

BURMISTRZ KARLINA
UL. PLAC JANA PAWŁA II
78-230 KARLINO
BP.310.1.2017

.....

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Burmistrz Karlina działając na podstawie art. 14j § 1 i § 3 oraz art. 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (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 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1785 z późn. zm.), w związku z wnioskiemz dnia 17.01.2017 r. o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego – podatek od nieruchomości, który wpłynął do Urzędu Miejskiego w Karliniu w dniu 20.01.2017 r.

postanawia

- 1) W zakresie przyjęcia, że od 1 stycznia 2017 r. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowych, tj. fundament oraz wieża (pytanie nr 1)

uznać stanowisko Wnioskodawcy za nieprawidłowe,

- 2) W zakresie przyjęcia, że od 1 stycznia 2017 r. powstał obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości od budowli jaką jest elektrownia wiatrowa składająca się z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, tj. wirnika z zespołem łopat, zespołu przeniesienia napędu, generatora prądotwórczego, układu sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu (pytanie nr 2)

uznać stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe,

- 3) W zakresie przyjęcia od 1 stycznia 2017 r. jako podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości należących do wnioskodawcy budowli w postaci elektrowni wiatrowych, ich wartości rynkowej określonej przez wnioskodawcę na dzień 1 stycznia 2017 r. (pytanie nr 3)

uznać stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe.

UZASADNIENIE

W dniu 20 stycznia 2017 r. wpłynął do Burmistrza Karlina wniosek podatnikao wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od nieruchomości. Burmistrz Karlina wydał w dniu 9 lutego 2017 r. interpretację indywidualną, na którą Strona złożyła skargę do sądu administracyjnego. Wyrokiem z dnia 26 lipca 2017 r. sygn. akt I SA/Sz 464/17, który stał się prawomocny w dniu 28 września 2017 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie uchylił zaskarżoną interpretację. W związku z powyższym konieczne było wydanie nowej interpretacji, co niniejszym czynię.

W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny:

Wnioskodawca, będący osobą prawną mającą siedzibę w Polsce, jest właścicielem farmy wiatrowej zlokalizowanej częściowo na terenie Gminy Karlino. W skład przedmiotowej farmy wchodzi m.in. elektrownie wiatrowe. Spółka do końca 2016 r. nie traktowała jako przedmiotów opodatkowania podatkiem od nieruchomości całych elektrowni wiatrowych. Opodatkowaniu tym podatkiem podlegały wyłącznie ich części budowlane (tj. fundament i wieża).

Elektrownie wiatrowe nie figurują w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych Spółki jako samodzielne (wyodrębnione) środki trwałe, od których byłyby dokonywane odpisy amortyzacyjne zgodnie z ustawą z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 1888 ze zm.), zwanej dalej „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 (dalej: „urządzenia wiatrowe”).

Z dniem 16 lipca 2016 r. weszła w życie ustawa z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. poz. 961), dalej zwaną „ustawą o elektrowniach wiatrowych”, która wprowadziła definicję elektrowni wiatrowej, wskazując w art. 2, że jest to budowla, na którą składa się fundament, wieża oraz elementy techniczne. Ustawa ta doprecyzowuje definicję elektrowni wiatrowej wyraźnie wskazując, że elementy techniczne oznaczają wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

W przypadku należących do Spółki urządzeń wiatrowych (środków trwałych je obejmujących) w ich wartości początkowej ustalonej dla potrzeb amortyzacji podatkowej 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 środków trwałych, które obejmują swym zakresem urządzenia wiatrowe, składają się także wydatki Spółki na inne elementy i infrastrukturę towarzyszącą, tj. przykładowo na:

- urządzenia i oprogramowanie (np. system Scada), które monitoruje działanie oraz pozwala kontrolować pracę urządzenia wiatrowego,
- oświetlenie ostrzegawcze,
- zabezpieczenie odgromowe,
- chłodnice i wentylatory,
- wiatrowskaz oraz anemometr, które są odpowiedzialne za pomiary prędkości ruchu oraz kierunki wiatru,
- wyłączniki awaryjne, które w przypadku wystąpienia zagrożenia dla prawidłowego działania urządzenia wiatrowego pozwalają na awaryjne jego zatrzymanie.

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

Stwierdzenie na jakich zasadach, począwszy od 1 stycznia 2017 r., powinny podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości elektrownie wiatrowe uzależnione jest od ustalenia, czy zmiany wprowadzone wspomnianą ustawą o elektrowniach wiatrowych wprowadzają nowy rodzaj budowli (w postaci elektrowni wiatrowej rozumianej w sposób zdefiniowany w tej ustawie) podlegającej opodatkowaniu tym podatkiem, czy też nie. W przypadku uznania, że taki nowy rodzaj budowli został wprowadzony, Spółka chciałaby potwierdzić zasady, które należy przyjąć do jej opodatkowania, uwzględniając specyfikę rozliczeń dokonywanych przez nią na potrzeby podatku dochodowego osób prawnych.

W związku z powyższym Wnioskodawca zadał następujące pytania:

1. Czy począwszy od 1 stycznia 2017 r. (tak samo jak to miało miejsce do końca 2016 r.) opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowych (tj. fundament i wieża) ?
2. Czy, w przypadku negatywnej odpowiedzi na pytanie nr 1, z dniem 1 stycznia 2017 r. powstał obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości od budowli jaką jest elektrownia wiatrowa składająca się z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych – tj. wirnika z zespołem łopat, zespołu przeniesienia napędu, generatora prądotwórczego, układu sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu ?
3. Czy, w przypadku negatywnej odpowiedzi na pytanie nr 1, począwszy od 1 stycznia 2017 r. podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości należących do Wnioskodawcy budowli w postaci elektrowni wiatrowych stanowi ich wartość rynkowa określona przez Spółkę na dzień 1 stycznia 2017 r. ?

Ad 1) Zdaniem Wnioskodawcy, począwszy od 1 stycznia 2017 r. (tak samo jak to miało miejsce do końca 2016 r.) opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowych (tj. fundament oraz wieża).

Ad 2) Zdaniem Wnioskodawcy, w przypadku negatywnej odpowiedzi na pytanie nr 1, z dniem 1 stycznia 2017 r. powstał obowiązek podatkowy w podatku do nieruchomości od budowli, jaką jest elektrownia wiatrowa składająca się z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych – tj. wirnika z zespołem łopat, zespołu przeniesienia napędu, generatora prądowtórczego, układu sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Ad 3) Zdaniem Wnioskodawcy, w przypadku negatywnej odpowiedzi na pytanie nr 1, od 1 stycznia 2017 r. podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości należących do Wnioskodawcy budowli w postaci elektrowni wiatrowych stanowi ich wartość rynkowa określona przez Spółkę na dzień 1 stycznia 2017 r.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego jest nieprawidłowe w części dotyczącej pytania nr 1 i pytania nr 3 oraz prawidłowe w części dotyczącej pytania nr 2.

Przedmiotem niniejszej interpretacji jest ocena stanowiska Wnioskodawcy w świetle zmian, które wprowadziła ustawa z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. poz. 961 z późn. zm.), dalej zwana „ustawą o elektrowniach wiatrowych”, w kontekście opodatkowania elektrowni wiatrowych od 1 stycznia 2017 r.

Opodatkowanie budowli podatkiem od nieruchomości reguluje ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 716 z późn. zm.), dalej zwana „ustawą o POL”. Zgodnie z zasadą ogólną wyrażoną w art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o POL, przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości są budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Natomiast w myśl art. 1a ust. 1 pkt 2 tejże ustawy budowlą jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Ustawa o POL zawiera zatem własną definicję pojęcia „budowla”, niemniej w definicji tej znajduje się odesłanie do przepisów prawa budowlanego, co powoduje, że jego normatywną treść na gruncie ustawy podatkowej ustala się na podstawie przepisów prawa budowlanego.

Zgodnie z definicją obiektu budowlanego obowiązującą w 2017 roku, zawartą w art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz. U. z 2016 r. poz. 290 z późn. zm.), zwanej dalej „Prawo budowlane”, należy przez obiekt ten rozumieć m. in. budowlę wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Nie sposób zgodzić się ze stanowiskiem zawartym w uzasadnieniu wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 26 lipca 2017 r. zapadłego w sprawie poprzednio wydanej interpretacji podatkowej, iż organ podatkowy Burmistrz Karlina naruszył art. 14b § 1, 2 i 3 w zw. z art. 14c 1 Ordynacji podatkowej w ten sposób, że nie odniósł się do tego, że elektrownia wiatrowa, wyposażona we wskazane w stanie faktycznym urządzenia stanowi całość techniczno – użytkową, co kwalifikuje ją do kategorii budowli, o której stanowi art. 3 pkt 1 lit. b Prawa budowlanego, Organ podatkowy nie mógł odnieść się do takiego, przywołanego przez Sąd brzmienia art. 3 pkt 1 lit. b Prawa budowlanego, ponieważ w dacie wydania tejże interpretacji, jak również w dacie wyrokowania przez sąd, przepis ten brzmiał inaczej. Sąd nie dostrzegł bowiem, że przepis art. 3 pkt 1 ustawy – Prawo budowlane został z dniem 28 czerwca 2015 r. zmieniony przez art. 1 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy - Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r. poz. 443). Po powyższej zmianie przepis art. 3 pkt 1 nie jest już podzielony na jednostki redakcyjne niższego stopnia, tj. lit. a, b i c, zaś obiekt budowlany nie jest definiowany jako m.in. budowla stanowiąca całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami.

Na mocy nowelizacji wprowadzonej ustawą o elektrowniach wiatrowych w rozumieniu przepisów Prawa budowlanego obowiązujących do 16 lipca 2016 roku budowla oznacza: „każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: lotniska, drogi, linie kolejowe, mosty, wiadukty,

prowadzi do wzrostu obciążeń elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości, gdyż w jej rezultacie opodatkowaniem objęte są całe elektrownie wiatrowe. Jednocześnie projekt ten przewiduje ograniczenie definicji elektrowni wiatrowej wyłącznie do fundamentów i wieży czyli wyklucza z jej zakresu części techniczne.

W ocenie organu podatkowego nie ma wątpliwości co do tego, że elektrownia wiatrowa wymieniona w załączniku do ustawy Prawo budowlane, powinna być rozumiana w sposób wskazany w art. 2 pkt 1 ustawy o elektrowniach wiatrowych.

Tożsamy ze stanowiskiem organu podatkowego w niniejszej sprawie pogląd został wyrażony przez Ministra Rozwoju i Finansów w odpowiedzi na interpelację nr 7740 posła Tadeusza Cymańskiego w sprawie zmiany sposobu opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości w piśmie nr PS2.054.39.2016 z dnia 2 grudnia 2016 r.: „*Od dnia 16 lipca 2016 r. elektrownia wiatrowa zatem w całości stanowi obiekt budowlany (budowlę) w rozumieniu ustawy Prawo budowlane, co wynika, jak wskazano powyżej, z aktualnej definicji „budowli”, zawartej w tej ustawie, jak również z Załącznika do niej, gdzie elektrownie wiatrowe zostały wprost wymienione jako obiekt budowlany (kategoria XXIX załącznika).(...) W konsekwencji powyższego od dnia 1 stycznia 2017 r. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegać będzie cała elektrownia wiatrowa.*”.

Za opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości całej elektrowni wiatrowej w rozumieniu art. 2 ustawy o elektrowniach wiatrowych świadczy również stanowisko Ministra Rozwoju i Finansów zawarte w piśmie Sekretarza Stanu Wiesława Jancyka z dnia 9 grudnia 2016 r., adresowane do pana Marka Olszewskiego – Przewodniczącego Związku Gmin Wiejskich Rzeczypospolitej Polskiej – w którym stwierdzono że od dnia 1 stycznia 2017 r. zmieniają się zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości, w zakresie określenia podstawy opodatkowania tym podatkiem, bowiem opodatkowaniu podlegać będzie cała elektrownia wiatrowa.

Stanowisko Spółki dotyczące pytania 1 jest więc nieprawidłowe.

Nie można również za prawidłowe uznać stanowiska Spółki wyrażonego w odniesieniu do pytania 2, iż od 1 stycznia 2017 r. opodatkowaniu podlegać będzie budowla elektrowni wiatrowej, na którą składają się fundament, wieża oraz elementy techniczne, tj. wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układ sterowania i zespołu gondoli wraz z mechanizmem obrotu za prawidłowe, ponieważ tak przedstawiona przez Spółkę definicja budowli nie jest zgodna z brzmieniem art. 2 ustawy o elektrowniach wiatrowych, czyli jest sprzeczna z prawem. Definicja ustawowa bowiem zawiera w treści wyrażenie „co najmniej”, które zasadniczo wpływa na to jakiego rodzaju elementy mogą tworzyć elektrownię wiatrową.

W tym momencie należy kolejny raz przytoczyć co - w stanie prawnym na dzień 1 stycznia 2017 r. - jest budowlą w myśl Prawa budowlanego, a mianowicie obiektem budowlanym jest budowla wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Pojęcie wyrobów budowlanych zostało zdefiniowane w art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 16 kwietnia 2004 r. o wyrobach budowlanych (Dz. U. z 2016 r. poz. 1570 z późn. zm.). Zgodnie z tym przepisem pod pojęciem wyrobu budowlanego należy rozumieć wyrób budowlany, o którym mowa w art. 2 pkt 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 305/2011 z dnia 9 marca 2011 r., którym jest każdy wyrób lub zestaw wyprodukowany i wprowadzony do obrotu w celu trwałego wbudowania w obiektach budowlanych lub ich częściach, którego właściwości wpływają na właściwości użytkowe obiektów budowlanych w stosunku do podstawowych wymagań dotyczących obiektów budowlanych. Mając powyższe na uwadze należy stwierdzić, iż elektrownia wiatrowa zbudowana jest również z takich elementów, które nie stanowią wyrobów budowlanych, w szczególności nie są trwale wbudowane w obiekt budowlany. Przywołany wyżej art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego nie stanowi jednak, iż obiekt budowlany ma być wzniesiony w całości z wyrobów budowlanych, tylko z użyciem tych wyrobów. Potwierdzeniem tego, iż na obiekt budowlany mogą się składać zarówno wyroby budowlane, jak i inne wyroby jest art. 10 Prawa budowlanego, zgodnie z którym: „*Wyroby wytworzone w celu zastosowania w obiekcie budowlanym w sposób trwały o właściwościach użytkowych umożliwiających prawidłowo zaprojektowanym i wykonanym obiektom budowlanym spełnienie podstawowych wymagań, można stosować przy wykonywaniu robót budowlanych wyłącznie, jeżeli wyroby zostały wprowadzone do obrotu lub udostępnione na rynku krajowym zgodnie z przepisami odrębnymi, a w przypadku*

wyrobów budowlanych – również zgodnie z zamierzonym zastosowaniem.”. Przepis ten, odnoszący się wyłącznie do wyrobów zastosowanych w obiekcie budowlanym w sposób trwały, rozróżnia te z nich, które stanowią wyroby budowlane oraz takie, które wyrobami budowlanymi nie są. Ponadto definicja obiektu budowlanego zawarta w art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego nie powinna być odczytywana w oderwaniu od innych definicji zawartych w Prawie budowlanym, w tym definicji budowli (art. 3 pkt 3), gdyż w innym przypadku pojęcie budowli straciłoby swoją funkcjonalną przydatność. Wiele obiektów wskazanych w definicji budowli nie składa się bowiem w ogóle z wyrobów budowlanych, np. wolno stojące urządzenia techniczne czy nasypy ziemne. Nie mogłyby być więc one uznane za obiekt budowlany będąc budowlą na gruncie tej ustawy. Powyższe prowadzi do wniosku, iż **objektami budowlanymi są obiekty, które spełniają cechy wskazane w definicji tego pojęcia**. Obiektem tym są jednak także inne obiekty, jeśli są objęte definicją budowli w prawie budowlanym, nawet jeśli nie mają one cech wskazanych w definicji obiektu budowlanego. **Podobnie w skład elektrowni wiatrowej wchodzi także inne elementy niż te, które zostały wskazane w definicji obiektu budowlanego, bez których elektrownia wiatrowa nie mogłaby funkcjonować.**

W opisie stanu faktycznego Wnioskodawca wskazuje, że „...w wartości początkowej ustalonej dla potrzeb amortyzacji podatkowej 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 środków trwałych, które obejmują swym zakresem urządzenia wiatrowe, składają się także wydatki Spółki na inne elementy i infrastrukturę towarzyszącą, tj. **przykładowo**

- urządzenia i oprogramowanie (np. system Scada), które monitoruje działanie oraz pozwala kontrolować pracę urządzenia wiatrowego,
- oświetlenie ostrzegawcze,
- zabezpieczenie odgromowe,
- chłodnice i wentylatory,
- wiatrowskaz oraz anemometr, które są odpowiedzialne za pomiary prędkości ruchu oraz kierunki wiatru,
- wyłączniki awaryjne, które w przypadku wystąpienia zagrożenia dla prawidłowego działania urządzenia wiatrowego pozwalają na awaryjne jego zatrzymanie.

Dalej Wnioskodawca określił, że stosownie do przepisów o CIT, do wartości początkowej urządzeń wiatrowych zaliczyła także inne wydatki o charakterze ogólnym nie odnoszące się wyłącznie do budowy/nabycia elektrowni wiatrowych.

Podkreślić należy, że Wnioskodawca posiada na terenie kraju kilka farm wiatrowych, a przedstawiony stan nie wskazuje jednoznacznie, jakie elementy i infrastruktura towarzysząca składają się na wartość początkową farmy wiatrowej położonej na terenie Gminy Karlino, a jedynie przykładowo wymieniono, jakie mogą się na nią składać. Fakt, że Wnioskodawca w opisie zdarzenia przyszłego wskazał, jakie jeszcze elementy zostały przez niego doliczone do początkowej wartości amortyzacyjnej elementów elektrowni wiatrowej, nie jest istotny, albowiem przedmiotem niniejszej interpretacji nie jest prawidłowość ustalenia przez niego wartości środka trwałego w postaci budowli elektrowni wiatrowej. Rozważania w przedmiocie dotyczącym prawidłowości kwalifikowania określonych składników majątku Wnioskodawcy jako środków trwałych, jak i zagadnienie prawidłowości ustalania wartości początkowej tak kwalifikowanych składników jego majątku wykraczają poza zakres złożonego wniosku o interpretację indywidualną. Zaznaczyć również trzeba, że Wnioskodawca we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej nie sformułował do organu podatkowego pytania czy wymienione wyżej przykładowe elementy i infrastruktura towarzysząca, nie wymienione *expressis verbis* w art. 2 ustawy o elektrowniach wodnych, są częściami elektrowni wiatrowej.

Za błędny należy uznać pogląd Wnioskodawcy jakoby potwierdzeniem jego tezy, iż od 1 stycznia 2017 r. przedmiotem opodatkowania jest elektrownia wiatrowa składająca się tylko z takich elementów, które zostały wprost wymienione w jej definicji zawartej w art. 2 ustawy o elektrowniach wiatrowych – jest stanowisko wyrażone przez Trybunał Konstytucyjny w Wyroku. Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu Wyroku uznał - jak to już wcześniej przywołano - że za budowle w rozumieniu ustawy o POL można uznać jedynie budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej, jak również w przepisach odrębnych rangi uzupełniających, modyfikujących czy doprecyzowujących prawo budowlane. Przedmiotem rozważań Trybunału Konstytucyjnego nie była jednak kwestia, jakie elementy składowe konstytuują obiekt budowlany, stanowiący - w świetle jego rozważań - budowlę na gruncie ustawy o POL – czy tylko te wymienione wprost w stosownym przepisie rangi

ustawowej (o ile takowy istnieje), czy też inne, niewymienione, jeśli przepis zawiera definicję otwartą danej budowli. W konsekwencji nieuprawnione jest przenoszenie *per analogiam* rozważań Trybunału Konstytucyjnego odnoszących się do budowli jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości na grunt elementów składowych (części) budowli. Podkreślić należy, że definicja elektrowni wiatrowej zamieszczona w art. 2 ustawy o elektrowniach wiatrowych jest wyjątkowa w tym sensie, że ustawodawca w przypadku większości budowli nie zdecydował się wszakże na ich zdefiniowanie poprzez wskazanie elementów składowych, czy to przykładowych, czy też wszystkich.

Podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 4-6, 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 (art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o POL). Wyjątki, o których mowa w tym przepisie, dotyczą wskazania 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 budowli ulepszonych lub w zakresie których dokonano aktualizacji wyceny środka trwałego (art. 4 ust. 6). Chociaż zasadniczo zmiana wartości budowli wiąże się z ostatnią ze wskazanych sytuacji, to jednak przepis ten nie może znaleźć zastosowania przy nowych zasadach opodatkowania elektrowni wiatrowych. Zmiana wartości (jej podniesienie) dla celów podatku od nieruchomości, nie była bowiem wynikiem sytuacji, o których mowa w ust. 4-6 ustawy o POL. W konsekwencji, 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 ustawy o POL.

Jeżeli podatnik dokonuje odpisów amortyzacyjnych od poszczególnych elementów składających się na elektrownię wiatrową (od części budowli), to podstawą opodatkowania będzie wartość takiej elektrowni - wynikająca z prowadzonej ewidencji środków trwałych – na którą składają się co najmniej fundament i wieża oraz elementy techniczne takie jak: wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Zasada ta nie ulega zmianie przez fakt, że elektrownia nie stanowi jednego środka trwałego w prowadzonej przez podatnika ewidencji środków trwałych, lecz ujęto w niej poszczególne elementy. Podatek nie uiszcza się bowiem od środków trwałych lecz budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o POL, a art. 4 ust. 1 pkt 3 tej ustawy nie wymaga, aby budowla stanowiła odrębny środek trwały, od którego dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. W konsekwencji pojedynczy obiekt spełniający definicję budowli, podlegającej opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, nie musi stanowić odrębnego środka trwałego. Zgodnie z rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 3 października 2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) (Dz. U. z 2016 r. poz. 1864) elektrownia wiatrowa nie stanowi pojedynczego obiektu inwentarzowego, a składa się z elementów zapisanych pod różnymi pozycjami Klasyfikacji Środków Trwałych. Na gruncie ustawy o POL elementy elektrowni wiatrowej stanowią czy też mogą stanowić odrębne elementy, od których 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 ustawy o POL nie wynika, że określenie wartości budowli na podstawie jej wartości amortyzacyjnej znajduje zastosowanie wyłącznie w przypadku, gdy budowla ta zostanie jednostkowo, odrębnie wprowadzona do ewidencji środków trwałych.

Dlatego tak, jak dopuszczalne jest opodatkowanie jedynie części budowli składających się na jeden środek trwały (por. wyrok NSA z dnia 12 stycznia 2016 r. II FSK 2243/15), tak też należy przyjąć, iż możliwe jest opodatkowanie budowli, na którą składa się kilka środków trwałych ujętych w ewidencji podatnika. Sytuacja ta nie uległa zmianie po 1 stycznia 2017 r. Skoro zatem przed tą datą, w orzecznictwie wskazywano, że: „*Podstawą opodatkowania elektrowni 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 p.b. 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 wyłącznie na tym, iż na wartość elektrowni wiatrowej składają się dodatkowo te wyłączone wcześniej

wyłącznie na tym, iż na wartość elektrowni wiatrowej składają się dodatkowo te wyłączone wcześniej z opodatkowania elementy niebudowlane. Nie ma zatem znaczenia, na gruncie podatku od nieruchomości, sposób identyfikacji i ewidencjonowania środka trwałego dla potrzeb podatków dochodowych. Tym samym za nieistotne należy uznać, 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 bowiem wartość budowli lub ich części, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych. Jeżeli jednak od budowli lub ich części nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa ustalona przez podatnika. Powyższe stanowisko znajduje potwierdzenie w wyroku NSA z dnia 12 stycznia 2016 r. w sprawie II FSK 2243/15.

Jeżeli od danej budowli dokonuje się odpisów amortyzacyjnych organ podatkowy nie ma prawa przyjąć innej podstawy opodatkowania W wyroku z dnia 13 kwietnia 2011 r. (II FSK 2027/09) Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził bowiem: „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 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Podkreślenia wymaga, że art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. stanowi, że podstawę opodatkowania stanowi wartość. Zatem ustawodawca dla celów podatku od nieruchomości nie nakazuje ustalać podstawy opodatkowania, wskazuje pewien określony stan faktyczny "wartość budowli" od którego należy obliczyć podatek stanowiący wskazany w ustawie procent tej wartości. Z treści przytoczonych wyżej przepisów należy także wyprowadzić wniosek, że podatnik nie może wedle swego uznania ustalać podstawy opodatkowania, przyjmując jak Sąd pierwszej instancji, wartość rynkową. Owa 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 ust. 1 pkt 3, nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych.”.

Mając na uwadze powyższe od dnia 1 stycznia 2017 r. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegać będzie budowla, jaką jest elektrownia wiatrowa składająca się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, tj. wirnika z zespołem łopát, zespołu przeniesienia napędu, generatora prądowórczego, układu sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu, a podstawą opodatkowania podatkiem od nieruchomości tejże budowli jest jej wartość stanowiąca podstawę dokonywania odpisów amortyzacyjnych, ustalona zgodnie z przepisami o podatkach dochodowych (art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o POL) nawet wówczas, gdy elektrownia wiatrowa nie stanowi odrębnego środka trwałego, od którego dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, lecz są nimi jej poszczególne elementy (części). Suma wartości tych części budowli, ustalona zgodnie z powołanym przepisem, będzie stanowiła podstawę opodatkowania na potrzeby podatku od nieruchomości.

Burmistrz
Waldemar Miśko

POUCZENIE

1. Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą, stwierdzeniem jej wygaśnięcia 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.

2. Niniejsza interpretacja, po usunięciu danych identyfikacyjnych Wnioskodawcy oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, zostanie niezwłocznie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

3. 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 Szczecinie, po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację – w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2017 r. poz. 1369 z późn. zm.)). Skargę do WSA wnosi się w dwóch egzemplarzach – (art. 47 ww. ustawy) w terminie 30 dni od dnia 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 (art. 53 § 2 ww. ustawy). Jednocześnie, zgodnie z art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydana w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

4. Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy).