

Kamieński, dnia 28-07-2017 r.

FK.3120.44.4.2017

Zmiana interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego.

Działając na podstawie art. 14 j § 1, § 2a i § 3 oraz art. 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.) po ponownym rozpatrzeniu wniosku z dnia 14 marca 2017 r. o wydanie pisemnej interpretacji indywidualnej o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego dotyczących podatku od nieruchomości, w związku ze stwierdzeniem nieprawidłowości interpretacji indywidualnej

- **Zmieniam** z urzędu interpretację indywidualną obowiązującą na podstawie art. 14o § 1 ordynacji podatkowej (tzw. milcząca interpretacja) w ten sposób, iż

uznają za nieprawidłowe, wyrażone we wniosku z dnia 14 marca 2017 r., stanowisko Wnioskodawcy polegające na tym, że winien on wykazać do opodatkowania jako budowle wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowej, t.j. fundament i wieżę.

UZASADNIENIE

I. W dniu 14 marca 2017 r. wpłynął do tutejszego Organu wniosek o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od nieruchomości w zakresie zdarzenia przyszłego. Przedmiotem żądanej interpretacji indywidualnej były przepisy art. 2 ust 1 pkt 3) w zw. z art. 1a ust 1 pkt 2) oraz art. 4 ust 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tj. Dz.U. z 2016 r. poz. 716 z późn. zm.) w zw. z art. 2 pkt 1) i pkt 2) oraz art. 17 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 2016 r., poz. 961).

Podatnik we wniosku przedstawił następujące zdarzenie przyszłe:

Spółka jest właścicielem aktywów niezbędnych dla prowadzenia działalności polegającej na produkcji energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych:

- Zespołów prądotwórczych (gondole, wirniki z zespołem łopat),
- Wieże, na których posadowione są zespoły prądotwórcze,
- Fundamenty pod turbiny,
- Drogi wewnętrzne,
- Dodatkowe wyposażenie turbin (w tym oprogramowanie oraz systemy sterowania).

W sensie konstrukcyjnym zespół prądotwórczy (w tym gondola) do której jest przytwierdzony wirnik i zespół łopat stanowi ruchomy element elektrowni wiatrowej. Zawiera on część elementów technicznych i sterowniczych elektrowni wiatrowej oraz mechanizm służący do produkcji energii elektrycznej z wykorzystaniem siły wiatru. W skład zespołu prądotwórczego wraz z gondolą, wirnikiem i zespołem łopat wchodzi również elementy takie jak: łożysko, hamulec, sprzęgło, generator, chłodnica, skrzynia biegów, komputer sterujący, instalacja alarmowa. Zespół prądotwórczy wraz z gondolą został połączony z wieżą mechanizmem obrotowym, zamontowanym pomiędzy szczytem wieży a zespołem prądotwórczym z gondolą, który jest również wykorzystywany do sterowania ruchem obrotowym gondoli.

Wirnik wiatraka zamontowany jest bezpośrednio na generatorze. Zespół prądotwórczy z gondolą jest elementem, który podlega łatwej wymianie bez uszkodzenia czy uszczerbku dla konstrukcyjnych części elektrowni czyli wieży i fundamentu, jak również dla ich funkcjonalności. Wieża natomiast jest stalowym elementem konstrukcji elektrowni wiatrowej posadowionym na fundamencie. Wieża spełnia funkcję konstrukcyjną dla zespołu prądotwórczego z gondolą oraz zawiera drabinę i windę w celu zapewnienia dostępu do gondoli w celu jej obsługi lub naprawy.

Wnioskodawca wskazał, iż do 31 grudnia 2016 r. zgłaszał do opodatkowania wartość fundamentów i wieży (wartość początkowa nie pomniejszona o odpisy amortyzacyjne).

Na tle tak opisanego stanu faktycznego wnioskodawca zadał pytanie, czy w stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 stycznia 2017 r. jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, zgodnie z art. 1a ust 1 i art. 2 ust 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wnioskodawca powinien wykazać do opodatkowania jako budowle wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowej, t.j. fundament i wieżę.

Wnioskodawca przedstawił własne stanowisko w sprawie, według którego winien on wykazać do opodatkowania jako budowle wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowej, t.j. fundament i wieżę

Uzasadniając swe stanowisko wnioskodawca podniósł m.in., iż :

W stanie prawnym obowiązującym do 16 lipca 2016 r., stosownie do art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane, przez budowlę należało rozumieć 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 i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Z dniem 16 lipca 2016 r. z powyższej definicji wykreślone zostały słowa „ elektrowni wiatrowych” w efekcie czego obecna definicja budowli ma takie brzmienie jak definicja obowiązująca do dnia 26 września 2005 r.

Od dnia 28 czerwca 2015 r. obowiązuje nowa definicja obiektu budowlanego w prawie budowlanym . Przez obiekt budowlany rozumieć zatem należy budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Przywołując przepisy ustawy o wyrobach budowlanych odsyłające do Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 305/2011 z dnia z dnia 9 marca 2011 r. za wyroby budowlane należy uznać każdy wyrób lub zestaw wyprodukowany i wprowadzony do obrotu w celu trwałego wbudowania w obiektach budowlanych lub ich częściach, którego właściwości wpływają na właściwości użytkowe obiektów budowlanych w stosunku do podstawowych wymagań dotyczących obiektów budowlanych.

Wnioskodawca wywodzi, iż specyfika obiektów elektrowni wiatrowych jest taka, iż nie sposób jest uznać, iż cała elektrownia wiatrowa została wzniesiona za pomocą wyrobów budowlanych. Elementy techniczne takie jak turbiny wiatrowe nie zostały wzniesione za pomocą wyrobów budowlanych.

Od dnia 16 lipca 2016 r. wprowadzono do porządku prawnego nową definicję elektrowni wiatrowych

Zdefiniowano mianowicie elektrownię wiatrową jako 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 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. poz. 478 i 2365).

Zgodnie zaś z art. 2 pkt 2 tej ustawy, elementami technicznymi elektrowni wiatrowej są wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądowórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Wnioskodawca podnosi, iż wprowadzenie powyższej definicji nie powinno mieć wpływu na opodatkowanie elektrowni wiatrowych. Wnioskodawca przywołał wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 13 września 2011 r. (sygn. P 33/09), w którym Trybunał wskazał m.in. iż odesłanie do prawa budowlanego w zakresie rozumienia terminu „budowla” należy rozumieć w sposób ścisły. W związku z tym definicja elektrowni wiatrowej zawarta w przepisach ustawy o IEW nie powinna mieć wpływu na określenie przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych.

Ponadto wnioskodawca uznał, iż na opodatkowanie podatkiem od nieruchomości nie ma wpływu dodanie do załącznika do prawa budowlanego do kategorii XXIX elektrowni wiatrowych albowiem załącznik ten służy zupełnie innym celom.

Ponadto wnioskodawca podniósł, iż w art. 17 u.i.e.w. postanowiono, że "od dnia wejścia w życie ustawy do dnia 31 grudnia 2016 r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowej ustala się i pobiera się zgodnie z przepisami obowiązującymi przed wejściem w życie ustawy". Ustawa ta weszła w życie z dniem 16 lipca 2016 r.

Przepis ten nie może określać elementów konstrukcyjnych przedmiotów opodatkowania i – w ocenie wnioskodawcy- przepis ten ma zastosowanie tylko dla opodatkowania osób fizycznych, dla których podatek wymierzany jest w drodze decyzji ustalającej.

Elektrownia wiatrowa jako całość nie powinna stanowić jednego środka trwałego lecz kilka odrębnych środków trwałych.

Ponadto, powołując się na tekst ustawy o IEW oraz treść uzasadnienia do projektu ustawy, wnioskodawca wskazuje, iż intencją ustawy nie była zmiana sposobu opodatkowania elektrowni wiatrowych lecz kwestie lokalizacyjne i budowlane dotyczące elektrowni wiatrowych.

W końcowej części uzasadnienia wnioskodawca powołuje interpretacje samorządowych organów podatkowych a także wskazuje, iż w sprawie tej winna znaleźć zastosowanie zasada interpretowania nie dających się rozstrzygnąć wątpliwości na korzyść podatnika i okoliczność, że zmiana zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych stawiałaby te obiekty w innej sytuacji niż elektrownie fotowoltaiczne czy elektrownie konwencjonalne.

II. Stosownie do art. 14d § 1 ordynacji podatkowej „ Interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego wydaje się bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku. Do tego terminu nie wlicza się terminów i okresów, o których mowa w art. 139 § 4.”

Z kolei w myśl art. 14o § 1 tej ustawy „ W razie niewydania interpretacji indywidualnej w terminie określonym w art. 14d uznaje się, że w dniu następującym po dniu, w którym upłynął termin wydania interpretacji, została wydana interpretacja stwierdzająca prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie.”

Jako, że organ w w/w terminie nie doręczył wnioskodawcy treści interpretacji, należy przyjąć, iż w sposób milcząco wydana została interpretacja stwierdzająca prawidłowość stanowiska wnioskodawcy.

W myśl art. 14j § 2a ordynacji podatkowej „ Wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa 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.”

Organ dokonujący interpretacji może z urzędu zmienić wydaną interpretację indywidualną, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

W niniejszej sprawie ukształtowane orzecznictwo sądów administracyjnych pozwala w sposób jednoznaczny na przyjęcie, iż stanowisko zaprezentowane przez wnioskodawcę jest nieprawidłowe . Tym samym tzw. milcząca interpretacja organu nie może pozostać w obrocie prawnym. Zmiana interpretacji – zarówno wyrażonej w sposób pisemny jak i interpretacji tzw. milczącej – może zostać dokonana w ten sposób, iż organ dokona ponownej oceny wniosku.

Dokonana w oparciu o treść orzecznictwa sądów administracyjnych ponowna ocena wniosku daje podstawę do uznania, iż stanowisko wnioskodawcy w przedmiocie ustalenia podstawy opodatkowania obiektów elektrowni wiatrowych jest nieprawidłowe.

Przedmiotem wniosku jest kwestia, czy w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. za budowlę w rozumieniu przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych uznaje się wyłącznie elementy budowlane elektrowni wiatrowej (tj. fundament i wieżę), czy także urządzenia techniczne wchodzące w skład elektrowni wiatrowej - od czego zależy określenie podstawy opodatkowania i wysokości podatku od nieruchomości, dla będących w posiadaniu Spółki obiektów budowlanych.

Zdaniem Spółki w aktualnym stanie prawnym podlegającą opodatkowaniu wymienionym podatkiem budowlę stanowią jedynie elementy budowlane elektrowni wiatrowej. Według organu za budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 tej ustawy należy uznać całą elektrownię wiatrową, na którą składają się fundament i wieża wraz z wymienionymi elementami technicznymi (oczywiście za wyjątkiem opisanych we wniosku dróg wewnętrznych).

Przypomnieć należy brzmienie przepisów mających znaczenie dla rozpatrywanej sprawy.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości są budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Natomiast w myśl art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. budowla stanowi 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.

Nie ulega zatem wątpliwości w świetle tego przepisu, że zdefiniowanie pojęcia budowli dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości musi nastąpić z uwzględnieniem przepisów Prawa budowlanego. Stosownie do art. 3 pkt 1 ustawy Prawo budowlane, przez obiekt budowlany należy rozumieć m.in. budowlę wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Prawo budowlane w brzmieniu obowiązującym do 15 lipca 2016 r. w art. 3 pkt 3 stanowiło, że budowla to każdy obiekt budowlany nie będący 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.

Od dnia 16 lipca 2016 r. przepis art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego zyskał brzmienie, zgodnie z którym budowlą jest każdy obiekt budowlany nie będący 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, 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.

Z powyższego wynika, że z dniem 16 lipca 2016 r., z przepisu art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego usunięto zwrot dotyczący części budowlanych urządzeń technicznych elektrowni wiatrowych, przy czym zmiana tego przepisu została wprowadzona ustawą z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 2016 r., poz. 961). Jednocześnie pojęcie elektrowni wiatrowych wprowadzono wprost do załącznika do ustawy – Prawo budowlane - w Kategorii XXIX.

Oprócz omówionych powyżej zmian w ustawie – Prawo budowlane, ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych w art. 2 pkt 1 wprowadziła definicję legalną elektrowni wiatrowej. Zgodnie z tym przepisem 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 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. poz. 478 i 2365). W art. 2 pkt 2 ustawy wskazano także, że elementy techniczne elektrowni wiatrowej obejmują: wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądowórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Powyższe unormowania ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych w sposób jednoznaczny i niebudzący wątpliwości zakwalifikowały elektrownię wiatrową do budowli w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. Przy czym na uwadze należy mieć, że zawarty w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego katalog obiektów stanowiących budowlę ma charakter otwarty. O ile zatem przed wejściem w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych można było zastanawiać się, czy elektrownia wiatrowa jako całość stanowi budowlę, zwłaszcza w kontekście art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, który do budowli zaliczał jedynie części budowlane elektrowni wiatrowych, to aktualnie – na skutek zmiany art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego i jednoczesnego wprowadzenia przepisu art. 2 pkt 1 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych – kwalifikacja elektrowni wiatrowej jako budowli nie budzi wątpliwości. W poprzednio obowiązującym stanie prawnym podlegającą opodatkowaniu budowlę stanowiły jedynie części budowlane elektrowni wiatrowych, a sama elektrownia wiatrowa klasyfikowana była jako urządzenie techniczne. Obecnie zaś budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego stanowi cała elektrownia wiatrowa, składająca się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych o określonej mocy.

Wskazane wyżej zmiany przepisów obowiązują od 16 lipca 2016 r.. Jednak zgodnie z art. 17 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, 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.

Treść art. 17 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych potwierdza cel ustawodawcy, jakim było opodatkowanie podatkiem od nieruchomości od elektrowni wiatrowej od 1 stycznia 2017 r., nie tylko elementów budowlanych elektrowni wiatrowej, ale również jej elementów technicznych. Niewątpliwie zabieg ten miał na celu wydłużenie czasu na przygotowanie się podatników do wzrostu wartości elektrowni wiatrowych stanowiących podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości. Na cel ten wskazano również bezpośrednio w uzasadnieniu projektu ustawy (Sejm RP VIII kadencji, druk nr 315), stwierdzając m.in., że wykreślenie przepisu, który wprowadzał podział elektrowni wiatrowych na część budowlaną i niebudowlaną skutkuje tym, iż cała elektrownia jest budowlą. Skoro zatem cała elektrownia wiatrowa jest budowlą w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, to również będzie stanowić w całości budowlę dla celów podatku od nieruchomości.

Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 września 2011 r. w sprawie o sygn. akt P 33/09 stwierdził, iż podana w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. definicja terminu "budowla" zawiera aż dwukrotne odwołanie się w jej sformułowaniu do przepisów prawa budowlanego, co należy interpretować jako odesłanie do przepisów ustawy – Prawo budowlane, a nie jako odesłanie do wszelkich przepisów regulujących zagadnienia związane z procesem budowlanym. Trybunał

wskazał przy tym, że o kwalifikacji określonych obiektów jako budowli, oprócz definicji sformułowanej w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, mogą przesądzać również inne przepisy rozważanej ustawy, w szczególności art. 29 ust.1 i 2 oraz załącznik do niej określający kategorie obiektów budowlanych, bo treść tych przepisów na różne sposoby doprecyzowuje rozpatrywaną definicję. Akcentując swe stanowisko z punktu widzenia standardów konstytucyjnych, Trybunał stwierdził, że nie sposób zaakceptować sytuację, gdy jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości byłyby traktowane budowle w rozumieniu art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego nienależące do kategorii obiektów, które *expressis verbis* wymieniono w tym przepisie lub w pozostałych przepisach tejże ustawy albo w jej załączniku, lecz będące obiektami jedynie do nich podobnymi. Niemniej stwierdził jednocześnie, że nie można wykluczyć sytuacji, w której przepisy odrębne w stosunku do Prawa budowlanego precyzują bądź definiują wyrażenia występujące w prawie budowlanym albo nawet wprost stanowią, że dany obiekt (urządzenie) jest albo nie jest budowlą (urządzeniem budowlanym) w ujęciu Prawa budowlanego. Trybunał uznał, że odwołanie się do przepisów prawa budowlanego w u.p.o.l. należy interpretować wyłącznie jako odesłanie do regulacji rangi ustawowej. Dodał, że interpretację przepisów prawnych należy przeprowadzać w taki sposób, by uniknąć niespójności i luk, co z założenia wymaga wzięcia pod uwagę pozostałych uregulowań danego aktu normatywnego oraz uregulowań aktów normatywnych odnoszących się do identycznej lub podobnej materii. Oznacza to, że nie tylko możliwe, lecz wręcz konieczne, okazuje się rozważenie, czy inne akty normatywne nie współkształtują definicji sformułowanych w art. 3 Prawa budowlanego, a przynajmniej nie wpływają na sposób kwalifikowania na ich podstawie poszczególnych obiektów.

O statusie elektrowni wiatrowej jako budowli współdecydują unormowania ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Ponadto, na co Trybunał zwrócił uwagę w powołanym orzeczeniu, przy ustalaniu, czy dany obiekt stanowi budowlę w rozumieniu u.p.o.l., poza definicją zawartą w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, można posłużyć się również załącznikiem do tej ustawy, co w analizowanym przypadku dostarcza dodatkowej argumentacji za uznaniem elektrowni wiatrowej za budowlę.

Użyte z ustawie - Prawo budowlane - pojęcie "elektrownia wiatrowa" należy rozumieć zgodnie w art. 2 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Z treści przepisu art. 17 tej ustawy wyraźnie zaś wynika dokonana przez ustawodawcę od początku 2017 r., zmiana zasad opodatkowania i to, że podatek od elektrowni wiatrowych ma być płacony inaczej niż miało to miejsce wcześniej.

Z dniem 28 czerwca 2015 r. na mocy art. 1 pkt 1 lit. a) ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy - Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015r., poz. 443) został zmieniony przepis art. 3 pkt 1 ustawy - Prawo budowlane. Zgodnie z nowym brzmieniem tego przepisu, pod pojęciem obiektu budowlanego należy rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Wyrobem budowlanym jest zaś w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 16 kwietnia 2004 r. o wyrobach budowlanych (Dz. U. z 2014r, poz. 883) wyrób budowlany, o którym mowa w art. 2 pkt 1 rozporządzenia Nr 305/2011, tj. każdy wyrób lub zestaw wyprodukowany i wprowadzony do obrotu w celu trwałego wbudowania w obiektach budowlanych lub ich częściach, którego właściwości wpływają na właściwości użytkowe obiektów budowlanych w stosunku do podstawowych wymagań dotyczących obiektów budowlanych.

Z wykładni literalnej art. 3 pkt 1 ustawy – Prawo budowlane wynika, że nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości instalacje i urządzenia, które stanowią przedmiot odrębny od budynku, budowli bądź obiektu małej architektury, jeżeli nie zostały wzniesione z użyciem wyrobów budowlanych. To zastrzeżenie dotyczące "wzniesienia z użyciem wyrobów budowlanych" nie dotyczy instalacji zapewniających możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, które nie stanowią oddzielnego od obiektu przedmiotu opodatkowania.

Zmiana wprowadzona ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych polegała na rozszerzeniu od dnia 1 stycznia 2017 r. przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Rozszerzenie to nie ma jednak charakteru dyskryminującego, gdyż znajduje zastosowanie jednakowo do wszystkich podmiotów świadczących tego typu usługi na terytorium kraju.

Przywołując podniesioną przez wnioskodawcę konieczność zastosowania wyrażonej w art. 2a ordynacji podatkowej zasady „in dubio pro tributario” podkreślić należy iż zasada ta ma zastosowanie wyłącznie wtedy, gdy interpretacja przepisu prawa przy zastosowaniu wszystkich jej kontekstów (językowego, systemowego, funkcjonalnego) nie daje zadowalających rezultatów. Tylko w przypadku, gdy rezultat przeprowadzonej wykładni, mimo zastosowania różnych metod interpretacji, pozwala na przyjęcie alternatywnych względem siebie treści normy prawnej, prawidłowym rozwiązaniem jest wybór znaczenia, które jest korzystne dla podatnika. Taka sytuacja nie wystąpiła w rozpatrywanej sprawie. Za wykładnią uznającą za budowlę zarówno elementy budowlane, jak i techniczne elektrowni wiatrowej przemawia treść art. 17 o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Zgodnie z tym przepisem od dnia wejścia w życie ustawy do dnia 31 grudnia 2016 r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowej ustala się i pobiera się zgodnie z przepisami obowiązującymi przed wejściem w życie ustawy. Przepis ten ma sens tylko wtedy gdy uznamy, że następstwem zmian wprowadzonych przez ustawę o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych jest wzrost obciążeń w zakresie podatku od nieruchomości, z uwagi na opodatkowanie elektrowni wiatrowej jako całości. Gdyby wprowadzone regulacje nie spowodowały zmian w opodatkowaniu elektrowni wiatrowych, przepis ten byłby zbędny. Tymczasem nie wolno jest interpretować przepisów prawnych tak, by okazały się zbędne.

W dniu wydawania niniejszej interpretacji nie można już uznać, iż orzecznictwo sądów administracyjnych zawiera rozbieżne czy też różne stanowiska. Orzecznictwo to jest jednolite i jednoznaczne. Sądy administracyjne stoją na stanowisku, iż przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. są wszystkie elementy elektrowni wiatrowej – zarówno części budowlane jak i części będące urządzeniami o charakterze technicznym. Przykładowo tylko wskazać można n/w wyroki sądów potwierdzające stanowisko wyrażone przez tut. organ dokonujący interpretacji:

I SA/Łd 165/17 - Wyrok WSA w Łodzi z 26-04-2017 r.

I SA/Rz 233/17 - Wyrok WSA w Rzeszowie z 13-06-2017 r.

I SA/Bd 487/17 - Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 20-06-2017 r.

I SA/OI 290/17 - Wyrok WSA w Olsztynie z 21-06-2017 r.

I SA/OI 275/17 - Wyrok WSA w Olsztynie z 14-06-2017 r.

Tym samym nie jest możliwe przyjęcie stanowiska zaprezentowanego przez wnioskodawcę. W konsekwencji należało z urzędu, dokonać zmiany tzw. milczącej interpretacji indywidualnej, gdyż stwierdzono jej nieprawidłowość.

Zmieniona interpretacja dotyczy zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania zmienianej interpretacji.

Pouczenie

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w dwóch egzemplarzach (art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2017 r., poz. 1369, z późn. zm.) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy).

Jednocześnie, zgodnie z art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną 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.

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy), na adres Urzędu Miejskiego w Kamieńsku.

Otrzymują:

1. adresat
2. a/a

BURMISTRZ
Bogdan Pawłowski