

RF.3120.1.2016.MS



INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Wójt Gminy Radomin (dalej: Organ) działając na podstawie art.14j § 1 i § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613 wraz z późn. zm.: dalej zwana "Ordynacja podatkowa") 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 wraz z późn. zm.: dalej zwana " UPiOL") w związku z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku od nieruchomości, który wpłynął do tut. Organu w dniu 02.11.2016 r.:

uznaje stanowisko wnioskodawcy (podatnika) w odniesieniu do stanu faktycznego za prawidłowe.

UZASADNIENIE

W dniu 02.11.2016 r., wpłynął do tut. Organu wniosek o wydanie pisemnej interpretacji w indywidualnej sprawie dotyczący podatku od nieruchomości.

W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny:

Spółka jest właścicielem elektrowni wiatrowych zlokalizowanych na terenie Gminy Radomin. W skład każdej posiadanej przez Spółkę elektrowni wiatrowej wchodzi wieża wraz z fundamentem, a także jej część techniczna - wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator, układ sterowania oraz zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Spółka deklaruje do opodatkowania podatkiem od nieruchomości jako budowle tzw. części budowlane posiadanych elektrowni wiatrowych, tj. fundamenty i wieże. Jednocześnie, wraz z wejściem w życie ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (dalej: UoIEW) Spółka powzięła wątpliwość dotyczącą zakresu opodatkowania podatkiem od nieruchomości posiadanych elektrowni wiatrowych.

Do opisanego stanu faktycznego Podatnik zadał następujące pytanie:

Czy w związku z wejściem w życie UoIEW Spółka od 1 stycznia 2017 roku będzie zobowiązana do zmiany zakresu opodatkowania podatkiem od nieruchomości posiadanych elektrowni, w ten sposób, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości będzie podlegać cała elektrownia wiatrowa, tj. zarówno jej części budowlana jak i elementy techniczne (wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądowórczy, układ sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu)?

Wobec zadanego pytania Wnioskodawca przedstawił następujące stanowisko:

Zdaniem Spółki od 1 stycznia 2017 roku posiadane przez nią elektrownie wiatrowe nadal podlegać będą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości od tzw. części budowlanych, tj. fundamentów i wieży. Tym samym, w opinii Podatnika, poza przedmiotem opodatkowania pozostają części techniczne (wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator, układ sterowania oraz zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu).

W celu ustalenia czy i w jakim zakresie elektrownia wiatrowa podlega podatkowi od nieruchomości Spółka dokonała rozległej analizy przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy Prawo budowlane.

Na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Zgodnie z definicją zawartą w art. 1 a ust 2 pkt 3 UPOL, budowla to obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania budynku zgodnie z przeznaczeniem. W zakresie pojęcia budowli ustawa o podatkach i opłatach lokalnych odsyła do całego systemu prawa budowlanego, tj. ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane. Przechodząc do analizy definicji zawartej w UPOL, budowle można podzielić na dwie kategorie:

- 1) obiekty budowlane (w rozumieniu prawa budowlanego) oraz
- 2) urządzenie budowlane (również w rozumieniu prawa budowlanego).

Budowle na gruncie prawa budowlanego:

Budowla dla celów podatku od nieruchomości to m.in. obiekt budowlany w rozumieniu prawa budowlanego niebędący budynkiem ani obiektem małej architektury.

Pojęcie obiektu budowlanego zostało zdefiniowane w art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego jako:

- 1) budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi,
- 2) budowla stanowiąca całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami,

3) obiekt małej architektury.

Z przepisu tego wynika podział obiektów budowlanych na trzy kategorie, które zostały zdefiniowane w kolejnych przepisach Prawa budowlanego.

Zgodnie z definicją zawartą w art. 3 pkt 4 Prawa budowlanego, obiekty małej architektury to niewielkie obiekty. Przepis ten wyróżnia obiekty małej architektury, takie jak obiekty kultu religijnego, posągi, obiekty użytkowe, służące rekreacji codziennej i utrzymania porządku.

Zgodnie z art. 1a ust.1 pkt UPOL oraz w art. 3 pkt 2 Prawo budowlane, pojęcie budynku jest zdefiniowane na gruncie UPOL, jako obiekt budowlany, również w rozumieniu prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz musi posiadać fundament i dach.

W opinii Podatnik nie ma wątpliwości, że elektrownia wiatrowa nie stanowi obiektu małej architektury, budowlami nie są również obiekty budowlane, które są budynkami.

Skoro zatem budowla dla potrzeb podatku od nieruchomości to obiekt budowlany niebędący budynkiem, rozumianym tak samo na gruncie prawa budowlanego i podatkowego oraz obiektem małej architektury również rozumianym identycznie, to stwierdzić można, że budowla na potrzeby podatku od nieruchomości jest każda budowla na gruncie Prawa budowlanego.

W związku z powyższym, skoro elektrownia wiatrowa nie posiada cech pozwalających uznać jej za budynek oraz obiekt małej architektury, Spółka dokonała weryfikacji czy elektrownia wiatrowa stanowi budowlę w (całości lub w części) lub urządzenia budowlane.

Zgodnie z art. 3 pkt 3 UPB w brzmieniu obowiązującym do dnia 15 lipca 2016 roku budowla oznaczała każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: lotnisko, 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 także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych, elektrowni jądrowych i innych (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnia ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne 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 maszty i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Z kolei w myśl przepisu w brzmieniu obowiązującym od 16 lipca 2016 roku (tj. po zmianie wprowadzonej wskutek wejścia w życie UoIEW) budowlę stanowi 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 tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych.

Stanowisko organu podatkowego w sprawie przedstawionego stanu faktycznego:

Po analizie zaprezentowanej argumentacji, w świetle obowiązującego stanu prawnego Wójt Gminy w Radominie uznaje za prawidłowe stanowisko Podatnika w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego.

Organ podatkowy stwierdził, że dla celów sporządzenia deklaracji na podatek od nieruchomości za 2017 r., a także lata następne, przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości podlegać będą części budowlane, tj. fundament i wieża. Poza przedmiotem opodatkowania pozostaną części techniczne (wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator, układ sterowania oraz zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu).

W istocie wniosek podatnika o wydanie interpretacji indywidualnej sprowadza się do pytania o podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości w rozumieniu UPIOL w stanie prawnym obowiązującym po wejściu w życie UoIEW. W celu udzielenia odpowiedzi na tak zadane pytanie należy dokonać prawidłowej wykładni przepisów UoIEW, a w szczególności ustalić czy wywiera ona skutki w sferze podatkowej ingerując w dotychczasowe stosunki prawopodatkowe pomiędzy podatnikiem a Wójtem jako organem podatkowym. W celu prawidłowego odtworzenia normy zawartej w art. 2 pkt 1 UoIEW należy nie tylko odwołać się do literalnego brzmienia tego przepisu, lecz dokonać jego wykładni przy zastosowaniu wykładni funkcjonalnej i celowościowej, wspierając się wykładnią systemową.

Przede wszystkim należy ustalić zakres regulacji tej ustawy, który zgodnie z art. 1 ust. 1 UoIEW „określa warunki i tryb lokalizacji budowy elektrowni wiatrowych oraz warunki lokalizacji elektrowni wiatrowych w sąsiedztwie istniejącej lub planowanej zabudowy mieszkaniowej”. Samo zamieszczenie definicji „elektrowni wiatrowej” w tzw. słowniczku pojęć ustawowych art. 2 pkt 1 UoIEW zdaniem Organu nie pozwala wyciągać tak daleko idącego wniosku, iż zamiarem racjonalnego ustawodawcy było wręcz zrewolucjonizowanie zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych. Taki skutek prawopodatkowy wykraczałby poza cel i zakres regulacji UoIEW. Pomimo, iż art. 9 pkt 1 w/w ustawy zmienia definicję budowli w ustawie Prawo budowlane, nie oznacza to, iż automatycznie zmienia definicję budowli jako podstawy opodatkowania zawartą w art. 1a ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Jak słusznie twierdzi W. Morawski „ustawa z 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych wcale nie stwierdza, że budowlą jest m.in. cała elektrownia wiatrowa. Prawodawca napisał coś zgoła odmiennego – zdefiniował bowiem elektrownię wiatrową, a nie budowlę” (W. Morawski, „Zmiany w regulacji podatku od nieruchomości w 2016 r. – drobne remonty w skansenie” [w:] PP 2016/11/13-21). Podgląd ten w całej rozciągłości podziela organ podatkowy w niniejszej interpretacji.

Do takich wniosków prowadzi też wykładnia systemowa. Ustawodawca nie dokonał bowiem wyraźnej zmiany definicji budowli w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Poszukując celu jaki przyświecał ustawodawcy przy wprowadzaniu UoIEW należy odwołać się do jej uzasadnienia, które jak twierdzi doktryna jest „pierwszym komentarzem” i pozwala na dokonanie wykładni autentycznej. Tymczasem w uzasadnieniu do UoIEW nie znajdziemy wzmianki, z której wynikałoby, iż celem ustawodawcy była zmiana podstawy opodatkowania zawartej w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych (Druk sejmowy nr 315). Poszukując celu jaki przyświecał ustawodawcy nie sposób pominąć, iż 09.08.2016 r. wpłynął poselski projekt ustawy o zmianie UoIEW (Druk sejmowy nr 814), w uzasadnieniu którego możemy wyczytać, iż zamiarem projektodawcy jest zmiana przepisów ustawy z 20.05.2016 r. o inwestycjach dotyczących energetyki wiatrowej. W szczególności projekt zmierza do zmiany regulacji, który „spowodowałby znaczący wzrost podatku od nieruchomości”. Nie więc wykluczyć, że ustawodawca ustawał się z pierwotnego brzmienia ustawy, która rodziła spory interpretacyjne w zakresie skutków podatkowych na gruncie podatku od nieruchomości., co stwarzałoby dla organów podatkowych a finalnie gmin ryzyko zwrotu nienależnie pobranych podatków.

Wydając interpretację aprobowaną stanowisko podatnika organ zastosował – wyrażoną w art. 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacji podatkowej (dalej: „OP”), zasadę, zgodnie z którą niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika (*in dubio pro tributario*). Za koniecznością stosowania powyższej dyrektywy wykładni w przypadku wątpliwości organu co do treści i znaczenia przepisów prawa podatkowego jednoznacznie opowiedział NSA w wyroku z dnia 10.01.2017 r., sygn. II FSK 2147/16 oraz WSA w Warszawie w wyroku z dnia 15.03.2016 r., sygn. III SA/Wa 3925/14.

Trybunał Konstytucyjny z zasady wykładni prokonstytucyjnej wywiódł konieczność stosowania reguły *in dubio pro tributario*: „konieczne wydaje się przypomnienie, iż zgodnie z wymogami konstytucyjnymi niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatników, a w konsekwencji jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario* należy opowiedzieć się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązującego do świadczeń podatkowych” (wyrok TK z dnia 13.09.2011 r., sygn. P 33/09). Za uznaniem za prawidłowe stanowisko podatnika przemawia zatem zasada wykładni prokonstytucyjnej.

Odmierna wykładnia byłaby sprzeczna z zasadą wykładni przepisów prawa w taki sposób aby była zgodna z gwarancjami konstytucyjnymi. Zdanie L. Morawskiego „Wśród zasad systemu prawa szczególną rolę odgrywają zasady konstytucyjne.”, L. Morawski, zasady wykładni prawa, Toruń, 2006, s 111. Natomiast SN w wyroku z dnia z 24.06.1993 r., sygn. III ARN 33/93 (PiP 1994, z. 9, s. 111) wskazał: "W razie wątpliwości co do rozumienia konkretnego przepisu prawa należy stosować taką jego wykładnię (zwłaszcza gdy istnieje kilka możliwości interpretacyjnych), jaka najbardziej odpowiada zasadom wyrażonym w Konstytucji".

Organ podatkowy podziela wątpliwości podatnika dotyczące zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych chociażby z tego powodu, że Minister Finansów odmówił wydania w tej sprawie interpretacji ogólnej. Natomiast Minister energii w piśmie z 29 grudnia 2016 r. skierowanym do ministra rozwoju i finansów, a minister infrastruktury i budownictwa w piśmie z 28 grudnia 2016 r. do prezesa Rady Polsko-Hiszcpańskiej Izby Gospodarczej wskazali na właściwy cel ustawy, jakim

było uporządkowanie pod kątem przepisów budowlanych reguł funkcjonowania farm wiatrowych, a nie ingerencja w sferę podatkową (<https://www.rp.pl/Podatki-lokalne/170129143-Niepewnosc-wlascieli-wiatrakow-trwa.html#ap-1>).

Analiza przepisów UoIEW prowadzi do wniosku, iż zamiarem ustawodawcy było doprecyzowanie zasad lokalizacji elektrowni wiatrowych w bezpiecznej odległości od budynków mieszkalnych w powszechnie obowiązującym akcie prawnym rangi ustawowej. Miało to na celu wyeliminowanie uznaniowego, a wręcz dowolnego charakteru decyzji środowiskowych oraz decyzji o warunkach zabudowy wydawanych przez wójtów. Niewątpliwym zamiarem ustawodawcy było również wprowadzenie jasnych zasad lokalizacji elektrowni wiatrowych gwarantujących ład przestrzenny i bezpieczeństwo ludzi mieszkających w bezpośrednim oddziaływaniu tych elektrowni.

Niniejsza interpretacja nie będzie wywoływać skutku prawnego (zostanie zmieniona, uchylona lub zostanie stwierdzone jej wygaśnięcie w przypadku zmiany stanu prawnego, wydanie orzeczeń sądów, interpretacji ogólnej, odmiennych od stanowiska, opisanego we wniosku oraz piśmie Podatnika z 24.10.2016 r.).

POUCZENIE

Na niniejszą interpretację Podatnikowi przysługuje prawo do wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy za pośrednictwem tutejszego organu tj. Wójta Gminy Radomin. Złożenie skargi musi poprzedzać pisemne wezwanie do usunięcia naruszenia prawa skierowane do Wójta Gminy Radomin, w terminie 14 dni od dnia, w którym podatnik odwiedził się lub mógł się dowiedzieć o wydaniu niniejszej interpretacji (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. o postępowaniu przed sądami administracyjnymi: dalej "ustawa o p.p.s.a."). Termin do wniesienia skargi wynosi 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na w/w wezwanie, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie 60 dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ustawy o p.p.s.a.).

Otrzymują:

- 1) Adresat,
- 2) A/a.

Wójt Gminy Radomin
pow. Golub-Dobrzyń
woj. kujawsko-pomorskie


Wójt
inż. Piotr Wolski


Marek Reddecki
radca prawny