BURMISTRZ MIASTA I GMINY SZTUM
UL. MICKIEWICZA 39, 82-400 SZTUM

FPII.310.1.2018 Sztum, dnia 23.04.2018 r.

INDYWIDUALNA INTERPRETACJA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Burmistrz Miasta i Gminy Sztum, działając na podstawie art. 14j § 1 i § 3 oraz art. 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - *Ordynacja podatkowa* (t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 201 z późn. zm.), art. 4 ust. 1 pkt 3) i ust. 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. *o podatkach i opłatach lokalnych* (t.j. Dz. U. z. 2017 r. poz. 1785) po rozpatrzeniu wniosku podatnika z dnia 16 lutego 2017 r. (data wpływu do UMiG 21.02.2017 r.) o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości w sprawie przedstawionego stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego

uznaje stanowisko Wnioskodawcy, przedstawione we wniosku z 16.02.2017, za nieprawidłowe.

Jednocześnie, na podstawie art. 14c § 2 ustawy - *Ordynacja podatkowa*, wskazuje prawidłowe stanowisko, zgodnie z którym, od 1 stycznia 2017, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości będzie podlegała cała elektrownia wiatrowa składająca się co najmniej 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, której podstawa opodatkowania podatkiem od nieruchomości określona zostanie na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 3) ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. *o podatkach i opłatach lokalnych*.

U Z A S A D N I E N I E

W dniu 21 lutego 2017 r. Wnioskodawca złożył do Burmistrza Miasta i Gminy Sztum wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości - art. 2 ust. 1 pkt 3) w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz art. 4 ust. 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. *o podatkach i opłatach lokalnych* 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). W dniu 10 maja 2017 r. Burmistrz Miasta i Gminy Sztum wydał interpretację indywidualną, w której uznał stanowisko Wnioskodawcy, przedstawione we wniosku z 16.02.2017, za nieprawidłowe. Wnioskodawca zaskarżył wydana interpretację do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku. Wyrokiem z dnia 25 października 2017 r., sygn. akt I SA/Gd 1257/17, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku uchylił zaskarżoną interpretację indywidualną. Wyrok wraz z aktami sprawy doręczono organowi podatkowemu w dniu 19 lutego 2018 r.

We wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej został przedstawiony następujący stan faktyczny i zdarzenie przyszłe.

S.A. (dalej: „Wnioskodawca" lub „Spółka") jest polskim rezydentem podatkowym w rozumieniu ustawy z dnia *o podatku dochodowym od osób prawnych*, dalej: „ustawa o CIT".

Głównym przedmiotem działalności Wnioskodawcy jest prowadzenie projektów związanych z energetyką wiatrową w Polsce. Obecnie Wnioskodawca jest właścicielem farmy wiatrowej zlokalizowanej na terenie Miasta i Gminy **Sztum** (dalej: „Miasto").

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

Jednocześnie, Wnioskodawca podkreślił, że w przypadku należących do Spółki urządzeń wiatrowych, w ich wartości początkowej ustalonej dla potrzeb amortyzacji zostały skapitalizowane nie tylko wydatki na wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Na wartość początkową urządzeń wiatrowych składają się także wydatki Spółki na inne elementy i infrastrukturę towarzyszącą. Mogą to być przykładowo:

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

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

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

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

Biorąc pod uwagę powyższe, Wnioskodawca zgłaszał dotychczas, tj. do końca 2016 r., do opodatkowania podatkiem od nieruchomości (dalej: PON) jako budowle w szczególności

wieże i fundamenty elektrowni wiatrowej. Podstawą opodatkowania dla zgłaszanych budowli była ich wartość początkowa dla potrzeb amortyzacji CIT bez pomniejszania jej o wartość odliczonych odpisów amortyzacyjnych.

Zgodnie z przepisami ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (dalej: „ustawa o IEW") poprzez elektrownie wiatrową należy rozumieć *„budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. poz. 478 i 2365 oraz z 2016 r. poz. 925)"*, natomiast poprzez elementy techniczne należy rozumieć *„wirnik z zespołem łopat, zespól przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu"* (dalej razem jako: „Elektrownia Wiatrowa").

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

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

I. Pytanie Wnioskodawcy

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

Stanowisko Wnioskodawcy:

Wnioskodawca uważa, że do określenia podstawy opodatkowania PON nowej budowli Elektrowni Wiatrowej będzie musiał zastosować art. 4 ust. 5 Ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Upol) i określić wartość budowli na dzień 1 stycznia 2017 r.

Uzasadnienie stanowiska Wnioskodawcy

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

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 obli-*

czania 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 zdarzenia przyszłego, Spółka dokonuje odpisów amortyzacyjnych od pojedynczych środków trwałych. Jednocześnie, Spółka nie posiada w swoich księgach podatkowych Elektrowni Wiatrowej, 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 Upol, na dzień postania obowiązku podatkowego, tj. na dzień 1 stycznia 2017 r. Zgodnie bowiem z nowymi przepisami, które zaczną obowiązywać od tego dnia, obowiązek podatkowy w odniesieniu do Elektrowni wiatrowej powstanie 1 stycznia 2017 r.

Ponadto, tak jak Spółka wskazała w opisie stanu faktycznego, Spółka poniosła wydatki na elementy składowe elektrowni wiatrowej, które nie stanowią części Elektrowni Wiatrowej w rozumieniu nowych przepisów, a które zgodnie z obowiązującymi dotychczas przepisami nie zostały wyodrębnione i ujawnione w rejestrze jako osobne środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne.

Spółka pragnie podkreślić, że nie jest możliwe określenie wartości elementów składających się na Elektrownię wiatrową w inny sposób niż poprzez wycenę wartości rynkowej Elektrowni Wiatrowej. Spółka nie zawsze bowiem posiada pełne informacje dotyczące wartości wskazanych w opisie stanu faktycznego elementów, które nie podlegały dotychczas opodatkowaniu PON. Zdaniem Wnioskodawcy elementy te także od 1 stycznia 2017 r. nie podlegają opodatkowaniu PON, jako że nie stanowią budowli dla celów PON, w tym w szczególności nie stanowią elementu Elektrowni Wiatrowej, powinny być zatem wyodrębnione.

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

Jednocześnie, Spółka pragnie podkreślić, że znane jest jej oficjalne Pismo Dyrektora De-

partamentu 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 PON nie dokonuje się odrębnie odpisów amortyzacyjnych (tj. nie określa się dla niej odrębnie wartości początkowej), to taka budowla powinna być opodatkowana PON od jej wartości rynkowej na podstawie art. 4 ust. 5 Upol.

Wnioskodawca pragnie wskazać, że analogiczne stanowisko prezentują organy w wydanych interpretacjach, przykładowo Wójt Gminy Boleszkowice w interpretacji indywidulanej o sygn. akt. Fn-310.1.2016 z dnia 17 listopada 2016 r., Burmistrz Miasta i Gminy Nekla w interpretacji indywidualnej o sygn. akt. sygn. FO.310.2.2016 z 27 grudnia 2016 r. , Wójt Gminy Zagrodno w interpretacji indywidualnej o sygn. akt. RF.310.3.2017 z 12 stycznia 2017 r. oraz Wójt Gminy Zagrodno w interpretacji indywidualnej o sygn. akt. RF.310.2.2017 z 12 stycznia 2017 r. oraz wskazane w uzupełnieniu wniosku interpretacja indywidulana Burmistrz Miasta i Gminy Gryfino o sygn. SKP.310.1.2017.A.Ż.

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

Stanowisko organu podatkowego w sprawie przedstawionego stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego:

Rozpatrując sprawę ponownie, uwzględniając wskazania zawarte w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 25 października 2017 r. sygn. akt I SA/Gd 1257/17, w świetle obowiązujących przepisów prawa stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego przez Wnioskodawcę stanu faktycznego uznaje się za nieprawidłowe.

We wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej strona skarżąca wskazała, iż w wartości początkowej urządzeń wiatrowych zostały ujęte nie tylko wydatki na określone ustawowo elementy techniczne elektrowni wiatrowych zaliczone do budowli, ale również m.in. oprogramowanie (w tym system SCADA), które monitoruje działanie oraz pozwala kontrolować pracę urządzenia wiatrowego, instalacja odgromowa, instalacje elektryczne (w tym transformator w turbinie i konwerter), oświetlenie w turbinie oraz oświetlenie przeszkodowe, układ orientacji (YAW). W tej sytuacji zdaniem strony skarżącej nie jest możliwe określenie wartości początkowej elementów, które nie podlegały dotychczas opodatkowaniu, nie posiada bowiem pełnych informacji dotyczących wartości ww. elementów."

Przytoczone wyżej stanowisko Wnioskodawcy opiera się na błędnej interpretacji obowiązujących przepisów prawa dokonanej z pominięciem zmian wprowadzonych ustawą z dnia 20 maja 2016 r. *o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych*, również w zakresie podatku od nieruchomości.

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 z późn. zm.) należy uznać elektrownię wiatrową jako całość, na którą składają się co najmniej fundament, 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.

Zgodnie z definicją obiektu budowlanego zawartą w art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - *Prawo budowlane*, obiektem budowlanym jest budynek, budowla bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Zgodnie z art. 3 pkt 3 ustawy - *Prawo budowlane*, budowlą jest każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, taki 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.

Kwestię podatku od nieruchomości reguluje ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. *o podatkach i opłatach lokalnych* (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 716 z późn. zm.). Zgodnie z art. 2 ust. 1 ww. ustawy opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane: 1) grunty; 2) budynki lub ich części: 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3) upol podstawę opodatkowania budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej (...) 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 ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.

Zgodnie z art. 4 ust. 3 upol jeżeli obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości od budowli, o których mowa w ust. 1 pkt 3, powstał w ciągu roku podatkowego-podstawą opodatkowania jest wartość stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji na dzień powstania obowiązku podatkowego.

Ponadto, 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.

Zgodnie z art. 4 ust. 6 upol jeżeli budowle lub ich części, o których mowa w ust. 5, 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.

Tutejszy organ podatkowy, po dokonaniu analizy art. 4 ust. 1 pkt 3) upol, wskazuje, że ustawodawca przy określaniu podstawy opodatkowania budowli posłużył się techniką odesłania, co oznacza, że określenie wartości budowli powinno opierać się w oparciu o przepisy ustaw regulujących kwestie odpowiednio podatku dochodowego od osób fizycznych lub osób prawnych. Jednocześnie formuła omawianego przepisu zakłada automatyzm uznania przyjętej przez podatnika wartości stanowiącej podstawę amortyzacji w podatku dochodowym, jako podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości. Analogicznie należy interpretować art. 4 ust. 3 upol, zgodnie z którym jeżeli obowiązek podatkowy powstał w trakcie roku podatkowego – podstawę opodatkowania budowli jest wartość stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji na dzień powstania obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości.

Zgodnie z art. 16 g ust. 1 pkt 1) i pkt 2) ustawy z dnia 15.02.1992 r. *o podatku dochodowym od osób prawnych* (t.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 1888 z późn. zm.) za wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych uważa się: w razie odpłatnego nabycia cenę ich nabycia, w razie wytworzenia we własnym zakresie koszt wytworzenia.

Podkreślić należy, że przedstawiona wyżej interpretacja przepisu art. 4 upol została przeprowadzona zgodnie z wykładnią systemową, z której wynika, że normy prawne należy interpretować w sposób nieprowadzący do powstania sprzeczności w ramach systemu prawa (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 31.01.2008 r., sygn. II FSK 1644/06 i wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 14.07.2011 r., sygn. I SA/Ol 396/11).

Organ podatkowy, odnosząc przytoczone przepisy prawa do stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę, wskazuje, że ustawodawca regulując kwestię zasad wprowadzania poszczególnych obiektów do ewidencji środków trwałych oraz dokonywania od nich odpisów amortyzacyjnych, nie przewidział konieczności odrębnego ewidencjonowania poszczególnych przedmiotów opodatkowania podatkiem od nieruchomości, tj. budynków lub budowli w rozumieniu upol.

Dlatego należy rozróżnić kwestię zasad ustalania środków trwałych na potrzeby podatku dochodowego, od określenia przedmiotów opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

O tym, co stanowi przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, a przez to jest również punktem odniesienia przy określaniu podstawy opodatkowania nie mogą rozstrzygać kwestie dotyczące ustalania wartości początkowej środków trwałych, o których stanowią przepisy o podatkach dochodowych. Ustalenie wartości stanowiącej podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości jest bowiem dopiero konsekwencją uprzedniego stwierdzenia przedmiotu opodatkowania (por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 30.03.2010 r., sygn. I SA/Bk 38/10).

Zatem pojedynczy obiekt spełniający definicję budowli, podlegającej opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, nie musi stanowić odrębnego środka trwałego. Zgodnie z roz-

porządzeniem Rady Ministrów z dnia 18.11.2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (Dz.U. z 2016 r. poz. 1068 z późn. zm.) elektrownia wiatrowa nie stanowi pojedynczego obiektu inwentarzowego, a składa się z elementów zapisanych pod różnymi pozycjami Klasyfikacji Środków Trwałych.

Nie ulega wątpliwości, że – na gruncie upol – elementy elektrowni wiatrowej stanowią czy też mogą stanowić odrębne elementy, od którego dokonywane są odpisy amortyzacyjne. Na wartość początkową takiego środka trwałego składa się wartość poszczególnych elementów, które mogą wejść w jego skład.

Z treści art. 4 ust. 1 pkt 3) upol nie wynika, aby wolą ustawodawcy było takie rozumienie jego treści, iż określenie wartości budowli na podstawie jej wartości amortyzacyjnej znajduje zastosowanie wyłącznie w przypadku, gdy budowla ta zostanie jednostkowo, odrębnie, wprowadzona do ewidencji środków trwałych.

Organ po dokonaniu analizy ww. przepisów prawa stwierdził, że w przypadku budowli, od których dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, podstawę ich opodatkowania podatkiem od nieruchomości stanowi wyłącznie wartość przyjęta do celów amortyzacji podatkowej, a nie wartość rynkowa. Jeżeli od danej budowli dokonuje się odpisów amortyzacyjnych organ podatkowy nie ma prawa przyjąć innej podstawy opodatkowania (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13.04.2011 r., sygn. II FSK 2027/09 oraz wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 14.07.2011 r., sygn. I SA/Ol 440/11).

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 13.04.2011 r., sygn. II FSK 2027/09, wyjaśnił, że ustawodawca dla celów podatku od nieruchomości nie nakazuje ustalać podstawy opodatkowania, lecz wskazuje pewien określony stan faktyczny „wartość budowli", od którego należy obliczyć podatek stanowiący wskazany w ustawie procent tej wartości. Z treści przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wynika, że podatnik nie może według swego uznania ustalać podstawy opodatkowania, przyjmując wartość rynkową. 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) upol, nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. Przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie dopuszczają bowiem sytuacji, w której podatnik może ustalać wartość początkową budowli odmiennie dla celów podatków dochodowych, odmiennie dla celów podatku od nieruchomości, przyjmując wartość rynkową budowli.

Ustawodawca w art. 4 ust. 5 upol, na który powołuje się Wnioskodawca, wskazał, iż w przypadku, gdy od budowli lub ich części nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa, określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego.

Organ dokonując zestawienia dyspozycji ustawodawcy określonych w art. 4 ust. 1 pkt 3) oraz ust. 5 upol stwierdza, że wartość rynkową budowli, jako podstawę określenia wartości budowli do celów podatku od nieruchomości, można zastosować jedynie w przypadku, gdy od budowli lub ich części nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych.

Jak wynika z wniosku, Wnioskodawca dokonuje amortyzacji od pojedynczych środków

trwałych, składających się na elektrownię wiatrową, wobec czego nie ma podstaw do zastosowania art. 4 ust. 5 upol, który znajduje zastosowanie wyłącznie w przypadku, gdy od budowli lub ich części nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych.

Podkreślić należy, że normy art. 4 ust. 1 pkt 3) oraz art. 4 ust. 5, 6 i 7 wzajemnie się uzupełniają, co oznacza prawo do ustalania wartości rynkowej budowli wyłącznie w przypadkach określonych w ww. przepisach, gdy ustawodawca wprowadza pojęcie wartości rynkowej. Norma art. 4 ust. 1 pkt 3) upol pozostaje w nadrzędności do ust. 5, 6 i 7, ponieważ tylko i wyłącznie w przypadku, gdy podatek nie jest ustalany od wartości budowli ustalonej dla potrzeb podatku dochodowego następuje określenie wartości rynkowej budowli samodzielnie przez podatnika. W sytuacji, gdy zgodnie z obowiązującymi przepisami o podatkach dochodowych budowlę w rozumieniu upol wprowadzono do ewidencji środków trwałych, niezależnie czy jako odrębny środek trwały, czy jako element środka trwałego i dokonuje od niej odpisów amortyzacyjnych, to wartość budowli przyjęta do celów amortyzacji stanowi również podstawę wyliczenia podatku od nieruchomości.

Wobec powyższego, jeżeli od budowli dokonywane są odpisy amortyzacyjne, to podstawę opodatkowania stanowi wartość, o której mowa w podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne. Powyższe wynika z analizy treści art. 4 ust. 1 pkt 3) upol, w którym ustawodawca nie zastosował jakichkolwiek zastrzeżeń w tym zakresie.

Wskazać należy, że od 01 stycznia 2017 r. na przedmiot opodatkowania w postaci elektrowni wiatrowej składają się zarówno jej części budowlane, jak i niebudowlane, co wynika z definicji elektrowni wiatrowej zawartej w art. 2 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. *o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych*. Wskazane w przedmiotowej definicji elementy - co najmniej fundament, 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, wskazuje na zespół składników powiązanych ze sobą technicznie i funkcjonalnie. Wobec czego Wnioskodawca dokonując odpisów amortyzacyjnych od elementów składających się na elektrownię wiatrową, jako podstawę opodatkowania przyjmuje, ustaloną zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3) upol, wartość wszystkich jej elementów budowlanych i niebudowlanych.

Możliwość opodatkowania budowli, na która składa się kilka środków trwałych ujętych odrębnie w ewidencji podatnika prowadzonej na potrzeby podatku dochodowego potwierdzona została orzecznictwem sądów administracyjnych np. wyrok NSA z 13 września 2012 r. II FSK 1048/12, wyrok NSA z 12 stycznia 2016 r. II FSK 2243/15.

Jak podkreślił Wnioskodawca, „w przypadku należących do Spółki urządzeń wiatrowych, w ich wartości początkowej ustalonej dla potrzeb amortyzacji zostały skapitalizowane nie tylko wydatki na wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Na wartość początkową urządzeń wiatrowych składają się także wydatki Spółki na inne elementy i infrastrukturę towarzyszącą. Mogą to być przykładowo:

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

Wobec powyższego Wnioskodawca przyznał, że dokonuje odpisów amortyzacyjnych od poszczególnych składników, składających się na elektrownię wiatrową i ujętych w ewidencji środków trwałych Wnioskodawcy. Jak wskazał w wyroku z dnia 19 grudnia 2017 r., sygn. akt I SA/Gd 1268/17, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku – „(...) na określenie podstawy opodatkowania nie ma wpływu okoliczność, że w ewidencji środków trwałych podatnicy dokonują odpisów amortyzacyjnych dla urządzeń technicznych i oddzielnie dla części budowlanych oraz, że dla poszczególnych elementów odrębnie ustalono wartość początkową." i dalej – „Okoliczność, że w ewidencji środków trwałych strony skarżącej nie znajduje się zindywidualizowany, odrębny środek trwały w postaci elektrowni, 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."

Z opisanego przez Wnioskodawcę stanu faktycznego wynika, że wszystkie elementy elektrowni wiatrowej podlegają amortyzacji. Jeśli więc podatnik ujął w ewidencji środków trwałych wartości początkowe ww. elementów, to nie ma jakichkolwiek przesłanek do zastosowania art. 4 ust. 5 upol i określenia podstawy opodatkowania według wartości rynkowej budowli. Stanowisko takie znajduje potwierdzenie w wyrokach Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 25 października 2017 r. sygn. akt I SA/Gd 1259/17 i I SA/Gd 1162/17 oraz z 20 grudnia 2017 r. sygn. akt I SA/Gd 1527/17. W wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z 20 grudnia 2017 r. sygn. akt I SA/Gd 1527/17 wskazano, że – „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. Jeżeli więc podatnik nie ewidencjonuje budowli jako jednego środka trwałego, lecz jako kilka środków trwałych, odpowiadających częściom takiej budowli, które tworzą całość odpowiadającą budowli, to zdaniem Sądu, nie ma przeszkód faktycznych i prawnych, aby opodatkować tę budowlę, w istocie przez opodatkowanie części tej budowli, w odniesieniu do sumy wartości początkowych środków trwałych stanowiących tak rozumiane części budowli." W tym samym wyroku wskazano także, że – „jeżeli podatnik 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 u.p.o.l. i określenia podstawy opodatkowania według wartość rynkowej budowli (por. wyroki WSA w Gdańsku z dnia 25 października 2017 r. sygn. 1259/17 i 1162/17)."

Przedmiotem niniejszej interpretacji jest wskazanie, czy wartość elektrowni dla potrzeb podatku od nieruchomości należy ustalić według wartości rynkowej. Na tak postawione pytanie należy udzielić odpowiedzi negatywnej wskazując, że w sytuacji gdy amortyzacji podlegają wszystkie elementy elektrowni brak jest podstaw do ustalenia jej wartości na podstawie wartości rynkowej.

Jak słusznie wskazał w przywołanym wyżej wyroku z 20 grudnia 2017 r. sygn. akt I SA/Gd 1527/17 Wojewódzki Sąd Administracyjnego w Gdańsku - „(...) co do zasady, ustalenie wartości elementów podlegających amortyzacji w ramach środka trwałego obejmującego także inne elementy jest możliwe przez określenie odpowiedniego udziału wartości tego elementu w wartości amortyzowanej całości. Szczegółowy sposób ustalenia proporcji wartości amortyzowanych elementów budowli, które podlegają amortyzacji jako element większej całości, jest jednak w istocie kwestią dotyczącą konkretnego szczegółowo ustalonego stanu faktycznego, a nie interpretacji przepisów prawa."

Podsumowując, w stanie faktycznym będącym przedmiotem wniosku z dnia 16 lutego 2017 r., zasadne jest określenie wartości budowli, a tym samym podstawy ich opodatkowania podatkiem od nieruchomości, na mocy art. 4 ust. 1 pkt 3) upol. Z treści wniosku, wynika, że poszczególne składniki, składające się na elektrownię wiatrową, są ujęte w ewidencji środków trwałych ich właściciela, a zatem podlegają amortyzacji. W omawianym przypadku brak jest zatem przestanek do zastosowania normy prawnej określonej w art. 4 ust. 5 upol, tj. przyjęcie jako podstawy opodatkowania wartości rynkowej przedmiotowych budowli. Zwrócić należy uwagę, że interpretacja indywidualna nie może stanowić kalkulacji podstawy opodatkowania konkretnych obiektów podatnika i z tego powodu organ podatkowy nie może ustosunkować się do tego, że Wnioskodawca w przypadku należących do Spółki urządzeń wiatrowych, w ich wartości początkowej ustalonej dla potrzeb amortyzacji skapitalizował nie tylko wydatki na wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu, ale także wydatki na inne elementy i infrastrukturę towarzyszącą, wskazując przykładowo:

- Oprogramowanie (w tym System SCADA), które monitoruje działanie oraz pozwala
  kontrolować pracę urządzenia wiatrowego,
- Instalacje odgromową,
- Instalację elektryczną (w tym transformator w turbinie i konwerter),
- Oświetlenie w turbinie oraz oświetlenie przeszkodowe,
- Układ orientacji (YAW).

W przedstawionym stanie faktycznym Wnioskodawca wskazał m.in., iż na podstawie

ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych Spółki nie jest możliwe ustalenie wartości początkowej – o której mowa w przepisie art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych – elektrowni wiatrowej, rozumianej zgodnie z przepisem art. 2 UoIEW, ponieważ w przypadku wartości początkowej urządzeń wiatrowych ustalonej dla potrzeb amortyzacji podatkowej, skapitalizowane zostały nie tylko wydatki na wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu (czyli elementy techniczne EW) ale także wydatki na inne elementy oraz infrastrukturę towarzyszącą, m. in.: oprogramowanie (w tym System SCADA), instalacje odgromową, instalację elektryczną (w tym transformator w turbinie i konwerter), oświetlenie w turbinie oraz oświetlenie przeszkodowe i układ orientacji (YAW). Powyższe pozostaje w sprzeczności z obowiązującą Wnioskodawcę (który jest spółką akcyjną zobowiązaną do prowadzenia ksiąg rachunkowych) zasadą sprawdzalności ksiąg rachunkowych. Zgodnie bowiem z art. 24 ust. 4 pkt 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2018 r., poz. 395 ze zm.) księgi rachunkowe uznaje się za sprawdzalne, jeżeli umożliwiają stwierdzenie poprawności dokonanych w nich zapisów, stanów (sald) oraz działania stosowanych procedur obliczeniowych, a w szczególności: udokumentowanie zapisów pozwala na identyfikację dowodów i sposobu ich zapisania w księgach rachunkowych na wszystkich etapach przetwarzania danych. Wnioskodawca prowadząc księgi rachunkowe (w tym także określone w art. 17 ustawy o rachunkowości jako konta księgi pomocniczej – ewidencje analityczne środków trwałych) powinien w każdym czasie zachować ślad rewizyjny (kontrolny), który umożliwia powiązanie poszczególnych pozycji ksiąg rachunkowych z dokumentami źródłowymi na wszystkich etapach przetwarzania danych. Art. 10 ust. 1 ustawy o rachunkowości stanowi, iż sposób prowadzenia ewidencji analitycznej i zakres uszczegółowienia określa kierownik jednostki w dokumentacji opisującej przyjęte zasady (politykę) rachunkowości. Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, należy stwierdzić, iż Wnioskodawca powinien być zdolny do wykazania w każdym czasie prawidłowości tzw. kapitalizacji wszystkich wydatków związanych z daną elektrownią wiatrową, a tym samym do wyodrębnienia wydatków na poszczególne elementy elektrowni wiatrowej, w rozumieniu przepisu art. 2 UoIEW.

W orzecznictwie sądowym zgodnie przyjmuje się, że jeżeli podatnik 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 u.p.o.l. i określenia podstawy opodatkowania według wartość rynkowej budowli (vide wyroki: Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 8 listopada 2017 r., sygn. akt I SA/Bk 644/17; Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 25 października 2017 r., sygn. akt I SA/Gd 1280/17; Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 29 czerwca 2017 r., sygn. akt I SA/Sz 386/17; por. też wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 25 października 2017 r. sygn. I SA/Gd 1259/17 i I SA/Gd 1162/17).

Wobec powyższego, jeżeli podatnik dokonuje odpisów amortyzacyjnych od poszczególnych elementów składających się na elektrownię wiatrową to podstawą opodatkowania będzie wartość początkowa takiej elektrowni - wynikająca z prowadzonej ewidencji środków trwałych. Kwestia wartości poszczególnych elementów elektrowni wiatrowej (np. oprogramowania, oświetlenie, wyciągarka), które nie wchodzą w skład przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości i ich wartość nie jest uwzględniana przy wyliczeniu podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości. To, że Wnioskodawca dokonuje odpisów amortyzacyjnych tych elementów 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.
Podkreślić należy, że postawione przez Wnioskodawcę pytanie nie dotyczy wyliczenia wartości poszczególnych elementów składowych elektrowni wiatrowej lecz jedynie sposobu określenia podstawy opodatkowania budowli jaką jest elektrownia wiatrowa.

Wobec powyższego, w opisanym stanie faktycznym, stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia 16 lutego 2017 r. należy uznać za nieprawidłowe.

Interpretacja dotyczy zdarzenia przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

Zgodnie z art. 14c § 2 ustawy - *Ordynacja podatkowa* należało wskazać prawidłowe stanowisko, zgodnie z którym, od dnia 1 stycznia 2017 r. podatnicy podatku od nieruchomości należnego od elektrowni wiatrowych winni deklarować do opodatkowania wartość wszystkich elementów budowlanych i niebudowlanych (technicznych), które składają się na tę budowlę. Od 1 stycznia 2017 r. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlega budowla jako całość, a nie jak do tej pory jedynie części budowlane elektrowni wiatrowych, tj. fundament i wieża (maszt).

W konsekwencji powyższego ***od dnia 1 stycznia 2017 r. opodatkowaniu*** *podatkiem od* ***nieruchomości podlegać będzie cała elektrownia wiatrowa.*** *Podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości dla budowli stanowi, co do zasady 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 (art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych).*

POUCZENIE

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku, Aleja Zwycięstwa 16/17, 80-219 Gdańsk, po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację – w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. - *Prawo o postępowaniu przed*

sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 1369 z późn. zm.). Skargę do WSA wnosi się w dwóch egzemplarzach, w terminie 30 dni od daty doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie – w terminie 60 dni od dnia wniesienia tego wezwania.

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi, na adres Burmistrz Miasta i Gminy Sztum, ul. Mickiewicza 39, 82-400 Sztum.

Otrzymuia:

1. S.A.

2. a/a

Burmistrz Miasta i Gminy

mgr Leszek Tabor