

BURMISTRZ KARLINA
UL. PLAC JANA PAWŁA II
78-230 KARLINO
BP.310.1.2017.2

..... S.A.
.....
.....

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 2019 r. poz. 900 z późn. zm.), po rozpatrzeniu wnioskuS.A. z siedzibą w (dalej: „Wnioskodawca”) z dnia 17.01.2017 r. (data wpływu do tut. Urzędu Miejskiego 20.01.2017 r.) o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego (dalej: „Wniosek”) w zakresie podatku od nieruchomości (dalej: „PoN”),

uznaje

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)

stanowisko Wnioskodawcy za nieprawidłowe.

Ponadto na pytanie nr 1 i 2 zadane we Wniosku odpowiada w interpretacji nr BP.310.1.2017.1 z dnia 12 lipca 2019 r.

UZASADNIENIE

W dniu 20 stycznia 2017 r. wpłynął do Burmistrza Karlina wniosek podatnika S.A. z siedzibą w o 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. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie uchylił zaskarżoną interpretację. Dnia 20 grudnia 2017 r. organ podatkowy wydał drugą interpretację, od której również złożono skargę. Wyrokiem z dnia 18 lipca 2018 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie uchylił ponownie zaskarżoną interpretację. Dnia 22 sierpnia 2018 r. organ wydał trzecią interpretację, na którą Spółka złożyła skargę. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie wyrokiem z dnia 21 lutego 2019 r. uznał ją za zasadną. W związku z powyższym konieczne było wydanie nowej interpretacji, co niniejszym czynię. Ponieważ treść interpretacji jest rozbudowana, a we Wniosku zawarto 3 pytania, odpowiedzi na pytanie nr 3 udzielono w niniejszej interpretacji, a na pytanie nr 1 i 2 w interpretacji nr BP.310.1.2017.1 z dnia 12 lipca 2019 r.

W przedmiotowym wniosku Wnioskodawca przedstawił 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 oraz wieża).

Elektrownie wiatrowe nie figurują w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych Spółki jako samodzielne (wyodrębnione) środki trwałe, od których byłyby dokonywane odpisy amortyzacyjne zgodnie z ustawą z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (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: „ustawa o elektrowniach wiatrowych”, która wprowadziła definicję elektrowni wiatrowej, wskazując w art. 2, że jest to budowla, na którą składa się fundament, wieża oraz elementy techniczne. Ustawa ta doprecyzowuje definicję elektrowni wiatrowej wyraźnie wskazując, że elementy techniczne oznaczają wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

W przypadku należących do Spółki 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 opisem zdarzenia przyszłego 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) ? – **odpowiedź udzielona w interpretacji nr BP.310.1.2017.1 z 12.07.2019 r.**
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 ? - **odpowiedź udzielona w interpretacji nr BP.310.1.2017.1 z 12.07.2019 r.**

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. ?

Stanowisko Wnioskodawcy w odniesieniu do przedstawionego stanu faktycznego:

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.

Uzasadnienie stanowiska Wnioskodawcy dla pytania nr 3

Zgodnie z art. 4 ust. 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r. poz 716), zwanej dalej: „ustawa o POL”, **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.**

Jak zostało wskazane przez Wnioskodawcę w uzasadnieniu jego stanowiska dla pytania nr 2, ustawa o elektrowniach wiatrowych wprowadziła do regulacji z zakresu prawa budowlanego nowy rodzaj budowli, tj. elektrownię wiatrową składającą się z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych - tj. wirnika z zespołem łopat, zespołu przeniesienia napędu, generatora prądotwórczego, układów sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu, która od 1 stycznia 2017 r. stanowi przedmiot opodatkowania PoN.

Ponieważ u Wnioskodawcy tak rozumiane **elektrownie wiatrowe nie stanowią w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych samodzielnych (wyodrębnionych) środków trwałych, to nie sposób uznać, że stanowią one budowle, od których dokonuje się odpisów amortyzacyjnych**, a zatem ich podstawę opodatkowania PoN powinna stanowić ich wartość rynkowa ustalona przez Spółkę na dzień powstania obowiązku podatkowego, tj. na dzień 1 stycznia 2017 r.

Powyższy pogląd Wnioskodawcy znajduje odzwierciedlenie w stanowisku Ministra Finansów wyrażonym w piśmie Dyrektora Departamentu Podatków Lokalnych i Katastru z dnia 15 maja 2003 r. w sprawie zakresu przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości (budowle)¹. Z przedmiotowego pisma wynika ogólna reguła interpretacyjna, zgodnie z którą w sytuacjach kiedy budowla stanowiąca przedmiot opodatkowania PoN nie stanowi jednocześnie skonkretyzowanego i zindywidualizowanego środka trwałego w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, to podstawą opodatkowania takiej budowli będzie właśnie jej wartość rynkowa określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego.

Według Wnioskodawcy, za powyższym podejściem przemawia także okoliczność, że w wartości początkowej należących do niej środków trwałych obejmujących swym zakresem urządzenia wiatrowe oprócz wydatków na elementy techniczne elektrowni wiatrowej, o których

¹ Znak LK-727/MM/03

mowa w ustawie o elektrowniach wiatrowych ujęto także wydatki na inne elementy i infrastrukturę towarzyszącą, które nie mieszczą się w zakresie definicji elektrowni wiatrowej (przykładowo wspomniane już specjalistyczne oprogramowanie, oświetlenie ostrzegawcze, zabezpieczenie odgromowe, chłodnice i wentylatory).

W ocenie Wnioskodawcy przesądza to o tym, że w analizowanym przypadku **nie jest możliwe ustalenie podstawy opodatkowania elektrowni wiatrowych** należących do Spółki w **inny sposób niż poprzez określenie ich wartości rynkowej na dzień powstania obowiązku podatkowego, tj. 1 stycznia 2017 r.**

Zdaniem Spółki właśnie w takich sytuacjach jak opisana w niniejszym wniosku znajduje zastosowanie dyspozycja art. 4 ust. 5 ustawy o POL, który wskazuje na konieczność odwołania się do wartości rynkowej przedmiotów opodatkowania PoN. Zgodnie z art. 4 ust. 5 ustawy o POL, określenie wartości rynkowej budowli powinno być dokonane na moment powstania w stosunku do niej obowiązku podatkowego w PoN. Jak już wcześniej Wnioskodawca wskazywał, stosownie do przepisu przejściowego z ustawy o elektrowniach wiatrowych, tj. art. 17 tej ustawy, z dniem 1 stycznia 2017 roku powstał obowiązek podatkowy w PoN od zupełnie nowej kategorii budowli jaką są elektrownie wiatrowe.

Podkreślenia wymaga również to, że **wartość rynkowa, w oparciu o którą Spółka zamierza ustalić podstawę opodatkowania elektrowni wiatrowej w sposób najbardziej prawidłowy oddaje istotę podatku o charakterze majątkowym jakim jest PoN.** Wartość rynkowa bowiem w najbardziej obiektywny sposób oddaje wartość budowli na moment powstania obowiązku podatkowego.

W związku z powyższym, od 1 stycznia 2017 r. podstawę opodatkowania PoN należących do Wnioskodawcy budowli w postaci elektrowni wiatrowych stanowi ich wartość rynkowa określona przez Spółkę na dzień 1 stycznia 2017 r.

W świetle stanu prawnego obowiązującego od 1 stycznia do 31 grudnia 2017 roku stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego Burmistrz Karlina postanawia uznać za:

- **nieprawidłowe** w zakresie pytania oznaczonego nr 3, w którym wnioskuje o potwierdzenie czy począwszy od 1 stycznia 2017 r. podstawę opodatkowania PoN należących do Wnioskodawcy budowli w postaci elektrowni wiatrowych stanowi ich wartość rynkowa określona przez Spółkę na dzień 1 stycznia 2017 r.

Uzasadnienie stanowiska Organu w odniesieniu do pytania oznaczonego we wniosku nr 3

Generalna zasada dotycząca określania podstawy opodatkowania budowli lub ich części na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości wyrażona została w art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o POL - **podstawę opodatkowania stanowi dla budowli lub ich części** związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej **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. Wyjątek od tej zasady ustanawia m.in. przepis art. 4 ust. 5 ustawy o POL, w myśl którego - 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.

Użyty przez ustawodawcę w art. 4 ust. 1 pkt. 3 ustawy o POL zwrot „wartość ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego” wskazuje jednoznacznie, że chodzi tu o wartość do dokonywania odpisów amortyzacyjnych na potrzeby podatkowe, określoną w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o

podatku dochodowym od osób fizycznych² oraz ustawie z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych³. Stanowisko to jest również podzielane w orzecznictwie sądowoadministracyjnym. W wyroku WSA w Rzeszowie z dnia 18 sierpnia 2005 r. skład orzekający stwierdził, że skoro w zakresie podstawy opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości ustawodawca odwołał się do wartości definiowanej w ustawach podatkowych, tj. wartości stanowiącej podstawę opodatkowania „w tym roku”, czyli w roku podatkowym, za który obliczany jest podatek od nieruchomości, to zasadne jest przyjęcie, iż chodzi tu o wartość początkową, bo ta właśnie wartość jest podstawą naliczania odpisów amortyzacyjnych⁴.

Ustawodawca w u.p.o.l. posłużył się więc techniką odesłania, co oznacza, że określenie wartości budowli powinno odbyć się w oparciu o przepisy powołanych ustaw o podatkach dochodowych⁵ (tu: ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych). Ratio legis takiego zapisu ma na celu wykazanie, iż nie mają żadnego wpływu na podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości ewentualne odpisy amortyzacyjne, wskutek których podstawa opodatkowania ulegałaby przez pewien okres zmianie – zmniejszeniu. Przepis ten, przynajmniej w pewnym zakresie, gwarantuje „stałość” podstawy opodatkowania, zaś odesłanie do przepisów ustaw o podatkach dochodowych ma na celu jednoznaczne jej określenie.

Zgodnie z art. 16a ust. 1 pkt 1-3 ustawy o CIT **amortyzacji podlegają** stanowiące własność lub współwłasność podatnika, nabyte lub **wytworzone we własnym zakresie, kompletne i zdatne do użytku w dniu przyjęcia do używania budowle**, budynki oraz lokale będące odrębną własnością, maszyny, urządzenia i środki transportu, inne przedmioty - o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub umowy określonej w art. 17a pkt 1, z zastrzeżeniem art. 16c niemającego zastosowania do analizowanej sprawy.

W myśl art. 16d ust. 2 ustawy o CIT **składniki majątku**, o których mowa m.in. w art. 16a przedmiotowej ustawy, **wprowadza się do ewidencji środków trwałych** oraz wartości niematerialnych i prawnych zgodnie z art. 9 ust. 1, **najpóźniej w miesiącu przekazania ich do używania**. Zgodnie z przepisem art. 9 ust. 1 ustawy o CIT podatnicy są obowiązani do prowadzenia ewidencji rachunkowej, zgodnie z odrębnymi przepisami, w sposób zapewniający określenie wysokości dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy, a także do uwzględnienia w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacji niezbędnych do obliczenia wysokości odpisów amortyzacyjnych zgodnie z przepisami art 16a-16m.

Podatnicy dokonują odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych w oparciu o art. 16f ust. 1 ustawy o CIT.

Na podstawie art. 16g ust. 1 pkt 1 i 3 ustawy o CIT **za wartość początkową środków trwałych** oraz wartości niematerialnych i prawnych **uważa się** w razie odpłatnego nabycia cenę ich nabycia, a **w razie wytworzenia we własnym zakresie koszt wytworzenia**. Zgodnie z art. 16g ust. 3 ustawy o CIT za cenę nabycia uważa się kwotę należną zbywcy, powiększoną o koszty związane z zakupem naliczone do dnia przekazania środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej do używania, a w szczególności o koszty transportu, załadunku i wyładunku, ubezpieczenia w drodze, montażu, instalacji i uruchomienia programów oraz systemów komputerowych, opłat notarialnych, skarbowych i innych, odsetek, prowizji, oraz pomniejszoną o podatek od towarów i usług, z wyjątkiem przypadków, gdy zgodnie z odrębnymi przepisami podatek od towarów i usług nie

² t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 2032 z późn. zm.

³ t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 1888 z późn. zm.

⁴ sygn. akt I SA/Rz 478/04, teza wyroku opublikowana w: B. Dauter (red.), Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny, Warszawa 2007, s. 89 – 90.

⁵ Podobnie wyrok NSA z dnia 28 listopada 2006 r. (sygn. akt II FSK 724/06), niepublikowany.

stanowi podatku naliczonego albo podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty należnego podatku o podatek naliczony albo zwrot różnicy podatku w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług. W przypadku importu cena nabycia obejmuje cło i podatek akcyzowy od importu składników majątku. Natomiast **za koszt wytworzenia** - na podstawie art. 16g ust. 4 - **uważa się wartość**, w cenie nabycia, **zużytych do wytworzenia środków trwałych: rzeczowych składników majątku i wykorzystanych usług obcych, kosztów wynagrodzeń za pracę wraz z pochodnymi, i inne koszty dające się zaliczyć do wartości wytworzonych środków trwałych.** Do kosztu wytworzenia nie zalicza się: kosztów ogólnych zarządu, kosztów sprzedaży oraz pozostałych kosztów operacyjnych i kosztów operacji finansowych, w szczególności odsetek od pożyczek (kredytów) i prowizji, z wyłączeniem odsetek i prowizji naliczonych do dnia przekazania środka trwałego do używania. Zgodnie z ust. 5 powołanego przepisu cenę nabycia oraz koszt wytworzenia koryguje się o różnice kursowe, naliczone do dnia przekazania do używania środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej.

W oparciu o przedstawione powyżej przepisy ustawy o POL podstawą opodatkowania dla celów PoN przy budowlach jest zasadniczo ich tzw. wartość początkowa w rozumieniu ustawy o CIT ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne dokonane w latach poprzednich. Wartość początkowa ustalana jest zgodnie z przepisami ustawy o CIT dla poszczególnych składników majątku (a nie dla poszczególnych budowli) na podstawie poniesionych wydatków na nabycie towarów lub usług i/lub na podstawie poniesionych kosztów wytworzenia środka trwałego.

Jak wskazał Wnioskodawca w opisie stanu faktycznego 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 swym zakresem m.in. części budowlane elektrowni wiatrowych (tj. fundament i wieżę), jak i urządzenia służące do wytwarzania energii elektrycznej (dalej: „urządzenia wiatrowe”).*”. Wnioskodawca wskazał, że 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 wymienioną przykładowo w opisie sprawy. 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.

Powyższy opis sprawy potwierdza, że wydatki na zakup lub wytworzenie budowli, jaką jest elektrownia wiatrowa, nie zostały uznane za koszty Spółki na moment ich poniesienia, ale zostały skapitalizowane w tzw. wartości początkowej środków trwałych posiadanych przez Spółkę, od których Wnioskodawca dokonuje odpisów amortyzacyjnych.

Wartość początkowa środków trwałych obejmuje - jak wskazuje Wnioskodawca – m.in. **części budowlane elektrowni wiatrowych (fundament i wieżę), jak i urządzenia służące do wytwarzania energii elektrycznej**, nazwane przez Spółkę urządzeniami wiatrowymi, nie wymienionymi z nazwy we Wniosku. Właśnie w wartości urządzeń wiatrowych Wnioskodawca skapitalizował – oprócz wydatków na wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu – również wydatki na inne elementy i infrastrukturę towarzyszącą a także wydatki o charakterze ogólnym nie odnoszące się wyłącznie do budowy/nabycia elektrowni wiatrowych.

Można zatem potwierdzić, że od poszczególnych części budowli, jaką jest elektrownia wiatrowa, Wnioskodawca dokonuje odpisów amortyzacyjnych.

Należy zauważyć, że art. 4 ust. 5 ustawy o POL wprost wskazuje, że **wyjątek od reguły ogólnej w zakresie wartości, jaką należy przyjąć za podstawę opodatkowania PoN (wartości rynkowej zamiast tzw. wartości początkowej), stosuje się m.in. wtedy, gdy od części budowli nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. Tym samym a contrario - bazując na literalnym brzmieniu tego przepisu - należy potwierdzić, że wyjątek od reguły ogólnej nie ma zastosowania w przypadku dokonywania odpisów amortyzacyjnych od poszczególnych części budowli.**

Przepisy ustawy o CIT do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych nakazują wprowadzać „składniki majątku”, a nie budowle. Taki sposób ujęcia swojego majątku w ewidencji przyjęła też Spółka - zgodnie z przedstawionym opisem sprawy - dokonuje odpisów amortyzacyjnych od poszczególnych elementów składających się na elektrownię wiatrową, tj. od poszczególnych składników swojego majątku, które dotyczą budowli elektrowni wiatrowych. Wnioskodawca spełnia w tym względzie warunki do zastosowania reguły ogólnej wyrażonej w art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o POL, nakazującej za podstawę opodatkowania PoN przyjęcie wartości początkowej poszczególnych składników majątku składających się na budowlę elektrowni wiatrowej.

W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę, że Spółka wprost w opisie stanu faktycznego wskazuje, że do końca 2016 r. nie traktowała jako przedmiotów opodatkowania PoN całych elektrowni wiatrowych, a opodatkowaniu tym podatkiem podlegały wyłącznie ich części budowlane (tj. fundament oraz wieża), a te elementy zgodnie z opisem Spółki również nie stanowią samodzielnych (wyodrębnionych) w ewidencji środków trwałych środków trwałych Spółki. Wnioskodawca wskazuje, że: „*W ewidencji ujęto środki trwałe, których wartości początkowe obejmują swym zakresem m.in. części budowlane elektrowni wiatrowych (tj. fundament i wieżę)...*”.

Przeszkodą do określenia jako podstawy opodatkowania PoN wartości początkowych poszczególnych części budowli jaką jest elektrownia wiatrowa nie jest fakt, że w wartości początkowej środków trwałych Spółki składających się na elektrownie wiatrowe zostały skapitalizowane wydatki o charakterze ogólnym, m.in. wydatki na usługi prawne, tłumaczenia, usługi zarządzania projektem, ochronę. Działanie polegające na skapitalizowaniu wydatków Spółki o charakterze ogólnym w wartości początkowej środków trwałych jest naturalnym działaniem podatników CIT, jak wskazuje przepis art. 16g ust. 3-5 ustawy o CIT.

Odnosząc się do przywołanego przez Wnioskodawcę stanowiska Ministra Finansów wyrażonego w piśmie Dyrektora Departamentu Podatków Lokalnych i Katastru z dnia 15 maja 2003 r. w sprawie zakresu przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości (budowle; znak LK 727/MM/03), Organ wskazuje, że nie jest ono w żaden sposób wiążące.

W sytuacji gdy budowla lub jej część podlega amortyzacji (jej wartość lub wartość poszczególnych elementów ujęta jest w ewidencji środków trwałych), podstawą opodatkowania jest wartość określona w art. 4 ust. 1 pkt. 3 ustawy o POL, a więc wartość stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji. Ujęcie budowli lub jej poszczególnych elementów w ewidencji środków trwałych wyklucza możliwość przyjęcia jako podstawy opodatkowania wartości rynkowej określonej przez podatnika. Tym samym w sytuacji, gdy podatnik ma ujęte poszczególne części budowli w ewidencji środków trwałych, powinien podać ich wartość dokonując zsumowania poszczególnych pozycji tej ewidencji.

Burmistrz Karlina pismem nr BP.310.1.2017.1 z dnia 12.07.2019 r. wydał interpretację podatkową zawierającą odpowiedzi na zadane we Wniosku Spółki pytanie nr 1 i 2, a dotyczące tego, z jakich to elementów składająca się budowla – elektrownia wiatrowa podlegać będzie opodatkowaniu od 1 stycznia 2017 r. W odpowiedzi organ podatkowy zajął stanowisko, że **w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia do 31 grudnia 2017 r. przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości objęte były elektrownie wiatrowe, składające się wyłącznie z**

fundamentów, 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, 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. 578 i 2365 oraz z 2016 r. poz. 925.).

W ww. interpretacji organ nie rozważał jakie inne przedmioty opodatkowania będą – oprócz elektrowni wiatrowej – podlegały opodatkowaniu, bo jak to wskazał sam Wnioskodawca **osobną kwestią pozostaje, ewentualna kwalifikacja pozostałych elementów czy infrastruktury towarzyszącej jako odrębnych przedmiotów opodatkowania PoN (np. jako urządzenia budowlane). Jednakże zasady kwalifikacji tych obiektów dla potrzeb opodatkowania PoN nie stanowią przedmiotu zapytania Wnioskodawcy**”. Wnioskodawca sam zauważył, że „**Ponadto nie można wykluczyć, że opodatkowaniu jako odrębne budowle (ale nie jako elektrownie wiatrowe) podlegać będą inne obiekty farmy wiatrowej – niezależnie od sposobu ich kwalifikacji na gruncie ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Niniejszy wniosek nie dotyczy jednak tych przypadków**”.

W odpowiedzi na pytanie nr 3 organ – biorąc pod uwagę wskazania Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie zawarte w uzasadnieniu wyroku z dnia 26 lipca 2017 r., sygn. akt I SA/Sz 464/17, dotyczącym interpretacji organu podatkowego wydanej w sprawie niniejszego Wniosku - odnieść się winien do nakreślonego we wniosku stanu faktycznego (każdej infrastruktury z osobna). Aby móc odpowiedzieć na pytanie, jaka infrastruktura podlegać będzie opodatkowaniu, należy zwrócić uwagę na interpretację organu dotyczącą pytania nr 1 i 2 oraz brzmienie art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o POL, w myśl którego budowlą jest oprócz obiektu budowlanego również urządzenie budowlane, w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Takie rozumienie przytoczonego przepisu potwierdza również Naczelny Sąd Administracyjny w swoim wyroku z dnia 22 października 2018 r. sygn. akt II FSK 2983/17 wskazując, iż „*budowla to: 1) obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego (niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury); 2) urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów Prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem*”.

Zgodnie z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego (dalej: „TK”) z dnia 13 września 2011 r. sygn. P 33/09 „*za budowle w rozumieniu u.p.o.l. (ustawy o POL - dopisek tut. Organu) można uznać:*

- 1) jedynie budowle wymienione expressis verbis w art. 3 pkt 3 u.p.b. (Prawa budowlanego - dopisek tut. Organu), w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej, będące wraz z instalacjami i urządzeniami obiektem budowlanym (...),*
- 2) jedynie urządzenia techniczne scharakteryzowane w art. 3 pkt 9 u.p.b. lub w innych przepisach tej ustawy albo w załączniku do niej, co - jeżeli omawiane urządzenia nie zostały wskazane expressis verbis - wymaga wykazania, że zapewniają one możliwość użytkowania obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem (....)*

Biorąc pod uwagę ww. okoliczności i opis stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę organ podatkowy stoi na stanowisku, iż od 1 stycznia 2017 r., podstawą opodatkowania podatkiem od nieruchomości dla elektrowni wiatrowych jest wartość, o której w art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o POL, tj. wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień pierwszego stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne wraz z innymi elementami i infrastrukturą towarzyszącą. Na wartość tę składają się wartości: wieży, fundamentu, wirnika z zespołem łopat, zespołu przeniesienia napędu, generatora prądotwórczego, układów sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu, a także - jako urządzeń budowlanych - **urządzeń i oprogramowania**, które monitoruje działanie oraz pozwala kontrolować pracę urządzenia wiatrowego, **oświetlenia ostrzegawczego, zabezpieczenia odgromowego, chłodnic i wentylatorów, wiatrowskazu, anemometr i wyłączników awaryjnych**, o ile urządzenia te

nie stanowią części składowych elementów technicznych elektrowni wiatrowej, o których mowa w art. 2 pkt 2 ustawy o elektrowniach wiatrowych.

POUCZENIE

Wnioskodawcy przysługuje prawo do wniesienia skargi w terminie 30 dni od jej doręczenia. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie za pośrednictwem Burmistrza Karlina.

Skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, 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.