

Fn.310.3.2017

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Burmistrz Nidzicy działając na podstawie art. 14j § 1 i § 3 w zw. z art. 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (Dz. U. 2017 r., poz. 201 z późn. zm.) zwanej dalej „o.p.”, w związku z wnioskiem z dnia 27.01.2017 r. (data wpływu 02.02.2017 r.) o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie podatku od nieruchomości stwierdza, że:

1. Stanowisko przedstawione we wniosku w zakresie pytania nr 1 dotyczącego powstania z dniem 1 stycznia 2017 roku obowiązku podatkowego 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 – **jest prawidłowe.**
2. Stanowisko przedstawione we wniosku w zakresie pytania nr 2 dotyczącego określenia począwszy od 1 stycznia 2017 roku podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości należących do Wnioskodawcy budowli w postaci elektrowni wiatrowych jako ich wartości rynkowej określonej przez Spółkę na dzień 1 stycznia 2017 roku – **jest nieprawidłowe.**

UZASADNIENIE

Wnioskiem z dnia 27.01.2017 r. (data wpływu 02.02.2017 r.) zwróciła się 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, art. 4 ust. 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 716 z późn. zm.).

W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny:

Wnioskodawca, będący osobą prawną mającą siedzibę w Polsce, jest właścicielem farmy wiatrowej zlokalizowanej na terenie Gminy Nidzica. W skład przedmiotowej farmy wchodzi m.in. elektrownie wiatrowe. Spółka do końca 2016 roku 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 (dalej „ustawa 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 (zwane 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. 2016 r., poz. 961; zwana dalej „ustawą o inwestycjach”), 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 łopatek, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

W przypadku należących do Spółki środków trwałych obejmujących swym zakresem fundament i wieżę, jak i urządzenia wiatrowe w ich wartości początkowej ustalonej dla potrzeb amortyzacji podatkowej zostały skapitalizowane nie tylko wydatki na wirnik z zespołem łopatek, 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, tj. przykładowo na:

- 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 kierunku wiatru.

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.

W związku ze zmianami, jakie wprowadziła wspomniana ustawa o inwestycjach, Wnioskodawca od 1 stycznia 2017 roku opodatkowuje podatkiem od nieruchomości elektrownie wiatrowe rozumiane jako budowle składające się z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, tj. wirnika z zespołem łopatek, zespołu przeniesienia napędu, generatora prądotwórczego, układu sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Wnioskodawca zamierza przyjmować za podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych ich wartość rynkową określoną przez Spółkę na dzień 1 stycznia 2017 roku.

W związku z tak przedstawionym stanem faktycznym Wnioskodawca zadał następujące pytania:

1. Czy z dniem 1 stycznia 2017 roku powstanie obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości od budowli jaką jest elektrownia wiatrowa składająca się z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych - tj. wirnika z zespołem łopatek, zespołu przeniesienia napędu, generatora prądotwórczego, układu sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu?
2. Czy począwszy od 1 stycznia 2017 roku 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 roku?

Stanowisko Wnioskodawcy w odniesieniu do przedstawionego stanu faktycznego:

1. Zdaniem Wnioskodawcy, z dniem 1 stycznia 2017 roku powstanie obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości od budowli jaką jest elektrownia wiatrowa składająca się z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych — tj. wirnika z zespołem łopatek, zespołu

przeniesienia napędu, generatora prądotwórczego, układu sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

2. Zdaniem Wnioskodawcy, od 1 stycznia 2017 roku 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 roku.

Wnioskodawca w następujący sposób uzasadnił swoje stanowisko dla pytania nr 1:

Zgodnie z zasadą ogólną wyrażoną w art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. W myśl zaś art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., pod pojęciem budowli należy rozumieć 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 podatkach i opłatach lokalnych przy definiowaniu pojęcia budowli odsyła do przepisów z zakresu prawa budowlanego, a w szczególności do ustawy z dnia 7 lipca 1994 roku Prawo budowlane .

Zgodnie z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, w brzmieniu obowiązującym do dnia 15 lipca 2016 roku, pod pojęciem budowli należało rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, 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, naziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Od dnia 16 lipca 2016 roku obowiązuje ustawa o elektrowniach wiatrowych, która zawiera definicję elektrowni wiatrowej. Zgodnie z art. 2 pkt 1 tej ustawy elektrownia wiatrowa oznacza 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 roku o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. poz. 478 i 2365 oraz z 2016 r., poz. 925). Z kolei art. 2 pkt 2 ww. ustawy doprecyzowuje definicję elektrowni wiatrowej poprzez wskazanie, że przywołane wyżej elementy techniczne oznaczają wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Należy podkreślić, że wskazana powyżej ustawa o inwestycjach znowelizowała z dniem 16 lipca 2016 r. także ustawę Prawo budowlane. Z art. 3 pkt 3 p.b. zawierającego katalog obiektów — urządzeń technicznych, w przypadku których tylko ich części budowlane stanowią budowle, zostały wykreślone elektrownie wiatrowe. Zgodnie z aktualnym brzmieniem tego artykułu pod pojęciem budowli należy rozumieć „każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: lotniska, mosty (...) 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”.

Nowelizacja dokonana przez ustawę o inwestycjach objęła także załącznik do Prawa budowlanego, który określa rodzaje obiektów budowlanych, poprzez dodanie do kategorii XXIX elektrowni wiatrowych.

Z kolei przepisy przejściowe do ustawy o elektrowniach wiatrowych wskazują od kiedy wprowadzenie nowego rodzaju budowli — jaką jest elektrownia wiatrowa — będzie wywierać wpływ na ich opodatkowanie podatkiem od nieruchomości. Art. 17 ww. ustawy stanowi bowiem, że „od dnia wejścia w życie ustawy (tj. od dnia 16 lipca 2016 roku — dopisek Spółki) do dnia 31 grudnia 2016 r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowych ustala się i pobiera zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie ustawy”.

Mają na uwadze powyższe, Wnioskodawca uważa, że do końca 2016 roku w odniesieniu do elektrowni wiatrowych opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają wyłącznie ich elementy/części budowlane (tj. fundamenty oraz wieża). Przed dniem wejścia w życie ustawy o elektrowniach wiatrowych przepisy z zakresu prawa budowlanego nie wskazywały elektrowni wiatrowych jako budowli, zaliczając do nich tylko części budowlane elektrowni wiatrowych.

Jednocześnie, w ocenie Wnioskodawcy, z dniem 1 stycznia 2017 roku powstanie nowy przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości jakim będzie elektrownia wiatrowa. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie będą już podlegać wyłącznie elementy budowlane elektrowni wiatrowych (tj. fundament i wieża). Wnioskodawca uważa, że od tej daty elektrownie wiatrowe powinny być kwalifikowane jako obiekty budowlane stanowiące budowle opodatkowane podatkiem od nieruchomości z uwagi na okoliczność, iż ustawa o inwestycjach przy definiowaniu elektrowni wiatrowej wprost wskazuje, że stanowią one budowle w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, a także iż zostały one wprost wymienione w załączniku do Prawa budowlanego.

Należy podkreślić, że ustawa o elektrowniach wiatrowych, wprowadzając na gruncie przepisów prawa budowlanego nowy rodzaj budowli, jakim jest elektrownia wiatrowa, dookreśliła, iż składa się ona 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. Według Wnioskodawcy oznacza to, że począwszy od 1 stycznia 2017 r. przedmiotem opodatkowania będzie zatem elektrownia wiatrowa składająca się ze wszystkich wspomnianych powyżej elementów.

Z uwagi na okoliczność, że przez wprowadzenie definicji elektrowni wiatrowej przez ustawę o inwestycjach powstał nowy przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości (i tym samym dla podatników będących, jak Wnioskodawca, ich właścicielami z dniem 1 stycznia 2017 roku powstanie w stosunku do nich obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości) definicja ta powinna być interpretowana w ścisłej zgodności z jej literalnym brzmieniem. Według Spółki, prawidłowość tej konstatacji potwierdzają wynikające z zapisów Konstytucji RP (zwłaszcza art. 84 i 217) zasady określoności i dostatecznej precyzji przepisów prawa podatkowego, które odnoszą się także do przepisów, do których odwołują się ustawy podatkowe (w analizowanym przypadku u.p.o.l.).

Prezentowane powyżej stanowisko Wnioskodawcy znajduje potwierdzenie we wnioskach płynących z wyroku Trybunału Konstytucyjnego (dalej: „TK”) z dnia 13 września 2011 roku, sygn. akt P 33/09. TK wskazał w nim jak, na podstawie przepisów u.p.o.l. i przepisów z zakresu prawa budowlanego, należy rozumieć pojęcie budowli podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Zgodnie z ww. wyrokiem „za budowle w rozumieniu u.p.o.l. można uznać jedynie (...) budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 u.p.b. (Prawo budowlane — dopisek Spółki), w innych przepisach tej ustawy lub załączniku do niej”. W tym kontekście, posłużenie się

przez ustawę o inwestycjach sformułowaniem „co najmniej” przy definiowaniu elektrowni wiatrowej również nie może dawać podstaw do zaliczenia w skład przedmiotu opodatkowania jakim jest elektrownia wiatrowa innych elementów niż te wprost wymienione w definicji elektrowni wiatrowej.

TK w swoim wyroku wypowiedział się także o roli innych niż Prawo budowlane ustaw dotyczących zakresu prawa budowlane i ich następczym wpływie na uznanie danego obiektu za budowlę podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. TK podkreślił, iż: „nie jest wykluczone, że o statusie poszczególnych obiektów i urzędzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane.” (...) „Podkreślić trzeba, że jeżeli o uznaniu określonego rodzaju obiektów (urzędzeń) za budowle (urządzenia budowlane) w rozumieniu prawa budowlanego współdecydują również inne regulacje niż u.p.b., to taka kwalifikacja, o ile nie jest wynikiem zastosowania analogii z ustawy czy tym bardziej reguł dopuszczających wykładnię rozszerzającą, będzie wiążąca także w kontekście u.p.o.l. Nie można bowiem wykluczyć sytuacji, w której przepisy odrębne w stosunku do u.p.b. precyzują bądź definiują wyrażenia występujące w prawie budowlanym albo nawet wprost stanowią, iż dany obiekt (urządzenie) jest albo nie jest budowlą (urządzeniem budowlanym) w ujęciu u.p.b.”.

Wnioskodawca uważa, że taką ustawą (przepisem) z zakresu prawa budowlanego jest właśnie obowiązująca od dnia 16 lipca 2016 roku ustawa o elektrowniach wiatrowych, która zawiera definicję elektrowni wiatrowej oraz jej elementów technicznych. Reguluje ona bowiem kwestie związane ze wznoszeniem budowli jakimi są elektrownie wiatrowe i tym samym wpisuje się ona w zbiór regulacji z zakresu szeroko rozumianego prawa budowlanego.

TK w przedmiotowym wyroku podkreślił także, na co Wnioskodawca zwrócił powyżej uwagę, że wszelkie definicje z zakresu prawa budowlanego (nie tylko samej ustawy Prawo budowlane, ale też innych ustaw precyzujących bądź definiujących wyrażenia występujące w prawie budowlanym) dla potrzeb ustalania związanych z nimi konsekwencji na gruncie u.p.o.l. powinny być interpretowane w ścisłej zgodności z ich brzmieniem. Zdaniem TK, „(...) nie budzi w zasadzie zastrzeżeń sformułowanie przez ustawodawcę na potrzeby regulacji prawa budowlanego definicji „budowli” i „urządzenia budowlanego” jako definicji otwartych, których zastosowanie w praktyce wymaga nierzadko posłużenia się analogią z ustawy, to nie sposób nie zauważyć, że te same definicje w odniesieniu do u.p.o.l. nie mogą funkcjonować w identyczny sposób. Jak już bowiem stwierdzono, w wypadku prawa daninowego gwarancje dostatecznej określoności regulacji prawnych wynikające z zasady poprawnej legislacji ulegają istotnemu wzmocnieniu ze względu na treść art. 84 i art. 217 Konstytucji”.

Konkludując, od dnia 1 stycznia 2017 r. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają już, jak w stanie prawnym obowiązującym do końca 2016 r., wyłącznie elementy budowlane elektrowni wiatrowych (tj. fundament oraz wieża).

Jednocześnie z dnia 1 stycznia 2017 r. powstanie obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości od budowli jaką będzie 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.

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.

Stanowisko organu podatkowego w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego w odniesieniu do pytania nr 1:

Burmistrz Nidzicy uznaje za prawidłowe stanowisko wnioskodawcy, że z dniem 1 stycznia 2017 roku powstanie 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.

Mając powyższe na względzie, stosownie do treści art. 14 c § 1 Ordynacji podatkowej odstąpiono od uzasadnienia prawnego dokonanej oceny stanowiska Wnioskodawcy.

Celem uzasadnienia zaprezentowanego stanowiska w zakresie pytania ad 2 Wnioskodawca podał:

Zgodnie z art. 4 ust. 5 u.p.o.l., jeżeli od budowli lub ich części, o których mowa w ust. 1 pkt 3, nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych — podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa, określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego.

Jak zostało wskazane przez Wnioskodawcę w uzasadnieniu jego stanowiska dla pytania nr 1, 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 roku będzie stanowić przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

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 za podstawę ich opodatkowania podatkiem od nieruchomości powinna stanowić ich wartość rynkowa ustalona przez Spółkę na dzień powstania obowiązku podatkowego, tj. na dzień 1 stycznia 2017 roku.

Powyższy pogląd Wnioskodawcy znajduje odzwierciedlenie w stanowisku Ministra Finansów wyrażonym w piśmie Dyrektora Departamentu Podatków Lokalnych i Katastru z dnia 15 maja 2003 roku w sprawie zakresu przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości (budowle), znak LK-727/MM/03. Z przedmiotowego pisma wynika ogólna reguła interpretacyjna, zgodnie z którą w sytuacjach kiedy budowla stanowiąca przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie stanowi jednocześnie skonkretyzowanego i zindywidualizowanego środka trwałego w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych 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 w szczególności odpowiadających urządzeniom wiatrowym oprócz wydatków na elementy techniczne elektrowni wiatrowej, o których mowa w ustawie o elektrowniach wiatrowych ujęto także wydatki na inne elementy i infrastrukturę towarzyszącą, które nie mieszczą się w zakresie definicji elektrowni wiatrowej (przykładowo wspomniane już specjalistyczne oprogramowanie, oświetlenie, 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 roku.

Zdaniem Spółki właśnie w takich sytuacjach jak opisana we wniosku znajduje zastosowanie dyspozycja art. 4 ust. 5 u.p.o.l., który wskazuje na konieczność odwołania się do wartości rynkowej przedmiotów opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Zgodnie z art. 4 ust. 5 u.p.o.l., określenie wartości rynkowej budowli powinno być dokonane na moment powstania w stosunku do niej obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości. 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 powstanie obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości od zupełnie nowej kategorii budowli jaką będą 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 podatek od nieruchomości. Wartość rynkowa bowiem w najbardziej obiektywny sposób oddaje wartość budowli na moment powstania obowiązku podatkowego.

Wnioskodawca przywołał wydane interpretacje indywidualne Wójta Gminy Boleszkowice i Wójta Gminy Zagrodno w tożsamych sprawach, stwierdzające ustalenie podstawy opodatkowania elektrowni wiatrowych wartości rynkowej na dzień 1 stycznia 2017 roku.

W związku z powyższym w opinii Wnioskodawcy, od 1 stycznia 2017 roku podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości należących do niego budowli w postaci elektrowni wiatrowych będzie stanowić ich wartość rynkowa określona przez Spółkę na dzień 1 stycznia 2017 roku.

Stanowisko organu podatkowego w sprawie przedstawionego stanu faktycznego w odniesieniu do pytania nr 2:

Po analizie stanowiska Wnioskodawcy, w świetle obowiązującego stanu prawnego, Burmistrz Nidzicy uznaje stanowisko zaprezentowane we wniosku z dnia 27 stycznia 2017 roku za nieprawidłowe w odniesieniu do pytania nr 2.

Konsekwencją zmiany polegającej na uznaniu z dniem 1 stycznia 2017 r. całej elektrowni wiatrowej za budowlę dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości jest konieczność ustalenia wartości stanowiącej podstawę opodatkowania tym podatkiem. Wynika to z faktu, iż na elektrownię wiatrową w rozumieniu, jakie należy przyjąć na potrzeby opodatkowania od 1 stycznia 2017 r. składają się również, jej części niebudowlane.

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

Jeżeli więc podatnik dokonuje od elementów składających się na elektrownię wiatrową (części budowli) odpisów amortyzacyjnych, podstawą opodatkowania będzie wartość takiej elektrowni, na którą składają się fundament i wieża oraz elementy techniczne takie jak: wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądowórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Będzie to więc wartość, która wynika z prowadzonej przez podatnika ewidencji środków trwałych.

Należy podkreślić, iż wskazana wyżej zasada określenia podstawy opodatkowania nie ulega zmianie przez fakt, iż elektrownia wiatrowa nie stanowi jednego środka trwałego w prowadzonej przez podatnika ewidencji, lecz ujęto w niej poszczególne elementy tej elektrowni. Podatek od nieruchomości nie jest uiszczany od środków trwałych, lecz od budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., a art. 4 ust. 1 pkt 3 tej ustawy nie wymaga, aby budowla stanowiła odrębny środek trwały, od którego dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. Dlatego tak, jak dopuszczalne jest opodatkowanie jedynie części budowli składających się na jeden środek trwały¹, tak też należy przyjąć, iż możliwie 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 wiatrowych jest wartość budowli, czyli wszystkich elementów obiektu budowlanego oraz części budowlanych urządzeń technicznych elektrowni wiatrowych, urządzeń budowlanych oraz fundamentów pod urządzeniami, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Nie są natomiast nimi opodatkowane w świetle przepisów art. 1a ust 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 3 i pkt 9 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 elementy niebudowlane. Jeżeli zatem w skład tak rozumianej budowli wchodzi części, od których dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, podstawą opodatkowania będzie suma wartości tych elementów, określona zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Nie sposób jest zaakceptować stanowisko, wedle którego w rozumieniu wskazanego przepisu podatnik nie dokonuje od budowli odpisów amortyzacyjnych, gdy nie stanowi ona odrębnego środka trwałego, a zatem podstawą opodatkowania powinna być jej wartość rynkowa (wyrok NSA z dnia 12 stycznia 2016 r., II FSK 2244/15).

Mając na uwadze powyższe Burmistrz Nidzicy stoi na stanowisku, że od dnia 1 stycznia 2017 r. podstawą opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli w postaci elektrowni wiatrowej, w rozumieniu wyżej wskazanym, jest jej wartość stanowiąca podstawę dokonywania odpisów amortyzacyjnych, ustalona zgodnie z przepisami o podatkach dochodowych (art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.). Wartość, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. jest właściwa dla opodatkowania również wtedy, gdy elektrownia wiatrowa nie stanowi

¹ Por. wyrok NSA z dnia 12 stycznia 2016 r. (II FSK 2243/15), w którym stwierdza się, że: „*Sposób identyfikowania, ewidencjonowania i dokonywania odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych dla celów podatków dochodowych jest obojętny z punktu widzenia podatku od nieruchomości. Ponadto należy mieć na uwadze, że odpisów amortyzacyjnych dokonuje się nie od środków trwałych jako takich, ale od wartości początkowej tych środków. Jeżeli wartość budowli została zagregowana (ujęta) w wartości początkowej budynku, to nie może budzić wątpliwości, że podatnik dokonywał odpisów amortyzacyjnych także od wartości początkowej spornej budowli.*”

odrębnego środka trwałego, od którego dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, lecz są nimi jej poszczególne elementy. Suma wartości tych części budowli, ustalona zgodnie z powołanym przepisem, będzie stanowiła podstawę opodatkowania na potrzeby podatku od nieruchomości.

W tym stanie rzeczy orzec należało jak wyżej.

Pouczenie:

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie, ul. Emilii Plater 1, 10-562 Olsztyn, 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 2016 r., poz. 718 z późn. zm.). Skargę do WSA wnosi się w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu 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 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.

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy), na adres : Burmistrz Nidzicy, Plac Wolności 1, 13-100 Nidzica.

Otrzymują:

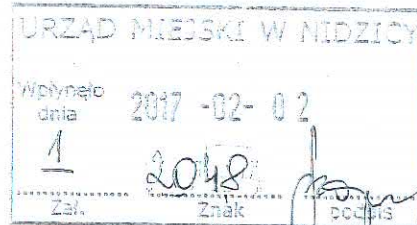
1. Adresat;
2. aa.

BURMISTRZ NIDZICY

Jacek Kosmala

3.4.14
Warszawa, 27 stycznia 2017 r.

Wnioskodawca:



rodzaj wnioskodawcy:

osoba prawna

status wnioskodawcy:

podatnik

organ, do którego

skierowany jest wniosek:

Burmistrz Nidzicy

ul. Plac Wolności 1

13-100 Nidzica

WNIOSEK O WYDANIE INTERPRETACJI INDYWIDUALNEJ

Na podstawie art. 14b § 1 w związku z art. 14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa¹, działając w imieniu (dalej jako: „Spółka”, „Wnioskodawca”), wnoszę o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie podatku od nieruchomości (dalej: „PoN”).

I. Podstawowe dane dotyczące wniosku

Przedmiot wniosku:

stan faktyczny

Liczba stanów faktycznych:

1

Liczba pytań do stanu faktycznego:

2

Wysokość opłaty:

80 zł

Rodzaj sprawy:

podatek od nieruchomości

Cel złożenia wniosku:

złożenie wniosku

¹ t.j. Dz.U. z 2015 r., poz. 613 ze zm.

Przepisy prawa podatkowego
będące przedmiotem
interpretacji indywidualnej:

art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2,
art. 4 ust. 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r.
o podatkach i opłatach lokalnych² (dalej:
„ustawa o POL”)

Organ podatkowy właściwy dla Wnioskodawcy
ze względu na sprawę będącą przedmiotem
interpretacji indywidualnej

Burmistrz Nidzicy

Sposób uiszczenia opłaty:

na rachunek – potwierdzenie dowodu
uiszczenia opłaty dołączone do wniosku

Numer konta bankowego,
na który wnoszona jest opłata:

Urząd Miejski w Nidzicy, nr konta:
35 1020 3613 0000 6502 0004 7993

Sposób zwrotu nienależnej opłaty:

Zwrot na rachunek bieżący nr konta:

II. Opis stanu faktycznego

Wnioskodawca, będący osobą prawną mającą siedzibę w Polsce, jest właścicielem farmy wiatrowej zlokalizowanej na terenie Gminy Nidzica. W skład przedmiotowej farmy wchodzi m.in. elektrownie wiatrowe. Spółka do końca 2016 r. nie traktowała jako przedmiotów opodatkowania PoN 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 prawnych³ (dalej: „ustawa 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 wiatrowych⁴ (dalej: „ustawa o elektrowniach wiatrowych”), która wprowadziła definicję elektrowni wiatrowej, wskazując w art. 2, że jest to budowla, na którą składa się fundament, wieża

² t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 716.

³ t.j. Dz.U. z 2014 r., poz. 851 ze zm.

⁴ Dz.U. z 2016 r., poz. 961.

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 środków trwałych obejmujących swym zakresem fundament i wieżę, jak i urządzenia wiatrowe w ich wartości początkowej ustalonej dla potrzeb amortyzacji podatkowej zostały skapitalizowane nie tylko wydatki na fundament, wieżę oraz wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. W szczególności 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:

- 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 kierunku wiatru.

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.

W związku ze zmianami, jakie wprowadziła wspomniana ustawa o elektrowniach wiatrowych, Wnioskodawca od 1 stycznia 2017 r. opodatkowuje PoN elektrownie wiatrowe rozumiane jako budowle składające 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. Wnioskodawca przyjmuje za podstawę opodatkowania PoN elektrowni wiatrowych ich wartość rynkową określoną przez Spółkę na dzień 1 stycznia 2017 r.

III. Pytania do przedstawionego stanu faktycznego

1. Czy z dniem 1 stycznia 2017 r. powstał obowiązek podatkowy w PoN 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?

2. 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.?

IV. Stanowisko Wnioskodawcy w odniesieniu do przedstawionego stanu faktycznego

Ad 1) Zdaniem Wnioskodawcy, z dniem 1 stycznia 2017 r. powstał obowiązek podatkowy w PoN 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.

Ad 2) Zdaniem Wnioskodawcy, 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.

V. Uzasadnienie stanowiska Wnioskodawcy dla pytania nr 1

Zgodnie z zasadą ogólną wyrażoną w art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o POL, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

W myśl zaś art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o POL, pod pojęciem budowli należy rozumieć 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 przy definiowaniu pojęcia budowli odsyła przy tym do przepisów z zakresu prawa budowlanego, a w szczególności do ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane⁵ (dalej: „Prawo budowlane”).

Zgodnie z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, w brzmieniu obowiązującym do dnia 15 lipca 2016 r., pod pojęciem budowli należało przez to rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, 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 wiatrowych** [wyłuszczenie Spółki], elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Od dnia 16 lipca 2016 r. obowiązuje ustawa o elektrowniach wiatrowych, która zawiera definicję elektrowni wiatrowej. Zgodnie z art. 2 pkt 1 tej ustawy elektrownia wiatrowa oznacza budowlę w

⁵ t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 290 ze zm.

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). Z kolei, art. 2 pkt 2 ww. ustawy doprecyzowuje definicję elektrowni wiatrowej poprzez wskazanie, że przywołane wyżej elementy techniczne oznaczają wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądowórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Należy podkreślić, że wskazana powyżej ustawa o elektrowniach wiatrowych znowelizowała z dniem 16 lipca 2016 r. także Prawo budowlane. Z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego zawierającego katalog obiektów – urządzeń technicznych, w przypadku których tylko ich części budowlane stanowią budowlę, zostały wykreślone elektrownie wiatrowe. Zgodnie z aktualnym brzmieniem tego artykułu pod pojęciem budowli należy rozumieć *„każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: lotniska, mosty (...) 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.”*

Nowelizacja dokonana przez ustawę o elektrowniach wiatrowych objęła także załącznik do Prawa budowlanego, który określa rodzaje obiektów budowlanych, poprzez dodanie do kategorii XXIX elektrowni wiatrowych.

Z kolei przepisy przejściowe do ustawy o elektrowniach wiatrowych wskazują od kiedy wprowadzenie nowego rodzaju budowli - jaką jest elektrownia wiatrowa - będzie wywierać wpływ na ich opodatkowanie PoN. Art. 17 ww. ustawy stanowi bowiem, że: *„od dnia wejścia w życie ustawy [tj. od 16 lipca 2016 r. – dopisek Spółki] do dnia 31 grudnia 2016 r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowej ustala się i pobiera zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie ustawy”*.

Mając na uwadze powyższe, Wnioskodawca uważa, że do końca 2016 r. w odniesieniu do elektrowni wiatrowych opodatkowaniu PoN podlegają wyłącznie ich elementy/części budowlane (tj. fundamenty oraz wieża). Przed dniem wejścia w życie ustawy o elektrowniach wiatrowych przepisy z zakresu prawa budowlanego nie wskazywały elektrowni wiatrowych jako budowli, zaliczając do nich tylko części budowlane elektrowni wiatrowych.

Jednocześnie, w ocenie Wnioskodawcy z dniem 1 stycznia 2017 r. powstanie nowy przedmiot opodatkowania PoN jakim będzie elektrownia wiatrowa. Opodatkowaniu PoN nie będą już podlegać wyłącznie elementy budowlane elektrowni wiatrowych (tj. fundament oraz wieża). Wnioskodawca uważa, że od tej daty elektrownie wiatrowe powinny być kwalifikowane jako obiekty budowlane stanowiące budowle opodatkowane PoN z uwagi na okoliczność, iż ustawa o elektrowniach wiatrowych przy definiowaniu elektrowni wiatrowej wprost wskazuje, że stanowią one budowle w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, a także iż zostały one wprost wymienione w załączniku do Prawa budowlanego.

Należy podkreślić, że ustawa o elektrowniach wiatrowych, wprowadzając na gruncie przepisów prawa budowlanego nowy rodzaj budowli, jakim jest elektrownia wiatrowa, dookreśliła, iż składa się ona 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. Według Wnioskodawcy oznacza to, że począwszy od 1 stycznia 2017 r. przedmiotem opodatkowania będzie zatem 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.

Z uwagi na okoliczność, że przez wprowadzenie definicji elektrowni wiatrowej przez ustawę o elektrowniach wiatrowych powstał nowy przedmiot opodatkowania PoN (i tym samym dla podatników będących, jak Wnioskodawca, ich właścicielami z dniem 1 stycznia 2017 r. powstanie w stosunku do nich obowiązek podatkowy w PoN) definicja ta powinna być interpretowana w ścisłej zgodności z jej literalnym brzmieniem. Według Spółki, prawidłowość tej konstatacji potwierdzają wynikające z zapisów Konstytucji RP (zwłaszcza art. 84 i art. 217) zasady określoności i dostatecznej precyzji przepisów prawa podatkowego, które odnoszą się także do przepisów, do których odwołują się ustawy podatkowe (w analizowanym przypadku ustawa o POL).

Tym samym od 1 stycznia 2017 r. opodatkowaniu PoN będzie podlegać budowla w postaci elektrowni wiatrowej, na którą składa się fundament, wieża oraz elementy techniczne – tj. wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układ sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Prezentowane powyżej stanowisko Wnioskodawcy znajduje potwierdzenie we wnioskach płynących z wyroku Trybunału Konstytucyjnego (dalej: „TK”) z dnia 13 września 2011 r.⁶. TK wskazał w nim jak, na podstawie przepisów ustawy o POL i przepisów z zakresu prawa budowlanego, należy rozumieć pojęcie budowli podlegających opodatkowaniu PoN. Zgodnie z ww. wyrokiem: „za budowle w rozumieniu u.p.o.l. [ustawa o POL – dopisek Spółki] można uznać jedynie (...) budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 u.p.b. [Prawo budowlane – dopisek Spółki], w innych przepisach tej ustawy lub załączniku do niej”. W tym kontekście, posłużenie się przez ustawę o elektrowniach wiatrowych sformułowaniem „co najmniej” przy definiowaniu elektrowni wiatrowej również nie może dawać podstaw do zaliczenia w skład przedmiotu opodatkowania jakim jest elektrownia wiatrowa innych elementów niż te wprost wymienione w definicji elektrowni wiatrowej⁷.

TK w swoim wyroku wypowiedział się także o roli innych niż Prawo budowlane ustaw dotyczących zakresu prawa budowlanego i ich następczym wpływie na uznanie danego obiektu za budowlę podlegającą opodatkowaniu PoN. TK podkreślił, iż: „nie jest wykluczone, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń *współdecydować* będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane. ” (...) ”Podkreślić trzeba, że jeżeli o uznaniu

⁶ Sygn. P 33/09.

⁷ 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.

określonego rodzaju obiektów (urządzeń) za budowle (urządzenia budowlane) w rozumieniu prawa budowlanego współdecydują również inne regulacje niż u.p.b., to taka kwalifikacja, o ile nie jest wynikiem zastosowania analogii z ustawy czy tym bardziej reguł dopuszczających wykładnię rozszerzającą, będzie wiążąca także w kontekście u.p.o.l. Nie można bowiem wykluczyć sytuacji, w której przepisy odrębne w stosunku do u.p.b. precyzują bądź definiują wyrażenia występujące w prawie budowlanym albo nawet wprost stanowią, iż dany obiekt (urządzenie) jest albo nie jest budowlą (urządzeniem budowlanym) w ujęciu u.p.b.”.

Wnioskodawca uważa, że taką ustawą (przepisem) z zakresu prawa budowlanego jest właśnie obowiązująca od dnia 16 lipca 2016 r. ustawa o elektrowniach wiatrowych, która zawiera definicję elektrowni wiatrowej oraz jej elementów technicznych. Reguluje ona bowiem kwestie związane ze wznoszeniem budowli jakimi są elektrownie wiatrowe i tym samym wpisuje się ona w zbiór regulacji z zakresu szeroko rozumianego prawa budowlanego.

TK w przedmiotowym wyroku podkreślił także, na co Wnioskodawca zwrócił powyżej uwagę, że wszelkie definicje z zakresu prawa budowlanego (nie tylko samej ustawy Prawo budowlane, ale też innych ustaw precyzujących bądź definiujących wyrażenia występujące w prawie budowlanym) dla potrzeb ustalania związanych z nimi konsekwencji na gruncie ustawy o POL powinny być interpretowane w ścisłej zgodności z ich brzmieniem. Zdaniem TK, „(...) nie budzi w zasadzie zastrzeżeń sformułowanie przez ustawodawcę na potrzeby regulacji prawa budowlanego definicji „budowli” i „urządzenia budowlanego” jako definicji otwartych, których zastosowanie w praktyce wymaga nieradko posłużenia się analogią z ustawy, to nie sposób nie zauważyć, że te same definicje w odniesieniu do u.p.o.l. nie mogą funkcjonować w identyczny sposób. Jak już bowiem stwierdzono, w wypadku prawa daninowego gwarancje dostatecznej określoności regulacji prawnych wynikające z zasady poprawnej legislacji ulegają istotnemu wzmocnieniu ze względu treść art. 84 i art. 217 Konstytucji.”

Ponadto w analogicznym stanie faktycznym, Wójt Gminy Boleszkowice w interpretacji indywidualnej z dnia 17 listopada 2016 r.⁸ stwierdził, iż „Do końca 2016 r. opodatkowaniu w odniesieniu do elektrowni wiatrowych podlega wyłącznie ich część tj. fundamenty i wieża. Od 2017 r. elektrownie wiatrowe będą stanowiły budowle w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, jako elektrownie wiatrowe składające 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”. Również Burmistrz Miasta i Gminy Nekla, w interpretacji indywidualnej z dnia 27 grudnia 2016 r.⁹ odstępując od uzasadnienie prawnego uznał za prawidłowe podejście analogiczne do tego prezentowanego w niniejszej sprawie przez Spółkę.

Konkludując, od dnia 1 stycznia 2017 r. opodatkowaniu PoN nie podlegają już, jak w stanie prawnym obowiązującym do końca 2016 r., wyłącznie elementy budowlane elektrowni wiatrowych (tj. fundament oraz wieża).

⁸ sygn. Fn-310.1.2016.

⁹ sygn. FO.310.2.2016.

Jednocześnie z dniem 1 stycznia 2017 r. powstał obowiązek podatkowy w PoN 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.

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.

VI. Uzasadnienie stanowiska Wnioskodawcy dla pytania nr 2

Zgodnie z art. 4 ust. 5 ustawy 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 1, 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)¹⁰. 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 w szczególności odpowiadających urządzeniom wiatrowym oprócz wydatków na elementy techniczne elektrowni wiatrowej, o których mowa w ustawie o elektrowniach wiatrowych ujęto także wydatki na inne elementy i infrastrukturę towarzyszącą, które nie mieszczą się w zakresie definicji elektrowni wiatrowej (przykładowo

¹⁰ znak LK-727/MM/03.

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 powstanie obowiązek podatkowy w PoN od zupełnie nowej kategorii budowli jaką będą 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 tożsamym przedmiocie, Wójt Gminy Boleszkowice w interpretacji indywidualnej z dnia 17 listopada 2016 r.¹¹ stwierdził, iż: „(...) u Wnioskodawcy, który w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nie uwzględnia elektrowni wiatrowej jako samodzielnego środka trwałego, możliwe jest ustalenie jako podstawy opodatkowania wartości rynkowej tak rozumianej elektrowni wiatrowej na dzień 1 stycznia 2017 r.”.

Z kolei Wójt Gminy Zagrodno w interpretacjach z dnia 12 stycznia 2017 r.¹² wypowiadając się w zakresie stanu faktycznego, w którym elektrownie wiatrowe nie są wykazywane w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych jako samodzielne środki trwałe, od których są dokonywane odpisy amortyzacyjne – stwierdził, że: „W związku z tym, że spółka nie uwzględnia w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych elektrowni wiatrowych jako środka trwałego, konieczne jest ustalenie na dzień powstania obowiązku podatkowego, tj. na dzień 1 stycznia 2017 r. podstawy opodatkowania będącej wartością rynkową elektrowni wiatrowej.” Analogiczne wnioski płyną również z interpretacji indywidualnej z dnia 27 grudnia 2016 r.¹³ wydanej przez Burmistrza Miasta i Gminy Nekla.

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.

¹¹ sygn. Fn.310.1.2016.

¹² sygn. RF.310.3.2017 oraz RF.310.2.2017

¹³ sygn. FO.310.2.2016.

* * *

Ja, niżej podpisany(-na), pouczone(-na) o odpowiedzialności karnej z art. 233 § 1 w związku z § 6 Kodeksu karnego za składanie fałszywych oświadczeń składam, stosownie do art. 14b § 4 ustawy – Ordynacja podatkowa, oświadczenie następującej treści:

Oświadczam, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej.

* * *

Wnoszę o przesłanie na adres e-mail:

informacji o dacie wydania interpretacji oraz o zawartej w niej ocenie stanowiska Wnioskodawcy albo o innym sposobie rozstrzygnięcia sprawy. Inne informacje, w tym ułatwiające kontakt z Wnioskodawcą (nr telefonu):

Jednocześnie, w związku z faktem, że w celu prawidłowego ustalenia wartości rynkowej elektrowni wiatrowych Spółka rozważa zaangażowanie zewnętrznego podmiotu specjalizującego się w sporządzaniu wycen majątku trwałego, wnoszę o możliwie szybkie rozpoznanie niniejszego wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej.

W imieniu Wnioskodawcy,

Załączniki:

1. potwierdzenie uiszczenia opłaty za złożenie wniosku;
2. informacja odpowiadająca odpisowi aktualnemu z Rejestru Przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego.