

Sygn.: F.3120.12.2017

Interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego

Działając na podstawie przepisu art. 14j § 1 i § 3 w związku z art. 14b, art. 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r., poz. 201, dalej: Ordynacja podatkowa) Wójt Gminy Sieradz (dalej: Organ podatkowy) po rozpoznaniu wniosku z dnia 1 marca 2017 r. (data wpływu 6 marca 2017 r.) „...” sp.k. (dalej: Wnioskodawca, Spółka) o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego w sprawie określenia podstawy opodatkowania dla budowli będących własnością Spółki (dalej: Wniosek) – stwierdza, że stanowisko Spółki przedstawione we Wniosku jest w całości **nieprawidłowe**.

UZASADNIENIE

W dniu 6 marca 2017 r. wpłynął do tut. Organu podatkowego Wniosek o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od nieruchomości. Przedmiotem interpretacji jest przepis art. 4 ust. 1 pkt 3 oraz art. 4 ust. 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2016 r., poz. 716, dalej: UPiOL).

1.

We Wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny:

Wnioskodawca jest właścicielem elektrowni wiatrowej, która jest zlokalizowana na terenie gminy Sieradz. Wnioskodawca jest także właścicielem obiektów budowlanych stanowiących budowlę, które podlegają podatkowi od nieruchomości.

Elektrownie wiatrowe nie figurują w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych Spółki jako samodzielne (wyodrębnione) środki trwałe, od których byłyby dokonywane

odpisy amortyzacyjne zgodnie z ustawą z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 1888, dalej: UPDOP). 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 - urządzenia wiatrowe.

Jednocześnie Wnioskodawca wskazał, że ze względu na formę prawną (spółka komandytowa) nie jest podatnikiem podatku dochodowego, a podatnikami w tym zakresie są jego wspólnicy spółki w odpowiednich proporcjach. Wnioskodawca podkreślił, że od początku prowadzenia działalności funkcjonował w formie prawnej spółki komandytowej i nigdy nie był podatnikiem podatku dochodowego.

Spółka wskazała, iż naturalną konsekwencją braku statusu podatnika podatku dochodowego w przypadku Spółki jest brak prawnego obowiązku ewidencji środków trwałych na potrzeby tego podatku. Spółka nie jest także uprawniona do dokonywania odpisów amortyzacyjnych dla potrzeb podatku dochodowego od środków trwałych, a tym samym do uwzględnienia ich, jako koszty uzyskania przychodów na potrzeby rozliczeń w podatku dochodowym. Odpisów amortyzacyjnych dokonują wspólnicy proporcjonalnie do przypadających im udziałów.

Jednocześnie, Wnioskodawca wskazał, że 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. Mogą to być przykładowo:

- oprogramowanie (np. System Scada), 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,
- chłodnie 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,
- prawa autorskie do dokumentacji technicznej dotyczącej zespołu prądotwórczego,
- wiedzę specjalistyczną dotyczącą zespołu prądotwórczego (know-how),
- prawa autorskie do dokumentacji związanej z pracami budowlanymi.

Jednocześnie, z uwagi na przepisy UPIOL Wnioskodawca jest podatnikiem podatku od nieruchomości (dalej: PON) w zakresie m.in. budowli, których jest właścicielem. Deklarowana podstawa opodatkowania wskazanych obiektów była dotychczas ustalana przez Wnioskodawcę, jako ich wartość początkowa określona na cele amortyzacji bilansowej (zgodnie z przepisami bilansowymi, a nie przepisami podatkowymi).

Zgodnie z przepisami ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (dalej: UIEW) poprzez elektrownie wiatrową należy rozumieć „budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 roku o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. z 2015 r. poz. 478 i 2365 oraz z 2016 r. poz. 925)”, natomiast poprzez elementy techniczne należy rozumieć „wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu” (dalej razem jako: „Elektrownia Wiatrowa”).

Wnioskodawca wskazał, iż otrzymał od Gminy interpretację indywidualną przepisów podatkowych o sygn. F.3120.2.2017 (dalej: Interpretacja) z dnia 18 stycznia 2017 r.. Wnioskodawca nie zgadza się z treścią uzyskanej Interpretacji, jakoby w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. za budowlę w rozumieniu przepisów UPIOL uznawało się zarówno elementy budowlane elektrowni wiatrowej tj. fundament i wieża jak i urządzenia techniczne wchodzące w skład elektrowni wiatrowej. Kwestionując prawidłowość tej Interpretacji, Wnioskodawca podjął odpowiednie kroki prawne celem uchylenia tej Interpretacji.

Niemniej, zakładając prawidłowość stanowiska Gminy w uzyskanej Interpretacji, powstała wątpliwość, w jaki sposób Wnioskodawca powinien wyliczyć podstawę opodatkowania dla celów wyliczenia PON od elektrowni wiatrowej.

Wnioskodawca powziął wątpliwość, czy sposób określania podstawy opodatkowania budowli, których jest właścicielem, PON jest zgodny z obowiązującymi przepisami.

2.

W związku z powyższym opisem zdarzenia przyszłego, zadano następujące pytanie:

Czy w związku z faktem, iż Spółka nie jest podatnikiem podatku dochodowego i nie dokonuje podatkowych odpisów amortyzacyjnych od Elektrowni Wiatrowej i innych budowli na podstawie przepisów UPIOL, których jest właścicielem, podstawą opodatkowania powinna być ich wartość rynkowa (w przypadku Elektrowni Wiatrowej określona na 1 stycznia 2017 r.)?

3.

Wnioskodawca wyraził następujące stanowisko wraz z uzasadnieniem:

Zdaniem Wnioskodawcy, w sytuacji, w której spółka nie dokonuje podatkowych odpisów amortyzacyjnych od Elektrowni Wiatrowej i innych budowli (w rozumieniu PON), których jest właścicielem, podstawą opodatkowania powinna być ich wartość rynkowa (w przypadku Elektrowni Wiatrowej określona na 1 stycznia 2017 r.).

Zgodnie z treścią przepisu art. 3 UPIOL, podatnikami PON są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące:

- 1) właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych, z zastrzeżeniem ust. 3;
- 2) posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych;
- 3) użytkownikami wieczystymi gruntów;
- 4) posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego.

Natomiast przepis art. 2 UPIOL wskazuje, iż przedmiotem opodatkowania są budowle, określane jako 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.

Jak Wnioskodawca wskazał w opisie stanu faktycznego, jest on właścicielem obiektów budowlanych, które stanowią budowle dla celów PON. W związku z powyższym, Wnioskodawca stoi na stanowisku, iż jest podatnikiem PON w odniesieniu do tych obiektów i ma obowiązek rozliczyć podatek z tego tytułu.

Przepisy UPIOL dotyczące PON zawierają dwa sposoby ustalenia podstawy opodatkowania budowli dla celów podatku od nieruchomości.

Pierwszym sposobem w świetle przepisu art. 4 ust. 1 pkt 3 UPIOL podstawę opodatkowania 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. Zgodnie z kolei z 4 ust. 5 UPIOL 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.

Drugim sposobem określenia podstawy opodatkowania jest art. 4 ust. 5 UPIOL, 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.

Analiza powyżej przytoczonych przepisów prowadzi do wniosku, iż 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, iż przytoczone przepisy odnoszą się wprost do odpisów amortyzacyjnych dokonywanych zgodnie z przepisami o podatkach dochodowych. Oznacza to w szczególności, że przepisy UPIOL w zakresie regulacji dotyczących PON nie przewidują sytuacji, a w których podstawa opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości określana jest na podstawie ewidencji prowadzonej dla celów bilansowych.

Ponadto, Wnioskodawca wskazał, iż w związku z tym, że nie dokonuje odpisów amortyzacyjnych dla celów podatkowych, ponieważ nie jest podatnikiem podatku dochodowego, to zdaniem Spółki z treści przepisu art. 4 ust. 1 pkt 3 UPIOL 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.

Tym sam Spółka wskazała, iż jako że nie jest uprawniona do dokonywania odpisów amortyzacyjnych dla celów podatkowych od posiadanych środków trwałych, to w jego przypadku przepis art. 4 ust. 1 Pkt 3 UPIOL nie ma zastosowania w celu określenia podstawy opodatkowania budowli w podatku od nieruchomości.

Biorąc pod uwagę powyższe, Wnioskodawca uważa, że powinien określić podstawę opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości w wysokości ich wartości rynkowej określonej na moment określenia obowiązku podatkowego. Wnioskodawca wskazał także na fragment wyroku WSA w Bydgoszczy o sygn. I SA/Bd 613/16.

Jednocześnie Spółka wskazała, iż uważa, że niezależnie od powyższego podstawę opodatkowania dla elektrowni wiatrowej powinien określić na poziomie jej wartości rynkowej, określonej, zgodnie z art. 4 ust. 5 w zw. z art. 6 ust. 1 UPIOL, na dzień postania 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 - poniosła wydatki na elementy składowe, które nie stanowią 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 podkreśliła, iż nie jest możliwe określenie wartości elementów składających się na elektrownię wiatrową w inny sposób niż poprzez wycenę wartości rynkowej elektrowni wiatrowej. Wnioskodawca wskazał, iż Spółka oraz jej wspólnicy nie zawsze posiadają pełne informacje dotyczące wartości wskazanych w opisie stanu faktycznego elementów, które nie podlegały dotychczas opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Zdaniem Spółki elementy te także od 1 stycznia 2017 r. nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, jako że nie stanowią elementu elektrowni wiatrowych, powinny być zatem wyodrębnione.

W świetle analizowanego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego – uznaje się za nieprawidłowe.

Zgodnie z przepisem art. 4 ust. 1 pkt 3 UPiOL 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.

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

Powyższe znajduje pełne oparcie w orzecznictwie sądów administracyjnych. Przykładowo, Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 1 września 2016 r., sygn. II FSK 2050/14, stwierdził, iż: *Użyte przez ustawodawcę sformułowanie "wartość ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego" wskazuje jednoznacznie, że chodzi tu o "wartość stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji" na*

potrzeby podatkowe, którą określają przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. wskazując, że podstawę opodatkowania stanowi wartość, nie nakazuje ustalać podstawy opodatkowania, ale odwołuje się do określonego stanu faktycznego tj. wartości budowli od której należy obliczyć podatek stanowiący wskazany w ustawie procent tej wartości. Przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie są przy tym środki trwałe, ale budowle lub ich części w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych odsyła zatem do przepisów o podatkach dochodowych dotyczących środków trwałych w zakresie ustalania wartości przyjętej dla celów amortyzacji. Z treści przytoczonych przepisów należy nadto wyprowadzić wniosek, że ani podatnik, ani organy podatkowe nie mogą dowolnie - według swego uznania ustalać podstawy opodatkowania, przyjmując, wartość rynkową budowli. Ta wartość rynkowa określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego może stanowić podstawę opodatkowania, o ile od budowli lub ich części, o których mowa w art. 4 ust. 1 pkt 3, nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, co wynika wprost z ust. 5 tego przepisu.

Organ podatkowy zwraca uwagę, iż powyższa teza (Z treści przytoczonych wyżej przepisów należy także wyprowadzić wniosek, że podatnik nie może wedle swego uznania ustalać podstawy opodatkowania, przyjmując jak Sąd pierwszej instancji, wartość rynkową. Owa wartość rynkowa określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego może stanowić podstawę opodatkowania, o ile od budowli lub ich części, o których mowa w ust. 1 pkt 3, nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych) była wielokrotnie podnoszona przez Naczelną Sąd Administracyjny, przykładowo:

- w wyroku z dnia 13 kwietnia 2011 r., sygn. II FSK 2027/09,
- w wyroku z dnia 25 listopada 2010 r., sygn. II FSK 1229/09.

Co więcej na uwagę zasługuje, iż w tworzącej się właśnie linii orzeczniczej dotyczącej opodatkowania budowli będących w posiadaniu spółek komandytowych, przykładowo w prawomocnym wyroku WSA w Bydgoszczy z dnia 14 grudnia 2016 r., sygn. I SA/Bd 772/16 czy w wyroku WSA w Bydgoszczy z dnia 20 grudnia 2016 r., sygn. I SA/Bd 778/16, wskazuje się, że z kolei zgodnie z art. 4 ust. 5, 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. Z przedstawionych powyżej regulacji wynika, że podstawą opodatkowania budowli może być zarówno wartość stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w podatkach dochodowych, jak i jej wartość rynkowa. Należy jednak zauważyć, że w przepisie art. 4 ust. 5 u.p.o.l. ustawodawca wyraźnie wskazuje, iż może mieć on zastosowanie, o ile od budowli lub ich części nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. Ustalając zatem podstawę opodatkowania budowli, należy w pierwszej kolejności wyjaśnić, czy od ich wartości początkowej dokonywane są odpisy amortyzacyjne. Stwierdzenie, że budowla podlega amortyzacji, wyklucza możliwość przyjęcia jako podstawy opodatkowania jej wartości rynkowej, a ta kwestia nie została w sprawie wskazana.

Z powyższego wynika zatem, iż kluczowe dla rozstrzygnięcia niniejszego zagadnienia prawnego jest ustalenie czy mamy do czynienia z sytuacją w której od budowli nie dokonuje czy też dokonuje się odpisów amortyzacyjnych (i ewentualnie jaki podmiot tych odpisów dokonuje).

Przechodząc do realiów niniejszej sprawy Spółka we Wniosku wskazała wprost, iż:

- *ze względu na formę prawną (spółka komandytowa) nie jest podatnikiem podatku dochodowego, a podatnikami w tym zakresie są jego wspólnicy spółki w odpowiednich proporcjach;*
- *naturalną konsekwencją braku statusu podatnika podatku dochodowego w przypadku Spółki jest brak prawnego obowiązku prowadzenia ewidencji środków trwałych na potrzeby tego podatku. Spółka nie jest także uprawniona do dokonywania odpisów amortyzacyjnych dla potrzeb podatku dochodowego od środków trwałych, a tym samym do uwzględniania ich, jako koszty uzyskania przychodów na potrzeby rozliczeń w podatku dochodowym. Odpisów dokonują wspólnicy proporcjonalnie do przypadających im udziałów;*

Spółka podkreśla zatem, że forma prawna w jakiej działa (spółka komandytowa) nie obliguje jej do prowadzenia ewidencji środków trwałych na potrzeby PIT i CIT oraz że nie jest ona uprawniona do dokonywania odpisów amortyzacyjnych, jednakże odpisów tych dokonują wspólnicy proporcjonalnie do przypadających im udziałów.

W kontekście powyższego, Organ podatkowy zwraca uwagę, iż w art. 4 ust. 5 UPiOL ustawodawca wyraźnie wskazuje, iż przepis ten może mieć zastosowanie, o ile od budowli lub ich części, o których mowa w ust. 1 pkt 3, nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. W konsekwencji odejście od zasady wskazanej w przepisie art. 4 ust. 1 pkt 3 UPiOL na rzecz wartości wskazanej w przepisie art. 4 ust. 5 UPiOL ma miejsce jedynie w przypadku gdy „nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych”. W szczególności dotyczy to sytuacji, w której budowla stanowi środek trwały (część środka trwałego), od którego w ogóle nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, np. środków o wartości początkowej poniżej 3500 PLN lub gdy budowla podlegająca opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości stanowi na gruncie podatku dochodowego środek trwały wyłączony z możliwości dokonywania odpisów amortyzacyjnych.

Powyższe zostało potwierdzone przez sądy administracyjne, przykładowo w prawomocnym wyroku WSA w Krakowie z dnia 14 września 2010 r., sygn. I SA/Kr 845/10, w którym wskazano, iż przepis art. 4 ust. 5 UPiOL odnosi się do budowli, od których nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych w ogóle. Oznacza to, że pod tym pojęciem mieści się budowla w stosunku do której odpisy amortyzacyjne nigdy nie były dokonywane. Nie można zapominać, że ust. 5 stanowi wyjątek od ust. 1 pkt 3 w którym uregulowana została sytuacja budowli aktualnie podlegających amortyzacji oraz budowli zamortyzowanych. Nie można zatem podzielić poglądu Skarżącej, że ust. 5 odwołuje się bezpośrednio

do ust. 1 pkt 3. Omawiany ust. 5 stanowi wyjątek od zasady określonej w ust. 1 pkt 3. Może on mieć zatem zastosowanie jedynie wówczas, gdy po ustaleniu stanu faktycznego stwierdzimy, że dana budowla nie mieści się w pojęciach określonych w ust. 1 pkt. 3. W zakresie jednak tego przepisu mieszczą się budowle podlegające amortyzacji oraz budowle zamortyzowane całkowicie. Skoro zatem budowla opisana we wniosku o wydanie interpretacji mieści się w zakresie ust. 1 pkt 3, to nie ma potrzeby oraz podstawy prawnej do sięgania do wyjątku opisanego w ust. 5. Gdyby ustawodawca zamierzał zrównać budowlę całkowicie zamortyzowaną z budowlą od której nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, wówczas zostałoby to wyrażnie przez niego zaznaczone albo poprzez wykreślenie z ust. 1 pkt 3 pojęcia budowli całkowicie zamortyzowanej, albo poprzez dodanie takiej budowli do ust. 5.

Powyższe znajduje odzwierciedlenie także w wyroku WSA w Olsztynie z dnia 21 listopada 2013 r., sygn. I SA/OI 657/13, zgodnie z którym wskazuje się, iż *Ustalenie wartości rynkowej jako podstawy opodatkowania może bowiem dotyczyć tylko sytuacji, gdy budowla nie jest i nie była amortyzowana.* Taka wykładnia wynika z treści art. 4 ust. 5 i ust. 7 u.p.o.l. (vide: cyt. wyżej wyroki NSA w sprawach sygn. akt II FSK 1310/10, II FSK 2017/10, II FSK 144/10).

Tym samym, w ocenie Organu podatkowego, nieprawidłowe jest stanowisko Spółki, zgodnie z którym przepis art. 4 ust. 1 pkt 3 UPiOL wskazuje, iż przepis ten ma tylko wówczas zastosowanie, gdy to podatnik podatku od nieruchomości dokonuje odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych.

Organ podatkowy jest przy tym świadom, iż w świetle przepisów o podatkach dochodowych spółka komandytowa nie jest podatnikiem podatku dochodowego, w związku z czym odpisy amortyzacyjne są dokonywane „na poziomie” wspólników tejże spółki oraz iż spółka komandytowa – z uwagi na powyższe – nie jest zobowiązana do prowadzenia rejestru środków trwałych. W ocenie Organu podatkowego nie oznacza to jednak, iż od budowli będących własnością spółki komandytowej nie są lub nie mogą być dokonywane odpisy amortyzacyjne (np. przez wspólników) czy też iż spółka komandytowa w ogóle nie może prowadzić rejestru środków trwałych dla celów podatkowych, w którym zostałyby ujawnione jej poszczególne środki trwałe (wszak środek trwały w świetle np. przepisu art. 22a 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych musi stanowić „własność lub współwłasność podatnika” podatku dochodowego). Organ podatkowy zastrzega jednak, iż nie jest uprawniony do badania rozliczeń Wnioskodawcy w podatkach dochodowych i w tym zakresie opiera się tylko i wyłącznie opisie stanu faktycznego przedstawionym we Wniosku przez Wnioskodawcę.

Zdaniem Organu podatkowego ustawodawca nie wprowadził w przepisie art. 4 ust. 1 pkt 3 UPiOL kryterium podmiotowego, ponieważ wyrażenie „nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych” nie ogranicza dokonywania odpisu amortyzacyjnego jedynie do podatnika podatku i określa tym samym katalog podmiotowy w sposób szerszy.

Oczywiście nie oznacza to, iż art. 4 UPiOL można interpretować w oderwaniu od systematyki całości przepisów UPiOL. Niemniej jednak w Ocenie organu podatkowego wniosek, iż odpisów amortyzacyjnych na potrzeby podatku dochodowego musi dokonywać podatnik tego podatku oraz jednocześnie podatnik podatku od nieruchomości nie jest uprawniony. Faktem jest bowiem, iż ustawodawca wielokrotnie w innych przepisach art. 4 UPiOL wprost odnosi się do osoby podatnika (nie pozostawiając wtedy jakichkolwiek wątpliwości interpretacyjnych), przykładowo:

- (...) określona przez **podatnika** na dzień powstania obowiązku podatkowego – por. art. 4 ust. 5 UPiOL;
- jeżeli **podatnik** nie określił wartości budowli, o których mowa w ust. 1 pkt 3 oraz w ust. 5 (...) – por. art. 4 ust. 7 zdanie pierwsze UPiOL;
- w przypadku gdy **podatnik** nie określił wartości budowli (...) - por. art. 4 ust. 7 zdanie drugie UPiOL.

Mając na uwadze powyższe, w ocenie Organu podatkowego, przyjmując domniemanie racjonalności ustawodawcy, nie można twierdzić, iż przepis art. 4 ust. 1 UPiOL należy rozumieć tylko i wyłącznie tak, że odpisów musi dokonywać podatnik. Skoro bowiem w kolejnych ustępach art. 4 UPiOL reagujących także kwestię podstawy opodatkowania budowli osoba podatnika jest precyzyjnie wskazana, to nie można takiego zastrzeżenia czynić w przypadku przepisu art. 4 ust. 1 pkt 3 UPiOL – tak jak życzyłaby sobie tego Spółka.

Jednocześnie należy wskazać, iż normy prawne wynikająca z przepisu art. 4 ust. 1 pkt 3 UPiOL oraz art. 4 ust. 5 UPiOL są wzajemnie spójne i się uzupełniają. Organ zwraca uwagę na składnię wspomnianych przepisów:

- „stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji” oraz
- „nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych”.

Z powyższego wątpliwości wynika, iż jest mowa o pewnych stanach generalnych („stanowiąca”, „dokonuje się”), a nie sytuacjach konkretnych podmiotów (np. podatników). Gdyby przyjąć rozumienie tych przepisów wskazywane przez Wnioskodawcę, to musiałyby one brzmieć np.:

- „podatnik nie dokonuje odpisów amortyzacyjnych” czy
- „która stanowi u podatnika podstawę obliczania amortyzacji”.

Tym samym zdaniem Organu podatkowego, w sytuacji, gdy od przedmiotowych budowli dokonuje się odpisów amortyzacyjnych (nie ma przy tym znaczenia, że podmiotem dokonującym odpisy amortyzacyjne nie jest podatnik podatku od nieruchomości, lecz wspólnicy), to wartość budowli przyjęta do celów amortyzacji stanowi również podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości.

Powyższe stanowisko znajduje potwierdzenie w literaturze przedmiotu. W doktrynie wskazuje się, iż *Jeżeli zatem od budowli dokonywane są odpisy amortyzacyjne to podstawę opodatkowania stanowi wartość, o której mowa w podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego,*

stanowiącą podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne. Nie ma przy tym znaczenia, że podmiotem wykonującym odpisy amortyzacyjne nie jest podatnik podatku od nieruchomości (por. R. Dowgier, L. Etel, B. Pahl, M. Popławski, Leksykon podatków i opłat lokalnych, ABC, str. 156).

Powyższe znajduje także potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych, przykładowo w wyroku WSA w Lublinie z dnia 26 lutego 2014 r., sygn. I SA/Lu 1245/13, zgodnie z którym Skoro przedmiotowe budowle, jako środki trwale przyjęte na stan Gminy, podlegały amortyzacji, została określona ich wartość, będąca podstawą dokonywania odpisów (zwana wartością początkową), to taka sytuacja wyklucza dopuszczalność przyjęcia za podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości wartości rynkowej. Przy czym - jak słusznie podnosi strona - nie ma znaczenia kto dokonuje amortyzacji budowli, podatnik czy też inny podmiot. Ustawodawca nie rozróżnia bowiem sposobu ustalenia wartości budowli w oparciu o kryterium podmiotowe, tj. podmiotu, który dokonuje odpisów amortyzacyjnych.

Organ podatkowy pragnie zaznaczyć, iż co prawda w powyższym wyroku WSA w Lublinie sąd badał kwestię opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli komunalnych, które były w posiadaniu innego podmiotu. Istotne jest jednak to, iż WSA w Lublinie zaaprobował stanowisko strony skarżącej, której zdaniem w niniejszej sprawie nie wystąpiła sytuacja uprawniająca organ podatkowy do powołania biegłego rzeczoznawcy. W szczególności spółka nie była zobowiązana do podania wartości rynkowej budowli. Spółka natomiast podała w deklaracji za 2008 r. wartość początkową, od której Gmina dokonywała amortyzacji rachunkowej budowli. (...) nie powinno budzić wątpliwości, że spółka przyjęła prawidłową wartość do ustalenia podstawy opodatkowania budowli, tj. wartość początkową środków trwałych amortyzowanych przez Gminę. Sąd wyraźnie wskazał, iż w takiej sytuacji wadliwość zaskarżonej decyzji jest skutkiem przyjęcia, że w stanie faktycznym sprawy, do określenia podstawy opodatkowania przedmiotowych budowli zastosowanie znajduje przepis art. 4 ust. 5 upol, pomimo, iż od przedmiotowych budowli dokonywane były odpisy amortyzacyjne (przez właściciela – Gminę), a budowle te wykorzystywane były w działalności gospodarczej Spółki (posiadacza zależnego), która je użytkowała. Stąd zarzut skargi naruszenia art. 4 ust. 5 w związku z art. 4 ust. 1 pkt 3 należy uznać za zasadny.

Powyższe znajduje także potwierdzenie w praktyce organów podatkowych, przykładowo w interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego Prezydenta Miasta Gdańska, nr 66685 zgodnie, z którą Organ po dokonaniu analizy ww. przepisów prawa stwierdził, że w przypadku budowli, od których dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, podstawę ich opodatkowania podatkiem od nieruchomości stanowi wyłącznie wartość przyjęta do celów amortyzacji podatkowej, a nie wartość rynkowa. Jeżeli od danej budowli dokonuje się odpisów amortyzacyjnych organ podatkowy nie ma prawa przyjąć innej podstawy opodatkowania (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13.04.2011 r., sygn. II FSK 2027/09 oraz wyrok Wojewódzkiego Sądu

Administracyjnego w Olsztynie z dnia 14.07.2011 r., sygn. I SA/Ol 440/11) (...). Ustawodawca w art. 4 ust. 5 upol, na który powołuje się Wnioskodawca, wskazał, iż w przypadku, gdy od budowli lub ich części nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa, określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego. Organ dokonując zestawienia dyspozycji ustawodawcy określonych w art. 4 ust. 1 pkt 3) oraz ust. 5 stwierdza, że wartość rynkową budowli, jako podstawę określenia wartości budowli do celów podatku od nieruchomości, można zastosować jedynie w przypadku, gdy od budowli lub ich części nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. Jeżeli zatem od budowli dokonywane są odpisy amortyzacyjne to podstawę opodatkowania stanowi wartość, o której mowa w podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne. Nie ma przy tym znaczenia, że podmiotem wykonującym odpisy amortyzacyjne nie jest podatnik podatku od nieruchomości. Reasumując, w stanie faktycznym będącym przedmiotem wniosku z dnia ... r., zasadne jest określenie wartości budowli, a tym samym podstawy ich opodatkowania podatkiem od nieruchomości, na mocy art. 4 ust. 1 pkt 3) upol. Z treści wyjaśnień przedstawionych przez Wnioskodawcę w piśmie z dnia ... r., wynika, że budowle wraz z pozostałymi obiektami, składającymi się na halę widowiskowo- sportową ..., są ujęte w ewidencji środków trwałych ich właścicieli (Gmina ... i Gmina ...), a zatem podlegają amortyzacji. W omawianym przypadku brak jest zatem przesłanek do zastosowania normy prawnej określonej w art. 4 ust. 5 upol tj. przyjęcie jako podstawy opodatkowania wartości rynkowej przedmiotowych budowli.

Organ zwraca także uwagę, iż ustawodawca w przepisie art. 4 ust. 1 pkt 3 UPiOL nie powiązał podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości z dokonywaniem bądź nie odpisów amortyzacyjnych do celów podatku dochodowego. Przedmiotowy przepis odsyła jedynie do wartości, która stanowi podstawę obliczania amortyzacji. Wartość tą wskazują odpowiednie przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i ustawy o podatku dochodowy od osób fizycznych. Dlatego też elementem konstrukcyjnym normy prawnej, w oparciu o którą dla budowli związanych z działalnością gospodarczą jest ustalana podstawa opodatkowania w podatku od nieruchomości, jest wartością stanowiącą podstawę obliczania amortyzacji. Elementem takim nie są natomiast odpis amortyzacyjny czy też jego brak.

Powyższa teza znajduje potwierdzenie w orzecznictwie, w którym wskazuje się jednoznacznie, że skoro w zakresie podstawy opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości ustawodawca odwołał się do wartości definiowanej w ustawach podatkowych, tj. wartości stanowiącej podstawę opodatkowania w tym roku czyli w roku podatkowym, za który obliczany jest podatek od nieruchomości, to zasadne jest przyjęcie, iż chodzi tu o wartość początkową, bo ta właśnie wartość jest podstawą naliczania odpisów amortyzacyjnych. Przykładowo, WSA w Rzeszowie w prawomocnym wyroku z dnia 18 sierpnia 2005 r., sygn. I SA/Rz 478/04, zgodnie z którym: *Skoro bowiem w zakresie podstawy opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości ustawodawca odwołał się do wartości*

definiowanej w ustawach podatkowych, stanowiącej podstawę opodatkowania "w tym roku" czyli w roku podatkowym za który obliczany jest podatek od nieruchomości, to zasadnym jest przyjęcie, iż chodzi tu o wartość początkową, bo ta właśnie wartość jest podstawą naliczania odpisów amortyzacyjnych.

Tym samym zdaniem Organu podatkowego wartość, o której mowa w przepisie art. 4 ust. 1 pkt 3 UPiOL stanowi wartość stanowiącej podstawę opodatkowania w tym roku, tj. wartość początkową. Organ podatkowy doszedł tym samym do wniosku, iż podstawą opodatkowania w zakresie elementów budowli jaką jest elektrownia wiatrowa mogłaby być wartość rynkowa poszczególnych elementów, określona na dzień powstania obowiązku podatkowego, zgodnie z przepisem art. 4 ust. 5 UPiOL, jedynie w przypadku gdyby od tych elementów w ogóle nie były dokonywane odpisy amortyzacyjne, co jednak w realiach niniejszej sprawy nie ma miejsca.

Organ podatkowy zauważa, iż zmiana zakresu przedmiotowego opodatkowania elektrowni wiatrowej podatkiem od nieruchomości, wynikająca z wprowadzenia definicji elektrowni wiatrowej w przepisie art. 2 UIEW, pozostaje bez wpływu na moment, na który podatnik ma obowiązek ustalenia podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Użyte przez ustawodawcę sformułowanie „wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego”, precyzyjnie wskazuje, iż chodzi o wartość ustaloną na jeden konkretny dzień danego roku podatkowego, tj. na 1 stycznia.

Powyższe znajduje oparcie w orzecznictwie sądów administracyjnych przykładowo:

- w wyroku NSA z dnia 6 grudnia 2012 r., sygn. II FSK 317/11,
- wyroku WSA w Krakowie z dnia 12 marca 2013 r., sygn. I SA/Kr 60/13,
- wyroku WSA w Warszawie z dnia 12 marca 2013 r., sygn. III SA/Wa 2412/12 czy
- wyroku WSA w Krakowie z dnia 14 września 2010 r., sygn. I SA/Kr 846/10,

w których sądy wskazały, iż: *Podstawa opodatkowania dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej została określona w art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613). Jak wynika z treści tego przepisu, podstawę opodatkowania stanowi wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych - ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.*

Jedynym bowiem przypadkiem, w którym podstawą opodatkowania jest wartość stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji na inny dzień niż 1 stycznia jest sytuacja, w której obowiązek podatkowy powstaje w ciągu roku podatkowego. Zgodnie bowiem z przepisem art. 4 ust. 3 UPiOL Jeżeli obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości od budowli, o których mowa w ust. 1 pkt

3, powstał w ciągu roku podatkowego - podstawą opodatkowania jest wartość stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji na dzień powstania obowiązku podatkowego.

Organ podatkowy podkreśla przy tym, iż przedmiotem niniejszej interpretacji zgodnie z Wnioskiem jest przepis art. 4 ust 1 pkt 3 i ust. 5 UPiOL regulujące kwestię podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości „w związku z faktem, iż Spółka nie jest podatnikiem podatku dochodowego i nie dokonuje odpisów amortyzacyjnych od Elektrowni wiatrowej i innych budowli (w rozumieniu Upol), których jest właścicielem...” (por. brzmienie pytania Podatnika i brzmienie stanowiska Wnioskodawcy ze str. 4 Wniosku). W związku z powyższym poza zakresem niniejszego rozstrzygnięcia pozostaje:

- określenie przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, o którym mowa w przepisie art. 2 UPiOL czy
- określenie momentu powstania obowiązku podatkowego, o którym mowa w przepisie art. 6 UPiOL.

Interpretacja indywidualna musi być bowiem precyzyjna, tj. mieścić się w zakresie nakreślonym przez Podatnika we Wniosku. Z tego również powodu Interpretacja indywidualna nie może traktować o kalkulacji podstawy opodatkowania konkretnych obiektów Podatnika (czy praktycznych problemów z nią związanych), a jedynie dotyczyć zasad jej ustalania na gruncie UPiOL - czemu też Organ dał niniejszym wyraz. Z tego też powodu Organ podatkowy nie ustosunkował się do twierdzeń Podatnika ze strony 7 Wniosku dotyczących „wydatków na elementy elektrowni wiatrowej, które nie stanowią części Elektrowni Wiatrowej”, skoro pytanie i stanowisko dotyczyło kwestii dokonywania odpisów amortyzacyjnych.

Podatnik wskazał, że jego stanowisko zostało „niejednokrotnie potwierdzone w orzecznictwie sądów administracyjnych”, przy czym powołał tylko jeden wyrok WSA w Bydgoszczy o sygn. I SA/Bd 613/16. Organ podatkowy ma jednak wiedzę, że w przedmiotowym zakresie firmy energetyczne prowadzą liczne spory z organami podatkowymi. Organ podatkowy zwraca uwagę, iż sądy w tych sprawach skupiają się na konieczność zidentyfikowania przez organ podatkowy podmiotu (niebędącego podatnikiem) dokonującego odpisów od budowli (*W rozpatrywanej sprawie spółka bezsprzecznie nie "amortyzuje" dla celów podatkowych budowli. Organ nie wskazał natomiast konkretnie tego innego (trzeciego) podmiotu dokonującego odpisów amortyzacyjnych. Ze stanu faktycznego wynika jedynie, że wspólnicy mają prawo (są uprawnieni) do dokonywania odpisów amortyzacyjnych. Nie wynika zaś, że wspólnicy prowadzą ewidencję podatkową i że faktycznie dokonują odpisów amortyzacyjnych dla celów podatkowych od budowli. Jeżeli w ocenie organu kwestia dokonywania przez wspólników odpisów amortyzacyjnych dla celów podatkowych ma znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, to organ może wystąpić do spółki o udzielenie w tym zakresie stosownych informacji*).

Takie stanowisko zostało wyrażone między innymi w wyrokach WSA w Bydgoszczy o sygn.:

- I SA/Bd 778/16
- I SA/Bd 772/16
- I SA/Bd 127/16

Mając na uwadze powyższe Organ podatkowy stwierdza, iż podstawę opodatkowania budowli Wnioskodawcy od 1 stycznia 2017 roku będzie stanowić zatem zgodnie z przepisem art. 4 ust. 1 pkt 3 UPiOL 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, a tym samym uznał stanowisko Podatnika za nieprawidłowe.

Interpretacja dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i brzmienia przepisów obowiązującego w dniu wydania niniejszej interpretacji.

Pouczenie

1. Skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego (art. 57a. ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi).
2. Skargę wnosi się w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (znowelizowany art. 53 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi).
3. Skargę do sądu administracyjnego wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy).

Otrzymują:

- 1) adresat
- 2) aa.

WÓJT
Jarosław Kaźmierczak

