

BURMISTRZ SUCHANIA
ul. Pomorska 72
73-132 Suchań

Suchań dnia 03.07.2018r.

Nasz znak: FIN.3120 .12.2017

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Burmistrz Suchania działając na podstawie przepisów art. 14j 5 1 i § 3 w zw. z art. 14b, art. 14 c i art. 14k § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa / Dz. U. z 2018r. poz. 800 ze zm./ oraz zgodnie z treścią art. 2 ust. 1 pkt 3 , art. 1a ust. 1 pkt 2 , art. 4 ust. 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych / Dz.U. z 2017r. poz. 1785 ze zm. / w związku z wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego — podatek od nieruchomości — który wpłynął do tut. Organu w dniu 23 lutego 2017r.

Postanawia

1/ uznać stanowiska Wnioskodawcy zawarte w pkt. 1 i 2 / Stanowisko / że od 1 stycznia 2017r. po wejściu w życie ustawy z dnia 20 maja 2016r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych / Dz. U. poz.961/ powinien zastosować nowe zasady opodatkowania podatkiem

od nieruchomości elektrowni wiatrowych, w związku z czym powinien zapłacić pierwszą ratę na podatek od nieruchomości za 2017r. w innej kwocie niż za rok 2016. ,

2/ nie podzielić stanowiska Wnioskodawcy zawartego w pkt. 3 / Stanowiska /, że do określenia podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości nowej budowli elektrowni wiatrowej będzie musiał zastosować art. 4 ust. 5 u.p.o.l. i określić wartość budowli na dzień 1 stycznia 2017r. .

3/ jednocześnie odpowiedzieć na pytanie Wnioskodawcy zawarte w pkt 3 / Pytania / „ w jaki sposób Wnioskodawca powinien określić podstawę opodatkowania elektrowni wiatrowej PON od 1 stycznia 2017r. „ - podstawa opodatkowania na dzień 1 stycznia 2017r. podatkiem od nieruchomości należnego od elektrowni wiatrowych powinna być ustalona wedle ogólnej zasady wynikającej z art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a więc podstawą opodatkowania podatkiem od nieruchomości będzie suma wartości tych części budowli wynikająca z ewidencji środków trwałych. Ujęcie w wartości początkowej elementów technicznych elektrowni wiatrowej również innych wydatków, poza wydatkami na wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mechanizmem mocowania i mechanizmem obrotu, nie ma wpływu na ustalenie podstawy opodatkowania w oparciu o art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

Uzasadnienie

Spółka zwróciła się we wniosku do Burmistrza Suchania, który wpłynął do Urzędu Miejskiego w dniu 23 lutego 2017r. w trybie art. 14 j Ordynacji podatkowej o wydanie interpretacji indywidualnej w przedmiocie zastosowania przepisów prawa podatkowego z ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych / Dz. U. z 2017r. poz. 1785 / a mianowicie art. 1a ust. 1 pkt 2 , art. 2 ust. 1 pkt 3 , art. 4 ust. 5 ustawy odnośnie postawionych w tym wniosku pytań przyporządkowanych do zdarzenia przyszłego przedstawionego w pkt II wniosku, jak również w świetle stanowiska Wnioskodawcy towarzyszącemu temu zapytaniu ujętemu w pkt III wniosku .

Burmistrz Suchania w dniu 28 marca 2017r. wydał interpretację indywidualną , która została przez Wnioskodawcę zaskarżona do WSA. W wyniku złożonej skargi został wydany wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w dniu 23 sierpnia 2017r. sygn. akt I SA/Sz 627/17 uchylający zaskarżoną interpretację indywidualną, który jako prawomocny Urząd otrzymał w dniu 23 października 2017r. wraz z aktami administracyjnymi. W ocenie Sądu, zaskarżona interpretacja nie zawierała sporządzonego we właściwej postaci uzasadnienia prawnego , wskazując przy tym , iż przy ponownym rozpoznaniu sprawy organ interpretacyjny winien dokonać ponownej oceny stanowiska Spółki na tle wskazanego przez nią stanu faktycznego zawartego we wniosku o wydanie interpretacji .W dniu 28 grudnia 2017r. Burmistrz Suchania wydał interpretację indywidualną, która została przez Wnioskodawcę powtórnie zaskarżona do WSA . W wyniku złożonej skargi został wydany wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w dniu 18 kwietnia 2018r. sygn. akt I SA/Sz 156/18 uchylający zaskarżoną interpretację indywidualną , który jako prawomocny Urząd otrzymał w dniu 15 maja 2018r. wraz z aktami administracyjnymi . Według WSA należało zauważyć, że gdyby oceniać, czy zaskarżona interpretacja indywidualna jest zgodna z prawem w oderwaniu od intencji Skarżącej zawartej we wniosku o udzielenie interpretacji, to jej treść odpowiadałaby

prawu . Niemniej Sąd wskazał, iż przy ponownym rozpoznaniu wniosku rzeczą organu będzie ocena stanowiska Wnioskodawcy wyrażonego w odniesieniu do stanu faktycznego/ zdarzenia przyszłego przez niego podanego. Organ interpretacyjny nie może bowiem przyjmować własnych ustaleń faktycznych, odmiennych od okoliczności przedstawionych przez Wnioskodawcę .

W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny :

Spółka jest polskim rezydentem podatkowym w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych .

Głównym przedmiotem działalności Spółki jest prowadzenie projektów związanych z energetyką wiatrową w Polsce. Spółka jest właścicielem elektrowni wiatrowej , która jest zlokalizowana w części na terenie Gminy Suchań .

Elektrownie wiatrowe nie figurują w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych Spółki jako samodzielne środki trwałe , od których byłyby dokonywane odpisy amortyzacyjne zgodnie z ustawą o CIT . W ewidencji ujęto środki trwałe, których wartości początkowe obejmują swym zakresem m.in. części budowlane elektrowni wiatrowych / tj. fundament i wieże/ jak i urządzenia służące do wytwarzania energii elektrycznej — urządzenia wiatrowe .

Wnioskodawca podkreśla, że w przypadku należących do Spółki urządzeń wiatrowych, w ich wartości początkowej ustalonej dla potrzeb amortyzacji zostały skapitalizowane nie tylko wydatki na wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu , generator prądotwórczy , układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu . Wnioskodawca wskazał , że w wartość początkową urządzeń wiatrowych zostały ujęte nie tylko wydatki na określone ustawowo elementy techniczne elektrowni wiatrowych zaliczone do budowli , ale również m.in. oprogramowanie kontrolne / system Scada/ , wyciągarka wraz z olinowaniem , oświetlenie ostrzegawcze , zabezpieczenie odgromowe, chłodnie i wentylatory, wiatrowskaz oraz anemometr, wyłączniki awaryjne, prawa autorskiego dokumentacji technicznej i wiedza specjalistyczna .

Zespół prądotwórczy , gondola, do której jest przytwierdzony wirnik i zespół łopat stanowi ruchomy element elektrowni wiatrowej. Zespół prądotwórczy został połączony z wieżą mechanizmem obrotowym , zamontowanym pomiędzy szczytem wieży a gondolą .który jest również wykorzystywany do sterowania ruchem obrotowym gondoli .Wnioskodawca podkreśla że całość zespołu prądotwórczego wraz z gondolą jest elementem , który podlega łatwej wymianie bez uszkodzenia czy uszczerbku dla konstrukcyjnych części elektrowni wiatrowej , czyli wieży i fundamentu , jak również dla ich funkcjonalności .

Wnioskodawca zgłaszał do końca 2016r. do opodatkowania podatkiem od nieruchomości jako budowle wieże i fundamenty elektrowni wiatrowej. Podstawą opodatkowania dla zgłaszanych budowli była ich wartość początkowa dla potrzeb amortyzacji CIT bez pomniejszania jej o wartość odliczonych odpisów amortyzacyjnych .

Wnioskodawca zakładając prawidłowość stanowiska Gminy, według którego w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017r. za budowę w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych uznaje się zarówno elementy budowlane elektrowni wiatrowej, jak i urządzenia techniczne wchodzące w skład elektrowni wiatrowej, powziął wątpliwość w jaki sposób Wnioskodawca powinien wyliczyć podstawę

opodatkowania dla celów wyliczenia podatku od nieruchomości od elektrowni wiatrowej , której wcześniej w całości nie opodatkował tym podatkiem. W związku z czym Spółka chce uzyskać informacje na temat metodologii określenia podstawy opodatkowania dla celów wyliczenia należnego podatku od nieruchomości od elektrowni wiatrowej w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017r. W tej sytuacji zdaniem Wnioskodawcy nie jest możliwe określenie wartości początkowej elementów, które nie podlegały dotychczas opodatkowaniu , albowiem nie posiada on pełnych informacji dotyczących wartości ww. elementów .

W związku z powyższym Wnioskodawca zadał następujące pytania :

1.Czy wnioskodawca powinien zastosować nowe zasady opodatkowania PON elektrowni wiatrowych od 1 stycznia 2017r.

2.Czy Wnioskodawca powinien zapłacić pierwszą ratę na PON za 2017r. w innej kwocie niż za rok 2016.

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

Według Wnioskodawcy nowe zasady opodatkowania PON elektrowni wiatrowych powinien zastosować od 1 stycznia 2017r. Pierwszą ratę na PON za 2017r. powinien zapłacić w innej kwocie niż za rok 2016.

W związku z tym, że Wnioskodawca wykaże w deklaracji na PON za 2017r. nową budowlę , która do tej pory nie była deklarowana do opodatkowania PON powstaje pytanie, w jaki sposób należy opodatkować tę nową budowlę .

Wnioskodawca uważa, że podstawę opodatkowania dla Elektrowni Wiatrowej powinien określić na poziomie jej wartości rynkowej, określonej zgodnie z art. 4 ust. 5 w zw. z art. 6 ust. 1 u.p.o.l. , na dzień powstania obowiązku podatkowego , tj. na dzień 1 stycznia 2017r. Zgodnie bowiem z nowymi przepisami , które obowiązują od tego dnia , obowiązek podatkowy w odniesieniu do Elektrowni wiatrowej powstanie 1 stycznia 2017r.

Spółka jednocześnie zaznacza, że poniosła wydatki na elementy składowe elektrowni , które nie stanowią części Elektrowni wiatrowej w rozumieniu nowych przepisów, a które zgodnie z obowiązującymi dotychczas przepisami nie zostały wyodrębnione i ujawnione w rejestrze jako środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne. Spółka podkreśla, że nie jest możliwe określenie wartości elementów składających się na elektrownię wiatrową w inny sposób niż poprzez wycenę wartości rynkowej Elektrowni wiatrowej .Wnioskodawca podaje, że nie zawsze posiada pełne informacje dotyczące wartości wskazanych w opisie stanu faktycznego, które nie podlegały dotychczas opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości .

Zdaniem Wnioskodawcy elementy te także od 1 stycznia 2017r. nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, jako że nie stanowią budowli dla celów podatku od nieruchomości, w tym w szczególności nie stanowią elementu Elektrowni wiatrowej , powinny być zatem wyodrębnione .

Zdaniem Wnioskodawcy wymiar podatku od nieruchomości elektrowni wiatrowych zlokalizowanych w Gminie Suchań, powinien być uiszczany wyłącznie od części budowlanych elektrowni wiatrowych, a nie od całości czyli części budowlanych / wieża i fundament/ jak i urządzeń technicznych wchodzących w skład elektrowni wiatrowej. Niemniej zakładając prawidłowość stanowiska Burmistrza w uzyskanej interpretacji, to jednak w ocenie Wnioskodawcy powstała wątpliwość w jaki sposób powinna wyliczyć podstawę opodatkowania elektrowni wiatrowej od 1 stycznia 2017r. dla celów wyliczenia podatku od nieruchomości, której wcześniej w całości nie opodatkowywała tym podatkiem oraz w sytuacji gdy nie jest w stanie określić odrębnej wartości elementów składających się na wskazane środki trwałe.

Wnioskodawca wskazuje, że Spółka dokonuje odpisów amortyzacyjnych od pojedynczych środków trwałych. Jednocześnie Spółka nie posiada w swoich księgach podatkowych elektrowni wiatrowych jako samodzielnego środka trwałego. Konsekwentnie Wnioskodawca do tej pory nie dokonywał odpisów amortyzacyjnych od tak rozumianej budowli i nie będzie ich dokonywać w dalszym ciągu, jako że Spółka będzie dokonywała odpisów amortyzacyjnych od pojedynczych środków trwałych, które zostały ujawnione w jej księgach podatkowych. W związku z tym Wnioskodawca uważa, że podstawę opodatkowania dla elektrowni wiatrowej powinien określić na poziomie jej wartości rynkowej określonej zgodnie z art. 4 ust. 5 w zw. z art. 6 ust. 1 u.p.o.l. na dzień powstania obowiązku podatkowego tj. na dzień 1 stycznia 2017r. Zgodnie bowiem z nowymi przepisami, które zaczną obowiązywać od tego dnia, obowiązek podatkowy w odniesieniu do elektrowni wiatrowej powstanie 1 stycznia 2017r.

Zdaniem Wnioskodawcy, jedyną możliwością prawidłowego określenia podstawy opodatkowania elektrowni wiatrowej dla celów PON jest jej wycena na moment powstania obowiązku podatkowego tj. na 1 stycznia 2017r. Każde inne podejście prowadziłyby do nieprawidłowego określenia podstawy opodatkowania elektrowni wiatrowej w związku z wliczeniem do jej wartości elementów nie stanowiących elektrowni wiatrowej, w tym w szczególności wartości niematerialnych i prawnych, które bez wątpienia nie mogą zostać zadeklarowane przez Wnioskodawcę do opodatkowania PON. Jednocześnie Spółka przywołuje stanowisko Dyrektora Departamentu Podatków Lokalnych i Katastru z Ministerstwa Finansów z 15 maja 2003r. w sprawie zakresu przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, zgodnie z którym w sytuacjach kiedy budowla stanowiąca przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie stanowi jednocześnie skonkretyzowanego i zindywidualizowanego środka trwałego w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych o prawnych, to podstawą opodatkowania takiej budowli będzie właśnie jej wartość rynkowa określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego.

Według Spółki za powyższym podejściem przemawia także okoliczność, że w wartości początkowej należących do niej środków trwałych obejmujących swym zakresem urządzenia wiatrowe 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, tj. m.in. zabezpieczenie odgromowe, oprogramowanie kontrolne, wyciągarka wraz z olinowaniem, oświetlenie ostrzegawcze, wyłączniki awaryjne, prawa autorskie dokumentacji technicznej, wiedza specjalistyczna. W ocenie Spółki przesądza to o tym, że nie jest możliwe ustalenie

podstawy opodatkowania elektrowni wiatrowych w inny sposób niż poprzez określenie ich wartości rynkowej na dzień powstania obowiązku podatkowego tj. 1 stycznia 2017r. Zdaniem Spółki właśnie w takich sytuacjach jak opisana w niniejszym wniosku znajduje zastosowanie dyspozycja art. 4 ust. 5 u.p.o.l., który wskazuje na konieczność odwołania się do wartości rynkowej przedmiotów opodatkowania podatkiem od nieruchomości, na moment powstania w stosunku do niej obowiązku podatkowego. Natomiast stosownie do przepisu przejściowego u.i.e.w. tj. art. 17 tej ustawy, z dniem 1 stycznia 2017r. powstał obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości od zupełnie nowej kategorii budowli jaką są elektrownie wiatrowe. W konsekwencji Spółka powzięła wątpliwość w zakresie ustalenia podstawy opodatkowania w przypadku elektrowni wiatrowej będących jej własnością.

Stanowisko Organu podatkowego w sprawie przedstawionego stanu faktycznego.

W ocenie Organu zgodnie z zobowiązującym od 1 stycznia 2017r. stanem prawnym tj. ustawą z dnia 20 maja 2016r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych / Dz. U. z 2016r. poz. 961 /, dalej „u.i.e.w. w kompleksowy sposób uregulowano zagadnienia związane z elektrowniami wiatrowymi. Konsekwencją zmiany polegającej na uznaniu z dniem 1 stycznia 2017r. całej elektrowni wiatrowej za budowlę dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości, jest konieczność ustalenia wartości stanowiącej podstawę opodatkowania tym podatkiem. Wynika to z faktu, iż na elektrownię wiatrową w rozumieniu, jakie należy przyjąć na potrzeby opodatkowania od 1 stycznia 2017r. składają się również, co wyżej wykazano, jej części niebudowlane.

Przede wszystkim należy wskazać że elektrownia wiatrowa jest budowlą na gruncie u.p.o.l. a w związku z tym Spółka od 1 stycznia 2017r. jest obowiązana do zapłaty podatku od nieruchomości od wartości całej elektrowni wiatrowej, na którą składają się co najmniej fundamenty, wieża, wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układ sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu - określonej zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych / Dz. U. z 2017r. poz. 1785/ dalej „u.p.o.l.”. W ocenie Organu użycie przez ustawodawcę zwrotu „co najmniej” oznacza przy tym, że do opodatkowania elektrowni wiatrowej jako budowli w rozumieniu u.p.b. powinny być również elementy tej budowli nie wymienione wprost w definicji sformułowanej w art. 2 u.i.e.w., które jednak zaliczone być mogą do elementów budowli / elektrowni wiatrowej/ w ramach definicji zawartej w art. 3 pkt 1 i 3 u.p.b.

Stosownie do art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 4-6, podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości stanowi ich wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczenia 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. Wyjątki, o których mowa w tym przepisie dotyczą wskazywania podstawy opodatkowania w przypadku budowli będących przedmiotem umowy leasingu / art. 4 ust. 4 /, od których nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych / art. 4 ust. 5/ oraz od budowli ulepszonych lub w zakresie których

dokonano aktualizacji wyceny środka trwałego / art. 4 ust. 6 / . Tym samym zasada określona w ust. 1 znajdzie zastosowanie, o ile nie wystąpią sytuacje o jakich mowa w ust. 4 do 6 .

Z art. 4 ust. 5 u.p.o.l. wynika, że jeżeli od budowli lub ich części , o których mowa w ust. 1 pkt 3 , nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych – podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa , określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego . W przepisie tym użyto zwrotu” nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych „ . Literalna wykładnia tego przepisu zatem prowadzi do wniosku , że znajdzie on zastosowanie wyłącznie w sytuacji, gdy od konkretnej budowli w ogóle nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych , natomiast w sytuacji, gdy od budowli dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, znajdzie zastosowanie zasada z art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. . Sama w sobie okoliczność, że w ewidencji środków trwałych Spółki nie znajduje się wyodrębniony środek trwały w postaci elektrowni wiatrowej nie ma znaczenia dla określenia podstawy opodatkowania , istotny jest bowiem z punktu widzenia art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. jest fakt dokonywania odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych / wyrok WSA w Szczecinie z dnia 19 marca 2018r. I SA/ Sz 975/17 / .

Wnioskodawca jak zaznaczył dokonuje od elementów składających się na elektrownię wiatrową / części budowli / odpisów amortyzacyjnych, tak więc podstawą opodatkowania będzie wartość takiej elektrowni, na którą składają się fundament i wieża oraz urządzenia wiatrowe takie jak: wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układ sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu, oraz wydatki na inne elementy i infrastrukturę towarzyszącą tj. oprogramowanie/ np. system scada/ wyciągarka wraz z olinowaniem, oświetlenie ostrzegawcze , zabezpieczenie odgromowe, chłodnie i wentylatory, wiatrowskaz oraz anemometr, wyłączniki awaryjne, prawa autorskie, wiedzę specjalistyczną. Będzie to więc wartość, która wynika z prowadzonej przez Wnioskodawcę ewidencji środków trwałych. Zdaniem Organu, ujęcie w wartości początkowej elementów technicznych elektrowni wiatrowej również innych wydatków , poza wydatkami na wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy , układy sterowania i zespół gondoli wraz z mechanizmem mocowania i mechanizmem obrotu , nie ma wpływu na ustalenie podstawy opodatkowania w oparciu o art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. .

Organ podkreśla, że wskazana wyżej zasada określenia podstawy opodatkowania nie ulega zmianie przez fakt, iż elektrownia wiatrowa nie stanowi jednego środka trwałego w prowadzonej przez Wnioskodawcę ewidencji, lecz ujęto w niej poszczególne elementy tej elektrowni. Podatek od nieruchomości nie jest uiszczany od środków trwałych, lecz od budowli w rozumieniu art. 1 a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. , a art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. ustawy nie wymaga, aby budowla stanowiła odrębny środek trwały , od którego dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. 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 która składa się kilka środków trwałych ujętych w ewidencji podatnika . Ustawa podatkowa zawiera odesłanie do przepisów o podatkach dochodowych dotyczących środków trwałych jedynie w zakresie ustalenia wartości początkowej. Nie ma zatem znaczenia na gruncie podatku od nieruchomości sposób identyfikacji i ewidencjonowania środka trwałego dla potrzeb podatków dochodowych / wyrok NSA z dnia 12 stycznia 2016r. W sprawie II FSK 2243/15 / .

Zdaniem Organu , skoro na budowlę składają się poszczególne środki trwałe i każdy z nich jest amortyzowany, to wartością budowli - podstawą opodatkowania - będzie suma wartości początkowej tych elementów , określona zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

Nie sposób jest zaakceptować stanowiska - tak jak chce tego Wnioskodawca, iż podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowej należy określić stosownie do treści art. 4 ust. 5 ustawy / wartość rynkowa /, gdyż określenie wartości początkowej budowli jest niemożliwe ze względu na brak w ewidencji środków trwałych takiego obiektu budowlanego jak elektrownia wiatrowa. Według Organu, jeżeli w skład tak rozumianej budowli wchodzi części od których dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, podstawą opodatkowania będzie suma wartości tych elementów, określona zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

Według Spółki za właściwą metodologią określenia podstawy opodatkowania wiatraków dla celów wyliczenia należnego podatku będzie stanowił art. 4 ust. 5 u.p.o.l. oraz określenie wartości budowli na dzień 1 stycznia 2017r. a za tym przemawia okoliczność, że w wartości początkowej należących do niej środków trwałych obejmującym swym zakresem urządzenia wiatrowe 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 tj. zabezpieczenie odgromowe, chłodnie i wentylatory, wyciągarki wraz z olinowaniem , oprogramowanie , oświetlenie ostrzegawcze, wiatrowskaz , anemometr , wyłączniki awaryjne, prawa autorskie do dokumentacji , widza specjalistyczna .

Zdaniem zaś Organu elektrownia wiatrowa wyposażona we wskazane powyżej urządzenia czyli zabezpieczenie odgromowe, chłodnie i wentylatory, wyciągarki wraz olinowaniem, oprogramowanie , oświetlenie ostrzegawcze itd. , które nie mieszczą się w zakresie definicji elektrowni / ewentualnie z nią połączone / stanowi całość techniczno – użytkową, co kwalifikuje ją do kategorii budowli, o której stanowi art. 3 pkt 1 lit. b ustawy prawo budowlane co w konsekwencji powoduje konieczność opodatkowania jej podatkiem od nieruchomości , stosownie do treści art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. . W ocenie Organu nie ma bowiem możliwości aby elektrownia wiatrowa spełniała swoje przeznaczenie bez elementów wskazanych przez Spółkę. Ponadto wskazane elementy jak zabezpieczenie odgromowe , chłodnie i wentylatory , wyciągarki wraz z olinowaniem, oprogramowanie, oświetlenie ostrzegawcze , wiatrowskaz, anemometr, wyłączniki awaryjne w świetle zaprezentowanego stanu faktycznego są połączone z gondolą lub wieżą i nie spełniają żadnej odrębnej od elektrowni wiatrowej funkcji, ich działania wpisuje się bezpośrednio w działanie elektrowni i służy wytwarzaniu energii elektrycznej przez elektrownię .

Ponadto należy zauważyć , że z przedstawionego stanu faktycznego jednoznacznie wynika, że urządzenia sterownicze wraz z instalacją sterowniczą , instalacja monitorująca stan najważniejszych podzespołów zainstalowanych w gondoli , zespół hydrauliczny służący do sterowania blokady rotora, wyciągarka wraz z olinowaniem – stanowią elementy znajdujące się w gondoli elektrowni. W definicji ustawodawca wskazał przy tym wprost , że na elektrownię wiatrową składa się „ zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu „ , nieracjonalnym zatem byłoby twierdzenie, że elementy znajdujące się wewnątrz gondoli, służące sterowaniu elektrownią, dostępowi do niej, nie stanowią jej elementu. Dotyczy to

również zabezpieczenia odgromowego, oświetlenia ostrzegawczego które ze swej istoty muszą być trwale połączone z pozostałymi elementami elektrowni. Prawidłowemu działaniu elektrowni wiatrowej służy również wiedza specjalistyczna dotycząca zespołu prądotwórczego / know-how/ czy też prawa autorskie do dokumentacji technicznej dotyczące zespołu prądotwórczego czy też prac budowlanych .

Organ przywołuje przy tym tezę wynikającą z wyroku WSA w Szczecinie z dnia 14 czerwca 2017r. sygn. akt I SA/Sz 403/17 według której, 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 1 pkt 3 ustawy nie wymaga bowiem, aby budowla stanowiąca przedmiot opodatkowania, stanowiła zindywidualizowany, odrębny przedmiot opodatkowania.

Wyjątki te dotyczą sytuacji, gdy po pierwsze budowla jest przedmiotem leasingu i odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający, a następnie jest ona przejmowana przez właściciela. Drugi wyjątek dotyczy sytuacji, jeżeli od budowli nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. Trzeci zaś wyjątek związany jest z ulepszeniem bądź aktualizacją wyceny środków trwałych .

Z przepisu art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. wprost wynika w jaki sposób ma być określona wartość budowli, które aktualnie podlegają amortyzacji oraz budowli, które zostały całkowicie zamortyzowane. W takim przypadku należy wartość tę ustalić zgodnie z przepisami o podatkach dochodowych. W przypadku budowli podlegających amortyzacji wartość ustalona jest na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczenia amortyzacji w tym roku, zaś w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych datą tą jest rok, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzującego .

W wyroku NSA w Warszawie z dnia 12 czerwca 2007r. sygn. II FSK 775/06 zostało stwierdzone m.in. , że przepis art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w zakresie pojęcia „ wartość” odsyła w brzmieniu początkowym do jej rozumienia w przepisach o podatkach dochodowych .Oznacza to zdaniem Sądu, że przepis ten sam nie tworzy normy prawno podatkowej w odniesieniu do podstawy opodatkowania budowli, gdyż odsyła do innych przepisów. W dalszej części uzasadnienia zostało podniesione, że przy użytym sformułowaniu „ wartość „ chodzi o wartość ustaloną dla dokonania odpisów amortyzacyjnych na potrzeby podatkowe , które określa między innymi ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Zatem dla podatnika opodatkowanego podatkiem dochodowym od osób prawnych za wartość tę będącą podstawą opodatkowania budowli należy przyjąć wartość ustaloną na dzień 1 stycznia roku podatkowego. Z uzasadnienia tego w żadnym razie nie wynika, aby użyte w tym przepisie sformułowanie „ wartość” w części dotyczącej budowli podlegających amortyzacji ustalać według przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, zaś w części związanej z budowlami zamortyzowanymi ustalać według wartości rynkowej .

Wnioskodawca będąc właścicielem budowli w postaci elektrowni wiatrowej , wskazał w treści stanu przyszłego zawartego we wniosku, że w prowadzonej ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych ujął wszystkie elementy / części

budowlane / elektrowni wiatrowej w rozumieniu art. 2 ww. ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych.

Przepis art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. nie wymaga bowiem, aby budowla stanowiąca przedmiot opodatkowania, stanowiła zindywidualizowany, odrębny przedmiot opodatkowania. Na określenie podstawy opodatkowania nie ma wpływu okoliczność, że w ewidencji środków trwałych Wnioskodawca dokonuje odrębnie odpisów amortyzacyjnych dla urządzenia technicznego i odrębnie dla części budowlanych oraz, że dla poszczególnych elementów odrębnie ustalono wartość początkową. Przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości bowiem nie są środki trwałe, ale budowle lub ich części w rozumieniu u.p.o.l. Ustawa podatkowa zawiera odesłanie do przepisów o podatkach dochodowych dotyczących środków trwałych jedynie w zakresie ustalenia wartości początkowej. Nie ma zatem znaczenia, na gruncie podatku od nieruchomości, sposób identyfikacji i ewidencjonowania środka trwałego dla potrzeb podatków dochodowych. Tym samym za nieistotne zdaniem Organu jest, że części budowlane oraz urządzenia techniczne elektrowni wiatrowej nie stanowią jednego środka trwałego. Kwestią prawnie doniosłą jest ustalenie faktu ich amortyzacji i ustalenie ich wartości określonej według zasad wynikających z przepisów o podatkach dochodowych. Podstawę opodatkowania stanowi wartość budowli lub ich części, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych.

Według Organu nie zasługuje na uwzględnienie stanowisko Wnioskodawcy, że w przedmiotowej sprawie przy ustalaniu podstawy opodatkowania będzie miał zastosowanie art. 4 ust. 5 u.p.o.l. Przepis ten dotyczy budowli, od których nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych w ogóle. Oznacza to, że pod tym pojęciem mieści się budowla w stosunku do której odpisy amortyzacyjne nigdy nie były dokonywane. Ust. 5 art. 4 u.p.o.l. stanowi wyjątek od ust. 1 pkt 3 w którym uregulowana została sytuacja budowli aktualnie podlegających amortyzacji oraz budowli zamortyzowanych. Budowla elektrowni wiatrowej Wnioskodawcy mieści się w zakresie art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. i nie ma potrzeby oraz podstawy prawnej do sięgania do wyjątku opisanego w ust. 5 art. 4 u.p.o.l.

W konsekwencji podstawa opodatkowania zdaniem Organu powinna być ustalona wedle ogólnej zasady wynikającej z art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. od 1 stycznia 2017r.

Dlatego tak, jak dopuszczalne jest opodatkowanie jedynie części budowli składających się na jeden środek trwały, tak też możliwe jest opodatkowanie budowli, na którą składa się kilka środków trwałych ujętych odrębnie w ewidencji podatnika prowadzonej na potrzeby podatku dochodowego. Chybiony jest argument Wnioskodawcy, wedle którego podstawą opodatkowania jest wartość stanowiąca podstawę dokonywania odpisów amortyzacyjnych jedynie wtedy, gdy cała budowla stanowi jeden środek trwały. Skoro przed 1 stycznia 2017r. w orzecznictwie wskazywano, że podstawą opodatkowania elektrowni wiatrowych jest wartość budowli, czyli wszystkich elementów obiektu budowlanego oraz części budowlanych urządzeń technicznych elektrowni wiatrowych, urządzeń budowlanych oraz fundamentów pod urządzeniami, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Nie są natomiast nimi opodatkowane w świetle przepisów art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 3 i pkt 9 Prawa budowlanego same urządzenia służące wytwarzaniu energii elektrycznej „to po nowelizacji przepisów zmiana polega wyłącznie na tym, iż na wartość elektrowni wiatrowej składają się dodatkowo

elementy niebudowlane. Jeżeli zatem w skład tak rozumianej budowli wchodzi części, od których dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, podstawą opodatkowania będzie suma wartości tych elementów, określona zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Organ nie podziela stanowiska podatnika, wedle którego w rozumieniu wskazanego przepisu Wnioskodawca nie dokonuje od budowli odpisów amortyzacyjnych, gdy nie stanowi ona odrębnego środka trwałego, a zatem podstawą opodatkowania powinna być jej wartość rynkowa.

Odesłanie w przepisie art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. dotyczy przepisów prawa budowlanego zawartych w ustawach, w tym też innych niż ustawa Prawo budowlane. Przepisy u.i.e.w. są przepisami prawa budowlanego, w związku z czym Organ był zobowiązany wziąć je pod uwagę wydając zaskarżoną interpretację indywidualną.

Wolno stojąca elektrownia wiatrowa to usytuowana na gruncie budowla stanowiąca konstrukcyjnie samodzielną całość niezwiązaną z elementami konstrukcyjnymi innego obiektu budowlanego. Elektrownia wiatrowa odpowiada definicji wolnostojącej budowli i w związku z tym tak powinna być kwalifikowana na potrzeby opodatkowania.

W tym stanie rzeczy postanowiono, jak wyżej.

POUCZENIE

Na niniejszą interpretację przysługuje Wnioskodawcy prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie, w terminie 30 dni po upływie terminu określonego poniżej za pośrednictwem Burmistrza Suchania.

Skargę, o której mowa wyżej, można wnieść 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 wydaniu niniejszej interpretacji — do usunięcia naruszenia prawa.

BURMISTRZ

Stefania Bodnar

