

Nowe Ostrowy, dnia 25 lipca 2019 r.

reprezentowana przez:

adres do korespondencji:

sygn.: 310.Z.INT.1.2019

ZMIANA INTERPRETACJI INDYWIDUALNEJ

Wójt Gminy Nowe Ostrowy (dalej: Organ podatkowy, Wójt) działając na podstawie art. 14j § 2a oraz art. 14e § 1 pkt 1, § 2 oraz § 4 w zw. z art. 14j § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2019 r. poz. 900, dalej: Ordynacja podatkowa) **zmienia z urzędu interpretację indywidualną** wydaną przez Wójta w dniu 29 grudnia 2015 r., nr 310.INT.1.2015 w ten sposób, iż uznaje stanowisko (dalej: Spółka, Wnioskodawca), przedstawione we wniosku z dnia 30 września 2015 r. (data wpływu 8 października 2015 r.) o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości w części dotyczącej kwalifikacji prawnopodatkowej sieci średniego napięcia (tj. pytanie oznaczone we wniosku nr 5) **za nieprawidłowe**.

UZASADNIENIE

W dniu 8 października 2015 r. wpłynął do tutejszego Organu wniosek o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od nieruchomości w zakresie opodatkowania części składowych elektrowni wiatrowych, w odniesieniu do sześciu zdarzeń przyszłych (dalej: Interpretacja). Przedmiotem Interpretacji był przepis art. 1 ust. 1 pkt 2, art. 2 ust. 1, art. 3 ust. 1 pkt 1 i art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 11 stycznia o opłatach o podatkach lokalnych (Dz.U. 1991 Nr 9, poz. 31, z późn. zm., dalej: UPIOL).

W przedmiotowym Wniosku zostało przedstawione następujące zdarzenie przyszłe:

Spółka posiada tytuł prawny do nieruchomości gruntowych położonych w miejscowości Mikształ i Grochów (gmina Nowe Ostrowy, powiat kutnowski, województwo łódzkie), co do zasady na podstawie umowy dzierżawy z osobami fizycznymi. Przedmiotowe grunty są dzierżawione w celu wybudowania na nich i eksploataowania elektrowni wiatrowych.

Elektrownie wiatrowe składają się z zespołu elementów konstrukcyjnych:

- turbina wiatrowa,
- wieża,
- wyposażenie wieży,
- fundament,
- drogi wewnętrzne i place manewrowe,
- sieć średniego napięcia składająca się z linii kablowych służących do przesyłania wytworzonej energii z elektrowni wiatrowych i innych urządzeń,
- budynki sterowni wraz z wyposażeniem, na które składają się następujące elementy: instalacje elektryczne, urządzenia, aparatura przełączeniowa i zabezpieczająca, system sterowania kontroli i zabezpieczeń, system pomiarowy, stacja uziemienia, artykuły BHP, system przeciwprzepięciowy i wykrywania pożaru,
- system sprawowania nadzoru oraz gromadzenia danych SCADA (ang. Supervisory Control and Data Acquisition) – osprzęt komputerowy.

Elektrownie wiatrowe są skonstruowane w ten sposób, iż wieża posadowiona jest na fundamencie, który jest trwale związany z gruntem. Wieża składa się z części zewnętrznej, konstrukcyjnej (w kształcie tuby), która wykonana jest ze stali i z betonu, a także z części wewnętrznej – technicznej, w której umieszczone jest wyposażenie techniczne, składające się z następujących elementów:

- winda,
- platformy, umieszczone na różnych wysokościach w środku wieży między jej sekcjami,
- okablowanie,
- transformator NN,
- wentylacja/chłodzenie transformatora,
- urządzenia sterujące,
- drabina wraz z instalacją amortyzującą (system asekuracyjny) ewentualny upadek osób korzystających z drabiny,
- zabezpieczenia przeciwprzepięciowe.

Na wieżach elektrowni wiatrowych umiejscowione są urządzenia przekształcające energię wiatru w energię elektryczną, tj. turbiny wiatrowe. Głównym elementem turbiny wiatrowej jest wirnik, dzięki któremu jest dokonywana konwersja energii wiatru na energię mechaniczną, która następnie przekształcana jest za pomocą generatora w energię elektryczną.

Częścią elektrowni wiatrowej jest także sieć średniego napięcia, która stanowi system przesyłowy energii elektrycznej z elektrowni wiatrowych do dystrybutora energii elektrycznej. Sieć średniego napięcia składa się z linii kablowych położonych pod powierzchnią

dzierżawionych (z reguły) przez Spółkę działek oraz z innych urządzeń służących do przesyłania energii elektrycznej.

W związku z powyższym, Wnioskodawca zadał następujące pytania:

1. Czy prawidłowe jest stanowisko Wnioskodawcy, że wieża nie stanowi budowli w rozumieniu UPiOL i w konsekwencji nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości?
2. Jeśli odpowiedź na powyższe pytanie jest negatywna, czy prawidłowe jest stanowisko Wnioskodawcy, że tylko zewnętrzna część wieży może być uznana za budowlę, a wyposażenie wieży (część wewnętrzna) nie stanowi budowli i konsekwentnie nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości?
3. Czy prawidłowe jest stanowisko Wnioskodawcy, że budynek sterowni nie stanowi budowli w rozumieniu UPiOL i w konsekwencji nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości?
4. Czy prawidłowe jest stanowisko Wnioskodawcy, że wyposażenie budynku sterowni nie stanowi budowli w rozumieniu UPiOL i w konsekwencji nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości?
5. Czy prawidłowe jest stanowisko Wnioskodawcy, że sieć średniego napięcia nie stanowi budowli w rozumieniu UPiOL i w konsekwencji nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości?
6. Czy prawidłowe jest stanowisko Wnioskodawcy, że System SCADA nie stanowi budowli w rozumieniu UPiOL i w konsekwencji nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości?

Stanowisko Wnioskodawcy:

W pierwszej kolejności, Wnioskodawca wskazał, że zgodnie z art. 2 ust. 1 UPiOL, przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości są grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Następnie, zauważył iż w myśl przepisu art. 1a ust. 1 pkt 2 UPiOL przez budowlę należy rozumieć *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 dalszej części, podkreślił, iż rozstrzygnięcie jakie elementy elektrowni wiatrowej stanowić będą budowlę powinno nastąpić poprzez analizę przepisów ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. z 1994 r., nr 89, poz. 414, z późn. zm., dalej: UPB), ponieważ w UPiOL nie występuje odrębna definicja tego pojęcia.

Jednocześnie wskazał, iż w świetle art. 3 pkt 1 UPB, pod pojęciem obiektu budowlanego rozumie się *budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.*

Kolejno, Wnioskodawca przytoczył katalog budowli z art. 3 pkt 3 UPB, wskazując, iż *budowlą jest 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 (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.*

Przytaczając w późniejszej części treść art. 3 pkt 9 UPB, Wnioskodawca wskazał, iż – zgodnie z brzmieniem niniejszego przepisu – urządzeniem budowlanym jest *urządzenie 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.*

W świetle przytoczonych przepisów, Wnioskodawca uznał, iż elektrownie wiatrowe (traktowane jako całość) nie są budowlami w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 UPiOL, bowiem z regulacji art. 3 pkt 3 UPB wynika jednoznacznie, iż elektrownia wiatrowa nie jest budowlą, tylko urządzeniem technicznym, a jako budowlę należy traktować jedynie jej części budowlane, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Następnie, Spółka przytoczyła na potwierdzenie swojego stanowiska:

- wyrok NSA z dnia 31 lipca 2009 r., sygn. II FSK 202/08,
- wyrok NSA z dnia 15 maja 2012 r., sygn. II FSK 2320/10,
- stanowisko Ministerstwa Finansów z Ministerstwem Infrastruktury przedstawione w piśmie Dyrektora Departamentu Podatków i Opłat Lokalnych z dnia 17 marca 2007 r., (sygn. PL-833/35/07/IP/346, Biuletyn Skarbowy Nr 3/27, s. 21-22),

podsumowując, iż z orzecznictwa wynika w sposób jednolity wskazanie do odrębnego traktowania urządzeń technicznych od części budowlanych, na których są posadowione. W konsekwencji uznał, iż pomimo, że zarówno urządzenie techniczne, jak i jego część budowlana składają się na całość użytkową, to odrębność technologiczna nie pozwala traktować takiej całości jako budowlę w rozumieniu UPiOL. Tym samym, takie części elektrowni wiatrowej, które bezpośrednio lub pośrednio służą wytwarzaniu energii i dodatkowo powstają w ramach procesu technologicznego, który nie jest procesem budowlanym, nie mogą być uznane za budowle i podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

W dalszej części, Wnioskodawca wskazał na wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, z którego wywiódł, iż budowlami w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 UPiOL są te wszystkie obiekty budowlane, które zostały wymienione w art. 3 pkt 3 UPB

oraz te obiekty budowlane, które są do nich podobne. Tym samym, opodatkowanie rzeczy, które nie są objęte wyliczeniem zawartym w art. 3 pkt 3 UPB, a ich konstrukcja, charakter i przeznaczenie różni się od wymienionych przez ustawodawcę, narusza zasadę określoności i zasadę ustawowego określania przedmiotu danin publicznoprawnych, wynikającą z art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Następnie, Wnioskodawca podkreślił, iż przedmiot opodatkowania powinien być uregulowany w akcie rangi ustawowej w sposób precyzyjny i przejrzysty. Tym samym, skoro przepisy określające przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, a w szczególności pojęcie budowli, są nieprecyzyjne, to ich wykładnia nie może mieć charakteru rozszerzającego. Kolejno, Wnioskodawca uznał, iż ustawa Prawo budowlane nie pozwala rozstrzygnąć we wszystkich przypadkach, czy danemu urządzeniu można przypisać status urządzenia budowlanego lub innego urządzenia (technicznego), czy status samodzielnej budowli. Z tego powodu, Spółka zauważyła, iż Trybunał Konstytucyjny odwołał się do przypadku w którym możliwe jest zakwalifikowanie danego urządzenia technicznego zarazem jako urządzenie budowlane lub inne urządzenie (techniczne) związane z obiektem budowlanym, będące częścią składową obiektu budowlanego w postaci budynku, budowli oraz jako samodzielna budowla. Konkludując, Wnioskodawca wyprowadził wniosek, że danemu urządzeniu należy wówczas przypisać jedynie status urządzenia budowlanego lub innego urządzenia technicznego, a dopiero w razie wykluczenia takiej kwalifikacji – status samodzielnej budowli.

W zakresie pytania nr 5, tj. kwalifikacji prawopodatkowej sieci średniego napięcia na gruncie UPIOL, Spółka wskazała we Wniosku, iż niniejsza sieć (wraz z jej częściami składowymi) nie stanowi budowli i konsekwentnie, nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Wnioskodawca przedstawił, iż na niniejszą sieć średniego napięcia składa się szereg elementów – co do zasady linie kablowe położone pod powierzchnią dzierżawionych (z reguły) przez Wnioskodawcę działek oraz inne urządzenia służące do przesyłania energii elektrycznej. Składa się ona, zdaniem Podatnika, z urządzeń technicznych, które powstają w ramach technologicznego procesu wytwarzania. Jednocześnie, Spółka zauważyła we Wniosku, iż nie każda sieć techniczna może stanowić budowlę w rozumieniu UPIOL, ponieważ wówczas, gdy

Stanowi całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami może być uznana za budowlę.

Zauważył również, że w przedmiotowym przypadku sieć średniego napięcia łączy źródło wytwarzania energii – turbinę wiatrową – z siecią, którą wytworzona energia jest przesyłana. Konsekwentnie, nie można twierdzić, że przedmiotowa sieć średniego napięcia tworzy całość techniczno-użytkową. Wprost przeciwnie – sieć jest częścią większego systemu przesyłowego i stanowi niesamodzielne ogniwo tego systemu. Spółka podkreśliła także we Wniosku, iż przedmiotowa sieć średniego napięcia nie stanowi urządzenia budowlanego, gdyż nie spełnia kryterium „umożliwienia użytkowania danego obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem” (za taki obiekt, w opinii Wnioskodawcy, nie może być uznana ani elektrownia wiatrowa w całości, ani sieć przesyłowa, ponieważ obydwa wspomniane obiekty funkcjonują zgodnie z ich przeznaczeniem niezależnie od istnienia sieci średniego napięcia).

W dalszej części, Wniosku wskazano, iż zgodnie z regulacjami UPB budowlą jest jedynie „część budowlana urządzenia technicznego” rozumiana jako odrębna pod względem technicznym i użytkowym, a sieć średniego napięcia to jedynie element całej infrastruktury technicznej Elektrowni wiatrowych. Jednocześnie, zdaniem Podatnika, elektrownie wiatrowe stanowią urządzenia techniczne, jednak w świetle art. 3 pkt 9 UPB nie wszystkie urządzenia techniczne są urządzeniami budowlanymi – są to w opinii Wnioskodawcy tylko te urządzenia, które pozostają związane z obiektem budowlanym zapewniając możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem. Wnioskodawca wskazał również, iż skoro regulacje UPB przewidują, że budowlą jest jedynie część budowlana elektrowni wiatrowej to nielogiczne byłoby przyjmować, że sieć średniego napięcia miałaby służyć zapewnieniu użytkowania tej części budowlanej zgodnie z jej przeznaczeniem.

Kończąc swoje rozważania, Wnioskodawca wskazał, iż przy omawianiu sieci średniego napięcia należy odnieść się do opodatkowania tzw. „obiektów liniowych” poprzez które – zgodnie z definicją zawartą w UPB – rozumiemy obiekty budowlane, których charakterystycznym parametrem jest długość. Chodzi zatem, zdaniem Podatnika, w szczególności o umieszczone bezpośrednio w ziemi kable podziemne oraz kanalizację kablową. Wnioskodawca podkreśla jednak, że ustawodawca zastrzega, że kable zainstalowane w kanalizacji kablowej nie stanowią obiektu budowlanego lub jego części, ani urządzenia budowlanego. W konsekwencji, Podatnik wywodzi z całości powyższych rozważań, że sieć średniego napięcia, składająca się m.in. z kabli umieszczonych bezpośrednio w ziemi, jak też w kanalizacji kablowej podziemnej, nie jest budowlą w rozumieniu UPiOL i nie powinna być opodatkowana podatkiem od nieruchomości.

Na potwierdzenie swojego stanowiska, Podatnik przytoczył m.in.:

- wyrok WSA w Poznaniu z dnia 9 listopada 2011 r., sygn. III SA/Po;
- wyrok WSA w Łodzi z dnia 8 marca 2011 r., sygn. I SA/Łd 39/11;
- wyrok NSA z dnia 3 kwietnia 2007 r., sygn. II FSK 514/06;

W kwestii „sieci średniego napięcia” Podatnik wypowiedział się również odpowiadając pismem z dnia 20 listopada 2015 r. na postanowienie Organu podatkowego z dnia 12 listopada 2015 r., nr FN.3120.1.W.2015, w którym uznał, iż na sieć średniego napięcia składają się: połączenia liniowe kablowo-napowietrzne, stacje rozdzielczo-pomiarowe (budynki wraz z wyposażeniem) oraz słupy betonowe elektroenergetyczne. Sieć składa się w praktyce z odcinka łączącego obiekt elektrowni (wypust w fundamencie elektrowni) z budynkiem stacji rozdzielczo-pomiarowej oraz z odcinka od stacji rozdzielczo-pomiarowej do Głównego Punktu Zasilania (połączenie z siecią przesyłową).

Następnie, Podatnik wskazał, iż *farma wiatrowa (składająca się z 5-ciu turbin wiatrowych) podzielona jest na dwie części i przyłączona do linii średniego napięcia w dwóch odrębnych punktach przyłączenia, tj.:*

- 1) dla jednego przyłącza turbiny 1, 2, 3, 4
- 2) dla drugiego przyłącza turbina 5/1E, w osobnej lokalizacji.

W stosunku do pkt 1 Spółka zauważyła, że cztery turbiny przyłączone są do szyn 15kV rozdzielni SN w Głównym Punkcie Zasilającym w Kutnie. Miejscem dostarczenia energii elektrycznej są zaciski prądowe przewodów przy izolatorach przepustowych w polu

rozdzielni SN w/w stacji, na odejściu przewodów w kierunku projektowanych stacji transformatorowych. Rodzaj przyłącza: napowietrzno-kablowe (3.700m) – linia napowietrzna stanowi krótki odcinek pomiędzy zakończeniem linii kablowej a słupem elektroenergetycznym. Kable są ułożone w ziemi na głębokości 1m, na podsypce z piasku drobnoziarnistego.

W stosunku do pkt 2, Wnioskodawca wskazał natomiast, iż jedna turbina przyłączona jest do trzonu linii napowietrznej 15kV „Kalinowa” poprowadzonej z Głównego Punktu Zasilającego w Kutnie. Miejscem dostarczenia energii elektrycznej są zaciski prądowe na odejściu przewodów na najbliższym słupie linii SN od stacji transformatorowej. Rodzaj przyłącza: napowietrzno-kablowe – napowietrzne (7m), kablowe (9.290m). Powyższe oznacza, że przyłącze w części (7m – tuż obok GPZ) poprowadzone jest na zewnątrz, a w pozostałej części przyłącze (9.290m) biegnie pod ziemią.

Odnosząc się do stacji rozdzielczo-pomiarowych, Spółka podkreśliła, iż wykonane są jako wolnostojące obudowy z wyposażeniem w aparaturę zabezpieczającą, licznik do pomiaru energii elektrycznej oraz elementu automatyki.

Precyzując z kolei umieszczenie lokalizację linii kablowych, Spółka stwierdziła, iż kable zasadniczo umieszczone są odrębnie (samodzielnie) pod ziemią. Fragment przyłącza o długości 7m, który łączy Turbinę 5/1E ze stacją transformatorową jest umieszczony pod ziemią.

Wójt wydał w dniu 29 grudnia 2015 r. interpretację indywidualną prawa podatkowego, nr 310.INT.1.2015, w której uznał stanowisko Spółki za prawidłowe (w zakresie pytań nr 2, 3, 4, 5, 6) oraz za nieprawidłowe (w zakresie pytania nr 1).

Uzasadniając swoje stanowisko w zakresie pytania nr 5, Wójt wskazał w pierwszej kolejności, że Wnioskodawca uzupełnił przedstawiony opis sprawy po wezwaniu Organu podatkowego w sprawie sprecyzowania co składa się na układ średniego napięcia. Następnie, konsekwentnie, po przytoczeniu tych samych wyroków, które zostały przytoczone we Wniosku, uznał, iż sieć średniego napięcia nie stanowi budowli w rozumieniu UPiOL i w konsekwencji nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Na podstawie przepisu art. 14j § 2a oraz art. 14e § 1 pkt 1, § 2 oraz § 4 w związku z art. 14j § 3 Ordynacji podatkowej, Organ podatkowy zmienia niniejszym z urzędu swoją interpretację wydaną w dniu 29 grudnia 2015 r. nr 310.INT.1.2015, w części dotyczącej pytania nr 5, z uwagi na jej nieprawidłowość w tym zakresie, uwzględniając w szczególności jednolitą i powszechną linię orzeczniczą sądów administracyjnych (wskazaną na końcu niniejszej interpretacji).

Wójt zwraca przy tym uwagę, iż orzeczenia zostały wydane już po wejściu do obrotu prawnego Interpretacji (tj. po 29 grudnia 2015 r.) i nie były znane na ten czas Organowi podatkowemu.

Zgodnie z art. 14j § 2a Ordynacji podatkowej *wójt gminy miasta zmienia wydaną przez ten organ interpretację indywidualną, uchyla ją i stwierdza jej wygaśnięcie oraz zmienia lub uchyla postanowienie, o którym mowa w art. 14b § 5a*. Natomiast na podstawie regulacji zawartej w przepisie art. 14j § 3 Ordynacji podatkowej w zakresie nieuregulowanym w § 1-2a przepisu art. 14j Ordynacji podatkowej stosuje się odpowiednio przepisy rozdziału 1a Ordynacji podatkowej. Oznacza to, że kryteria dokonywanej przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej zmiany indywidualnej interpretacji określone w przepisie art. 14e Ordynacji podatkowej, tj. nieprawidłowość interpretacji wpływająca w szczególności z orzecznictwa sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, należy stosować odpowiednio w odniesieniu do organów wymienionych w art. 14j § 2a Ordynacji podatkowej.

W rozpatrywanej sprawie przepisy art. 14e oraz art. 14j § 2a Ordynacji podatkowej są przepisami szczególnymi dającymi, pod pewnymi warunkami, prawo do zmiany indywidualnej interpretacji. Organ podatkowy podziela w tym zakresie stanowisko prezentowane w doktrynie głoszące, że *akty interpretacji podatkowej nie korzystają z przymiotu trwałości w znaczeniu odnoszącym się do ostatecznych decyzji administracyjnych oraz, że mają one charakter aktów odwoływalnych* (por. Z. Kmiecik, Pisemne interpretacje przepisów polskiego prawa podatkowego jako instytucjonalna gwarancja ochrony zaufania do stanowionego prawa - na tle porównawczym, ZNSA 2012/3/49-63).

Na podstawie art. 14j § 2a w zw. z art. 14e Ordynacji podatkowej Wójt ma możliwość wyeliminowania z obrotu indywidualnej interpretacji prawa podatkowego, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Celem takiej regulacji jest możliwość odwołania wadliwego aktu. Drugim celem tego przepisu jest ujednoczenie wykładni prawa, aby była zgodna w szczególności z przyjętą linią orzecznictwa sądów (przede wszystkim administracyjnych), Trybunału Konstytucyjnego i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Powyższe potwierdza NSA w wyroku z dnia 13 kwietnia 2016 r., sygn. I FSK 563/14, stwierdzając, iż *celem art. 14e Ordynacji podatkowej jest możliwość wyeliminowanie przez Ministra Finansów z obrotu prawnego aktu administracyjnego, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Chodzi o możliwość odwołania aktu administracyjnego, który jest nieprawidłowy. Poza tym celem tego przepisu jest ujednoczenie wykładni prawa, aby była zgodna z przyjętą linią orzecznictwa sądów administracyjnych, Trybunału Konstytucyjnego i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, czyli zastosowanie wykładni prokonstytucyjnej i prounijnej. W ocenie M. Górniak w sytuacji niezgodności wydanej interpretacji prawa podatkowego z orzecznictwem sądów, Trybunału Konstytucyjnego i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, Minister Finansów jest obowiązany, a nie tylko uprawniony do zmiany takiej interpretacji* (M. Górniak, Rola orzecznictwa sądów, TK i ETS w kontroli sądownoadministracyjnej indywidualnych interpretacji prawa podatkowego, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2010/6/515-523).

Podobne konkluzje zawiera wyrok WSA w Krakowie z dnia 13 lutego 2017 r., sygn. I SA/Kr 1430/16, zgodnie z którymi *indywidualna interpretacja podatkowa może zostać zmieniona pod pewnymi warunkami: po pierwsze w sytuacji, gdy jej treść straciła walor prawidłowości w związku z utrwaleniem się odmiennej wykładni przepisów w orzecznictwie sądów (w szczególności administracyjnych) oraz Trybunału Konstytucyjnego i Trybunału Sprawiedliwości UE. Po drugie: zmiana indywidualnej interpretacji może nastąpić w sytuacji, gdy wydana interpretacja pominęła istniejące już utrwalone orzecznictwo. W obu tych sytuacjach rozbieżność między wydaną interpretacją, a wspomnianym orzecznictwem sprawi, że wymieniona interpretacja nie będzie uwzględniała orzecznictwa sądów i trybunałów, czyli nie będzie spełniać wymogu ustawowego.*

Warto w tym miejscu przytoczyć również konkluzje zawarte w wyroku WSA w Warszawie z dnia 17 listopada 2016 r., sygn. III SA/Wa 2842/16 mianowicie: *Minister Finansów dokonując zmiany interpretacji winien wskazać w sposób widoczny, że treść wcześniejszej interpretacji pozostaje w wyraźnej i oczywistej sprzeczności z treścią interpretowanych przepisów (...), oraz że charakter tego naruszenia powoduje, że rozstrzygnięcie takie nie może być akceptowane jako akt wydany przez organ praworządny państwa (...). Nie można bowiem odmówić organowi interpretacyjnemu prawa do błędu, a tym bardziej: organowi uprawnionemu do zmiany interpretacji prawa do błędu tego naprawienia (podobnie: W. Morawski, *Interpretacje prawa podatkowego i celnego – stabilność i zmiana*, Warszawa 2012 r., s. 446 – 447). Zatem Minister Finansów jest władny ocenić, że poszczególne zagadnienia interpretacji ogólnej lub stan faktyczny interpretacji indywidualnej należało zakwalifikować prawnie inaczej, aniżeli wynika to z wydanej uprzednio interpretacji.*

W świetle powyższego należało dokonać częściowej zmiany interpretacji indywidualnej z dnia 29 grudnia 2015 r., nr 310.INT.1.2015, gdyż jej treść straciła walor prawidłowości w związku z utrwaleniem się odmiennej wykładni przepisów w orzecznictwie sądów administracyjnych oraz dokonać ponownej interpretacji przepisów prawa zgodnie ze stanem faktycznym wskazanym przez Spółkę we Wniosku.

Przedmiotem niniejszej zmiany interpretacji indywidualnej prawa podatkowego jest określenie czy sieć średniego napięcia, znajdująca się w majątku Spółki, stanowi budowlę w rozumieniu UPiOL.

W pierwszej kolejności przypomnieć należy, iż Podatnik wskazał, że *sieć średniego napięcia stanowi system przesyłowy energii elektrycznej z elektrowni wiatrowych do dystrybutora energii elektrycznej (...) **składa się z linii kablowych** położonych pod powierzchnią dzierżawionych (z reguły) przez Wnioskodawcę działek **oraz innych urządzeń służących do przesyłania energii elektrycznej** (por. Wniosek, str. 12). Nadmienił również, iż (...) niniejsza sieć łączy źródło wytwarzania energii – turbinę wiatrową z siecią, z którą wytworzona energia jest przesyłana (por. Wniosek, str. 13).*

Uzupełniając powyższy opis, Wnioskodawca zauważył następnie, iż *na układ średniego napięcia składają się **połączenia liniowe kablowo-napowietrzne**, stacje rozdzielczo-pomiarowe (budynki wraz z wyposażeniem) oraz słupy betonowe elektroenergetyczne.* (por. pismo Podatnika z dnia 20 listopada 2015 r.). Następnie w tym samym piśmie wskazał, że (por. pismo Podatnika z dnia 20 listopada 2015 r.) *sieć składa się w praktyce z odcinka*

łączącego obiekt elektrowni (wypust w fundamencie elektrowni) z budynkiem stacji rozdzielczo-pomiarowej oraz z odcinka od stacji rozdzielczo-pomiarowej do Głównego Punktu Zasilania (połączenie z siecią przesyłową). Podatnik wskazał także, iż farma wiatrowa (składająca się z 5-ciu turbin wiatrowych) podzielona jest na dwie części i przyłączona do linii średniego napięcia w dwóch odrębnych punktach przyłączenia, tj.:

- 1) dla jednego przyłącza turbiny 1, 2, 3, 4
- 2) dla drugiego przyłącza turbina 5/1E, w osobnej lokalizacji.

W stosunku do pkt 1 Spółka zauważyła, że cztery turbiny przyłączone są do szyn 15kV rozdzielni SN w Głównym Punkcie Zasilającym w Kutnie. Miejscem dostarczenia energii elektrycznej są zaciski prądowe przewodów przy izolatorach przepustowych w polu rozdzielni SN w/w stacji, na odejściu przewodów w kierunku projektowanych stacji transformatorowych. Rodzaj przyłącza: napowietrzno-kablowe (3.700m) – linia napowietrzna stanowi krótki odcinek pomiędzy zakończeniem linii kablowej a słupem elektroenergetycznym. Kable są ułożone w ziemi na głębokości 1m, na podsypce z piasku drobnoziarnistego. Wnioskodawca wskazał również, iż jedna turbina przyłączona jest do trzonu linii napowietrznej 15kV „Kalinowa” poprowadzonej z Głównego Punktu Zasilającego w Kutnie. Miejscem dostarczenia energii elektrycznej są zaciski prądowe na odejściu przewodów na najbliższym słupie linii SN od stacji transformatorowej. Rodzaj przyłącza: napowietrzno-kablowe – napowietrzne (7m), kablowe (9.290m). Powyższe oznacza, że przyłącze w części (7m – tuż obok GPZ) poprowadzone jest na zewnątrz, a w pozostałej części przyłącze (9.290m) biegnie pod ziemią.

Z powyższego wynika więc jednoznacznie, iż w stanie faktycznym analizowanej sprawy:

- sieć średniego napięcia (połączenia liniowe kablowo-napowietrzne) nie jest tożsama zakresowo z układem średniego napięcia (powyższe oraz stacje rozdzielczo-pomiarowe oraz słupy betonowe elektroenergetyczne) oraz
- na przedmiotową sieć nie składają się stacje rozdzielczo-pomiarowe (tj. budynek SRP wraz z wyposażeniem) czy Główny Punkt Zasilania,
- **sieć średniego napięcia to nadziemne, naziemne i podziemne linie kablowe oraz inne urządzenia służące do przesyłania energii elektrycznej,**
- sieć tworzy pierwszy odcinek łączący elektrownię z budynkiem stacji rozdzielczo-pomiarowej oraz kolejny odcinek łączący wskazaną stację rozdzielczo-pomiarową z Głównym Punktem Zasilania,
- odcinki linii nadziemnych i naziemnych są krótkie, lecz odcinki podziemne (ułożone w gruncie na podsypce z piasku) są o znacznej długości (łącznie 12.997 m),
- linie służą do przesyłania energii elektrycznej od elektrowni wiatrowych Podatnika do sieci dystrybucyjnej.

Przechodząc do kwalifikacji prawnopodatkowej niniejszego obiektu, przypomnieć należy, iż zgodnie z przepisem art. 2 ust. 1 pkt 3 UPIOL *opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej*. Jednocześnie, definicja budowli została wyrażona w przepisie art. 1a ust. 1 pkt 2 UPIOL, zgodnie z którym przez budowlę należy rozumieć:

- 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.

Zgodnie z art. 3 pkt 3 UPB do kategorii budowli zaliczamy *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 (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.*

Spośród wymienionych wyżej w art. 3 pkt 3 UPB obiektów budowlanych niebędących budynkami lub obiektami małej architektury, UPB wskazuje pojęcie „obektu liniowego”, który w rozumieniu art. 3 pkt 3a UPB jest *obiektem budowlanym, którego charakterystycznym parametrem jest długość, w szczególności droga wraz ze zjazdami, linia kolejowa, wodociąg, kanał, gazociąg, ciepłociąg, rurociąg, linia i trakcja elektroenergetyczna, linia kablowa nadziemna i, umieszczona bezpośrednio w ziemi, podziemna, wał przeciwpowodziowy oraz kanalizacja kablowa, przy czym kable w niej zainstalowane nie stanowią obiektu budowlanego lub jego części ani urządzenia budowlanego.*

Należy również nadmienić, iż, zgodnie z uzasadnieniem wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, przy kwalifikacji danego obiektu jako budowli przede wszystkim należy ustalić czy jest on wymieniony *expressis verbis* w katalogu budowli zawartym w przepisie art. 3 pkt 3 UPB, a w dalszej kolejności sięgnąć do Załącznika nr 1 UPB. Tym samym, za budowlę w rozumieniu przepisów UPiOL należy zatem uznać taki obiekt budowlany, który został wskazany w definicji budowli bądź w innych przepisach UPB, w szczególności w Załączniku nr 1. W konsekwencji, wskazać należy w niniejszej sprawie, abstrahując od katalogu budowli z art. 3 pkt 3 UPB, że w Załączniku nr 1 do UPB, wyodrębniono poszczególne kategorie obiektów budowlanych. Tym samym, m.in. w kategorii XXVI – znajdują się *sieci, jak: elektroenergetyczne, telekomunikacyjne, gazowe, ciepłownicze, wodociągowe, kanalizacyjne oraz rurociągi przesyłowe.*

W rozpoznawanym stanie faktycznym mamy do czynienia, w ocenie Wójta, z typowymi sieciami elektroenergetycznej, tj. liniami kablowymi nadziemnymi i naziemnymi (krótkie odcinki) i podziemnymi ułożonymi w gruncie na podsypce z pisku (przeważająca część) o znacznej długości (łącznie 12.997 m) służącymi do przesyłania energii elektrycznej de facto na dwóch trasach, tj. od elektrowni wiatrowych Podatnika, przez stacje rozdzielcze Podatnika do linii SN 15 kV (nienależących do Spółki) biegnących w i przy Głównym Punkcie Zasilania w Kutnie.

Mając na uwadze powyższe należy stwierdzić, iż sieć średniego napięcia to niewątpliwie obiekt liniowy składający się z poszczególnych odcinków o znacznej długości (blisko 13km) zbudowany w szczególności z kabli energetycznych, tj. nadziemnych, naziemnych i podziemnych przewodów służących do wyprowadzenia wyprodukowanej energii elektrycznej do sieci dystrybucyjnej operatora. Sieć należąca do Podatnika wypełnia bowiem wszystkie konstytutywne cechy obiektu liniowego:

- jest obiektem, którego charakterystycznym parametrem jest długość,
- stanowi linię kablową nadziemną i, umieszczoną bezpośrednio w ziemi, podziemną

Tego typu obiekt (będący obiektem liniowym, który wymieniony jest *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 w zw. z pkt 3a UPB oraz Załączniku nr 1 do UPB (a konkretnie w kategorii XXVI) należy zakwalifikować jako budowlę.

Pogląd Organu podatkowego znajduje pełne potwierdzenie w **najnowszym orzecznictwie sądowo-administracyjnym**, przykładowo w wyroku NSA z dnia 9 sierpnia 2018 r., sygn. II FSK 2207/16, w którym sąd wskazał, iż (...) kable energetyczne, teletechniczne i rurociągi, stanowią budowlę w rozumieniu art. 1 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zw. z art. 3 pkt 3 P.b. Są to wszelkiego rodzaju nadziemne, naziemne i podziemne przewody i urządzenia: wodociągowe, kanalizacyjne, gazowe, ciepłe, telekomunikacyjne, elektroenergetyczne i inne, na co wskazuje również treść art. 29 ust. 2 pkt 11 P.b.

Podobnie orzekł WSA w Poznaniu, uznając w wyrokach z dnia 25 października 2017 r., sygn. I SA/Po 606/17 oraz I SA/Po 607/17, iż *w realiach rozpoznawanej sprawy należy także podnieść, że przepisy P.b. zaliczają do obiektów budowlanych m.in. sieci elektroenergetyczne, wodociągowe, kanalizacyjne, gazowe, ciepłe i telekomunikacyjne (załącznik do ustawy - kategoria XXVI). **Niewątpliwie zatem sieć elektroenergetyczną uznać należy za budowlę także na gruncie u.p.o.l.** Zaznaczenia jednak wymaga, że P.b. nie rozstrzyga, jakie elementy składają się na sieć elektroenergetyczną. Zgodnie z art. 3 pkt 3a P.b. sieć elektroenergetyczna stanowić będzie obiekt liniowy. Wprowadzenie definicji obiektu liniowego, nie ma wpływu na zaliczenie sieci elektroenergetycznej do innej kategorii niż budowla. Obiekt liniowy został bowiem zdefiniowany jako obiekt budowlany, którego charakterystycznym parametrem jest długość. Sieć elektroenergetyczna jest zatem budowlą, która cechuje się długością. Budowlę określono w P.b. jako obiekt budowlany stanowiący całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i przyłączami. Określenie "całość techniczno-użytkowa" odnosi się, jak wskazuje kolejność użytych słów, do budowli jako obiektu budowlanego, a nie do związku tego obiektu z urządzeniami i instalacjami (por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., o sygn. 33/09, wyroki NSA z dnia 20 kwietnia 2010 r., o sygn. akt II FSK 2112/08, z dnia 27 maja 2014 r., o sygn. akt II FSK 1498/12, wszystkie wyroki sądów administracyjnych powołane w niniejszym orzeczeniu dostępne na stronie: www.orzeczenia.nsa.gov.pl).*

Analogiczne stanowisko –w odniesieniu do sieci gazowej, niemniej jednak wskazujące na kierunek interpretacji definicji obiektu liniowego - zostało zaprezentowane również w wyroku WSA w Gliwicach z dnia 3 kwietnia 2019 r., sygn. I SA/GI 1284/18, w którym sąd uznał, iż *niewątpliwie zgodnie z art. 3 pkt 3a) P.b., sieć gazowa stanowić będzie obiekt liniowy. Wprowadzenie definicji obiektu liniowego nie ma wpływu na zaliczenie sieci gazowej do innej*

kategorii niż budowla. Obiekt liniowy został bowiem zdefiniowany jako obiekt budowlany, którego charakterystycznym parametrem jest długość. Powyższe potwierdzone zostało również w konkluzjach sądów administracyjnych m.in. w wyroku:

- NSA z dnia 10 sierpnia 2018 r., sygn. II FSK 2137/16;
- WSA w Gliwicach z dnia 19 lipca 2018 r., sygn. I SA/GI 501/18;
- WSA w Poznaniu z dnia 19 marca 2018 r., sygn. I SA/Po 111/18;

Zatem Wójt w interpretacji indywidualnej wydanej w dniu 20 grudnia 2015 r., nr 310.INT.1.2015 zawarł nieprawidłowe stanowisko w zakresie sposobu kwalifikacji sieci średniego napięcia. Stanowisko zawarte w zmianie interpretacji indywidualnej jest natomiast potwierdzone wykształconą w przedmiotowym zakresie jednolitą i powszechną linią orzecniczą. W konsekwencji pierwotna interpretacja indywidualna z dnia 29 grudnia 2015 r., nr FN.310.2.2016, w zakresie dotyczącym pyt. nr 5, nie mogła ostać się w obrocie prawnym, a Wójt był zobowiązany do jej zmiany.

W związku z powyższym stwierdza się, że stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego – w zakresie pytania nr 5 - jest nieprawidłowe.

Zmieniona interpretacja dotyczy stanu faktycznego – odnoszącego się do kwestii przedstawionej w pytaniu nr 5 - przedstawionego we Wniosku i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania zmienianej interpretacji indywidualnej.

POUCZENIE

Na niniejszą zmianę interpretacji Wnioskodawcy przysługuje prawo do wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi za pośrednictwem tutejszego organu tj. Wójta Gminy Nowe Ostrowy, zgodnie z przepisem art. 54 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2017 r. poz. 1369 z późn. zm., dalej: PPSA). Skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi wnosi się w dwóch egzemplarzach w terminie trzydziestu dni, począwszy od dnia otrzymania niniejszej zmiany interpretacji indywidualnej – przepis art. 53 § 1 PPSA .

Otrzymują:

- 1) Podatnik
- 2) Pełnomocnik
- 3) a/a

Wójt Gminy
ZKor
mgr inż. Zdzisław Kostrzewo