

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA PRAWA PODATKOWEGO

Burmistrz Gminy Rymanów na podstawie art. 14j § 1 w związku z art. 14c i art. 15 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. 2015 r. poz. 613 ze zm.) oraz art. 1c ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. 2016 r., poz. 716 ze zm.) stwierdza, że stanowisko podatnika (.....) – przedstawione we wniosku z dnia 5 stycznia 2017 roku (data wpływu 11 stycznia 2017 r.) o wydanie interpretacji indywidualnej w przedmiocie podatku od nieruchomości w niżej opisanym stanie faktycznym - jest **nieprawidłowe**.

UZASADNIENIE

W dniu 11 stycznia 2017 roku do tutejszego urzędu wpłynął wniosek, którego wnioskodawcą jest (.....) o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego - art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz w art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w zakresie podatku od nieruchomości, w przedmiocie następującego zagadnienia:

„Czy w aktualnym stanie prawnym, dla celów sporządzenia deklaracji na podatek od nieruchomości za 2017r., a także lata następne, za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości w postaci budowli, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz w art. 2 ust. 1 pkt 3 Ustawy o PiOL, uznaje się wyłącznie jak dotychczas część Turbiny, tj. fundament oraz posadowioną na tymże fundamencie wieżę, czy też za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości w postaci budowli, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz w art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o PiOL uznaje się także elementy techniczne Turbiny?”

W przedmiotowym wniosku Wnioskodawca przedstawił następujący stan faktyczny:

Firma jest podmiotem gospodarczym z siedzibą w Polsce, prowadzącą działalność gospodarczą w sektorze energii odnawialnej, polegającą na eksploatacji odnawialnych źródeł energii.

Firma jest właścicielem farmy wiatrowej- 1 sztuka VESTAS V 80, w całości położonej na terenie Gminy Rymanów. Turbina składa się z żelbetowego fundamentu, wieży (zwanej również masztem) oraz gondoli. Do gondoli każdej z turbin przymocowany jest wirnik z łopatom (zwany rotorem) oraz urządzenia pomiarowe. Gondola stanowi ruchomą (demontowalną) część turbiny, będącą miejscem, w którym znajdują się elementy techniczno – elektroniczne turbiny. Znajdują się w niej elementy takie jak wirnik, łożysko i wał wirnika, przekładnia, łożysko przekładni, hamulec, sprzęgło, generator wraz z systemem chłodzenia, skrzynia biegów, komputer sterujący, instalacja alarmowa, instalacja zdalnego

sterowania. Gondola przymocowana jest do wieży na tzw. serwomechanizmie kierunkowania elektrowni, który połączony z podpaściami (dużym, zębatym kołem, zamontowanym pomiędzy szczytem wieży i gondolą) steruje ruchem obrotowym gondoli.

Gondola jest elementem (urządzeniem wymiennalnym), co oznacza, że w przypadku np. uszkodzenia jakiegokolwiek elementu technicznego – elektronicznego, znajdującego się w gondoli, który uniemożliwia funkcjonowanie gondoli, może ona zostać wymieniona na inną, nie uszkadzając konstrukcyjnie pozostałej części Turbiny, tj. wieży i fundamentu, na którym wieża jest posadowiona. Podobnie jak to ma miejsce z kotłami węglowymi w elektrowniach węglowych czy układami energetycznymi w elektrowniach biomasowych, biogazowych, fotowoltaicznych czy wodnych kiedy to w sytuacji awarii dochodzi do wymiany poszczególnych elementów kotła czy turbiny posadowionych na stałym fundamencie betonowym lub całych kotłów czy turbin w zależności od stopnia uszkodzenia tj. analogicznie jak w sytuacji elektrowni wiatrowych. Kotły węglowe czy inne źródła produkcyjne energii nie stanowią przedmiotu opodatkowania mimo, że stanowią wraz z składnikami budowlanymi jeden układ techniczny.

Wieża Turbiny stanowi element konstrukcyjnie odrębny od gondoli. Gondolę bez uszczerbku dla Turbiny można wymieniać na inną, a nawet wymontowywać i zastąpić innym urządzeniem prądotwórczym.

Wieża jest stalowym elementem konstrukcji Turbiny, którego zadaniem jest podtrzymywanie gondoli oraz układu wirnika na odpowiedniej wysokości nad poziomem gruntu, w celu lepszego wykorzystania wiatru, jest swojego rodzaju wysięgnikiem. Ponadto w wieży znajduje się drabina i winda (podest liniowy), która umożliwia dostęp do gondoli osobom obsługującym Turbinę.

Stanowisko wnioskodawcy:

W aktualnym stanie prawnym, dla celów sporządzenia deklaracji na podatek od nieruchomości za 2017 r., a także za lata następne, za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości w postaci budowli, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz w art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o PiOL uznaje się wyłącznie część Turbiny, tj. fundament oraz posadowioną na tymże fundamencie wieżę, bowiem stanowią one część budowlaną urządzenia technicznego, o której mowa w art. 3 pkt. 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994r. prawo budowlane. Nie stanowi natomiast budowli, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz w art. 2 ust. 1 pkt ustawy o PiOL, a przez to przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, Turbina wraz z wymiennalnymi elementami technicznymi.

Powyższe stanowisko potwierdzają wielokrotne wyroki NSA oraz inne już obowiązujące interpretacje indywidualne samorządów gminnych z terenu Polski.

Stanowisko organu:

W stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r., za budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r., poz. 716 ze zm., dalej jako ustawa upol) należy uznać całą elektrownię wiatrową, na którą składają się co najmniej fundament i wieża oraz elementy techniczne, tj. wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Uzasadnieniem powyższego stanowiska są zapisy ustawy z dnia 20 maja 2016r., o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz.U. z 2016., poz. 961 ze zm.), obowiązującej od dnia 16 lipca 2016r., (dalej jako ustawa o inwestycjach). Zawarte w ustawie regulacje w sposób zasadniczy zmieniają pojęcie elektrowni wiatrowych, w kontekście opodatkowania ich podatkiem od nieruchomości.

Rozwijając przedstawione powyżej stanowisko, wskazać należy, iż zgodnie z definicją obiektu budowlanego zawartego w art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane, (Dz.U. z 2016r., poz. 290, dalej jako ustawa prawo budowlane), należy przez niego rozumieć m. in. budowlę wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Stosownie do dyspozycji art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy upol, przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości są budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Z kolei zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy upol, pod pojęciem budowli rozumieć należy *„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”*. Definicja budowli przedstawiona w ustawie upol jest powtórzeniem definicji budowli zawartej w art. 3 pkt 3 oraz definicji urządzeń budowlanych zawartych w art. 3 pkt 9 ustawy prawo budowlane, bez wyszczególnionych przykładów.

W brzmieniu obowiązującym do 16 lipca 2016 roku pod pojęciem budowli należało rozumieć *„każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: lotniska, drogi, linie kolejowe, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod*

maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową".

Tym samym dotychczasowa praktyka, na co zasadnie wskazuje Wnioskodawca, wyrażana w sądownictwie administracyjnym, była taka, iż w kontekście opodatkowania podatkiem od nieruchomości za budowlę uważano wyłącznie elektrownie wiatrowe, składające się z fundamentu i wieży, z wyłączeniem elementów technicznych.

Sytuacja uległa jednak zasadniczej zmianie z dniem 16 lipca 2016r., wraz z wejściem w życie ustawy o inwestycjach. W art. 2 pkt. 1 niniejszej ustawy ustawodawca wprowadził definicję legalną elektrowni wiatrowej, wskazując, iż pod tym pojęciem rozumieć należy *„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)”. Jednocześnie w art. 2 tej ustawy w punkcie 2 wskazano także co składa się na elementy techniczne elektrowni wiatrowej, tj. wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Ustawa o inwestycjach znowelizowała jednocześnie ustawę prawo budowlane poprzez zmianę art. 3 pkt 3 ustawy. Wykreślono z nawiasu zawierającego przykładowe wyliczenie urządzeń technicznych, których jedynie części budowlane stanowiły budowlę, pojęcia „elektrownie wiatrowe”. Jednocześnie pojęcie elektrowni wiatrowych zamieszczono w załączniku do ustawy Prawo budowlane w Kategorii XXIX.*

Tym samym na mocy nowelizacji ustawy prawo budowlane, począwszy od 16 lipca 2016 roku, art. 3 pkt 3 nie wskazuje już wprost na elektrownie wiatrowe, których jedynie elementy budowlane zaliczane były w stanie prawnym obowiązującym do dnia 16 lipca 2016r., do budowli. Z treści definicji wykreślono pojęcie „elektrowni wiatrowych”, zawarte we fragmencie opisującym części budowlane urządzeń technicznych. Jednocześnie tą samą ustawą nowelizującą zmieniono treść załącznika do ustawy Prawo budowlane, dopisując elektrownie wiatrowe do obiektów budowlanych w kategorii XXIX – wolno stojące kominy i maszty.

W rezultacie wprowadzonych zmian legislacyjnych, w chwili obecnej to nie ustawa prawo budowlane, ale ustawa o inwestycjach stanowi o tym, jakie elementy składają się na elektrownię wiatrową, wskazując jednocześnie, że są to zarówno elementy budowlane, jak i techniczne.

Zgodnie z uzasadnieniem do projektu ustawy o inwestycjach, celem zmian legislacyjnych w zakresie elektrowni wiatrowych było m.in. wprowadzenie rozwiązań, dzięki którym cała elektrownia wiatrowa będzie obiektem budowlanym (budowlą), a tym samym zastosowanie do niej znajdować będą przepisy ustawy prawo budowlane, dotyczące użytkowania obiektów budowlanych oraz dotyczące katastrof budowlanych. Wskazywano

jednocześnie, iż wprowadzenie w 2005r. podziału elektrowni wiatrowych na dwie części – część budowlaną i część niebudowlaną (techniczną) zostało dokonane przede wszystkim ze względów podatkowych - w celu zwolnienia części niebudowlanych elektrowni wiatrowych z podatku od nieruchomości.

Stanowisko powyższe potwierdzone zostało w odpowiedzi na interpretację poselską nr 4207 podsekretarza stanu w Ministerstwie Infrastruktury i Budownictwa z dnia 8 lipca 2016 roku, w której zauważył, że *„przy literalnej wykładni przepisów, elektrownia wiatrowa wraz z urządzeniami technicznymi (wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu) wypełnia przesłanki budowli będącej wolno stojącym urządzeniem technicznym”*. Ponadto Minister zauważa, że zmiany wprowadzone ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych *„prowadzą do przywrócenia stanu prawnego sprzed ww. nowelizacji Prawa budowlanego wprowadzonych ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Prawo budowlane oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 163 poz. 1364) i zrównania traktowania przez Prawo budowlane elektrowni wiatrowych z innymi wolno stojącymi urządzeniami technicznymi. Zrównanie to wiąże się w konsekwencji ze zrównaniem w traktowaniu w obszarze wysokości podatku od nieruchomości.”* Dalej Minister podkreśla, że budowle, jakimi są elektrownie wiatrowe, po wejściu w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, czyli od 16 lipca 2016 roku, nie są traktowane inaczej niż inne budowle, czy wolno stojące urządzenia techniczne.

Mając na uwadze powyższe, za błędne uznać należy stanowisko podatnika, iż elektrowni wiatrowych nie sposób uznać za wolno stojące urządzenie techniczne. Odwołując się do utrwalonego poglądu w w/w zakresie w orzecznictwie sądowo - administracyjnym Wnioskodawca pomija istotną kwestię – dotychczasowe orzecznictwo oparte było na stanie prawnym obowiązującym przed wejściem w życie ustawy o inwestycjach i przed dokonaniem nowelizacji ustawy prawo budowlane.

Przechodząc do analizy norm wynikających z ustawy upol organ wskazuje, iż zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 tejże ustawy, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Stosownie do art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy upol, budowla to obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Kwestia ustalania zakresu opodatkowania budowli w powiązaniu z przepisami ustawy prawo budowlane znalazła się w tezach wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011r., sygn. akt: P 33/09. Trybunał stwierdził jednoznacznie, że za budowlę w rozumieniu ustawy upol można uznać: 1) jedynie budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt. 3 ustawy prawo budowlane, w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do

niej, będące wraz z instalacjami i urządzeniami obiektem budowlanym, o którym mowa w art. 3 pkt. 1 lit. b ustawy prawo budowlane, czyli pod warunkiem, że stanowią one całość techniczno – użytkową (...) mając zarazem na uwadze, iż nie jest wykluczone, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane. W tym kontekście wskazać należy, że elektrownie wiatrowe zostały wymienione w załączniku do ustawy prawo budowlane, co oznacza, iż są budowlą w rozumieniu ustawy upol i podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości od ich wartości.

Ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych w art. 2 pkt 1 wprowadziła legalną definicję elektrowni wiatrowej. Zgodnie z jej zapisami elektrownia wiatrowa jest to budowla w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składająca się co najmniej z fundamentu, wieży i 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). Zdaniem organu definicja ta doprecyzowała czym jest elektrownia wiatrowa oraz wskazuje dokładnie jakie są jej elementy składowe. W ocenie organu nie ma wątpliwości co do tego, że elektrownia wiatrowa wymieniona w załączniku do ustawy prawo budowlane, powinna być rozumiana w sposób wskazany w art. 2 pkt 1 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. W rezultacie to nie ustawa prawo budowlane lecz ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych determinuje elementy składające się na elektrownie wiatrową. Potwierdzeniem takiego toku myślenia jest stanowisko Trybunału Konstytucyjnego zawarte we wspomnianym wcześniej wyroku, w którym wskazuje, iż *„nie jest wykluczone, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować mogą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane”*. Biorąc pod uwagę pogląd Trybunału Konstytucyjnego, w omawianym przypadku, będącym przedmiotem interpretacji, o statusie elektrowni wiatrowej bez wątplenia współdecyduje ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych.

Końcowo podkreślić należy, że co prawda zmiany przepisów obowiązują od dnia 16 lipca 2016 roku, niemniej zmiana zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych została przesunięta w czasie i zgodnie z art. 17 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych *„od dnia wejścia w życie 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.”* W konsekwencji dopiero od dnia 1 stycznia 2017r., podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości będzie stanowiła wartość całej budowli – elektrowni wiatrowej, a nie wyłącznie jej części budowlanych.

Analizując zapisy definicji elektrowni wiatrowej oraz biorąc pod uwagę powyższe rozważania, organ podatkowy stwierdza, że ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych wywiera skutki podatkowe, w taki sposób, że od 1 stycznia 2017 roku, w rozumieniu przepisów ustawy upol, cała elektrownia wiatrowa będzie stanowiła budowlę

(zarówno części budowlane, jak i niebudowlane - techniczne), a tym samym będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości od pełnej jej wartości.

Tym samym, w świetle wskazanych powyżej okoliczności stanowisko wnioskodawcy uznać należało za nieprawidłowe.

POUCZENIE

1. Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą, stwierdzeniem jej wygaśnięcia lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

2. Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie, ul. Kraszewskiego 4a, 35-016 Rzeszów, po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację – w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi Dz. U. z 2016 r., poz. 718 z ze zm.). Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 w/w ustawy) w terminie 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie 60 dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 w/w ustawy). Jednocześnie, zgodnie z art. 57a w/w ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydana 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.

3. Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art.54 § 1 w/w ustawy).

4. Niniejsza interpretacja, po usunięciu danych identyfikacyjnych wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, zostanie niezwłocznie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

Otrzymują:

1. Adresat;
2. a/a