

Fin.310.2.2017

INDYWIDUALNA INTERPRETACJA PRAWA PODATKOWEGO

Wójt Gminy Raciażek, działając na podstawie art. 14j § 1 i 3 w zw. z art. 14b, 14c i art. 14k § 1 oraz art. 14i ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201) oraz art. 1a ust. 1 pkt 2 i art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 716 z późn. zm.), po rozpatrzeniu wniosku z dnia 16 stycznia 2017 r. (data wpływu do Urzędu Gminy Raciażek: 23 stycznia 2017r. złożonego przez

o wydanie indywidualnej interpretacji w przedmiocie podatku od nieruchomości

postanawia

uznać stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku za **nieprawidłowe**

UZASADNIENIE

W dniu 23.01.2017 r. do Urzędu Gminy w Raciażku wpłynął wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego w sprawie podatku od nieruchomości w zakresie opodatkowania elektrowni wiatrowej.

W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny:

Wnioskodawca prowadzi działania inwestycyjne w obszarze pozyskiwania energii odnawialnej z elektrowni wiatrowej.

Spółka jest właścicielem farmy wiatrowej w gminie Nieszawa, powiat aleksandrowski, woj. kujawsko-pomorskie. Farma wiatrowa składa się z 8 elektrowni wiatrowych Senvion MM – 92, z których 1 elektrownia jest zlokalizowana w gminie Raciażek oraz dodatkowych elementów wchodzących w skład infrastruktury towarzyszącej (m. in. drogi dojazdowe, rozdzielnica do rozdziału energii elektrycznej SN, linie kablowe, uziemienie).

Pojedyncza elektrownia wiatrowa składa się z:

i) wieży

ii) fundamentu

iii) elementów technicznych, tj. gondoli (stanowiącej obudowę dla wszystkich zespołów zamontowanych wewnątrz), wirnika z łopatom i piastą, przekładni, generatora, wału wolnoobrotowego, wału szybkoobrotowego, urządzenia sterującego, hamulca, wiatromierza, wiatrowskazu, mechanizmu kierunkowania (silnik, napęd, pierścień układu sterowania) i innych podzespołów.

Fundament jest to element konstrukcyjny przekazujący na podłoże gruntowe całość obciążeń posadowionych w nim obiektów. Fundament swoją masą zapewnia stateczność układu i przekazuje obciążenia na podłoże gruntowe.

Wieża podtrzymuje gondolę oraz układ wirnika. Wieża za swój główny cel ma umieszczenie wirnika na odpowiedniej wysokości nad poziomem gruntu w celu lepszego wykorzystania wiatru. Wieża elektrowni wiatrowej oprócz utrzymania ważącej często kilka ton gondoli ma za zadanie znosić także obciążenia grawitacyjne, obrotowe, bicia i napory wiatru. Konstrukcja zatem musi być wytrzymała nie tylko na warunki technicznej eksploatacji elektrowni, ale także na warunki środowiska - szrony, oblodzenia, ośnieżenia, deszcze i wyładowania atmosferyczne.

Elementy techniczne nie są częściami budowlanymi elektrowni wiatrowej. Nie zostały wzniesione wraz z masztem i fundamentem. Elementy te nie tworzą także jednego obiektu budowlanego z częściami budowlanymi elektrowni wiatrowej. Ponadto, elementy te można zastępować innymi urządzeniami. Po ich zdemontowaniu mogą być użyte w innej elektrowni wiatrowej.

Fundament, wieżę i elementy techniczne ujęto dla celów księgowych odrębnie w ewidencji środków trwałych Spółki.

W 2016 r. i w poprzednich latach Spółka wykazywała w deklaracji na podatek od nieruchomości jako przedmiot opodatkowania: fundament, maszt oraz poszczególne elementy infrastruktury towarzyszącej (m.in. drogi dojazdowe, rozdzielnica do rozdziału energii elektrycznej SN, linie kablowe, uziemienie).

Spółka nie wykazywała do opodatkowania podatkiem od nieruchomości elementów technicznych w elektrowni wiatrowej wymienionych w pkt iii) powyżej.

W związku z wejściem w życie w dniu 16 lipca 2016 r. ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. Z 2016 r..

poz. 961, dalej: „Uiew”) i wprowadzanych tą ustawą zmianach w ustawie z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. Z 2016 r. poz. 290 ze zm.; dalej: „Upb”), Wnioskodawca pragnie potwierdzić, że nowe przepisy nie wpłyną na zakres opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych od dnia 1 stycznia 2017 r.

Wnioskodawca postawił następujące pytanie:

Czy od dnia 1 stycznia 2017 r. za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości w postaci budowli, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz art. 2 ust. 1 pkt 3 Upol uznaje się wyłącznie część budowlaną elektrowni wiatrowej, tj. fundament oraz wieżę, a zatem elementy techniczne elektrowni wiatrowej nie będą stanowiły budowli i w konsekwencji podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości?

Stanowisko Wnioskodawcy:

Zdaniem Wnioskodawcy, od 1 stycznia 2017 r., za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości w postaci budowli, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz art. 2 ust. 1 pkt 3 Upol uznaje się wyłącznie część budowlaną elektrowni wiatrowej, tj. fundament oraz wieżę, a zatem elementy techniczne elektrowni wiatrowej nie będą stanowiły budowli i w konsekwencji podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Stanowisko organu podatkowego w sprawie stanu faktycznego:

Wójt Gminy Raciążek po przeprowadzeniu wnikliwej analizy stanowiska Wnioskodawcy uznał je za nieprawidłowe.

Na potrzeby wydania niniejszej interpretacji w przedstawionym przez Wnioskodawcę stanie faktycznym zastosowanie mają przepisy:

1. ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 716 z późn. zm.), zwanej dalej w skrócie: Uplok,
2. ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz.U. z 2016 r. poz. 290 z późn. zm.), zwanej dalej ustawą Prawo budowlane,
3. ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. poz. 961), zwanej dalej w skrócie : ustawą o inwestycjach

W stanie prawnym obowiązującym do dnia 16 lipca 2016 r., zgodnie z art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane, przez budowlę należało rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: lotniska, drogi, linie kolejowe, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty,

sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Podkreślenia wymaga, że przepis art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane wyraźnie wskazywał, że za budowlę należy traktować także części budowlane urządzeń technicznych m.in. elektrowni wiatrowych oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Na tle tych regulacji w orzecznictwie sądowym przyjmowano, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają jedynie części budowlane elektrowni wiatrowej. W wyroku z dnia z 11 sierpnia 2010 r., I SA/Rz 340/10 WSA w Rzeszowie stwierdził, że jeśli do budowli - z woli ustawodawcy - nie zostały zaliczone urządzenia bezpośrednio służące wytwarzaniu energii elektrycznej (turbina, gondola, inne urządzenia znajdujące się w gondoli), to uzasadnione jest stanowisko, że nie podlegają one opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, natomiast podatkowi temu podlegają tylko części budowlane, czyli fundamenty i maszt. Stanowisko powyższe potwierdził również NSA w wyroku z dnia 20 stycznia 2012 r., II FSK 1397/10, zgodnie z którym opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 Uplok podlegają jedynie części budowlane elektrowni wiatrowych, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową, którymi w rozpoznawanej sprawie były fundamenty i maszt elektrowni wiatrowej (por. też wyroki NSA: z dnia 15 maja 2012 r., II FSK 2320/10; z dnia 25 listopada 2010 r., II FSK 1382/09).

Stan prawny w tym względzie uległ zmianie w związku wejściem w życie ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych.

W stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 stycznia 2017 r. za budowlę w rozumieniu art.1a ust.1 pkt 2 Uplok w zakresie opodatkowania podatkiem

od nieruchomości uznać należy 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 .

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 Uplok, opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości podlegają m.in. budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. W myśl natomiast art. 1a ust. 1 pkt 2 cytowanej wyżej ustawy, 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. Ustawodawca odsyła przy definiowaniu pojęcia budowli do przepisów prawa budowlanego rozumianych szeroko.

Przepisami prawa budowlanego niewątpliwie są więc przepisy ustawy Prawo budowlane. Zdaniem tegoż organu, w zakresie elektrowni wiatrowych, takimi przepisami będą również przepisy wynikające z ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Stanowisko to znajduje potwierdzenie w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09.

Z uzasadnienia orzeczenia TK wynika, iż za budowle w rozumieniu Uplok można uznać jedynie budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane, w innych przepisach tej ustawy lub załączniku do niej. Trybunał Konstytucyjny podkreślił przy tym, iż nie jest wykluczone, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń będą współdecydować również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane.

Dalej w uzasadnieniu czytamy, że nie można wykluczyć sytuacji, w której przepisy odrębne w stosunku do ustawy Prawo budowlane 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 ustawy Prawo budowlane.

Obiektem budowlanym zgodnie z definicją art. 3 pkt 1 ustawy Prawo budowlane, jest budynek, budowla bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Urządzenia budowlane natomiast to urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem (art. 3 pkt 9 ustawy Prawo budowlane)..

Ustawodawca zdefiniował również w art. 3 pkt 3 wyżej cytowanej ustawy budowlę, przez którą należy rozumieć *każdy obiekt budowlany niebędący*

budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty 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.

Definicja budowli w powyższej treści, obowiązuje od dnia 16 lipca 2016 r. W tym dniu weszła bowiem w życie ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, która znowelizowała ustawę Prawo budowlane poprzez zmianę art. 3 pkt 3 (definicja budowli).

Z dotychczasowego brzmienia definicji budowli usunięto zapis odnoszący się do tzw. części budowlanych elektrowni wiatrowych.

Nowelizacja dokonana przez ustawę o inwestycjach w zakresie elektrowni objęła także załącznik do ustawy Prawo budowlane, który wskazuje rodzaje obiektów budowlanych. W kategorii XXIX dodano - elektrownie wiatrowe (bez rozróżnienia na części budowlane i niebudowlane). Jest to kolejna z wprowadzonych zmian, która potwierdza, że cała elektrownia uznana została przez ustawodawcę **za budowlę**.

W tym miejscu należy powtórzyć wytyczne Trybunału Konstytucyjnego zawarte w wyroku z dnia 13 września 2011 r. w przedmiocie opodatkowania budowli, iż za budowle w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych można uznać jedynie budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane, w innych przepisach tej ustawy lub załączniku do niej.

Należy wskazać ponadto, iż w art. 2 pkt 1 ustawy o inwestycjach wprowadzono definicję legalną elektrowni wiatrowej. Z definicji tej wynika, że elektrownia wiatrowa to budowla w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składająca 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. z 2015 r. poz. 478 i 2365 oraz z 2016 r. poz. 925).

Na elementy techniczne elektrowni wiatrowej składają się wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądowórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu (art. 2 pkt 2 cytowanej wyżej ustawy). Zmieniony art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane i art. 2 pkt 1 ustawy o inwestycjach są w obecnym stanie prawnym

spójne.

Definicja elektrowni wiatrowej wynikająca z drugiego z powoływanych wyżej przepisów określa ją w sposób jednoznaczny jako budowlę obejmującą całość – **elementy budowlane i elementy techniczne**. Nadto, ustawodawca w art. 17 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, w przepisach przejściowych, wskazał termin, od którego budowla - elektrownia wiatrowa, będzie opodatkowana **zgodnie z nowymi zasadami**. Zgodnie z brzmieniem art.17 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.

Zgodnie zaś z zasadą racjonalnego prawodawcy i przy użyciu odpowiednich zasad wykładni prawa, należy przyjąć, iż przepis art. 17 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, został wprowadzony po to, aby do końca 2016 r. elektrownie wiatrowe były opodatkowane na dotychczasowych zasadach, a z początkiem 2017 r. na nowych zasadach.

W uzasadnieniu do projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych czytamy, iż w 2005 r. został wprowadzony w ustawie Prawo budowlane podział elektrowni wiatrowych na dwie części – część budowlaną i część niebudowlaną (techniczną). Podział ten został wprowadzony w wyniku poprawki senackiej do jednej z ustaw nowelizujących Prawo budowlane przede wszystkim ze względów podatkowych - w celu zwolnienia części niebudowlanych elektrowni wiatrowych z podatku od nieruchomości.

Dalej w projekcie ustawy zaproponowano wykreślenie przepisu wprowadzającego podział elektrowni wiatrowych na części budowlaną i niebudowlaną. W proponowanym stanie prawnym cała elektrownia wiatrowa miała być obiektem budowlanym (budowlą).

W zakresie objętym niniejszą interpretacją stanowisko wielokrotnie zajął Minister Rozwoju i Finansów stwierdzając, iż od dnia 16 lipca 2016 r. elektrownia wiatrowa w całości stanowi obiekt budowlany (budowlę) w rozumieniu ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane, co wynika z aktualnej definicji „budowli”, zawartej w tej ustawie, jak również w Załączniku do niej, gdzie elektrownie wiatrowe zostały wprost wymienione jako obiekt budowlany (kategoria XXIX Załącznika). Niemniej do dnia 31 grudnia 2016 r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowych ustalało się i pobierało zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie tej ustawy, co wynika wprost z art. 17 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych.

W konsekwencji powyższego od dnia 1 stycznia 2017 r. zmieniły się zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości, w zakresie określenia podstawy opodatkowania tym podatkiem, bowiem opodatkowaniu podlega cała elektrownia (*vide*: odpowiedź z dnia 10.02.2017 r. na interpelację poselską nr 9160; odpowiedź z dnia 02.12.2016 r. na interpelację

poselską nr 7740; odpowiedź z dnia 09.12.2016 r. na stanowisko Zarządu Związku Gmin Wiejskich Rzeczypospolitej Polskiej, odpowiedź z dnia 10.01.2017 r. na petycję wielokrotną w sprawie opodatkowania od dnia 1 stycznia 2017 r. elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości).

Takie samo stanowisko zajął Minister Infrastruktury i Budownictwa w odpowiedzi z dnia 08.07.2016 r. na interpelację nr 4207 oznajmiając, że zmiana definicji elektrowni wiatrowej wprowadzona przepisami ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, stanowi przywrócenie stanu prawnego obowiązującego przed zmianami wprowadzonymi 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 zrównuje traktowanie przez Prawo budowlane elektrowni wiatrowych z innymi wolnostojącymi urządzeniami technicznymi. *„Zrównanie to wiąże się w konsekwencji ze zrównaniem w traktowaniu w obszarze wysokości podatku od nieruchomości.”*

W analogicznym stanie faktycznym, jak sprawa będąca przedmiotem niniejszej interpretacji, przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym w Bydgoszczy zapadł w dniu 21 lutego 2017 r. wyrok o sygn. akt I SA/Bd 866/16 oraz w dniu 24 marca 2017 r. zapadło orzeczenie przed WSA w Łodzi (sygn. akt I SA/ Łd1/17), w których to orzeczeniach sądy oddaliły skargi wnioskodawców na interpretacje indywidualne organów podatkowych w przedmiocie podatku od nieruchomości od farm wiatrowych (orzeczenia nieprawomocne).

Biorąc pod rozwagę powyższe , zdaniem tutejszego organu z dniem 1 stycznia 2017 r. opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości nie będą już podlegać, jak miało to miejsce do 31 grudnia 2016 r., wyłącznie elementy budowlane elektrowni wiatrowych, tj. fundament i wieża. Dokonując analizy przedmiotowych przepisów ustawy Prawo budowlane oraz ustawy o inwestycjach należy przyjąć, iż od 1 stycznia 2017 r. podatkiem od nieruchomości opodatkowana będzie elektrownia wiatrowa jako budowla, składająca się z fundamentu, wieży, a także z elementów technicznych, tj. wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

A zatem, stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku wskazujące, iż za budowlę w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych uznaje się wyłącznie elementy budowlane elektrowni wiatrowej, tj. fundament oraz wieżę należy uznać za nieprawidłowe.

Pouczenie:

1. Stronie przysługuje prawo wniesienia skargi na niniejszą interpretację prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem.

2. Skargę wnosi się na piśmie do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy po uprzednim wezwaniu na piśmie do usunięcia naruszenia prawa organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł dowiedzieć się o jej wydaniu.

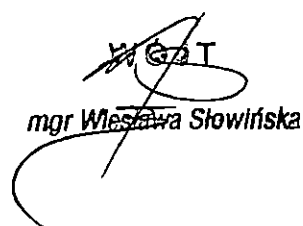
3. Skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego wnosi się w dwóch egzemplarzach w terminie 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi przez Wójta Gminy Raciążek na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli Wójt Gminy Raciążek nie udzieli odpowiedzi na wezwanie, w terminie 60 dni od dnia wniesienia tego wezwania.

4. Skargę wnosi się za pośrednictwem Wójta Gminy Raciążek .

Otrzymują:

Adresat

a/a


mgr Wiesława Słowińska