

PF.3120.16.2016

INDYWIDUALNA INTERPRETACJA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Wójt Gminy Szypliszki, działając na podstawie art. 14j § 1 oraz art. 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U. z 2015 r. poz. 613 ze zm.), stwierdza, że stanowisko przedstawione we wniosku podatnika o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie uznania czy przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości w roku 2017 zgodnie z obowiązującym brzmieniem przepisów, będą wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowych – jest nieprawidłowe.

UZASADNIENIE

W dniu 23 listopada 2016 r. wpłynął do Wójta Gminy Szypliszki wniosek podatnika o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie należnej wysokości podatku od nieruchomości w 2017 roku z tytułu eksploatacji elektrowni wiatrowych – „czy przepisy ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych spowodują, iż dotychczasowa podstawa wymiaru podatku od nieruchomości w zakresie elektrowni wiatrowych ulegnie zmianie i w 2017 r. ustalić należy jego nowy wymiar dla elektrowni wiatrowych”?

Stanowisko podatnika

Podatnik wskazał we wniosku, że jest właścicielem elektrowni wiatrowej zlokalizowanej na działkach nr 81/6,81/7,81/9,81/10,81/13,86/5,86/10,114,115.

Ponadto wskazał, iż w związku z wejściem w życie ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz.U. z 2016 r. poz. 961 ze zm.) ulegnie zmianie definicja obiektu budowlanego. Art.2 tejże ustawy wprowadza nową definicję, zgodnie z którą elektrownia wiatrowa jest budowlą w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych o mocy większej niż mikroinstalacja. Do elementów technicznych ustawa zalicza z kolei wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. W opinii Wnioskodawcy istnieją istotne przesłanki przemawiające za stwierdzeniem, że ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie powoduje jakiegokolwiek zmiany zakresu opodatkowania inwestycji podatkiem od nieruchomości, ani wysokości podatku.

Ocena prawna i stanowisko organu podatkowego.

W stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r., za budowlę w ocenie organu podatkowego 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.

Za powyższym stanowiskiem przemawiają następujące argumenty:

Zgodnie z definicją obiektu budowlanego zawartego w art.3 pkt 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane, należy przez niego rozumieć m.in. budowle wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Zgodnie z art. 2 ust.1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości są budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Ponadto ustawa o podatkach i opłatach lokalnych w art.1 a ust.1 pkt 2 definiuje „budowlę” jako 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. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych zawiera zatem własną definicję pojęcia „budowla”, niemniej w definicji tej znajduje się odesłanie do przepisów ustawy – Prawo budowlane, co powoduje, że jego normatywną treść na gruncie ustawy podatkowej ustala się na podstawie przepisów Prawa budowlanego.

W brzmieniu obowiązującym do 16 lipca 2016 r. budowla oznaczała „każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: 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, 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”.

Dnia 15 lipca 2016 roku weszła w życie ustawa z dnia 20 maja 2016 roku o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 2016 r., poz. 961), w której zgodnie z art. 2 pkt 1, wprowadzono definicję legalną elektrowni wiatrowej. Z definicji tej wynika, że elektrownia wiatrowa oznacza "budowlę w

rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, o mocy większej niż moc mikro instalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. poz. 478 i 2365)". W art. 2 tejże ustawy w punkcie 2 wskazano także co składa się na elementy techniczne elektrowni wiatrowej, tj. wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych znowelizowała ustawę Prawo budowlane poprzez zmianę art. 3 pkt 3 ustawy. Wykreślono z nawiasu zawierającego przykładowe wyliczenie urządzeń technicznych, których jedynie części budowlane stanowiły budowlę, pojęcia "elektrownie wiatrowe". Jednocześnie pojęcie elektrowni wiatrowych zamieszczono w załączniku do ustawy Prawo budowlane w Kategorii XXIX.

Na mocy nowelizacji ustawy Prawo budowlane, począwszy od 16 lipca 2016 roku, art. 3 pkt 3 nie wskazuje już wprost na elektrownie wiatrowe, których jedynie elementy budowlane zaliczane były do budowli. W tym miejscu zaznaczyć należy, że podział elektrowni wiatrowych został wprowadzony w 2005 roku w wyniku poprawki senackiej do jednej z ustaw, które nowelizowały ustawę Prawo budowlane. Jak czytamy w uzasadnieniu projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, wprowadzenie tego przepisu miało na celu zwolnienie części niebudowlanych elektrowni wiatrowych z podatku od nieruchomości. Przyczyną dokonania tej poprawki, jak twierdzi dr Rafał Dowgier, było to, że "do czasu jej wprowadzenia w orzecznictwie sądów pojawiały się orzeczenia, wedle których budowla dla potrzeb opodatkowania była cała elektrownia wiatrowa składająca się z części budowlanych i niebudowlanych, które stanowiły całość techniczno-użytkową". Powołuje przy tym wyroki sądów, m.in. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 18 maja 2005 r. CISA/Sz 108/4), w którym to sąd stwierdza, że "przez budowle (...) należy rozumieć efekt działalności budowniczych stanowiący skończoną całość użytkową, wyodrębnioną w przestrzeni i połączony z gruntem w sposób trwały. Zatem siłownie wiatrowe jako całość a nie tylko niektóre wybrane jej elementy stanowią budowlę, ponieważ tylko w takiej sytuacji stanowi ona całość użytkową i tylko jako taka spełnia funkcję, dla której została wzniesiona. Nie spełniają takiej funkcji poszczególne elementy siłowni wiatrowej, ponieważ nie mogą one funkcjonować w oderwaniu od całości." Wprowadzona nowelizacja ustawy Prawo budowlane, poprzez wpisanie w art. 3 pkt 3 części budowlanych elektrowni wiatrowych, doprowadziła do rozwiania powstających wówczas wątpliwości. Potwierdzeniem powyższego jest odpowiedź na interpelację nr 4207 podsekretarza stanu w Ministerstwie Infrastruktury i Budownictwa z dnia 8 lipca 2016 roku, w której zauważył, że "zmiana definicji elektrowni wiatrowej wprowadzona przepisami omawianej ustawy stanowi przywrócenie stanu prawnego obowiązującego przed zmianami wprowadzonymi mocą ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy - Prawo budowlane oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 163 poz. 1364). Wskutek zmian wprowadzonych tą ustawą elektrownie wiatrowe zostały potraktowane w sposób odmienny od innych wolno stojących urządzeń technicznych - wprowadzono zawężenie zakresu definicji budowli w stosunku do elektrowni wiatrowych Zob. R. Dowgier, Nowe zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych, "Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych" 2016,

nr 9. poprzez wskazanie, iż budowlą są części budowlane urządzeń technicznych takich jak elektrownie wiatrowe. Co należy podkreślić, omawiana zmiana w zakresie definicji budowli została wprowadzona na ostatnim etapie parlamentarnych prac legislacyjnych, nie zostały oszacowane skutki finansowe jej wejścia w życie, a samo jej wprowadzenie było poprzedzone bezskutecznymi staraniami branży inwestorów elektrowni wiatrowych o zmianę przepisów w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych i dało obniżenie wysokości podatku od budowli będących elektrowniami wiatrowymi. Dlatego też, w dalszej części uzasadnienia projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, ustawodawca wyjaśnia, że wykreślenie przepisu, który wprowadzał podział elektrowni wiatrowych na część budowlaną i niebudowlaną skutkuje tym, iż cała elektrownia jest budowlą. Dzięki temu do całości elektrowni wiatrowej będą miały zastosowanie przepisy ustawy Prawo budowlane w zakresie jej użytkowania tj. dotyczących katastrof budowlanych. Skoro cała elektrownia wiatrowa podlega przepisom ustawy Prawo budowlane, to zdaniem organu, dla celów podatku od nieruchomości również elektrownia wiatrowa w całości będzie budowlą. Przypomnieć należy również stanowisko podsekretarza stanu, w wyżej wspomnianej odpowiedzi na interpelację nr 4207. Zdaniem Ministra "przy literalnej wykładni przepisów, elektrownia wiatrowa wraz z urządzeniami technicznymi (wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądowórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu) wypełnia przesłanki budowli będącej wolno stojącym urządzeniem technicznym." Ponadto Minister zauważa, że zmiany wprowadzone ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych "prowadzą do przywrócenia stanu prawnego sprzed ww. nowelizacji Prawa budowlanego wprowadzonych ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy - Prawo budowlane oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 163 poz. 1364) i zrównania traktowania przez Prawo budowlane elektrowni wiatrowych z innymi wolno stojącymi urządzeniami technicznymi. Zrównanie to wiąże się w konsekwencji ze zrównaniem w traktowaniu w obszarze wysokości podatku od nieruchomości. " Dalej Minister podkreśla, że budowle, jakimi są elektrownie wiatrowe, po wejściu w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, czyli od 16 lipca 2016 roku, nie są traktowane inaczej niż inne budowle, czy wolno stojące urządzenia techniczne. Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 września 2011 r. (sygn. akt P 33/09), prezentuje pogląd, zgodnie z którym definicja wyrażenia "budowla" formalnie jest definicją zakresową równościową, co oznacza, że budowlami są wszelkie obiekty wskazane enumeratywnie w treści definicji budowli oraz obiekty do nich podobne. Wskazanie enumeratywne oznacza zamknięty katalog wymienionych w definicji budowli obiektów budowlanych będących budowlami. Jednakże Trybunał analizując definicję budowli stwierdza, że należy ją uznać za definicję zakresową cząstkową, ponieważ określa dwa warunki. Mianowicie warunek wystarczający bycia budowlą oraz warunek konieczny bycia budowlą. Pierwszy warunek określa, że "budowlami są wszelkie obiekty wskazane enumeratywnie w jej treści". Z kolei drugi warunek konieczny do bycia budowlą wskazuje, że "budowlami nie są obiekty zakwalifikowane jako budynki lub obiekty małej architektury". Jak rozważa dalej Trybunał Konstytucyjny " o kwalifikacji określonych obiektów jako budowli, oprócz definicji sformułowanej w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane, mogą przesądzać również

inne przepisy rozważanej ustawy oraz załącznik do niej określający kategorie obiektów budowlanych. Treść tych przepisów i załącznika na różne sposoby doprecyzowuje rozpatrywaną definicję [budowli - przyp. organu] ". Stanowisko Trybunału Konstytucyjnego jasno określa, że przy ustalaniu czy dany obiekt stanowi budowlę w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, poza definicją zawartą w art. 3 pkt 3 ustawy prawo budowlane, należy posłużyć się całą ustawą Prawo budowlane oraz załącznikiem do niej. Dlatego też, w analizowanym przypadku, załącznik do ustawy Prawo budowlane wprost wskazuje na obiekt budowlany w postaci elektrowni wiatrowej, a biorąc pod uwagę powyższe, obiekt budowlany, który nie jest budynkiem ani obiektem małej architektury jest budowlą. Ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych 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). Zdaniem Organu definicja ta doprecyzowała czym jest elektrownia wiatrowa oraz wskazuje dokładnie jakie są jej elementy składowe. W ocenie organu podatkowego nie ma wątpliwości co do tego, że elektrownia wiatrowa wymieniona w załączniku do ustawy Prawo budowlane, powinna być rozumiana w sposób wskazany w art. 2 pkt 1 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. De facto to nie prawo budowlane lecz ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych determinuje elementy składające się na elektrownie wiatrową. Potwierdzeniem takiego toku myślenia jest stanowisko Trybunału Konstytucyjnego zawarte we wspomnianym wcześniej wyroku, w którym wskazuje, iż "nie jest wykluczone, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować mogą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane". Biorąc pod uwagę pogląd Trybunału Konstytucyjnego, w omawianym przypadku, będącym przedmiotem interpretacji, o statusie elektrowni wiatrowej bez wątplenia współdecyduje ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Na koniec podkreślić należy, że zmiany przepisów obowiązują od 16 lipca 2016 roku. Jednakże ustawodawca, wiedząc jakie skutki wywrze zmiana ustawy Prawo budowlane w zakresie podatku od nieruchomości, w ustawie o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych ostatecznie zapisał w art. 17, że "Od dnia wejścia w życie ustawy do dnia 31 grudnia 2016 r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowej ustala się i pobiera zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie ustawy. " Zdaniem organu, zabieg ten miał na celu wydłużenie czasu, podatnikom podatku od nieruchomości od elektrowni wiatrowych, na przygotowanie się do wzrostu wartości elektrowni wiatrowych stanowiących podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości. Założeniem przepisu art. 17 nie było determinowanie zasad ustalania podatku od nieruchomości, a jedynie danie czasu podatnikom na wdrożenie zmian. Od 1 stycznia 2017 roku podstawą opodatkowania podatkiem od nieruchomości od elektrowni wiatrowej będzie wartość wszystkich jej elementów. Cytowane przez wnioskodawcę orzecznictwo sądowe odnosi się do stanu prawnego obowiązującego przed wejściem w życie przepisów ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Analizując zapisy definicji elektrowni wiatrowej w oparciu o aktualne

przepisy oraz biorąc pod uwagę powyższe rozważania, organ podatkowy stwierdza, że ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych wywiera skutki podatkowe, w taki sposób, że od 01 stycznia 2017 roku, w rozumieniu przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, cała elektrownia wiatrowa będzie stanowiła budowlę, a tym samym będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości od pełnej jej wartości.

W świetle powyższego należy stwierdzić, że stanowiska przedstawione przez podatnika w przedmiotowej sprawie jest nieprawidłowe. Wobec powyższego postanowiono jak wyżej.

POUCZENIE

1. Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą, stwierdzeniem jej wygaśnięcia 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.
2. Niniejsza interpretacja, po usunięciu danych identyfikacyjnych wnioskodawcy oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, zostanie niezwłocznie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.
3. Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku, po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację - w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu - do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi Dz. U. z 2016 r., poz. 718 z ze zm.). Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach - art. 47 w/w ustawy) w terminie 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie 60 dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 w/w ustawy). Jednocześnie, zgodnie z art. 57a w/w ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydana w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.
4. Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art.54 § 1 w/w ustawy).

Otrzymują:

1. Adresat
2. a/a

W O J T
mgr inż. Mariusz Grygień