

Kisielice 27 czerwca 2013 r.

RF.PO. 3120.1.2013

**Contino Wind Partners
Sp.z o .o.
ul. Mysia 5
00-496 Warszawa**

**PISEMNA INTERPRETACJA PRZEPISÓW
PRAWA PODATKOWEGO**

Burmistrz Kisielice, działając na podstawie art. 14j § 1 i § 3 w związku z art.14b, art. 14c, i art.14k § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (jednolity tekst : Dz.U. z 2012 r. poz.749 z późn.zm.), oraz zgodnie z treścią 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 (jednolity tekst: Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 z późn. zmianami)

p o s t a n a w i a :

- uznać, że przedmiotem opodatkowania w podatku od nieruchomości w konkretnym zdarzeniu przyszłym opisanym we wniosku będą fundamenty, maszty, wieże i słupy elektrowni wiatrowych traktowanych, jako elementy budowlane urządzeń technicznych elektrowni wiatrowych;
- podatnikiem podatku od nieruchomości od w/w części budowlanych elektrowni wiatrowych będzie w tym przypadku (i to w sposób niepodzielny w sensie podmiotowym) wyłącznie Wnioskodawca (bez znaczenia dla obowiązku podatkowego będą tym samym planowane czynności cywilnoprawne i klauzule umowne oparte o zapis art.49 § 1 k.c., których tutejszy organ nie podziela łącząc je z naruszeniem zasad prawa cywilnego wyrażonych w art.5 i art.58 k.c.);

- nie podzielić poglądu Wnioskodawcy o możliwym rozdzieleniu obowiązku podatkowego na właściciela grunty (w części fundamentu) jak i w pozostałej części na wnioskodawcę, gdyż części konstrukcyjne elektrowni składają się na całość użytkową w zakresie urządzenia wytwarzającego energię (urządzenie to bez fundamentu funkcji swej spełniać nie może).

UZASADNIENIE

Contino Wind Partners Sp. z o. o. z siedzibą w Warszawie przy ul. Mysiej 5 zwróciła się we wniosku z dnia 28 marca 2013 r.(wpłynął on do Urzędu Miejskiego w dniu 3 kwietnia 2013r.) do Burmistrza Kisielic w trybie art.14j Ordynacji podatkowej o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych, a mianowicie art. 3 ust.1 pkt.1) 3 w zw. z art. 2 ust.1 pkt 3) odnośnie postawionego w tym wniosku pytania przyporządkowanego do zdarzenia przyszłego przedstawionego w pkt I. w/w wniosku, jak również w świetle stanowiska Wnioskodawcy towarzyszącego temu pytaniu.

Wnioskodawca w sposób wyczerpujący przedstawił stan faktyczny, własne stanowisko w sprawie oceny prawnej tego stanu prawnego oraz uiścił stosowną opłatę w wysokości 40 zł.

Niewątpliwym jest fakt, że Wnioskodawca w pkt I wniosku opisał zdarzenie przyszłe podnosząc, iż zamierza zawrzeć umowę dzierżawy nieruchomości położonej w gminie Kisielice w celu wybudowania na niej i eksploataowania elektrowni wiatrowej dalej „Elektrownia wiatrowa” składającej się z elementów konstrukcyjnych, tj. fundamentu i masztu, jak również urządzenia służącego do wytwarzania energii elektrycznej z wykorzystaniem siły wiatru oraz infrastruktury technicznej, niezbędnej do przesłania wytworzonej energii.”

Spółka w opisie zdarzenia przyszłego w sposób wyraźny wskazała, iż elektrownia wiatrowa w całości (wraz z fundamentem) wchodzić będzie w skład przedsiębiorstwa przesyłowego wnioskodawcy w rozumieniu art.49 § 1 k.c.

Ponadto uprzedzono, że Wnioskodawca kwestię własności poszczególnych elementów elektrowni jednoznacznie zamiera uregulować już na etapie zawierania umowy dzierżawy poprzez zamieszczanie konkretnego zapisu. Dla czytelności dalszych wywodów zawartych w tej interpretacji warto oczekiwaną przez Wnioskodawcę klauzulę umowną przytoczyć: „trwale związane z gruntem będą jedynie fundamenty urządzeń wchodzących w skład Elektrowni

wiatrowej. Wszystkie urządzenia (poza ich fundamentami) oraz towarzysząca infrastruktura jak np stacje transformatorowe, rozdzielnie, kable, przewody, słupy itp., są wzniesione i ułożone na gruncie tylko dla przemijającego użytku w rozumieniu art.47 § 3 k.c. i nie będą one stanowiły części składowych gruntu. Te urządzenia (poza ich fundamentami) oraz towarzysząca infrastruktura, jako odrębne rzeczy ruchome będą wchodzić w skład przedsiębiorstwa dewelopera (wnioskodawcy) w rozumieniu art. 49 § 1 k.c. i pozostaną własnością Dewelopera (wnioskodawcy), względnie osoby trzeciej”.

Na tle powyższego stanu przyszłego Wnioskodawca postawił pytania, formułując je następująco:

Jeżeli maszt oraz towarzysząca infrastruktura techniczna jak np stacje transformatorowe, rozdzielnie, kable, przewody, słupy wraz z fundamentem jako elementy Elektrowni wiatrowej i jednocześnie części budowli związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej wnioskodawcy, wchodzić będą w skład jego przedsiębiorstwa przesyłowego, to czy w świetle art. 3 ust.1 pkt. 1 w zw.z art.2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, w zw. z art. 49 § 1 k.c. wnioskodawca będzie podatnikiem podatku od nieruchomości, którego podstawę obliczania stanowić będzie wartość tych wszystkich elementów, obliczona zgodnie z art.2 ust.1 pkt 3) w/w ustawy ?

Czy w świetle art. 3 ust. 1 pkt 1) w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 3) ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych w zw. z art. 49 § 1 k.c. umowne rozdzielnie części obiektu budowlanego będącego Elektrownią wiatrową na fundament i maszt wraz z urządzeniem służącym do wytwarzania energii elektrycznej z wykorzystaniem siły wiatru w konsekwencji umożliwia odrębne opodatkowanie tych części, tj. fundamentu tego obiektu budowlanego, przy założeniu, że z chwilą przyłączenia Elektrowni wiatrowej jako całości do przedsiębiorstwa przesyłowego (fundament, maszt wraz z urządzeniem służącym do wytwarzania energii elektrycznej z wykorzystaniem siły wiatru, stacje transformatorowe rozdzielnie, kable, przewody), przestanie ona stanowić część składową nieruchomości ?

Wnioskodawca przyjął poniższe stanowisko:

W jego ocenie, jeżeli poszczególne części budowli związanej z działalnością gospodarczą, wchodząc w skład przedsiębiorstwa przesyłowego w rozumieniu art. 49 § 1 k.c., nie stanowią części składowej nieruchomości, ale są przedmiotem własności właściciela przedsiębiorstwa, to on jako właściciel części obiektu budowlanego w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 1) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jest podatnikiem podatku od nieruchomości, którego podstawę stanowi wartość, którego podstawę stanowi wartość tych elementów, obliczona zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3) w/w ustawy.

Z kolei w zakresie pozostałej części konstrukcyjnej budowli, tj. fundamentu, który jest trwale związany z gruntem i stanowi część składową nieruchomości, podmiotem zobowiązanym do zapłaty podatku od nieruchomości (według Wnioskodawcy) będzie właściciel nieruchomości.

W ocenie Wnioskodawcy „dopuszczalne jest umowne rozdzielenie części Elektrowni wiatrowej, jako obiektu budowlanego, tj. fundamentu i masztu wraz z urządzeniem służącym do wytwarzania energii elektrycznej z wykorzystaniem siły wiatru, a w konsekwencji również oddzielne opodatkowanie tych części, w szczególności fundamentu tego obiektu, mimo iż zgodnie z art. 49 § 1 k.c. po przełączeniu Elektrowni wiatrowej, jako całości do przedsiębiorstwa przedsiębiorcy przesyłowego (fundament, maszt wraz z urządzeniem służącym do wytwarzania energii elektrycznej z wykorzystaniem siły wiatru, stacje transformatorowe, rozdzielnie, kable, przewody), przestanie ona być częścią składową nieruchomości.

Po dokładnym rozpatrzeniu wniosku Burmistrz Kisielic zważył, co następuje:

Problematyka związana z odpowiedzią na pytanie, co stanowi podstawę opodatkowania od nieruchomości elektrowni wiatrowych jest od wielu lat przedmiotem rozważań przedstawicieli doktryny oraz rozstrzygnięć sądownictwa administracyjnego. Niewątpliwie poglądy w tej materii zagadnień prawa podatkowego uległy głębokim ewolucjom. Należy na wstępie zauważyć, że zgodnie z omawianą tutaj ustawą o podatkach i opłatach lokalnych przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości są m.in. budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej (art. 2 ust. 1 pkt 3) Ustawy). Zgodnie z tą ustawą budowla, jako przedmiot podatku od nieruchomości zdefiniowana w art. 1a. ust. 1 pkt 2) oznacza – obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenia budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Po myśli art. 3 pkt 1) ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – prawo budowlane ¹⁾ (jednolity tekst: Dz. U. z 2010 r. Nr 243, poz. 1623 ze zm.) pod pojęciem obiektu budowlanego rozumie się:

- a) budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi,
- b) budowlę stanowiącą całość techniczną – użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami oraz
- c) obiekt małej architektury.

Z kolei art. 3 pkt 3) w/w Ustawy za budowlę uznaje, każdy obiekt budowlany nie będący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: lotniska, drogi, linie kolejowe, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolnostojące maszty antenowe, wolnostojące trwale związane z gruntem urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolnostojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrajania terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Po nowelizacji przepisów art. 3 pkt 3) ustawy prawo budowlane, zawartej w art. 1 pkt 1) lit. a) ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. (Dz. U. Nr 163, poz. 1364) wchodzącej w życie z dniem 25 września 2005 r. pod pojęciem budowli należy rozumieć jedynie części budowlane elektrowni wiatrowych. Elektrownia wiatrowa będąca sama w sobie urządzeniem technicznym stosowanym w procesie energetycznym (art. 3 pkt 9) prawa energetycznego) jest więc budowlą tylko w zakresie, wskazanym w przepisach prawa budowlanego. Definicja budowli, podobnie – jak definicja urządzenia budowlanego wskazanego w art. 2 ust. 1 pkt 2) ustawy podatkowej zdefiniowana została (poprzez odesłanie ustawowe) w art. 3 pkt 3) i pkt 9) ustawy – Prawo budowlane i wyraźnie określa, iż urządzeniem budowlanym jest budowla, która w odniesieniu do elektrowni wiatrowych sprowadza się do części budowlanych tych elektrowni.

W zakresie obecnie prowadzonych rozważań pomocne wydaje się omówienie bądź przywołanie kilku reprezentatywnych orzeczeń sądów administracyjnych w przedmiotowym zagadnieniu.

Na uwagę zasługują wnioski wynikające z treści wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 7 listopada 2007 r. I SA/Sz 171/07 (niepubl.) w którym to wyroku Sąd stwierdził, że z przepisu art. 3 pkt 3) Prawa budowlanego, w jego brzmieniu obowiązującym od dnia 25 września 2005 r. wynika, iż elektrownia wiatrowa nie jest budowlą tylko urządzeniem technicznym. Jako budowle należy traktować – zdaniem Sądu – jedynie wymienione w przepisie prawa części budowlane elektrowni, czyli fundament i maszt. W wyroku tym w sposób wyraźny nawiązano do wcześniejszej sądowo orzeczniczej interpretacji przepisu art. 1a. ust. 1 pkt 2) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w związku z art. 3 pkt 3) ustawy – Prawo budowlane zawartej między innymi w wyroku tego sądu z dnia

4 stycznia 2006 r. – sygn. akt I SA/Sz 882/04 (podobnie w wyroku WSA w Szczecinie z dnia 18 maja 2005 r. I SA/Sz 108/04 oraz wyroku NSA z dnia 18 stycznia 2007 r. II FSK 51/06), z której wynikało, że „wytwarzanie energii elektrycznej jest podstawowym przeznaczeniem elektrowni wiatrowych jako całości i nie da się przyjąć, że funkcję taką spełniają jakieś jej wybrane elementy”.

Podobnie jak wyżej stanowisko co do definicji budowli w odniesieniu do elektrowni wiatrowych przyjął też Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 30 lipca 2009 r. (sygn. akt II FSK 202/08) formułując taką tezę, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3) ustawy z dnia 13 stycznia 1981 r. o podatkach i opłatach lokalnych podlegają jedynie części budowlane elektrowni wiatrowych jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Reasumując tę część wyjaśnień należy, więc dojść do akceptowanej powszechnie konstatacji, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych podlegają zatem jedynie części budowlane elektrowni wiatrowych jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Z tezą tą współgrają również nowsze orzeczenia sądów administracyjnych, których sentencje warto przywołać:

- wyrok NSA w Warszawie z dnia 15 maja 2012r. II FSK 2132/10 (LEX nr 1244155)
„ 1. Urządzenia techniczne służące bezpośrednio wytwarzaniu energii elektrycznej, takie jak generator (turbina), wirnik ze skrzydłami, skrzynia biegów, komputer sterujący, transformator, rozdzielnia elektryczna, instalacja alarmowa zdalnego sterowania nie mogą być przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości.
2. W świetle art. 1a. ust. 1 pkt 2 u. p. o. l. w związku z art. 3 pkt 3 i pkt 9 prawo budowlane w odniesieniu do elektrowni wiatrowych budowlę 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”.

- wyrok NSA w Warszawie z dnia 15 maja 2012 r. II FSK 2320/10 (LEX nr 1218968)
„ 1. Elektrownie wiatrowe nie są budowlami w rozumieniu art. 1a ust.1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 3 p.b.

2. W świetle art. 1a ust.1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt. 3 i pkt. 9 p.b. 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.

3. Nie są opodatkowane w świetle przepisów, art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 3 i pkt 9 p.b. same urządzenia służące wytwarzaniu energii elektrycznej.”

- Wyrok NSA w Warszawie z dnia 20 stycznia 2012 r. II FSK 1397/10
(LEX nr 1121045)

„ Skoro ustawodawca w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. uznaje za budowlę części budowlane urządzeń technicznych, a nie samo urządzenie techniczne to siłownia (elektrownia) wiatrowa nie może jako całość zostać zakwalifikowana jako budowla.

W związku z tym takie urządzenia jak generator, rotor z gondolą, wirnik, skrzynia biegów, komputer sterujący, transformator, rozdzielnia energetyczna, instalacja alarmowa zdalnego sterowania, nie są częściami budowlanymi urządzeń technicznych elektrowni wiatrowych. Stanowią one odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową w zakresie urządzeń wytwórczych energii elektrycznej”

Przy tak ukształtowanej linii orzeczniczej oraz pozostających z nią w zgodzie poglądów doktryny prawa podatkowego należało wydać – zdaniem tegoż organu podatkowego - poniższą indywidualną interpretację wskazanych we wniosku przepisów ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych w odniesieniu do opisanego we wniosku zdarzenia przyszłego, a mianowicie:

Odnosząc się do pytania przyporządkowanego do zdarzenia przyszłego przedstawionego w pkt I tenże organ podatkowy wyraża pogląd, iż przedmiotem opodatkowania w podatku od nieruchomości w konkretnym, zdarzeniu przyszłym, będą (respektując istniejące i przywołane wyżej orzecznictwo sądów administracyjnych, w tym NSA) z pewnością fundamenty, maszty, wieże, i słupy elektrowni wiatrowych traktowanych jako elementy budowlane urządzeń technicznych elektrowni wiatrowych. Podatnikiem podatku od nieruchomości od w/w części budowlanych elektrowni będzie w tym wypadku wyłącznie Wnioskodawca i nie mają tu znaczenia (biorąc pod wzgląd płaszczyznę obowiązku publicznoprawnego, jakim jest obowiązek podatkowy) czynności o charakterze cywilnoprawnym oparte o konstrukcję prawną z art. 49 § 1 k.c. Zdaniem tut.

organu podatkowego poważne wątpliwości budzić może projektowane przez Wnioskodawcę umowne rozdzielanie części obiektu budowlanego będącego elektrownią wiatrową, na fundament tego obiektu oraz pozostałe części budowlanych elektrowni.

W ocenie tut. organu podatkowego w/w postanowienia, które chce Wnioskodawca zamieścić w umowie dzierżawy nieruchomości (w celu wybudowania na niej i eksploataowania elektrowni wiatrowej) godzą w kardynalne zasady prawa cywilnego zawarte w dyspozycji art. 5 i art. 58 k.c. Tym samym tut. organ nie podziela poglądu Wnioskodawcy, że możliwe jest rozdzielanie w sensie podatkowym obowiązku podatkowego, co do fundamentu na właściciela nieruchomości oraz w pozostałym zakresie na wnioskodawcę (części konstrukcyjne elektrowni składają się na całość użytkową w zakresie urządzenia wytwarzającego energię; urządzenie to bez fundamentu swej funkcji spełniać nie może).

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 niniejsza interpretację wnioskodawcy przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie, w terminie 30 dni po upływie terminu określonego poniżej za pośrednictwem Burmistrza Kisielic.

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