

Kamieńsk, dnia 5 maja 2017 r.

FK.3120-44.2.2017

Interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego

Działając na podstawie art. 14 j § 1 i § 3 oraz art. 14 c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2017 r. poz. 201 z późn. zm.) po rozpatrzeniu wniosku z dnia 14 marca 2017 r. o wydanie pisemnej interpretacji indywidualnej o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego dotyczących podatku od nieruchomości –

uznają za nieprawidłowe stanowisko Wnioskodawcy polegające na tym, że do określenia podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości nowej budowli Elektrowni Wiatrowej będzie musiał zastosować art. 4 ust 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i określić wartość budowli na dzień 1 stycznia 2017 r.

UZASADNIENIE

W dniu 14 marca 2017 r. wpłynął do tutejszego Organu wniosek o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od nieruchomości w zakresie zdarzenia przyszłego. Przedmiotem żądanej interpretacji indywidualnej jest art. 4 ust 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tj. Dz.U. z 2016 r. poz. 716 z późn. zm.).

Podatnik we wniosku przedstawił następujące zdarzenie przyszłe:

Spółka jest właścicielem elektrowni wiatrowej zlokalizowanej na terenie Gminy

Kamieńsk. Spółka wskazała, iż w jej ewidencji środków trwałych nie figuruje środek trwały pod nazwą „elektrownia wiatrowa” od którego dokonywane byłyby odpisy amortyzacyjne. W ewidencji ujęto natomiast środki trwałe, których wartości początkowe obejmują swym zakresem m.inn. części budowlane elektrowni wiatrowych (t.j. fundament i wieżę) oraz urządzenia służące do wytwarzania energii elektrycznej – urządzenia wiatrowe. Wartość początkowa owych urządzeń obejmuje także wydatki spółki na inne elementy i infrastrukturę, takie jak np. wiatrowskaz i anemometr, instalacja odgromowa, instalacja elektryczna, wciągarka łańcuchowa, oświetlenie przeszkodowe, system orientacji turbiny względem kierunku wiatru (tzw. System YAW). W sensie konstrukcyjnym zespół prądotwórczy, gondola, do której jest przytwierdzony wirnik i zespół łopat stanowi ruchomy element elektrowni wiatrowej. Zespół prądotwórczy został połączony z wieżą mechanizmem obrotowym, zamontowanym pomiędzy szczytem wieży a gondolą, który jest wykorzystywany również do sterowania ruchem obrotowym gondoli. Całość zespołu prądotwórczego podlega łatwej wymianie bez uszkodzenia czy uszczerbku dla konstrukcyjnych części elektrowni wiatrowej czyli wieży i fundamentu, jak również dla ich funkcjonalności. Wieża jest stalowym elementem konstrukcji elektrowni wiatrowej posadowionym na fundamencie. Poza spełnianiem funkcji konstrukcyjnej dla zespołu prądotwórczego i gondoli wieża zawiera również drabinę i windę, które umożliwiają dostęp do gondoli w celu jej obsługi i naprawy.

Wnioskodawca podniósł, iż do końca 2016 r. do opodatkowania zgłaszał wieżę i fundamenty elektrowni wiatrowej. Podstawą opodatkowania była ich wartość początkowa dla potrzeb amortyzacji bez dokonywania odpisów amortyzacyjnych.

W związku z wejściem w życie przepisów ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. poz. 960) po stronie podatnika powstała wątpliwość, czy winien on ująć jako podstawę opodatkowania nie tylko dotychczas ujmowane części budowlane elektrowni ale także pozostałe elementy składające się na elektrownię wiatrową.

Wnioskodawca wyraża negatywne stanowisko odnośnie ewentualnego przyjęcia jako podstawy opodatkowania wszystkich elementów składających się na konstrukcję elektrowni wiatrowych nie mniej jednak na tym tle formułuje następujące zapytanie:

W jaki sposób wnioskodawca powinien określić podstawę opodatkowania elektrowni wiatrowej podatkiem od nieruchomości od dnia 1 stycznia 2017 r. ?

Wnioskodawca uważa, iż do określenia podstawy opodatkowania Podatkiem od nieruchomości nowej budowli Elektrowni Wiatrowej będzie musiał zastosować art. 4 ust 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i określić wartość budowli na dzień 1 stycznia 2017 r.

Uzasadniając swe stanowisko podatnik wskazał iż do dnia 1 stycznia w swej ewidencji nie posiadał ujętego środka trwałego pod nazwą elektrownia wiatrowa lecz kilka odrębnych środków trwałych, które składały się na konstrukcję elektrowni wiatrowej. Podatnik i poprzednio i po dniu 1 stycznia 2017 r. nie dokonywał odpisów amortyzacyjnych od budowli elektrowni wiatrowej lecz od poszczególnych środków trwałych składających się na elektrownię wiatrową.

W związku z powyższym podatnik uważa, iż podstawę opodatkowania dla elektrowni wiatrowej powinien określić na poziomie jej wartości rynkowej według art. 4 ust 5 w zw. z art. 6 ust 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Spółka przedstawiła również argument, iż poniosła

także wydatki na elementy, które nie stanowią części elektrowni wiatrowej w rozumieniu nowych przepisów i które, zgodnie z obowiązującymi dotychczas przepisami, nie zostały wyodrębnione w rejestrze jako odrębne środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne. Spółka wyraża pogląd, iż nie jest możliwe ustalenie wartości początkowej elektrowni wiatrowej jak tylko poprzez jej wycenę.

Organ podatkowy dokonując oceny przedstawionego stanu faktycznego i sformułowanego na jego tle zapytania oraz stanowiska wnioskodawcy uznał, iż stanowiska tego, w świetle obowiązującej regulacji prawnej, nie można uznać za dające się zaakceptować.

Wnioskodawca, co prawda, nie sformułował zapytania dotyczącego podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości elementów elektrowni wiatrowej, które do dnia 31 grudnia 2016 r. podatkowi temu nie podlegały, nie mniej jednak treść zapytania na tyle związana jest z objęciem opodatkowaniem wszystkich elementów elektrowni, iż prawidłowe odniesienie się do wniosku wymaga pewnej analizy w tym zakresie i odwołania się do aktualnego orzecznictwa sądów administracyjnych..

Otóż zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2016 r., poz. 716 - zwanej również "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 ww. ustawy, budowla to 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. Zaznaczyć należy, że zawarte w tym przepisie odesłanie do przepisów prawa budowlanego oznacza, że w zakresie opodatkowania bezpośrednio zastosowanie mają również przepisy ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz.U. z 2016 r. poz.290 - powoływanej dalej jako "u.p.b.").

W myśl art. 3 pkt 1 tej ustawy, przez "obiekt budowlany" należy rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Natomiast w stanie prawnym obowiązującym do 16 lipca 2016 r., stosownie do art. 3 pkt 3 u.p.b., przez budowlę należało rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: lotniska, drogi, linie kolejowe, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem 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 i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

W świetle przytoczonej definicji, w odniesieniu do elektrowni wiatrowych za budowlę należało uznawać tylko ich części budowlane wobec użytego sformułowania, "(...) a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń)". Takie też rozumienie budowli w przypadku elektrowni wiatrowych przyjmowane było jednolicie w orzecznictwie.

Z chwilą jednak wejścia w życie ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 2016 r. poz. 961 - zwana również "u.i.e.w.") stan prawny uległ zmianie w odniesieniu do definicji budowli. Na mocy art. 9 pkt 1 tej ustawy nowe brzmienie otrzymał art. 3 ust 3 u.p.b. Zmiana polegała na wykreśleniu z nawiasu wyrazów "elektrowni wiatrowych", oznaczającym wyeliminowanie elektrowni wiatrowych z katalogu urządzeń technicznych, których jedynie części budowlane stanowią budowlę.

Podkreślić należy, że jednocześnie w załączniku do ustawy Prawo budowlane w tabeli w nowym brzmieniu wiersza "Kategoria XXIX", obok dotychczas wpisanych obiektów w postaci wolno stojących kominów i masztów, zamieszczono także elektrownie wiatrowe, sytuując je pod względem klasyfikacji budowli, jak należy uznać, wśród podobnych obiektów budowlanych.

Kolejną zmianą jest dodanie pkt 5b w art. 82 ust. 3 u.p.b., w którym to przepisie użyto zwrotu "elektrowni wiatrowych", odsyłając w zakresie jego rozumienia do definicji zawartej w art. 2 pkt 1 u.i.e.w. We wskazanym art. 2 pkt 1 u.i.e.w., zdefiniowano elektrownię wiatrową jako 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). Zgodnie zaś z art. 2 pkt 2 tej ustawy, elementami technicznymi elektrowni wiatrowej są wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Ponadto w art. 17 u.i.e.w. postanowiono, że "od dnia wejścia w życie ustawy do dnia 31 grudnia 2016 r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowej ustala się i pobiera się zgodnie z przepisami obowiązującymi przed wejściem w życie ustawy". Ustawa ta weszła w życie z dniem 16 lipca 2016 r.

Z powyższych regulacji wynika, że obecnie elektrownia wiatrowa "w całości", a nie tylko jako część budowlana (fundament i maszt) urządzenia technicznego stanowi budowlę w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.p.b. Zmienioną definicję budowli z art. 3 pkt 3 ww. ustawy w odniesieniu do elektrowni wiatrowych należy aktualnie odczytywać w powiązaniu z kategorią XXIX obiektów budowlanych, do której w załączniku do ustawy Prawo budowlane zaliczono wyraźnie elektrownie wiatrowe, obok wolno stojących kominów i masztów. Ta kategoryzacja przemawia za traktowaniem elektrowni wiatrowej jako wymienione w omawianym art. 3 pkt 3 wolno stojące urządzenia techniczne.

Takie rozumienie pojęcia elektrowni wiatrowej jako urządzenia technicznego stanowiącego budowlę jest powszechnie przyjmowane w orzecznictwie sądów administracyjnych. Przykładowo można wskazać na wyrok WSA w Bydgoszczy o sygn. I SA/Bd 866/16 z dnia 21 lutego 2017 r. czy wyrok WSA w Łodzi o sygn. I SA/Łd 1/17 z 24 marca 2017 r. (dostępne na stronie orzeczenia.nsa.gov.pl).

Powyższe determinuje w istotnym stopniu stanowisko organu dokonującego interpretacji, które nie może nie uwzględniać okoliczności, iż ustawodawca postanowił objąć podatkiem od nieruchomości (według stawki właściwej dla budowli) całego obiektu elektrowni wiatrowej.

Przechodząc zatem do istoty wniosku interpretacyjnego stwierdzić należy, iż stosownie do art. 4 ust 1 pkt 3) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, podstawę opodatkowania dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 4-6 – 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.

Jest to reguła podstawowa, od której wyjątki stosowane są wyłącznie w sytuacji, gdy podatnik nie prowadzi ewidencji środków trwałych według zasad wynikających z przepisów o podatkach dochodowych. Jak stwierdził Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku II FSK 37/15 z dnia 28 lutego 2017 r. „W przypadku opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości jedną z istotnych kwestii, jakie winny być ustalone jest wartość budowli, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych. Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., winna być ona ustalona na dzień pierwszy stycznia roku podatkowego w wysokości stanowiącej podstawę amortyzacji w tym roku, niepomniejszonej o odpisy amortyzacyjne. W przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych - podstawę opodatkowania stanowi ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. Jeżeli od budowli nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa (art. 4 ust. 5 u.p.o.l.). Odwołanie się w regulacji dotyczącej podatku od nieruchomości do przepisów regulujących podatki dochodowe i podstawy dokonania amortyzacji niewątpliwie wskazuje na to, że dowodem, na podstawie którego można ustalić wartość budowli jest ewidencja środków trwałych. Nie można jednak zapominać, że wartość budowli powinien określić podatnik (będący osobą prawną), uwzględniając powyższe zasady, w deklaracji podatkowej, którą ma obowiązek złożyć stosownie do art. 9 pkt 1 u.p.o.l.”

WSA w Bydgoszczy w wyroku z dnia 15 lutego 2015 r. sygn. I SA/Bd 810/16 stwierdził: „Firma, która nie amortyzuje budowli, może zapłacić gminie podatek od wartości rynkowej nieruchomości, a nie wartości stanowiącej podstawę obliczenia amortyzacji”.

Z treści wniosku podatnika wynika jednoznacznie, iż prowadzi on ewidencję środków trwałych i od poszczególnych środków trwałych dokonuje on odpisów amortyzacyjnych.

Z treści wniosku wynika ponadto, iż całość techniczno - użytkowa budowli stanowiącej elektrownię wiatrową w ewidencji środków trwałych podatnika ujęta jest nie jako „elektrownia wiatrowa” lecz jako odrębne środki trwałe posiadające ustaloną wartość początkową, od których podatnik dokonuje odpisów amortyzacyjnych.

W ocenie organu podatkowego spełnione są wszystkie przesłanki do tego, aby podstawę opodatkowania elektrowni wiatrowej ustalić na podstawie w/w art. 4 ust 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Konieczność dokonania zsumowania wartości poszczególnych środków trwałych tworzących budowlę będącą przedmiotem opodatkowania nie stanowi okoliczności, która powodowałaby brak możliwości zastosowania tegoż przepisu.

Wskazany przez wnioskodawcę przepis art. 4 ust 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych ma brzmienie następujące: „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”.

NSA w wyroku II FSK 2244/15 z dnia 12 stycznia 2016 r. stwierdził jednoznacznie, iż „Podatek od nieruchomości oblicza się od wartości rynkowej budowli jedynie wtedy, gdy nie jest ona amortyzowana”. Sąd wyraził przy tym stanowisko, iż „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 ...), 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” oraz „(...) sposób identyfikowania, ewidencjonowania i dokonywania odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych dla celów podatków dochodowych jest obojętny z punktu widzenia podatku od nieruchomości” (wyd. Lex).

Na gruncie tak sformułowanych poglądów organ interpretacyjny nie mógł zgodzić się ze stanowiskiem wnioskodawcy.

Ponadto elementy takie jak wiatrowskaz i anemometr, instalacja odgromowa, instalacja elektryczna, wciągarka łańcuchowa, oświetlenie przeszkodowe, system orientacji turbiny względem kierunku wiatru nie są samodzielnymi urządzeniami. Tworzą one – wraz pozostałymi częściami - całość techniczno-użytkową budowli elektrowni wiatrowej.

Ustosunkowując się do treści dodatkowego pisma uzupełniającego złożonego przez wnioskodawcę, organ zobowiązany jest do wyjaśnienia, iż pismo to wprost nie stanowi dodatkowego opisu stanu faktycznego bądź jego modyfikacji a jedynie zawiera dodatkową argumentację za przyjęciem przedstawionego stanowiska. Organ dokonał oceny przedstawionych orzeczeń sądowych i wyjaśnień spółki i uznał, że nie mogą one spowodować wyrażenia stanowiska innego niż zaprezentowane w uzasadnieniu niniejszej interpretacji. Wynika to stąd, iż przedstawione orzeczenia oparte były na innych niż w niniejszej sprawie stanach faktycznych, pozornie tylko podobnych. Dotyczyły w szczególności rzeczywistego braku możliwości ustalenia wartości początkowej środków trwałych. W rozpatrywanej sprawie, co powyżej wyjaśniono, okoliczność taka nie zachodzi.

Pouczenie

Na niniejszą interpretację Stronie przysługuje prawo wniesienia skargi 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 ustaw z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 718 ze zm.). Skargę wnosi się w dwóch egzemplarzach (art. 47 ww. ustawy) w terminie 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeśli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie 60 dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres Urzędu Miejskiego w Kamieńsku.

BURMISTRZ
Bogdan Pawłowski

Otrzymują:

1. Adresat
2. a/a