

Krobia, 11 stycznia 2017 r.

/DANE WNIOSKODAWCY/

### **Interpretacja indywidualna.**

Burmistrz Krobi na podstawie art. 14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2015r. poz. 613 ze zm.) oraz art.1a ust.1 pkt.2 i art.2 ust.1 pkt.3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. z 2016 r. poz.716 ze zm.) wydaje niniejszą indywidualną interpretację podatkową w sprawie podatku od nieruchomości

#### **Postanawia:**

**uznać stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe**

#### **Uzasadnienie**

W dniu 12 października 2016 roku (data wpływu do siedziby organu podatkowego: 14 października 2016 roku) /DANE WNIOSKODAWCY/ zwróciła się do Burmistrza Krobi z wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego art.1a ust.1 pkt.2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. z 2016 r. poz.716 ze zm.) na tle następującego stanu :

Wnioskodawca należy do Grupy ..... – prywatnej grupy energetycznej składającej się z pionowo integrowanych spółek działających w obszarze wytwarzania energii ze źródeł odnawialnych oraz obrotu energią elektryczną.

Wnioskodawca w ramach Grupy prowadzi działalność gospodarczą polegającą na wytwarzaniu energii z wiatru i jest właścicielem farmy wiatrowej Krobia I usytuowanej na terenie gminy Krobia.

Farma wiatrowa wytwarza energię elektryczną przy pomocy generatorów (turbin wiatrowych) napędzanych energią wiatru. Energia elektryczna uzyskana z energii wiatru jest uznawana za ekologicznie czystą, gdyż, pomijając nakłady

energetyczne związane z wybudowaniem takiej elektrowni, wytwarzanie energii nie pociąga za sobą spalania żadnego paliwa.

Elektrownia wiatrowa wnioskodawcy składa się między innymi z elementów budowlanych, na które składają się fundament i wieża oraz z urządzeń technicznych, na które składa się gondola, która z kolei obejmuje wirnik i układ pomiarowy. Wirnik składa się z łopat połączonych piastą. Łopaty poruszane są przez wiatr i przekazują moc do piasty, która jest połączona wałem napędowym, zwiększającym prędkość osi. Energia mechaniczna jest przenoszona z przekładni do generatora elektrycznego, który przekształca ją w energię elektryczną, przekazywaną następnie do wyjścia do sieci elektroenergetycznej.

Urządzenia techniczne nie są budowane, lecz wytwarzane w zakładach wytwórczych i przenoszone na miejsce przeznaczenia w celu ich montażu na fundamencie i wieży. Do zdemontowania urządzeń technicznych 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 zostały opisane poniżej:

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

*Wieża* – ważny element konstrukcji turbiny wiatrowej podtrzymującej 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 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, tj. wał napędowy, przekładnia, sprzęgło, generator, transformator oraz układ sterowania.

*Mechanizm obrotu yaw* – system znajdujący się pod gondolą połączony z układem sterowania całej turbiny, składającej się z silników elektrycznych oraz kół zębatach, których zadaniem jest obrót gondoli zgodnie z kierunkiem wiatru.

*Wirnik (rotor) z zespołem łopat* - to najważniejszy element siłowni wiatrowej, który przekształca energię wiatru w energię mechaniczną przekazywaną poprzez zespół przeniesienia napędu do generatora. Wirnik osadzony jest na wale, poprzez który napędzany jest generator. Wirnik obraca się najczęściej z prędkością 15-20 obr./min., natomiast typowy generator asynchroniczny wytwarza energię elektryczną przy prędkości ponad 1500 obr./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 i generator.

*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* – jest niewrażliwym elementem całego układu napędowego. Stosowane są dwa główne typy przekładni: o wałach równoległych i planetarne. Często pierwszy stopień przekładni jest planetarny, a następne równoległe. Rozwiązanie takie stosuje się ze względu na zdolność przekładni planetarnych do przenoszenia większych momentów przy tej samej masie. Wynika to z faktu, że moment jest przenoszony na wał wyjściowy przez trzy, a nie jedno koło zębate.

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

*Układ sterowania* – kontroluje pracę elektrowni poprzez pomiar podstawowych parametrów siłowni, takich jak np. kierunek wiatru, prędkość wiatru, obroty wału, obroty generatora, napięcie generatora i prądy fazowe, kolejność faz, kąt natarcia łopat wirnika, drgania własne, napięcie zasilania układów wykonawczych.

#### **Pytanie wnioskodawcy:**

Czy w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 roku za budowlę w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r., poz.716 ze zm.), dalej zwaną „uplok” dotyczących podatku od nieruchomości, uznaje się elementy budowlane elektrowni wiatrowej (tj. fundament i wieża) czy także urządzenia techniczne wchodzące w skład elektrowni wiatrowej?

#### **Stanowisko wnioskodawcy:**

Zdaniem Wnioskodawcy, w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 roku 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 stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 roku za budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r., poz.716 ze zm.), należy uznać, 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 bowiem z art. 2 ust.1 pkt. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane:

- 1) grunty;
- 2) budynki lub ich części;
- 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Upłok w art. 1a ust. 1 pkt. 2 precyzuje, co należy rozumieć pod pojęciem budowli. Zgodnie z tym przepisem 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 definicji budowli przedstawionej w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych widoczne jest odesłanie do ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (tj. Dz.U. z 2016 r. poz. 290 ze zm.). Zgodnie z art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego przez budowlę 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*”.

Natomiast definicja ta w brzmieniu przed 16 lipca 2016 roku wyglądała następująco „*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 wiatrowych**, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową”.*

Nowelizacją art. 3 pkt. 3 u.p.b. wykreślone zostało z przykładowego katalogu urządzeń technicznych, których jedynie części budowlane stanowią budowlę, wyrażenie „elektrownie wiatrowe”. Jednocześnie w załączniku do u.p.b. wprowadzony został zapis w kategorii XXIX przewidujący nową kategorię obiektu budowlanego jakim jest elektrownia wiatrowa. Jednocześnie w żadnym przepisie prawa budowlanego nie znajduje się legalna definicja elektrowni wiatrowej.

Kluczowe dla dokonania właściwej interpretacji przedstawionego w zapytaniu zagadnienia jest określenie czy definicja elektrowni wiatrowej zawarta w ustawie z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych ( Dz. U. 2016 r. poz. 961 ) zwanej dalej ustawą o inwestycjach, w art. 2 pkt. 1 wprowadziła legalną definicję elektrowni wiatrowej. Zgodnie z jej zapisami elektrownia wiatrowa jest to **budowla** w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składająca się co najmniej z fundamentu, wieży i 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). Definicja ta precyzuje czym jest elektrownia wiatrowa oraz wskazuje jakie są jej elementy składowe.

Zasięg definicji legalnej w swojej podstawowej roli obejmuje obszar tekstu ustawy w której została wyrażona oraz akty wykonawcze do niej. Może też odnosić się do innych aktów prawnych, mamy wtedy do czynienia z zasięgiem zewnętrznym danej definicji. Reguła ta została wyrażona w przepisach prawa w § 9. Rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie "Zasad techniki prawodawczej" ( t.j. Dz.U.2016.283 z dnia 2016.03.07). *W ustawie należy posługiwać się określeniami, które zostały użyte w ustawie podstawowej dla danej dziedziny spraw, w szczególności w ustawie określonej jako "kodeks" lub "prawo".*

Klasyfikowanie obiektów typu elektrownie wiatrowe na potrzeby opodatkowania powinno być dokonywane z uwzględnieniem zarówno przepisów sensu stricte podatkowych, a więc Uplok, jak i Prawa budowlanego oraz innych ustaw, które zawierają w sobie odpowiednie odesłania, jak w tym przypadku Ustawa o inwestycjach.

Dotychczasowa praktyka, jak słusznie wskazuje strona wnioskująca, wyrażana zarówno w orzecznictwie sądów administracyjnych, jak i decyzjach organów

administracji była taka, że w kontekście opodatkowania podatkiem od nieruchomości za budowlę uznano tylko elektrownie wiatrowe rozumiane jako składające się z fundamentu i wieży. Zmiany w tym zakresie, wprowadzone w Ustawie o inwestycjach powodują nieaktualność dotychczasowych interpretacji.

Zdaniem Organu elektrownia wiatrowa podlega przepisom ustawy Prawo budowlane. Jej zdefiniowanie jako budowli w Ustawie o inwestycjach, skutkuje koniecznością przyjęcia, iż definicja budowli określona w prawie budowlanym, do której odsyłają przepisy podatkowe obejmuje również elektrownię wiatrową, a definicja w ustawie o inwestycjach ma charakter dopełniający. Zatem dla celów podatku od nieruchomości również elektrownia wiatrowa w całości będzie budowlą.

Co do zasady organ podatkowy zgadza się z oceną Wnioskodawcy, że Ustawa o inwestycjach nie daje wprost podstaw do modyfikacji zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości od 1 stycznia 2017 roku, ponieważ Ustawa o inwestycjach nie jest ustawą podatkową ani ustawą, do której ustawa podatkowa odsyła. Natomiast za błędny wniosek należy uznać twierdzenie Wnioskodawcy, że wykreślenie elektrowni wiatrowych z nawiasu należy traktować jedynie jako usunięcie jednego z przykładów części budowlanych urządzeń technicznych będących budowlami. Organ podatkowy uznał, w świetle obowiązujących przepisów oraz reguł interpretacyjnych odmienny pogląd od Wnioskodawcy, że należy zastosować definicję legalną z ustawy o inwestycjach do określania przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Warto także zwrócić uwagę, iż definicja budowli przyjęta dla celów podatku od nieruchomości odwołuje się bezpośrednio do definicji budowli zawartej w ustawie – Prawo budowlane, zaś Ustawa o inwestycjach, w swej definicji stanowi, iż elektrownia wiatrowa jest budowlą. Organ podatkowy nie odnosi się do twierdzeń wnioskodawcy dotyczących tego czy Ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych należy do przepisów Prawa budowlanego czy też do przepisów prawa podatkowego. Wskazuje jednak, że niezależnie od tego, definicja elektrowni wiatrowej ma, jak wykazane zostało wcześniej, wpływ na rozumienie definicji budowli wynikającej z prawa budowlanego, a co za tym idzie na przedmiot i podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości.



Jednocześnie organ podatkowy zauważa niespójność rozwiązań prawnych w zakresie opodatkowania elektrowni wiatrowych. Wątpliwości może budzić odmienności opodatkowania elektrowni wiatrowych w stosunku do innych obiektów budowlanych, w których niebudowlane urządzenia techniczne zostały wyłączone z przedmiotu opodatkowania. Zasady podatkowe, na których został oparty system podatkowy pozwalają na wyprowadzenie sprzecznych wniosków co do intencji ustawodawcy i zakresu opodatkowania elektrowni wiatrowych, a niezamieszczenie wprost w ustawie Prawo budowlane definicji elektrowni wiatrowej jako budowli, tę niespójność wzmacnia. Wątpliwości budzi też treść uzasadnienia do Ustawy o inwestycjach, w którym to dokumencie i w ocenie skutków regulacji nie wspomniano o możliwym wzroście obciążeń podatkowych z punktu widzenia inwestorów po zmianie definicji budowli, co również wskazuje, że ewentualne zmiany w przepisach o charakterze podatkowym – w zakresie opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości – nie były intencją ustawodawcy. Mając na uwadze powyższe wątpliwości konieczne jest jasne zinterpretowanie skutków zmian wprowadzonych ustawą o inwestycjach wiatrowych dla podatników podatku od nieruchomości. Organ podatkowy wystąpił o taką interpretację do naczelnych organów Państwa, lecz do dnia dzisiejszego nie otrzymał odpowiedzi.

Organ podatkowy będąc organem wykonawczym samorządu terytorialnego jako podmiot administracji publicznej ma kompetencje do działania na podstawie i w granicach prawa. Możliwości zatem interpretacji przepisów ograniczają się do zakresu językowego, ewentualnie w uzasadnionych przypadkach do wykładni celowościowej lub systemowej, gdy wykładnia językowa i jej reguły nie pozwalają na ustalenie jednoznacznej normy prawnej. Nie jest, w ocenie Organu, natomiast możliwe dokonanie interpretacji niezgodnej z treścią przepisu i wynikającej z jego treści normy prawnej. Takie działanie prowadziłoby do interpretacji wbrew przepisom (*contra lege*) i tworzenia norm prawnie-kształtujących, co wykracza poza dopuszczalne kompetencje administracji publicznej. Mogłoby to prowadzić do dowolnego kształtowania porządku prawnego, łamiąc w ten sposób fundamentalny dla demokratycznego państwa prawnego trójpodział władzy. Ewentualne możliwości kształtowania porządku prawnego na poziomie wyinterpretowania odmiennych norm,

niż wynikające z treści przepisu, biorące pod uwagę spójność systemu prawnego ma Trybunał Konstytucyjny, Sądy Administracyjne oraz Europejski Trybunał Sprawiedliwości.

Zatem od 16 lipca 2016 r. elektrownia wiatrowa w całości stanowi budowlę w rozumieniu ustawy Prawo budowlane jak wynika z definicji „budowli”, zawartej w tej ustawie jak również z załącznika do niej, gdzie w „Kategorii XXIX” elektrownie wiatrowe zostały wprost wpisane jako obiekt budowlany.

Zgodnie z art.17 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych podatek od nieruchomości do dnia 31 grudnia 2016 r. ustala się i pobiera zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie tej ustawy.

Podsumowując, od dnia 1 stycznia 2017 roku podatnicy podatku od nieruchomości należnego od elektrowni wiatrowej powinni zadeklarować do opodatkowania całkowitą wartość budowli bez podziału na części budowlane i niebudowlane.

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 Poznaniu 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 w Poznaniu wnosi się w terminie 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi organowi 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 identyfikujących wnioskodawcę zostanie niezwłocznie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

Otrzymują:

1. Adresat
2. a/a

BURMISTRZ  
*Sebastian Czwojda*