

Stupsk, dnia 11 kwietnia 2018 roku

**KS.310.1.2018.MK(2)**

### **INDYWIDUALNA INTERPRETACJA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO**

Wójt Gminy Stupsk na podstawie art. 14j § 1 i 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r., poz. 201 z późn. zm.), w odpowiedzi na wniosek podatnika

reprezentowanego przez

z dnia 12 stycznia 2018 r. (data wpływu 16.01.2018 r.)

o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz art. 4 ust. 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1785 z późn. zm.) dalej: „upol” w związku z art. 2 pkt 1 i pkt 2 oraz art. 17 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 2016 r. poz. 961), dalej u.o.e.i.w.,

**postanawia:**

**uznać stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe.**

### **UZASADNIENIE**

W dniu 16 stycznia 2018 r. do tutejszego Urzędu wpłynął wniosek podatnika

reprezentowanego przez

o wydanie interpretacji indywidualnej, uzupełniony pismem z dnia 13 lutego 2018 r. w zakresie następującego pytania:

Czy Spółka mając na względzie brak możliwości zastosowania art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. ze względu na ujęcie części budowli elektrowni wiatrowej w ramach środków trwałych, których wartość początkowa odnosi się także do elementów nie stanowiących przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości powinna w celu określenia podstawy opodatkowania tych elektrowni określić podstawę opodatkowania na poziomie ich wartości rynkowej na dzień powstania obowiązku podatkowego, tj. na dzień 1 stycznia 2017, zgodnie z art. 4 ust. 5 u.p.o.l.?

**Wnioskodawca przedstawił następujący stan faktyczny:**

Podatnik

jest polskim rezydentem podatkowym w rozumieniu ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2017 r., poz. 2343 z późn. zm.) dalej: u.p.d.o.p. oraz właścicielem zlokalizowanych na terenie Gminy Stupsk (dalej: „Gmina”) elektrowni wiatrowych.

Do końca 2016 r. Wnioskodawczyni zgłaszała do opodatkowania podatkiem od nieruchomości jako budowle wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowej, tj. fundamenty i wieże. Od 1 stycznia 2017 r., Spółka jako przedmiot opodatkowania traktuje zarówno części budowlane elektrowni wiatrowej, jak i jej elementy techniczne.

Spółka w swojej ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych posiada pojedyncze środki trwałe, stanowiące części elektrowni wiatrowych w rozumieniu definicji budowli elektrowni wiatrowej zgodnie z art. 2 u.o.e.i.w., a także posiada środki trwałe, których wartość początkowa składa się w części z budowli elektrowni wiatrowych w rozumieniu art. 2 u.o.e.i.w. oraz w części z innych elementów niestanowiących części budowli.

Wnioskodawczyni określiła, iż w ramach wartości początkowych niektórych środków trwałych włączone zostały również elementy niepodlegające opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Wyżej wymienione środki trwałe stanowią nie tylko wymienione w art. 2 u.o.e.i.w. elementy elektrowni wiatrowych, ale również urządzenia pomocnicze oraz wartości niematerialne i prawne, którymi przykładowo są:

- oprogramowanie (np. System SCADA), które służy do nadzoru nad pracą urządzenia wiatrowego,
- wyciągarka łańcuchowa służąca do transportu sprzętu oraz materiałów z i do gondoli,
- oświetlanie ostrzegawcze,

- transformator zainstalowany w gondoli,
- instalacja odgromowa składająca się z szeregu kabli oraz czujników rozciągających się od łopat wirnika do punktu uziemienia,
- urządzenia meteorologiczne takie jak wiatrowskaz i anemometr.

Spółka wyjaśniła również, iż w/w urządzenia są łatwo wymienialne i z technicznego punktu widzenia nie muszą znajdować się w budowlu elektrowni wiatrowej. Elementy te służą zabezpieczeniu elektrowni wiatrowej przed zniszczeniem, służą do monitorowania jej działania lub spełniają inne pomocnicze zadania i co do zasady nie są niezbędne do wykonywania podstawowej funkcji elektrowni wiatrowych. Wnioskodawczyni podkreśliła również iż z przyjętej praktyki i metodologii rozliczania inwestycji przed wejściem w życie u.o.e.i.w., kontrakty związane z wykonaniem farmy wiatrowej były formułowane i rozliczane co do zasady na podstawie tzw. „kamieni milowych” tj. w kontrakcie, ani w kosztorysie, na fakturach czy innych dokumentach związanych z rozliczeniem kontraktu nie zostały wskazane wartości związane z elementami „budowlanymi” i pozostałymi. W związku z powyższym Spółka nie posiada danych pozwalających na określenie wartości, które można by przypisać do części budowlanej zespołu wiatrowo-elektrycznego.

Ponadto w uzupełnieniu do wniosku Spółka wskazała, iż posiada następujące środki trwałe obejmujące m. in. elementy budowlu elektrowni wiatrowej rozumianej według art. 2 u.o.e.i.w.:

- wieże elektrowni wiatrowych (nr ew. 2-201),
- wieże elektrowni wiatrowych (nr ew. 3-201),
- zespoły wiatrowo – elektryczne (nr ew. 2-346),
- zespoły wiatrowo – elektryczne (nr ew. 3-346).

Dodatkowo Spółka wyjaśniła, iż na wartość środków trwałych o nazwie „Wieże elektrowni wiatrowych” składają się wydatki na fundament oraz wieżę, natomiast na wartość środków trwałych o nazwie „Zespoły wiatrowo – elektryczne” składają się wydatki na elementy techniczne elektrowni wiatrowej w rozumieniu u.o.e.i.w. ale też inne urządzenia pomocnicze niestanowiące budowlu elektrowni wiatrowej w rozumieniu u.o.e.i.w. i niepodlegające opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

### **Pytanie**

Czy Spółka mając na względzie brak możliwości zastosowania art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. ze względu na ujęcie części budowli elektrowni wiatrowej w ramach środków trwałych, których wartość początkowa odnosi się także do elementów nie stanowiących przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości powinna w celu określenia podstawy opodatkowania tych elektrowni określić podstawę opodatkowania na poziomie ich wartości rynkowej na dzień powstania obowiązku podatkowego, tj. na dzień 1 stycznia 2017, zgodnie z art. 4 ust. 5 u.p.o.l.?

### **Stanowisko Wnioskodawczyni**

Zdaniem Wnioskodawczyni, mając na względzie brak możliwości zastosowania art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. ze względu na ujęcie części budowli elektrowni wiatrowej w ramach środków trwałych, których wartość początkowa odnosi się także do elementów nie stanowiących przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości powinna w celu określenia podstawy opodatkowania tych elektrowni określić podstawę opodatkowania na poziomie ich wartości rynkowej na dzień powstania obowiązku podatkowego, tj. na dzień 1 stycznia 2017, zgodnie z art. 4 ust. 5 u.p.o.l.

Stanowisko swoje Spółka uzasadnia tym, iż ujawnione w ewidencji środki trwałe przekraczają swoim zakresem budowlę elektrowni wiatrowej rozumianą na podstawie definicji określonej w art. 2 u.o.e.i.w. Stanowisko to Spółka powtórzyła w uzupełnieniu do wniosku z dnia 13 lutego 2018 r., stwierdzając, iż: „zdaniem spółki sformułowanie *„nie dokonuje odpisów amortyzacyjnych”* w art. 4 ust. 5 u.p.o.l. należy rozumieć w ten sposób, że w każdym przypadku, w którym środek trwały (lub środki trwałe) nie odpowiada w stosunku 1:1 budowli stanowiącej przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, od budowli dla celów podatkowych *„nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych”*.

### **Stanowisko Organu wraz z uzasadnieniem prawnym**

Organ podatkowy nie podziela stanowiska Wnioskodawczyni, że podstawę opodatkowania dla elektrowni wiatrowej Wnioskodawczyni powinna określić na poziomie jej wartości rynkowej, określonej, zgodnie z art. 4 ust. 5 w zw. z art. 6 ust. 1 u.p.o.l. na dzień postania obowiązku podatkowego, tj. na dzień 1 stycznia 2017 r.

Organ podatkowy nie podziela stanowiska Wnioskodawczyny, ponieważ zasada zawarta w art. 4 ust. 5 u.p.o.l. dotyczy budowli lub ich części, o których mowa w ust. 1 pkt 3, od których nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych - wówczas podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa, określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego. Stosownie do art. 4 ust. 5 u.p.o.l. podstawą opodatkowania budowli niepodlegającej amortyzacji jest ich wartość rynkowa określona przez podatnika. Od przedmiotowych budowli w postaci elektrowni wiatrowych Wnioskodawczyny dokonuje odpisów amortyzacyjnych.

Przy ustaleniu podstawy opodatkowania podatku od nieruchomości Wnioskodawczyny powinna zastosować się do art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Jak wynika z treści tego przepisu, podstawę opodatkowania stanowi wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych - ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. Z przepisu ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. wprost wynika, w jaki sposób ma być określona wartość budowli, które aktualnie podlegają amortyzacji oraz budowli, które zostały całkowicie zamortyzowane. W takim przypadku należy wartość tę ustalić zgodnie z przepisami o podatkach dochodowych.

Ustalona w ten sposób wartość dotyczy zarówno budowli podlegających amortyzacji, jak również budowli całkowicie zamortyzowanych. Różnica jest w dacie ustalania jej wartości. W przypadku budowli podlegających amortyzacji wartość ustalana jest na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczenia amortyzacji w tym roku, zaś w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych datą jest rok, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. Z literalnego zatem brzmienia przepisu art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. wynika w jaki sposób należy ustalać podstawę opodatkowania. Powyższe stanowisko znajduje potwierdzenie w wyroku NSA z dnia 12 czerwca 2007 r. (II FSK 775/06). Ponadto Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 1 września 2016 r. sygn. akt II FSK 2050/14, stwierdził, iż: „Użyte przez ustawodawcę sformułowanie „wartość ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego” wskazuje jednoznacznie, że chodzi tu o „wartość stanowiącą podstawę obliczania amortyzacji” na potrzeby podatkowe, którą określają przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. wskazując, że podstawę opodatkowania stanowi wartość, nie nakazuje ustalać podstawy opodatkowania, ale odwołuje się do określonego stanu faktycznego tj. wartości budowli od której należy obliczyć podatek stanowiący

wskazany w ustawie procent tej wartości. Przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie są przy tym środki trwałe, ale budowle lub ich części w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych odsyła zatem do przepisów o podatkach dochodowych dotyczących środków trwałych w zakresie ustalania wartości przyjętej do celów amortyzacji. Z treści przytoczonych przepisów należy nadto wyprowadzić wniosek, że ani podatnik, ani organy podatkowe nie mogą dowolnie – według swego uznania ustalać podstawy opodatkowania, przyjmując, wartość rynkową budowli. Ta wartość rynkowa określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego może stanowić podstawę opodatkowania, o ile od budowli lub ich części, o których mowa w art. 4 ust. 1 pkt 3, nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, co wynika wprost z ust. 5 tego przepisu.”

Organ podatkowy zwraca uwagę, iż powyższa teza była wielokrotnie podnoszona przez Naczelną Sąd Administracyjny, przykładowo: w wyroku z dnia 13 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 2027/09, w wyroku z dnia 25 listopada 2010 r., sygn. akt II FSK 1229/09.

Od 1 stycznia 2017 r. podatnicy podatku od nieruchomości należnego od elektrowni wiatrowych powinni zadeklarować do opodatkowania wartość wszystkich elementów elektrowni wiatrowych, zarówno od części budowlanych jak i elementów technicznych, jakie wymienia art. 2 pkt 1 i 2 u.o.e.i.w. stosując się do treści art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Wójt Gminy jako organ podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości nie jest kompetentny do interpretowania sposobu obliczania wartości środka trwałego (budowli), będącej podstawą dokonywania odpisów amortyzacyjnych. Wójt Gminy wydaje interpretację indywidualną w zakresie przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Wójt Gminy nie wydaje interpretacji w zakresie stanu faktycznego, w tym w odniesieniu do tego, jakie elementy elektrowni wiatrowej powinny być zaliczone do jej wartości początkowej, stanowiącej podstawę dokonywania odpisów amortyzacyjnych.

Należy jednak zauważyć, że zgodnie z art. 2 pkt 2 u.o.e.i.w. przez elementy techniczne, stanowiące części budowli jaką jest elektrownia wiatrowa rozumie się: wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Przepis nie różnicuje, czy na te elementy (ich wartość) składają się tylko przedmioty fizyczne, czy też wartości niematerialne i prawne. W szczególności układ sterowania to nie tylko elementy czysto techniczne, ale także określony system lub algorytm, który może mieć postać programu komputerowego.

Ponadto w art. 2 ust. 1 u.o.e.i.w. ustawodawca określił, że przez elektrownię wiatrową należy rozumieć „budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. poz. 478 i 2365 oraz z 2016 r. poz. 925);”, a więc określił jedynie minimalny zakres elementów składających się na budowlę – elektrownię wiatrową.

Wskazać należy, iż nie ulega wątpliwości, iż Wnioskodawczyni (na co sama wskazuje we wniosku o wydanie interpretacji) posiada w swojej ewidencji środki trwałe, których wartości początkowe obejmują swym zakresem m. in. części budowlane elektrowni wiatrowych (tj. fundament i wieżę), jak i urządzenia służące do wytwarzania energii elektrycznej – urządzenia wiatrowe. A więc zdaniem organu, Wnioskodawczyni dokonuje amortyzacji poszczególnych obiektów tworzących elektrownię wiatrową. „Jeżeli podatnik ujął w ewidencji środków trwałych wartości początkowe części budowlanych elektrowni wiatrowych oraz urządzenia wiatrowe służące do wytwarzania energii elektrycznej (zespół łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu), to nie ma przesłanek do zastosowania art. 4 ust. 5 u.p.o.l. i określenia podstawy opodatkowania według wartości rynkowej budowli” (wyrok WSA w Gdańsku z dnia 25 października 2017 r. I SA/Gd 1280/17).

„Sama w sobie okoliczność, że w ewidencji środków trwałych podatnika nie znajduje się zindywidualizowany, odrębny środek trwały w postaci elektrowni wiatrowej nie ma znaczenia dla określenia podstawy opodatkowania, istotny bowiem z punktu widzenia art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. jest fakt dokonywania odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych, które łącznie składają się na przedmiot opodatkowania. Przepis ten nie wymaga bowiem, aby budowla stanowiąca przedmiot opodatkowania, stanowiła zindywidualizowany, odrębny przedmiot opodatkowania.” (wyrok WSA w Szczecinie z dnia 18 października 2017 r. I SA/Sz. 688/17).

Zdaniem organu, zarówno stan faktyczny przedstawiony przez Wnioskodawczynię we wniosku o wydanie interpretacji, jak również przepisy ustawy u.p.d.o.p. dotyczące zasad amortyzacji środków trwałych umożliwiają ustalenie podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowej w oparciu o art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Jednocześnie nie ma żadnych podstaw do ustalania podstawy opodatkowania budowli (elektrowni wiatrowej) w oparciu o jej wartość rynkową, tj. art. 4 ust. 5 u.p.o.l.

W celu pełnego uzasadnienia stanowiska organu należy sięgnąć do przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych dotyczących zasad amortyzacji środków trwałych. Jest to bowiem niezbędne do odpowiedniego zastosowania przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Zgodnie z art. 16a ust. 1 u.p.d.o.p. amortyzacji podlegają, z zastrzeżeniem art. 16c, stanowiące własność lub współwłasność podatnika, nabyte lub wytworzone we własnym zakresie, kompletne i zdatne do użytku w dniu przyjęcia do używania:

- 1) budowle, budynki oraz lokale będące odrębną własnością,
- 2) maszyny, urządzenia i środki transportu,
- 3) 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, zwane środkami trwałymi.

A zatem to nie nazwa składnika majątku decyduje o możliwości uznania go za środek trwały, a jego cechy wskazane w powyższym przepisie.

Przepis art. 16g ust. 1 i następne u.p.d.o.p. wskazuje natomiast na sposób ustalenia wartości początkowej środków trwałych. I tak, za wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych uważa się przykładowo: w razie odpłatnego nabycia cenę ich nabycia; w razie częściowo odpłatnego nabycia, cenę ich nabycia powiększoną o wartość przychodu określonego w art. 12 ust. 5a; w razie wytworzenia we własnym zakresie koszt wytworzenia. Przepis wskazuje również na inne przypadki ustalenia wartości początkowej.

Mając na uwadze powyższe – zdaniem organu, bez znaczenia pozostaje fakt, iż w ewidencji Wnioskodawczynie elektrownia wiatrowa nie widnieje jako samodzielny (wyodrębniony) środek trwały.

Jest to składnik majątku, który z natury rzeczy składa się z różnych elementów. Znaczenie ma natomiast fakt, jak wskazuje sama Wnioskodawczyna, że na elektrownię wiatrową składają się poszczególne obiekty i to one znajdują się w jej ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych. A zatem – zdaniem organu, Wnioskodawczyna zna wartość początkową poszczególnych elementów składających się na elektrownię wiatrową. Widnieje ona bowiem w jej ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych. Zdaniem organu, nie ulega wątpliwości, iż dla potrzeb podatku od nieruchomości podstawę

opodatkowania budowli (elektrowni wiatrowej jako całości) stanowi w przedmiotowej sprawie 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.

Organ wskazuje również, że skoro za budowlę w rozumieniu przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w związku z art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane i art. 2 pkt 1 i pkt 2 u.o.e.i.w. uznaje się całą elektrownię wiatrową tj. składającą się **co najmniej** z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych takich jak wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu, a Wnioskodawca posiada w ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych elementy składające się na elektrownię wiatrową oraz dokonuje odpisów amortyzacyjnych od budowli rozumianej w sposób wskazany powyżej, to podstawę opodatkowania budowli należy ustalić w oparciu o art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., tj. w oparciu o wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustaloną na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiącą podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszoną o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych - ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.

Tym samym stanowisko Wnioskodawcy należy uznać za **nieprawidłowe**.

## POUCZENIE

1. Na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego Wnioskodawcy przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, w terminie 30 dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie, albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2017 r., poz. 1369 z późn. zm.)) – dalej ustawa p.p.s.a.
2. Skargę do sądu administracyjnego wnosi się za pośrednictwem organu (to jest Wójta Gminy Stupsk), którego działanie jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ustawy p.p.s.a.).

3. Skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydana w indywidualnej sprawie, może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczenia się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego (art. 57a ustawy p.p.s.a.).

  
mgr Jacek Świdorski