i § 3 w związku z art. 14b, art. 14c i art. 14k § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (Dz.U.2017.201 t.j. z dnia 2017.02.01)

uznaje za nieprawidłowe

stanowisko wskazane we wniosku złożonym przez z siedzibą w Warszawie z dnia 16 lutego 2017 r. (data wpływu 22 luty 2017 r.) o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych od dnia 1 stycznia 2017 roku, tj. jakoby Wnioskodawca do określenia podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości nowej budowli Elektrowni Wiatrowej będzie musiał zastosować art. 4 ust. 5 Ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i określić wartość budowli na dzień 1 stycznia 2017 r.

Uzasadnienie

W dniu 22 lutego 2017 r. wpłynął do tutejszego organu wniosek złożony o wydanie interpretacji indywidualnej przepisu art. 2 ust. 1 pkt 3) w zw. 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 2016 r. poz. 716 ze zm.) w zw. z art. 2 pkt 1) i pkt 2) oraz art. 17 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. poz. 960).

We wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej Wnioskodawca przedstawił następujący stan faktyczny:

..... (dalej: „Wnioskodawca” lub „Spółka”) jest polskim rezydentem podatkowym w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych¹ (dalej: „Ustawa o CIT”). Głównym przedmiotem działalności Wnioskodawcy jest prowadzenie projektów związanych z energetyką wiatrową w Polsce. Wnioskodawca jest właścicielem elektrowni wiatrowej zlokalizowanej na terenie Gminy Kisielice (dalej: „Gmina”).

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 o CIT. W ewidencji ujęto środki trwałe, których wartości początkowe obejmują swym zakresem m.in. części budowlane elektrowni wiatrowych (t.j. fundament i wieżę), jak i urządzenia służące do wytwarzania energii elektrycznej - urządzenia wiatrowe.

Jednocześnie, Wnioskodawca pragnie podkreślić, że 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. Mogą to być przykładowo:

- Oprogramowanie (w tym System SCADA), które monitoruje działanie oraz pozwala kontrolować pracę urządzenia wiatrowego,
- Wiatrowskaz i anemometr,
- Instalacja odgromowa,
- Instalacje elektryczne (w tym konwerter mocy),
- Oświetlenie w turbinie oraz oświetlenie przeszkodowe,
- Układ orientacji (YAW).

W sensie konstrukcyjnym zespół prądotwórczy, gondola, do której jest przytwierdzony wirnik i zespół łopat stanowi ruchomy element elektrowni wiatrowej. Zespół prądotwórczy (w tym gondola) został połączony z wieżą mechanizmem obrotowym, zamontowanym pomiędzy szczytem wieży a gondolą, który jest również wykorzystywany do sterowania ruchem obrotowym gondoli.

Wnioskodawca podkreśla, że całość zespołu prądotwórczego, wraz z gondolą jest elementem, który podlega łatwej wymianie bez uszkodzenia czy uszczerbku dla konstrukcyjnych części elektrowni wiatrowej, czyli wieży i fundamentu, jak również dla ich funkcjonalności.

Wieża natomiast jest stalowym elementem konstrukcji elektrowni wiatrowej posadowionym na fundamencie. Poza spełnianiem funkcji konstrukcyjnej dla zespołu prądotwórczego i gondoli, umieszczonej na jej szczycie, wieża zawiera również drabinę i windę, które umożliwiają dostęp do gondoli w celu jej obsługi lub naprawy.

Biorąc pod uwagę powyższe, Wnioskodawca zgłaszał dotychczas, tj. do końca 2016 r., do opodatkowania podatkiem od nieruchomości (dalej: PON) jako budowle w szczególności wieże i fundamenty elektrowni wiatrowej. Podstawą opodatkowania dla zgłaszanych budowli była ich wartość początkowa dla potrzeb amortyzacji CIT bez pomniejszania jej o wartość odliczonych odpisów amortyzacyjnych.

Zgodnie z przepisami ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (dalej: „ustawa o IEW”) 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: „Elektrownia Wiatrowa”).

W związku z powyższą zmianą przepisów, od 1 stycznia 2017 r. Wnioskodawca ma wątpliwości czy opodatkowanie PON elektrowni wiatrowej, należącej do Spółki powinno wzrosnąć z uwagi na konieczność opodatkowania jako budowli, wszystkich elementów składających się na Elektrownię Wiatrową, a nie tylko jak dotychczas jej części budowlanych tj. wieży i fundamentów. Wnioskodawcy znane są stanowiska, wskazujące na to, że powyższa zmiana nastąpiła od 1 stycznia 2017 r. Wnioskodawca w całości się z tym nie zgadza i stoi na stanowisku, że opodatkowanie PON od 1 stycznia 2017 r. powinno pozostać niezmienione w odniesieniu do elektrowni wiatrowych.

Niemniej na wypadek gdyby opodatkowanie miało wzrosnąć, pomimo braku zgody na takie podejście, to Wnioskodawca pragnie uzyskać pewność co do technicznych aspektów podatkowych w kwestii sposobu opodatkowania tej nowej budowli.

Pytanie Wnioskodawcy:

W jaki sposób Wnioskodawca powinien określić podstawę opodatkowania elektrowni wiatrowej PON od 1 stycznia 2017 r.?

Stanowisko Wnioskodawcy:

Wnioskodawca uważa, że do określenia podstawy opodatkowania PON nowej budowli Elektrowni Wiatrowej będzie musiał zastosować art. 4 ust. 5 Ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Upoi) i określić wartość budowli na dzień 1 stycznia 2017 r., tj. określić podstawę opodatkowania na poziomie jej wartości rynkowej, określonej, zgodnie z art. 4 ust. 5 w zw. z art. 6 ust. 1 Upoi, na dzień postania obowiązku podatkowego, tj. na dzień 1 stycznia 2017 r. Zgodnie bowiem z nowymi przepisami, które zaczną obowiązywać od tego dnia, obowiązek podatkowy w odniesieniu do Elektrowni wiatrowej powstanie 1 stycznia 2017 r. Wnioskodawca wskazał również, 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 przepisami nie zostały wyodrębnione i ujawnione w rejestrze jako osobne środki trwałe. Spółka wskazała, że nie jest możliwe określenie wartości elementów składających się na Elektrownię wiatrową w inny sposób niż poprzez wycenę wartości rynkowej Elektrowni Wiatrowej. Spółka nie zawsze bowiem posiada pełne informacje dotyczące wartości wskazanych w opisie stanu faktycznego elementów, które nie podlegały dotychczas opodatkowaniu PON. Zdaniem Wnioskodawcy elementy te także od 1 stycznia 2017 r. nie podlegają opodatkowaniu PON, jako że nie stanowią budowli dla celów PON, w tym w szczególności nie stanowią elementu Elektrowni Wiatrowej, powinny być zatem wyodrębnione.

Zdaniem Wnioskodawcy, jedyną możliwością prawidłowego określenia podstawy opodatkowania Elektrowni Wiatrowej dla celów PON jest jej wycena na moment powstania obowiązku podatkowego, tj. na moment wejścia w życie nowych przepisów (1 stycznia 2017 r.). Każde inne podejście prowadziłoby do nieprawidłowego określenia podstawy opodatkowania Elektrowni Wiatrowej w związku z wliczeniem do jej wartości elementów nie stanowiących Elektrowni Wiatrowej, w tym w szczególności wartości niematerialnych i prawnych, które bez wątpienia nie mogą zostać zadeklarowane przez Wnioskodawcę do opodatkowania PON.

Stanowisko organu wydającego interpretację:

W pierwszej kolejności Organ wskazuje, że zmiany wprowadzone w art. 9 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 2016 r. poz. 961) do ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2016 r. poz. 290), w szczególności w zakresie definicji budowli, oraz wejście w życie przepisów ustawy z dnia 20 maja 2016 r. 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, w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r., za budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r., poz. 716 ze zm.)- dalej Upiol, należy uznać całą elektrownię wiatrową, na którą składają się co najmniej (podkreślenie Organu) fundament i wieża oraz elementy techniczne, tj. wirnik z zespołem łopatek, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Szczegółowe stanowisko w tym zakresie wraz ze stosowną argumentacją Organ wyraził w odrębnej interpretacji prawa podatkowego wydanej na odrębny wniosek Wnioskodawcy.

Przyjmując taką definicję elektrowni wiatrowej (budowli) na potrzeby określenia podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości, odpowiadając na pytanie Wnioskodawcy Organ jest zdania, że podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli w postaci elektrowni wiatrowej, należy ustalić w oparciu o art. 4 ust. 1 pkt 3 Upiol. Zgodnie z powyższym 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. Wartość, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 3 Upiol 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.

Zdaniem Organu, istota sporu sprowadza się do tego, czy w przypadku podatnika podatku od nieruchomości będącego spółką akcyjną istnieje możliwość ustalenia podstawy opodatkowania budowli tym podatkiem w oparciu o art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (dalej u.p.o.l.), 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.

Zgodnie z art. 1 pkt 1 Upiol, ustawa normuje podatek od nieruchomości. Zgodnie z art. 2 ust. 1 Upiol 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.

Zgodnie z art. 3 ust. 1 Upiol, podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące:

- 1) właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych, z zastrzeżeniem ust. 3;
- 2) posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych;
- 3) użytkownikami wieczystymi gruntów;
- 4) posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie:
 - a) wynika z umowy zawartej z właścicielem, Agencją Nieruchomości Rolnych lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości,
 - b) jest bez tytułu prawnego, z zastrzeżeniem ust. 2.

Zgodnie z art. 5 Upiol, Rada gminy, w drodze uchwały, określa wysokość stawek podatku od nieruchomości, z tym że stawki nie mogą przekroczyć rocznie od budowli - 2% ich wartości określonej na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 3 i ust. 3-7.

Wracając do definicji budowli, to zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 Upiol budowla oznacza obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Przepis art. 1a ust. 1 pkt 2 Upiol wprost odsyła do definicji budowli w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, a więc do definicji legalnej. Zdaniem Organu za budowlę stanowiącą przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości należy uznać całą elektrownię wiatrową, na którą składają się co najmniej (podkreślenie Organu) 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. Przyjęcie takiej definicji budowli wynika zdaniem Organu ze zmian wprowadzonych ustawą z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 2016 r. poz. 961).

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). Sam Wnioskodawca w stanie faktycznym wskazuje, iż: „W ewidencji ujęto środki trwałe, których wartości początkowe obejmują swym zakresem m.in. części budowlane elektrowni wiatrowych (t.j. fundament i wieżę), jak i urządzenia służące do wytwarzania energii elektrycznej - urządzenia wiatrowe. Jednocześnie, Wnioskodawca pragnie podkreślić, że 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.”

Te kluczowe dla sprawy elementy stanu faktycznego jak również literalne brzmienie przepisów art. 4 ust. 1 pkt 3 Upiol nie pozostawiają zdaniem Organu 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. Fakt, iż elektrownie wiatrowe nie figurują w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych Wnioskodawcy jako samodzielne (wyodrębnione) środki trwałe, nie oznacza, iż nie jest możliwe ustalenie podstawy opodatkowania elektrowni wiatrowych należących do Wnioskodawcy w inny sposób niż poprzez określenie ich wartości rynkowej na dzień powstania obowiązku podatkowego tj. 1 stycznia 2017 r.

Literalne brzmienie art. 4 ust. 1 pkt 3 Upiol wskazuje, że podstawę opodatkowania dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 4-6 - wartość, 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, wartość nieruchomości 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 Upiol. 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 Upiol jest zasada wyrażona w art. 4 ust. 5 Upiol, 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 (podkreślenie Organu), 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 stanowiącą podstawę obliczania amortyzacji (podkreślenie Organu). 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.

W odniesieniu do powyższych przepisów należy wskazać, że nie ulega wątpliwości, iż Wnioskodawca jako osoba prawna będąca właścicielem elektrowni wiatrowej (budowli) jest podatnikiem podatku od nieruchomości. Nie ulega również wątpliwości, że wszystkie budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej podlegają opodatkowaniu tym podatkiem. W odniesieniu natomiast do podstawy opodatkowania budowli, z treści powołanych przepisów jednoznacznie wynika, że jest nią ich

wartość. Może to być wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, stanowiąca podstawę obliczenia amortyzacji lub wartość rynkowa, o ile od budowli nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. Co do zasady należy stwierdzić, że przepis art. 4 ust. 1 pkt 3 Upiol dotyczy ustalania podstawy opodatkowania w odniesieniu do budowli aktualnie amortyzowanych jak również w całości zamortyzowanych. Natomiast art. 4 ust. 5 Upiol dotyczy sytuacji, kiedy od budowli nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych w ogóle. Wartość rynkowa jako podstawa opodatkowania budowli jest wyjątkiem do zasady, zgodnie z którym podatek jest naliczony od niej tylko wtedy, gdy od budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. Podstawową kwestią jest zatem ustalenie od jakich budowli nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych.

W tym miejscu, zauważyć należy, że art. 4 ust. 5 upol dotyczy sytuacji, gdy od budowli nie dokonuje się w ogóle odpisów amortyzacyjnych, dlatego nie ma żadnych podstaw aby zastosować go do opodatkowania budowli Wnioskodawcy w postaci Elektrowni wiatrowej. 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

A zatem nie ulega wątpliwości, iż Wnioskodawca (na co 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. Z tak przedstawionego stanu faktycznego zdaniem Organu jednoznacznie wynika, iż Wnioskodawca posiada w stosownej ewidencji i dokonuje amortyzacji poszczególnych obiektów tworzących elektrownię wiatrową. Wnioskodawca dodatkowo wskazał, iż 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. Jednocześnie Wnioskodawca twierdzi, 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.

Zdaniem Organu, zarówno stan faktyczny przedstawiony przez Wnioskodawcę we wniosku o wydanie interpretacji, jak również przepisy ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 1888) – dalej ustawa pdop, dotyczące zasad amortyzacji środków trwałych umożliwiając ustalenie podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowej w oparciu o art. 4 ust. 1 pkt 3 Upiol. Jednocześnie nie ma żadnych podstaw do ustalania podstawy opodatkowania budowli (elektrowni wiatrowej) w oparciu o jej wartość rynkową, tj. art. 4 ust. 5 Upiol.

W celu pełnego uzasadnienia swojego stanowiska należy sięgnąć do przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych dotyczących zasad amortyzacji środków trwałych. Jest to bowiem niezbędne do odpowiedniego zastosowania przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Zgodnie z art. 16a ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. (Dz. U. z 2017 r. poz. 648) o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej ustawa pdop) amortyzacji podlegają, z zastrzeżeniem art. 16c, stanowiące własność lub współwłasność podatnika, nabyte lub wytworzone we własnym zakresie, kompletne i zdatne do użytku w dniu przyjęcia do używania:

- 1) budowle, budynki oraz lokale będące odrębną własnością,
- 2) maszyny, urządzenia i środki transportu,

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

3) inne przedmioty

- o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub umowy określonej w art. 17a pkt 1, zwane środkami trwałymi.

A zatem to nie nazwa składnika majątku decyduje o możliwości uznania go za środek trwały, a cechy tego składnika majątku wskazane w powyższym przepisie.

Przepis z art. 16g ust. 1 i następne ustawy pdop wskazuje natomiast na sposób ustalenia wartości początkowej środków trwałych. I tak, za wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych uważa się przykładowo: w razie odpłatnego nabycia cenę ich nabycia; w razie częściowo odpłatnego nabycia, cenę ich nabycia powiększoną o wartość przychodu określonego w art. 12 ust. 5a; w razie wytworzenia we własnym zakresie koszt wytworzenia. Przepis wskazuje również na inne przypadki ustalenia wartości początkowej.

Amortyzacji środków trwałych dokonuje się przy zastosowaniu stawek amortyzacyjnych określonych w wykazie (art. 16i ustawy pdop) stanowiącym załącznik nr 1 do ustawy. W nim ustawodawca odwołał się do symboli Klasyfikacji Środków Trwałych. Zakres środków trwałych został zaś rozwinęty w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 3 października 2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) (Dz.U.2016r. poz. 1864). Klasyfikacja Środków Trwałych służy do przyporządkowania stawki amortyzacyjnej dla danego składnika majątku (który spełnia definicję środka trwałego zawartą w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych).

Mając na uwadze powyższe, zdaniem Organu, bez znaczenia pozostaje fakt, iż w ewidencji Wnioskodawcy elektrownia wiatrowa nie widnieje jako samodzielny (wyodrębniony) środek trwały. Jest to składnik majątku, który z natury rzeczy składa się z różnych elementów. Znaczenie ma natomiast fakt, jak wskazuje sam Wnioskodawca, że na elektrownię wiatrową składają się poszczególne obiekty i to one znajdują się w jego ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych. 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. A zatem zdaniem organu, nie ulega wątpliwości, iż dla potrzeb podatku od nieruchomości podstawę opodatkowania budowli (elektrowni wiatrowej jako całości) stanowi w przedmiotowej sprawie 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.

Dodatkowo Organ wskazuje, że przedmiotem podatku od nieruchomości nie są środki trwałe, ale budowle lub ich części w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Podatek od nieruchomości nie jest uiszczany od środków trwałych, lecz od budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 upol. Natomiast art. 4 ust. 1 pkt 3 upol nie wskazuje na to, aby budowla stanowiła odrębny środek trwały, od którego dokonywane są odpisy amortyzacyjne. Odsyła on do przepisów o podatkach dochodowych dotyczących środków trwałych tylko w zakresie ustalania wartości początkowej.

Dodatkowo, w przytoczonych przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (zobacz art. 16a ust. 1 ustawy pdop), to cechy opisane powyżej decydują o uznaniu składnika majątku za środek trwały, nie zaś jego nazwa w ewidencji środków trwałych.

W związku z tym, argument Wnioskodawcy dotyczący tego, iż w prowadzonej przez niego ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nie ewidencjonuje Elektrowni wiatrowych jako samodzielnych środków trwałych, od których dokonywane są odpisy amortyzacyjne, nie ma znaczenia dla podatku od nieruchomości. Podobnie jest też z faktem, że wartość początkowa elementów technicznych elektrowni wiatrowej została skapitalizowana łącznie z innymi elementami i infrastrukturą towarzyszącą.

Stanowisko takie wyraził Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 12 stycznia 2016 roku (II FSK 2244/15), mianowicie: „*przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie są środki trwałe, ale budowle lub ich części w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych odsyła do przepisów o podatkach dochodowych dotyczących środków trwałych tylko w zakresie ustalania wartości początkowej. Nie ma zatem znaczenia na gruncie podatku od*

nieruchomości sposób identyfikacji i ewidencjonowania środka trwałego dla potrzeb podatków dochodowych. Wobec powyższego za nieistotne należy uznać argumenty, iż "Drogi, place chodniki" („elektrownia wiatrowa”) nie stanowią odrębnego środka trwałego (jest częścią środka trwałego Budynek C.), oraz że nie posiadają własnego numeru ewidencyjnego. Kwestią prawnie doniosłą jest ustalenie, który z obiektów posiadanych przez podatnika powinien być sklasyfikowany jako budowla lub jej część i jaka jest jej wartość określona według zasad wynikających z przepisów o podatkach dochodowych. Podstawę opodatkowania stanowi wartość budowli lub ich części, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych. Jeżeli jednak od budowli lub ich części nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa ustalona przez podatnika. Naczelny Sąd Administracyjny nie podziela stanowiska skarżącej, iż jedną z sytuacji, gdy podatnik nie dokonuje odpisów amortyzacyjnych od budowli jest taka, że budowla nie stanowi odrębnego środka trwałego, zaś jej wartość jest zagregowana w wartości środka trwałego stanowiącego budynek. Jak wyżej zaznaczono, sposób identyfikowania, ewidencjonowania i dokonywania odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych dla celów podatków dochodowych jest obojętny z punktu widzenia podatku od nieruchomości. Ponadto należy mieć na uwadze, że odpisów amortyzacyjnych dokonuje się nie od środków trwałych jako takich ale od wartości początkowej tych środków. Skoro zatem, w rozpoznawanej sprawie, wartość budowli została zagregowana (ujęta) w wartości początkowej budynku („urządzeń wiatrowych”) nie może budzić wątpliwości, że podatnik dokonywał odpisów amortyzacyjnych także od wartości początkowej spornej budowli.”

Biorąc powyższe pod uwagę, w sprawie będącej przedmiotem niniejszej interpretacji, uznać należy, że wartość początkowa elementów technicznych elektrowni wiatrowej, zgodnie z opisem Wnioskodawcy, została ujęta w wartości początkowej urządzeń służących do wytwarzania energii elektrycznej – urządzeń wiatrowych. A co za tym idzie, nie może budzić wątpliwości fakt, że Wnioskodawca dokonywał odpisów amortyzacyjnych także od wartości początkowej elementów technicznych. Dlatego też, w analizowanej sprawie, przy ustalaniu podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości od budowli w postaci elektrowni wiatrowej, zastosować należy przepisy ustawy p.dop. dotyczące wartości początkowej, zawarte w art. 16g tej ustawy.

Zdaniem organu wydającego interpretację, powyższą zasadę zastosować należy do poszczególnych elementów składających się na całą elektrownię wiatrową. Jak twierdzi dr Rafał Dowgier „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

Podsumowując powyższe rozważania, organ podatkowy stwierdza, że podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli w postaci elektrowni wiatrowej, należy ustalić w oparciu o art. 4 ust. 1 pkt 3 Upiol. Zgodnie z powyższym 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. Wartość, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 3 Upiol 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.

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

Końcowo Organ podkreśla, iż Wnioskodawca zwrócił się z pytaniem o sposób opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowej prezentując własne stanowisko w sprawie, tj. iż właściwym jest ustalenie podstawy opodatkowania w oparciu o art. 4 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Organ wydając interpretację indywidualną prawa podatkowego, wskazał, iż przepisem właściwym dla ustalenia podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości jest art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Jednocześnie Organ wskazał, iż w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r., za budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych należy uznać całą elektrownię wiatrową, na którą składają się co najmniej (podkreślenie Organu) 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. Zatem definicję elektrowni wiatrowej należy przyjąć w brzmieniu wynikającym z art. 2 pkt 1 i 2 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowej.

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.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację 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, po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art.52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.) Skargę do WSA wnosi się w dwóch egzemplarzach w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania. Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi na adres: Burmistrz Kisielice, ul. Daszyńskiego 5, 14-220 Kisielice.

Otrzymują:

1. Adresat
2. a/a