

Sławno, dnia 27 października 2017 r.

Wójt Gminy Sławno  
ul. M. C. Skłodowskiej 9  
70-100 Sławno

RBF.310.1.2017

Reprezentowana przez:  
Doradcę podatkowego  
Doradcę podatkowego  
Adres elektroniczny ePUAP:  
/ /

## INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Wójt Gminy Sławno (dalej: Organ) działając na podstawie art. 14j §1 i §3, w związku z art. 14c, ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201 z późn. zm.) w związku ze złożonym w dniu 31 lipca 2017 r. wnioskiem z siedzibą w przy (dalej: Wnioskodawca lub Spółka) - o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości,

### **uznaje stanowisko Wnioskodawcy za nieprawidłowe**

## UZASADNIENIE

Wnioskiem z dnia 31 lipca 2017 r. z siedzibą w przy, reprezentowana przez doradcę podatkowego i doradcę podatkowego wniosła o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie podatku od nieruchomości (dalej: PoN) tj.: art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 i art. 4 ust. 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1785. Dalej: ustawa o POL lub u.p.o.l.).

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

## **I. Stan faktyczny przedstawiony we wniosku:**

Wnioskodawca wskazał, iż jest spółką kapitałową z siedzibą w Polsce, prowadzącą działalność gospodarczą w sektorze energii odnawialnej, polegającą na realizacji projektu farmy wiatrowej , poczynając od fazy deweloperskiej poprzez jej budowę, uruchomienie i eksploatację.

Spółka jest właścicielem farmy wiatrowej, składającej się z 20 elektrowni wiatrowych oraz infrastruktury towarzyszącej. Farma wiatrowa położona jest w całości na terytorium gminy Sławno. Farma wiatrowa posadowiona jest zarówno na gruncie własnym Spółki jak i na gruncie dzierżawionym. Każda z elektrowni składa się z żelbetowego fundamentu, wieży, zwanej również masztem oraz gondoli wraz z wirnikiem.

Do każdej gondoli z elektrowni wiatrowych przymocowany jest wirnik z łopatom (zwany rotorem) wraz z układem sterującym kątem natarcia łopat oraz urządzenia pomiarowe.

Gondola stanowi ruchomą część elektrowni wiatrowej, będącą miejscem, w którym znajdują się elementy techniczno-elektroniczne elektrowni wiatrowej. Znajdują się w niej elementy takie jak: łożysko wirnika, generator, hamulec wirnika, układ wentylatorów chłodzących generator i wnętrza gondoli, urządzenia sterownicze wraz z instalacją sterowniczą, instalacja monitorująca stan najważniejszych podzespołów zainstalowanych w gondoli, rozdzielnia elektryczna, zespół hydrauliczny służący do sterowania blokadą rotora, serwisowy wciągnik łańcuchowy. Gondola przymocowana jest do wieży na tzw. serwomechanizmie kierunkowania elektrowni (mechanizmie azymutu). Serwomechanizm kierunkowania elektrowni, za pomocą dużego, zębatego koła, zamontowanego na szczycie wieży oraz za pomocą zainstalowanego w gondoli zespołu napędowego, składającego się z silników (wraz z wewnętrznymi hamulcami) przekładni i wałów zakończonych mniejszymi kołami zębatymi, steruje ruchem obrotowym gondoli.

Gondola jest elementem (urządzeniem) wymiennalnym każdej z elektrowni wiatrowych, co oznacza, że w przypadku np. uszkodzenia jakiegokolwiek elementu techniczno-elektronicznego znajdującego się w gondoli, który uniemożliwia funkcjonowanie gondoli, może ona zostać wymieniona na inną, nie uszkadzając konstrukcyjnie pozostałej części elektrowni wiatrowej, tj. wieży i fundamentu, na którym wieża jest posadowiona. Wieża stanowi element konstrukcyjnie odrębny od gondoli. Gondolę bez uszczerbku dla elektrowni wiatrowej można wymienić na inną, a nawet wymontować i zastąpić innym urządzeniem prądotwórczym. Gondola stanowi, jako ruchomość odrębny przedmiot obrotu czy też zastawu.

Wieża jest żelbetowo-stalowym elementem konstrukcji elektrowni wiatrowej, którego zadaniem jest podtrzymywanie gondoli oraz układu wirnika na odpowiedniej wysokości nad poziomem gruntu, w celu lepszego wykorzystania wiatru, jest swojego rodzaju wysięgnikiem. Ponadto, w wieży znajduje się drabina i winda, która umożliwia dostęp do gondoli osobom obsługującym elektrownię wiatrową.

Z dniem 16 lipca 2016 r. weszła w życie ustawa z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych<sup>1</sup> (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, układ sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Spółka, do końca 2016 r. nie wykazywała do 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 prawnych<sup>2</sup> (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”).

Wnioskiem z dnia 25 października 2016 r. data wpływu do organu: 3 listopada 2016 r.), Spółka wystąpiła do Wójta gminy Sławno o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. W interpretacji indywidualnej z dnia 24 stycznia 2017 r. (data doręczenia pełnomocnikowi Spółki : 30 stycznia 2017 r.) o sygnaturze RBF.310.1.2016/2017 Wnioskodawca otrzymał stanowisko organu podatkowego na zadane przez siebie pytanie, tj. „*Czy w aktualnym stanie prawnym, dla celów sporządzenia deklaracji na podatek do nieruchomości za 2017 r., a także lata następne, za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości w postaci budowli, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz w art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o PIOL, uznaje się wyłącznie część Turbiny, tj. fundament oraz posadowioną na tymże fundamencie wieżę, czy też za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości w postaci budowli, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz w art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o PIOL, uznaje się całą Turbinę (rozumianą jako element budowlany), na którą składa się fundament oraz posadowiona na tymże fundamencie wieża wraz z częścią techniczno-elektroniczną Turbiny?*”. Wnioskodawca zajął stanowisko, że budowlą podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jest fundament i wieża bez gondoli.

Wójt Gminy Sławno uznał prezentowane stanowisko za nieprawidłowe.

W konkluzji organ podatkowy stwierdził, że:

*„Jednakowoż dla potrzeb podatku od nieruchomości do końca 2016 r. zarówno podatnicy dokonujący samoobliczenia, od których pobiera się podatek jak i organy podatkowe, które ustalają jego wysokość w decyzjach, winni byli przyjąć, że nic się nie zmieniło, to znaczy, budowlą będącą przedmiotem opodatkowania była wyłącznie część budowlana elektrowni*

---

<sup>1</sup> Dz. U. z 2016 r. poz.961

<sup>2</sup> Dz. U. z 2016 r. poz. 1888 ze zmian.

*wiatrowej. Natomiast po dniu 1 stycznia 2017 r. status elektrowni wiatrowych na gruncie prawa budowlanego oraz prawa podatkowego jest identyczny - obiektem budowlanym w postaci budowli jest elektrownia wiatrowa składająca się zarówno z części budowlanych, jak i niebudowlanych (tak: prof. dr hab. Leonard Etel i dr hab. Rafał Dowgier, Ekspertyza prawna, Białystok, 9 stycznia 2017 r.).*

Po wydaniu interpretacji indywidualnej Wnioskodawca wystąpił w dniu 31 stycznia 2017 r. do Wójta Gminy Sławno z wezwaniem do usunięcia naruszenia prawa. Wójt nie przychylił się do wezwania Spółki, więc po bezskutecznym wezwaniu do usunięcia naruszenia prawa wnioskodawca złożył skargę w dniu 3 kwietnia 2017 r. do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie.

Dodatkowo, Wnioskodawca powziął wątpliwość w zakresie ustalenia podstawy opodatkowania w przypadku elektrowni wiatrowych będących jej własnością. Spółka zwraca uwagę, że w przypadku należących do Wnioskodawcy 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 mechanizmem mocowania 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 systemy zabezpieczeń, systemy sterujące oraz aparaturę pomiarową.

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 efekcie powyższych rozbieżności Spółka występuje o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego celem potwierdzenia stanowiska oraz powziętych wątpliwości.

## **II. Pytanie wnioskodawcy do przedstawionego stanu faktycznego:**

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.?

## **III. Stanowisko wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem:**

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.

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 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 budowlane<sup>3</sup> (dalej „Prawo budowlane”).

W myśl art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego, obiektem budowlanym jest budynek, budowla bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Zgodnie z art. 3 pkt 3 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, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Od 16 lipca 2016 r. obowiązuje ustawa z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (dalej „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, składająca 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 prądotwórczy, 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

<sup>3</sup> t. j. Dz. U. z 2016 r. poz. 290 ze zmian.

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

Z kolei przepis przejściowy do ustawy o elektrowniach wiatrowych (tj. art.17 ww. ustawy) stanowi, 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 przywołane powyżej przepisy ustawy o POL, Prawa budowlanego oraz ustawy o elektrowniach wiatrowych – w ocenie wnioskodawcy należałoby stwierdzić, że z dniem 1 stycznia 2017 r. powstał nowy przedmiot opodatkowania PoN, jakim jest elektrownia wiatrowa. Opodatkowaniu PoN nie podlegają już wyłącznie elementy budowlane elektrowni wiatrowych, tj. fundament oraz wieża – tak jak to miało miejsce do końca 2016 r. Innymi słowy, od 1 stycznia 2017 r. 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, że 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. Oznacza to, że począwszy od 1 stycznia 2017 r. przedmiotem opodatkowania 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.

Z uwagi na okoliczność, że przez wprowadzenie definicji elektrowni wiatrowej przez ustawę o elektrowniach wiatrowych powstał zdaniem Wójta – wyrażonym w otrzymanej przez Wnioskodawcę interpretacji przepisów prawa podatkowego – nowy przedmiot opodatkowania PoN (i tym samym dla podatników będących, jak Wnioskodawca, ich właścicielami z dnem 1 stycznia 2017 r. powstał 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).

Prezentowane powyżej stanowisko znajduje potwierdzenie we wnioskach płynących z wyroku Trybunału konstytucyjnego (dalej „TK”) z dnia 3 września 2011 r.<sup>4</sup> 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 wiatrowej.<sup>5</sup>

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 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 wykładnie 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) 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 elektrowni wiatrowych.

TK w przedmiotowym wyroku podkreślił także, 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 nierzadko posłużenia się analogią z ustawy, to nie sposób nie zauważyć,*

<sup>4</sup> Sygn. P33/09

<sup>5</sup> 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.

*że te same definicje w odniesieniu do u.o.p.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 we względu na treść art. 84 i art. 217 konstytucji.”. Dodatkowo Wnioskodawca powziął wątpliwość w zakresie ustalenia podstawy opodatkowania w przypadku elektrowni wiatrowych będących jej własnością.*

Zgodnie z powyższym, z dniem 1 stycznia 2017 r. powstał obowiązek podatkowy w PoN od budowli jaka 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.

Natomiast 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.

Jednak, ponieważ u Wnioskodawcy elektrownie wiatrowe nie stanowią w ewidencji środków trwałych 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)<sup>6</sup>. 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 mowa w ustawie o elektrowniach wiatrowych ujęto także wydatki na inne elementy i infrastrukturę towarzyszącą, które nie mieszczą się w zakresie definicji elektrowni wiatrowej, tj. między innymi:

- zabezpieczenia odgromowe,

---

<sup>6</sup> Znak LK-727/03



- windy i wyciągi serwisowe,
- systemy sterujące,
- systemy kontroli Farm i oprogramowanie przetwarzające dane.

W ocenie Wnioskodawcy przesadza 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 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 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 r. powstał obowiązek podatkowy w PoN od zupełnie nowej kategorii budowli, jaka 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.

#### **IV. Ocena stanowiska wnioskodawcy:**

Wójt Gminy Sławno uznaje za nieprawidłowe stanowisko wnioskodawcy.

Wnioskodawca błędnie bowiem uznał, że od dnia 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.

Zdaniem Organu, podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli w postaci elektrowni wiatrowej, należy ustalić w oparciu o art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

Organ stoi zatem na stanowisku, że podstawą opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli w postaci elektrowni wiatrowej, 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 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, stanowi podstawę opodatkowania na potrzeby podatku od nieruchomości.

Zgodnie z przepisem 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, postawę 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).

Należy zatem stwierdzić, iż metoda wskazana w przepisie art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. stanowi podstawową wyjściową metodę ustalania wartości budowli na gruncie podatku od nieruchomości. Tym samym sposoby ustalania wartości budowli wskazane w przepisach art. 4 ust. 4 - 6 u.p.o.l. znajdują zastosowanie jedynie w wyjątkowych przypadkach, gdy nie znajduje zastosowania powyższa zasada ogólna. Tym samym nie jest możliwe swobodne dokonywanie wyboru przez Wnioskodawcę czy organ podatkowy wartości stanowiącej podstawę opodatkowania budowli (wartości początkowej, czy też wartości rynkowej).

Powyższe stanowisko znajduje oparcie w orzecznictwie sądów administracyjnych. W wyroku z dnia 1 września 2016 r., sygn. II FSK 2050/14, Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że: „*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 dla 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.*”

Podobne stanowisko zajął Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 25 listopada 2010 r., sygn. II FSK 1229/09 oraz w wyroku z dnia 13 kwietnia 2011 r., sygn. II FSK 2027/09.

W kontekście powyższego, Organ podkreśla, że w art. 4 ust. 5 u.p.o.l. ustawodawca wyraźnie wskazuje, iż przepis ten może mieć zastosowanie, o ile od budowli lub ich części, o których mowa w ust. 1 pkt 3, nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. W konsekwencji odejście od zasady wskazanej w przepisie art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. na rzecz wartości wskazanej w przepisie art. 4 ust. 5 u.p.o.l. ma miejsce jedynie w przypadku, gdy „nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych”.

Powyższe stanowisko znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych. W wyroku z dnia 14 września 2010 r., sygn. I SA/Kr 845/10, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie wskazał, że przepis art. 4 ust. 5 u.p.o.l. odnosi się do: „(...) budowli, od których nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych w ogóle. Oznacza to, że pod tym pojęciem mieści się budowla w stosunku do której odpisy amortyzacyjne nigdy nie były dokonywane. Nie można zapominać, że ust. 5 stanowi wyjątek od ust. 1 pkt 3 w którym uregulowana została sytuacja budowli aktualnie podlegających amortyzacji oraz budowli zamortyzowanych. Nie można zatem podzielić poglądu Skarżącej, że ust. 5 odwołuje się bezpośrednio do ust. 1 pkt 3. Omawiany ust. 5 stanowi wyjątek od zasady określonej w ust. 1 pkt 3. Może on mieć zatem zastosowanie jedynie wówczas, gdy po ustaleniu stanu faktycznego stwierdzimy, że dana budowla nie mieści się w pojęciach określonych w ust. 1 pkt. 3. W zakresie jednak tego przepisu mieszczą się budowle podlegające amortyzacji oraz budowle zamortyzowane całkowicie. Skoro zatem budowla opisana we wniosku o wydanie interpretacji mieści się w zakresie ust. 1 pkt 3, to nie ma potrzeby oraz podstawy prawnej do sięgania do wyjątku opisanego w ust. 5. Gdyby ustawodawca zamierzał zrównać budowlę całkowicie zamortyzowaną z budowlą od której nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, wówczas zostałoby to wyraźnie przez niego zaznaczone albo poprzez wykreślenie z ust. 1 pkt 3 pojęcia budowli całkowicie zamortyzowanej, albo poprzez dodanie takiej budowli do ust. 5.”

Stanowisko powyższe znajduje odzwierciedlenie także w wyroku Wojewódzkiego Sąd Administracyjnego w Olsztynie z dnia 21 listopada 2013 r., sygn. I SA/Ol 657/13, w którym wskazano, iż: „Ustalanie wartości rynkowej jako podstawy opodatkowania może bowiem dotyczyć tylko sytuacji, gdy budowla nie jest i nie była amortyzowana. Taka wykładnia wynika z treści art. 4 ust. 5 i ust. 7 u.p.o.l. (vide: cyt. wyżej wyroki NSA w sprawach sygn. akt IIFSK 1310/10, II FSK 2017/10, II FSK 144/10).”

Jak wyżej podkreślono, zdaniem Organu podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli w postaci elektrowni wiatrowej, należy ustalić w oparciu o art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Zgodnie z tym przepisem jest to 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. Wartość, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. jest właściwa także dla opodatkowania wtedy, gdy elektrownia wiatrowa nie stanowi odrębnego środka trwałego, od którego dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, lecz są nimi jej poszczególne elementy. Suma wartości tych części budowli, ustalona zgodnie z powołanym wyżej przepisem, będzie stanowiła podstawę opodatkowania na potrzeby podatku od nieruchomości.

W stanie prawnym obowiązującym od dnia wejścia w życie ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, za budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych należy uznać całą elektrownię wiatrową, na którą składają się co najmniej fundament i wieża oraz elementy techniczne, tj. wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Taka definicja elektrowni wiatrowej jako budowli podlegającej opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości zostanie przyjęta dla dalszych rozważań organu w kwestii sposobu ustalenia podstawy opodatkowania.

Zdaniem Organu, istota zagadnienia sprowadza się do tego, czy w przypadku podatnika podatku od nieruchomości będącego spółką akcyjną, podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli w postaci elektrowni wiatrowej należy ustalić w oparciu o art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, tj. w oparciu o wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych stanowiącą podstawę obliczania amortyzacji, czy też należy stosować art. 4 ust. 5 ww. ustawy stanowiący o wartości rynkowej budowli.

Nie ulega wątpliwości, iż Wnioskodawca jest podatnikiem podatku od nieruchomości. Nie ulega również wątpliwości, iż Wnioskodawca (osoba prawna, spółka prawa handlowego) jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych. Jako podatnik podatku dochodowego od osób prawnych Wnioskodawca jest zobowiązany, m.in. na gruncie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych do prowadzenia własnych ksiąg, rejestrów czy ewidencji (w tym również środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych).

Wskazane przez Wnioskodawcę elementy stanu faktycznego, jak również literalne brzmienie przepisu art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. nie pozostawiają zdaniem Organu wątpliwości co do tego, iż podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości należy ustalić w oparciu o wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, stanowiącą podstawę obliczania amortyzacji. Fakt, iż elektrownie wiatrowe nie figurują w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych Wnioskodawcy jako samodzielne (wyodrębnione) środki trwałe, nie oznacza, iż nie jest możliwe ustalenie podstawy opodatkowania elektrowni wiatrowych należących do Wnioskodawcy w inny sposób, niż poprzez określenie ich wartości rynkowej na dzień powstania obowiązku podatkowego tj. 1 stycznia 2017 r.

Literalne brzmienie art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. wskazuje, że podstawę opodatkowania dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 4-6 - wartość, 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, wartość nieruchomości z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.

Wyjątkiem od reguły wynikającej z art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. jest zasada wyrażona w art. 4 ust. 5 u.p.o.l., który to przepis wskazuje, że 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.

Literalne brzemienie powyższych przepisów wskazuje, że regułą jest ustalanie podstawy opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości w oparciu o wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji.

Natomiast wyjątkiem od powyższej zasady jest ustalenie podstawy opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości w oparciu o jej wartość rynkową, czyli tylko i wyłącznie w przypadku, kiedy od budowli lub jej części nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych.

W odniesieniu do powyższych przepisów należy wskazać, że nie ulega wątpliwości, iż Wnioskodawca jako osoba prawna będąca właścicielem elektrowni wiatrowych (budowli) jest podatnikiem podatku od nieruchomości. Nie ulega również wątpliwości, że wszystkie budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej podlegają opodatkowaniu tym podatkiem. W odniesieniu natomiast do podstawy opodatkowania budowli, z treści powołanych przepisów jednoznacznie wynika, że jest nią ich wartość. Może to być wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, stanowiąca podstawę obliczenia amortyzacji lub wartość rynkowa, o ile od budowli nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. Co do zasady należy stwierdzić, że przepis art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. dotyczy ustalania podstawy opodatkowania w odniesieniu do budowli aktualnie amortyzowanych jak również w całości zamortyzowanych. Natomiast art. 4 ust. 5 u.p.o.l. dotyczy sytuacji, kiedy od budowli nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych w ogóle. Wartość rynkowa jako podstawa opodatkowania budowli jest wyjątkiem do zasady, zgodnie z którym podatek jest naliczony od niej tylko wtedy, gdy od budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. Podstawową kwestią jest zatem ustalenie od jakich budowli nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych.

W tym miejscu, zauważyć należy, że art. 4 ust. 5 u.p.o.l. dotyczy sytuacji, gdy od budowli nie dokonuje się w ogóle odpisów amortyzacyjnych, dlatego nie ma żadnych podstaw aby zastosować go do opodatkowania budowli Wnioskodawcy w postaci elektrowni wiatrowej. Podobnie uważa dr Rafał Dowgier, podkreślając, że *„Nie sposób jest zaakceptować stanowiska, 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. Naliczenie podatku od wartości rynkowej części składających się na elektrownię wiatrową jest dopuszczalne wyłącznie wtedy, gdy nie dokonuje się od nich odpisów amortyzacyjnych.”* (Zob. R. Dowgier, Podstawa opodatkowania elektrowni wiatrowych w kontekście nowych zasad opodatkowania, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 3.)

A zatem nie ulega wątpliwości, iż Wnioskodawca (na co sam 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, Wnioskodawca dokonuje amortyzacji poszczególnych obiektów tworzących elektrownię wiatrową.

Jednocześnie Wnioskodawca twierdzi, iż 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.

Zdaniem Organu, zarówno stan faktyczny przedstawiony przez Wnioskodawcę we wniosku o wydanie interpretacji, jak również przepisy ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 1888 z późn. zm.), 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.

Mając na uwadze powyższe, zdaniem Organu, bez znaczenia pozostaje fakt, iż w ewidencji Wnioskodawcy 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 sam Wnioskodawca, że na elektrownię wiatrową składają się poszczególne obiekty i to one znajdują się w jego ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych. A zatem zdaniem Organu, Wnioskodawca zna wartość początkową poszczególnych elementów składających się na elektrownię wiatrową. Widnieje ona bowiem w jego ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych. A zatem 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.

Dodatkowo Organ wskazuje, że przedmiotem podatku od nieruchomości nie są środki trwałe, ale budowle lub ich części w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Podatek od nieruchomości nie jest uiszczany od środków trwałych, lecz od budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Natomiast art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. nie wskazuje na to, aby budowla stanowiła odrębny środek trwały, od którego dokonywane są odpisy amortyzacyjne. Odsyła on do przepisów o podatkach dochodowych dotyczących środków trwałych tylko w zakresie ustalania wartości początkowej.

W związku z tym, argument Wnioskodawcy dotyczący tego, iż w prowadzonej przez niego ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nie ewidencjonuje elektrowni wiatrowych jako samodzielnych środków trwałych, od których dokonywane są odpisy amortyzacyjne, nie ma znaczenia dla podatku od nieruchomości.

Stanowisko powyższe znajduje uzasadnienie w orzecznictwie sądów administracyjnych. W wyroku z dnia 14 czerwca 2017 r., sygn.. I SA/Sz 403/17, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie podkreślił: „(...) okoliczność, że w ewidencji środków trwałych Skarżącej 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 art. 4 ust. 3 u.p.o.l. nie wymaga bowiem, aby budowla stanowiąca przedmiot opodatkowania, stanowiła zindywidualizowany, odrębny przedmiot opodatkowania. Zdaniem sądu na określenie podstawy opodatkowania nie ma zatem wpływu okoliczność, że w ewidencji środków trwałych Skarżąca dokonuje odrębnie odpisów amortyzacyjnych dla urządzenia technicznego i odrębnie dla części budowlanych oraz, że dla poszczególnych elementów odrębnie ustalono wartość początkową. Przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości bowiem nie są środki trwałe, ale budowle lub ich części w rozumieniu u.p.o.l. Ustawa podatkowa zawiera odesłanie do przepisów o podatkach dochodowych dotyczących środków trwałych jedynie w zakresie ustalania wartości początkowej. Nie ma zatem znaczenia, na gruncie podatku od nieruchomości, sposób identyfikacji i ewidencjonowania środka trwałego dla potrzeb podatków dochodowych. Tym samym za nieistotne należy uznać, że części budowlane oraz urządzenia techniczne elektrowni wiatrowej nie stanowią jednego środka trwałego. Kwestią prawnie doniosłą jest ustalenie faktu ich amortyzacji i ustalenie ich wartości określonej według zasad wynikających z przepisów o podatkach dochodowych. Podstawę opodatkowania stanowi bowiem wartość budowli lub ich części, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych. Jeżeli jednak od budowli lub ich części nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa ustalona przez podatnika. Powyższe stanowisko znajduje potwierdzenie w wyroku NSA z dnia (...) w sprawie II FSK 2243/15.”*

W opisie stanu faktycznego Wnioskodawca podkreślił, że: „(...) w przypadku należących do Wnioskodawcy 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 mechanizmem mocowania 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 systemy zabezpieczeń, systemy sterujące oraz aparaturę pomiarową.”

Zdaniem Organu ujęcie w wartości początkowej elementów technicznych elektrowni wiatrowej również innych wydatków, poza wydatkami na wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mechanizmem mocowania i mechanizmem obrotu, nie ma wpływu na ustalenie podstawy opodatkowania budowli w oparciu o art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

Na uwagę w tym zakresie zasługuje wyrok z dnia 12 stycznia 2016 roku (II FSK 2243/15) Naczelnego Sądu Administracyjnego, w którym podkreślono, że: „(...) przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie są środki trwałe, ale budowle lub ich części w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych odsyła do przepisów o podatkach dochodowych dotyczących środków trwałych tylko w zakresie ustalania wartości początkowej. Nie ma zatem znaczenia na gruncie podatku od nieruchomości sposób identyfikacji i ewidencjonowania środka trwałego dla potrzeb podatków dochodowych. Wobec powyższego za nieistotne należy uznać argumenty, iż "Drogi,

*place chodniki" nie stanowią odrębnego środka trwałego (jest częścią środka trwałego Budynek C.), oraz że nie posiadają własnego numeru ewidencyjnego. Kwestią prawnie doniosłą jest ustalenie, który z obiektów posiadanych przez podatnika powinien być sklasyfikowany jako budowla lub jej część i jaka jest jej wartość określona według zasad wynikających z przepisów o podatkach dochodowych. Podstawę opodatkowania stanowi wartość budowli lub ich części, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych. Jeżeli jednak od budowli lub ich części nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa ustalona przez podatnika. Naczelny Sąd Administracyjny nie podziela stanowiska skarżącej, iż jedną z sytuacji, gdy podatnik nie dokonuje odpisów amortyzacyjnych od budowli jest taka, że budowla nie stanowi odrębnego środka trwałego, zaś jej wartość jest zagregowana w wartości środka trwałego stanowiącego budynek. Jak wyżej zaznaczono, 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. Skoro zatem, w rozpoznawanej sprawie, wartość budowli została zagregowana (ujęta) w wartości początkowej budynku („urządzeń wiatrowych”) nie może budzić wątpliwości, że podatnik dokonywał odpisów amortyzacyjnych także od wartości początkowej spornej budowli.”*

Biorąc powyższe pod uwagę, w sprawie będącej przedmiotem niniejszej interpretacji, uznać należy, że wartość początkowa elementów technicznych elektrowni wiatrowej, zgodnie z opisem Wnioskodawcy, została ujęta w wartości początkowej urządzeń służących do wytwarzania energii elektrycznej – urządzeń wiatrowych. A co za tym idzie, nie może budzić wątpliwości fakt, że Wnioskodawca dokonywał odpisów amortyzacyjnych także od wartości początkowej elementów technicznych.

Zdaniem Organu wydającego interpretację, powyższą zasadę zastosować należy do poszczególnych elementów składających się na całą elektrownię wiatrową. Jak twierdzi dr Rafał Dowgier „Dlatego tak, jak dopuszczalne jest opodatkowanie jedynie części budowli składających się na jeden środek trwały, tak też należy przyjąć, iż możliwe jest opodatkowanie budowli, na którą składa się kilka środków trwałych ujętych odrębnie w ewidencji podatnika prowadzonej na potrzeby podatku dochodowego. (...) Jeżeli zatem w skład tak rozumianej budowli [w postaci elektrowni wiatrowej – przyp. organu] wchodzi części, od których dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, podstawą opodatkowania będzie suma wartości tych elementów, określona na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 3 upol.”

Podsumowując powyższe rozważania, Organ stwierdza, że podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli w postaci elektrowni wiatrowej, należy ustalić w oparciu o art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Zgodnie z powyższym przepisem jest to 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. Wartość, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. jest właściwa także dla opodatkowania wtedy, gdy



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

### **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 Szczecinie w terminie trzydziestu 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 31 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi).

Skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Skargę wnosi się za pośrednictwem Wójta Gminy Sławno.

**WÓJT**  
  
**Ryszard Stachowiak**