

z dnia 25.10.16 r.

Wnioskodawca



TIN - 3120.98.2016

Burmistrz Miasta Suchań

ul. Pomorska 72

73-132 Suchań

WNIOSEK

o wydanie pisemnej interpretacji indywidualnej o zakresie stosowania przepisów
prawa podatkowego

1. Podstawa prawna wniosku

Art. 14b § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U.2012.749 z późn. zm.)

2. Rodzaj sprawy (zaznaczyć właściwy kwadrat)

- podatek od nieruchomości podatek rolny podatek leśny
 podatek od środków transportowych opłata skarbową opłata targowa
 inne, o których mowa w art. 17 i 18a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych

3. Wskazanie przepisu prawa podatkowego będącego przedmiotem interpretacji indywidualnej (podać nazwę aktu prawnego oraz przepis)

Art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (T. j.

Dz.U.2016.716 z dnia 2016.05.25 z późn. zm., dalej jako ustawa PiOL).

4. Wyczerpujące przedstawienie (zaznaczyć właściwy kwadrat)

- zaistniałego stanu faktycznego (stanów faktycznych)
 zdarzenia przyszłego (zdarzeń przyszłych)

jest polskim przedsiębiorcą, którego głównym przedmiotem działalności jest wytwarzanie energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii.

Spółka posiada w miejscowości park elektrowni wiatrowych wytwarzających energię elektryczną. W skład farmy wiatrowej wchodzi 4 turbiny wiatrowe, każda o mocy 2 MW. Elektrownie wiatrowe będące w posiadaniu Spółki składają się, poza częściami budowlanymi jakimi są fundament oraz wieża, także z urządzeń technicznych - gondoli z piastą, w której umieszczony jest generator, urządzenia sterujące, transformatora, skrzyni biegów oraz innych instalacji wspomagających obsługę elektrowni, a ponadto wirnika z łopatomy.

Zgodnie z dotychczasową praktyką, opodatkowywała podatkiem od nieruchomości od budowli wyłącznie części budowlane urządzeń technicznych (jakimi są turbiny wiatrowe) - tj. fundamenty oraz wieże. W związku z wejściem w życie w dniu 16 lipca 2016 r. ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (tj. Dz.U.2016.961 z dnia 2016.07.01 z późn. zm., dalej jako ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych), Spółka powzięła wątpliwości co do rozliczania podatku od nieruchomości od 2017 roku.

5. Pytanie (pytania) do przedstawionego stanu faktycznego (stanów faktycznych) albo zdarzenia przyszłego (zdarzeń przyszłych)

Czy w stanie prawnym obowiązującym po wejściu w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, podstawą opodatkowania w podatku od nieruchomości od 1 stycznia 2017 r. w przypadku elektrowni wiatrowej nadal będzie wartość elementów budowlanych elektrowni wiatrowej, a więc wyłącznie wartość fundamentów oraz wieży?

6. Stanowisko wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu

faktycznego albo zdarzenia przyszłego

W ocenie Spółki, po wejściu w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają wciąż jedynie części budowlane elektrowni wiatrowych (tj. fundamenty i wieża), jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składające się na całość użytkową w zakresie urządzeń wytwórczych energii elektrycznej. Zdaniem Spółki, części podatkowi od nieruchomości nadal nie podlegają stricte urządzenia techniczne – gondola z piastą, w której umieszczony jest generator, urządzenia sterujące, transformator, skrzynia biegów oraz inne instalacje wspomagające obsługę elektrowni wiatrowej, a także wirnik z łopatom.

Uzasadnienie

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy PiOL, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. W myśl art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy PiOL, 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 zaś z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o PiOL, za budowlę uznaje się obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Ustawa PiOL w dalszym ciągu nie rozstrzyga zatem jakie elementy elektrowni wiatrowej stanowią budowlę podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. W tym celu, tak jak w latach poprzednich, należy posłużyć się definicjami zawartymi w ustawie z dnia 7 lipca 1994 r. prawo budowlane (t.j. Dz.U.2016.290 z dnia 2016.03.08 z późn. zm., dalej jako prawo budowlane).

W myśl zatem art. 3 pkt 1 prawa budowlanego, pod pojęciem obektu budowlanego należy rozumieć budynek, budowlę, bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Natomiast za budowlę w rozumieniu art. 3 pkt 3 prawa budowlanego uznaje się 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. Końcowo, zgodnie z art. 3 pkt 9 prawa budowlanego za urządzenia budowlane należy rozumieć urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki.

Zdaniem Spółki, elektrownie wiatrowe jako całość nie mogą być uznane za budowle w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 PiOL w związku z art. 3 pkt 3 prawa budowlanego nawet po zmianach wprowadzonych ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. W pierwszej kolejności należy zauważyć, że elektrownie wiatrowe nie zostały w sposób wyraźny wymienione w przepisie art. 3 pkt 3 prawa budowlanego. Przepis ten do budowli zalicza bowiem 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 czy pomniki. Jak wynika z powyższego wyliczenia, elektrownie wiatrowe nie tylko nie są wymienione w art. 3 pkt 3 prawa budowlanego, lecz pozbawione są cech zbliżonych do budowli wymienionych w tym przepisie. W związku tym nie mogą być one uznane za budowle.

W dalszej kolejności, przepis art. 3 pkt 3 prawa budowlanego wskazuje, że urządzenie techniczne stanowi budowlę tylko wówczas, gdy jest urządzeniem wolnostojącym. Natomiast elektrownia wiatrowa jako całość nie stanowi budowli. Ustawodawca wprost

rozdziela bowiem części budowlane urządzeń technicznych od samych urządzeń technicznych traktowanych jako całość użytkową, uznając za budowlę jedynie pierwsze z nich.

Następnie, nie ulega wątpliwości Spółki, że takie urządzenia, jak gondola, piasta, wirnik, generator, skrzynia biegów, komputer sterujący, transformator, rozdzielnia energetyczna, instalacja alarmowa zdalnego sterowania, skrzydła nie są częściami budowlanymi urządzeń technicznych elektrowni wiatrowych. Są odrębnymi pod względem technicznym częściami przedmiotów składających się na całość użytkową w zakresie urządzeń wytwórczych energii elektrycznej, a nie budowli. Urządzenia te bez uszczerbku dla budowli można bowiem wymieniać na inne, zamieniać, zmieniać ich parametry techniczne, wymontowywać i zastępować innymi urządzeniami prądotwórczymi bez zmiany całości użytkowej budowli, która pozostaje ta sama.

Końcowo, elektrownia wiatrowa nie jest również urządzeniem budowlanym, o którym mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy PiOL, które odwołuje się do art. 3 pkt 9 prawa budowlanego. W zakres pojęcia budowli nie wchodzi bowiem urządzenia techniczne, które się w nim znajdują. Nie można ich bowiem porównać do przyłączy, przejazdów, ogrodzenia lub innych urządzeń budowlanych wymienionych w tym przepisie. Nie są więc urządzeniami budowlanymi elementy techniczne służące bezpośrednio wytwarzaniu energii elektrycznej, takie jak zespoły wiatrowe, czyli generator (turbina), wirnik z gondolą, skrzynia biegów, czy transformator. Jak z powyższego wynika, elektrownie wiatrowe umieszczone na wieży lub maszcie, wspartym na fundamencie i powiązane z innymi częściami budowlanymi urządzeń technicznych oraz urządzeniami budowlanymi nie mają nic wspólnego z zapewnieniem możliwości użytkowania tego rodzaju budowli (wieży, masztu lub fundamentów) zgodnie z przeznaczeniem. Nie powinno budzić wątpliwości, że część prądotwórcza nie została osadzona na maszcie w celu umożliwienia jego (tj. masztu) użytkowania, lecz wręcz odwrotnie – istnienie filarów nie ma celu innego niż, ze względów technicznych, umożliwienie funkcjonowania umieszczonych na nich turbin wiatrowych. W istocie zatem mamy do czynienia z sytuacją, w której to urządzenia techniczne elektrowni wiatrowych są głównym urządzeniem, w którym dla prawidłowego funkcjonowania niezbędna jest odpowiednia konstrukcja wieży, masztu i innych obiektów budowlanych, a także części budowlanych urządzeń technicznych i urządzeń budowlanych. Wieża, maszt, czy fundament jest jednym z elementów

potrzebnych do wytwarzania energii elektrycznej za pomocą elektrowni wiatrowych i ich turbin, lecz podobnie jak inne budowle nie pełni w tym urządzeniu roli zasadniczej. Z tego też powodu pozostałe budowle stanowiące wyposażenie techniczne bądź technologiczne elektrowni, a więc będące w istocie rzeczami urządzeniami pomocniczymi w procesie wytwarzania energii elektrycznej nie można uznać za ich część składową. Do budowli nie należą zatem urządzenia służące wytwarzaniu energii elektrycznej. Urządzenia te, bez uszczerbku dla budowli i bez zmiany całości użytkowej, mogą być wymieniane lub zamieniane na inne. Posługując się pojęciem całości techniczno-użytkowej należy mieć na względzie, że sam związek użytkowy nie jest wystarczający do uznania, iż w danym przypadku wszystkie połączone elementy, niezależnie od ich rodzaju tworzą budowlę. Podobnie jak sam związek techniczny nie jest wystarczający do stwierdzenia, że dany przedmiot jest obiektem budowlanym. W związku z tym urządzenia techniczne służące bezpośrednio wytwarzaniu energii elektrycznej, takie jak generator (turbina), wirnik ze skrzydłami, skrzynia biegów, transformator, czy inne urządzenia nie mogą być przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Mając powyższe na uwadze, za wciąż aktualne po wejściu w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, pozostaje stanowisko Spółki zgodnie z którym, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają jedynie części budowlane elektrowni wiatrowych (fundamenty i wieża), jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składające się na całość użytkową w zakresie urządzeń wytwórczych energii elektrycznej. Podatkowi od nieruchomości nadal nie podlegają urządzenia techniczne - gondola z piastą, w której umieszczony jest generator, urządzenia sterujące, transformator, skrzynia biegów oraz inne instalacje wspomagające obsługę elektrowni wiatrowej, a także wirnik z łopatom.

W ocenie Spółki, w ślad za przywołanymi powyżej definicjami, w szczególności wyliczonymi przykładami budowli, należy wskazać, że za budowlę podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości uważa się wyłącznie część budowlaną urządzeń technicznych. Z punktu widzenia podatku od nieruchomości, jedyną zmianą jaka zaszła wraz z wejściem w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych jest wykreślenie z art. 3 pkt 3 prawa budowlanego z przykładowego wyliczenia części budowlanych urządzeń technicznych „elektrowni wiatrowych”. Z drugiej jednak strony na uwagę zasługuje fakt, że pomimo takiego wykreślenia,

elektrownia wiatrowa wciąż może być uznana za „inne urządzenie”, którego część budowlaną należy uznawać za budowlę w rozumieniu art. 3 pkt 3 ustawy prawa budowlanego. Samo wykreślenie z przykładowego wyliczenia urządzeń technicznych, których części budowlane uznaje się za budowle z art. 3 pkt 3 prawa budowlanego elektrowni wiatrowych, z uwagi na charakter wyliczenia w nawiasie (przykładowy i niezamknięty), nie jest wystarczające do uznania, że taka elektrownia wiatrowa nie jest jednak urządzeniem technicznym na części budowlanej - fundamencie i maszcie (turbina wiatrowa nie jest bowiem urządzeniem technicznym wolnostojącym) i że cała elektrownia wiatrowa, a nie wyłącznie maszt oraz fundament, podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Należy w tym miejscu także zauważyć, że zdaniem składu orzekającego wyrażonym w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. (sygn. akt P 33/09), w którym doszło do zdefiniowania budowli, w sytuacji w której definicje określające przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości są nieprecyzyjne, to ich wykładnia nie może mieć charakteru rozszerzającego. Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że ustawa prawo budowlane wprawdzie nie pozwala rozstrzygnąć we wszystkich przypadkach, czy danemu urządzeniu można przypisać status urządzenia budowlanego lub innego urządzenia (technicznego), czy statusu samodzielnej budowli, tak potwierdził, że z orzecznictwa można wyprowadzić wniosek, że danemu urządzeniu należy wówczas w pierwszej kolejności zbadać i przypisać urządzenia technicznego lub status urządzenia budowlanego, a dopiero w razie wykluczenia takiej kwalifikacji - status samodzielnej budowli. W ocenie składu orzekającego Trybunału Konstytucyjnego, budowlą w rozumieniu art. 3 pkt 3 prawa budowlanego są jedynie obiekty wymienione wprost w tym przepisie lub obiekty w istotnym zakresie zbliżone do cech posiadanych przez obiekty pełniące rolę wzorców.

Elektrownie wiatrowe będące w posiadaniu Spółki nie są natomiast podobne do obiektów wymienionych wprost w definicji budowli zawartej w **art. 3 pkt 3 prawa budowlanego**, a obiektem analogicznym może być zarówno elektrownia jądrowa, jak i „inne urządzenia”, które posiadają elementy budowlane. Zdaniem Spółki, przyjęcie tezy o zaliczeniu urządzeń elektrowni wiatrowych do podstawy opodatkowania, podczas gdy analogiczne urządzenia w innego typu elektrowniach nie stanowią budowli naruszałoby zasadę równości i sprawiedliwości podatkowej (**art. 84** w związku z **art. 32 i 2 Konstytucji**

Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (t.j. Dz.U.1997.78.483 z dnia 1997.07.16 z późn. zm).

Stanowisko spółki wydaje się także wspierać sam ustawodawca, który wprowadził zmiany do prawa budowlanego w 2015 r. w zakresie definicji obiektu budowlanego. W nowym brzmieniu **art. 3 pkt 1 prawa budowlanego** wprost zrezygnowano bowiem z uznania urządzeń technicznych za obiekt budowlany. W konsekwencji można założyć, że nie podlegają one ustawie prawo budowlane i tym samym nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Potwierdzeniem powyższego stanowiska jest również odpowiedź udzielona przez podsekretarza stanu w Ministerstwie Infrastruktury i Rozwoju Pawła Orłowskiego z dnia 15.05.2015 r. na interpelację nr 32355, w której wprost stwierdzono, iż „*usunięcie z obowiązującej definicji obiektu budowlanego pojęcia „urządzenia techniczne”, wynika z faktu, że urządzenia techniczne nie podlegają reglamentacji ustawy - Prawo budowlane (...) i nie mogą być uznawane za części obiektu budowlanego*”.

Wprawdzie Spółka zdaje sobie sprawę z istnienia nowej definicji elektrowni wiatrowej zawartej w art. 2 pkt 1 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, zgodnie z którą za taką elektrownię wiatrową uznaje się budowle w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, niemniej chciałaby zwrócić uwagę, że przedmiotowa definicja nie znajduje zastosowania w przypadku podatku od nieruchomości. Ustawodawca w art. 1a ust. 1 pkt. 2 ustawy PiOL wprost uznał, że budowlą jest obiekt budowlany jedynie w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. Zatem na podstawie obecnego brzmienia przepisów ustawy PiOL nie można twierdzić, aby w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości odsyłała ona do ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Wprowadzona w dniu 16 lipca 2016 r. ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych w żadnej mierze nie może być także uznana za ustawę prawo budowlane, do której wprost i jedynie, odwołuje się ustawa PiOL w zakresie definicji budowli mającej kluczowe znaczenie z punktu widzenia ich opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Ponadto, nie podlega wątpliwości, że ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie jest ustawą podatkową i do jako takiej nie powinno się stosować znajdujących się w niej definicji legalnych do określania przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

lając powyższe na uwadze, wnoszę jak na wstępie.

