

RF.3120. .2017

Indywidualna interpretacja Przepisów Prawa Podatkowego

Wójt Gminy Lipno na podstawie art. 14 „j” Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja Podatkowa (Dz. U. z 2015 r., poz. 613 ze zm.) w odpowiedzi na wniosek Podatnika o wydanie interpretacji indywidualnej z dnia 08.11.2016 r. w sprawie dotyczącej podatku od nieruchomości

postanawia

uznać stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe

UZASADNIENIE

W dniu 17.11.2016 r. do Wójta Gminy Lipno wpłynął wniosek Podatnika o wydanie interpretacji indywidualnej w sprawie art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tj. z dnia 6 maja 2016 r.; Dz. U. z 2016 r. poz. 716 ze zm.) w związku z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Wnioskodawca przedstawił następujący stan faktyczny:

Wnioskodawca prowadzi działalność gospodarczą polegającą na wytwarzaniu energii z wiatru i jako taki jest właścicielem farmy wiatrowej usytuowanej na terenie Gminy Lipno.

Farma wiatrowa Wnioskodawcy wytwarza energię elektryczną przy pomocy generatorów (turbiny wiatrowe) napędzanych energią wiatru. Energia elektryczna uzyskana z energii wiatru jest uznawana za ekologicznie czystą, gdyż, pomijając nakłady energetyczne związane z wybudowaniem takiej elektrowni, wytworzenie energii nie pociąga za sobą spalania żadnego paliwa.

Elektrownia wiatrowa wnioskodawcy składa się m. in. z elementów budowlanych, na które składają się fundament i wieża oraz z urządzeń technicznych, na które składa się: wirnik ze śmigłami, gondola oraz znajdujący się w niej generator, konwerter, transformator a także układ pomiarowy. Wirnik składa się z 3 łopat połączonych piastą. Łopaty poruszane są przez wiatr i przekazują energię mechaniczną do piasty połączonej z wałem napędowym, za pośrednictwem którego energia mechaniczna jest przenoszona z przekładni do generatora elektrycznego, który przekształca ją w energię elektryczną. Energia elektryczna wytworzona w generatorze przekazywana jest następnie do konwertera oraz na transformator podwyższający napięcie, a następnie przekazywana do wyjścia z elektrowni wiatrowej do sieci elektroenergetycznej – najpierw sieci średnich napięć farmy wiatrowej (SN), a następnie poprzez transformator na stacji GPO wnioskodawcy – do sieci elektroenergetycznej krajowego systemu elektroenergetycznego.

Urządzenia techniczne nie są budowlane, lecz wywarzane w zakładach wytwórczych i dostarczane na miejsce przeznaczenia w celu ich montażu na fundamencie i wieży. Do zdemontowania urządzeń technicznych, a także ich ew. wymiany lub naprawy, nie jest wymagane przeprowadzenie robót budowlanych. Urządzenia te, po ich zdemontowaniu mogą być użyte do wytwarzania energii z wiatru w innej lokalizacji. Po demontażu urządzeń technicznych, konstrukcja elementów budowlanych elektrowni wiatrowej, tj. fundamentu lub wieży, w żaden sposób nie ulegnie uszkodzeniu.

Funkcje elementów budowlanych i poszczególnych urządzeń technicznych:

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

Wieża – ważny element konstrukcji turbiny wiatrowej podtrzymujący gondolę oraz układ wirnika. Wieża za swój główny cel ma umieszczanie wirnika na odpowiedniej wysokości nad poziomem gruntu w celu lepszego wykorzystania wiatru. Wieża elektrowni wiatrowej, oprócz utrzymania ważącej kilkadziesiąt ton gondoli, ma za zadanie znosić także obciążenia grawitacyjne, obrotowe i napory wiatru.

Gondola – element siłowni wiatrowej, w środku której znajdują się mechanizmy i urządzenia produkujące prąd elektryczny, w tym między innymi: wał napędowy, przekładnia, sprzęgło, generator, konwerter, transformator, układ sterowania, układ pomiarowy.

Mechanizm obrotu – system znajdujący się pod gondolą połączony z układem sterowania całej turbiny, składający się z silników elektrycznych oraz kół zębatach, których zadaniem jest obrót gondoli zgodnie z kierunkiem wiatru i zgodnie z sygnałami sterowniczymi układu regulacji turbiny wiatrowej.

Wirnik (retor) z zespołem 3 łopat – to najważniejszy element siłowni wiatrowej, który przekształca energię wiatru w energię mechaniczną przekazywaną poprzez zespół przeniesienia napędu do generatora oraz na konwerter i transformator. Wirnik osadzony jest na wale, poprzez który napędzany jest generator. Wirnik obraca się najczęściej z prędkością 6-18 obr./min., natomiast typowy generator asynchroniczny wytwarza energię elektryczną przy prędkości ok. 1500obr./min. Ważną rolę w wirniku odgrywa liczba łopat – typowy układ to 3 łopaty.

Zespół przeniesienia napędu – tworzą go następujące elementy: wał główny, łożysko główne, przekładnia, hamulec, sprzęgło.

Zespół prądotwórczy – tworzą: generator, konwerter, transformator.

Wał główny – przenosi moment obrotowy pomiędzy zespołem łopat a przekładnią. Ponieważ turbina obraca się z niewielką prędkością w porównaniu z generatorem, zatem jej moment obrotowy ma dużą wartość. Z tego względu wał główny musi mieć odpowiednią wytrzymałość, a więc ma większą średnicę niż wał generatora.

Przekładnia – zadaniem tego urządzenia jest zestopniować i dopasować tak prędkość obrotową wału, aby optymalnie było przeniesienie energii mechanicznej pozyskanej z wiatru na wysoką prędkość obrotową wału generatora.

Generator prądotwórczy – ma za zadanie zamienić energię mechaniczną w energię elektryczną.

Konwerter – ma za zadanie dopasować parametry napięcia i prądu płynącego przez generator do parametrów żądanych przez system sterowania turbiną wiatrową oraz system sterowania operatora sieci elektroenergetycznej.

Transformator – ma za zadanie podnieść poziom napięcia wytworzonej energii elektrycznej w generatorze oraz konwerterze, aby można było ją przesłać do stacji elektroenergetycznej GPO.

Układ sterownia – kontroluje pracę elektrowni poprzez pomiar parametrów siłowni wiatrowej, takiej jak np. kierunek wiatru, prędkość wiatru, obroty wału, obroty generatora, napięcie generatora, prądy fazowe, kolejność faz, kąt natarcia łopaty wirnika, drgania własne, napięcie zasilania układów wykonawczych oraz innych parametrów, odpowiadających zadanym wartościom sterowniczym i nadzoru operatora systemu elektroenergetycznego.

W związku z powyższym Wnioskodawca zadał pytanie:

Czy w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. za budowlę w rozumieniu przepisów Uplok dotyczących podatku od nieruchomości, uznaje się wyłącznie elementy budowlane elektrowni wiatrowej (tj. fundament i wieża) czy także urządzenia techniczne wchodzące w skład elektrowni wiatrowej?

Jednocześnie Wnioskodawca przedstawił własne stanowisko, które uzasadnił następująco.

W ocenie Podatnika ustawa o inwestycjach nie daje podstaw do modyfikacji zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości od 1 stycznia 2017 r. Zdaniem Podatnika ustawa o inwestycjach nie jest ustawą podatkową ani ustawą, do której ustawa podatkowa odsyła wobec czego nie można stosować definicji legalnej w drodze analogii do określania przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Według wnioskodawcy brzmienie art. 17 ustawy o inwestycjach nie determinuje zasad wedle których podatek ma być ustalany. Zasady te mogą być bowiem określane jedynie w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych oraz w ustawie, do której ustawa podatkowa odsyła (prawo budowlane). Ponadto pojawienie się w ustawie o inwestycjach definicji legalnej pojęcia elektrowni wiatrowej, wykreślenia z nawiasu w art. 3 pkt 3 prawa budowlanego pojęcia elektrowni wiatrowych, zamieszczenia w załączniku do prawa budowlanego w „Kategorii XXIX” elektrowni wiatrowych, nie determinuje nowej podstawy opodatkowania. Znaczenie dla określenia zasad opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości zdaniem wnioskodawcy ma interpretacja art. 3 pkt 3 prawa budowlanego wsparta jednolitą praktyką sądów administracyjnych dotyczącą opodatkowania elektrowni wiatrowych, zgodnie z którą budowlami są jedynie elementy budowlane takiej elektrowni. Wnioskodawca wskazuje na art. 3 pkt 3 prawa budowlanego że budowlą są m. in. „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". W ocenie wnioskodawcy nie można stwierdzić, że urządzenie techniczne elektrowni wiatrowych stanowią wolno stojące urządzenia techniczne.

Wnioskodawca przywołuje wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 kwietnia 2014r., sygn. IIFSK 880/12 i wyrok NSA z dnia 27 września 2013 r., sygn. II FSK 2491/12, które prowadzą do konkluzji, że dla uznania jakiegokolwiek urządzenia technicznego za „wolno stojące”, konieczne jest aby urządzenie to nie było powiązane z innymi budynkami lub budowlami (np. fundamentem). W związku z powyższym w ocenie wnioskodawcy nie sposób stwierdzić, iż urządzenia techniczne elektrowni wiatrowych mają charakter „wolno stojących” albowiem są one powiązane z budowlą fundamentu oraz wieży, wobec czego nie może być mowy o materializacji przesłanki sine qua non opodatkowania urządzeń technicznych podatkiem od nieruchomości, że opodatkowaniu mogą podlegać jedynie części budowlane urządzeń technicznych oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składające się na całość użytkową. Według wnioskodawcy obiektem analogicznym do urządzeń elektrowni wiatrowych może być jedynie elektrownia jądrowa jak i „inne urządzenia”, które posiadają elementy budowlane.

Zdaniem wnioskodawcy zmiana załącznika do prawa budowlanego poprzez dodanie do niego w tabeli w „Kategorii XXIX” elektrowni wiatrowych nie ma znaczenia dla zakresu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, i że załącznik do prawa budowlanego nie jest właściwy do określania przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. W ocenie wnioskodawcy jeżeli ustawa o inwestycjach uznaje elektrownię wiatrową za budowlę w rozumieniu prawa budowlanego to nie można w sposób autentyczny wydobyc z tego skutków podatkowych. Wnioskodawca twierdzi, że nie można wyciągnąć wniosków co do zmiany zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych w celu objęcia jej całej opodatkowaniem.

Wnioskodawca wskazuje, iż za poprawnością przedstawionego przez niego stanowiska świadczy także fakt, iż odmienna interpretacja analizowanych przepisów mogłaby doprowadzić do dyskryminacji jednego z podsektora całej branży energetycznej. W ocenie wnioskodawcy nie ma podstaw by urządzenia techniczne posadowione na fundamencie lub innej konstrukcji wsporczej w elektrowniach wiatrowych obciążać wyższą daniną publiczną aniżeli urządzenia techniczne posadowione na fundamencie lub innej konstrukcji wsporczej służące np. do wytwarzania energii z innych źródeł.

Wnioskodawca uważa, że w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. za budowlę w rozumieniu przepisów Uplok dotyczących podatku od nieruchomości, uznaje się wyłącznie (tak jak dotychczas) elementy budowlane elektrowni wiatrowej, czyli fundament oraz wieżę.

## Stanowisko organu:

W ocenie Organu stanowisko Wnioskodawcy jest nieprawidłowe z następujących względów.

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U.2016.716 j.t. ze zm.) w art. 1a ust. 1 pkt 2 określa definicję budowli 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. Przechodząc do definicji budowli w rozumieniu Ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz.U.2016.290 j.t. ze zm.) w art. 3 pkt. 3, do której odsyła ustawodawca czytamy: budowla - należy przez to 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. Art. 3 ust. 3 powołanej ustawy został zmieniony przez art. 9 pkt 1 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz.U.2016.961 ze zm.) , która weszła w życie w dniu 16 lipca 2016 r. Ustawa o inwestycjach zmieniła pojęcie elektrowni wiatrowych pod kątem opodatkowania jej podatnikiem od nieruchomości. Ustawa ta w art. 2 przedstawia definicję elektrowni wiatrowej i elementów technicznych, i tak:

1. elektrownia wiatrowa – budowla 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 oraz z 2016 r. poz. 925);

2. elementy techniczne – wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądowórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

W związku z powyższym Organ Podatkowy analizując definicje budowli nie ma wątpliwości, że elektrownia wiatrowa składa się z fundamentu, masztu i elementów technicznych. W związku z tym od dnia wejścia w życie ustawy o inwestycjach przez pojęcie budowli należy rozumieć definicję budowli zgodnie z art. 3 pkt 3 ustawy prawo budowlane a ta ustawa odsyła do przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych czyli ma wpływ na podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Art. 3 ust. 3 ustawy prawo budowlane w sposób oczywisty określa, że elektrownia wiatrowa składa się z fundamentu, masztu i elementów technicznych. Aby właściwie opodatkować budowlę jaką jest elektrownia



wiatrowa należy uwzględniać po kolei zapisy będące w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych poprzez prawo budowlane i na końcu przez ustawę o inwestycjach.

Dotychczasowe orzecznictwo sądów administracyjnych również interpretacja organów podatkowych była taka, że do opodatkowania wykazywano wartość fundamentu i masztu. Dopiero ustawa o inwestycjach wprowadza definicję legalną elektrowni wiatrowej. Są to elementy budowlane (fundament i maszt) oraz techniczne (m.in. wirnik z zespołem łopat czy zespół przeniesienia prądu).

Minister Finansów w swoim uzasadnieniu do ustawy o inwestycjach mówi wprost, że ustawodawca rezygnuje z wymienienia w definicji budowli części budowlanych elektrowni wiatrowych oraz w załączniku do ustawy prawo budowlane, określającym kategorie obiektów budowlanych, w zamian za to w „Kategorii XXIX” wprowadza nowy obiekt budowlany – „elektrownie wiatrowe”.

Trybunał Konstytucyjny swoim wyrokiem z dnia 13 września 2011 r. (syg. Akt P 33/09) wskazuje jednoznacznie jak powinno się interpretować przepisy podatkowe dotyczące opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości „za budowle w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych można uznać jedynie budowle wymienione 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”.

Ponadto w dalszej kolejności należy wskazać na przepis prawa temporalnego, który został wysłowny w art. 17 ustawy o inwestycjach. W myśl art. 17 „od dnia wejścia w życie ustawy o inwestycjach do dnia 31 grudnia 2016 r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowych ustala się i pobiera zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie ustawy” co w sposób wyraźny potwierdza zwiększenie obciążeń finansowych z tytułu podatku od nieruchomości będących wynikiem modyfikacji definicji ustawowej budowli.

Zgodnie z wykładnią racjonalnego ustawodawcy wprowadzenie art. 17 ustawy o inwestycjach nie może doprowadzić do wniosku, iż jest on zbędny.

W tym miejscu należy przytoczyć stanowisko Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 2 grudnia 2016 r. zgodnie z którym od dnia 16 lipca 2016 r. elektrownia wiatrowa w całości stanowi obiekt budowlany (budowlę) w rozumieniu ustawy Prawo budowlane, co wynika z aktualnej definicji budowli, zawartej w tej ustawie, jak również z Załącznika do niej, gdzie elektrownie wiatrowe zostały wprost wymienione jako obiekt budowlany (kategoria XXIX Załącznika). Potwierdza to również uzasadnienie do poselskiego projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, w którym stwierdzono, że „W projekcie ustawy zaproponowano wykreślenie przepisu wprowadzającego podział elektrowni wiatrowych na część budowlaną i niebudowlaną. W proponowanym stanie prawnym cała elektrownia wiatrowa będzie obiektem budowlanym (budowlą). W konsekwencji powyższego jak czytamy dalej Stanowisko Ministra Rozwoju i Finansów od dnia 1 stycznia 2017 r. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegać będzie cała elektrownia wiatrowa. Podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości dla budowli stanowi, co do zasady

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 (art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych). W tym zakresie nie przewiduje się zmian. W związku z powyższym nowa, wyższa wartość elektrowni wiatrowej będzie stanowiła podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości od dnia 1 stycznia 2017 r.

Budowla jest obiektem budowlanym w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzeniem budowlanym w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z przeznaczeniem (art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych).

Reasumując elektrownia wiatrowa jest obiektem budowlanym, na którą składają się elementy budowlane i techniczne, które w całości spełniają i zapewniają możliwość użytkowania elektrowni wiatrowej zgodnie z jej przeznaczeniem.

Organ Podatkowy uznaje, że od 1 stycznia 2017 r. za budowlę w rozumieniu przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (art. 1a ust. 2) dotyczących podatku od nieruchomości uznaje się elementy budowlane elektrowni wiatrowej (fundament i maszyna wieża) jak również elementy (niebudowlane) techniczne (wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu) . Podkreślić należy, że katalog wskazanych w tym przepisie części elektrowni wiatrowej nie jest zamknięty, gdyż ustawodawca posłużył się pojęciem: „składającą się co najmniej z .....”. Podatnik podatku od nieruchomości powinien złożyć informację w sprawie podatku od nieruchomości, rolnego, leśnego – tj. załącznik nr 4 do Uchwały Rady Gminy Lipno Nr XI/70/15 z dnia 17 listopada 2015 r. i zgłosić do opodatkowania na 2017 r. wartość początkową całej elektrowni wiatrowej ustalonej stosownie do art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w związku z art. 2 pkt 1 ustawy o inwestycjach, który jest w myśl ustawy prawo budowlane pomocniczą wykładnią do prawidłowego zdefiniowania budowli jaką jest w myśl nowej definicji elektrownia wiatrowa.

Zdaniem Organu podatkowego stanowisko wnioskodawcy jest nieprawidłowe.

#### Pouczenie:

Stronie przysługuje prawo wniesienia skargi na niniejszą interpretację prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się na piśmie do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego po uprzednim wezwaniu 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. Skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego wnosi się 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. Skargę wnosi się za pośrednictwem

organu, który wydał zaskarżoną decyzję. Niniejsza interpretacja po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę i inne podmioty wskazane w treści interpretacji zostanie niezwłocznie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

Otrzymują:

1.

2. a/a.

Do wiadomości



mgr Andrzej Piotr Szychulski