

Będzino, dnia 25 stycznia 2017 r.

Fn.310.1.2017.TL

XX

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

Reprezentowana przez:

Radcę prawnego: XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

Adres elektroniczny:

XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA PRAWA PODATKOWEGO

Wójt Gminy Będzino, działając na podstawie art. 14j § 1 i § 3, w związku z art. 14c, ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r., poz. 613 z późn. zm., zwana dalej „o.p.”) oraz art. 1a ust. 1 pkt. 2, art. 2 ust. 1 pkt. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r., poz. 716 z późn. zm., zwana dalej „u.p.o.l.”), na wniosek podatnika xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx, z dnia 28 października 2016 r. (data wpływu do Urzędu Gminy w Będzinie: 31 października 2016 r.) o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości,

uznaje za nieprawidłowe stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku

z dnia 28 października 2016 roku.

UZASADNIENIE

W dniu 31 października 2016 roku do Wójta Gminy Będzino wpłynął wniosek podatnika xxxxxxxxxxxx z siedzibą w xxxxxxxxxxxx, datowany na dzień 28 października 2016 roku, o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Wnioskodawca, działający przez pełnomocnika w osobie radcy prawnego, przedstawił pytanie dotyczące podatku od nieruchomości w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. Jako przedmiot interpretacji indywidualnej wskazano art. 1a ust. 1 pkt. 2 w zw. z art. 2 ust. 1 pkt. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r., poz. 716).

Wnioskodawca przedstawił następujące zdarzenie przyszłe:

Wnioskodawca jest przedsiębiorcą inwestującym w farmę wiatrową działającą w obszarze wytwarzania energii z konwencjonalnych i odnawialnych źródeł oraz dystrybucji i obrotu energią elektryczną. Wnioskodawca prowadzi działalność gospodarczą polegającą na wytwarzaniu energii z wiatru i jako taki jest właścicielem farmy wiatrowej usytuowanej na terenie Gminy Będzino.

Farma wiatrowa Wnioskodawcy wytwarza energię elektryczną przy pomocy generatorów elektromagnetycznych (turbin wiatrowych) napędzanych energią wiatru.

Elektrownia wiatrowa Wnioskodawcy składa się m.in. z elementów budowlanych, na które składają się fundament i wieża stalowa oraz z urządzeń, na które składa się gondola, która z kolei obejmuje m.in. wirnik i układ pomiarowy. Wirnik składa się z łopat połączonych piastą. Łopaty poruszane są przez wiatr i przekazują moc do piasty, która jest połączona z wałem napędowym, zwiększającym prędkość osi. Energia mechaniczna jest przenoszona z przekładni do generatora elektrycznego, który przekształca ją w energię elektryczną, przekazywaną następnie do wyjścia do sieci elektroenergetycznej operatora.

Wyżej wymienione urządzenia techniczne nie są budowane, lecz wytwarzane w zakładach produkcyjnych i przenoszone na miejsce przeznaczenia w celu ich montażu na fundamencie i wieży. Do zdemontowania urządzeń technicznych nie jest wymagane przeprowadzenie robót budowlanych. Urządzenia te, po ich zdemontowaniu, mogą być użyte do wytwarzania energii z wiatru w innej lokalizacji. Po demontażu urządzeń technicznych, konstrukcja elementów budowlanych elektrowni wiatrowej, tj. fundamentu lub wieży, w żaden sposób nie ulegnie uszkodzeniu. Zakres pozwolenia na budowę elektrowni wiatrowej Wnioskodawcy obejmuje jedynie jej elementy budowlane, nie są natomiast ujęte w nim urządzenia techniczne, jak generator, wirnik, układ pomiarowy.

W związku z tak przedstawionym zdarzeniem przyszłym Wnioskodawca zadał następujące pytanie:

Czy w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. za budowlę, w rozumieniu przepisów Uplok dotyczących podatku od nieruchomości, uznaje się wyłącznie elementy budowlane elektrowni wiatrowej (tj. fundament i wieżę), czy także elementy techniczne wchodzące w skład elektrowni wiatrowej?

Stanowisko Wnioskodawcy:

Zdaniem Wnioskodawcy, w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r., za budowlę w rozumieniu przepisów Uplok dotyczących podatku od nieruchomości uznaje się wyłącznie elementy budowlane elektrowni wiatrowej, czyli fundament oraz wieżę.

W ocenie Wnioskodawcy, na podstawie art. 1a ust. 1 pkt. 2 Uplok i art. 3 pkt. 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2016 r. poz. 290, dalej „Prawo budowlane”), żadne urządzenia techniczne elektrowni wiatrowych nie wchodzi od 1 stycznia 2017 r. w zakres opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Stanowisko organu podatkowego w sprawie przedstawienia stanu faktycznego:

W ocenie organu podatkowego przedstawione przez Wnioskodawcę stanowisko jest błędne. Organ podatkowy stoi na stanowisku, że od 1 stycznia 2017 roku 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 u.p.o.l. uznać należy elektrownię wiatrową składającą się z elementów budowlanych (fundament i maszty) oraz elementów technicznych takich jak: wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Stanowisko takie organ podatkowy wywodzi z następującej argumentacji.

W pierwszej kolejności przywołać należy pogląd wywiedziony z wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 roku sygn. akt P 33/09, kształtujący relację pomiędzy ustawą o podatkach i opłatach lokalnych a regulacją ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Wyrok ten ukształtował praktykę stosowania prawa w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli.

Trybunał wskazał, iż cyt. *"Precyzyjnie ujmując, z punktu widzenia standardów konstytucyjnych nie sposób zaakceptować sytuację, gdy jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości byłyby traktowane budowle w rozumieniu art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane nienależące do kategorii obiektów, które expressis verbis wymieniono w tym przepisie (lub - co wynika z wcześniejszych ustaleń - w pozostałych przepisach rozważanej ustawy albo w załączniku do niej), lecz będące obiektami jedynie do nich podobnymi"*.

Trybunał Konstytucyjny podzielił również pogląd, wedle którego o klasyfikacji określonych obiektów jako budowli, oprócz definicji sformułowanej w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane, mogą przesądzać również inne przepisy tej ustawy, w szczególności art. 29 ust. 1 i 2-, oraz załącznik do niej określający kategorie obiektów budowlanych.

Na tle powołanego orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego należy podkreślić, iż pomimo tego, że nie ma żadnych wątpliwości, iż normatywna definicja budowli dla potrzeb opodatkowania została sformułowana w przepisach ustawy podatkowej- jaką jest ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, to zawarte w niej odesłanie do przepisów prawa budowlanego powoduje, iż akt ten w sposób bezpośredni wpływa na zakres opodatkowania. Definicję budowli dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości zawiera art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Pod pojęciem „*budowla*” nakazuje on 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*”. Definicja ta odsyła więc wprost do przepisów prawa budowlanego w zakresie pojęcia „*obiekt budowlany*”. Zgodnie z art. 3 pkt 1 p.b. przez obiekt budowlany należy rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. W dalszych przepisach tej ustawy definiuje się także budowlę (art. 3 pkt 3 p.b.): „*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 jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową”.

Podkreślić należy, iż z dniem 1 stycznia 2017 r. nie nastąpiła żadna zmiana w zakresie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, która uzasadniałaby inne podejście do problematyki opodatkowania budowli, niż to, które było praktykowane przed tą datą. Zmiany takie miały natomiast miejsce w prawie budowlanym oraz ustawach, które są ściśle związane z tym aktem. Mamy na myśli przede wszystkim wejście w życie ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 2016 r. poz. 961; dalej: „u.i.e.w.”). Akt ten, zgodnie z jego art. 1, określa warunki i tryb lokalizacji i budowy elektrowni wiatrowych oraz warunki lokalizacji elektrowni wiatrowych w sąsiedztwie istniejącej albo planowanej zabudowy mieszkaniowej. Nie nowelizuje on wprawdzie regulacji ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ale zmienia ustawę - Prawo budowlane, której przepisy współtworzą definicję budowli dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Na zasadzie art. 17 u.i.e.w. *„Od dnia wejścia w życie ustawy do dnia 31 grudnia 2016 r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowych ustala się i pobiera zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie ustawy”.* Z przepisu tego wyraźnie wynika, że ustawodawca zakłada zmianę zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych od początku 2017 r. Wyróżnia on bowiem na potrzeby opodatkowania elektrowni wiatrowych *„przepisy obowiązujące przed dniem wejścia w życie ustawy”*, które z założenia muszą się różnić od tych, które obowiązują po tym dniu.

Organ podatkowy zwraca uwagę na fakt, iż na mocy u.i.e.w zmieniono ustawę Prawo budowlane w następującym zakresie:

1. art. 3 pkt 3 - poprzez wykreślenie z nawiasu (zawierającego przykładowe wyliczenie urządzeń technicznych, których jedynie części budowlane stanowią budowle) pojęcia elektrowni wiatrowych;
2. art. 82 ust. 3, gdzie dodano nowy pkt 5b w brzmieniu: *„elektrowni wiatrowych, w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. poz. 961);”*, przez co obiekty te objęto właściwością wojewody jako organu administracji architektoniczno-budowlanej;
3. w załączniku do ustawy wskazano wprost w Kategorii XXIX obok dotychczasowych kategorii obiektów *„wolnostojących kominów i masztów”* także elektrownie wiatrowe.

Należy zauważyć, iż z art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane z przykładowego katalogu urządzeń technicznych, których wyłącznie części budowlane stanowią budowle, wykreślono elektrownie wiatrowe. Jednocześnie dopisano tego rodzaju obiekty do załącznika do ustawy, zaliczając je do kategorii XXIX obejmującej aktualnie wolnostojące kominy i maszty oraz elektrownie wiatrowe. Wskazane *expressis verbis* w załączniku do prawa budowlanego elektrownie wiatrowe stanowią kategorię obiektu budowlanego. Oczywiście jest też to, iż wobec katalogu obiektów budowlanych, który wskazuje art. 3 pkt 1 ustawy Prawo budowlane (budynki, budowle, obiekty małej architektury) oraz definicji budynku (art. 3 pkt 2) i obiektu małej architektury (art. 3 pkt 4), elektrownie wiatrowe stanowią budowle w rozumieniu tej ustawy. Prawo budowlane nie zna innych kategorii obiektów budowlanych niż budynki, budowle oraz obiekty małej architektury, a zatem wykluczenie elektrowni wiatrowych z kategorii budynków oraz obiektów małej architektury oznacza, że stanowią one budowle.

Cel powyższej regulacji wynika jasno z uzasadnienia do projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych zmieniającej ustawę Prawo budowlane, w którym wskazano cyt. *„Ponadto ustawa - Prawo budowlane wprowadza podział elektrowni wiatrowych na dwie części - część budowlaną i część niebudowlaną (techniczną). Podział ten został wprowadzony w 2005 r. w wyniku poprawki senackiej do jednej z ustaw nowelizujących Prawo budowlane. Jak się wydaje, przepis ten został wprowadzony przede wszystkim ze względów podatkowych - w celu zwolnienia części niebudowlanych elektrowni wiatrowych z podatku od nieruchomości ...”*. Ustawodawca dostrzegł więc skutki podatkowe wprowadzenia w 2005 r. zmiany polegającej na zastrzeżeniu, iż jedynie części budowlane elektrowni wiatrowej stanowią budowlę w rozumieniu art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane. Mając tego świadomość wprost w uzasadnieniu ustawy wskazano: *„W projekcie ustawy zaproponowano wykreślenie przepisu wprowadzającego podział elektrowni wiatrowych na części budowlaną i niebudowlaną. W proponowanym stanie prawnym cała elektrownia wiatrowa będzie obiektem budowlanym (budowlą), a tym samym zastosowanie do niej będą znajdować przepisy Prawa budowlanego dotyczące użytkowania obiektów budowlanych oraz dotyczące katastrof budowlanych.”* Sens i cel tej zmiany potwierdza też Minister Infrastruktury i Budownictwa. W odpowiedzi na interpelację poselską nr 4207 w sprawie projektu nowej formy podatku od nieruchomości i objęcia elektrowni wiatrowych zmienionym prawem budowlanym, na podstawie nowelizacji ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, wskazano wprost, iż elektrownia wiatrowa wraz z urządzeniami technicznymi (wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układ sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu) wypełnia przesłanki budowli będącej wolnostojącym urządzeniem technicznym.

Z powyższego wywieść należy, iż na podstawie analizy samych przepisów ustawy - Prawo budowlane elektrownie wiatrowe powinny być klasyfikowane na gruncie tej ustawy jako budowle. Jedynie potwierdzeniem tego faktu jest treść art. 2 u.i.e.w., który stanowi wprost, że elektrownia wiatrowa jest budowlą w rozumieniu przepisów prawa budowlanego.

W żadnym z przepisów ustawy Prawo budowlane nie wskazano, jakie elementy składają się na wymienioną z nazwy w kategorii XXIX załącznika do ustawy elektrownię wiatrową. Nie można jednak nie zauważyć, iż ze wskazanych wyżej fragmentów uzasadnienia projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych wynika wprost, iż celem zmiany w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane było doprowadzenie do sytuacji, w której budowlą nie będą wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowych. Przyjmując założenie racjonalnego prawodawcy, dokonanej zmiany przepisów prawa budowlanego nie można pozbawić waloru normatywnego. Skoro ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych reguluje problematykę budowy tych obiektów i jednocześnie dostosowuje do potrzeb tej ustawy prawo budowlane, to użyte w ustawie - Prawo budowlane pojęcie „*elektrownia wiatrowa*” należy rozumieć zgodnie z art. 2 u.i.e.w. Na elektrownię wiatrową w rozumieniu przepisów ustawy Prawo budowlane składają się więc aktualnie zarówno jej części budowlane (fundament, wieża) jak i niebudowlane (wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu).

Na tej podstawie organ podatkowy uznał za błędne stanowisko Wnioskodawcy ograniczające uznanie za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości wyłącznie elementów budowlanych elektrowni wiatrowej i stwierdził, jak na wstępie.

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 (art. 14k § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa).
2. Wnioskodawcy przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą indywidualną interpretację prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację w terminie czternastu dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł dowiedzieć się o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 roku Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. 2016 r., poz. 718 z późn. zm.).
3. Skargę do sądu administracyjnego wnosi się w dwóch egzemplarzach (art. 47 ww. ustawy) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania o usunięcie naruszenia prawa (art. 53 § 2 ww. ustawy).
4. Skargę do sądu administracyjnego wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy).