Wójt Gminy Puck

ul. 10 Lutego 29, 84-100 Puck

Puck, dnia 30 grudnia 2016 roku

Znak sprawy: **F.B.310.3.2016.MW**

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Wójt Gminy Puck, działając na podstawie art. 14j § 1 i 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (j.t. Dz. U. 2015 r., poz. 613 z późn. zm.; zwana dalej „o.p.") w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 i art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (j.t. Dz. U. 2016 r., poz. 716; zwana dalej „u.p.o.l."),

w związku z wnioskiem z siedzibą (KRS:) z dnia 13 października 2016 roku, który wpłynął do tut. Organu w dniu 24 października 2016 roku) o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego – art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2, art. 4 ust. 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych

uznaje za nieprawidłowe oba stanowiska (ad 1 i ad 2) Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia 13 października 2016 roku

UZASADNIENIE

W dniu 24 października 2016 roku do Wójta Gminy Puck wpłynął wniosek podatnika – z siedzibą , datowany na dzień 13 października 2016 roku, o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego. Wnioskodawca, działający przez członka zarządu łącznie z prokurentem przedstawił jedno zdarzenie przyszłe oraz dwa pytania dotyczące podatku od nieruchomości. Jako przedmiot interpretacji wskazano art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2, art. 4 ust. 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych.

Wnioskodawca przedstawił następujące zdarzenie przyszłe:

Wnioskodawca, będący osobą prawną mającą siedzibę w Polsce, jest właścicielem farmy wiatrowej zlokalizowanej na terenie Gminy Puck. W skład przedmiotowej farmy wchodzą m.in. elektrownie wiatrowe. Aktualnie Spółka nie traktuje jako przedmiotów opodatkowania podatkiem od nieruchomości całych elektrowni wiatrowych. Na dzień składania niniejszego wniosku opodatkowaniu tym podatkiem podlegają wyłącznie ich części budowlane (tj. fundament i wieża).

Elektrownie wiatrowe nie figurują w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych Spółki jako samodzielne (wyodrębnione) środki trwałe, od których byłyby dokonywane odpisy amortyzacyjne zgodnie z ustawą z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (j.t. Dz. U. 2014 r., poz. 851 z późn. zm.; zwana dalej „ustawa

o CIT"). W ewidencji ujęto środki trwałe, których wartości początkowe obejmują swym zakresem m.in. części budowlane elektrowni wiatrowych (tj. fundament i wieżę) jak i urządzenia służące do wytwarzania energii elektrycznej (zwane dalej „urządzenia wiatrowe").

Z dniem 16 lipca 2016 r. weszła w życie ustawa z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. 2016 r., poz. 961; zwana dalej „ustawą o inwestycjach"), która wprowadziła definicję elektrowni wiatrowej, wskazując w art. 2, że jest to budowla, na którą składa się fundament, wieża oraz elementy techniczne. Ustawa ta doprecyzowuje definicję elektrowni wiatrowej wyraźnie wskazując, że elementy techniczne oznaczają wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

W przypadku należących do Spółki urządzeń wiatrowych w ich wartości początkowej ustalonej dla potrzeb amortyzacji zostały skapitalizowane nie tylko wydatki na wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Na wartość początkową urządzeń wiatrowych składają się także wydatki Spółki na inne elementy i infrastrukturę towarzyszącą, tj. przykładowo na:

- oprogramowanie (np. system Scada), które monitoruje działanie oraz pozwala kontrolować pracę urządzenia wiatrowego,
- wyciągarkę wraz z olinowaniem, która służy do transportu osób i sprzętu z poziomu gruntu do urządzenia wiatrowego,
- oświetlenie ostrzegawcze,
- zabezpieczenie odgromowe,
- chłodnice i wentylatory,
- wiatrowskaz oraz anemometr, które są odpowiedzialne za pomiary prędkości ruchu oraz kierunku wiatru,
- wyłączniki awaryjne, które w przypadku wystąpienia zagrożenia dla prawidłowego działania urządzenia wiatrowego pozwalają na awaryjne jego zatrzymanie.

Stosownie do przepisów ustawy o CIT, Spółka do wartości początkowej urządzeń wiatrowych zaliczyła także inne wydatki o charakterze ogólnym (m.in. koszty podróży, wydatki na tłumaczenia, opłaty za akredytywa).

W związku ze zmianami, jakie wprowadziła wspomniana ustawa o inwestycjach, Wnioskodawca zamierza od 1 stycznia 2017 roku opodatkować podatkiem od nieruchomości elektrownie wiatrowe rozumiane jako budowle składające się z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, tj. wirnika z zespołem łopat, zespołu przeniesienia napędu, generatora prądotwórczego, układu sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Wnioskodawca zamierza przyjmować za podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych ich wartość rynkową określoną przez Spółkę na dzień 1 stycznia 2017 roku.

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

1. Czy z dniem 1 stycznia 2017 roku powstanie obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości jaką będzie elektrownia wiatrowe składająca się z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych – tj. wirnika z zespołem łopat, zespołu przeniesienia napędu, generatora prądotwórczego, układu sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu ?
2. Czy począwszy od 1 stycznia 2017 roku podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości należących do Wnioskodawcy budowli w postaci elektrowni wiatrowych będzie stanowić ich wartość rynkowa określona przez Spółkę na dzień 1 stycznia 2017 roku ?

Stanowisko Wnioskodawcy:

1. Zdaniem Wnioskodawcy, z dniem 1 stycznia 2017 roku powstanie obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości od budowli jaką będzie elektrownia wiatrowa składająca się z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych – tj. wirnika z zespołem łopat, zespołu przeniesienia napędu, generatora prądotwórczego, układu sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.
2. Zdaniem Wnioskodawcy, od 1 stycznia 2017 roku podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości należących do Wnioskodawcy budowli w postaci elektrowni wiatrowych będzie stanowić ich wartość rynkowa określona przez Spółkę na dzień 1 stycznia 2017 roku.

Celem uzasadnienia zaprezentowanego stanowiska w zakresie pytania ad 1 Wnioskodawca podał:

Zgodnie z zasadą ogólną wyrażoną w art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. W myśl zaś art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., pod pojęciem budowli 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. Ustawa podatkach i opłatach lokalnych przy definiowaniu pojęcia budowli odsyła do przepisów prawa budowlanego, a w szczególności do ustawy z dnia 7 lipca 1994 roku Prawo budowlane (j.t. Dz. U. 2016 r., poz. 290 z późn. zm.; zwana dalej „p.b.").

Zgodnie z art. 3 pkt 3 p.b., w brzmieniu obowiązującym do dnia 15 lipca 2016 roku, pod pojęciem budowli należało rozumieć 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, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, naziemne 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.

Od dnia 16 lipca 2016 roku obowiązuje ustawa o inwestycjach, która zawiera definicję elektrowni wiatrowej. Zgodnie z art. 2 pkt 1 tej ustawy elektrownia wiatrowa oznacza budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 roku o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. poz. 478 i 2365 oraz z 2016 r., poz. 925). Z kolei art. 2 pkt 2 ww. ustawy doprecyzowuje definicję elektrowni wiatrowej poprzez wskazanie, że przywołane wyżej elementy techniczne oznaczają wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Należy podkreślić, że wskazana powyżej ustawa o inwestycjach znowelizowała z dniem 16 lipca 2016 roku także ustawę Prawo budowlane (p.b.). Z art. 3 pkt 3 p.b. zawierającego katalog obiektów – urządzeń technicznych, w przypadku których tylko ich części budowlane stanowią budowle, zostały wykreślone elektrownie wiatrowe. Zgodnie z aktualnym brzmieniem tego artykułu pod pojęciem budowli należy rozumieć „każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: lotniska, mosty (...) 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".

Nowelizacja dokonana przez ustawę o inwestycjach objęła także załącznik do Prawa budowlanego, który określa rodzaje obiektów budowlanych, poprzez dodanie do kategorii XXIX elektrowni wiatrowych.

Z kolei przepisy przejściowe do ustawy o inwestycjach wskazują od kiedy wprowadzenie nowego rodzaju budowli – jaką jest elektrownia wiatrowa – będzie wywierać wpływ na ich opodatkowanie podatkiem od nieruchomości. Art. 17 ww. ustawy stanowi bowiem, że „od dnia wejścia w życie ustawy (tj. od dnia 16 lipca 2016 roku – dopisek Spółki) 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".

Mają na uwadze powyższe, Wnioskodawca uważa, że do końca 2016 roku w odniesieniu do elektrowni wiatrowych opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają wyłącznie ich elementy/części budowlane (tj. fundamenty oraz wieża). Przed dniem wejścia w życie ustawy o elektrowniach wiatrowych przepisy z zakresu prawa budowlanego nie wskazywały elektrowni wiatrowych jako budowli, zaliczając do nich tylko części budowlane elektrowni wiatrowych.

Jednocześnie, w ocenie Wnioskodawcy, z dniem 1 stycznia 2017 roku powstanie nowy przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości jakim będzie elektrownia wiatrowa. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie będą już podlegać wyłącznie elementy budowlane elektrowni wiatrowych (tj. fundament i wieża). Wnioskodawca uważa, że od tej daty elektrownie wiatrowe powinny być kwalifikowane jako obiekty budowlane stanowiące budowle opodatkowane podatkiem od nieruchomości z uwagi na okoliczność, iż ustawa o inwestycjach

przy definiowaniu elektrowni wiatrowej wprost wskazuje, że stanowią one budowle w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, a także iż zostały one wprost wymienione w załączniku do Prawa budowlanego.

Należy podkreślić, że ustawa o inwestycjach, wprowadzając na gruncie przepisów prawa budowlanego nowy rodzaj budowli, jakim jest elektrownia wiatrowa, dookreśliła, iż składa się ona z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych – tj. wirnika z zespołem łopat, zespołu przeniesienia napędu, generatora prądotwórczego, układu sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Według Wnioskodawcy oznacza to, że począwszy od 1 stycznia 2017 r. przedmiotem opodatkowania będzie zatem elektrownia wiatrowa składająca się ze wszystkich wspomnianych powyżej elementów.

Z uwagi na okoliczność, że przez wprowadzenie definicji elektrowni wiatrowej przez ustawę o inwestycjach powstał nowy przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości (i tym samym dla podatników będących, jak Wnioskodawca, ich właścicielami z dniem 1 stycznia 2017 roku powstanie w stosunku do nich obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości) definicja ta powinna być interpretowana w ścisłej zgodności z jej literalnym brzmieniem. Według Spółki, prawidłowość tej konstatacji potwierdzają wynikające z zapisów Konstytucji RP (zwłaszcza art. 84 i 217) zasady określoności i dostatecznej precyzji przepisów prawa podatkowego, które odnoszą się także do przepisów, do których odwołują się ustawy podatkowe (w analizowanym przypadku u.p.o.l.).

Prezentowane powyżej stanowisko Wnioskodawcy znajduje potwierdzenie we wnioskach płynących z wyroku Trybunału Konstytucyjnego (dalej: „TK") z dnia 13 września 2011 roku, sygn. akt P 33/09. TK wskazał w nim jak, na podstawie przepisów u.p.o.l. i przepisów z zakresu prawa budowlanego, należy rozumieć pojęcie budowli podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Zgodnie z ww. wyrokiem „za budowle w rozumieniu u.p.o.l. można uznać jedynie (...) budowle wymienione expressis verbis w art. 3 pkt 3 u.p.b. (Prawo budowlane – dopisek Spółki), w innych przepisach tej ustawy lub załączniku do niej". W tym kontekście, posłużenie się przez ustawę o inwestycjach sformułowaniem „co najmniej" przy definiowaniu elektrowni wiatrowej również nie może dawać podstaw do zaliczenia w skład przedmiotu opodatkowania jakim jest elektrownia wiatrowa innych elementów niż te wprost wymienione w definicji elektrowni wiatrowej. Osobną kwestią pozostaje ewentualna kwalifikacja pozostałych elementów czy infrastruktury towarzyszącej jako odrębnych przedmiotów opodatkowania podatkiem od nieruchomości (np. jako urządzenia budowlane). Jednakże, zasady kwalifikacji tych obiektów dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie stanowią przedmiotu zapytania Wnioskodawcy.

TK w swoim wyroku wypowiedział się także o roli innych niż Prawo budowlane ustaw dotyczących zakresu prawa budowlane i ich następczym wpływie na uznanie danego obiektu za budowlę podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. TK podkreślił, iż: „nie jest wykluczone, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane." (...) „Podkreślić trzeba, że jeżeli o uznaniu określonego rodzaju obiektów (urządzeń) za budowle (urządzenia budowlane) w rozumieniu prawa budowlanego współdecydują również inne regulacje niż u.p.b., to taka kwalifikacja, o ile nie jest wynikiem zastosowania analogii z ustawy czy tym bardziej reguł dopuszczających wykładnię

rozszerzającą, będzie wiążąca także w kontekście u.p.o.l. Nie można bowiem wykluczyć sytuacji, w której przepisy odrębne w stosunku do u.p.b. precyzują bądź definiują wyrażenia występujące w prawie budowlanym albo nawet wprost stanowią, iż dany obiekt (urządzenie) jest albo nie jest budowlą (urządzeniem budowlanym) w ujęciu u.p.b.".

Wnioskodawca uważa, że taką ustawą (przepisem) z zakresu prawa budowlanego jest właśnie obowiązującą od dnia 16 lipca 2016 roku ustawa o inwestycjach, która zawiera definicję elektrowni wiatrowych oraz jej elementów technicznych. Reguluje ona bowiem kwestie związane ze wznoszeniem budowli jakimi są elektrownie wiatrowe i tym samym wpisuje się ona w zbiór regulacji z zakresu szeroko rozumianego prawa budowlanego.

TK w przedmiotowym wyroku podkreślił także, na co Wnioskodawca zwrócił powyżej uwagę, że wszelkie definicje z zakresu prawa budowlanego (nie tylko samej ustawy Prawo budowlane, ale też innych ustaw precyzujących bądź definiujących wyrażenia występujące w prawie budowlanym) dla potrzeb ustalania związanych z nimi konsekwencji na gruncie u.p.o.l. powinny być interpretowane w ścisłej zgodności z ich brzmieniem. Zdaniem TK, „(...) nie budzi w zasadzie zastrzeżeń sformułowanie przez ustawodawcę na potrzeby regulacji prawa budowlanego definicji „budowli" i „urządzenia budowlanego" jako definicji otwartych, których zastosowanie w praktyce wymaga nierzadko posłużenia się analogią z ustawy, to nie sposób nie zauważyć, że te same definicje w odniesieniu do u.p.o.l. nie mogą funkcjonować w identyczny sposób. Jak już bowiem stwierdzono, w wypadku prawa daninowego gwarancje dostatecznej określoności regulacji prawnych wynikające z zasady poprawnej legislacji ulegają istotnemu wzmocnieniu ze względu na treść art. 84 i art. 217 Konstytucji".

Konkludując, z dniem 1 stycznia 2017 roku opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie będą już podlegać, jak w dotychczasowym stanie prawnym, wyłącznie elementy budowlane elektrowni wiatrowych (tj. fundament oraz wieża).

Jednocześnie z dniem 1 stycznia 2017 roku powstanie obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości od budowli jaką będzie elektrownia wiatrowa składająca się z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych – tj. wirnika z zespołem łopat, zespołu przeniesienia napędu, generatora prądotwórczego, układu sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Celem uzasadnienia zaprezentowanego stanowiska w zakresie pytania ad 2 Wnioskodawca podał:

Zgodnie z art. 4 ust. 5 u.p.o.l., jeżeli od budowli lub ich części, o których mowa w ust. 1 pkt 3, nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych – podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa, określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego.

Jak zostało wskazane przez Wnioskodawcę w uzasadnieniu jego stanowiska dla pytania nr 1, ustawa o inwestycjach wprowadziła do regulacji z zakresu prawa budowlanego nowy rodzaj budowli, tj. elektrownię wiatrową składającą się z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych – tj. wirnika z zespołem łopat, zespołu przeniesienia napędu, generatora prądotwórczego, układów sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu, która od 1 stycznia 2017 roku będzie stanowić przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Ponieważ u Wnioskodawcy tak rozumiane elektrownie wiatrowe nie stanowią w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych samodzielnych (wyodrębnionych) środków trwałych, to nie sposób uznać, że stanowią one budowle, od których dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, a zatem za podstawę ich opodatkowania podatkiem od nieruchomości powinna stanowić ich wartość rynkowa ustalona przez Spółkę na dzień powstania obowiązku podatkowego, tj. na dzień 1 stycznia 2017 roku.

Powyższy pogląd Wnioskodawcy znajduje odzwierciedlenie w stanowisku Ministra Finansów wyrażonym w piśmie Dyrektora Departamentu Podatków Lokalnych i Katastru z dnia 15 maja 2003 roku w sprawie zakresu przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości (budowle), znak LK-727/MM/03. Z przedmiotowego pisma wynika ogólna reguła interpretacyjna, zgodnie z którą w sytuacjach kiedy budowla stanowiąca przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie stanowi jednocześnie skonkretyzowanego i zindywidualizowanego środka trwałego w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, to podstawą opodatkowania takiej budowli będzie właśnie jej wartość rynkowa określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego.

Według Wnioskodawcy, za powyższym podejściem przemawia także okoliczność, że w wartości początkowej należących do niej środków trwałych odpowiadających urządzeniom wiatrowym oprócz wydatków na elementy techniczne elektrowni wiatrowej, o których mowa w ustawie o inwestycjach ujęto także wydatki na inne elementy i infrastrukturę towarzyszącą, które nie mieszczą się w zakresie definicji elektrowni wiatrowej (przykładowo wspomniane już specjalistyczne oprogramowanie, oświetlenie, zabezpieczenie odgromowe, chłodnice i wentylatory).

W ocenie Wnioskodawcy przesądza to o tym, że w analizowanym przypadku nie jest możliwe ustalenie podstawy opodatkowania elektrowni wiatrowych należących do Spółki w inny sposób niż poprzez określenie ich wartości rynkowej na dzień powstania obowiązku podatkowego, tj. 1 stycznia 2017 roku.

Zdaniem Spółki właśnie w takich sytuacjach jak opisana we wniosku znajduje zastosowanie dyspozycja art. 4 ust. 5 u.p.o.l., który wskazuje na konieczność odwołania się do wartości rynkowej przedmiotów opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Zgodnie z art. 4 ust. 5 u.p.o.l., określenie wartości rynkowej budowli powinno być dokonane na moment powstania w stosunku do niej obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości. Jak już wcześniej Wnioskodawca wskazywał, stosownie do przepisu przejściowego z ustawy o inwestycjach, tj. art. 17 tej ustawy, z dniem 1 stycznia 2017 roku powstanie obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości od zupełnie nowej kategorii budowli jaką będą elektrownie wiatrowe.

Podkreślenia wymaga również to, że wartość rynkowa, w oparciu o którą Spółka zamierza ustalić podstawę opodatkowania elektrowni wiatrowej w sposób najbardziej prawidłowy oddaje istotę podatku o charakterze majątkowym jakim jest podatek od nieruchomości. Wartość rynkowa bowiem w najbardziej obiektywny sposób oddaje wartość budowli na moment powstania obowiązku podatkowego.

W związku z powyższym, od 1 stycznia 2017 roku podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości należących do Wnioskodawcy budowli w postaci elektrowni wiatrowych będzie stanowić ich wartość rynkowa określona przez Spółkę na dzień 1 stycznia 2017 roku.

Stanowisko organu podatkowego w sprawie przedstawionego zdarzenia przyszłego:

Po analizie stanowiska Wnioskodawcy, w świetle obowiązującego stanu prawnego, Wójt Gminy Puck w ramach swej właściwości, przy zastosowaniu art. 2a o.p., uznaje stanowisko zaprezentowane we wniosku z dnia 13 października 2016 roku za nieprawidłowe w odniesieniu do obu przedstawionych stanowisk własnych (ad 1 i 2).

Na wstępie odnotowania wymaga, że tut. Organ wydał w dniu 2 grudnia 2016 roku interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego odnoszącą się do materii będącej przedmiotem pytania nr 1 – vide: interpretacja indywidualna z dnia 2 grudnia 2016 roku, znak F.B.310.2.2016.MW (opublikowana w biuletynie informacji publicznej Urzędu Gminy Puck (http://bip.gmina.puck.pl/dokumenty/menu/119). Z tego względu udzielając odpowiedzi na to pytanie Podatnika tut. Organ będzie posiłkował się uprzednio sformułowanym zapatrywaniem w istotnej dla udzielenia odpowiedzi części, wobec braku zasadności jego odmiennego formułowania.

Odnosząc się do pytania nr 1 i stanowiska własnego nr 1 Podatnika, wskazać należy co następuje.

Omawiany podatek od nieruchomości został uregulowany w ustawie z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (j.t. Dz. U. 2016 r., poz. 716). Na mocy art. 2 ust. 1 tej ustawy opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane:

1) grunty;

2) budynki lub ich części;

3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Ustawodawca wprowadził na potrzeby u.p.o.l. definicje używanych tamże pojęć, m.in. budynku (art. 1a ust. 1 pkt 1) czy budowli (art. 1a ust. 1 pkt 2).

Zgodnie z ugruntowanym poglądem doktryny oraz judykatury, do dnia wejścia w życie wspomnianej we wniosku ustawy o inwestycjach, po zmianie art. 3 pkt 3 p.b. w drodze art. 1 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 2005 roku o zmianie ustawy – Prawo budowlane oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 163, poz. 1364), za niebudzące wątpliwość uznać należy stanowisko, iż „urządzenia i przedmioty, będące wyposażeniem elektrowni wiatrowej, takie jak: wirnik ze skrzydłami, skrzynia biegów, komputer sterujący, transformator, rozdzielnia elektryczna, instalacja alarmowa oraz instalacja zdalnego sterowania, nie stanowią urządzeń budowlanych, o których mowa w art. 1a. ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2006 r., Nr 121, poz. 844 ze zm.) w związku z art. 3 pkt 9 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2006 r., Nr 156, poz. 1118) i nie są też budowlami wchodzącymi w skład budowli jako całości techniczno - użytkowej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 wymienionej ustawy podatkowej w związku z art. 3 pkt 1 lit. b powołanej ustawy Prawo budowlane" (teza wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 grudnia 2009 roku, sygn. akt II FSK 1184/08, dostępnego w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych – http://orzeczenia.nsa.gov.pl, zwanej dalej „CBOSA"; zob. także wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 lipca 2009 roku, sygn. akt II FSK 202/08, CBOSA).

W dniu 1 lipca 2016 roku w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej została opublikowana wspomniana ustawa z dnia 20 maja 2016 roku o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Zgodnie z art. 1 ust. 1 tej ustawy, określającej jej przedmiot, „ustawa określa warunki i tryb lokalizacji i budowy elektrowni wiatrowych oraz warunku lokalizacji elektrowni wiatrowych w sąsiedztwie istniejącej albo planowanej zabudowy mieszkaniowej".

W drodze art. 9 ustawy o inwestycjach dokonano zmiany ustawy Prawo budowlane w zakresie:

1) definicji budowli (art. 3 pkt 3) poprzez wykreślenie z otwartego katalogu części budowlanych urządzeń technicznych sformułowania „elektrowni wiatrowych" (art. 9 pkt 1 tej ustawy) – przepis mogący w ocenie tut. Organu pośrednio wpływać na sposób opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości;

2) art. 82 ust. 3 poprzez dodatnie po pkt 5a 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);" (art. 9 pkt 2 tej ustawy) – przepis w ocenie tut. Organu obojętny dla kwestii opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości;

3) załącznika do ustawy w tabeli wiersz „Kategoria XXIX", który otrzymał brzmienie „Kategoria XXIX – wolno stojące kominy i maszty oraz elektrownie wiatrowe (art. 9 pkt 3 tej ustawy) – przepis w ocenie tut. Organu obojętny dla kwestii opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości.

Wątpliwości w odniesieniu do wpływu zmiany ujętej w art. 9 pkt 1 ustawy o inwestycjach na kwestię opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości potęguje treść art. 17 ustawy o inwestycjach, zgodnie z którym „od dnia wejścia w życie ustawy do dnia 31 grudnia 2016 roku podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowej ustala się i pobiera zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie ustawy".

Wbrew zapatrywaniu Wnioskodawcy treść uzasadnienia ustawy o inwestycjach nie przemawia jednoznacznie za przyjęciem, że zamiarem ustawodawcy było dokonanie zmiany sposobu opodatkowania elektrowni wiatrowych. Mimo, iż projektodawcy w sposób wyraźny i wielokrotny wskazali we wspomnianym uzasadnieniu projektu na cele ustawy, jakimi są kwestie związane z lokalizacją, budową i eksploatacją elektrowni wiatrowych, poruszono tamże jedynie pośrednio kwestię podatku od nieruchomości od tego rodzaju inwestycji (zob. strona 4 uzasadnienia projektu ustawy o inwestycjach). W części uzasadnienia oznaczonej „Elektrownia wiatrowa jako obiekt budowlany", wskazano: „W projekcie ustawy zaproponowano wykreślenie przepisu wprowadzającego podział elektrowni wiatrowych na część 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 dotyczących katastrof budowlanych". Stanowisko tego rodzaju, w połączeniu z art. 17 ustawy o inwestycjach istotnie rodzi uzasadnione wątpliwości czy wolą ustawodawcy nie było dokonanie zmiany sposobu obliczania podatku od nieruchomości w odniesieniu do elektrowni wiatrowych.

Wójt Gminy Puck, po przeanalizowaniu obszernego stanowiska zaprezentowanego w uzasadnieniu wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 roku, sygn. akt P 33/09, podzielił zaprezentowany tamże pogląd, zgodnie z którym „(...) opodatkowaniu na podstawie u.p.o.l. podlegać będą tylko te urządzenia budowlane w rozumieniu prawa budowlanego, które bezspornie odpowiadają charakterystyce zawartej w omawianej definicji [definicji „urządzenie budowlane" – przyp. Organu] (...). Trybunał przypomniał tamże, że „stosowanie na gruncie prawa podatkowego tej definicji [„urządzenie budowlane" – przyp. Organu] musi jednak uwzględniać okoliczność, że wykładnia per analogiam na niekorzyść podatnika jest zakazana w świetle standardów konstytucyjnych".

Z tego względu w pierwszej kolejności definicja pojęcia „budowla" na potrzeby u.p.o.l. winna być dokonana w oparciu o definicję tego sformułowania zawartą w art. 3 pkt 3 p.b.

Na gruncie tak poczynionych ustaleń stwierdzić pozostaje, że, w ocenie tut. Organu, zmiana treści art. 3 pkt 3 p.b. wprowadzona art. 9 pkt 1 ustawy o inwestycjach, nie wpłynęła na zmianę sposobu opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości w stosunku do sposobu tego opodatkowania przed dniem 1 stycznia 2017 roku. Elektrownie wiatrowe jako urządzenia techniczne zawierające części budowlane, wskutek wejścia w życie ustawy o inwestycjach, nie stały się podobne do wolnostojących urządzeń technicznych lub innych wymienionych w art. 3 pkt 3 p.b. budowli. Wykreślenie przez ustawodawcę jednego z przykładowych elementów definicji oraz pozostawienie tamże sformułowania „innych urządzeń", przy jednoczesnym braku zmian w sposobie wytwarzania, montażu lub demontażu urządzeń jakimi są elektrownie wiatrowe, nie mogło w sposób niebudzący wątpliwości prowadzić do uznania, że od dnia 1 stycznia 2017 roku podatek od nieruchomości w zakresie elektrowni wiatrowych powinien być liczony przy uwzględnieniu wartości urządzeń technicznych umiejscowionych na elementach budowlanych tego rodzaju budowli – fundamencie lub wieży.

Wójt Gminy Puck nie podziela również zapatrywania Wnioskodawcy dotyczącego charakteru zmiany wprowadzonej w drodze art. 9 pkt 3 ustawy o inwestycjach. Celem Załącznika do p.b. nie jest w ocenie tut. Organu definiowanie poszczególnych konstrukcji, czy urządzeń jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Dzieli on obiekty na wymagające albo nie pozwolenia na budowę (vide: art. 55 p.b.) oraz umożliwia obliczenie wysokości kar w razie stwierdzenia nieprawidłowości w ramach kontroli, o której mowa w art. 59a ust. 2 p.b. (vide: art. 59f p.b.). W kontekście ustawy o inwestycjach Załącznik do p.b. realizuje jeden z celów tejże ustawy, jakim jest objęcie dozorem technicznym całej instalacji elektrowni wiatrowej.

Niewątpliwie, gdyby wolą ustawodawcy było objęcie elektrowni wiatrowej w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy o inwestycjach podatkiem od nieruchomości jako całości, wyraźne odesłanie w tym przedmiocie zostałoby dodane do u.p.o.l., względnie elektrownie wiatrowe zostałyby wpisane do art. 3 pkt 3 p.b. w ramach przykładowego katalogu obiektów budowlanych niebędących budynkiem lub obiektem małej architektury, obok wolno stojących urządzeń technicznych i innych tamże wskazanych.

Wbrew poglądowi Podatnika, sam ustawodawca nie pozostaje konsekwentny co do tego, iż elektrownia wiatrowa stanowi budowlę jako całość, obejmując zarówno elementy budowlane (tj. fundament i wieżę) oraz urządzenia wiatrowe (tj. wirnik z zespołem łopat, zespół

przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu). W art. 4 ust. 1 ustawy o inwestycjach, regulującym sposób obliczania odległości lokalizacji elektrowni wiatrowych od budynków mieszkalnych albo od budynków o funkcji mieszanej, w skład której wchodzi funkcja mieszkaniowa (oraz sytuacji odwrotnej), wyraźnie rozróżniono elektrownię wiatrową jako budowlę od jej elementów technicznych - „(...) wysokości elektrowni wiatrowej mierzonej od poziomu gruntu do najwyższego punktu budowli, wliczając elementy techniczne, w szczególności wirnik wraz z łopatami (całkowita wysokość elektrowni wiatrowej)". Gdyby ustawodawca uznawał elektrownie wiatrowe za budowle w rozumieniu p.b. bez podziału na elementy budowlane oraz elementy techniczne, wyodrębnienie we wspomnianym przepisie rzeczonych elementów technicznym nie zostałoby dokonane – byłoby bowiem zbyteczne. Nie zaistniałaby wówczas także potrzeby formułowania w ustawie pojęcia „całkowita wysokość elektrowni wiatrowej".

Nadmienić pozostaje, że poruszony w uzasadnieniu stanowiska własnego nr 1 przez Podatnika art. 17 ustawy o inwestycjach nie reguluje sposobu opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości od 1 stycznia 2017 roku. Z przepisu tego wynika jedynie, jak podatnik oraz organy podatkowe winny postępować do dnia 31 grudnia 2016 roku.

Zgodnie z art. 2a o.p. „niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika". Kierując się dyspozycją tego przepisu, uwzględniając powyższe rozważania oraz stanowisko zaprezentowane we wniosku przez Wnioskodawcę, stanowisko Wnioskodawcy należało uznać za nieprawidłowe, jako prowadzące do zwiększenia wysokości opodatkowania stanowiących jego własność elektrowni wiatrowych.

W konsekwencji uznania za nieprawidłowe stanowiska własnego nr 1 Podatnika, zachodzi konieczność stwierdzenia nieprawidłowości także stanowiska własnego nr 2 przedstawionego we wskazanym na wstępie wniosku. Odpowiedź negatywna na pytanie nr 1 implikuje bowiem treść odpowiedzi na pytanie nr 2. Skoro od dnia 1 stycznia 2017 roku nie doszło do zmiany sposobu opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości, brak jest podstaw natury faktycznej lub prawnej do ustalenia wartości elektrowni wiatrowych, obejmujących elementy budowlane i elementy techniczne, na potrzeby ustalenia podatku od nieruchomości.

Niniejsza interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu jej wydania.

WÓJT GMINY PUCK
Tadeusz Puszkarczuk

Otrzymują:

1. Wnioskodawca –
2. a/a.

POUCZENIE

1. Wnioskodawcy przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku 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 (j.t. Dz. U. 2016 r., poz. 718 z późn. zm.).

2. 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).

3. Skargę do sądu administracyjnego wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy).