

Burmistrz Kisielice
ul. Daszyńskiego 5
14-220 Kisielice

Kisielice, 24 kwietnia 2017 r.

RF.PO.II.3120/2017

.....

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 stanowisko wskazane we wniosku złożonym przezz dnia 27 stycznia 2017 r. (data wpływu 2 lutego 2017 r.) o wydanie interpretacji za:

- 1) **nieprawidłowe** w zakresie pytania 1, tj. stanowiska, że z dniem 1 stycznia 2017 r. powstał obowiązek podatkowy w PoN od budowli jaką jest elektrownia wiatrowa składająca się z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych - tj. wirnika z zespołem łopat, zespołu przeniesienia napędu, generatora prądowłórczego, układu sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.
- 2) **nieprawidłowe** w zakresie pytania 2 tj. stanowiska, że od 1 stycznia 2017 r. podstawę opodatkowania PoN należących do Wnioskodawcy budowli w postaci elektrowni wiatrowych stanowi ich wartość rynkowa określona przez Spółkę na dzień 1 stycznia 2017 r.

Uzasadnienie

W dniu 27 stycznia 2017 r. wpłynął do tutejszego Organu wniosek złożony przez o wydanie interpretacji indywidualnej przepisu art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2, art. 4 ust. 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 716).

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

Wnioskodawca, będący osobą prawną mającą siedzibę w Polsce, jest właścicielem farmy wiatrowej zlokalizowanej na terenie Gminy Kisielice. W skład przedmiotowej farmy wchodzi m.in. elektrownie wiatrowe. Spółka do końca 2016 r. nie traktowała jako przedmiotów opodatkowania PoN całych elektrowni wiatrowych. Opodatkowaniu tym podatkiem podlegały wyłącznie ich części budowlane (tj. fundament oraz wieża). 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 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: „ustawa o CIT”). 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 (dalej: „urządzenia wiatrowe”).

Z dniem 16 lipca 2016 r. weszła w życie ustawa z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (dalej: „ustawa o elektrowniach wiatrowych”), która wprowadziła definicję

elektrowni wiatrowej, wskazując w art. 2, że jest to budowla, na którą składa się fundament, wieża oraz elementy techniczne. Ustawa ta doprecyzowuje definicję elektrowni wiatrowej wyraźnie wskazując, że elementy techniczne oznaczają wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. W przypadku należących do Spółki środków trwałych obejmujących swym zakresem fundament i wieżę, jak i urządzenia wiatrowe w ich wartości początkowej ustalonej dla potrzeb amortyzacji podatkowej zostały skapitalizowane nie tylko wydatki na fundament, wieżę oraz wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. W szczególności na wartość początkową środków trwałych, które obejmują swym zakresem urządzenia wiatrowe, składają się także wydatki Spółki na inne elementy i infrastrukturę towarzyszącą, tj. przykładowo na:

- oświetlenie ostrzegawcze,
- zabezpieczenie odgromowe,
- chłodnice i wentylatory,
- wiatrowskaz oraz anemometr, które są odpowiedzialne za pomiary prędkości ruchu oraz kierunku wiatru.

Stosownie do przepisów ustawy o CIT, Spółka do wartości początkowej urządzeń wiatrowych zaliczyła także inne wydatki o charakterze ogólnym nie odnoszące się wyłącznie do budowy/nabycia elektrowni wiatrowych. Metodyka taka jest związana z charakterem finansowym projektów.

W związku ze zmianami, jakie wprowadziła wspomniana ustawa o elektrowniach wiatrowych, Wnioskodawca od 1 stycznia 2017 r. opodatkowuje PoN elektrownie wiatrowe rozumiane jako budowle składające się z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, tj. wirnika z zespołem łopat, zespołu przeniesienia napędu, generatora prądotwórczego, układu sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Wnioskodawca przyjmuje za podstawę opodatkowania PoN elektrowni wiatrowych ich wartość rynkową określoną przez Spółkę na dzień 1 stycznia 2017 r.

Pytania Wnioskodawcy:

1. Czy z dniem 1 stycznia 2017 r. powstał obowiązek podatkowy w PoN od budowli jaką jest elektrownia wiatrowa składająca się z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych - tj. wirnika z zespołem łopat, zespołu przeniesienia napędu, generatora prądotwórczego, układu sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu?
2. Czy począwszy od 1 stycznia 2017 r. podstawę opodatkowania PoN należących do Wnioskodawcy budowli w postaci elektrowni wiatrowych stanowi ich wartość rynkowa określona przez Spółkę na dzień 1 stycznia 2017 r.?

Stanowisko Wnioskodawcy:

W zakresie pytania pierwszego, zdaniem Wnioskodawcy, z dniem 1 stycznia 2017 r. powstał obowiązek podatkowy w PoN od budowli jaką jest elektrownia wiatrowa składająca się z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych - tj. wirnika z zespołem łopat, zespołu przeniesienia napędu, generatora prądotwórczego, układu sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

W zakresie pytania drugiego, zdaniem Wnioskodawcy, od 1 stycznia 2017 r. podstawę opodatkowania PoN należących do Wnioskodawcy budowli w postaci elektrowni wiatrowych stanowi ich wartość rynkowa określona przez Spółkę na dzień 1 stycznia 2017 r. Jednocześnie Wnioskodawca wskazał, że elektrownie wiatrowe nie stanowią w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych samodzielnych (wyodrębnionych) środków trwałych, i nie sposób uznać, że stanowią one budowle, od których dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. Ponadto Wnioskodawca argumentował, że w wartości początkowej środków trwałych w szczególności odpowiadających urządzeniom wiatrowym oprócz wydatków na elementy techniczne elektrowni wiatrowej, o których mowa w ustawie o elektrowniach wiatrowych ujęto także wydatki na inne elementy i infrastrukturę towarzyszącą, które nie mieszczą się w zakresie definicji elektrowni wiatrowej (przykładowo wspomniane już oświetlenie ostrzegawcze, zabezpieczenie odgromowe, chłodnice i wentylatory). W ocenie Wnioskodawcy przesądza to o tym, że w analizowanym przypadku nie jest możliwe ustalenie podstawy opodatkowania

elektrowni wiatrowych należących do Spółki w inny sposób niż poprzez określenie ich wartości rynkowej na dzień powstania obowiązku podatkowego tj. 1 stycznia 2017 r.

Stanowisko organu wydającego interpretację:

W zakresie pytania pierwszego, Organ uznaje stanowisko Wnioskodawcy za nieprawidłowe. Zdaniem Organu, 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 powodują 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.), 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.

Organ jednocześnie wskazuje, iż Wnioskodawca błędnie przyjął, iż budowla jaką jest elektrownia wiatrowa składa się z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych (tj. wirnika z zespołem łopat, zespołu przeniesienia napędu, generatora prądotwórczego, układu sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu). Zgodnie bowiem z literalnym brzmieniem art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 20 maja 2016 roku o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 2016 r., poz. 961), dalej „ustawa o inwestycjach”, 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)*”. Wnioskodawca zatem błędnie przyjął na potrzeby rozumienia pojęcia budowli niepełną jej definicję wynikającą z art. 2 pkt 1 ustawy o inwestycjach i pominął istotny jej element w postaci określenia „*składająca się co najmniej*”. Co zdaniem Organu wpływa na zakres rozumienia przedmiotowej definicji.

Punktem wyjścia w sprawie opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych powinna być ustawa podatkowa, a konkretnie przepisy ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (dalej Upiol). 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.

W odniesieniu do podstawy opodatkowania należy wskazać, że zgodnie art. 4 ust. 1 pkt 3 Upiol, 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.

Natomiast 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 (art. 4 ust. 5 Upiol).

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.

Przechodząc na grunt prawa budowlanego, a konkretnie do ustawy Prawo budowlane należy wskazać, że zgodnie z definicją obiektu budowlanego zawartego w art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane należy przez to rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

W brzmieniu obowiązującym do 16 lipca 2016 roku budowla oznaczała „*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 wiatrowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową*”.

Zgodnie z aktualnym brzmieniem art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane budowla to „każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i 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 której:

- zgodnie z art. 2 pkt 1, wprowadzono definicję legalną elektrowni wiatrowej, z której 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,
- dodatkowo Ustawa o inwestycjach znowelizowała ustawę Prawo budowlane poprzez zmianę zawartą w art. 3 pkt 3 ustawy definicji budowli, gdzie wykreślono z nawiasu zawierającego 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.

W tym miejscu organ pragnie wskazać, że zasadniczo o zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości decyduje ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Jednakże po wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. (P 33/09), w przypadku budowli istotne znaczenie mają również normy prawa budowlanego. Jak wskazano powyżej, Ustawa o inwestycjach dokonała m.in. zmian w Ustawie Prawo budowlane ale nie tylko, wprowadziła bowiem definicję legalną elektrowni wiatrowej. Wprowadzone zmiany spowodowały, iż na gruncie prawa budowlanego cała elektrownia wiatrowa będzie obiektem budowlanym (budowlą). Cel ten, który wyraźnie wskazano w uzasadnieniu do projektu ustawy, został zrealizowany w następujący sposób.

Po pierwsze, w art. 3 pkt 3 Ustawy prawo budowlane, który definiuje budowlę, wykreślono z przykładowego katalogu urządzeń technicznych, których jedynie części budowlane stanowią budowlę, elektrownie wiatrowe.

Po drugie, w załączniku do ustawy w kategorii XXIX wprowadzono nową kategorię obiektu budowlanego, jakim jest elektrownia wiatrowa. Zmiana ta jest bardzo istotna, sytuuje bowiem elektrownie wiatrowe we właściwym miejscu, między podobnymi obiektami budowlanymi. Ma to ogromne, zdaniem organu, znaczenie przy kwalifikacji tych obiektów na potrzeby podatku od nieruchomości. Na co właśnie uwagę zwrócił TK w wyroku z dnia 13 września 2011 r. (P 33/09), gdzie wskazał jak trzeba ustalać co jest budowlą opodatkowaną podatkiem od nieruchomości. Szerzej na temat wyroku Trybunału Konstytucyjnego i jego znaczenia Organ wypowie się w dalszej części interpretacji.

Po trzecie, w dodanym art. 82 ust. 3 pkt 5b Ustawy prawo budowlane wskazano, iż wojewoda jest organem administracji architektoniczno-budowlanej wyższego stopnia w stosunku do starosty oraz organem pierwszej instancji w sprawach obiektów i robót budowlanych. Tutaj rozszerzono tę kompetencję również na elektrownie wiatrowe w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy o inwestycjach. Określono zatem organ właściwy dla całej elektrowni wiatrowej – części budowlanej i niebudowlanej. Elektrownia wiatrowa w całości jest traktowana jako jeden obiekt budowlany, a konkretnie budowla, co do której w procesie budowlanym właściwym jest wojewoda. Należy wskazać, iż przepis ten jest jedynym który po nowelizacji prawa budowlanego nawiązuje bezpośrednio do definicji elektrowni wiatrowej z art. 2 pkt 1 ustawy o inwestycjach. I ta właśnie definicja wskazuje, jakie elementy składają się na elektrownię wiatrową (a mianowicie **co najmniej** fundament, wieża oraz elementy techniczne - wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu).

Nie ma zatem żadnych podstaw do dzielenia elektrowni na część budowlaną i niebudowlaną.

Organ wskazuje, iż z powyższego wynika, iż ustalenie prawidłowych zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych wymaga sięgnięcia aż do trzech ustaw: o podatkach i opłatach lokalnych, prawa budowlanego oraz o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych.

W odniesieniu do definicji elektrowni wiatrowej zawartej w ustawie o inwestycjach, Organ jest zdania, iż należy ją uznać za mającą systemowy charakter. Na takie rozumowanie wskazuje Pan Rafał Dowgier, dr. nauk prawnych w publikacji „Nowe zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych, Podatki i Opłaty Lokalne, wrzesień 2016. Potwierdza to również Pan Leonard Etel, profesor prawa, kierownik Katedry Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku, w którego publikacji czytamy:

„...skoro ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych reguluje problematykę budowy tych obiektów i jednocześnie dostosowuje do potrzeb tej ustawy prawo budowlane, to użyte z ustawie -Prawo budowlane – pojęcie elektrownia wiatrowa należy rozumieć zgodnie z art. 2 u.i.e.w. Poprawność tej tezy po pierwsze nie zmienia fakt, iż wskazany przepis zawiera pojęcie skonstruowane na potrzeby słowniczka tej ustawy. Zauważyć należy, iż podobnie jest w przypadku art. 3 p.b., który chociaż zawiera słowniczek, to znajduje również zastosowanie w procesie stosowania prawa podatkowego. Zatem tak, jak nie powinno budzić wątpliwości, iż sformułowane na potrzeby prawa budowlanego („ilekroć w ustawie jest mowa o”) definicję obiektu budowlanego czy budowli wiązą w procesie wykładni regulacji ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, tak i skonstruowane na potrzeby ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych („użyte w ustawie określenia oznaczają”) definicję elektrowni wiatrowej wiąże w procesie wykładni prawa budowlanego. Z kolei powiązanie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z ustawą – Prawo budowlane- jest oczywiste. Po drugie, wskazanego toku rozumowania nie burzy to, iż ustawodawca w sposób bezpośredni do przepisów ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych odesłał jedynie w art. 82 ust. 3 p.b. a nie uczynił tego w załączniku do ustawy. Nie sposób bowiem przyjąć, iż pojęcie „elektrownia wiatrowa” na gruncie tej samej ustawy miałyby być rozumiane w odmienny sposób. W obu przypadkach chodzi o elektrownię wiatrową w rozumieniu, jakie nadają temu pojęciu obowiązujące przepisy dotyczące lokalizacji i budowy tego rodzaju obiektów, a więc art. 2 u.i.w.e.” (Etel Leonard, Co ma kocioł do wiatraka? Opodatkowanie elektrowni wiatrowych w 2017 r., Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych, Podatki i Opłaty Lokalne, styczeń 2017, str. 18).

Na mocy nowelizacji ustawy Prawo budowlane, począwszy od 16 lipca 2016 roku, art. 3 pkt 3 nie wskazuje już wprost na elektrownie wiatrowe, których jedynie elementy budowlane zaliczane były do budowli. Organ pragnie wskazać, iż racjonalny ustawodawca usunął z przepisu słowa „elektrownie wiatrowe”, co oznacza, że budowlą są zarówno części budowlane elektrowni jak i niebudowlane. Gdyby usunięcie pojęcia „elektrowni wiatrowych” miało pozostać bez wpływu na rozumienie pojęcia budowli, to racjonalny ustawodawca pozostawiłby zapis „a także części budowlane urządzeń technicznych” i usunąłby dalszą część przepisu zawartą w nawiasie, czyli „(kocioł, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń)”. Ustawodawca tego nie uczynił, co zdaniem organu oznacza świadomy zabieg legislacyjny, który powoduje, że zmiana definicji budowli na gruncie przepisów prawa budowlanego wpływa na sposób opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych. Zdaniem Organu ustawodawca celowo zmienił regulacje prawne dotyczące elektrowni wiatrowych, w tym zasad ich opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Na czym te zmiany polegają i jakie skutki podatkowe wywołują wskazuje profesor Leonard Etel w przywołanej wyżej publikacji „Co ma kocioł do wiatraka? Opodatkowanie elektrowni wiatrowych w 2017 r.”, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych, Podatki i Opłaty Lokalne, styczeń 2017, str. 14 i n. Autor wskazuje, iż należy cofnąć się do nowelizacji prawa budowlanego z roku 2005. Do czasu zmiany elektrownie były w całości opodatkowane podatkiem od nieruchomości. Po nowelizacji od 2006 roku w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane pojawiło się pojęcie elektrowni wiatrowych. Za budowlę uznano części budowlane urządzeń technicznych (w tym właśnie elektrowni wiatrowych). Zdaniem autora: *„w art. 3 pkt 3 p.b. po prostu dopisano elektrownie wiatrowe w odpowiednim miejscu tak, aby potajemnie zredukować obciążenia podatkowe. Był to jeden z pierwszych przypadków „poprawiania” prawa regulującego opodatkowanie nieruchomości poprzez dokonanie zmian w prawie budowlanym (...) W efekcie tych zmian w orzecznictwie zaczęto przyjmować, że opodatkowaniu podlegają jedynie części budowlane elektrowni wiatrowych. (...) stanowisko to pozostało niezmienione do czasu wejścia w życie ustawy z dnia 20 maja 2016 roku o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Aktem tym (...) zmieniono art. 3 pkt 3 p.b. poprzez wykreślenie elektrowni wiatrowych z katalogu urządzeń technicznych, których jedynie części budowlane stanowią budowle. Wykreślono zatem dokładnie to co dopisano w 2005 r. Można powiedzieć „oliwa sprawiedliwa...” i po paru latach korzystania z ulg podatkowych wprowadzonych przepisami prawa budowlanego sprawa wróciła do stanu wyjściowego.”*

W uzupełnieniu powyższego Organ podkreśla, że podział elektrowni wiatrowych (na części budowlane i niebudowlane) został wprowadzony w 2005 roku w wyniku poprawki senackiej do jednej z ustaw, które nowelizowały ustawę Prawo budowlane. W uzasadnieniu projektu ustawy o inwestycjach wskazano, że miało to na celu zwolnienie części niebudowlanych elektrowni wiatrowych z podatku od nieruchomości. Przyczyną dokonania tej poprawki, jak twierdzi dr Rafał Dowgier, było to, że *„do czasu jej wprowadzenia w orzecznictwie sądów pojawiały się orzeczenia, wedle których budowlą dla potrzeb opodatkowania była cała elektrownia wiatrowa składająca się z części budowlanych i niebudowlanych, które stanowiły całość techniczno-użytkową”* (Zob. R. Dowgier, Nowe zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2016, nr 9). Wprowadzona nowelizacja ustawy Prawo budowlane, poprzez wpisanie w art. 3 pkt 3 części budowlanych elektrowni wiatrowych, doprowadziła do rozwiania powstających wówczas wątpliwości.

Podsumowując organ podkreśla, że wykreślenie z definicji budowli zawartej w art. 3 pkt 3 ustawy prawo budowlane, powoduje, iż budowlą jest cała elektrownia wiatrowa.

Odnosząc się do powyższego Organ zauważa, że sam Wnioskodawca we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej prezentuje podobny do Organu sposób rozumowania, w szczególności odnośnie możliwości stosowania definicji elektrowni wiatrowej zawartej w art. 2 pkt 1 ustawy o inwestycjach na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Jednak, jak już Organ wskazał, ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych w art. 2 pkt 1 wprowadziła legalną definicję elektrowni wiatrowej, zgodnie z którą jest to budowla w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składająca się **co najmniej z** fundamentu, wieży i 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). Zdaniem Organu definicja ta doprecyzowała czym jest elektrownia wiatrowa oraz wskazuje dokładnie jakie są jej elementy składowe. Jednocześnie zdaniem Organu nie

można pomijać, jak uczynił to Wnioskodawca, tak istotnego elementu definicji elektrowni wiatrowej jaką jest określenie „składająca się co najmniej z”. Przepis art. 2 pkt 1 ustawy o inwestycjach należy bowiem odczytywać zgodnie z jego literalnym brzmieniem i nie jest dopuszczalne omijanie żadnego z elementów definicji.

W ocenie organu podatkowego nie ma wątpliwości co do tego, że elektrownia wiatrowa (wymieniona w załączniku do ustawy Prawo budowlane), powinna być rozumiana w sposób wskazany w art. 2 pkt 1 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Z treści złożonego przez Wnioskodawcę wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej wynika, iż Wnioskodawca prezentuje w tej kwestii takie samo stanowisko jak Organ. De facto to nie prawo budowlane lecz ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych determinuje elementy składające się na elektrownię wiatrową.

Na koniec podkreślić należy, że ustawodawca, wiedząc jakie skutki wywrze zmiana ustawy Prawo budowlane w zakresie podatku od nieruchomości, w ustawie o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych ostatecznie zapisał w art. 17, że „*Od dnia wejścia w życie ustawy do dnia 31 grudnia 2016 r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowej ustala się i pobiera zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie ustawy.*” Zdaniem organu, zabieg ten miał na celu wydłużenie czasu, podatnikom podatku od nieruchomości od elektrowni wiatrowych, na przygotowanie się do wzrostu wartości elektrowni wiatrowych stanowiących podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości. Założeniem przepisu art. 17 nie było determinowanie zasad ustalania podatku od nieruchomości, a jedynie danie czasu podatnikom na wdrożenie zmian. Od 1 stycznia 2017 roku podstawą opodatkowania podatkiem od nieruchomości od elektrowni wiatrowej będzie wartość wszystkich jej elementów. Dodatkowo, w ślad za Profesorem Leonardem Etelem należy wskazać, iż „*Z przepisu tego wyraźnie wynika, że ustawodawca zakłada zmianę zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych od początku 2017 r. Wyróżnia on bowiem na potrzeby opodatkowania elektrowni wiatrowych „przepisy obowiązujące przed dniem wejścia w życie ustawy”, które z założenia muszą się różnić od tych, które obowiązują po tym dniu. Inaczej ten przepis nie byłby potrzebny. Zatem nie ma sensu zastanawianie się nad tym czy zmieniają się zasady naliczania podatku od nieruchomości w nowym stanie prawnym – wynika to bezpośrednio z ustawy. Taka była wola ustawodawcy, aby te zasady zmienić. (...) Stwierdzam jedynie, że ustawodawca świadomie zdecydował o tym, że podatek od elektrowni wiatrowych powinien być płacony inaczej niż miało to miejsce wcześniej. Pojawiające się w prasie interpretacje, z których wynika, że nic się nie zmienia w opodatkowaniu elektrowni wiatrowych po 1 stycznia 2017 roku są oparte na niedopuszczalnym w zasadach wykładni prawa założeniu, że określony przepis – w tym przypadku przytoczony art. 17 – jest niepotrzebny. Tylko taka bowiem interpretacja pozwala pominąć brzmienie tego artykułu stwierdzeniem, że „nie ma on treści normatywnej” i jest błędnie skonstruowany. A jeżeli tak – to nic z niego nie wynika i nie powinien być brany pod uwagę przy ustalaniu zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych. Ten kierunek wykładni sprowadza się do, że jeżeli z przepisu literalnie wynika co innego niż my sądzimy, to traktujemy ten przepis jako nieistniejący. Z art. 17 wynika co wynika i nie można tego przepisu pomijać ustalając zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych.*” (Etel. L, Co ma kocioł do wiatraka? Opodatkowanie elektrowni wiatrowych w 2017 r., Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych, Podatki i Opłaty Lokalne, styczeń 2017, str. 13).

Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, Organ podatkowy stwierdza, że od 1 stycznia 2017 roku, w rozumieniu przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych cała elektrownia wiatrowa stanowi budowlę, na którą składają się co najmniej fundament, wieża i elementy techniczne, 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), tj. wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Tym samym elektrownia wiatrowa podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości od pełnej jej wartości. Z uwagi na fakt, iż Wnioskodawca przyjął niepełną definicję elektrowni wiatrowej zawartą w art. 2 pkt 1 ustawy o inwestycjach pomijając jej istotny element w postaci określenia „składająca się co najmniej z” stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pytania pierwszego należy uznać za nieprawidłowe.

W odniesieniu do pytania drugiego, Organ uznaje stanowisko Wnioskodawcy za nieprawidłowe. Wnioskodawca błędnie bowiem uznał, że od 1 stycznia 2017 r. podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości należących do niego budowli w postaci elektrowni wiatrowych stanowi ich wartość rynkowa określona przez Spółkę na dzień 1 stycznia 2017 r.

Zdaniem Organu, podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli w postaci elektrowni wiatrowej, należy ustalić w oparciu o art. 4 ust. 1 pkt 3 upol. 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 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.

Jak już Organ wskazał w treści uzasadnienia interpretacji w części dotyczącej pytania pierwszego, 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 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. Taka definicja elektrowni wiatrowej jako budowli podlegającej opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości zostanie przyjęta dla dalszych rozważań organu w kwestii sposobu ustalenia podstawy opodatkowania.

Zdaniem Organu, istota sporu sprowadza się do tego, czy w przypadku podatnika podatku od nieruchomości będącego spółką z o.o. 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.

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).

Te kluczowe dla sprawy elementy stanu faktycznego jak również literalne brzmienie przepisów art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. 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 u.p.o.l. 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 u.p.o.l. Dotyczą one sytuacji wskazywania podstawy opodatkowania w przypadku:

- budowli, które są przedmiotem umowy leasingu i odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający, w przypadku jej przejścia 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 u.p.o.l. jest zasada wyrażona w art. 4 ust. 5 u.p.o.l., 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 stanowiąca 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. A więc zdaniem Organu, Wnioskodawca dokonuje amortyzacji poszczególnych obiektów tworzących elektrownię wiatrową.

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

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 umożliwiają 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,
- 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 pdop 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 upol. 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 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.

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

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