

Pepowo, dnia 13 marca 2018 r.

**Wójt Gminy Pepowo**

**sygn. WFin.310.12.2018**

### **INTERPRETACJA INDYWIDUALNA**

Na podstawie art. 14c § 1-2 oraz art. 14j § 1, w związku z art. 14b § 1-2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja Podatkowa (t.j. Dz.U. 2017, poz. 201 ze zm.; dalej: Ordynacja podatkowa) oraz art. 1c ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. 2017, poz. 1785 ze zm.; dalej ustawa o POL) Wójt Gminy Pepowo (dalej: Wójt Gminy, tut. Organ) - po ponownym rozpatrzeniu sprawy w związku z wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 16 listopada 2017 r. o sygn. akt I SA/Po 516/17 (data wpływu prawomocnego orzeczenia 26 stycznia 2018 r.) - stwierdza, że stanowisko

przedstawione we wniosku z dnia 13 października 2016 r. (data wpływu 21 października 2016 r.) o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości (dalej: PoN) dotyczące pytań:

- czy z dniem 1 stycznia 2017 r. powstanie obowiązek podatkowy w PoN od budowli jaką będzie elektrownia wiatrowa składająca się z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych - tj. wirnika z zespołem łopat, zespołu przeniesienia napędu, generatora prądotwórczego, układu sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu - **jest nieprawidłowe,**
- czy począwszy od 1 stycznia 2017 r. podstawę opodatkowania PoN należących do Wnioskodawcy budowli w postaci elektrowni wiatrowych będzie stanowił ich wartość rynkowa określona przez Spółkę na dzień 1 stycznia 2017 r. - **jest nieprawidłowe.**

### **UZASADNIENIE**

W dniu 21 października 2016 r. do Wójta Gminy wpłynął wniosek z dnia 13 października 2016 r. o wydanie interpretacji indywidualnej w sprawach związanych z opodatkowaniem PoN budowli jaką jest elektrownia wiatrowa w celu potwierdzenia czy od dnia 1 stycznia 2017 r. powstanie obowiązek podatkowy w PoN od 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 od budowli elektrowni wiatrowej oraz czy począwszy od 1 stycznia 2017 r. podstawę opodatkowania PoN należących do Wnioskodawcy budowli w postaci elektrowni wiatrowych będzie stanowił ich wartość rynkowa określona przez Spółkę na dzień 1 stycznia 2017 r.

W dniu 3 stycznia 2017 r. Wójt Gminy wydał interpretację indywidualną o sygn. WFin.310.1.2017, w której uznał stanowisko

- w zakresie pytania oznaczonego nr 1 - czy z dnem 1 stycznia 2017 r. powstanie obowiązek podatkowy w PoN od budowli jaką będzie elektrownia wiatrowa składająca się z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych – tj. wirnika z zespołem łopat, zespołu przeniesienia napędu, generatora prądotwórczego, układu sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu – za nieprawidłowe,
- w zakresie pytania oznaczonego nr 2 - czy począwszy od 1 stycznia 2017 r. podstawę opodatkowania PoN należących do Wnioskodawcy budowli w postaci elektrowni wiatrowych będzie stanowił ich wartość rynkowa określona przez Spółkę na dzień 1 stycznia 2017 r. – za nieprawidłowe.

Pismem z dnia 17 stycznia 2017 r. (data wpływu 18 stycznia 2017 r.) Wnioskodawca wezwał tut. Organ do usunięcia naruszenia prawa wynikającego z wydania interpretacji indywidualnej z dnia 3 stycznia 2017 r., sygn. WFin.301.1.2017<sup>1</sup>. Wraz ze złożonym wezwaniem Wnioskodawca umocował pełnomocnika –  
– do jednoosobowego reprezentowania przed organami podatkowymi w zakresie spraw PoN związanych z zaskarżeniem wydanych interpretacji indywidualnych oraz do dokonywania wszelkich czynności we wskazanych sprawach.

W związku z brakiem odpowiedzi na wezwanie z dnia 17 stycznia 2017 r. ze strony tutejszego Organu Spółka wniosła – za pośrednictwem Wójta Gminy - skargę na interpretację indywidualną o sygn. WFin.310.1.2017 do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu w dniu 20 marca 2017 r. zachowując 60-dniowy termin jej złożenia licząc od dnia wniesienia wezwania do usunięcia naruszenia prawa. Na moment złożenia skargi ustanowiła nowego pełnomocnika w sprawie, w tym do spraw doręczeń – do samodzielnego reprezentowania Spółki przed wojewódzkimi sądami administracyjnymi, w sprawach związanych z wydanymi interpretacjami indywidualnymi przepisów prawa podatkowego w zakresie PoN. Przedmiotowe pełnomocnictwo nie obejmowało reprezentacji Wnioskodawcy przed tut. Organem, ani też ogólnie przed organami podatkowymi w ww. sprawie. Wniósł o uchylenie zaskarżonej interpretacji w związku z naruszeniem zdaniem Wnioskodawcy przepisów prawa materialnego oraz przepisów postępowania w sprawach o wydanie interpretacji indywidualnych, i zasądzenie na rzecz Spółki zwrotu kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego.

---

<sup>1</sup> Wnioskodawca począwszy od wezwania do usunięcia naruszenia prawa z dnia 17 stycznia 2017 r., poprzez skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu na wydaną interpretację z dnia 20 marca 2017 r., aż po złożone pismo w sprawie z dnia 25 października 2017 r. posługiwał się niewłaściwą sygnaturą wydanej interpretacji wskazując każdorazowo, że jej numer to WFin.310.1.2016 zamiast WFin.310.1.2017.

W dniu 10 kwietnia 2017 r. Wójt Gminy złożył odpowiedź na skargę Wnioskodawcy podtrzymując w całości prezentowane w wydanej interpretacji stanowisko, wnosząc o oddalenie skargi i zasądzenie od Wnioskodawcy kosztów postępowania.

W dniu 25 października 2017 r. (data wpływu do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu dnia 26 października 2017 r.) Wnioskodawca wniósł pismo w sprawie w związku z rozprawą w dniu 27 października 2017 r.

Na rozprawie w dniu 27 października 2017 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu wyrokiem z dnia 16 listopada 2017 r. o sygn. I SA/Po 516/17 (dalej: orzeczenie WSA w Poznaniu) uchylił interpretację wydaną przez Wójta Gminy na rzecz Spółki i zasądził od tutejszego Organu na rzecz kwotę kosztów postępowania sądowego. W związku z niewniesieniem przez żadną ze stron postępowania skargi kasacyjnej na orzeczenie WSA w Poznaniu, w dniu 11 stycznia 2018 r. stało się ono prawomocne, a akta sprawy zostały doręczone Wójtowi Gminy w dniu 26 stycznia 2018 r.

W myśl art. 153 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz.U. 2017, poz. 1369 ze zm., dalej: PPSA) ocena prawna i wskazania co do dalszego postępowania wyrażone w orzeczeniu sądu wiążą w sprawie organy, których działania, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania było przedmiotem zaskarżenia, a także sądy, chyba że przepisy prawa uległy zmianie.

Należy wskazać, że art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy o POL dotyczący definicji budowlı zgodnıe z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2017 r. (Dz.U. 2017, poz. 2432) w zakresie, w jakim umożliwia uznanie za budowlę obiektu budowlanego, który spełnia kryteria bycia budynkiem, przewidziane w art. 1a ust. 1 pkt 1 przedmiotowej ustawy, został uznany za niezgodny z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzoną z art. 84 w związku z art. 217, w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji RP. Utrata mocy, w tym zakresie, nastąpiła 27 grudnia 2017 r. Niniejsza kwestia nie ma jednak wpływu na prowadzone postępowanie interpretacyjne, bowiem poza przedmiotem sporu pozostaje fakt, że elektrownie wiatrowe nie spełniają kryteriów bycia budynkiem.

Wskutek powyższego kwestie dotyczące rozstrzygnięcia czy z dnıem 1 stycznia 2017 r. powstanie obowiązek podatkowy w PoN od budowlı jaką będzie elektrownia wiatrowa składająca się z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych – tj. wirnika z zespołem łopat, zespołu przeniesienia napędu, generatora prądowórczego, układu sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu oraz czy począwszy od 1 stycznia 2017 r. podstawę opodatkowania PoN należących do Wnioskodawcy budowlı w postaci elektrowni wiatrowych będzie stanowić ich wartość rynkowa określona przez Spółkę na dzień 1 stycznia 2017 r., wymagają ponownego rozpatrzenia przez tutejszy Organ z uwzględnieniem oceny prawnej i wskazań co do dalszego postępowania wyrażonych w orzeczeniu WSA w Poznaniu w niniejszej sprawie.

### **We wniosku o interpretację przedstawiono następujące zdarzenie przyszłe**

Wnioskodawca, będący osobą prawną mającą siedzibę w Polsce, jest właścicielem farmy wiatrowej zlokalizowanej częściowo na terenie Gminy Pepowo. W skład przedmiotowej farmy wchodzi m.in. elektrownie wiatrowe. Aktualnie Spółka nie traktuje jako przedmiotów opodatkowania PoN całych elektrowni wiatrowych. Na dzień składania niniejszego wniosku opodatkowaniu podatkiem podlegają 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 byłoby dokonywane odpisy amortyzacyjne zgodnie z ustawą z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. na moment składania wniosku Dz.U. 2014, poz. 851 ze zm.; dalej „ustawa o CIT”). W ewidencji ujęto środki trwałe, których wartości początkowe obejmują swym zakresem m.in. części budowlane elektrowni wiatrowych (tj. fundament i wieżę) jak i urządzenia służące do wytwarzania energii elektrycznej (dalej: „urządzenia wiatrowe”).

Z dniem 16 lipca 2016 r. weszła w życie ustawa z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz.U. 2016, poz. 961; dalej: „ustawa o elektrowniach wiatrowych”), która wprowadziła definicję elektrowni wiatrowej, wskazując w art. 2, że jest to budowia, na którą składa się fundament, wieża oraz elementy techniczne. Ustawa ta doprecyzowuje definicję elektrowni wiatrowej wyraźnie wskazując, że elementy techniczne oznaczają wirnik z zespołem łopatek, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

W przypadku należących do Spółki urządzeń wiatrowych w ich wartości początkowej ustalonej dla potrzeb amortyzacji zostały skapitalizowane nie tylko wydatki na wirnik z zespołem łopatek, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Na wartość początkową urządzeń wiatrowych składają się także wydatki Spółki na inne elementy i infrastrukturę towarzyszącą, tj. przykładowo na:

- oprogramowanie (np. system                   ), które monitoruje działanie oraz pozwala kontrolować pracę urządzenia wiatrowego,
- wyciągarkę wraz z olinowaniem, która służy do transportu osób i sprzętu z poziomu gruntu do urządzenia wiatrowego,
- oświetlenie ostrzegawcze,
- zabezpieczenie odgromowe,
- chłodnice i wentylatory,
- wiatrowskaz oraz anemometr, które są odpowiedzialne za pomiary prędkości ruchu oraz kierunku wiatru,
- wyłączniki awaryjne, które w przypadku wystąpienia zagrożenia dla prawidłowego działania urządzenia wiatrowego pozwalają na awaryjne jego zatrzymanie.

Stosownie do przepisów ustawy o CIT, Spółka do wartości początkowej urządzeń wiatrowych zaliczyła także inne wydatki o charakterze ogólnym (m.in. wydatki na usługi prawne, tłumaczenia, usługi zarządzania projektem, ochronę).

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

**W związku z powyższym opisem zdarzenia przyszłego zadano następujące pytania**

- 1) Czy z dniem 1 stycznia 2017 r. powstanie obowiązek podatkowy w PoN od budowli jaką będzie elektrownia wiatrowa składająca się z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych - tj. wirnika z zespołem łopat, zespołu przeniesienia napędu, generatora prądotwórczego, układu sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu?
- 2) Czy począwszy od 1 stycznia 2017 r. podstawę opodatkowania PoN należących do Wnioskodawcy budowli w postaci elektrowni wiatrowych będzie stanowił ich wartość rynkowa określona przez Spółkę na dzień 1 stycznia 2017 r.?

**Wnioskodawca przedstawił następujące stanowisko wraz z uzasadnieniem**

- 1) Zdaniem Wnioskodawcy, z dniem 1 stycznia 2017 r. powstanie obowiązek podatkowy w PoN od budowli jaką będzie elektrownia wiatrowa składająca się z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych - tj. wirnika z zespołem łopat, zespołu przeniesienia napędu, generatora prądotwórczego, układu sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.
- 2) Zdaniem Wnioskodawcy, od 1 stycznia 2017 r. podstawę opodatkowania PoN należących do Wnioskodawcy budowli w postaci elektrowni wiatrowych będzie stanowił ich wartość rynkowa określona przez Spółkę na dzień 1 stycznia 2017 r.?

**Uzasadnienie stanowiska Wnioskodawcy dla pytania nr 1**

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

W myśl zaś art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o POL, pod pojęciem budowli należy rozumieć obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Ustawa o POL przy definiowaniu pojęcia budowli odsyła przy tym do przepisów z zakresu prawa budowlanego, a w szczególności do ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (t.j. na moment składania wniosku Dz.U. 2016, poz. 290 ze zm.; dalej: Prawo budowlane).

Zgodnie z art. 3 pkt Prawa budowlanego, w brzmieniu obowiązującym do 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 maszyny 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** [wyłączenie Spółki], **elektrowni jądrowych** i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Od dnia 16 lipca 2016 r. obowiązuje ustawa o elektrowniach wiatrowych, która zawiera definicję elektrowni wiatrowej. Zgodnie z art. 2 pkt 1 tej ustawy elektrownia wiatrowa oznacza budowlę w 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. 2015, poz. 478 i 2365 oraz Dz.U. 2016 , 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 części budowlane stanowią budowlę, zostały wykreślona 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 dokona przez ustawę o elektrowniach wiatrowych objęła także załącznik do Prawa budowlanego, który określa rodzaje obiektów budowlanych, poprzez dodanie do kategorii XXIX elektrowni wiatrowych.

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

Mając na uwadze powyższe, Wnioskodawca uważa, że do końca 2016 r. w odniesieniu do elektrowni wiatrowych opodatkowaniu PoN podlegają wyłącznie ich elementy/części budowlane

(tj. fundamenty oraz wieża). Przed dniem wejścia w życie ustawy o elektrowniach wiatrowych przepisy z zakresu prawa budowlanego nie wskazywały elektrowni wiatrowych jako budowli, zaliczając do nich tylko części budowlane elektrowni wiatrowych.

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

Należy podkreślić, że ustawa o elektrowniach wiatrowych, wprowadzając na gruncie przepisów prawa budowlanego nowy rodzaj budowli, jakim jest elektrownia wiatrowa, dookreśliła, iż składa się ona z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych – tj. wirnika z zespołem łopat, zespołu przeniesienia napędu, generatora prądotwórczego, układu sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

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

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

Prezentowane powyżej stanowisko Wnioskodawcy znajduje potwierdzenie we wnioskach płynących z wyroku Trybunału Konstytucyjnego (dalej: „TK”) z dnia 13 września 2011 r. (sygn. P 33/09). TK wskazał w nim, jak na podstawie przepisów 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 w załączniku do niej”. W tym kontekście, postępowanie 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. Osobną kwestią pozostaje ewentualna kwalifikacja pozostających 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.

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

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

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

Konkludując, z dniem 1 stycznia 2017 r. opodatkowaniu PoN nie będą już podlegać, jak w dotychczasowym stanie prawnym, wyłącznie elementy budowlane elektrowni wiatrowych (tj. fundament i wieża).

Jednocześnie z dniem 1 stycznia 2017 r. powstanie obowiązek podatkowy w PoN od budowli jaką będzie elektrownia wiatrowa składająca się z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych – tj. wirnika z zespołem łopat, zespołu przeniesienia napędu, generatora prąduotwórczego, układu sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

### *Uzasadnienie stanowiska Wnioskodawcy dla pytania nr 2*

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

Jak zostało wskazane przez Wnioskodawcę w uzasadnieniu jego stanowiska dla pytania nr 1, ustawa o elektrowniach wiatrowych wprowadziła do regulacji z zakresu prawa budowlanego nowy rodzaj budowli, tj. elektrownię wiatrową składającą się z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych - tj. wirnika z zespołem łopat, zespołu przeniesienia napędu, generatora prądowórczego, układu sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu, która od 1 stycznia 2017 r. będzie stanowiła przedmiot opodatkowania PoN.

Ponieważ u Wnioskodawcy tak rozumiane elektrownie wiatrowe nie stanowią w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych samodzielnych (wyodrębnionych) środków trwałych, to nie sposób uznać, że stanowią one budowle, od których dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, a zatem ich podstawę opodatkowania PoN powinna stanowić ich wartość rynkowa ustalona przez Spółkę na dzień powstania obowiązku podatkowego, tj. na dzień 1 stycznia 2017 r.

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

W ocenie Wnioskodawcy przesądza to o tym, że w analizowanym przypadku nie jest możliwe ustalenie podstawy opodatkowania elektrowni wiatrowych należących do Spółki w inny sposób niż poprzez określenie ich wartości rynkowej na dzień powstania obowiązku podatkowego tj. 1 stycznia 2017 r.

Zdaniem Spółki właśnie w takich sytuacjach jak opisana w niniejszym wniosku znajduje zastosowanie dyspozycja art. 4 ust. 5 ustawy o POL, który wskazuje na konieczność odwołania się do wartości rynkowej przedmiotów opodatkowania PoN. Zgodnie z art. 4 ust. 5 ustawy o POL,

określenie wartości rynkowej budowli powinno być dokonane na moment powstania w stosunku do niej obowiązku podatkowego w PoN. Jak już wcześniej Wnioskodawca wskazał, stosowanie do przepisu przejściowego z ustawy o elektrowniach wiatrowych, tj. art. 17 tej ustawy, z dniem 1 stycznia 2017 roku powstanie obowiązek podatkowy w PoN od zupełnie nowej kategorii budowli jaką będą elektrownie wiatrowe.

Podkreślenia wymaga również to, że wartość rynkowa, w oparciu o którą Spółka zamierza ustalić podstawę opodatkowania elektrowni wiatrowej w sposób najbardziej prawidłowy oddaje istotę podatku o charakterze majątkowym jakim jest PoN. Wartość rynkowa bowiem w najbardziej obiektywny sposób oddaje wartość budowli na moment powstania obowiązku podatkowego.

W związku z powyższym, od 1 stycznia 2017 r. podstawę opodatkowania PoN należących do Wnioskodawcy budowli w postaci elektrowni wiatrowych będzie stanowił ich wartość rynkowa określana przez Spółkę na dzień 1 stycznia 2017 r.

Dodatkowo Spółka przedstawiła kolejne argumenty za poparciem własnego stanowiska w pismach: wezwanie do usunięcia naruszenia prawa z dnia 17 stycznia 2017 r., skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 20 marca 2017 r., pismo w sprawie z dnia 25 października 2017 r.

**W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego Wójt Gminy postanawia uznać za:**

- **nieprawidłowe** w zakresie pytania oznaczonego nr 1, w którym wnioskuje o potwierdzenie czy z dniem 1 stycznia 2017 r. powstanie obowiązek podatkowy w PoN od budowli jaką będzie elektrownia wiatrowa składająca się z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych – tj. wirnika z zespołem łopat, zespołu przeniesienia napędu, generatora prądotwórczego, układu sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu,
- **nieprawidłowe** w zakresie pytania oznaczonego nr 2, w którym wnioskuje o potwierdzenie czy począwszy od 1 stycznia 2017 r. podstawę opodatkowania PoN należących do Wnioskodawcy budowli w postaci elektrowni wiatrowych będzie stanowił ich wartość rynkowa określona przez Spółkę na dzień 1 stycznia 2017 r.

*Uzasadnienie stanowiska Organu w odniesieniu do pytania oznaczonego nr 1 we wniosku*

Na podstawie art. 2 ust. 1 ustawy o POL opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane: (1) grunty, (2) budynki lub ich części, (3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy o POL użyte w ustawie określenie budowla oznacza 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, natomiast budowla związana z prowadzeniem działalności gospodarczej oznacza budowlę będącą w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego

działalność gospodarczą (z zastrzeżeniem ust. 2a niemającego odniesienia do rozpatrywanej sprawy).

W oparciu o art. 1a ust. 1 pkt 4 ustawy o POL za działalność gospodarczą rozumie się działalność, o której mowa w ustawie z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. 2016, poz. 1829, 1948, 1997 i 2255 oraz Dz.U. 2017, poz. 460 i 819), z zastrzeżeniem niemającym odniesienia do przedmiotowej sprawy.

Na podstawie art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (t.j. Dz.U. 2017, poz. 1332; dalej: Prawo budowlane) przez obiekt budowlany należy rozumieć budynek, budowle 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 przez budowlę należy rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszyny 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 jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. W kategorii XXIX obiektów budowlanych wskazanych w załączniku do Prawa budowlanego wymienia się obok wolno stojących kominów i masztów również elektrownie wiatrowe. Dodatkowo w art. 82 ust. 3 pkt 5b Prawa budowlanego dotyczącego kompetencji organów administracji architektoniczno-budowlanej wymienia się elektrownie wiatrowe jako kategorię obiektu w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz.U. 2016, poz. 961; dalej: „ustawa o elektrowniach wiatrowych”).

Powyższe przepisy Prawa budowlanego zostały wprowadzone do niniejszej ustawy poprzez art. 9 ustawy o elektrowniach wiatrowych, w dniu w którym ustawa o elektrowniach wiatrowych weszła w życie, czyli 16 lipca 2016 r. Wcześniej art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego wymieniał jako budowlę „części budowlane urządzeń technicznych” wskazując, że urządzeniem technicznym jest m.in. elektrownia wiatrowa. Elektrownia wiatrowa nie była jednocześnie w tamtym stanie prawnym enumeratywnie wymieniona jako kategoria obiektu budowlanego w załączniku do Prawa budowlanego. Do 2016 r. włącznie opodatkowaniu PoN jako budowle podlegały części budowlane elektrowni wiatrowej (fundament i wieża).

Na podstawie art. 2 pkt 1 ustawy o elektrowniach wiatrowych elektrownia wiatrowa oznacza budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz.U. poz. 478 i 2365 oraz z 2016 r. poz. 925). W rozumieniu art. 2 pkt 2 przedmiotowej ustawy za elementy techniczne elektrowni wiatrowej rozumie się wirnik z zespołem łożat, zespół przeniesienia napędu,

generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Zgodnie z art. 17 ustawy o elektrowniach wiatrowych od dnia wejścia w życie przedmiotowej ustawy 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.

Na podstawie art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego za urządzenia budowlane należy rozumieć urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietnik.

Istotne znaczenie dla interpretacji powyżej przywołanych przepisów w odniesieniu do opodatkowania PoN elektrowni wiatrowych mają wytyczne wskazane w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. o sygn. akt P 33/09 (dalej: wyrok TK ws. budowli). Zgodnie z przywołanym wyrokiem „za budowle w rozumieniu *PodLoku* [ustawy o POL – dopisek tut. Organu] można uznać: 1) *jedynie budowle wymienione expressis verbis w art. 3 pkt 3 PrBud [Prawa budowlanego – dopisek tut. Organu], w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej, będące wraz z instalacjami i urządzeniami obiektem budowlanym (...). 2) jedynie urządzenia techniczne scharakteryzowane w art. 3 pkt 9 PrBud lub w innych przepisach tej ustawy albo w załączniku do niej, co - jeżeli omawiane urządzenia nie zostały wskazane expressis verbis - wymaga wykazania, że zapewniają one możliwość użytkowania obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem (...), mając zarazem na uwadze, iż nie jest wykluczone, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń wspódecydującą będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniającej, modyfikującej czy doprecyzowującej prawo budowlane”.*

Mając na względzie powyższe dla określenia, czy elektrownie wiatrowe stanowią budowlę opodatkowaną PoN na podstawie ustawy o POL, należy odnieść się w pierwszej kolejności do przepisów Prawa budowlanego i zweryfikować czy elektrownia wiatrowa została wskazana jako budowla w art. 3 pkt 3 lub załączniku do niniejszej ustawy. Przeprowadzona przez tut. Organ weryfikacja w tym względzie daje odpowiedź pozytywną – od dnia 16 lipca 2016 r. elektrownia wiatrowa stanowi obiekt budowlany wymieniony w kategorii XXIX w załączniku do Prawa budowlanego. Co więcej, od dnia wejścia w życie ustawy o elektrowniach wiatrowych elektrownia wiatrowa została wykreślona z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego jako nazwa przykładowego urządzenia technicznego, którego jedynie części budowlane podlegają opodatkowaniu PoN. Elektrownia wiatrowa nie stanowi budynku lub obiektu małej architektury z uwagi na swoje cechy konstrukcyjne.

Elektrownia wiatrowa stanowi zatem budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2-3 ustawy o POL, która na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 podlega opodatkowaniu PoN. Jednocześnie w obecnym stanie prawnym elektrownia wiatrowa nie jest urządzeniem technicznym, którego jedynie części budowlane podlegałyby opodatkowaniu PoN.

W przedstawionym opisie sprawy Wnioskodawca wskazał, że elektrownia wiatrowa nie stanowi samodzielnego środka trwałego, który figurowałby w ewidencji środków trwałych i wartości

niematerialnych i prawnych Spółki jako samodzielne (wyodrębnione) środki trwałe, od których byłoby dokonywane odpisy amortyzacyjne zgodnie z ustawą z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. 2017, poz. 2343 ze zm.; dalej „ustawa o CIT”). Jak wskazuje Spółka 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 (które we wniosku nazywa „urządzeniami wiatrowymi”).

W wartości początkowej urządzeń wiatrowych ustalonej dla potrzeb amortyzacji skapitalizował w szczególności wydatki na wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu oraz wydatki na inne elementy i infrastrukturę towarzyszącą, tj. przykładowo na oprogramowanie (np. system ), które monitoruje działanie oraz pozwala kontrolować pracę urządzenia wiatrowego, wyciągarkę wraz z olinowaniem, która służy do transportu osób i sprzętu z poziomu gruntu do urządzenia wiatrowego, oświetlenia ostrzegawczego, zabezpieczenia odgromowego, chłodnic i wentylatorów, wiatrowskazu oraz anemometru, które są odpowiedzialne za pomiar prędkości ruchu oraz kierunku wiatru, wyłączniki awaryjne, które w przypadku wystąpienia zagrożenia dla prawidłowego działania urządzenia wiatrowego pozwalają na awaryjne jego zatrzymanie.

Aby ocenić, co z wymienionych przez Wnioskodawcę elementów elektrowni wiatrowej może się składać się na obiekt budowlany – budowlę, którą jest elektrownia wiatrowa, należy odnieść się w pierwszej kolejności do przepisów ustawy o elektrowniach wiatrowych, które doprecyzowują i uszczegóławiają z czego składa się elektrownia wiatrowa. Takie działanie jest w ocenie Wójta Gminy poprawne z uwagi na wytyczne wyroku TK ws. budowli, w którym Trybunał Konstytucyjny wprost wskazał, że status poszczególnych obiektów może być również określany przez inne przepisy rangi ustawowej niż Prawo budowlane, jeżeli przepisu te uzupełniają, modyfikują czy doprecyzowują Prawo budowlane.

Na podstawie art. 2 ustawy o elektrowniach wiatrowych przedmiotowa budowla w rozumieniu Prawa budowlanego składa się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych o określonej odrębnymi przepisami mocy mikroinstalacji, na które z kolei składają się wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Powyższe oznacza, że przepisy ustawy o elektrowniach wiatrowych wskazują na otwarty katalog elementów, z których składa się elektrownia wiatrowa (o czym świadczy użyte w przepisie słowo „co najmniej”), a jednocześnie precyzują zamknięty katalog elementów technicznych elektrowni wiatrowej – poprzez które należy rozumieć wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Budowla w rozumieniu Prawa budowlanego może obejmować poza elementami budowlanymi i technicznymi również urządzenia budowlane związane z obiektem budowlanym, definiowane w ustawie Prawo budowlane jako urządzenia techniczne zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Stąd w ocenie Wójta Gminy definicja elektrowni

wiatrowej w art. 2 pkt 1 ustawy o elektrowniach wiatrowych pozostawia katalog otwarty wskazując, że elektrownie co najmniej składają się z fundamentu i wieży (czyli elementów budowlanych) oraz elementów technicznych enumeratywnie wymienionych w art. 2 pkt 2 przedmiotowej ustawy. Elektrownie wiatrowe będące budowlami w rozumieniu Prawa budowlanego mogą też obejmować urządzenia techniczne zapewniające możliwość ich użytkowania zgodnie z przeznaczeniem, przy czym rodzaj przedmiotowych elementów nie został wskazany w przywołanym przepisie.

W oparciu o powyższą analizę przepisów ustawy o POL, Prawa budowlanego oraz ustawy o elektrowniach wiatrowych tutejszy Organ wywodzi, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku o interpretację jest nieprawidłowe. Jak wskazuje bowiem argumentacja Wnioskodawcy prezentowana w składanych pismach – w wezwaniu do usunięcia naruszenia prawa, w skardze do WSA w Poznaniu na wydaną interpretację oraz w piśmie w sprawie złożonym w trakcie postępowania sądowo-administracyjnego - dąży do potwierdzenia, że wyłącznie wymienione w pytaniu nr 1 i odpowiedzi na nie elementy elektrowni wiatrowej stanowią budowlę i jednocześnie przedmiot opodatkowania PoN. Takie podejście pozostaje w sprzeczności ze stanowiskiem wskazanym przez Spółkę w argumentacji do pytania oznaczonego numer 1, w którym Wnioskodawca wskazał, że „*osobną kwestią pozostaje ewentualna kwalifikacja pozostałych elementów czy infrastruktury towarzyszącej jako odrębnych przedmiotów opodatkowania PoN (np. jako urządzenia budowlane)*”. Kwestią wtórną i nie objętą niniejszym postępowaniem pozostaje ocena, czy infrastruktura towarzysząca, która mogłaby zostać uznana np. za urządzenia budowlane w rozumieniu art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego, a przez to za podlegającą opodatkowaniu PoN, należałoby zakwalifikować jako elementy jednej budowli jaką jest elektrownia wiatrowa, czy też jako osobne budowle.

W ramach wydawanej interpretacji indywidualnej Wójt nie jest zobowiązany do oceny, który z wymienionych przykładowo przez Spółkę w opisie sprawy elementów infrastruktury towarzyszącej stanowi przedmiot opodatkowania PoN, bowiem Spółka nie uwzględniła tego zagadnienia w sformułowanych pytaniach we wniosku o wydanie interpretacji. Potwierdza to również w swojej argumentacji wskazując, że „*zasady kwalifikacji tych obiektów [innych elementów elektrowni wiatrowej, w tym w szczególności wymienionej w opisie sprawy infrastruktury towarzyszącej – dopisek tut. Organu] dla potrzeb opodatkowania PoN nie stanowią przedmiotu zapytania Wnioskodawcy*”.

Niezależnie od powyższego Wójt Gminy zgadza się ze Spółką, że na podstawie definicji elektrowni wiatrowej zaprezentowanej w ustawie o elektrowniach wiatrowych obowiązek opodatkowania PoN powstaje wobec budowli elektrowni wiatrowej, która składa się co najmniej z elementów wymienionych przez Wnioskodawcę, czyli z fundamentu, wieży i elementów technicznych obejmujących wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Przedmiotowa kwestia pozostaje poza zakresem sporu na co wskazał WSA w Poznaniu w wydanym w sprawie orzeczeniu. W obecnym stanie prawnym powstanie obowiązek podatkowy w PoN od budowli jaką będzie elektrownia wiatrowa składająca się z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych – tj. wirnika z zespołem łopat, zespołu przeniesienia napędu, generatora prądotwórczego, układu sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu,

Ponadto poza sporem pozostaje również fakt, że opodatkowanie budowlń elektrowni wiatrowej w wymiarze wskazanym powyżej odnosi się do okresu od 1 stycznia 2017 r. Wskazuje na to wzrost art. 17 ustawy o elektrowniach wiatrowych, przesuując skutki podatkowe tej ustawy z dnia jej wejścia w życie na początek kolejnego roku kalendarzowego.

Odnosząc się do argumentów zaprezentowanych przez Spółkę w uzasadnieniu tutejszy Organ pragnie podkreślić, że nie zgadza się z Wnioskodawcą, iż art. 2 pkt 1 ustawy o elektrowniach wiatrowych dookreślił elementy składowe elektrowni wiatrowej do elementów wymienionych przez Spółkę w zaprezentowanym pytaniu nr 1 we wniosku, a tym samym, że stanowisko Wójta Gminy prezentuje wykładnię rozszerzającą wbrew zasadom Konstytucji RP wyrażonym w art. 84 i 217 ustawy zasadniczej. To właśnie Wnioskodawca pomijając fakt ujęcia w definicji elektrowni wiatrowej słowa „co najmniej” wnioskuje o zastosowania wykładni zawężającej, która nie odzwierciedla zamierzeń ustawodawcy. Zasadnicze znaczenie dla sprawy ma fakt, że zamknęły katalog elementów technicznych elektrowni wiatrowej wskazany w art. 2 pkt 2 ustawy o elektrowniach wiatrowych nie przesądza o zamknięciu katalogu elementów tej budowli dla celów opodatkowania PoN wskazanych w art. 2 pkt 1 przedmiotowej ustawy.

Podając w uzasadnieniu swojego stanowiska cytując orzeczenia TK ws. budowli dotyczący tego, co należy rozumieć dla celów PoN jako budowlę, pominał w nim istotny fakt, że Trybunał Konstytucyjny wymienia w tym miejscu nie tylko budowle w rozumieniu art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego lub budowle wskazane w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej (pod numerem 1), ale również urządzenia budowlane - urządzenia techniczne scharakteryzowane w art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego lub w innych przepisach tej ustawy albo w załączniku do niej, co - jeżeli omawiane urządzenia nie zostały wskazane *expressis verbis* jak ma to miejsce w przypadku analizowanego tematu definicji elektrowni wiatrowych - wymaga wykazania, że zapewniają one możliwość użytkowania obiektu budowlanego (tutaj - elektrowni wiatrowej) zgodnie z przeznaczeniem.

Stanowisko Wójta Gminy nie przesądza o tym, że wszystkie wymienione przez Spółkę w opisie zdarzenia przyszęłego elementy infrastruktury towarzyszącej stanowią dla celów PoN element budowli jaką jest elektrownia wiatrowa. Przedmiotowa kwestia jako nieobjęta wnioskiem o interpretację nie może zostać zweryfikowana przez tutejszy Organ w odpowiedzi na przedstawione przez Spółkę zapytanie.

Podsumowując Wójt Gminy zgadza się z Wnioskodawcą, że z dnem 1 stycznia 2017 r. powstaną obowiązek podatkowy w PoN od budowli jaką będzie elektrownia wiatrowa składająca się z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych - tj. wirnika z zespołem łopat, zespołu przeniesienia napędu, generatora prądu trójfazowego, układu sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Mając jednak na uwadze, że art. 2 pkt 1 ustawy o elektrowniach wiatrowych nie przedstawia katalogu zamkniętego elementów budowli jaką jest elektrownia wiatrowa, przez co możliwe jest objęcie opodatkowaniem PoN również innych urządzeń technicznych elektrowni wiatrowej zapewniających możliwość użytkowania elektrowni wiatrowej zgodnie z jej przeznaczeniem, tutejszy Organ uznał stanowisko Wnioskodawcy za nieprawidłowe.

*Uzasadnienie stanowiska Organu w odniesieniu do pytania oznaczonego nr 2 we wniosku*

Na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o POL podstawę opodatkowania PoN stanowi dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej 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. Do przedmiotowego przepisu mają zastosowanie wyjątki wskazane w m.in. w art. 4 ust. 5 ustawy o POL.

W oparciu o 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.

Zgodnie z art. 16a ust. 1 pkt 1-3 ustawy o CIT amortyzacji podlegają stanowiące własność lub współwłasność podatnika, nabyte lub wytworzone we własnym zakresie, kompletne i zdatne do użytku w dniu przyjęcia do używania budowle, budynki oraz lokale będące odrębną własnością, maszyny, urządzenia i środki transportu, 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, z zastrzeżeniem art. 16c niemającego zastosowania do analizowanej sprawy.

Na podstawie art. 16d ust. 2 ustawy o CIT składniki majątku, o których mowa m.in. w art. 16a przedmiotowej ustawy, wprowadza się do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych zgodnie z art. 9 ust. 1, najpóźniej w miesiącu przekazania ich do używania. Zgodnie z przepisem art. 9 ust. 1 ustawy o CIT podatnicy są obowiązani do prowadzenia ewidencji rachunkowej, zgodnie z odrębnymi przepisami, w sposób zapewniający określenie wysokości dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy, a także do uwzględnienia w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacji niezbędnych do obliczenia wysokości odpisów amortyzacyjnych zgodnie z przepisami art. 16a-16m.

W oparciu o art. 16f ust. 1 ustawy o CIT podatnicy dokonują odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

Na podstawie art. 16g ust. 1 pkt 1 i 3 ustawy o CIT za wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych uważa się w razie odpłatnego nabycia cenę ich nabycia, a w razie wytworzenia we własnym zakresie koszt wytworzenia. Zgodnie z art. 16g ust. 3 ustawy o CIT za cenę nabycia uważa się kwotę należną zbywcy, powiększoną o koszty związane z zakupem naliczone do dnia przekazania środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej do używania, a w szczególności o koszty transportu, załadunku i wyładunku, ubezpieczenia w drodze, montażu, instalacji i uruchomienia programów oraz systemów komputerowych, opłat notarialnych, skarbowych i innych, odsetek, prowizji, oraz pomniejszoną o podatek od towarów i usług, z wyjątkiem przypadków, gdy zgodnie z odrębnymi przepisami podatek od towarów i usług nie stanowi podatku naliczonego albo podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty

należnego podatku o podatek naliczony albo zwrot różnicy podatku w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług. W przypadku importu cena nabycia obejmuje cło i podatek akcyzowy od importu składników majątku. Ponadto na podstawie art. 16g ust. 4 za koszt wytworzenia uważa się wartość, w cenie nabycia, użytych do wytworzenia środków trwałych: rzeczowych składników majątku i wykorzystanych usług obcych, kosztów wynagrodzeń za prace wraz z pochodnymi, i inne koszty dające się zaliczyć do wartości wytworzonych środków trwałych. Do kosztu wytworzenia nie zalicza się: kosztów ogólnych zarządu, kosztów sprzedaży oraz pozostałych kosztów operacyjnych i kosztów operacji finansowych, w szczególności odsetek od pożyczek (kredytów) i prowizji, z wyłączeniem odsetek i prowizji naliczonych do dnia przekazania środka trwałego do używania. Zgodnie z ust. 5 powołanego przepisu cenę nabycia oraz koszt wytworzenia koryguje się o różnice kursowe, naliczone do dnia przekazania do używania środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej.

W oparciu o przedstawione powyżej przepisy ustawy o POL, podstawą opodatkowania dla celów PoN przy budowlach jest zasadniczo ich tzw. wartość początkowa w rozumieniu ustawy o CIT ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne dokonane w latach poprzednich. Wartość początkowa ustalana jest zgodnie z przepisami ustawy o CIT dla poszczególnych składników majątku (a nie dla poszczególnych budowli) na podstawie poniesionych wydatków na nabycie towarów lub usług i/lub na podstawie poniesionych kosztów wytworzenia środka trwałego. Przedmiotowe wydatki i koszty każdy podatnik CIT - zgodnie z art. 9 ust. 1 przedmiotowej ustawy - jest zobowiązany ewidencjonować dla celów rachunkowo-podatkowych w sposób zapewniający rzetelne wywiązywanie się z obowiązków wprowadzonych przez przepisy w tym zakresie. Wydatki i/lub koszty jakie należy ująć w wartości początkowej poszczególnych środków trwałych zostały wymienione w art. 16g ust. 3-5 ustawy o CIT - wśród tych wydatków znajdują się również wydatki na usługi związane z nabyciem lub wytworzeniem danego środka trwałego w zakresie świadczenia tzw. usług niematerialnych i prawnych.

Jak wskazał Wnioskodawca w opisie zdarzenia przyszłego posiadane przez Spółkę elektrownie wiatrowe nie figurują w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych jako samodzielne (wyodrębnione) środki trwałe, od których byłoby dokonywane odpisy amortyzacyjne zgodnie z ustawą o CIT, przy czym w ewidencji środków trwałych 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. W przypadku należących do Spółki urządzeń wiatrowych w ich wartości początkowej ustalonej dla potrzeb amortyzacji zostały skapitalizowane nie tylko wydatki na wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Na wartość początkową urządzeń wiatrowych składają się także wydatki Spółki na inne elementy i infrastrukturę towarzyszącą wymienioną przykładowo w opisie sprawy. Stosownie do przepisów ustawy o CIT, Spółka do wartości początkowej urządzeń wiatrowych zaliczyła także inne wydatki o charakterze ogólnym (m.in. wydatki na usługi prawne, tłumaczenia, usługi zarządzania projektem, ochronę).

Powyższy opis sprawy niezaprzeczalnie potwierdza, że wydatki na zakup lub wytworzenie budowli jaką jest elektrownia wiatrowa nie zostały uznane za koszty Spółki na moment ich poniesienia, ale zostały skapitalizowane w tzw. wartości początkowej środków trwałych

posiadanych przez Spółkę, od których Wnioskodawca dokonuje odpisów amortyzacyjnych. Wartość początkowa różnych środków trwałych obejmuje – jak wskazuje Wnioskodawca – m.in. wydatki na elementy budowlane (fundament i wieżę) oraz elementy techniczne, na które składają się wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądowórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Nie można zatem za stanowiskiem zaprezentowanym przez podatnika potwierdzić, że od poszczególnych części budowli jaką jest elektrownia wiatrowa nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. Przedstawione przez Wnioskodawcę elementy opisu zdarzenia przyszłego przeczą argumentacji Spółki w tym zakresie przedstawionej w odniesieniu do pytania oznaczonego nr 2 we wniosku o interpretację. Tutaj Organ jest związany przedstawionym opisem zdarzenia przyszłego i na jego podstawie wydaje swoją opinię.

Należy zauważyć, że art. 4 ust. 5 ustawy o POL wprost wskazuje, że wyjątek od zasady ogólnej w zakresie wartości jaką należy przyjąć za podstawę opodatkowania PoN (wartości rynkowej zamiast tzw. wartości początkowej) stosuje się m.in. wtedy, gdy od części budowli nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. Tym samym *a contrario* - bazując na literalnym brzmieniu tego przepisu - należy potwierdzić, że wyjątek od reguły ogólnej nie ma zastosowania w przypadku dokonywania odpisów amortyzacyjnych od poszczególnych części budowli.

Przepisy ustawy o CIT do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych nakazują wprowadzać „składniki majątku”, a nie budowle. Taki sposób ujęcia swojego majątku w ewidencji przyjęła też Spółka zgodnie z przedstawionym opisem sprawy – dokonuje odpisów amortyzacyjnych od poszczególnych elementów składających się na elektrownię wiatrową, tj. od poszczególnych składników swojego majątku, które dotyczą budowli elektrowni wiatrowych. spełnia w tym względzie warunki do zastosowania reguły ogólnej wyrażonej w art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o POL, w świetle której za podstawę opodatkowania PoN przyjęcie wartości początkowej poszczególnych składników majątku składających się na budowlę elektrowni wiatrowej.

Jednocześnie tutaj Organ nie zgadza się ze stanowiskiem Spółki, że brak wyodrębnienia poszczególnych elementów elektrowni wiatrowej podlegającej opodatkowaniu PoN jako samodzielnych środków trwałych stanowi przeszkodę do zastosowania zasady ogólnej z art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o POL, w świetle której za podstawę opodatkowania PoN należy przyjąć wartość tych elementów określonej dla celów amortyzacji CIT.

W pierwszej kolejności należy wskazać, że Spółka wprost w opisie sprawy wskazuje, że dotychczas (do 2016 r.) wykazywał do opodatkowania PoN wyłącznie części budowlane (tj. fundament oraz wieżę) elektrowni wiatrowej, a te elementy zgodnie z opisem Spółki również nie stanowią samodzielnych (wyodrębnionych) w ewidencji środków trwałych Spółki. Wnioskodawca wskazuje, że „w ewidencji ujęto środki trwałe, których wartości początkowe obejmują swym zakresem m.in. części budowlane elektrowni wiatrowych (tj. fundament i wieżę)”.

Ponadto – jak wskazują przywołane przepisy ustawy o CIT – przy określeniu wartości początkowej poszczególnych środków trwałych Spółka była zobowiązana wziąć pod uwagę wydatki na nabycie poszczególnych towarów i usług oraz ewentualnie koszty wytworzenia danego środka trwałego. Zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy o CIT Spółka prowadzi swoją ewidencję

rachunkowo-podatkową w sposób zapewniający określenie informacji niezbędnych do ustalenia odpisów amortyzacyjnych, a tym samym również w sposób zapewniający określenie wydatków i kosztów składających się na wartości początkowe poszczególnych środków trwałych. Sąd, nie jest uzasadnione ogólne twierdzenie Spółki, że nie ma możliwości ustalenia wartości początkowych poszczególnych elementów wiatrowych podlegających opodatkowaniu PoN. Szczegółowe zasady wyodrębnienia wydatków i kosztów skapitalizowanych w wartości początkowej poszczególnych środków trwałych dla celów określenia podstawy opodatkowania PoN stanowią odrębny przedmiot rozważań, nieobjęty niniejszym wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej.

Dodatkowo tutejszy Organ podkreśla, że w przypadku w którym sam proces ustalenia wartości początkowej elementów budowli opodatkowanych PoN jest czasochłonny i może rodzić po stronie podatnika trudności, nie jest wystarczającą przesłanką do unikania przepisów ogólnych w tej kwestii i stosowania wyjątku z art. 4 ust. 5 ustawy o POL.

Na poparcie swojej argumentacji w tym względzie Wójt Gminy przywołuje tezy wyroku TK ws. budowli, w którym Trybunał Konstytucyjny w odniesieniu co prawda do wyrobisk górniczych, a nie elektrowni wiatrowych, wprost wskazał, że „nie istnieje bowiem jakkolwiek przepis prawa, który generalnie wyłączałby możliwość zakwalifikowania elementów infrastruktury usytuowanej w podziemnych wyrobiskach górniczych jako obiektów budowlanych (urządzeń budowlanych) w ujęciu PrBud [Prawa budowlanego – dopisek tut. Organu], a tym samym jako budowli na gruncie PodLokU [ustawy o POL – dopisek tut. Organu]”. (...) Trybunał w żadnej mierze nie przesądza, czy rozważane obiekty i urządzenia dają się zakwalifikować jako budowle w ujęciu PodLokU. Rozstrzygnięcie tej kwestii leży w kompetencji organów podatkowych oraz sądów administracyjnych, powołanych do kontroli ich działalności. (...) Trybunał Konstytucyjny podzielił jednoznacznie pogląd, że w każdej sprawie podatkowej dotyczącej infrastruktury znajdującej się w podziemnych wyrobiskach górniczych niezbędne jest dokładne ustalenie, które z obiektów i urządzeń można zakwalifikować jako budowle w rozumieniu PodLokU, co pozwoli wykluczyć ryzyko opierania się w tym względzie na wątpliwych uogólnieniach (por. wyrok NSA z 19 października 2010 r., sygn. akt II FSK 907/09, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych).”.

Powyższe potwierdza, że dla celów opodatkowania PoN niezbędne są konkretne ustalenia dotyczące stanu faktycznego sprawy, a nie formułowanie uogólnień na temat trudnościach związanych z ustaleniem co dokładnie podlega opodatkowaniu PoN. Nawet w przypadku, gdy przedmiot opodatkowania (budowla) nie stanowi odrębnego środka trwałego w ewidencji środków trwałych podatnika, ale jest jednym z elementów środka trwałego podlegającego amortyzacji (tak jak wspomniane przez Trybunał Konstytucyjny wyrobisko górnicze), należy dotożyć wszelkich starań, w tym po stronie organu podatkowego w ramach prowadzonego postępowania, aby ustalić szczegółowo przedmiot opodatkowania PoN.

Wójt Gminy stoi na stanowisku, że w żadnym względzie przeszkoda do określenia jako podstawy opodatkowania PoN wartości początkowych poszczególnych części budowli jaką jest elektrownia wiatrowa nie jest fakt, że w wartości początkowej środków trwałych Spółki składających się na elektrownie wiatrowe zostały skapitalizowane wydatki o charakterze ogólnym m.in. wydatki na usługi prawne, tłumaczenia, usługi zarządzania projektem, ochronę. Jak wskazuje przepis art. 16g ust. 3-5 ustawy o CIT przedmiotowe działania jest naturalnym działaniem podatników CIT,

a ustawa o POL nie nakazuje pomniejszać ustalonej wartości początkowej o wartość nabytych usług niematerialnych i prawnych. Naturalnym jest, że te wydatki również stanowią podstawę do skalkulowania podstawy opodatkowania budowli w PoN.

Odnosząc się do przywołanych przez Wnioskodawcę opinii - Ministra Finansów wyrażonej w piśmie Dyrektora Departamentu Podatków Lokalnych i Katastru z dnia 15 maja 2003 r. w sprawie zakresu przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości (budowie; znak LK-727/MM/03) oraz dr hab. W. Morawskiego w artykule zamieszczonym w Przeglądzie Podatkowym nr 6/2014 przedstawianych w pismach Spółki w sprawie - Wójt Gminy wskazuje, że nie są one w żaden sposób wiążące dla tutejszego Organu, a nie zgadzając się z tezami tych pism tutejszy Organ ma prawo wydać interpretację zgodną z własnym przekonaniem co do interpretacji przepisów ustawy o POL w określonym przez Spółkę zdarzeniu przyszłym i nie wziąć pod uwagę stanowiska wyrażonego w powołanych opiniach.

Jednocześnie istotnym zdaniem Wójta Gminy jest zaznaczenie faktu, że przepisy dotyczące elektrowni wiatrowych zmieniły się na przestrzeni lat. W odpowiedzi Ministerstwa Infrastruktury i Budownictwa z dnia 8 lipca 2016 r. na interpelację poselską nr 4207 wskazuje się, że „zmiana definicji elektrowni wiatrowej wprowadzona przepisami omawianej ustawy [ustawy dotyczącej elektrowni wiatrowych – dopisek tutejszego Organu] stanowi przywrócenie stanu prawnego obowiązującego przed zmianami wprowadzonymi mocą ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy - Prawo budowlane oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 163 poz.1364). Wskutek zmian wprowadzonych tą ustawą elektrownie wiatrowe zostały potraktowane w sposób odmienny od innych wolno stojących urządzeń technicznych – wprowadzono zawężenie zakresu definicji budowli w stosunku do elektrowni wiatrowych poprzez wskazanie, iż budowlą są części budowlane urządzeń technicznych takich jak elektrownie wiatrowe. (...) Ponownie podkreślić należy, iż budowle, jakimi są elektrownie wiatrowe, po wejściu w życie przepisów ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, nie będą traktowane inaczej niż inne budowle, czy wolno stojące urządzenia techniczne.”

Skoro zatem przepisy dotyczące uznania elektrowni wiatrowych za odrębne obiekty budowlane były już przedmiotem rozważań i zmian wpływających na status tych obiektów w rozumieniu przepisów Prawa budowlanego, Spółka w ramach prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej jest zobligowana brać pod uwagę ryzyko związane ze zmianą uregulowań w tym względzie, dopuszczając również możliwość odmiennych konsekwencji w opodatkowaniu PoN elektrowni wiatrowych. Przedmiotowe działania pozostają poza kompetencją Wójta Gminy. Tutejszy Organ jako organ podatkowy I instancji w sprawach opodatkowania PoN jest zobowiązany wykonywać swoje obowiązki wynikające z ustawy o POL na podstawie aktualnie obowiązującego stanu prawnego.

Finalnie Wójt Gminy wskazuje, że stanowisko tutejszego Organu znajduje potwierdzenie w orzeczeniach wojewódzkich sądów administracyjnych, które rozpatrywały analogiczne do analizowanej sprawy kwestie obejmujące ustalenie podstawy opodatkowania PoN poszczególnych elementów budowli jaką jest elektrownia wiatrowa. Przykładowo w orzeczeniu Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 29 czerwca 2017 r. o sygn. akt I SA/Sz 386/17 Sąd podzielił stanowisko, iż podstawę opodatkowania PoN w tym przypadku „stanowi wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych (tj. wartość początkowa),

bez względu na to, czy [elektrownia wiatrowa – dopisek Organu] była ujęta w ewidencji środków trwałych czy też nie”.

Reasumując, tutejszy Organ nie podziela stanowiska Wnioskodawcy jakoby od 1 stycznia 2017 r. podstawę opodatkowania PoN należących do Wnioskodawcy budowli w postaci elektrowni wiatrowych miała stanowić ich wartość rynkowa określona przez Spółkę na dzień 1 stycznia 2017 r. Od części budowli jaką jest elektrownia wiatrowa Spółka dokonuje odpisów amortyzacyjnych z uwagi na ujęcie w swojej ewidencji środków trwałych wielu różnych składników majątku, których wartość początkowa obejmuje wydatki na elementy opodatkowane PoN. Nie można zatem zastosować w takiej sytuacji wyjątku od zasady ogólnej wprowadzonego w art. 4 ust. 5 ustawy o POL. W opisywanym zdarzeniu przyszyłym Spółka jest zobowiązana przyjąć od 1 stycznia 2017 r. za podstawę opodatkowania PoN należących do budowli wartość początkową ustaloną dla poszczególnych elementów elektrowni wiatrowej. Spółka jest zobligowana przyjąć wartość początkową, od której dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, dla celów określenia podstawy opodatkowania PoN również w przypadku, gdy wartość początkowa danego elementu wynika z wartości początkowej wielu różnych środków trwałych lub jeżeli jest skapitalizowana w wartości początkowej jednego większego środka trwałego. W konsekwencji stanowisko Wnioskodawcy w odniesieniu do pytania oznaczonego nr 2 należało uznać za nieprawidłowe.

\*\*\*\*\*

Tutejszy Organ informuje, że wydana interpretacja dotyczy tylko spraw będących przedmiotem wniosku (zapytań) Spółki. Inne kwestie przedstawione w opisywanym stanie sprawy, które nie zostały objęte pytaniami, nie mogą być w niniejszej interpretacji rozpatrzone zgodnie z art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej. Dotyczy to w szczególności kwestii kwalifikacji pozostałych elementów elektrowni wiatrowych opisanych w zdarzeniu przyszyłym, w szczególności tzw. infrastruktury towarzyszącej budowli elektrowni wiatrowej, jako odrębnych przedmiotów opodatkowania PoN np. jako urządzenia budowlane.

Zaznacza się, że zgodnie z art. 14b § 3 Ordynacji podatkowej składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Organ jest ściśle związany przedstawionym we wniosku stanem faktycznym albo opisem zdarzenia przyszłego. Wnioskodawca ponosi ryzyko z ewentualnym błędym lub nieprecyzyjnym przedstawieniem we wniosku opisu stanu faktycznego sprawy albo zdarzenia przyszłego. Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, o ile rzeczywisty stan sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem faktycznym albo opisem zdarzenia przyszłego podanym przez Wnioskodawcę. W związku z powyższym w przypadku zmiany któregośkolwiek elementu przedstawionego we wniosku w opisie sprawy, udzielona odpowiedź traci są moc ochronną i aktualność.

Przepisów art. 14k-14n pkt 1 Ordynacji podatkowej nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a przedmiotowej ustawy.

**Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.**

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu w Poznaniu, ul. Ratajczaka 10/12, 61-815 Poznań, w dwóch egzemplarzach (art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi; tj. Dz.U. 2017, poz. 1369 ze zm.) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie, albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a ww. ustawy (zgodnie z art. 53 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi; tj. Dz.U. 2017, poz. 1369 ze zm.).

Jednocześnie zgodnie z art. 57a ww. ustawy 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.

Na podstawie art. 54 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz.U. 2017, poz. 1369 ze zm.) skargę do sądu administracyjnego wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi, tj. na adres: Wójt Gminy Pepowo, ul. St. Nadstawek 6, 63-830 Pepowo.

Otrzymują:

- 1) Adresat
- 2) aa

W O J T

Stanisław Krywicki