

Radomsko, dnia 23.05.2017 r.

Fn.310.1.2017

**INTERPRETACJA INDYWIDUALNA O ZAKRESIE STOSOWANIA PRZEPISÓW
PRAWA PODATKOWEGO**

Wójt Gminy Radomsko działając na podstawie art. 14 j § 1 i § 3 oraz art. 14b i 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (tj. Dz.U. z 2017r., poz. 201 z późn.zm.) oraz art. 1a ust. 1 pkt 2 i art. 2 ust.1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 716 z późn. zm.) w związku z wnioskiem

w (data wpływu do tut. Urzędu: dnia 23 lutego 2017 roku) o wydanie pisemnej interpretacji indywidualnej o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego

- **uznaje za nieprawidłowe stanowisko Strony przedstawione we wniosku z dnia 21.02. 2017 roku (data wpływu do tut. Urzędu: dnia 23 lutego 2017 roku)**

UZASADNIENIE

W dniu 23 lutego 2017 roku do tut. Gminy wpłynął wniosek

w o wydanie pisemnej interpretacji indywidualnej o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego w sprawie dotyczącej zdarzenia przyszłego w podatku od nieruchomości. W związku z wejściem w życie w dniu 16 lipca 2016 r. ustawy z dnia 20 maja 2016 r.

o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych podatnik powziął wątpliwości co do rozliczania od 1 stycznia 2017 r. podatku od nieruchomości.

W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny:

jest polskim przedsiębiorcą, którego głównym przedmiotem działalności jest wytwarzanie energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii.

Spółka posiada na terenie gminy Radomsko park elektrowni wiatrowych wytwarzających energię elektryczną. W skład farmy wiatrowej wchodzi 2 turbiny wiatrowe w miejscowościach , każda o mocy 2 MW. Elektrownie wiatrowe będące w posiadaniu Spółki składają się, poza częściami budowlanymi jakimi są fundament oraz wieża, także z urządzeń technicznych – gondoli z piastą, w której umieszczony jest generator, urządzenia sterującego, transformatora, skrzyni biegów oraz innych instalacji wspomagających obsługę elektrowni, a ponadto wirnika z łopatom.

Zgodnie z dotychczasową praktyką, opodatkowywała podatkiem od nieruchomości od budowli wyłącznie części budowlane urządzeń technicznych (jakimi są turbiny wiatrowe) – tj. fundamenty oraz wieże. W związku z wejściem w życie w dniu 16 lipca 2016 r. ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (t.j. Dz.U.2016.961 z dnia 2016.07.01 z późn. zm., dalej jako ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych), Spółka powziła wątpliwości co do podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości od 1 stycznia 2017 r. w przypadku elektrowni wiatrowej.

Zapytanie do przedstawionego stanu faktycznego dotyczyło: czy w stanie prawnym obowiązującym po wejściu w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, podstawą opodatkowania w podatku od nieruchomości od 1 stycznia 2017 r. w przypadku elektrowni wiatrowej powinna być ich wartość rynkowa?

Stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego:

W ocenie Wnioskodawcy, po wejściu w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych podstawą opodatkowania w podatku od nieruchomości od 1 stycznia

2017 r. w przypadku elektrowni wiatrowej powinna być ich wartość rynkowa (w przypadku elektrowni wiatrowej określona na dzień 1 stycznia 2017 roku).

Powyższe stanowisko Wnioskodawca uzasadnił następującymi argumentami:

Jak wnioskodawca wskazał w opisie stanu faktycznego, jest właścicielem obiektów budowlanych, które stanowią budowle dla celów podatku od nieruchomości, w związku z powyższym uważa, że jest podatnikiem podatku od nieruchomości w odniesieniu do tych obiektów i ma obowiązek rozliczyć podatek z tego tytułu.

Dalej Wnioskodawca pisze, że przepisy upol dotyczące podatku od nieruchomości zawierają dwa sposoby ustalania podstawy opodatkowania budowli dla celów podatku od nieruchomości.

Pierwszym sposobem jest metoda wynikająca z treści przepisu art. 4 ust. 1 pkt 3 Upol, który stanowi, że podstawą opodatkowania budowli stanowi wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczenia amortyzacji w tym roku niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych – ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.

Drugi sposób określenia podstawy opodatkowania wynika z art. 4 ust. 5 Upol, który z kolei stanowi, 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.

Wg Wnioskodawcy analiza przytoczonych przepisów prowadzi do wniosku, że przepisy regulujące sposób opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości, co do zasady określają podstawę ich opodatkowania jako:

- a. wartość początkową określoną na cele amortyzacji podatkowej – dla obiektów, od których dokonywane są odpisy amortyzacyjne, lub
- b. wartość rynkową – dla budowli lub ich części, od których nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych.

Zdaniem Wnioskodawcy, nie budzi wątpliwości fakt, że przytoczone wyżej przepisy odnoszą się wprost do odpisów amortyzacyjnych dokonywanych zgodnie z przepisami o podatkach dochodowych. Oznacza to, w szczególności, że przepisy Upol w zakresie regulacji dotyczących

PON nie przewidują sytuacji, w której podstawa opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości określana jest na podstawie ewidencji prowadzonej dla celów bilansowych.

Jednocześnie Wnioskodawca pragnie podkreślić, że nie dokonuje odpisów amortyzacyjnych dla celów podatkowych, ponieważ nie jest podatnikiem podatku dochodowego. Zdaniem Wnioskodawcy, z treści art. 4 ust. 1 pkt 3 Upol wynika, że znajdzie on zastosowanie tylko wtedy, gdy podatnik podatku od nieruchomości dokonuje odpisów amortyzacyjnych środków trwałych, które wpisane zostały do prowadzonego przez niego rejestru środków trwałych dla celów podatkowych.

Jako że Wnioskodawca nie jest uprawniony do dokonywania odpisów amortyzacyjnych dla celów podatkowych od posiadanych środków trwałych, Wnioskodawca uważa, że w jego przypadku nie jest możliwe zastosowanie art. 4 ust. 1 pkt 3 Upol w celu określenia podstawy opodatkowania budowli w PON.

Wnioskodawca w konsekwencji uważa, że powinien określić podstawę opodatkowania PON budowli w wysokości ich wartości rynkowej określonej na moment określenia obowiązku podatkowego.

Stanowisko Wnioskodawcy zostało również niejednokrotnie potwierdzone w orzecznictwie sądów administracyjnych, m.in.:

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy w **wyroku z 27 października 2016 r., sygn. I SA/Sd 613/16:**

W rozpoznawanej sprawie, organ przeprowadzając wykładnię art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., powołał się na literalne brzmienie przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz specyfikę funkcjonowania wnioskodawcy jako spółki osobowej (str. 11 zaskarżonej interpretacji). W oparciu o tak określoną dyrektywę, organ wyprowadził z treści tego przepisu konsekwencje prawne przesądzające o możliwości ustalenia wartości początkowej budowli w sytuacji gdy to podmiot trzeci (wspólnicy spółki) nie podatnik podatku od nieruchomości dokonuje amortyzacji.

W ocenie Sądu, takie stanowisko organu podatkowego nie zasługuje na aprobatę. Przyjętemu przez organ pogładowi przeczy bowiem zarówno wynik przeprowadzonej wykładni językowej, jak i wspierającej ją wykładni systemowej analizowanych norm prawnych.

Uzasadniając powyższe, w odniesieniu do podstawy opodatkowania budowli,

podlegających amortyzacji przypomnieć należy, iż powołany wyżej przepis art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie odwołuje się w swej treści do pojęcia podatnika. Z kolei art. 4 ust. 5 stanowi, 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 (podk. Sądu) na dzień powstania obowiązku podatkowego.

Na marginesie powyższych rozważań, Wnioskodawca uważa, że niezależnie od powyższego, podstawę opodatkowania dla Elektrowni Wiatrowej powinien określić na poziomie wartości rynkowej, określonej, zgodnie z art. 4 ust. 5 w zw. z art. 6 ust. 1 Upol, na dzień powstania obowiązku podatkowego, tj. na dzień 1 stycznia 2017 r. Zgodnie bowiem z nowymi przepisami, które zaczną obowiązywać od tego dnia, obowiązek podatkowy w odniesieniu do Elektrowni wiatrowej powstanie 1 stycznia 2017 r.

Ponadto, tak jak Spółka wskazała w opisie stanu faktycznego, Spółka poniosła wydatki na elementy składowe elektrowni wiatrowej, które nie stanowią części Elektrowni Wiatrowej w rozumieniu nowych przepisów, a które zgodnie z obowiązującymi dotychczas przepisami nie zostały wyodrębnione i ujawnione w rejestrze wspólników Spółki jako osobne środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne.

Spółka pragnie podkreślić, że nie jest możliwe określenie wartości elementów składających się na Elektrownię wiatrową w inny sposób niż poprzez wycenę wartości rynkowej Elektrowni Wiatrowej. Spółka oraz jej wspólnicy nie zawsze bowiem posiadają pełne informacje dotyczące wartości wskazanych w opisie stanu faktycznego elementów, które nie podlegały dotychczas opodatkowaniu PON. Zdaniem Wnioskodawcy elementy te także od 1 stycznia 2017 r. nie podlegają opodatkowaniu PON, jako że nie stanowią budowli dla celów PON, w tym w szczególności nie stanowią elementu Elektrowni Wiatrowej, powinny być zatem wyodrębnione.

Zdaniem Wnioskodawcy, jedyną możliwością prawidłowego określenia podstawy opodatkowania Elektrowni Wiatrowej dla celów PON jest jej wycena na moment powstania obowiązku podatkowego, tj. na moment wejścia w życie nowych przepisów (1 stycznia 2017 r.). Każde inne podejście prowadziłoby do nieprawidłowego określenia podstawy

opodatkowania Elektrowni Wiatrowej w związku z wliczeniem do jej wartości elementów nie stanowiących Elektrowni Wiatrowej, w tym w szczególności wartości niematerialnych prawnych, które bez wątpienia nie mogą zostać zadeklarowane przez Wnioskodawcę do opodatkowania PON.

W przedstawionym stanie faktycznym oraz w świetle obowiązujących w tym zakresie przepisów prawa podatkowego stanowisko Wnioskodawcy Wójt Gminy Radomsko uznaje za nieprawidłowe.

Ocena stanowiska wnioskodawcy w zakresie przyjęcia od 1 stycznia 2017 r. jako podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości należących do wnioskodawcy budowli w postaci elektrowni wiatrowych, ich wartości rynkowej określonej przez Wnioskodawcę na dzień 1 stycznia 2017 r., Wójt Gminy Radomsko uznaje za nieuzasadnione stanowisko wnioskodawcy, 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 wnioskodawcę na dzień 1 stycznia 2017 r.

Konsekwencją zmiany polegającej na uznaniu z dniem 1 stycznia 2017 r. całej elektrowni wiatrowej za budowlę dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości (tak: wyrok WSA w Łodzi z dnia 24 marca 2017r, sygn. akt I SA/Łd 1/17) , 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, co wyżej wykazano, 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 prądotwórczy, 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 trwały 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.” , 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. (tak: prof. dr hab. Leonard Etel i dr hab. Rafał Dowgier, Ekspertyza prawna, Białystok, 9 stycznia 2017 r.).

Zdaniem organu wskazane w dniu 21 kwietnia 2017r. dodatkowe dokumenty w postaci wyroku WSA w Gliwicach z dnia 23 lutego 2017r., sygn. akt I SA/GI 1241/16 oraz interpretacja indywidualna Burmistrza Miasta i Gminy Gryfino, sygn. SKP.310.1.2017 nie są wiążące dla niego i nie kwestionują jego podstawy wydania niniejszej interpretacji.

Mając na uwadze powyższe Wójt Gminy Radomsko 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 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.

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 Łodzi 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 2002r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tj. Dz. U. z 2016r., poz. 718 ze zm.). Skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 w/wym. ustawy) 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 w/wym. ustawy).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 w/wym. ustawy) na adres: Urząd Gminy w Radomsku ul. Piłsudskiego 34, 97-500 Radomsko.

W O J T

mgr inż. Marian Zaborowski