

Fn-Wp.

INDYWIDUALNA INTERPRETACJA PRAWA PODATKOWEGO

Na podstawie art. 14j § 1 i 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity: Dz. U. z 2015r., poz. 613 ze zm.), Burmistrz Kruszwicy stwierdza, że stanowisko przedstawione we wniosku z dnia 24 października 2016 r. (data wpływu 31 października 2016r.) o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczących podstawy opodatkowania dla budowli w świetle art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz. U. z dnia 2016 r., poz. 716 ze zm. dalej u.p.o.l.) – **jest nieprawidłowe**

UZASADNIENIE

W dniu 31 października 2016 r. wpłynął do tut. organu wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku od nieruchomości w zakresie podstawy opodatkowania dla elektrowni wiatrowych od dnia 01 stycznia 2017.

We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny:

Spółka jest właścicielem elektrowni wiatrowych zlokalizowanych na terenie Gminy Kruszwica. 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 2016r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (dalej u.i.e.w.) Spółka powzięła wątpliwość dotyczącą zakresu opodatkowania podatkiem od nieruchomości posiadanych elektrowni wiatrowych.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytanie:

Czy w związku z wejściem w życie u.i.e.w. 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 część budowlana jak i elementy techniczne (wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mechanizmem obrotu)?

Zdaniem Wnioskodawcy od 1 stycznia 2017 roku posiadane przez nią elektrownie wiatrowe nadal podlegać będą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości od tzw. Części budowlanych, tj. fundamentów i wież. Tym samym, w opinii Spółki, 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).

Jak wskazała Spółka w uzasadnieniu swojego stanowiska zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Jednocześnie w myśl przepisu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. przez budowlę 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.

Mając na uwadze powyższe, aby prawidłowo zakwalifikować dany składnik majątku do opodatkowania podatkiem od nieruchomości jako budowlę należy oprzeć się na przepisach ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (dalej: p.b.), tj. na definicjach obiektu budowlanego, budynku, budowli oraz urządzenia budowlanego zawartych w przepisie art. 3 pkt 1, 2, 3 i 9 p.b..

W konsekwencji, w celu ustalenia czy i w jakim zakresie elektrownia wiatrowa podlega podatkowi od nieruchomości konieczne jest ustalenie:

- a) czy elektrownia wiatrowa stanowi obiekt budowlany w rozumieniu p.b., a jeśli tak, to czy stanowi ona budynek czy budowlę; w przypadku uznania elektrowni wiatrowej za budowlę należy przy tym ustalić, czy budowlą jest cała elektrownia wiatrowa, czy też jej części budowlane (fundament, wieża), lub
- b) czy elektrownia wiatrowa jest urządzeniem budowlanym w rozumieniu p.b..

Odpowiedź twierdząca na którekolwiek z wyżej postawionych pytań przesądza o uznaniu elektrowni wiatrowej (w całości lub w części) za przedmiot podatku od nieruchomości.

Zgodnie z art. 3 pkt 1 p.b. obiektem budowlanym jest budynek, budowla bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

W związku z powyższym wskazać należy, że przytoczona powyżej definicja obiektu budowlanego nie przesądza o kwalifikacji elektrowni wiatrowej na potrzeby p.b. i, tym samym, u.p.o.l.. W celu określenia zatem, czy elektrownia wiatrowa stanowi obiekt budowlany w

rozumieniu przepisów p.b. niezbędna jest analiza, czy można zakwalifikować ją do kategorii budynków lub budowli. W opinii Spółki nie ma bowiem wątpliwości, że elektrownie wiatrowe nie stanowią obiektów małej architektury.

Elektrownia wiatrowa jako budynek

W myśl art. 3 pkt 2 p.b. pod pojęciem „budynek” należy rozumieć *taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach*. Należy przy tym podkreślić, że definicja budynku w u.p.o.l. wskazuje na identyczne przesłanki uznania danego obiektu za budynek, jak również odwołuje się w przedmiotowym zakresie do regulacji zawartej w p.b..

W związku z powyższym, aby dany obiekt mógł zostać zakwalifikowany jako budynek, musi on łącznie spełniać następujące kryteria:

- winien stanowić obiekt budowlany,
- winien być trwale związany z gruntem,
- winien być wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych,
- winien posiadać fundamenty, oraz
- winien posiadać dach.

W konsekwencji, zdaniem Spółki, w odniesieniu do elektrowni wiatrowych przedmiotowe przesłanki nie są spełnione. Z charakterystyki wskazanych obiektów wynika bowiem, że nie posiadają one dachu.

W związku z powyższym, skoro elektrownie wiatrowe nie posiadają wszystkich cech pozwalających na uznanie ich za budynki, konieczne jest dokonanie weryfikacji czy stanowią one (w całości lub w części) budowle lub urządzenia budowlane.

Elektrownia wiatrowa jako budowla

Zgodnie z art. 3 pkt 3 p.b. w brzmieniu obowiązującym do dnia 15 lipca 2016 roku pod pojęciem budowla 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, 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*.

Z kolei w myśl powyższego przepisu w brzmieniu obowiązującym od 16 lipca 2016 roku (tj. po zmianie wprowadzonej wskutek wejścia w życie u.i.e.w.) 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, 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.

Tym samym wskutek wejścia w życie u.i.e.w. z definicji budowli zawartej w p.b. z wyliczenia urządzeń technicznych posiadających części budowlane usunięto elektrownie wiatrowe. W opinii Spółki powyższa zmiana pozostaje jednak bez wpływu na kwestię opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości. Spółka pragnie bowiem wskazać, że wyliczenie urządzeń technicznych posiadających części budowlane zawarte w analizowanej definicji ma charakter przykładowy, na co wskazuje wyrażenie „i innych urządzeń” zawarte na jego końcu (ustawodawca zaznaczył zatem wprost, że nie jest to katalog zamknięty).

Należy również podkreślić, że wykreślenie elektrowni wiatrowych ze wskazanego wyliczenia nie zmienia ich specyfiki i konstrukcji - bez względu na treść definicji budowli stanowią one urządzenia techniczne zamocowane na części budowlanej (wieży) posiadającej fundament.

Jednocześnie mając na uwadze fakt, że zmieniona treść przepisu art. 3 pkt 3 p.b. nie wymienia wprost elektrowni wiatrowych jako budowli, to nie można - na potrzeby podatkowe - uznać że stanowią one w całości obiekty budowlane. Spółka pragnie podkreślić, iż gdyby intencją ustawodawcy było zakwalifikowanie elektrowni wiatrowych w całości jako budowli w rozumieniu art. 3 pkt 3 p.b., to zostałyby one enumeratywnie wymienione w treści tego przepisu (jak, przykładowo, mosty czy wiadukty). Mimo iż przytoczona definicja budowli ma charakter otwarty (sugeruje o tym użyte słowo „jak” oznaczające przykładowe wyliczenie), to w odniesieniu do spraw podatkowych katalog obiektów uznawanych w tym przepisie za budowle należy traktować jako wyliczenie kompletne.

Teza ta została potwierdzona w wyroku Trybunału Konstytucyjnego w z dnia 13 września 2011 r. (sygn. P 33/09), w którym orzeczono, że *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 PodLokU nie mogą funkcjonować w identyczny sposób. (...) W praktyce oznacza to m.in., że przepisy prawa podatkowego nie mogą być interpretowane per analogiam na niekorzyść podatników. Ze względu jednak na odmienną charakterystykę metodologiczną definicji wyrażen „budowla” i „urządzenie budowlane” konsekwencje tego zakazu we wskazanych wypadkach wymagają odrębnego omówienia. Definicja wyrażenia „budowla”, występująca w PrBud, ma w rzeczywistości charakter definicji zakresowej cząstkowej, a tym samym zakwalifikowanie jakiegoś obiektu jako budowli - jeżeli przedmiotem rozważanej kwalifikacji nie jest obiekt wprost wymieniony pozytywnie lub negatywnie w jej treści - wymaga odwołania się do analogii z ustawy. Jakkolwiek posłużenie się definicją tego rodzaju nie budzi zasadniczo zastrzeżeń w zakresie, w jakim jest ona wykorzystywana na potrzeby prawa budowlanego, to całkowicie wykluczyć należy możliwość identycznego jej stosowania na gruncie prawa podatkowego. 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 PrBud nienależące do kategorii obiektów, które expressis verbis wymieniono w tym przepisie Club - co wynika z wcześniejszych ustaleń - w pozostałych przepisach rozważanej ustawy albo w załączniku do niej), lecz będące obiektami jedynie do nich podobnymi.

Jedynym enumeratywnie wymienionym w treści przepisu art. 3 pkt 3 p.b. obiektem, do którego można przyporządkować elektrownie wiatrowe pozostają zatem *części budowlane urządzeń technicznych oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia*.

Jednocześnie, w opinii Spółki, bez wpływu na kwalifikację budowlaną elektrowni wiatrowych pozostaje również fakt dodania przedmiotowych obiektów do Kategorii XXIX Załącznika do p.b. (Kategorie obiektów budowlanych), do której - wskutek wejścia w życie u.i.e.w. - aktualnie zalicza się *wolno stojące kominy i maszty oraz elektrownie wiatrowe*. Spółka stoi bowiem na stanowisku, że przypisanie poszczególnych obiektów do którejś z kategorii obiektów budowlanych wskazanych w Załączniku nie przesądza w żaden sposób o kwestii opodatkowania takiego obiektu jako budowli - w przedmiotowym zakresie decydujące znaczenie ma bowiem definicja budowli uregulowana w p.b.. Natomiast sam Załącznik ma funkcję pomocniczą i służy m.in. do rozstrzygnięcia, w odniesieniu do jakich obiektów konieczne jest uzyskanie pozwolenia na budowę. Przyjęcie odmiennego stanowiska mogłoby prowadzić do absurdalnych rozstrzygnięć, zgodnie z którymi - z uwagi na ujęcie w Załączniku - opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako cały obiekt budowlany podlegałyby chociażby sieci elektroenergetyczne, na które składają się m.in. transformatory oraz kable umiejscowione w kanalizacji kablowej (natomiast zgodnie z definicją obiektu liniowego uregulowanej w art. 3 pkt 3a p.b. kable zlokalizowane w kanalizacji kablowej nie stanowią obiektu budowlanego).

Należy również zauważyć, że bez znaczenia pozostaje fakt wprowadzenia przez ustawodawcę do treści u.i.e.w. definicji elektrowni wiatrowej (por. art. 2 pkt 1 u.i.e.w.: *budowla w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składająca 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 oraz z 2016 r. poz. 925)*). Przedmiotowa definicja jest bowiem definicją autonomiczną dla u.i.e.w. i została wprowadzona w celu doprecyzowania kwestii uregulowanych treścią wskazanego aktu prawnego. Podkreślenia wymaga przy tym fakt, iż u.i.e.w. nie jest aktem prawnym o charakterze budowlanym. Sfera zagadnień objęta regulacjami analizowanej ustawy to w przeważającej mierze kwestie dotyczące gospodarki przestrzennej. Jednocześnie Spółka pragnie ponownie wskazać, że przepisy u.i.e.w. nie zmieniają w jakikolwiek sposób charakterystyki konstrukcji elektrowni wiatrowych - wręcz przeciwnie, potwierdza ona bowiem, że elektrownia wiatrowa składa się z części technicznej oraz z części budowlanej.

W konsekwencji Spółka stoi na stanowisku, że zgodnie z definicją budowli uregulowanej w art. 3 pkt 3 p.b. (zarówno w jej aktualnym, jak i pierwotnym brzmieniu) w odniesieniu do elektrowni wiatrowych budowle stanowią jedynie ich części budowlane, tj. wieże oraz fundamenty.

Elektrownia wiatrowa jako urządzenie budowlane

Mając na uwadze powyższy wniosek, zgodnie z którym budowlę stanowią części budowlane elektrowni wiatrowej Spółka stoi na stanowisku, że nie ma konieczności dokonywania analizy czy elektrownie wiatrowe stanowią urządzenia budowlane w rozumieniu przepisów p.b.. Spółka pragnie bowiem wskazać, że pojęcia „budowla” oraz „urządzenie budowlane” nawzajem się wykluczają - dany obiekt może stanowić albo budowlę, albo urządzenie budowlane.

Mając na uwadze, że cała elektrownia wiatrowa nie stanowi budowli (są nią jedynie jej części budowlane -jak Spółka wykazała powyżej), w opinii Spółki, ewentualnej weryfikacji powinna podlegać jedynie możliwość uznania elementów technicznych elektrowni wiatrowej za urządzenia budowlane.

Jak stanowi art. 3 pkt 9 p.b. urządzenia budowlane to *urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki.*

Tym samym urządzenia budowlane stanowią urządzenia techniczne umożliwiające korzystanie z obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem - w przypadku urządzenia budowlanego obiekt budowlany pełni zatem wobec urządzenia technicznego funkcję nadrzędną, a taką zależność trudno uznać za właściwą w przypadku elektrowni wiatrowej. Z racji pełnionej funkcji (wytwarzanie energii elektrycznej) najważniejszym elementem elektrowni wiatrowej jest bowiem jej część techniczna, elementy budowlane pełnią natomiast jedynie funkcje pomocniczą, umożliwiając prawidłowe działanie turbiny oraz niezakłócony ruch wirników.

Co więcej - analogicznie jak w przypadku budowli - na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości za urządzenia budowlane w rozumieniu przepisów p.b. uznać można jedynie obiekty wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 9 p.b., tj. *przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki.*

Zatem w przypadku elektrowni wiatrowych nie ma podstaw by uznać, że ich elementy techniczne stanowią urządzenia budowlane. Nie umożliwiają one bowiem wieży z fundamentem (tj. obiektowi budowlanemu) działania zgodnie z przeznaczeniem, wręcz przeciwnie - to bez części budowlanych kluczowe moduły elektrowni wiatrowej utraciłyby możliwość wytwarzania energii.

Opodatkowanie elektrowni wiatrowych a art. 17 u.i.e.w.

Jak stanowi art. 17 u.i.e.w. *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.*

Mając na uwadze powyższą regulację można domniemywać, że ustawodawca przewidział, że zmiana przepisów w zakresie elektrowni wiatrowych może mieć wpływ na kwestię opodatkowania wskazanych obiektów podatkiem od nieruchomości. Niemniej jednak, jak

Spółka wykazała powyżej, wejście w życie przepisów u.i.e.w. pozostaje bez wpływu na kwalifikację podatkową elektrowni wiatrowych.

Tym samym - w opinii Spółki - norma prawna uregulowana art. 17 u.i.e.w. jest tzw. „normą pustą”. Nie wprowadza ona bowiem żadnych zmian w kwestii opodatkowania elektrowni wiatrowych, lecz wskazuje jedynie, że - w razie gdyby do takich zmian doszło - będą one obowiązywać począwszy od 1 stycznia 2017 roku.

Spółka pragnie zaznaczyć, że - nawet jeśli by uznać, iż ustawodawca w rzeczywistości planował zmianę zasad opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych (co mając na uwadze uzasadnienie do u.i.e.w. nie jest oczywiste) - w zakresie danin publicznych, w tym podatków, przepisy muszą być dla podatnika jasne i przejrzyste. Innymi słowy w prawie podatkowym obowiązek świadczenia na rzecz państwa musi wynikać z zastosowania reguł wykładni językowej, co wynika między innymi z przytoczonego wcześniej wyroku Trybunału Konstytucyjnego w z dnia 13 września 2011 r. (sygn. P 33/09). Tym samym, w zakresie prawa podatkowego niedopuszczalne jest zastosowanie innych reguł wykładni, niż wykładni językowej, tj. m.in. wykładni funkcjonalnej lub celowościowej. Przyjęcie odmiennego stanowiska stanowiłoby naruszenie m.in. zasady zaufania obywatela do państwa. Niedopuszczalna jest bowiem sytuacja, w której obywatel musiałby uiszczać daniny publiczne niewynikające wprost z przepisów prawa.

W konsekwencji art. 17 u.i.e.w. - pomimo odniesienia do kwestii związanych z opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości - nie wywiera żadnego wpływu na klasyfikację podatkową elektrowni wiatrowych.

Na marginesie Spółka wskazuje, że zgodnie z uzasadnieniem projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, ustawodawca nie przewiduje, aby wprowadzane zmiany przepisów miały przełożyć się na zwiększenie zobowiązania finansowego właścicieli elektrowni wiatrowych wynikające z konieczności wykazania do opodatkowania całej wartości elektrowni wiatrowych (zwrócono uwagę jedynie na implikacje finansowe spowodowane zmianami w procedurze uzyskiwania pozwolenia na budowę). Jak bowiem wynika z treści uzasadnienia: *Przedkładana regulacja wpłynie na koszty inwestorów z uwagi na dodatkowe koszty związane z nowymi wymaganiami w procesie uzyskiwania pozwolenia na budowę oraz obowiązkiem poddania elementów elektrowni wiatrowej odpłatnemu dozorowi technicznemu (cennik ustali minister właściwy ds. gospodarki).*

Spółka pragnie wskazać, iż - w jej opinii - przytoczony powyżej fragment uzasadnienia potwierdza, że intencją ustawodawcy nie była zmiana sposobu kwalifikacji elektrowni wiatrowych na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości. W przeciwnym wypadku efekt finansowy takiej zmiany zostałby uwzględniony w uzasadnieniu do projektu ustawy. W uzasadnieniu do ustawy jednoznacznie natomiast wskazano, że zmiana treści art. 3 pkt 3 p.b. była podyktowana względami bezpieczeństwa. Zgodnie z przedmiotowym dokumentem ustawodawca poprzez uchwalenie u.i.e.w. dążył do zapewnienia możliwości objęcia całej elektrowni wiatrowej nadzorem budowlanym, jak również do ochrony ludzi oraz środowiska naturalnego przed niekorzystnym jego zdaniem wpływem czynników związanych z energetyką wiatrową.

Podsumowanie

Mając na uwadze powyższe w opinii Spółki, zmiana przepisów p.b. oraz wejście w życie przepisów u.i.e.w. pozostaje bez wpływu na sposób opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych poczynając od 1 stycznia 2017 roku. Nadal stanowią one bowiem urządzenia techniczne posiadające części budowlane i fundamenty, które - jak Spółka dowiodła w zaprezentowanej powyżej interpretacji przepisów - stanowią budowle w rozumieniu p.b.. Nie ma również przesłanki aby uznać, że w związku ze zmianą przepisów za obiekt budowlany lub urządzenie budowlane należy uznać części techniczne elektrowni wiatrowych.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w zakresie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego jest nieprawidłowe.

Zgodnie z art.2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Definicja budowli, o której mowa w art. 2 ust. 1 pkt. 3 u.p.o.l., zawarta jest w art. 1a ust. 1 pkt. 2 tej ustawy. Powołany przepis stanowi, że budowlą jest 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. Podkreślić należy, że w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.. ustawodawca definiując budowlę odsyła do przepisów ustawy Prawo budowlane, zgodnie z którą budowlą (art.3.pkt3 p.b.) jest 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, 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. Katalog wyliczonych wyżej obiektów uznanych za budowle w rozumieniu przytoczonego przepisu ma charakter otwarty. Oznacza to, że budowlą mogą być również inne obiekty nie wymienione wprost w art. 3 pkt. 3 ustawy Prawo budowlane, w tym wskazane w załączniku do tej ustawy (obiekty wymienione w załączniku do ustawy Prawo budowlane nie zawsze są wymienione w art. 3 pkt. 3 tej ustawy – najlepszym tego przykładem są elektrownie wiatrowe – z nazwy wymienione jako kategoria obiektu budowlanego - kategoria XXIX Załącznika). Taki kierunek wykładni jest zgodny z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego (TK P 33/09), w którym wskazano, że „jedynie budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt. 3 ustawy Prawo budowlane, w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej, będące wraz z instalacjami i urządzeniami obiektem budowlanym, o którym mowa w art. 3 pkt. 1 lit. b u.p.b., czyli pod warunkiem, że stanowią one

całość techniczno-użytkową, (...) nie jest wykluczone, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane...”. Z taką sytuacją mamy do czynienia w przypadku elektrowni wiatrowych. Przepisy u.i.e.w. należy odczytywać łącznie z przepisami prawa budowlanego, o czym świadczy wprowadzona w art. 82 ust. 3 pkt. 5b prawa budowlanego zmiana. Przepis ten wskazuje, że wojewoda jest organem administracji architektoniczno-budowlanej wyższego stopnia w stosunku do starosty oraz organem pierwszej instancji w sprawach obiektów i robót budowlanych: 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). Ustawodawca w przepisach prawa budowlanego odsyła zatem wprost do ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych.

Art. 2 pkt 1 u.i.e.w. definiując elektrownie wiatrową wskazuje, że jest ona budowlą w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, natomiast art. 2 pkt 2 u.i.e.w. określa elementy techniczne jako: wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądowórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Budowlą w rozumieniu tego przepisu jest zatem obiekt kompletny, gdyż ustawodawca wymienia elementy składowe elektrowni wiatrowej nie ograniczając ich wyłącznie do części budowlanych. Jednocześnie, wspomniana u.i.e.w. zmieniła definicję budowli w prawie budowlanym poprzez usunięcie z niej części budowlanych urządzeń technicznych (elektrowni wiatrowej). Trudno więc uznać, że wskazane zmiany nie mają wpływu na pojmowanie budowli zarówno na potrzeby procesu budowlanego, jak i prawa podatkowego. O statusie elektrowni wiatrowej jako budowli współdecydują więc przepisy u.p.o.l., prawa budowlanego oraz u.i.e.w.

Należy również wspomnieć art. 9 pkt. 3 u.i.e.w. nowelizujący załącznik do ustawy Prawo budowlane, na mocy którego: „wiersz „Kategoria XXIX” otrzymuje brzmienie: Kategoria XXIX – wolno stojące kominy i maszty oraz elektrownie wiatrowe”. Szczególnej uwagi wymaga fakt, że załącznik do ustawy Prawo budowlane stanowi integralną część tej ustawy. Elektrownia wiatrowa jest wymieniona jako jedna z kategorii obiektów budowlanych, co ma to elementarne znaczenie na etapie ustalania zakresu przedmiotowego podatku od nieruchomości. Uzasadnione jest to tym, że w definicji budowli zawartej w u.p.o.l. jest bezpośrednie odesłanie do pojęcia „obiekt budowlany” w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. Jeżeli więc, jak wskazują przepisy u.p.o.l., p.b. i u.i.e.w., elektrownia wiatrowa jest obiektem budowlanym, o którym mowa w przepisach prawa budowlanego to należy ją uznać za przedmiot podatku od nieruchomości. Ustawodawca w przepisie tym, ani w żadnym innym tej ustawy nie wskazuje, że budowlą (obiektem) budowlanym są wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowej.

Faktem, który również przemawia za opodatkowaniem elektrowni wiatrowej „kompletnej” jest art. 17 u.i.e.w. Przepis ten stanowi, że od dnia wejścia w życie ustawy do dnia 31 grudnia 2016 r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowej ustala się i pobiera zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie ustawy. Ustawodawca, poprzez treść tego przepisu, wyraża wolę zmian w dotychczasowych zasadach opodatkowania elektrowni wiatrowych. W ocenie organu podatkowego powołany przepis należy rozumieć w ten sposób, że od 16 lipca 2016 r. elektrownia wiatrowa stanowi budowlę

w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, a co za tym idzie jest budowlą, o której mowa w art. 2 ust. 1 pkt. 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l., niemniej jednak do końca 2016 r. podlega opodatkowaniu na „starych” zasadach. Natomiast od 1 stycznia 2017 r. stanowi przedmiot opodatkowania jako obiekt kompletny. Nie ma zatem podstaw do „rozbijania” jej na części budowlane i niebudowlane (techniczne). Przedstawione zmiany w opodatkowaniu elektrowni wiatrowych są ewidentne, co wynika z całego systemu nowych regulacji prawnych w tym zakresie. Tak więc twierdzenie, że u.i.e.w. nie zmienia zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych, jest twierdzeniem błędnym. Od 1 stycznia 2017r. podatnik powinien zadeklarować do opodatkowania wartość, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., kompletnej elektrowni wiatrowej, a nie jak dotychczas – tylko jej elementów budowlanych.

Mając powyższe na uwadze, za budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 2 u.p.o.l. należy uznać elektrownię wiatrową składającą się zarówno z części budowlanych (fundamentu, wieży) jak i elementów niebudowlanych (elementów technicznych), takich jak: wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Podsumowując powyższe organ podatkowy stoi na stanowisku, iż od 1 stycznia 2017 r. podatnik władający elektrownią wiatrową zobowiązany jest do zapłaty podatku od nieruchomości od pełnej wartości elektrowni wiatrowych, tj. wartości obejmującej zarówno wartość fundamentu, wieży i masztu, jak również urządzeń technicznych takich jak: wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Zmiana ta wprowadzie nie wynika bezpośrednio z przepisów u.p.o.l., niemniej jednak podyktowana jest nowelizacją przepisów ustawy Prawo budowlane oraz związanej z nią u.i.e.w.. Ustawodawca do ustawy p.b. odsyła bezpośrednio w art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l.

Nie może budzić wątpliwości fakt, że skoro u.i.e.w. zawiera regulacje zmieniające ustawę Prawo budowlane, to interpretując przepisy tej ustawy (Prawo budowlane), nie sposób pominąć norm zawartych w u.i.e.w. Te zaś traktują elektrownię wiatrową jako budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego składającą się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych. Można powiedzieć, że przepisy u.i.e.w. należy traktować jako uzupełnienie i rozwinięcie przepisów ustawy Prawo budowlane. Elektrownia wiatrowa jest więc obiektem kompletnym i w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. podlega opodatkowaniu od całej swej wartości. Dobitnie potwierdza to przepis art. 17 u.i.e.w. wprowadzający okres przejściowy w opodatkowaniu tego typu obiektów budowlanych oraz klasyfikacja elektrowni wiatrowej jako obiektu budowlanego w rozumieniu przepisów prawa budowlanego (wg. załącznika p.b. - kategoria XXIX).

Z powyższych względów stanowisko zaprezentowane przez Spółkę we wniosku o wydanie interpretacji należy uznać za nieprawidłowe.

POUCZENIE

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy, ul. Jana Kazimierza 5, 85-035 Bydgoszcz.

Zgodnie z przepisami ustawy z dnia 30.08.2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2016r poz. 718 ze zm.) skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego wnosi się po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację, w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu - do usunięcia naruszenia prawa. Skarga powinna zostać wniesiona w dwóch egzemplarzach w terminie 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie 60 dni od dnia wniesienia tego wezwania. Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi.

Burmistrz
D. Witeczak
Dariusz Witeczak

Otrzymują:

1. Adresat
2. A/a