

....., dnia 5 marca 2018 r.

RF.PO.II.3120/2017

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Burmistrz, 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 (t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.) uwzględniając wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 27 września 2017 r. sygn. akt I SA/OI 474/17 uznaje stanowisko wskazane we wniosku złożonym przez z dnia 27 stycznia 2017 r. (data wpływu 2 luty 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 tylko 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) **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 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.

Na tle tak przedstawionego stanu faktycznego Wnioskodawca zwrócił się z pytaniami:

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.?

Jednocześnie Wnioskodawca zajął własne stanowisko, zgodnie z którym, w zakresie pytania pierwszego, z dniem 1 stycznia 2017 r. powstał obowiązek podatkowy w PoN od budowli jaką jest elektrownia wiatrowa składająca się tylko 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.

W dniu 24 kwietnia 2017 r. Burmistrz wydał interpretację indywidualną prawa podatkowego nr RF.PO.II.3120/2017 w przedmiocie podatku od nieruchomości w zakresie podstawy opodatkowania budowli (elektrowni wiatrowych), uznając stanowisko podatnika za nieprawidłowe. Zdaniem organu w zakresie pytania pierwszego, 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. W odniesieniu do pytania drugiego, podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości, w przedmiotowej sprawie należy ustalić w oparciu o art. 4 ust. 1 pkt 3 Ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zgodnie z którym, podstawę opodatkowania stanowi dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 4-6 - wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a

w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych - ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.

Po wezwaniu Burmistrza Kisielic do usunięcia naruszenia prawa spółka złożyła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie i wniosła o uchylenie interpretacji.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie wyrokiem z dnia 27 września 2017 r. sygn. akt I SA/OI 474/17 uchylił interpretację Burmistrza z dnia 24 kwietnia 2017 r. nr RF.PO.II.3120/2017 na podstawie art. 146 § 1 w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) oraz art. 200 i art. 205 § 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2017, poz. 1369). Sąd wskazał, iż uzasadnienie stanowiska organu nie spełnia ustawowych wymogów z art. 14c § 1 i 2 Ordynacji podatkowej oraz że organ wyszedł poza stan faktyczny przedstawiony we wniosku o interpretację, względnie nie odniósł się do stanu faktycznego, stąd interpretacja ma charakter abstrakcyjny.

W dniu 21 grudnia 2017 r. organ otrzymał zwrot akt sprawy.

Pismem z dnia 10 stycznia 2018 r. organ wezwał Wnioskodawcę do uzupełnienia stanu faktycznego i udzielenia odpowiedzi na następujące pytania:

1. Jakie środki trwałe (w kontekście definicji środka trwałego zawartej w art. 16a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych) posiada spółka w ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, obejmujące poszczególne elementy elektrowni wiatrowej? Proszę podać dodatkowo grupowania według Klasyfikacji Środków Trwałych.
2. Czy i w jaki sposób spółka ujęła w kosztach uzyskania przychodów elementy składające się na elektrownię wiatrową?
3. W stanie faktycznym spółka wskazała, że ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych ujęto środki trwałe składające się na elektrownię wiatrową, 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) Proszę podać, które elementy składające się na elektrownię wiatrową spółka amortyzuje.
 - b) Proszę podać, których elementów składających się spółka nie amortyzuje.
 - c) Proszę podać, które elementy składające się na elektrownię wiatrową spółka ujęła bezpośrednio w kosztach uzyskania przychodów.
4. Czy w wartości początkowej urządzeń wiatrowych ustalonej dla potrzeb amortyzacji zostały skapitalizowane wydatki na wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu?
5. Czy w wartości początkowej urządzeń wiatrowych ustalonej dla potrzeb amortyzacji zostały skapitalizowane wydatki na oświetlenie ostrzegawcze, zabezpieczenie ogromowe, chłodnie i wentylatory, wiatrowskaz oraz anemometr, wyłączniki awaryjne?
6. Jakie inne wydatki o charakterze ogólnym spółka zaliczyła do wartości urządzeń wiatrowych?

W odpowiedzi z dnia 19 stycznia 2018 r. (data wpływu 25 stycznia 2018 r.) spółka wskazała, że Burmistrz w Wezwaniu nie doprecyzował jak na potrzeby udzielenia odpowiedzi należy rozumieć „poszczególne elementy elektrowni wiatrowej”. Mając na uwadze powyższe Spółka pragnie poinformować, że dla potrzeb niniejszej odpowiedzi odnosząc się do powyższych elementów będzie rozumieć elementy elektrowni wiatrowej wskazane w jej definicji zawartej w ustawie z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych Dz.U. z 2016 r., poz. 961 (dalej: „Ustawa o elektrowniach wiatrowych”), tj. 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).

Odpowiedź na punkt pierwszy Wezwania

Spółka poniżej przesyła listę środków trwałych znajdujących się w jej ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, obejmujących swoim zakresem fundament, wieżę oraz 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), wraz ze wskazaniem grupy wg. Klasyfikacji Środków Trwałych, do których zostały one zaliczone.

Środek Trwały	Grupa wg. Klasyfikacji Środków Trwałych
Fundament dla turbiny WTG 01	201
Fundament dla turbiny WTG 02	201
Fundament dla turbiny WTG 03	201
Fundament dla turbiny WTG 04	201
Maszt (wieża) dla turbiny WTG 01	201
Maszt (wieża) dla turbiny WTG 02	201
Maszt (wieża) dla turbiny WTG 03	201
Maszt (wieża) dla turbiny WTG 04	201
Gondola z hubem i rotorem WTG 01	346
Gondola z hubem i rotorem WTG 02	346
Gondola z hubem i rotorem WTG 03	346
Gondola z hubem i rotorem WTG 04	346

Jak już Spółka wskazywała we Wniosku, w wartości początkowej powyższych środków trwałych (ustalonej dla potrzeb amortyzacji podatkowej) skapitalizowane zostały nie tylko wydatki na fundament, wieżę, 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 (tj. urządzenia służące do wytwarzania energii elektrycznej -środki trwałe o nazwie „Gondola z hubem i rotorem WTG”) składają się także wydatki Spółki na inne elementy i infrastrukturę towarzyszącą, czy też wydatki o charakterze ogólnym.

Odpowiedź na punkt drugi i trzeci Wezwania

Spółka wyjaśnia, iż nie ujęła bezpośrednio w kosztach uzyskania przychodów wydatków na wymienione wcześniej elementy składające się na elektrownię wiatrową. Wszystkie wydatki na elementy elektrowni wiatrowej zostały przez Spółkę skapitalizowane do wartości początkowej wskazanych powyżej w tabeli środków trwałych (tj. przedmiotowe wydatki są zaliczane do kosztów uzyskania przychodów w drodze odpisów amortyzacyjnych od analizowanych środków trwałych). Tym samym wydatki na wszystkie elementy elektrowni wiatrowej, w rozumieniu Ustawy o elektrowniach wiatrowych, zostały uwzględnione w wartości początkowej środków

trwałych wskazanych powyżej w tabeli. Jak już Spółka wcześniej podkreślała, oprócz powyższych wydatków, w wartości początkowej przedmiotowych środków trwałych zostały ujęte także wydatki na inne elementy niż te wskazane w ustawowej definicji elektrowni wiatrowej.

Odpowiedź na punkt czwarty Wezwania

Spółka wyjaśnia, że na wartość początkową środków trwałych obejmujących swym zakresem urządzenia wiatrowe składają się wydatki na wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Jednocześnie, jak już Spółka wcześniej wskazała, w ich wartościach początkowych skapitalizowane są wydatki na inne elementy i infrastrukturę towarzyszącą jak również wydatki o charakterze ogólnym (o których szerzej Spółka wyjaśnia w dalszej części niniejszego pisma).

Odpowiedź na punkt piąty Wezwania

Spółka wyjaśnia, iż na wartość początkową środków trwałych obejmujących swym zakresem urządzenia wiatrowe, składają się także wydatki na inne elementy i infrastrukturę towarzyszącą, niestanowiącą elementów elektrowni wiatrowej (np. oświetlenie ostrzegawcze, zabezpieczenie odgromowe, chłodnice i wentylatory, wiatrowskaz oraz anemometr).

Odpowiedź na punkt szósty Wezwania

Spółka wyjaśnia, iż na wydatki o charakterze ogólnym, które Spółka zaliczyła do wartości początkowej środków trwałych obejmujących swym zakresem urządzenia wiatrowe, składają się między innymi wydatki na:

- dzierżawę gruntów,
- odsetki,
- ubezpieczenie budowy,
- różnice kursowe,
- opłaty za zajęcie pasa drogowego,
- odszkodowania za straty w uprawach,
- usługi zarządzania projektem budowy,
- ogrodzenie zaplecza budowlanego.

Mając na uwadze wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 27 września 2017 r. sygn. akt. I SA/OI 474/17, organ wydał ponownie interpretację, wskazując co następuje.

W zakresie pytania pierwszego, Organ uznaje stanowisko Wnioskodawcy za nieprawidłowe. Wnioskodawca błędnie przyjął, iż budowla jaką jest elektrownia wiatrowa składa się tylko 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 (t.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 716 obowiązujący w dniu złożenia wniosku o interpretację) - dalej Upiol. Zgodnie z art. 1 pkt 1 Upiol, ustawa normuje podatek od nieruchomości.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 Upiol, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

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.

Zgodnie z powyższymi przepisami należy przyjąć, że budowla podlegająca opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jest obiektem budowlanym lub urządzeniem budowlanym w rozumieniu prawa budowlanego.

Podkreślić należy, że 28 czerwca 2015 r. weszła w życie ustawa z 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r. poz. 443), w której nadano nowe brzmienie pojęciu „obiekt budowlany”. W obecnym brzmieniu art. 3 pkt. 1 Prawa budowlanego definiuje obiekt budowlany jako budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Przypomnieć należy, iż dotychczas pojęcie obiektu budowlanego obejmowało: budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi; budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami oraz obiekt małej architektury. Wprowadzone zmiany miały wyłącznie charakter doprecyzowujący i porządkujący i nie wpływają na zakres przedmiotowy podatku od nieruchomości. Jak trafnie wskazał WSA w Gliwicach w wyroku z dnia 14 września 2016 r. sygn. akt I SA/GI, 783/16: *„zmiana definicji obiektu budowlanego, polegająca na zastąpieniu zwrotu „budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami” zwrotem „wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem”, nie powoduje, że opodatkowaniu podlegają jedynie części budowlane elektrofiltrów oraz instalacji odsiarczania spalin. Co do zasady bowiem fundament (część budowlana) służy umiejscowieniu elektrofiltrów i instalacji odsiarczania spalin i nie można zasadnie twierdzić o użytkowaniu fundamentów (części budowlanej) w oderwaniu od użytkowania usytuowanych na nich instalacji, czy urządzeń. Obiektem budowlanym jest bowiem m.in. budowla wraz z instalacjami. Na tej właśnie podstawie można wnioskować o „kompletności” obiektu budowlanego. Składa się on nie tylko z wyrobów o charakterze stricte budowlanym, ale również instalacji. Obiektem budowlanym jest zatem taki obiekt, który spełnia swoje funkcje po technicznym i funkcjonalnym powiązaniu wszystkich elementów. Instalacje mają zapewnić możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem”.*

Analiza definicji obiektu budowlanego ma istotne znaczenie w kontekście uznania elektrowni wiatrowej za przedmiot podatku od nieruchomości, jako obiektu kompletnego. Ustawodawca definiując „obiekt budowlany” wskazuje, iż jest nim „budowla wraz z instalacjami”. Na tej właśnie podstawie można wnioskować o „kompletności” obiektu budowlanego. Składa się on bowiem nie tylko z wyrobów o charakterze budowlanym ale również instalacji. Dowodzi to, że w dalszym ciągu obiekt budowlany powinien być postrzegany jako obiekt stanowiący całość techniczno – użytkową pomimo braku takiego zapisu. Obiektem budowlanym to zatem taki obiekt, który spełnia swoje funkcje po technicznym i funkcjonalnym powiązaniu wszystkich elementów. Instalacje mają „zapewnić możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem”, a więc możliwości jego rzeczywistego wykorzystania. Rozwiązanie to wydaje się logiczne, w jaki bowiem sposób wykorzystać np. same fundamenty i wieżę w przypadku elektrowni wiatrowej? Elektrownia wiatrowa spełnia swoją rolę – istnieje możliwość jej użytkowania zgodnie z przeznaczeniem – tylko i wyłącznie w przypadku połączenia poszczególnych elementów.

Zaprezentowane powyżej uwagi dotyczące sposobu rozumienia pojęcia „budowla” na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości pozwalają przejść do rozważań szczegółowych dotyczących samych elektrowni wiatrowych.

Wracając do definicji budowli zawartej w art. 1a ust. 1 pkt 2 Upiol należy wskazać, iż przepis ten wprost odsyła do definicji budowli w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, a więc do definicji legalnej.

Zgodnie z aktualnym brzmieniem art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2016 r. poz. 290), 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.

Ustalenie prawidłowych zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych wymaga więc sięgnięcia, aż do trzech ustaw, tj. ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ustawy Prawo budowlane oraz ustawy o inwestycjach. Należy zwrócić uwagę, że art. 2 ustawy o inwestycjach definiując elektrownie wiatrową wskazuje, że jest ona budowlą w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, a więc obiektem kompletnym, który wraz z instalacjami zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z przeznaczeniem, który składa się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych (podkreślenie organu).

Należy zatem rozważyć, w jaki sposób interpretować pojęcie „składającą się co najmniej z” i czy elementy, które wskazał Wnioskodawca we wniosku o interpretację (przykładowo oświetlenie ostrzegawcze, zabezpieczenie ogromowe, chłodnice i wentylatory), stanowią przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Zdaniem organu zwrot „składający się co najmniej z” oznacza, że definicja elektrowni wiatrowej ma charakter otwarty. Oznacza to, że obejmuje ona swym zakresem nie tylko fundament, wieżę oraz elementy techniczne ale również inne elementy wchodzące w skład urządzenia wiatrowego.

Analizując pełne brzmienie definicji elektrowni wiatrowej zawartej w art. 2 ustawy o inwestycjach organ jest zdania, że po pierwsze elektrownia wiatrowa jako obiekt budowlany (budowla wraz z instalacjami), musi stanowić obiekt kompletny, który musi spełniać swoje funkcje po technicznym i funkcjonalnym powiązaniu elementów budowlanych i instalacji. Dodatkowo, instalacje mają zapewnić możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Nie można ignorować faktu, że Wnioskodawca w swojej ewidencji środków trwałych ujął środki trwale o nazwie Fundament, Maszt, Gondola z hubem i rotorem, a więc składniki, które w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, uznał za kompletne i zdadne do użytku. Żadnych elementów na tzw. infrastrukturę towarzyszącą Wnioskodawca nie ujął bezpośrednio w kosztach uzyskania przychodów, nie uznał również za wartość niematerialną i prawną. Zostały one skapitalizowane w wartości środków trwałych o nazwie Fundament, Maszt, Gondola wraz z hubem, co w świetle przepisów o podatku dochodowym

od osób prawnych należy odczytywać w ten sposób, że każdy z elementów infrastruktury towarzyszącej został przez Wnioskodawcę uznany za konieczny, aby elektrownia wiatrowa spełniała definicję środka trwałego a więc była kompletna i zdalna do użytku. Zdaniem organu, świadczy to również o tym, że do funkcjonowania elektrowni wiatrowej niezbędne są nie tylko fundament, wieża i elementy techniczne, ale także inne elementy takie jak chłodnie i wentylatory, zabezpieczenia odgromowe czy inne wykazane przez Wnioskodawcę. Nie jest zatem uzasadnione wybiórcze traktowanie przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku o interpretację definicji elektrowni wiatrowej, niezgodnej z jej wykładnią językową, gdzie Wnioskodawca pomija zwrot "co najmniej". Zwrot ten bowiem wskazuje, że elementy techniczne i budowlane są jednymi ale nie jedynymi elementami składającymi się na elektrownię wiatrową. Chodzi tutaj o obiekt kompletny, czyli taki, którego wykorzystanie wszystkich fizycznie połączonych elementów pozwala na realizowanie funkcji, dla których został stworzony. Chodzi o związek faktyczny, wynikający z technicznego i użytkowego przeznaczenia obiektu budowlanego i jego części, a nie o prawny charakter połączonych z tym obiektem rzeczy wynikający z Kodeksu cywilny (por. teza z wyroku WSA w Olsztynie z dnia 24 lutego 2005 r., I SA/OI 421/04).

W związku z tym organ w całości podziela stanowisko WSA w Szczecinie zaprezentowane w wyroku z dnia 29 czerwca 2017 r. sygn. akt. I SA/Sz 386/17, w którym sąd wskazał: *„Zwrócić należy przy tym uwagę, że zwrot "co najmniej" zawarty w art. 2 pkt 1 u.i.e.w. wprost wskazuje, że zakres elementów składających się na definicję "elektrowni wiatrowej" nie stanowi katalogu zamkniętego, jak błędnie twierdzi Skarżąca, lecz przeciwnie – stanowi katalog otwarty, co oznacza, że "inne elementy i infrastruktura towarzysząca" wchodzące w zakres "urządzenia wiatrowego" mieszczą się w definicji "elektrowni wiatrowej"”*

Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, w odniesieniu do pytania pierwszego, Organ podatkowy stwierdza, że od 1 stycznia 2017 roku, w rozumieniu przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych elektrownia wiatrowa stanowi budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego (a więc obiekt kompletny złożony z części budowlanych i instalacji umożliwiających użytkowanie obiektu zgodnie z przeznaczeniem), 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. Powyższe oznacza, że definicja elektrowni wiatrowej nie ma charakteru zamkniętego a zwrot „co najmniej” wskazuje, że elementy techniczne i budowlane są jednymi ale nie jedynymi elementami składającymi się na elektrownię wiatrową. Oznacza to również, że inne elementy czy infrastruktura towarzysząca wchodzące w zakres urządzeń do wytwarzania wiatru mieszczą się w definicji elektrowni wiatrowej. 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 zakresie pytania drugiego postawionego we wniosku o wydanie interpretacji, 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 2017r. Jak stanowi art. 3 ust. 1 pkt 1 Upiol podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych.

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, 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 poprzez zwrot „z zastrzeżeniem” 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.

Powyższe przepisy wyraźnie wskazują, 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 tym miejscu 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.

W tym miejscu należy rozważyć, czy fakt, że elektrownia wiatrowa nie figuruje w ewidencji środków trwałych jako samodzielny wyodrębniony środek trwały ma wpływ na to, czy podstawa opodatkowania budowli elektrowni wiatrowej powinna być ustalona w oparciu o art. 4 ust. 2 pkt 3 Upiol czy w oparciu o art. 4 ust. 5 Upiol.

Wnioskodawca wskazał w stanie faktycznym, 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*”. Dla Organu jasna i zrozumiała jest okoliczność, że Wnioskodawca nie posiada w swojej ewidencji elektrowni wiatrowej jako samodzielnego wyodrębnionego środka trwałego. Niemniej jednak, odnośnie figurowania w ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych poszczególnych elementów elektrowni wiatrowej sam Wnioskodawca wprost wskazuje, że: „*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.*” Jednocześnie Wnioskodawca w uzupełnieniu stanu faktycznego doprecyzowuje, że posiada w swojej ewidencji środki trwałe o nazwie „Fundament dla turbiny” (KŚT 201) „Masz (wieża) dla turbiny (KŚT 201) oraz „Gondola wraz z hubem i rotorem” (KŚT 346). Wnioskodawca wskazał, że powyższe środki trwałe obejmują swym zakresem fundament, wieżę oraz elementy techniczne elektrowni wiatrowej (tj. wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu,

generator prądotwórczy, układ sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu). Wnioskodawca w stanie faktycznym wskazuje również, w jaki sposób ujął w kosztach uzyskania przychodów elementy składające się na elektrownię wiatrową, a mianowicie, że wydatki związane z elektrownią wiatrową są skapitalizowane we wskazanych środkach trwałych. Wnioskodawca stwierdza, że nie ujął bezpośrednio w kosztach uzyskania przychodów wydatków na wyżej wymienione elementy elektrowni wiatrowej, wszystkie wydatki na elementy elektrowni wiatrowej zostały skapitalizowane w wartości początkowej wskazanych środków trwałych i są zaliczona do kosztów uzyskania przychodów w drodze odpisów amortyzacyjnych. Tym samym wydatki na wszystkie elementy elektrowni wiatrowej w rozumieniu ustawy o elektrowniach wiatrowych zostały uwzględnione w wartości początkowej środków trwałych.

Zdaniem organu, powyższe elementy stanu faktycznego oznaczają, że Wnioskodawca w ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych ujął wszystkie elementy elektrowni wiatrowej w rozumieniu art. 2 ustawy o inwestycjach, tj. zarówno części budowlane (fundament i wieżę) i elementy techniczne (urządzenia wiatrowe).

Wnioskodawca w opisie stanu faktycznego wskazuje jedynie, w jaki sposób ustala na potrzeby amortyzacji wartość początkową jednego z elementów elektrowni wiatrowej (urządzeń do wytwarzania wiatru), stanowiącego środek trwały tj. „gondola z hubem i rotorem”, wskazując na przykładowy (podkreślenie Organu) katalog wydatków, jakie doliczył do tej wartości na potrzeby amortyzacji oprócz wynikających z definicji elektrowni wiatrowej z art. 2 ustawy o inwestycjach (m.in: oświetlenie ostrzegawcze, zabezpieczenie ogromowe itd.).

Organ jest zdania, iż doliczenie przez Wnioskodawcę do wartości początkowej elementów technicznych elektrowni wiatrowej innych elementów (m.in. oświetlenie ostrzegawcze, zabezpieczenie ogromowe) nie zmienia faktu, że ujął on w swojej ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych wszystkie elementy składające się na elektrownię wiatrową w rozumieniu art. 2 ustawy o inwestycjach. Sam Wnioskodawca potwierdza ten fakt w uzupełnieniu stanu faktycznego, gdzie wskazuje, że „*Tym samym wydatki na wszystkie elementy elektrowni wiatrowej, w rozumieniu Ustawy o elektrowniach wiatrowych, zostały uwzględnione w wartości początkowej środków trwałych wskazanych powyżej w tabeli*”.

Rozumowanie organu jest zgodne z tym zaprezentowanym m.in. przez WSA w Szczecinie w wyroku z dnia 14 czerwca 2017 r. sygn. akt I SA/Sz 403/17, który zapadł w analogicznej sprawie. Sąd wskazał: „*A zatem, biorąc pod uwagę ww. zawarty we wniosku opis zdarzenia przyszłego, udzielić należy twierdzącej odpowiedzi na pytanie czy prawdą jest, że Skarżąca w prowadzonej ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych ujęła wszystkie elementy (części budowlane) elektrowni wiatrowych w rozumieniu art. 2 ww. ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Fakt, że Skarżąca w opisie zdarzenia przyszłego wskazała jakie jeszcze elementy zostały przez Skarżącą doliczone do początkowej wartości amortyzacyjnej elementów technicznych elektrowni wiatrowej (m.in. usługi doradcze, oprogramowanie), w ocenie sądu, nie zmienia twierdzącej odpowiedzi na ww. pytanie, albowiem przedmiotem interpretacji w rozpoznawanej sprawie nie jest prawidłowość ustalania przez Skarżącą wartości środka trwałego w postaci ww. elementu budowli elektrowni wiatrowej*”.

Zdaniem Organu, argument Wnioskodawcy dotyczący tego, iż w prowadzonej przez niego ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nie widnieje elektrownia wiatrowa jako samodzielny środek trwały, od którego dokonywane są odpisy amortyzacyjne, nie ma znaczenia dla podatku od nieruchomości. 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 Upiol. Natomiast art. 4 ust. 1 pkt 3 Upiol 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.

Słusznie wskazał WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 25 października 2017 r. sygn. akt I SA/Gd 1280/17: „*opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle a nie środki trwałe i 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”.

WSA w Gdańsku oparł swoje stanowisko na wyroku NSA z dnia 12 stycznia 2016 r. sygn. akt II FSK 2244/15, w którym stwierdzono, że w sytuacji gdy wartość budowli została zagregowana (ujęta) w wartości początkowej budynku nie może budzić wątpliwości, że podatnik dokonywał odpisów amortyzacyjnych także od wartości początkowej budowli drogowej. NSA również wskazał, że:

„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" 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.”

Podobne stanowisko zostało zaprezentowane przez WSA w Szczecinie z dnia 29 czerwca 2017 r. sygn. akt I SA/Sz 386/17: *„Ujęcie więc "elektrowni wiatrowych" w ewidencji środków trwałych, czy też nie, nie ma pierwszorzędного znaczenia dla określenia jej podstawy opodatkowania. Okoliczność ta stanowi wtórną kwestię w kontekście wymogu co do zasady określania podstawy opodatkowania budowli, przewidzianej wprost w art. 4 ust.1 pkt 3 u.p.o.l., który zastrzega wyjątki od tej zasady przewidzianej m. in. w art. 4 ust. 5 u.p.o.l., zgodnie z którym: "Jeżeli od budowli lub ich części, o których mowa w ust. 1 pkt 3, nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych - podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa, określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego". Z przedstawionego we wniosku zdarzenia przyszłego wynika, że elementy składowe elektrowni wiatrowych należących do Skarżącej, a więc cała elektrownia wiatrowa, będą podlegały amortyzacji, co świadczy, że nie znajdzie zastosowania wyjątek przewidziany w art. 4 ust. 5 u.p.o.l. od zasady określonej w art. 4 ust.1 pkt 3 u.p.o.l.”*

Kolejnym wyrokiem potwierdzającym sposób rozumowania organu jest wyrok WSA w Szczecinie z dnia 14 czerwca 2017 r. sygn. akt I SA/Sz 403/17, w którym Sąd stwierdził: *„W ocenie Sądu sama w sobie okoliczność, że w ewidencji środków trwałych Skarżącej nie znajduje się zindywidualizowany, odrębny środek trwały w postaci elektrowni wiatrowej nie ma znaczenia dla określenia podstawy opodatkowania, istotny bowiem z punktu widzenia art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. jest fakt dokonywania odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych, które łącznie składają się na przedmiot opodatkowania. Przepis art. 4 ust. 3 u.p.o.l. nie wymaga bowiem, aby budowla stanowiąca przedmiot opodatkowania, stanowiła zindywidualizowany, odrębny przedmiot opodatkowania”.*

Podobne wnioski znajdziemy w wyroku WSA w Łodzi z dnia 30 stycznia 2018 r. sygn. akt I SA/Łd 1156/17, co potwierdza, że sądy administracyjne prezentują dość jednolite stanowisko, że brak w ewidencji środków trwałych podatnika zindywidualizowanego środka trwałego w postaci elektrowni wiatrowej pozostaje bez wpływu na sposób określenia podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Z czym tutejszy organ podatkowy się zgadza.

Konkludując tę część wyводу należy wskazać, że Wnioskodawca, kierując się przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych dokonał klasyfikacji środków trwałych i ujął w swojej ewidencji środki trwałe o nazwie „Fundament dla turbiny”, „Maszt (wieża) dla turbiny” oraz „Gondola z hubem i rotorem”. W ich wartości początkowej skapitalizował wydatki wymienione w stanie faktycznym tj. zarówno dotyczące elementów wprost wymienionych w art. 2 ustawy o inwestycjach jak i inne elementy stanowiące infrastrukturę towarzyszącą. Wnioskodawca dokonał klasyfikacji środków trwałych zgodnie z obowiązującymi przepisami o podatku dochodowym, nie ujął wydatków bezpośrednio w kosztach uzyskania przychodów (na które to okoliczności Wnioskodawca wskazuje w uzupełnieniu stanu faktycznego). Nie ujął również wydatków stanowiących infrastrukturę towarzyszącą jako wartości niematerialne i prawne. Zdaniem Organu sytuacja taka oznacza, że Wnioskodawca uznał wszystkie elementy składające się na elektrownię wiatrową za konieczne, aby środek trwały o nazwie „Gondola wraz z hubem i rotorem” był kompletny i zdalny do użytku, tak jak wymagają tego przepisy o podatku dochodowym od osób prawnych. Nawet jeżeli Wnioskodawca dokonała klasyfikacji środków trwałych w uwzględnieniu przepisów obowiązujących przed dniem wejścia w życie ustawy o inwestycjach, to wejście tej ustawy w życie pozostaje bez znaczenia. Zasady klasyfikowania środków trwałych i ustalania ich wartości początkowej wynikają bowiem z ustawy właściwej, tj. ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (które w tym zakresie się nie zmieniły) a nie z ustawy o inwestycjach. Jeżeli Spółka zdecydowała się na skapitalizowanie w środku trwałym o nazwie „Gondola wraz z hubem i rotorem” innych elementów niż te stricte wymienione w art. 2 ustawy o inwestycjach, to znaczy że uznała je wszystkie za element tego zespołu, konieczny aby ten zespół był kompletny i zdalny do użytku. Również fakt zaliczenia przez Wnioskodawcę do wartości początkowej elementów elektrowni wiatrowej innych jeszcze składników aniżeli ściśle wymienione w definicji elektrowni wiatrowej zawartej w art. 2 ustawy o inwestycjach, nie może stanowić podstawy do uznania, że Wnioskodawca nie dokonuje odpisów amortyzacyjnych od wszystkich elementów budowli elektrowni wiatrowej.

Zatem fakt, że elektrownia wiatrowa nie widnieje jako samodzielny środek trwały w ewidencji nie ma znaczenia dla podatku od nieruchomości i nie może być podstawą do twierdzenia, że w przedmiotowej sprawie należy w związku z tym zastosować art. 4 ust. 5 Upiol. 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 – „Gondola z hubem i rotorem”. A co za tym idzie, nie może budzić wątpliwości fakt, że Wnioskodawca dokonuje odpisów amortyzacyjnych także od wartości początkowej elementów technicznych.

Dodatkowo Organ wskazuje, że Wnioskodawca zupełnie błędnie odczytuje zasady wynikające zarówno art. 4 ust. 1 pkt 3 i art. 4 ust. 5 Upiol. Organ jeszcze raz podkreśla, że ustawa o podatkach i opłatach lokalnych zawiera przepisy, które wskazują w jaki sposób i w jakich okolicznościach należy ustalić podstawę opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości. I tylko te dwa przepisy wraz z normą z nich wynikającą Organ i podatnik mogą brać pod uwagę przy ustalaniu podstawy opodatkowania. Zdaniem Organu w przedmiotowej sprawie przepisem właściwym jest art. 4 ust. 1 pkt 3 Upiol. I nie ma żadnych wątpliwości, iż nie może to być art. 4 ust. 5 Upiol, który może być stosowany tylko i wyłącznie, 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. Żadne inne względy (niż te wyraźnie wskazane w przepisie) nie mogą zdaniem Organu decydować o tym, że podatnik mógłby ustalić podstawę opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości w oparciu o jej wartość rynkową. Organ nie znajduje w przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych żadnej podstawy prawnej do

uznania, iż w sytuacji przedstawionej w stanie faktycznym, mimo posiadanej ewidencji środków trwałych poszczególnych elementów budowli elektrowni wiatrowej (gdzie w wartości początkowej środków trwałych znajdują się wszystkie elementy elektrowni wiatrowej w rozumieniu przepisów Upiol i ustawy o inwestycjach), możliwe byłoby zastosowanie art. 4 ust. 5 Upiol.

Jedynie przepisy, które pozwalają na odstępianie od reguły ogólnej z art. 4 ust. 1 pkt 3 Upiol ustalania podstawy opodatkowania w oparciu o wartość, o której mowa w przepisach o podatku dochodowym, są wyjątki zawarte w art. 4 ust. 4–6 Upiol, wśród których nie znajduje się sytuacja opisana przez Wnioskodawcę w stanie faktycznym.

Kolejnym punktem, który wymaga rozważenia jest, czy ustalenie takiego sposobu określenia wartości elektrowni w oparciu o art. 4 ust. 1 pkt 3 Upiol, jest niemożliwe (jak wskazuje Wnioskodawca) w sytuacji gdy w skład wartości amortyzowanych wchodzi części, które, zdaniem Wnioskodawcy nie powinny podlegać zaliczeniu do wartości elementów technicznych budowli.

Podkreślić należy, że przedmiotem zadanego pytania było uzyskanie informacji, 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.? Natomiast przedmiotem złożonego wniosku nie było rozważanie kwestii, jakie elementy składają się na urządzenia techniczne wymienione w art. 2 pkt 2 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych ani metodologia obliczania wartości elementów technicznych elektrowni, które podlegają amortyzacji jako elementy wartościowo niewyodrębnione. Pytanie w tym zakresie nie zostało we wniosku o udzielenie interpretacji przez Wnioskodawcę zawarte. Organ nie ma zatem obowiązku dokonywania rozważań w tym zakresie. Tutejszy Organ 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 wydaje interpretację indywidualną w zakresie przepisów Upiol, nie wydaje natomiast interpretacji w zakresie stanu faktycznego, w tym w odniesieniu do tego, jakie elementy elektrowni wiatrowej powinny być zaliczone do jej wartości początkowej, stanowiącej podstawę dokonywania odpisów amortyzacyjnych. Ewentualny sposób ustalenia wartości elementów podlegających amortyzacji w ramach środka trwałego obejmującego także inne elementy jest w istocie kwestią dotyczącą konkretnego szczegółowo ustalonego stanu faktycznego, a nie interpretacji przepisów prawa. Wnioskodawca chciał natomiast uzyskać odpowiedź właśnie co do przepisu prawa, który powinien zostać zastosowany w przedmiotowej sprawie. Niemniej jednak organ niejako na marginesie wskazuje, że kwestia, że Wnioskodawca dokonuje odpisów amortyzacyjnych elementów infrastruktury towarzyszącej łącznie z innymi elementami elektrowni wiatrowej, które podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, ma charakter wyłącznie techniczny a nie prawny i nie może wpłynąć na sposób interpretacji art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l (por. wyrok WSA w Łodzi z dnia 30 stycznia 2018 r. sygn. akt I SA/Łd 1156/17).

W związku z powyższym, biorąc pod uwagę przepisy prawa jak i stan faktyczny przedstawiony we wniosku o wydanie interpretacji w odniesieniu do pytania drugiego organ wskazuje, że podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowej należy ustalić w oparciu o art. 4 ust. 1 pkt 3 Upiol, tj. w oparciu o 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. Jednocześnie, zdaniem organu, nie ma żadnych podstaw do ustalania podstawy opodatkowania budowli (elektrowni wiatrowej) w oparciu o jej wartość rynkową, tj. art. 4 ust. 5 Upiol. Nie uzasadniają zastosowania art. 4 ust. 5 Upiol okoliczności wskazane przez Wnioskodawcę, tj. brak w ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych wyodrębnionego środka trwałego w postaci elektrowni wiatrowej, ani fakt skapitalizowania w środku trwałym „Gondola wraz z hubem i rotorem” innych wydatków niż te wymienione wprost w przepisie art. 2 pkt 2 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowej. Jeżeli Wnioskodawca 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 Upiol i określenia podstawy opodatkowania według wartości rynkowej.

Stanowisko zbieżne z zaprezentowanym przez tutejszy Organ w niniejszej interpretacji, tj. że przepisem właściwym w sprawie ustalenia podstawy opodatkowania elektrowni wiatrowej jest art. 4 ust. 1 pkt 3 Upiol, zostało zawarte na tle analogicznego stanu faktycznego m.in.:

- w wyroku WSA w Szczecinie z dnia 29 czerwca 2017 r. sygn. akt. I SA/Sz 386/17,
- w wyroku WSA w Szczecinie z dnia 14 czerwca 2017 r. I SA/Sz 403/17,
- w wyrokach WSA w Gdańsku z dnia 25 października 2017 r. sygn. akt I SA/Gd 1280/17, 1259/17 i 1162/17,
- w wyroku WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 28 września 2017 r. sygn. akt I SA/Go 269/17,
- w wyroku WSA we Wrocławiu z dnia 23 sierpnia 2017 r. sygn. akt I SA/Wr 515/17,
- w wyroku WSA w Łodzi z dnia 30 stycznia 2018 r. sygn. akt I SA/Łd 1156/17,
- w wyroku WSA w Olsztynie z dnia 31 stycznia 2018 r., sygn. akt I SA/OI 943/17.

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 w dwóch egzemplarzach do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie, ul. Emilii Plater 1, 10-562 Olsztyn, (art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2017 r., poz. 1369, z późn. zm.) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy), na adres: Burmistrz, ul. Daszyńskiego 5,

Otrzymują:

1. Adresat
2. a/a