

FN.310.1.1.2016.MW

## **Indywidualna Interpretacja Przepisów Prawa Podatkowego**

Wójt Gminy Elbląg na podstawie art. 14 j § 1 i § 3 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 14 listopada 2016 r., w sprawie dotyczącej podatku od nieruchomości w zakresie dotyczącym przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości w roku 2017 dwóch elektrowni wiatrowych zlokalizowanych na terenie Gminy Elbląg

### **postanawia:**

**uznać stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe**

### **UZASADNIENIE**

W dniu 17 listopada 2016 r., do tutejszego Urzędu wpłynął wniosek podatnika o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie następującego pytania :

- Czy począwszy od dnia 1 stycznia 2017 r., przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości stanowić będą wyłącznie następujące elementy stanowiące części budowlane elektrowni wiatrowych wnioskodawcy: fundamenty elektrowni wiatrowych i wieże, a przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie będą stanowić urządzenia niestanowiące części

budowlanych elektrowni wiatrowych, takie jak: zamontowane na wieżach wirniki z zespołem łopat, zespoły przeniesienia napędu, generatory prądotwórcze, układy sterowania, zespoły gondoli z mocowaniem i mechanizmem obrotu, układy hydrauliczne, elektryczne szafy rozdzielcze, transformatory, podesty ruchome (windy) umiejscowione wewnątrz wieży, kable przesyłowe i sterujące umiejscowione wewnątrz wieży, wciągarki.

**Wnioskodawca przedstawił następujący stan faktyczny :**

Podatnik jest właścicielem dwóch elektrowni wiatrowych usytuowanych na terenie Gminy Elbląg w skład których wchodzi:

1. Części budowlane (budowla), tj. fundamenty elektrowni wiatrowych i wieże;
2. Urządzenia niestanowiące części budowlanych: zamontowane na wieżach wirniki z zespołem łopat, zespoły przeniesienia napędu, generatory prądotwórcze, układy sterowania, zespoły gondoli z mocowaniem i mechanizmem obrotu, układy hydrauliczne, elektryczne szafy rozdzielcze, transformatory, podesty ruchome (windy) umiejscowione wewnątrz wieży, kable przesyłowe i sterujące umiejscowione wewnątrz wieży, wciągarki.

Powyższe elektrownie wiatrowe zostały wybudowane, oddane do użytkowania i są eksploatowane zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa.

Wnioskodawca jest podatnikiem podatku od nieruchomości i będzie podatnikiem tego podatku również po dniu 31 grudnia 2016 r.

**Stanowisko wnioskodawcy:**

Zdaniem wnioskodawcy będzie on obowiązany od dnia 1 stycznia 2017 r., do zapłaty podatku od nieruchomości wyłącznie od następujących elementów elektrowni wiatrowych: **fundamenty turbin wiatrowych i wieże**, bowiem wyłącznie te elementy stanowią przedmiot opodatkowania tym podatkiem.

Do podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie wlicza się zatem w szczególności wartości następujących urządzeń: zamontowanych na wieżach wirników z zespołem łopat, zespołów przeniesienia napędu, generatorów prądotwórczych, układów sterowania, zespołów gondoli z mocowaniem i mechanizmem

obrotu, układów hydraulicznych, elektrycznych szaf rozdzielczych, transformatorów, podestów ruchomych (wind) umiejscowionych wewnątrz wież, kabli przesyłowych i sterujących umieszczonych wewnątrz wież, wciągarek.

W przekonaniu wnioskodawcy zmiana definicji budowli w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, dokonana przepisem art. 9 pkt 1 ustawy z dnia 20 maja 2016 r., o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 2016 r., poz. 961) nie spowodowała żadnej zmiany w zakresie przedmiotu i podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości, a zatem opodatkowanie tym podatkiem w 2017 r., będzie miało miejsce na takich samych zasadach, jak w roku 2016.

Urządzenia techniczne elektrowni wiatrowej tak jak nie stanowiły, tak nadal nie stanowią budowli w rozumieniu przepisów podatkowych.

Elektrownie wiatrowe nie są ani wymienione wprost ani nie wykazują podobieństwa od obiektów wymienionych w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego.

#### **Stanowisko organu :**

Aktualnie Spółka jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie traktuje całych elementów budowli elektrowni wiatrowych, tylko ich części budowlane takie jak: fundament oraz wieża.

Organ podatkowy uważa powyższe stanowisko za nieprawidłowe, bowiem zmiana opodatkowania w podatku od nieruchomości, którą organ podatkowy zobowiązany jest zastosować od 1 stycznia 2017 r., wobec elektrowni wiatrowych wynika bezpośrednio z ustawy z dnia 20 maja 2016 r., o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 2016 r., poz. 961), zwana dalej jako *u.i.e.w.*

W związku z zadaniem pytaniem w pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę na ogólną zasadę w art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r., o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity Dz. U. z 2016 r., poz. 716 ze zm.), zwana dalej jako *u.p.o.l.* zgodnie z którą "*Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane: **budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej***". W myśl art. 1a ust. 1 pkt 2 powyższej ustawy, która definiuje pojęcie budowli jest 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".***

W ustawie *u.p.o.l.* jest widoczne odesłanie do ustawy z dnia 7 lipca 1994 r., Prawo Budowlane (tekst jednolity Dz. U. z 2016 r., poz. 290 ze zm.), zwanej dalej jako *Prawo budowlane*.

Zgodnie z art. 3 pkt 3 *Prawa budowlanego* przez budowle 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 obowiązująca przed 16 lipca 2016 r., nie uznawała całej elektrowni wiatrowej a jedynie jej części na które składały się ich fundamenty i wieża.

Mając powyższe na uwadze i jak słusznie zauważył wnioskodawca orzecznictwo sądów administracyjnych od 2009 r., reprezentowało pogląd, że urządzenia i przedmioty będące wyposażeniem elektrowni wiatrowej, takie jak: *wirnik ze skrzydłami, skrzynia biegów, komputer sterujący, transformator, rozdzielnia elektryczna, instalacja alarmowa oraz instalacja zdalnego sterowania* nie stanowiły urządzeń budowlanych o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 *u.p.o.l.* i nie były też budowlami wchodzącymi w skład budowli jako całości techniczno-użytkowej. Z tej części definicji budowli zawartej w art. 3 pkt 3 *Prawa budowlanego*, która wskazywała, że budowlą są części budowlane urządzeń technicznych, wśród których wskazywano wprost na elektrownie wiatrowe, wywodzono iż opodatkowaniu podlegają jedynie takie części elektrowni jak fundament, maszt, słup czy wieża.

Pogląd prawny zaprezentowany w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., (P 33/09), który brzmiał, że przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości mogą być jedynie takie budowle, które zostały *expressis*

*verbis* wymienione w art. 3 pkt 3 *Prawa budowlanego*, w pozostałych 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 *Prawa budowlanego* pod warunkiem, że stanowią one całość techniczno-użytkową.

Obecnie dokonano zmian w załączniku (**Kategoria XXIX**) do powyższej ustawy, która określa elektrownie wiatrowe jako obiekt budowlany (budowlę) bez dokonania rozróżnienia na części budowlane i niebudowlane. Nadmienić należy, że o poszczególnym statusie obiektów budowlanych mogą decydować również inne przepisy ustawowe.

Zatem od 1 stycznia 2017 r., elektrownie wiatrowe wymienione w załączniku do ustawy *Prawo budowlane* będą podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowle w całości.

Jak również na mocy nowelizacji przepisów *u.i.e.w.* począwszy od 16 lipca 2016 r., w art. 3 pkt 3 *Prawa budowlanego* ustawodawca nie wskazał już wprost na elektrownie wiatrowe, których jedyne części budowlane zaliczane będą do budowli. Natomiast w art. 2 *u.i.e.w.* wskazano, że na potrzeby tej ustawy elektrownia wiatrowa jest budowlą 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. poz. 478 i 2365 oraz z 2016 r., poz. 925). Takimi elementami technicznymi są: *wirnik wraz z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu*. Podkreślić należy, iż katalog wskazanych w tym przepisie części elektrowni wiatrowej nie jest zamknięty gdyż ustawodawca posługuje się pojęciem "**składającą się co najmniej z ...**".

Z powyższego wywieść należy, iż po zmianie ustalenia prawidłowych zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych wymaga sięgnięcia aż do trzech ustaw: **o podatkach i opłatach lokalnych, prawa budowlanego oraz o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych**.

Jednoznaczna definicja elektrowni wiatrowych zawarta w art. 2 pkt 1 *u.i.e.w.* nie została objęta przez ustawodawcę definicją legalną w ramach *u.p.o.l.*, ale jest definicją wiążącą i regulującą pojęcie nazwy elektrowni wiatrowej. **Dlatego uzasadnione staje się stwierdzenie, że pojęcie elektrowni wiatrowej**

**wprowadzone do *u.i.e.w.* pozwala na przyjęcie poprzez zmianę *u.p.o.l.* i ustawę *Prawo budowlane* w systemie prawa za wystarczające, aby ją zastosować od 1 stycznia 2017 r., do opodatkowania elektrowni wiatrowych jako całości użytkową zgodną z przeznaczeniem.**

Przy czym należy uznać jednoznaczny zapis w art. 17 *u.i.e.w.* ustawodawcy, w którym odsyła wprost do *u.p.o.l.*, który stanowi że od dnia wejścia w życie powyższej 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. Powyższy artykuł nie może zostać pominięty przy wymiarze podatku od nieruchomości na rok 2017.

Argumentem potwierdzającym stanowisko organu podatkowego jest to, że powyższe przepisy *u.i.e.w.* stanowią *lex specialis* do *u.p.o.l.* i *Prawa budowlanego*, ponieważ przepisy szczególne stanowią o doprecyzowaniu normy ogólnej w myśl zasady *lex specialis derogat legi generali*, zgodnie z którą prawo o większym stopniu szczególności (pochodzące z aktów prawnych o tej samej mocy, np. z dwóch ustaw, obowiązujących w tym samym czasie należy stosować przed prawem ogólniejszym).

Kolejnym argumentem odnośnie opodatkowania elektrowni wiatrowej jako budowli przez ustawodawcę jest uzasadnienie do projektu *u.i.e.w.*, gdzie zostały wprowadzone zmiany w *Prawie budowlanym*, (art 3 pkt 3 - wykreślenie przepisu wprowadzającego podział elektrowni wiatrowej na część budowlaną i nie budowlaną), czyli w ustawie, która obok *u.p.o.l.* jest *lex specialis* dla organu w sprawie ustalenia podatku od nieruchomości.

Dlatego opodatkowanie elektrowni wiatrowej od 1 stycznia 2017 r., podatkiem od nieruchomości jedynie od części budowlanych, w przypadku braku w ustawodawstwie podziału budowli na część budowlaną i niebudowlaną było by błędem.

Nawiązując do zapytania wnioskodawcy odnośnie nie wymienienia elektrowni wiatrowych wprost w art. 3 pkt 3 *Prawa budowlanego*, należy stwierdzić iż o statusie poszczególnych obiektów budowlanych mogą decydować również inne przepisy ustawowe. Niezależnie od tego, że nie wymienia się już z nazwy elektrowni wiatrowych, są one z nazwy wymienione jako kategoria obiektu budowlanego w załączniku do powyższej ustawy. Gdyż taki obiekt nie spełnia ani cech budynku, ani obiektu małej

architektury, na potrzeby podatku od nieruchomości powinien być klasyfikowany jako budowla.

Powyższe w sposób jednoznaczny i nie budzący wątpliwości organu podatkowego wskazuje, że elektrownię wiatrową, składającą się z fundamentu, wieży i **elementów technicznych należy rozumieć jako budowlę.**

Podsumowując wnioskodawca jest zobowiązany od 1 stycznia 2017 r., zadeklarować podatek od nieruchomości z całej elektrowni wiatrowej jako obiektu budowlanego.

#### **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 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.
3. 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.
4. Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, który wydał zaskarżoną decyzję.
5. Niniejsza interpretacja po usunięciu danych identyfikacyjnych wnioskodawcę zostanie niezwłocznie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

W O J T

mgr inż. Genowefa Kwoczek

Otrzymują:

1. Adresat
- 2.
3. aa