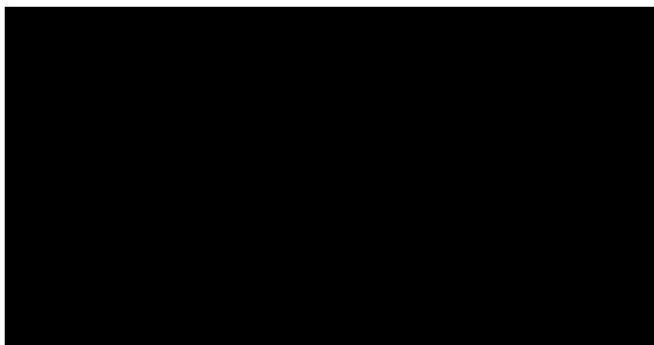


Krośniewice, dnia 25 października 2017 r.

BURMISTRZ KROŚNIEWIC
ul. Poznańska 5
99-340 Krośniewice, woj. łódzkie

Fn. 310.2.2017



INTERPRETACJA INDYWIDUALNA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Burmistrz Krośniewic, działając na podstawie art. 14j § 1, § 2 i § 3, w zw. z art. 14 b § 2, § 3, i § 4, art. 14c § 1, § 2 i § 3, art. 14f § 1 i § 2, art. 14k § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity: Dz. U. z 2017 r., poz. 201 z późn. zm.) oraz art. 1a ust. 1 pkt. 2, art. 2 ust. 1 pkt 3 i art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz. U. z 2017 r., poz. 1785)

postanawia:

uznać stanowisko Wnioskodawcy, zgodnie z którym 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.

- za nieprawidłowe

UZASADNIENIE

Wnioskiem z dnia 11.08.2017 r. (data wpływu do tut. Urzędu) [redacted]
z siedzibą w [redacted] (dalej: „Wnioskodawca”
lub „Spółka”) jako osoba prawna ze statusem podatnika w trybie art. 14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku – Ordynacja podatkowa (tekst jednolity: Dz. U. z 2017 r. poz. 201 z późn. zm.) wystąpiła o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości tj. art. 2 ust.1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz art. 4 ust. 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz. U. z 2017 r. poz. 1785) w zw. z art. 2 pkt 1 i pkt 2 oraz art. 17 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. poz. 961)

Przedmiotem wniosku jest stan faktyczny i zdarzenie przyszłe.

Wnioskodawca przedstawił stan faktyczny, zdarzenie przyszłe oraz własne stanowisko w sprawie oceny prawnej tego stanu. Spółka we wniosku złożyła oświadczenie pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji, w dniu złożenia wniosku nie były przedmiotem toczącego się

postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej oraz, że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej.

Wnioskodawca przedstawił następujący stan faktyczny i zdarzenie przyszłe:

Spółka „[REDAKTOWANE]” jest polskim rezydentem podatkowym w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: „Ustawa o CIT”) oraz właścicielem zlokalizowanych na terenie Gminy Krośniewice elektrowni wiatrowych.

Wnioskodawca wskazuje, że 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 IEW”), zgodnie z którą poprzez elektrownie wiatrową należy rozumieć „budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. poz. 478 i 2365 oraz z 2016 r. poz. 925)”, natomiast poprzez elementy techniczne należy rozumieć „wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu

Do końca 2016 r. Wnioskodawca zgłaszał do opodatkowania podatkiem od nieruchomości jako budowle wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowej, tj. fundamenty i wieże.

Aktualnie, Spółka jako przedmiot opodatkowania traktuje zarówno części budowlane elektrowni wiatrowej, jak i jej elementy techniczne.

Spółka w swojej ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych nie posiada elektrowni wiatrowych jako samodzielnych (wyodrębnionych) środków trwałych, 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 wieżę), jak i urządzenia służące do wytwarzania energii elektrycznej – urządzenia wiatrowe.

Jednocześnie, 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. Na wartość początkową urządzeń wiatrowych składają się także wydatki Spółki na inne elementy i infrastrukturę towarzyszącą. Mogą to być przykładowo:

a) wartości niematerialne i prawne

- Oprogramowanie (np. System Scada), które monitoruje działanie oraz pozwala kontrolować pracę urządzenia wiatrowego
- Prawa autorskie do dokumentacji technicznej dotyczącej zespołu prądotwórczego;
- Wiedza specjalistyczna (know-how) dotycząca zespołu prądotwórczego;
- Prawa autorskie do dokumentacji związanej z pracami budowlanymi;

b) pozostałe urządzenia takie jak:

- Wyciągarka wraz z olinowaniem, która służy do transportu osób i sprzętu z poziomu gruntu do urządzenia wiatrowego,

- Oświetlenie ostrzegawcze,
- Zabezpieczenie odgromowe,
- Chłodnie i wentylatory,
- Wiatrowskaz oraz anemometr, które są odpowiedzialne za pomiary prędkości ruchu oraz kierunku wiatru,
- Wyłączniki awaryjne, które w przypadku wystąpienia zagrożenia dla prawidłowego działania urządzenia wiatrowego pozwalają na awaryjne jego zatrzymanie,

Tym samym, biorą pod uwagę powyższe, tj. fakt, że do wartości początkowej niektórych środków trwałych zostały skapitalizowane grupy elementów, z których tylko część tworzy elektrownię wiatrową w rozumieniu Ustawy o IEW, Spółka podkreśla, iż nie zna wartości początkowej niektórych elementów składających się łącznie na elektrownię wiatrową. Tym samym określenie wartości początkowej elektrowni wiatrowej nie jest możliwe.

Wnioskodawcy znane są stanowiska, zgodnie z którym w związku z wejściem Ustawy o IEW nastąpiła od 1 stycznia 2017 r. zmiana opodatkowania w zakresie elektrowni wiatrowych, jednakże Spółka stanowczo się z nimi nie zgadza. Niemniej, gdyby zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych miały ulec zmianie, Spółka powzięła wątpliwości w zakresie sposobu opodatkowania posiadanej przez nią elektrowni wiatrowej, w szczególności mając na uwadze techniczne aspekty podatkowe.

W związku z powyższym Wnioskodawca postawił pytanie, formułując je następująco:

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. ?

Wnioskodawca przyjął poniższe stanowisko wraz z uzasadnieniem:

Wnioskodawca uważa, że 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.

Zgodnie z ogólnymi zasadami, stosowanymi przez Wnioskodawcę do tej pory, zawartymi w art. 4 ust. 1 pkt 3 Upol: „ 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.”

Jednocześnie zgodnie z art. 4 ust. 5 Upol „ 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”.

Tak jak Wnioskodawca wskazał w opisie stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego, Spółka nie posiada w swoich księgach podatkowych elektrowni wiatrowej, jako samodzielnego środka

trwałego. 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. Ponadto, tak jak Spółka wskazała w opisie stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego, Spółka poniosła wydatki na elementy, które nie stanowią części elektrowni wiatrowej w rozumieniu Ustawy o IEW, a które zgodnie z obowiązującymi dotychczas przepisami nie zostały wyodrębnione i ujawnione w ewidencji, jako osobne środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne.

Według Spółki, oczywistym jest, że elementy, których wymiana może się odbyć bez uszczerbku dla elektrowni wiatrowej oraz wartości niematerialne i prawne, będące przedmiotem kontraktu na dostawę turbiny (takie jak elementy wymienione wprost we Wniosku) – nie mogą stanowić budowli w rozumieniu Ustawy prawo budowlane, w tym w szczególności nie stanowią elementu elektrowni wiatrowej w rozumieniu nowych przepisów. Tym samym, elementy te nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Konsekwentnie, jako że niektóre elementy tworzące elektrownię wiatrową zostały skapitalizowane do wartości początkowej środków trwałych razem z elementami, które nie składają się na elektrownię wiatrową, Spółka nie jest w stanie określić ich wartości. Tym samym, tak jak Spółka wskazała w opisie stanu faktycznego, określenie podstawy opodatkowania elektrowni wiatrowej dla celów podatku od nieruchomości na podstawie wartości początkowych środków trwałych ujawnionych w rejestrze środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych nie jest możliwe.

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 Upol, na dzień powstania obowiązku podatkowego, tj. na dzień 1 stycznia 2017 r.. Zgodnie bowiem z nowymi przepisami, które zaczną obowiązywać od tego dnia, obowiązek podatkowy w odniesieniu do elektrowni wiatrowej powstanie 1 stycznia 2017 r.

Wnioskodawca podkreśla w złożonym wniosku, że znane jest jej oficjalne Pismo Dyrektora Departamentu Podatków Lokalnych i Katastru z Ministerstwa Finansów z 15 maja 2003 r. (sygn. LK-727/MM/03). W piśmie tym wskazano, że w przypadku gdy od danej budowli opodatkowanej podatkiem od nieruchomości nie dokonuje się odrębnie odpisów amortyzacyjnych (tj. nie określa się dla niej odrębnie wartości początkowej), to taka budowla powinna być opodatkowana podatkiem od nieruchomości od jej wartości rynkowej na podstawie art. 4 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Wnioskodawca wskazuje, że analogiczne stanowisko prezentują organy w wydanych interpretacjach, przykładowo Wójt Gminy Boleszkowice w interpretacji sygn. akt Fn-310.1.2016 z dnia 17 listopada 2016 r., Burmistrz Miasta i Gminy Nekla w interpretacji indywidualnej z 27 grudnia 2016 r. (sygn. FO.3120.2.2016) oraz Wójt Gminy Zagrodno w interpretacjach indywidualnych z dnia 12 stycznia 2017 r. o sygn. Akt RF.310.3.2017 oraz RF.310.2.2017. Analogiczne stanowisko zajął również Burmistrz Kłodawy w interpretacji z dnia 23 maja 2017 r., sygn. OP.310.2.2017 oraz Wójt Gminy Brzeźno w interpretacji indywidualnej z 12 czerwca 2017 r., sygn. FB.3120.1.25.2017, uznając stanowisko podatnika w zakresie możliwości zastosowania wartości rynkowej za prawidłowe.

Ponadto Spółka podkreśla, iż potwierdzenie jej stanowiska znajduje się m.in. w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z 23 lutego 2017 r., sygn. I SA/GI 1241/16.

Wnioskodawca wnosi o potwierdzenie, że zaprezentowane przez niego stanowisko i rozumienie treści przepisów w odniesieniu do przedstawionego przez niego pytania jest prawidłowe.

Po dokładnym rozpatrzeniu wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej i dokonaniu analizy stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego oraz stanu prawnego odnoszącego się do przedmiotowej sprawy Burmistrz Krośniewic zważył, co następuje:

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy, zgodnie z którym 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. **należy uznać za nieprawidłowe.**

W związku z treścią art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz. U. z 2017 r., poz. 1785, dalej u.p.o.l.) w celu ustalenia przedmiotu opodatkowania konieczne jest dokonanie analizy ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (tekst jednolity: Dz. U. 2016 r. poz. 290 z późn. zm., dalej: ustawa Prawo budowlane), gdyż budowlą podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jest obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem w rozumieniu przepisów prawa budowlanego.

W ocenie Burmistrza Krośniewic zmiana art. 3 pkt 3 ww. ustawy Prawo budowlane polegająca na wykreśleniu elektrowni wiatrowych skutkuje tym, iż od dnia wejście w życie nowelizacji elektrownie wiatrowe nie są już traktowane jako urządzenia techniczne lecz jako obiekty budowlane. Powyższe uzasadnione jest treścią art. 55 ust. 1 pkt 1 lit. h i art. 82 ust. 3 pkt 5b ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane oraz regulacją zawartą w Załączniku do tej ustawy.

W następstwie zmian wprowadzonych w ustawie Prawo budowlane oraz wejściem w życie ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. poz. 961, dalej: ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych), począwszy od dnia 1 stycznia 2017 r., co wprost wynika z art. 17 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, na przedmiot opodatkowania budowli w postaci elektrowni wiatrowej składa się cała elektrownia wiatrowa w rozumieniu przepisów ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Ustalając przedmiot opodatkowania należy zatem dokonać wykładni definicji elektrowni wiatrowej zawartej w art. 2 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, w świetle której jest to budowla w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składająca się **co najmniej** z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. poz. 478 i 2365 oraz z 2016 r. poz. 925), przy czym za elementy techniczne uważa się wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Konsekwencją zmiany jest ustalenie, iż z dniem 1 stycznia 2017 r. cała elektrownia wiatrowa jest przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości, przy czym ustawodawca nie zdecydował się na wyczerpujące określenie wszystkich elementów elektrowni wiatrowej wymieniając jedynie podstawowe jej składniki poprzez użycie zwrotu, iż na elektrownię wiatrową składają się **co najmniej** elementy budowlane (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).

W świetle przedstawionego przez Wnioskodawcę stanu faktycznego przedmiotem opodatkowania nie powinny być takie elementy wchodzące w skład wartości elektrowni jak pozostałe urządzenia

Wyciągarka wraz z olinowaniem, która służy do transportu osób i sprzętu z poziomu gruntu do urządzenia wiatrowego, oświetlenie ostrzegawcze, zabezpieczenie odgromowe, chłodnie i wentylatory, a także wartości niematerialne i prawne.

W ocenie Burmistrza Krośniewic w świetle otwartej definicji elektrowni wiatrowej zawartej w ustawie o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, brak jest podstaw do wyłączenia w/w elementów z podstawy opodatkowania, gdyż jak stwierdza sam Wnioskodawca składają się one na wartość początkową urządzeń wiatrowych. **Wszystkie w/w elementy w ocenie Burmistrza składają się na całość funkcjonalno-użytkową stanowiącą elektrownie wiatrową.** Do funkcjonowania elektrowni wiatrowej niezbędne jest nie tylko fundament, wieża i elementy techniczne ale także i oprogramowanie, chłodnie i wentylatory, zabezpieczenia odgromowe i inne wykazane przez Wnioskodawcę elementy podane jako „pozostałe urządzenia” bądź „wartości niematerialne i prawne”.

Skoro powyższe elementy stanowią integralną całość tworząc elektrownie wiatrową, umożliwiając jej prawidłowe wykorzystanie i działanie to argument podatnika, iż do wartości początkowej niektórych środków trwałych zostały skapitalizowane grupy elementów nie tworzące elektrowni wiatrowych (wymienione we wniosku o wydanie interpretacji) jest chybione.

Wnioskodawca ogranicza się bowiem do wybiórczej interpretacji definicji elektrowni wiatrowej, niezgodnej z jej wykładnią językową, pomijając zwrot „co najmniej” wskazujący, iż elementy techniczne i budowlane są jednym ale nie jedynymi elementami składającymi się na elektrownie wiatrową .

Odnosząc się zatem do stanowiska Wnioskodawcy, zgodnie z którym za 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., wskazać należy, iż stosownie do przepisu art 4 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych 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, niepominiejszona 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).

Skoro nie zachodzi żaden z wyjątków, o których mowa w ust. 4-6, podstawa opodatkowania powinna być ustalona wedle ogólnej zasady wynikającej z art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

W tym miejscu należy przytoczyć stanowisko Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie, który w wyroku z dnia 26 lutego 2014 r., I SA/Lu 1245/13, wskazał, że jedynym przypadkiem kiedy ustala się podstawę opodatkowania budowli lub ich części w wysokości wartości rynkowej jest okoliczność, gdy od budowli lub ich części w ogóle nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych.

Należy zatem stwierdzić, iż wskazana w przepisie art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. metoda stanowi podstawową, wyjściową metodę ustalania wartości budowli na gruncie podatku od nieruchomości.

Tym samym sposoby ustalania wartości budowli wskazane w przepisach art. 4 ust. 4-6 u.p.o.l. znajdują zastosowanie jedynie w wyjątkowych przypadkach, tj. gdy nie znajduje zastosowanie powyższa zasada ogólna. Tym samym nie jest możliwe swobodne dokonywanie wyboru przez podatnika czy organ podatkowy wartości stanowiącej podstawę opodatkowania budowli (tzw. wartości początkowej czy rynkowej).

Zgodnie z kolei z art. 4 ust. 5 u.p.o.l. 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 literalnego brzmienia przepisu art. 4 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wynika, że ma on zastosowanie tylko do budowli lub ich części, od których nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych.

W konsekwencji odejście od zasady wskazanej w przepisie art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. ma miejsce jedynie w przypadku gdy „nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych”, a zatem gdy zgodnie z przepisami o podatku dochodowym od wartości budowli nie były dokonywane odpisy amortyzacyjne”.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 1 września 2016 r., sygn. II FSK 2050/14, stwierdził, iż: „zasadą jest, że podstawę opodatkowania budowli stanowi ich wartość ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku. Użyte przez ustawodawcę sformułowanie „wartość ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego” wskazuje jednoznacznie, że chodzi tu o „wartość stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji” na potrzeby podatkowe, którą określają przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. wskazując, że podstawę opodatkowania stanowi wartość, nie nakazuje ustalać podstawy opodatkowania, ale odwołuje się do określonego stanu faktycznego tj. wartości budowli od której należy obliczyć podatek stanowiący wskazany w ustawie procent tej wartości. Przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie są przy tym środki trwałe, ale budowle lub ich części w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych odsyła zatem do przepisów o podatkach dochodowych dotyczących środków trwałych w zakresie ustalania wartości przyjętej dla celów amortyzacji. Z treści przytoczonych przepisów należy nadto wyprowadzić wniosek, że ani podatnik, ani organy podatkowe nie mogą dowolnie - według swego uznania ustalać podstawy opodatkowania, przyjmując, wartość rynkową budowli. Ta wartość rynkowa określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego może stanowić podstawę opodatkowania, o ile od budowli lub ich części, o których mowa w art. 4 ust. 1 pkt 3, nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, co wynika wprost z ust. 5 tego przepisu”.

Powyższa teza była wielokrotnie podnoszona przez Naczelny Sąd Administracyjny, m.in.: w wyroku z dnia 13 kwietnia 2011 r., sygn. Akt II FSK 2027/09, w wyroku z dnia 25 listopada 2010 r., sygn. Akt. II FSK 1229/09.

Przechodząc do realiów niniejszej sprawy Wnioskodawca we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej wskazał wprost, iż:

- w swojej ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych nie posiada elektrowni wiatrowych jako samodzielnych (wyodrębnionych) środków trwałych, 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 wieżę), jak i urządzenia służące do wytwarzania energii elektrycznej – urządzenia wiatrowe.

Na podstawie powyższego należy stwierdzić, iż skoro Spółka dokonuje od poszczególnych elementów składających się na elektrownię wiatrową (części budowli) w rozumieniu przepisu art. 2 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych odpisów amortyzacyjnych, podstawą opodatkowania będzie wartość początkowa wszystkich elementów takiej elektrowni wiatrowej. Będzie to bowiem wartość, która zgodnie z przepisami o podatku dochodowym od osób prawnych powinna stanowić podstawę obliczania amortyzacji tych elementów ustalona zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l..

Wskazana wyżej zasada określenia podstawy opodatkowania nie ulega zmianie przez fakt, iż elektrownia wiatrowa nie stanowi jednego środka trwałego w prowadzonej przez Spółkę na potrzeby podatku dochodowego ewidencji, lecz ujęto w niej poszczególne elementy tej elektrowni. Podatek od nieruchomości nie jest uiszczany od środków trwałych lecz od budowli lub ich części w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., a art. 4 ust. 1 pkt 3 tej 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 którą składa się kilka środków trwałych ujętych odrębnie w ewidencji podatnika prowadzonej na potrzeby podatku dochodowego.

Należy podkreślić, iż w wyroku NSA z dnia 12 stycznia 2016 r. (II FSK 2243/15) stwierdza się, że: „..... 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 nie może budzić wątpliwości, że podatnik dokonywał odpisów amortyzacyjnych także od wartości początkowej spornej budowli.”

Sytuacja ta nie uległa zmianie po 1 stycznia 2017 r.. Skoro zatem przed 1 stycznia 2017 r. w orzecznictwie wskazywano, że „*Podstawą opodatkowania elektrowni wiatrowych jest więc 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 ustawy podatkowej w związku z art. 3 pkt 3 i pkt 9 ustawy Prawo budowlane same urządzenia służące wytwarzaniu energii elektrycznej*”.(Por. Wyrok NSA z dnia 2 grudnia 2011 r. II FSK 1658/10), to po nowelizacji przepisów zmiana polega na tym, iż na wartość elektrowni wiatrowej składają się wszystkie jej elementy przy czym minimum to elementy techniczne i budowlane. 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. 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.

Wskazać należy, iż oprócz wymienionego wyżej wyroku NSA z dnia 12 stycznia 2016 r. (II FSK 2243/15) Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku również z dnia 12 stycznia 2016 r. (II FSK 2244/15) poczynił ustalenia, iż „*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. (...). 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 "

Mając na uwadze powyższe Burmistrz Krośniewic stoi na stanowisku, że od dnia 1 stycznia 2017 r. podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości należących do Wnioskodawcy budowli w postaci elektrowni wiatrowej, w rozumieniu wyżej wskazanym, stanowi jej 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 ostatecznego odpisu amortyzacyjnego (art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.). Wartość, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt. 3 u.p.o.l. jest właściwa dla opodatkowania również wtedy, gdy elektrownia wiatrowa nie stanowi odrębnego środka trwałego, od którego dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, lecz są nimi poszczególne elementy. Suma wartości tych części budowli, ustalona zgodnie z powołanym przepisem, będzie stanowiła podstawę opodatkowania na potrzeby podatku od nieruchomości.

Stąd też odpowiadając na pytanie Wnioskodawcy, od dnia 1 stycznia 2017 r. Spółka powinna określić podstawę opodatkowania elektrowni wiatrowej w oparciu o art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

Tym samym stanowisko Wnioskodawcy należy uznać za nieprawidłowe.

W tym stanie rzeczy postanowiono jak wyżej.

Pouczenie :

Na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego Wnioskodawcy przysługuje prawo wniesienia skargi z powodu jej niezgodności z prawem do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi, ul. Piotrkowska 135, 90-434 Łódź, w terminie trzydziestu dni od dnia jej doręczenia.

Skargę do WSA wnosi się w dwóch egzemplarzach za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi.

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.

Otrzymują:

1. Pan [REDACTED]
2. a/a

BURMISTRZ

Julianna Barbara Herman