

Żuromin, dnia 12.06.2017 r.

Burmistrz Gminy i Miasta Żuromin

ul. Plac Józefa Piłsudskiego 3

09-300 Żuromin

FN. 3420. 1. 2017

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Burmistrz Gminy i Miasta Żuromin działając na podstawie art. 14j §1 i §3 oraz art. 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201 z późn. zm.) oraz 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.) w związku z wnioskiem firmy

dnia 13.03.2017 r. o wydanie

indywidualnej interpretacji prawa podatkowego

postanawia:

uznać stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe

UZASADNIENIE

W dniu 13.03.2017 roku do tutejszego Urzędu wpłynął wniosek podatnika o wydanie indywidualnej interpretacji w zakresie prawa podatkowego.

Wnioskodawca przedstawił następujący stan faktyczny:

Wnioskodawca jest polskim rezydentem podatkowym w rozumieniu ustawy o podatku dochodowych osób prawnych. Głównym przedmiotem działalności Wnioskodawcy jest prowadzenie projektów związanych z energetyką wiatrową w Polsce. Obecnie Wnioskodawca jest właścicielem farmy wiatrowej zlokalizowanej na terenie Gminy i Miasta Żuromin.

W skład przedsiębiorstwa Wnioskodawcy wchodzi aktywa niezbędne do prowadzenia działalności polegającej na produkcji energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii, w tym: zespoły prądotwórcze (gondole, wirniki z zespołem łopat, przekładnie), wieże, na których posadowione są zespoły prądotwórcze, fundamenty pod turbiny, drogi wewnętrzne, dodatkowe wyposażenie turbin (w tym oprogramowanie oraz systemy sterowania).

W sensie konstrukcyjnym zespół prądotwórczy (w tym gondola), do której jest przytwierdzony wirnik i zespół łopat stanowi ruchomy element elektrowni wiatrowej. Zawiera on część elementów technicznych i sterowniczych elektrowni wiatrowej oraz mechanizm służący do produkcji energii elektrycznej z wykorzystaniem siły wiatru. W skład

zespołu prądotwórczego wraz z gondolą, wirnikiem i zespołem łopat wchodzi również elementy takie jak: wał przeniesienia napędu, przekładnia, łożysko, hamulec, sprzęgło, generator, chłodnica, skrzynia biegów, komputer sterujący, instalacja alarmowa. Zespół prądotwórczy wraz z gondolą został połączony z wieżą mechanizmem obrotowym, zamontowanym pomiędzy szczytem wieży a zespołem prądotwórczym z gondolą, który jest również wykorzystywany do sterowania ruchem obrotowym gondoli.

Wnioskodawca podkreśla, że zespół prądotwórczy z gondolą w każdej elektrowni wiatrowej jest elementem, który podlega łatwej wymianie bez uszkodzenia czy uszczerbku dla konstrukcyjnych części elektrowni czyli wieży i fundamentu, jak również dla ich funkcjonalności.

Wieża natomiast jest stalowym elementem konstrukcji elektrowni wiatrowej posadowionym na fundamencie. Poza spełnianiem funkcji konstrukcyjnej dla zespołu prądotwórczego z gondolą, umieszczonego na jej szczycie, wieża zawiera również drabinę i windę, które umożliwiają dostęp do gondoli w celu jej obsługi lub naprawy.

Pytanie Wnioskodawcy:

Czy w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. jako przedmiot opodatkowania PON, zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt i z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach o opłatach lokalnych, Wnioskodawca powinien wykazać do opodatkowania jako budowle wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowej, tj. fundament i wieżę ?

Stanowisko Wnioskodawcy:

Wnioskodawca uważa, że w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. jako przedmiot opodatkowania PON, zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt i z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach o opłatach lokalnych, Wnioskodawca powinien wykazać do opodatkowania jako budowle wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowej, tj. fundament i wieżę.

Stanowisko organu wydającego interpretację:

W stanie prawnym obowiązującym od dnia wejścia w życie przepisów ustawy z dnia 20 maja 2016r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 2016 r., poz. 961), na mocy której znowelizowano art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2016 r. poz. 290 z późn. zm.), za budowlę w rozumieniu przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych dotyczących podatku od nieruchomości (dalej: u.p.o.l), uznaje się 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.

Powyższe stanowisko organu potwierdzono zostało w poniższych rozważaniach:

Zgodnie z definicją obiektu budowlanego zawartą w art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 7 lipca

1994 r. – 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.

Zgodnie z art.2 ust 1 pkt 3 „u.p.o.l.” przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości są budowle lub ich część związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Natomiast w myśl art.1a ust. pkt 2 u.p.o.l. *„budowla- 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 definicją.”* Definicja budowli w u.o.p.l jest powtórzeniem definicji przedstawionej w art. 3 pkt 3 oraz definicji urządzeń budowlanych zawartych w art. 3 pkt 9 ustawy Prawa budowlanego, bez wyszczególnionych przykładów.

W przepisach prawa obowiązujących do 16 lipca 2016 r. budowla oznaczała *„ 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”*

Dnia 15 lipca 2016 roku weszła w życie ustawa z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 2016 r., poz. 961), w której zgodnie z art. 2 pkt 1, wprowadzono definicję legalną elektrowni wiatrowej. Z definicji tej wynika, że 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. z 2015r.,poz. 478 ze zm.)”*. W art. 2 tej ustawy w punkcie 2 wskazano również 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 w zakresie elektrowni wiatrowych znowelizowała 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.

Nowelizacja ustawy *Prawo budowlane*, od 16 lipca 2016 r. w art. 3 pkt 3 nie wskazuje już wprost na elektrownie wiatrowe, których jedynie elementy budowlane zaliczane były do budowli. W tym miejscu zaznaczyć należy, że podział elektrowni wiatrowych został

wprowadzony w 2005 roku w wyniku poprawki senackiej do jednej z ustaw, które nowelizowały ustawę Prawo budowlane. Uzasadnieniu projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, wprowadzenie tego przepisu miało na celu zwolnienie części niebudowlanych elektrowni wiatrowych z podatku od nieruchomości. Przyczyną dokonania tej poprawki, jak twierdzi dr Rafał Dowgier, było to, że „do czasu jej wprowadzenia w orzecznictwie sądów pojawiły się orzeczenia, wedle których budowlą dla potrzeb opodatkowania była cała elektrownia wiatrowa składająca się z części budowlanych i niebudowlanych, które stanowiły całość techniczno-użytkową.” (Zob. R. Dowgier, Nowe zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2016, nr 9). Powołuje przy tym wyrok sądów, m.in. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 18 maja 2005r. (I SA/Sz 106/4), sąd stwierdza, że „przez budowlę(...) należy rozumieć efekty działalności budowniczych stanowiącej skończoną całość użytkową, wyodrębnioną w przestrzeni i połączony z gruntem w sposób trwały. Zatem siłownie wiatrowe jako całość a nie tylko niektóre wybrane jej elementy stanowią budowlę, ponieważ tylko w takiej sytuacji stanowi ona całość użytkową i tylko jako taka spełnia funkcję, dla której została wzniesiona. Nie spełniają takiej funkcji poszczególne elementy siłowni wiatrowej, ponieważ nie mogą one funkcjonować w oderwaniu od całości.”

Nowelizacja ustawy Prawo budowlane, poprzez wpisanie w art.3 pkt 3 części budowli elektrowni wiatrowych, doprowadziła do rozwiązania powstających wówczas wątpliwości. Potwierdzeniem powyższego jest odpowiedź na interpelację nr 4207 podsekretarza stanu w Ministerstwie Infrastruktury i budownictwa z dnia 8 lipca 2016 roku, w której zauważył, że "zmiana definicji elektrowni wiatrowej wprowadzona przepisami omawianej ustawy stanowi przywrócenie stanu prawnego obowiązującego przed zmianami wprowadzonymi mocą ustawy z dnia 28 lipca 2005r. 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. Co należy podkreślić, omawiana zmiana w zakresie definicji budowli została wprowadzona na etapie parlamentarnych prac legislacyjnych, nie zostały oszacowane skutki finansowe jej wejścia w życie, a samo jej wprowadzenie było poprzedzone bezskutecznymi staraniami branży inwestorów elektrowni wiatrowych o zmianę przepisów w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych i dało obniżenie wysokości podatku od budowli będących elektrowniami wiatrowymi." W dalszej części uzasadnienia projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, ustawodawca wyjaśnia, że wykreślenie przepisu, który wprowadzał podział elektrowni wiatrowych na część budowlaną i niebudowlaną skutkuje tym, iż cała elektrownia jest budowlą.

Zdaniem Wnioskodawcy, zmiana art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane nie skutkuje opodatkowaniem całej elektrowni wiatrowej jako jednego obiektu budowlanego, ponieważ z zakresu opodatkowania wyłączona jest część techniczno – elektryczna w postaci gondoli. Twierdzi tym samym, że przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości w przypadku przedmiotowych elektrowni wiatrowych są wyłącznie fundamenty oraz posadowione na nich wieże. Podatnik wskazuje zatem, że urządzenia techniczne wchodzące w skład elektrowni wiatrowych nie stanowią budowli ani obiektu budowlanego. Jednakże = ustawodawca wykreślając pojęcie elektrownie wiatrowe, dążył do tego, aby zarówno części budowlane oraz elementy techniczne, czyli urządzenia podlegały przepisom ustawy Prawo budowlane, a co za tym idzie w całości stanowiły budowlę.

W tym miejscu przytoczyć należy stanowisko podsekretarza stanu, w wyżej wspomianej odpowiedzi na interpelację nr 4207. Zdaniem Ministra „*przy literalnej wykładni przepisów, elektrownia wiatrowa wraz z urządzeniami technicznymi (wirlnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układ 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 „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. Zarównanie 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.*

Trybunał Konstytucyjny wyrokiem z 13 września 2011 r. (sygn. akt P 33/09), przedstawia pogląd, zgodnie z którym definicja wyrażenia "budowla" formalnie jest definicją zakresową równościową, co oznacza, że budowlami są wszelkie obiekty wskazane enumeratywnie w treści definicji budowli oraz obiekty do nich podobne. Wskazanie enumeratywne oznacza zamknięty katalog wymienionych w definicji budowli obiektów budowlanych będących budowlami. Tezę tę przedstawił również Wnioskodawca powołując się na rozważania zawarte w tymże wyroku. Jednakże Trybunał analizując definicję budowli stwierdza, że należy ją uznać za definicję zakresową cząstkową, ponieważ określa dwa warunki. Pierwszy warunek określa, że "*budowlami są wszelkie obiekty wskazane enumeratywnie w jej treści.*" Drugi warunek wskazuje że, "*budowlami nie są obiekty zakwalifikowane jako budynki lub obiekty małej architektury*". Trybunał Konstytucyjny dalej rozważa (...) o kwalifikacji określonych obiektów jako budowli, oprócz definicji sformułowanej w art. 3 pkt 3 u.p.o.l., mogą przesądzić również inne przepisy rozważanej ustawy, (...), oraz załącznik do niej określający kategorie obiektów budowlanych (...). Treść tych przepisów i załącznika na różne sposoby doprecyzowuje rozpatrywaną definicję (budowli-przyp. Organu). Stanowisko Trybunału Konstytucyjnego jasno określa, że przy ustaleniu czy dany obiekt jest budowlą w rozumieniu u.p.o.l., poza definicją zawartą w art. 3 pkt 3, należy posłużyć się całą ustawą Prawo budowlane oraz załącznikiem do niej. Dlatego też, w analizowanym przypadku, załącznik do ustawy Prawo budowlane wprost wskazuje na obiekt budowlany w postaci elektrowni wiatrowej, a biorąc pod uwagę powyższe, obiekt budowlany, który nie jest budynkiem ani obiektem małej architektury jest budowlą.

Ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych w art. 2 pkt 1 wprowadziła legalną definicję elektrowni wiatrowej. Zgodnie z ustawą elektrownia wiatrowa jest to budowla w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składająca się z fundamentu, wieży i elementów technicznych, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015r. o odnawialnych źródłach energii (Dz.U. poz.478 i 2365). Według Organu definicja ta przedstawiła czym jest elektrownia wiatrowa oraz

wskazuje dokładnie jakie są jej elementy składowe. W ocenie organu podatkowego 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. Potwierdzeniem tego jest stanowisko Trybunału Konstytucyjnego zawartego we wspomnianym wcześniej wyroku, w którym wskazuje, iż „nie jest wykluczone, że o statusie poszczególnych obiektów i urzędzeń 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 bezwątpienia współdecyduje ustawa inwestycyjna.

Na koniec podkreślić należy, że zmiany przepisów obowiązują od 16 lipca 2016 roku. Jednakże ustawodawca, wiedząc jakie skutki wywrze zmiana ustawy Prawo budowlane w zakresie podatku od nieruchomości, w ustawie o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych ostatecznie zapisał w art. 17, że „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.” Zdaniem organu, zabieg ten miał na celu wydłużenie czasu, podatnikom podatku od nieruchomości od elektrowni wiatrowych, na przygotowanie się do wzrostu wartości elektrowni wiatrowych stanowiących podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości. Założeniem przepisu art. 17 nie było determinowanie zasad ustalania podatku od nieruchomości, a jedynie danie czasu podatnikom na wdrożenie zmian. Od 1 stycznia 2017 roku podstawą opodatkowania podatkiem od nieruchomości od elektrowni wiatrowej jest wartość wszystkich jej elementów.

Analizując zapisy definicji elektrowni wiatrowej oraz biorąc pod uwagę przedmiotowe 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 u.p.o.l., cała elektrownia wiatrowa stanowi budowlę, a tym samym podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości od pełnej jej wartości.

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. Niniejsza interpretacja, po usunięciu danych identyfikacyjnych wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, zostanie niezwłocznie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.
3. 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 Warszawie, 00-013 Warszawa, ul. Jasna 2/4, 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, opinia zabezpieczająca i odmowa 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.

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

Otrzymują:

1.

2. A/a

BURMISTRZ
GMINY I MIASTA
mgr Aneta Gołaż