



Miłosław, dnia 7.04.2017 r.

BURMISTRZ
GMINY MIŁOSŁAW

Znak: FB.3120.10.2017


INTERPRETACJA INDYWIDUALNA PRAWA PODATKOWEGO

Burmistrz Gminy Miłosław na podstawie art. 14j § 1 w związku z art. 14c i art. 15 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – *Ordynacja podatkowa* (Dz. U. 2017 r. poz. 201 ze zm.) oraz art. 1a ust. 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. *o podatkach i opłatach lokalnych* (t.j. Dz. U. z 2016 r. , poz. 716) w zw. z art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 20 maja 2016 r., *o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych* (Dz.U. z 2016 roku, poz. 961) stwierdza, że stanowisko:

 reprezentowanej przez  – członek zarządu przedstawione we wniosku z dnia 24.01.2017 roku (data wpływu 30.01.2017 r.) o wydanie interpretacji indywidualnej w przedmiocie ustalenia podstawy opodatkowania elektrowni wiatrowych od dnia 1 stycznia 2017 rok, na podstawie art. 1a ust. 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. *o podatkach i opłatach lokalnych* w zw. z art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 20 maja 2016 r., *o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych* **jest nieprawidłowe.**

UZASADNIENIE

Wnioskodawca wskazał, że wniosek dotyczy zdarzenia przyszłego i przedstawił następujący stan faktyczny:

 prowadzi działania inwestycyjne w obszarze pozyskiwania energii wiatrowej. Swoją działalnością obejmuje wszystkie etapy procesu biznesowego pozyskiwania energii, od instalacji masztów pomiarowych i przeprowadzenia analiz wietrzności, poprzez planowanie i przygotowanie inwestycji, projektowanie i montaż finansowy, prace budowlane, zarządzanie farmami wiatrowymi aż po handel energią.

Spółka jest właścicielem kilku farm wiatrowych na terenie kraju. Jedną z nich jest farma wiatrowa w gminie Miłosław miejscowość Kębłowo. Farma wiatrowa składa się z dwóch elektrowni wiatrowych (każda o mocy 2 MW) oraz dodatkowych elementów wchodzących w skład infrastruktury towarzyszącej (m.in. drogi dojazdowe, place manewrowe, okablowanie, rozdzielnica do rozdziału energii elektrycznej SN).

Pojedyncza elektrownia wiatrowa składa się z:

1. wieży,
2. fundamentu,
3. elementów technicznych, tj. gondoli (stanowiącej obudowę dla wszystkich zespołów zamontowanych wewnątrz), wirnika z układem sterowania, przekładni, generatora prądu zmiennego z układem sterowania, układu obrotu gondoli, transformatora mocy, rozdzielni prądu zmiennego, układu i systemu wspomagającego, szafy sterowniczej i kontrolnej z oprzyrządowaniem, systemu sterowania, nadzoru i sygnalizacji instalacji elektrycznej i oświetleniowej i inne podzespoły techniczne.

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

Wieża podtrzymuje 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 kilka ton gondoli ma za zadanie znosić także obciążenia grawitacyjne, obrotowe, bicia i napory wiatru. Konstrukcja zatem musi być wytrzymała nie tylko na warunki technicznej eksploatacji elektrowni, ale także na warunki środowiska - szrony, oblodzenia, ośnieżenia, deszcze i wyładowania atmosferyczne.

Elementy techniczne nie są częściami budowlanymi elektrowni wiatrowej. Nie zostały wzniesione wraz z masztem i fundamentem. Elementy te nie tworzą także jednego obiektu budowlanego z częściami budowlanymi elektrowni wiatrowej. Ponadto, elementy te można zastępować innymi urządzeniami. Po ich zdemontowaniu mogą być użyte w innej elektrowni wiatrowej.

Fundament, wieżę i elementy techniczne ujęto dla celów księgowych odrębnie w ewidencji środków trwałych Spółki.

W 2016 r. i w poprzednich latach Spółka wykazywała w deklaracji na podatek od nieruchomości jako przedmiot opodatkowania: fundament, maszt oraz poszczególne elementy infrastruktury towarzyszącej (m.in. drogi dojazdowe, place manewrowe, okablowanie, rozdzielnica do rozdziału energii elektrycznej SN).

Spółka nie wykazywała do opodatkowania podatkiem od nieruchomości ww. elementów technicznych elektrowni wiatrowej.

W związku z wejściem w życie w dniu 16 lipca 2016 r. ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 2016 r., poz. 961) i wprowadzonych tą ustawą zmianach w ustawie z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2016 r., poz. 290 ze zm.), Wnioskodawca pragnie potwierdzić, że nowe przepisy nie wpłyną na zakres opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych od 1 stycznia 2017 r.

Wskazując na przedstawiony stan faktyczny wnioskodawca zadał pytanie: czy od 1 stycznia 2017 r. za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości w postaci budowli, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz w art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych uznaje się wyłącznie część budowlaną elektrowni wiatrowej, tj. fundament oraz wieżę, a zatem elementy techniczne elektrowni wiatrowej nie będą stanowiły budowli i w konsekwencji podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości?

Wnioskodawca stoi na stanowisku, że od 1 stycznia 2017 roku za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości uznaje się wyłącznie wartość części budowlanej elektrowni wiatrowej, tj. fundament oraz wieżę a wartość elementów technicznych nie wlicza się do podstawy opodatkowania.

W ocenie organu podatkowego **takie stanowisko jest nieprawidłowe.**

W tym miejscu organ podkreśla, że po dokonaniu analizy zmian wprowadzonych ustawą z dnia 20 maja 2016 roku w sprawie opodatkowania elektrowni wiatrowych stwierdzić

należy, że nie są to zmiany dotyczące ustawy regulującej podatek od nieruchomości jednak zakres wprowadzonych zmian ma duży wpływ na opodatkowanie tym podatkiem elektrowni wiatrowych. Zasadniczo o zakresie opodatkowania podatkiem nieruchomości decyduje ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Jednakże, jak już wskazano po wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. w przypadku budowli istotne znaczenie należy przypisać również normom prawa budowlanego. Z tego punktu widzenia wprowadzona zmiana sprowadza się do tego, iż na gruncie prawa budowlanego cała elektrownia wiatrowa będzie obiektem budowlanym (budowlą). Cel ten, który wyraźnie wskazano w uzasadnieniu do projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (druk nr 315), Sejm VIII kadencji, został zrealizowany w następujący sposób.

Po pierwsze, w art. 3 pkt 3 prawa budowlanego, który definiuje budowlę, wykreślono z przykładowego katalogu urządzeń technicznych, których jedynie części budowlane stanowią budowle, elektrownie wiatrowe.

Po drugie, w załączniku do ustawy w kategorii XXIX wprowadzono nową kategorię obiektu budowlanego, jakim jest elektrownia wiatrowa.

Po trzecie, w dodanym art. 82 ust. 3 pkt 5b prawa budowlanego wskazano, iż wojewoda jest organem administracji architektoniczno – budowlanej wyższego stopnia w stosunku do starosty oraz organem pierwszej instancji w sprawach obiektów i robót budowlanych, i tutaj rozszerzono tę kompetencję również na elektrownie wiatrowe, w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 20 maja 2016 r., o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Podkreślić należy, iż przepis ten jest jedynym, który po nowelizacji prawa budowlanego nawiązuje bezpośrednio do definicji elektrowni wiatrowej z art. 2 pkt 1 ustawa o inwestycjach elektrowni wiatrowych - wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Z powyższego wywieść należy, iż po zmianie ustalenie 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.

Sformułowaną, na potrzeby ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, definicję elektrowni wiatrowej, należy uznać za mającą systemowy charakter. Chociaż znajduje się ona w słowniczku tej ustawy, w którym zaznaczono, iż ma ona zastosowanie na

gruncie tejże ustawy, nie powinno budzić wątpliwości, iż elektrownia wiatrowa, wskazana jako kategoria obiektu budowlanego w załączniku do prawa budowlanego, to elektrownia rozumiana w sposób wskazany w art. 2 pkt 1 u.i.e.w. Podkreślić jednak należy pewną niekonsekwencję ustawodawcy, który w art. 82 ust. 3 pkt 5b p.b. wprost odwołuje się do powołanej definicji, czego nie czyni już w załączniku do ustawy.

Ponadto zauważyć trzeba, iż regulacje ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie znajdują zastosowania do elektrowni o mocy mniejszej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 roku o odnawialnych źródłach energii. Takie mikro elektrownie wiatrowe również powinny być uznane za budowle w rozumieniu przepisów prawa podatkowego, na które zgodnie z początkową częścią definicji z art. 2 pkt 1 u.i.e.w., składają się zarówno fundament lub wieża, jak i elementy techniczne.

Mając powyższe na uwadze, o zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości decyduje nie tylko ustawa podatkowa oraz prawo budowlane, ale również ustawa regulująca proces inwestycyjny w zakresie elektrowni wiatrowych. Bez wprowadzenia do systemu tej ostatniej ustawy z zawartej w niej definicją, opodatkowanie w całości elektrowni wiatrowych nie byłoby takie oczywiste.

W istocie to nie prawo budowlane lecz ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych przesądza o tym, jakie elementy składają się na elektrownię wiatrową i że są to zarówno elementy budowlane, jak i nie budowlane (techniczne).

Na tle poczynionych rozważań należy stwierdzić, iż z dniem 16 lipca 2016 roku na mocy nowelizacji prawa budowlanego oraz wejścia w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, za budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 2 u.p.o.l. należy uznać elektrownię wiatrową składającą się zarówno z części budowlanych (fundamentu i wieży), jak i elementów niebudowlanych (technicznych), takich jak: wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądowórczy, układ sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Podkreślić przy tym należy, iż katalog wskazanych w tym przepisie części elektrowni wiatrowej nie jest zamknięty, gdyż ustawodawca posłużył się pojęciem „składającą się co najmniej z ...”.

Powyższa teza opiera się na założeniu, iż art. 1a ust. 2 u.p.o.l. definiując budowlę odsyła do pojęcia obiektu budowlanego w prawie budowlanym. Stosownie do art. 3 pkt 1 p.b. jedną z kategorii obiektów budowlanych są budowle. Zgodnie ze stanowiskiem TK zaprezentowanym

w sprawie P 33/09, opodatkowane mogą być tylko takie budowle, które zostały *expressis verbis* wymienione w art. 3 pkt 3 u.p.b., innych przepisach tej ustawy, albo w załączniku do niej. Ponadto o statusie poszczególnych obiektów budowlanych mogą decydować również inne przepisy ustawowe. W związku z tym, niezależnie od tego, że w art. 3 pkt 3 p.b. nie wymienia się już z nazwy elektrowni wiatrowych, są one z nazwy wymienione jako kategoria obiektu budowlanego w załączniku do ustawy (kategoria XXIX). Ponieważ taki obiekt nie spełnia ani cech budynku, ani obiektu małej architektury, na potrzeby podatku od nieruchomości winien być klasyfikowany jako budowla. Na taką budowlę, w myśl art. 2 pkt 1 u.i.e.w. składają się zarówno części budowlane, jak i urządzenia techniczne. Skutkuje to, co jest zgodne z uzasadnieniem projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, ich opodatkowaniem od pełnej wartości, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Będzie to, więc 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, nie pomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych – ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.

Nowa, wyższa wartość elektrowni wiatrowej będzie stanowiła podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości dopiero od dnia 1 stycznia 2017 roku. Tym samym wprowadzony przepis dla potrzeb podatku od nieruchomości do końca 2016 roku pozostaje bez zmian. Zarówno organy podatkowe jak i podatnicy winni przyjąć, że podstawę opodatkowania budowli jest wyłącznie część budowlana elektrowni wiatrowej. Od dnia 1 stycznia 2017 roku wzrośnie wartość elektrowni wiatrowej stanowiąca podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości i w składanych na 2017 rok deklaracjach podatkowych powinna być ujawniona właśnie ta wyższa wartość. Jest to wartość określona zasadniczo stosownie do art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Jest to przepis, który wprowadza zasadę obliczania wartości dla budowli amortyzowanych, od której wyjątki wskazano w ust. 4-6. Inaczej będzie więc wskazywana podstawa opodatkowania w przypadku budowli będących przedmiotem umowy leasingu (art.4 ust. 4), od których nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych (art. 4 ust. 5) oraz od budowli ulepszonych lub, w zakresie których dokonano aktualizacji wyceny środka trwałego (art. 4 ust. 6). Chociaż zasadniczo zmiana wartości budowli wiąże się z ostatnią ze wskazanych sytuacji, to jednak przepis ten nie może znaleźć zastosowania przy nowych zasadach opodatkowania elektrowni wiatrowych. Zmiana wartości (jej podniesienie) dla celów podatku od nieruchomości nie było bowiem wynikiem sytuacji, o których mowa w art.

4 ust. 6 u.p.o.l. W konsekwencji podstawa opodatkowania powinna być ustalona wedle ogólnej zasady wynikającej z art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

Reasumując, od dnia 1 stycznia 2017 roku podatnicy podatku od nieruchomości należnego od elektrowni wiatrowych powinni zadeklarować do opodatkowania wartość wszystkich elementów, które składają się na tę budowlę w rozumieniu, jakie nadaje jej art. 2 pkt. 1 u.i.e.w.

Ostatecznie stwierdzić należy, iż dokonane w lipcu 2016 roku zmiany prawne dotyczące elektrowni wiatrowych, obok zwiększenia rygorów związanych z ich lokalizacją i budową, skutkują również zwiększeniem obciążeń z tytułu opodatkowania tego rodzaju obiektów. Wyższe opodatkowanie, które na mocy przepisu przejściowego, ma miejsce od początku 2017 roku, wynika nie ze zmian w prawie podatkowym, ale przepisach prawa budowlanego, do których odsyła ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Po nowelizacji obiektem budowlanym, w rozumieniu prawa budowlanego, jest budowla w postaci elektrowni wiatrowej, na którą składać się będą zarówno części budowlane jak i niebudowlane. Elementy składowe elektrowni nie zostały wprawdzie wskazane w przepisach prawa budowlanego, ale w tym zakresie należy pomocniczo stosować definicję tego rodzaju obiektów zawartą w art. 2 pkt 1 u.i.e.w. Co za tym idzie, od 1 stycznia 2017 roku, co do zasady, podatek powinien być naliczany od wartości początkowej elektrowni wiatrowej, ustalonej stosownie do art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Nie ma już podstaw prawnych do tego, aby do podstawy opodatkowania nie wliczać wartości stosunkowo drogiej elementów elektrowni wiatrowej takich jak zespół gondoli czy wirnik wraz z zespołem łopat.¹

W świetle powołanych wyżej przepisów prawa, należy przyjąć, że od 1 stycznia 2017 roku obiektem budowlanym, w rozumieniu prawa budowlanego, będzie budowla w postaci elektrowni wiatrowej, na którą składać się będą zarówno części budowlane jak i niebudowlane. Brak jest zatem podstaw aby od 1 stycznia 2017 roku nie wliczać wartości stosunkowo drogiej elementów elektrowni wiatrowej takich jak zespół gondoli czy wirnik wraz z zespołem łopat, do podstawy opodatkowania.

BURO
mgr Zbigniew Skikiewicz

¹ R.Dowgier, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych Nr 9 2016 (187) str. 6-11