

PISEMNA INTERPRETACJA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Wójt Gminy Waganiec, działając na podstawie art. 14 j § 1 i § 3 w związku z art. 14b, art. 14c i art. 14k § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U. z 2015 r. poz. 613), oraz zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2, art. 2 ust. 1 pkt 3 i art.3 ust. 1 pkt. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity Dz.U. z 2014 r., poz.849 z późn. zm.)

postanawia :

uznać, że w konkretnym przypadku opisanym we wniosku Spółka będzie zobowiązana uiścić podatek od nieruchomości-od budowli, tj. dróg wewnętrznych, stałych placów montażowych, oraz fundamentów i wież turbin. Natomiast urządzenia techniczne turbin służące bezpośrednio wytwarzaniu energii elektrycznej, takie jak generator, rotor z gondolą, wirnik, skrzynia biegów, komputer sterujący, transformator, rozdzielnia energetyczna, instalacja alarmowa zdalnego sterowania, konwerter nie mogą być przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

UZASADNIENIE

Wnioskodawca, będąc spółką z ograniczoną odpowiedzialnością wpisaną do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego jest osobą prawną, a zatem zgodnie z art. 3 ust. 1 u.p.o.l. jest podatnikiem podatku od nieruchomości, z tytułu budowli posadowionych na dzierżawionym gruncie. Jako że budowle zostały wybudowane na czas oznaczony na

dzierżawionym gruncie nie są własnością właścicieli gruntu. Jak wskazano we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej umowy dzierżawy, których stroną stała się Spółka zostały zawarte na czas określony z zastrzeżeniem, że po upływie okresu dzierżawy budowle zostaną usunięte a grunt zrehabilitowany. W opinii Spółki którą podziela organ podatkowy nie można więc uznać, że budowle zostały w sposób trwały związane z gruntem. Trwałe związanie z gruntem oznacza wzniesienie budowli na czas nieokreślony. W takim przypadku połączenie budowli z gruntem może spowodować „przejście” prawa własności budowli na właściciela gruntu zgodnie z zasadą *superficies solo cedit* wyrażoną w art. 48 kodeksu cywilnego. W przypadku budowli wzniesionych przez Spółkę, strony umów dzierżawy z góry założyły, że będą to budowle tymczasowe. Skoro więc budowle nie zostały związane z gruntem w sposób trwały zasada *superficies solo cedit* nie znajduje zastosowania, a zatem zaś prawnym właścicielem budowli pozostanie Spółka. Powyższe stanowisko znajduje poparcie m.in. w odpowiedzi Ministerstwa Finansów nr PL-LS.054.8.2015, na interpelację posła Kazimierza Smolińskiego z dnia 10.03.2015 r. nr: 31489, w sprawie prawidłowego ustalenia podatnika podatku od nieruchomości od budowli związanych z farmą wiatrową, w której Minister Finansów wskazał m.in., że: *„podatnikiem podatku od nieruchomości, od części budowlanych elektrowni wiatrowych, a także innych budowli, jeżeli zostały wzniesione (zgodnie z wolą stron, na czas określony) dla przemijającego użytku, są właściciele tych budowli, a nie właściciele gruntu. Oni też zobowiązani są do składania deklaracji podatkowych na podatek od nieruchomości od powyższych budowli.”*

Odnosząc się do zakresu przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości należy stwierdzić, że definicja legalna pojęcia budowla została zawarta w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., zgodnie z którym budowla 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”. Jak z powyższego wynika zawarta w u.p.o.l. definicja pojęcia budowla odsyła do pojęć zdefiniowanych na gruncie ustawy Prawo budowlane, i tak, zgodnie z art. 3 pkt 1 lit b Prawa budowlanego, ilekroć mowa jest o obiekcie budowlanym, „należy przez to rozumieć budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z częściami budowlanymi urządzeń technicznych, na przykład instalacjami i urządzeniami budowlanymi. Natomiast zgodnie z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego ilekroć w ustawie tej jest mowa o budowli — „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 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 (kocioł, 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. Zgodnie z art. 3 pkt 9 ilekroć w ustawie Prawo budowlane jest mowa o urządzeniach budowlanych — „należy przez to 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. Biorąc pod uwagę treść przytoczonych wyżej przepisów należy stwierdzić, iż turbiny jako całość nie są budowlami w rozumieniu art. 1a ust 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego. Przemawia za tym fakt, że po pierwsze, elektrownie wiatrowe, nie zostały w sposób wyraźny wymienione w cytowanym przepisie. 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. Zatem z powyższego wynika, że elektrownie wiatrowe nie tylko nie są wymienione w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego jako budowle, lecz pozbawione są cech zbliżonych do budowli wymienionych w tym przepisie, w związku z tym nie mogą być one uznane za budowle. Po drugie, przepis art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego zalicza do kategorii budowli jedynie część budowlaną urządzeń technicznych (do których zaliczono m.in. elektrownie wiatrowe), rozróżniając tym samym części budowlane urządzeń technicznych (która podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości) od pozostałych urządzeń, (które nie podlegają opodatkowaniu) oczywistym jest więc, że nie wartość całej turbiny stanowi podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości lecz jedynie wartość jej części budowlanych. Po trzecie, takie urządzenia, jak generator, rotor z gondolą, wirnik, skrzynia biegów, komputer sterujący, transformator, rozdzielnia energetyczna, instalacja alarmowa zdalnego sterowania, konwerter, itp. nie są częściami budowlanymi urządzeń technicznych elektrowni wiatrowych, są odrębnymi pod względem technicznym częściami konstrukcji składających się na całość użytkową w zakresie urządzeń wytwórczych energii elektrycznej, a nie budowli, urządzenia te bez uszczerbku dla całej konstrukcji można wymieniać na inne, zamieniać, zmieniać ich parametry techniczne, wymontowywać i zastępować innymi urządzeniami prądotwórczymi bez zmiany całości użytkowej budowli, która pozostaje ta sama. Po czwarte, turbina (elektrownia wiatrowa) nie jest również urządzeniem budowlanym w rozumieniu art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego. Do zakresu pojęcia budowli nie wchodzi bowiem urządzenia techniczne, które się w nim znajdują, nie są one budowlą, gdyż nie mieszczą się w zakresie ustawowej definicji urządzeń budowlanych, tj. nie są związane z obiektem budowlanym zapewniającym możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, 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 generator, rotor z gondolą, wirnik, skrzynia biegów, komputer sterujący, transformator, rozdzielnia energetyczna, instalacja alarmowa zdalnego sterowania, konwerter. Jak z powyższego wynika, aparatura umieszczona na wieży wspartej na fundamencie i powiązana z innymi częściami budowlanymi urządzeń technicznych oraz urządzeniami budowlanymi nie ma nic wspólnego z zapewnieniem możliwości użytkowania tego rodzaju budowli zgodnie z przeznaczeniem. W istocie to te urządzenia techniczne są głównym urządzeniem, w którym dla prawidłowego funkcjonowania niezbędna jest odpowiednia konstrukcja wieży i innych obiektów budowlanych, a także części budowlanych urządzeń technicznych i urządzeń budowlanych. Wieża oraz fundamenty są jednymi z elementów potrzebnych do wytwarzania energii elektrycznej za pomocą turbin (aparatury technicznej) - tym samym nie pełnią w tej konstrukcji roli zasadniczej lecz jedynie pomocniczą. Skoro więc to elementy budowlane (wieża i fundament) pełnią rolę pomocniczą w stosunku do urządzeń technicznych turbiny, nie można uznać, że przedmiotowe urządzenia techniczne zapewniają możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Tym samym przedmiotowe urządzenia nie spełniają definicji urządzeń budowlanych zawartej w art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego. Biorąc pod rozwagę przedstawioną powyżej argumentację, w opinii Spółki, którą podziela organ podatkowy w świetle art. 1a ust 1 pkt 2 u.p.o.l w związku z art. 3 pkt 3 i pkt 9 Prawa budowlanego w przypadku turbin budowlę stanowią jedynie fundamenty oraz wieże.

Z wyżej opisanych względów Spółka będzie zobowiązana uiszczyć podatek od nieruchomości od budowli, tj. dróg wewnętrznych, stałych placów montażowych, oraz fundamentów i wież turbin. Natomiast urządzenia techniczne turbin służące bezpośrednio wytwarzaniu energii elektrycznej, takie jak generator, rotor z gondolą, wirnik, skrzynia biegów, komputer sterujący, transformator, rozdzielnia energetyczna, instalacja alarmowa zdalnego sterowania, konwerter nie mogą być przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Stanowisko to znajduje również potwierdzenie w utrwalonym orzecznictwie sądów administracyjnych, *vide: Naczelny Sąd Administracyjny, w wyroku z dnia 15 maja 2012 r. (sygn. akt II FSK 2320/10) wskazał, że: „Do*

budowli nie należą zatem urządzenia służące wytwarzaniu energii elektrycznej. W związku z tym urządzenia techniczne służące bezpośrednio wytwarzaniu energii elektrycznej, takie jak generator (turbina), wirnik ze skrzydłami, skrzynia biegów, komputer sterujący, transformator, rozdzielnia energetyczna, instalacja alarmowa zdalnego sterowania nie mogą być przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Dlatego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają elementy techniczne, o których mowa, służące bezpośrednio wytwarzaniu energii elektrycznej. W świetle art. 1a ust 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 3 i pkt 9 Prawa budowlanego w odniesieniu do elektrowni wiatrowych budowle w rozumieniu art. 3 pkt 3 stanowią jedynie obiekty budowlane i części budowlane urządzeń technicznych, to jest fundamenty, maszty, wieże, słupy. W związku z tym należy uznać, iż obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości obejmuje elementy budowlane urządzeń technicznych elektrowni wiatrowych." *Naczelny Sąd Administracyjny, w wyroku z dnia 20 stycznia 2012 r. (sygn. akt II FSK 1397/10)* wskazał, że: „... stosując zasady wykładni systemowej wewnętrznej trzeba stwierdzić, że skoro budowlą (obiektem budowlanym) są części budowlane urządzenia technicznego (elektrowni wiatrowej), to ten obiekt budowlany nie może składać się z innych obiektów budowlanych. Innymi słowy dla celów podatkowych budowla nie musi stanowić całości użytkowej, gdyż zgodnie z art. 3 pkt 3 ustawy prawo budowlane, do którego jak już wspomniano odsyła ustawa podatkowa, budowlą (obiektem budowlanym) mogą być także same części budowlane urządzeń technicznych. Z wskazanego powodu NSA stwierdził, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. podlegają jedynie części budowlane elektrowni wiatrowych, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową, którymi w rozpoznawanej sprawie były fundamenty i maszty elektrowni wiatrowej. Podobne stanowisko wyraził Naczelny Sąd Administracyjny m.in. w wyrokach: z dnia 2 grudnia 2011 r. (sygn. akt II FSK 1658/10), z dnia 25 listopada 2010 r. (sygn. akt II FSK 1382/09), z dnia 15 maja 2012 r. (sygn. akt II FSK 2132/10).

W tym stanie rzeczy postanowiono, jak wyżej.

P o u c z e n i e :

Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej. Niniejsza interpretacja, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, zostanie niezwłocznie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

Na niniejszą interpretację wnioskodawcy przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy, w terminie 30 dni po upływie terminu określonego poniżej za pośrednictwem Wójta Gminy Waganiec.

Skargę, o której mowa wyżej, można wnieść po uprzednim wezwaniu na piśmie Wójta Gminy Waganiec- w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o wydaniu niniejszej interpretacji - do usunięcia naruszenia prawa.

WÓJT
← →
mgr Piotr Kosik