

Nowy Dwór Gdański, 29.12.2016 r.

**Burmistrz Nowego Dworu Gdańskiego
ul. Ernesta Wejhera 3
82-100 Nowy Dwór Gdański**

PO.310.1.2016.KZ

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA PRAWA PODATKOWEGO

Burmistrz Nowego Dworu Gdańskiego, działając na podstawie art. 14j § 1 i § 3 oraz art. 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. (t.j. Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.), art. 1c oraz art. 1a ust. 1 pkt 2, i art. 2 ust.1 pkt 3 z ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z. 2016 r. poz. 716 z późn. zm.) po rozpatrzeniu wniosku

(data wpływu do UM 10.10.2016 r.)

o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości w sprawie przedstawionego zdarzenia przyszłego - **uznaje za nieprawidłowe stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia 10.10.2016 r.**

Jednocześnie na podstawie art. 14c § 2 ustawy Ordynacja podatkowa wskazuje prawidłowe stanowisko, zgodnie z którym **od 1 stycznia 2017 r. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości będzie podlegała cała elektrownia wiatrowa** składająca się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych – tj. wirnik z zespołem łopat, zespołu przeniesienia napędu, generatora prądotwórczego, układu sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

UZASADNIENIE

W dniu 10 października 2016 r. Wnioskodawca złożył do tutejszego Organu – Burmistrza Nowego Dworu Gdańskiego wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości – art. 1a ust.1 pkt. 2, i art. 2 ust.1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z. 2016 r. poz. 716 z późn. zm.).

W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny i zdarzenie przyszłe.

należy do międzynarodowej grupy kapitałowej Taiga Mistral działającej w sektorze energii odnawialnej. Wnioskodawca posiada elektrownie wiatrowe oraz inne środki trwałe, taki jak m.in.: drogi, place i linie kablowe, które znajdują się na terenie gminy Nowy Dwór Gdański. W związku z powyższym Wnioskodawca jest podatnikiem podatku od nieruchomości.

Zespół elektrowni wiatrowych znajdujących się na terenie gminy Nowy Dwór Gdański składa się z 9 elektrowni wiatrowych umieszczonych na wieżach. Moc nominalna zespołu elektrowni wiatrowych wynosi 18 MW przy jednostkowej mocy pojedynczej elektrowni wiatrowej wynoszącej 2 MW.

Elektrownia wiatrowa Wnioskodawcy składa się z wirnika i gondoli umieszczonych na stalowej wieży osadzonej na fundamencie. Wieża składa się z części zewnętrznej, konstrukcyjnej (wykonanej z tuby stalowej) wraz ze schodami zewnętrznymi, oraz z części wewnętrznej (technicznej), w której umieszczone jest wyposażenie techniczne, takie jak: winda, stalowe podesty pośrednie, drabina wraz z instalacją zabezpieczającą przed upadkiem, okablowanie elektryczne i sterujące, urządzenia sterujące, w tym główny kontroler elektrowni wiatrowej, zabezpieczenia przepięciowe, skrzynki z urządzeniami do pomiaru energii oraz wyposażenie elektryczne w postaci rozdzielnic średniego napięcia i system zasilania rezerwowego UPS.

Najważniejszą częścią elektrowni wiatrowej jest wirnik wraz z łopatom, dzięki któremu dokonuje się zamiana energii wiatru na energię mechaniczną. Osadzony jest on na wale przenoszącym obroty wirnika na wielostopniową przekładnię zwiększającą liczbę obrotów. Poprzez wysokoobrotowy wał napędowy energia mechaniczna przenoszona jest dalej na generator asynchroniczny wytwarzający energię elektryczną. W piaście wirnika umieszczony jest serwomechanizm pozwalający na ustawienie kąta nachylenia łopat (skoku). Gondola musi mieć możliwość obracania się o 360 stopni., aby zawsze można było ustawić ją pod wiatr.

W związku z tym na szczycie wieży zainstalowany jest zestaw silników, który poprzez przekładnię zębatą może nią obracać. Pracą mechanizmu ustawienia łopat i kierowania elektrowni zarządza układ mikroprocesorowy na podstawie danych wejściowych (np. aktualnej produkcji energii, prędkości i kierunku wiatru). Ponadto w gondoli znajdują się m.in.: transformator nN/SN, przekładniki układu pomiarowego, przetwornica elektryczna, łożyska wałów napędowych, układy smarowania, układ chłodzenia, układ zasilania potrzeb własnych elektrowni, hamulec zapewniający zatrzymanie wirnika w sytuacjach awaryjnych oraz szereg czujników kontrolujących pracę poszczególnych komponentów elektrowni.

Jako główne elementy elektrowni wiatrowej Wnioskodawca wymienia: wirnik, gondolę, przekładnię, generator, przetwornicę, transformator, rozdzielnicę średniego napięcia, kable średniego napięcia oraz układ sterowania. Gondola znajduje się na szczycie turbiny i mieści się w niej generator energii elektrycznej, wirnik składa z łopat. Elementy te umieszczone są na wieży (maszcie), opartej na fundamencie bądź stanowią wyposażenie wewnątrz wieży.

Wszelkie wymienione powyższej urządzenia umieszczone na wieży oraz w części wewnętrznej wieży zostały wytworzone przez kontrahentów Wnioskodawcy, następnie dostarczone na teren farmy wiatrowej i zamontowane na wieży posadowionej na fundamencie. Dalej Wnioskodawca wyjaśnia, iż urządzenia te można wymieniać na inne, zamieniać, modyfikować ich parametry techniczne, wymontowywać i zastępować innymi urządzeniami. Wiele z nich (np. przekładnię lub śmigła wirnika) wymienia się w trakcie eksploatacji elektrowni wiatrowej.

Na potrzeby wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego Wnioskodawca określa nazwą „Części Techniczne” będące w jego posiadaniu: wyposażenie techniczne wewnętrznej części wieży (masztu), rozdzielnicę średniego napięcia, główną szafę sterowania, urządzenia układu pomiarowego, układ zasilania rezerwowego, wirnik, układ kontroli nachylenia łopat, gondolę, wał napędowy, przekładnię, generator, układ sterowania z zestawem czujników, silniki, pompę układu hydraulicznego, transformator, łożyska, układy smarowania oraz hamulec zapewniający zatrzymanie wirnika w sytuacjach awaryjnych.

Wobec możliwych rozbieżnych interpretacji niejasnych przepisów zawartych w ustawie z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 2016 r. poz. 961), która weszła w życie 16 lipca 2016 r. Wnioskodawca pragnie potwierdzić, iż wejście w życie przepisów cytowanej ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni

wiatrowych nie wpłynie na zakres opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych od 1 stycznia 2017 roku.

W związku z powyższym Wnioskodawca zadał następujące pytanie:

Czy od 1 stycznia 2017 r. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nadal podlega wyłącznie wieża wraz z fundamentem, natomiast Części Techniczne pozostają poza zakresem opodatkowania tym podatkiem?

Stanowisko Wnioskodawcy

Wnioskodawca stoi na stanowisku, iż od 1 stycznia 2017 r. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nadal podlega wyłącznie wieża wraz z fundamentem, natomiast Części Techniczne pozostają poza zakresem opodatkowania tym podatkiem.

Zdaniem Wnioskodawcy zmiany wprowadzone ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie modyfikują zasad opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych począwszy od 1 stycznia 2017 roku.

W celu potwierdzenia tej tezy Wnioskodawca dokonał analizy opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych do 31 grudnia 2016 r. i od 1 stycznia 2017 r.

Wnioskodawca w niniejszym wniosku przedstawił następującą analizę opodatkowania PON elektrowni wiatrowych do 31 grudnia 2016 r. (stan prawny sprzed 16 lipca 2016 r.):

Zgodnie z art. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r., poz. 716 z późn. zm.) zwaną dalej przez Wnioskodawcę „Ustawą PON” opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane: grunty, budynki lub ich części, budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Wnioskodawca w prezentowanym stanowisku podkreśla, iż wymienione we wniosku „Części Techniczne” nie mogą zostać zaklasyfikowane jako budynek a w związku z powyższym nie podlegają opodatkowaniu PON. W dalszej części wniosku Wnioskodawca rozważa, czy Części Techniczne mogą stanowić zatem budowlę. Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt. 2 Ustawy o PON, budowla to obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Zgodnie z art. 3 pkt 1 Prawo budowlane, ilekroć w ustawie jest mowa o obiekcie budowlanym, należy przez to rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Tak więc umieszczenie, obiektu budowlanego, jakim jest budowla, we wskazanym wyżej kontekście wynikającym z prawa budowlanego, zdaniem Wnioskodawcy pozwala zaakceptować tezę, że budowlą są wszelkie obiekty wskazane enumeratywnie w treści art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane.

Zdaniem Wnioskodawcy elektrownia wiatrowa nie jest budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy PON z takich względów jak: nie została wprost wymieniona w art. 3 pkt 3 ustawy prawo budowlane, jest ona pozbawiona cech zbliżonych do wskazanym w nich budowli, nie jest to też urządzenie wolno stojące, natomiast urządzenia takie jak wirnik, gondola, generator, czy układ sterowania nie są częściami budowlanymi urządzeń technicznych elektrowni wiatrowych. Jako uzasadnienie tego poglądu podano, że wymienione przez Wnioskodawcę urządzenia bez uszczerbku dla budowli mogą być wymieniane na inne, zamieniane, można zmieniać ich parametry techniczne, mogą być demontowane i zastępowane innymi urządzeniami bez zmiany całości użytkowej budowli, które pozostaje ta

sama, ponadto elektrownia wiatrowa nie jest również urządzeniem budowlanym w rozumieniu art. 3 pkt 9 ustawy Prawo budowlane (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). To elektrownia wiatrowa jest głównym urządzeniem, w którym dla prawidłowego funkcjonowania niezbędna jest odpowiednia konstrukcja wieży osadzonej na fundamencie. Przedmiotowa wieża jest jednym z elementów potrzebnych do wytwarzania energii elektrycznej za pomocą elektrowni wiatrowej, lecz nie pełni ona w tym urządzeniu roli zasadniczej. W przeciwnym wypadku, doszłoby do sprzecznej z logiką sytuacji, w której należałoby przyjąć, że elektrownia wiatrowa zapewniałaby możliwość użytkowania wieży zgodnie z jej przeznaczeniem. Co więcej, elektrowni wiatrowej nie można porównać do przyłączy, przejazdów, ogrodzenia lub innych urządzeń budowlanych wymienionych w tym przepisie, to tym samym zdaniem Wnioskodawcy Części Techniczne służące bezpośrednio wytwarzaniu energii nie są urządzeniami budowlanymi o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych a w związku z powyższym nie mogą być przedmiotem opodatkowania PON. W związku z powyższym opodatkowaniu PON podlegają tylko części budowlane urządzeń technicznych – elektrowni wiatrowych tj. fundament i wieża. Jednocześnie Wnioskodawca na potwierdzenie swojej tezy wskazuje, iż w orzecznictwie sądów administracyjnych prezentowano jednolity pogląd, według którego 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 o podatkach i opłatach lokalnych nie są też budowlami wchodzącymi w skład budowli jako całości techniczno-użytkowej.

Wnioskodawca w niniejszym wniosku przedstawił następującą analizę opodatkowania PON elektrowni wiatrowych po 1 stycznia 2017 r. (stan prawny po 16 lipca 2016 r.):

Przedmiot opracowania stanowi analiza zmian, które wprowadziła ustawa z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych w kontekście opodatkowania elektrowni wiatrowych.

W ocenie Wnioskodawcy w związku z wejściem w życie przepisów ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych zmieniona została definicja budowli zawarta w art. 3 ust. 3 ustawy Prawo budowlane, poprzez wykreślenie elektrowni wiatrowych z przykładowego katalogu urządzeń technicznych, których części budowlane stanowią budowle w rozumieniu tej ustawy, nakazuje rozważyć ponownie ale już na gruncie obecnie obowiązujących definicji ustawy o PON oraz Prawo budowlanego status obiektu, jakim są Części Techniczne.

Wnioskodawca stoi na stanowisku, iż analiza nie powinna obejmować postanowień ustawy o inwestycjach w zakresie, jakim ta ustawa nie odnosi się bezpośrednio do zmiany w przepisach Prawo budowlanego, które poprzez wyraźne odesłanie zawarte w ustawie o PON – definiuje szereg pojęć na potrzeby PON. Z uwagi na fakt, iż ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie odsyła w zakresie zawartej w niej definicji do innych aktów prawnych niż Prawo budowlane, w tym w szczególności do ustawy o inwestycjach.

Zdaniem Wnioskodawcy definicja elektrowni wiatrowej zawarta w Ustawie o Inwestycjach jest nieistotna dla potrzeb analizy podatkowej, nie może stanowić podstawy do wykładni pojęcia „elektrownia wiatrowa” na potrzeby Ustawy PON. Wnioskodawca, uważa, iż pogląd przeciwny prowadziłby do sytuacji, w której organ podatkowy wydając decyzje wymiarową

mógłby zasadniczo według uznania posiłkować się kilkunastoma ustawami, przyjmując, że mają one charakter prawa budowlanego, co godziłoby w podstawowe zasady prawa podatkowego, w tym konstytucyjną zasadę określoności.

W ocenie Wnioskodawcy, powyższe stanowisko zostało potwierdzone w wyroku WSA we Wrocławiu z dnia 15 października 2015 r. sygn.. akt I Sa/Wr 1149/15, w którym Sad orzekł, iż „(...) zawarte w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. odesłanie do przepisów Prawa budowlanego należy interpretować jako odesłanie do ustawy Prawo budowlane, a nie jako odesłanie do wszelkich przepisów regulującym zagadnienia związane z procesem budowlanym”.

W rezultacie zdaniem Wnioskodawcy nie jest możliwe posługiwanie się definicją elektrowni wiatrowej zawartą w ustawie o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych.

W związku z powyższym wykładni tego pojęcia zdaniem Wnioskodawcy należy poszukiwać wyłącznie w oparciu o ustawę o podatkach i opłatach lokalnych i ustawę Prawo budowlane.

Wnioskodawca ponownie przytacza treść art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, który stanowi, iż budowlę 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.

W ocenie Wnioskodawcy bezsporne jest, iż Części Techniczne nie stanowią budynku i nie mogą zostać zaklasyfikowane jako obiekt małej architektury. Dlatego też Wnioskodawca rozważa czy Części Techniczne mogą zostać uznane za budowlę będącą obiektem budowlanym lub urządzeniem budowlanym związanym z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Następnie Wnioskodawca przywołuje definicję urządzenia budowlanego zawartą w art. 3 pkt 9 ustawy Prawo budowlane, zgodnie z którą przez urządzenie budowlane należy rozumieć urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu i gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki.

Zdaniem Wnioskodawcy Części Techniczne nie stanowią urządzeń budowlanych a tym samym nie można uznać Części Technicznych jako umożliwiających wykorzystywanie obiektu (tj. wieży i fundamentu) zgodnie z jego przeznaczeniem. W ocenie Wnioskodawcy to właśnie wieża wraz z fundamentem umożliwia wykorzystywanie Części Technicznych zgodnie z ich przeznaczeniem.

Wnioskodawca stoi na stanowisku, iż w aktualnie obowiązującym stanie prawnym również na gruncie przepisów Ustawy o Inwestycjach oraz orzecznictwie sądów administracyjnych prezentowany jest w zasadzie jednolity pogląd, według którego urządzenia i przedmioty będące wyposażeniem elektrowni wiatrowej takie jak: wirnik ze skrzydłami, skrzynia biegów, komputer sterujący, transformator, rozdzielnia elektryczna czy instalacja alarmowa nie stanowią urządzeń budowlanych w rozumieniu Prawa budowlanego

Odnośnie definicji obiektu budowlanego Wnioskodawca wskazał, iż Części Techniczne nie mieszczą się w zakresie tej definicji. Zgodnie z art. 3 pkt 1 ustawy prawo budowlane przez obiekt budowlany należy rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Po raz kolejny Wnioskodawca nawiązuje do definicji budowli zawartej w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane i wyjaśnia, iż katalog budowli na gruncie przepisów Prawa budowlanego

jest otwarty, tak na gruncie ustawy o PON należy uznać, że jedynie wskazane w nim kategorie obiektów mogą podlegać opodatkowaniu PON.

Na poparcie swojego stanowiska Wnioskodawca prezentuje pogląd prawny zaprezentowany w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. (sygn.. akt P 33/09), zgodnie z którym przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości mogą być jedynie takie budowle, które zostały *expressis verbis* wymienione w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane. Oznacza, to zdaniem Wnioskodawcy, że nie każdy obiekt budowlany w postaci budowli w rozumieniu ustawy prawo budowlane, może zostać uznany za budowlę w ujęciu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a w konsekwencji nie każdy obiekt budowlany w postaci budowli w rozumieniu ustawy prawo budowlane może podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Z uwagi na fakt, iż Części Techniczne nie zostały wprost wymienione w art.3 pkt 3 Prawa Budowlanego, nie stanowią one budowli w rozumieniu Ustawy o PON.

W związku z powyższym, iż ustawa Prawo budowlane nie zawiera definicji „wyrobów budowlanych” W związku z powyższym, Wnioskodawca posłużył się definicją zawartą w ustawie z dnia 16 kwietnia 2004 r. o wyrobach budowlanych, która w tym zakresie odsyła do definicji zamieszczonej w art. 1 pkt 1 rozporządzenia Parlamentu europejskiego i Rady (UE) nr 305/2011 z dnia 9 marca 2011 r. ustanawiającego zharmonizowane warunki wprowadzenia do obrotu wyrobów budowlanych i uchylającego dyrektywę Rady 89/106/EWG. Zgodnie z tym przepisem „wyrób budowlany” oznacza każdy wyrób lub zestaw wyprodukowany i wprowadzony do obrotu w celu trwałego wbudowania w obiektach budowlanych w stosunku do podstawowych wymagań dotyczących obiektów budowlanych.

W związku z powyższym, definicja „wyrobu budowlanego” wskazuje, że o zaliczeniu wyrobu lub zestawu do kategorii wyrobów budowlanych decyduje cel, w którym został wyprodukowany i wprowadzony do obrotu, oraz właściwości wyrobu (zestawu). Celem tym jest trwałe wbudowanie w obiekcie budowlanym. Jednocześnie jego właściwości mają mieć wpływ na właściwości użytkowe obiektu budowlanego. Niewątpliwie materiałami budowlanymi, w rozumieniu niniejszej definicji są wyroby (zestawy), które służą do budowy elementów konstrukcyjnych obiektu budowlanego, a także takich elementów, jak ściany, stropy, schody, czy też dachy (tak m.in.: Plucińska – Filipowicz Alicja (red.), Wierzbowski Marek (red.), Prawo budowlane. Komentarz, wyd. II, WK2016).

Konkludując, obiekt budowlany musi być wzniesiony z użyciem wyrobów, które:

- służą do budowy elementów konstrukcyjnych obiektu budowlanego,
- są przeznaczone do trwałego wbudowania w obiekcie budowlanym
- mają mieć wpływ na właściwości użytkowe obiektu budowlanego.

Mając na uwadze powyższe, nie ulega jakiegokolwiek wątpliwości, że Części Techniczne nie stanowią obiektu budowlanego w rozumieniu Ustawy o PON, bowiem nie zostały wzniesione z wyrobów budowlanych. Nie można przecież uznać zdaniem Wnioskodawcy, że wirnik, gondola czy generator składający się na Części Techniczne zostały wzniesione z użyciem wyrobów budowlanych. Nie są one w ogóle „budowane”, lecz wytwarzane w zakładach wytwórczych i dostarczane na miejsce przeznaczenia w celu ich montażu na fundamencie i wieży. Jedynie fundament wieży, czy trwale w niego wmontowana wieża mogą zostać uznane za wzniesione z użyciem wyrobów budowlanych. Natomiast wszelkie elementy Części Technicznych mogą zostać w każdej chwili wymontowane (brak przesłanki trwałego wbudowania w obiekt budowlany) i zastąpione innymi.

W konsekwencji, na gruncie przepisów obowiązujących po 16 lipca 2016r. Części Techniczne nie spełniają przesłanek do uznania ich za obiekt budowlany w rozumieniu Ustawy o PON, a co za tym idzie, nie podlegają opodatkowaniu PON. Niemniej jednak, fundament oraz trwale związana z nim wieża zostały wzniesione z użyciem materiałów budowlanych, a zatem stanowią obiekty budowlane będące budowlami. W związku z powyższym, podlegają one opodatkowaniu PON jako budowle.

Wnioskodawca wskazuje, iż w orzecznictwie sądów administracyjnych funkcjonuje analogiczny pogląd, ukształtowany na gruncie opodatkowania PON transformatorów osadzonych na słupach, które również (tak jak elektrownie wiatrowe poczynając od 16 lipca 2016r.) nie są wprost wymienione w definicji budowli na gruncie Prawa Budowlanego, a ich budowa i funkcje są podobne do tych, jakie pełnią Części Techniczne osadzone na wieży wbudowanej w fundament.

Przykładowo, NSA w wyroku z dnia 7 lipca 2015r. (sygn.. akt II FSK 1673/13) orzekł, że „Ponieważ transformatory z niniejszej sprawy zostały posadowione na słupach oraz fundamentach (a więc analogicznie jak w przypadku elektrowni wiatrowych – przyp. Wnioskodawcy), to urządzenia te bez uszczerbku dla budowli można wymienić na inne, zamieniać, zmieniać, ich parametry techniczne, wymontowywać i zastępować innymi urządzeniami bez zmiany całości użytkowej budowli, która pozostaje ta sama. W konsekwencji to słupy oraz fundamenty stanowiące podstawę dla transformatorów mieszczą się odpowiednio w zakresie pojęcia „części budowlane urządzeń technicznych” oraz „fundamenty pod maszyny i urządzenia”. Tym samym, tylko one wypełniają definicję budowli zawartej w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego. W konsekwencji, to one podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.” Analogiczny pogląd został przedstawiony również w wyrokach NSA z 7 lipca 2015r. (sygn.. akt II FSK 1552/13), z dnia 15 kwietnia 2014r., 20 kwietnia 2010r. (sygn.. akt II FSK 2112/08), z 5 stycznia 2010r. (sygn.. akt II FSK 1101/08), czy też z 16 grudnia 2009r. (sygn. akt FSK 1184/08).

Zdaniem Wnioskodawcy, na powyższe konkluzje nie ma wpływu fakt umieszczenia elektrowni wiatrowych w załączniku do Prawa budowlanego, który wskazuje współczynnik kategorii obiektu budowlanego oraz współczynnik wielkości obiektu dla określonych kategorii obiektów budowlanych .

W ocenie Wnioskodawcy warto w tym kontekście zwrócić uwagę na rolę przedmiotowego załącznika, który stanowi w istocie wykaz danych liczbowych (współczynników) m in. na potrzeby wymiaru kary w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w obowiązującej kontroli oraz wskazuje kategorie obiektów wymagające lub niewymagające pozwolenia na użytkowanie, a nie przykładowy katalog obiektów budowlanych mający doprecyzować definicję obiektu budowlanego wskazaną w art. 3 pkt 1 Prawa Budowlanego. Uznanie, iż przedmiotowy załącznik w istocie doprecyzowuje definicję obiektu budowlanego poprzez dodanie do niej elektrowni wiatrowej stałoby w oczywistej sprzeczności z przywołaną powyżej definicją legalną obiektu budowlanego. Elektrownie wiatrowe nie są bowiem wznoszone z użyciem materiałów budowlanych.

Zdaniem Wnioskodawcy umieszczenie danego obiektu w załączniku do Prawa Budowlanego nie przesądza jednocześnie o jego klasyfikacji jako obiektu budowlanego. W konsekwencji, zdaniem Wnioskodawcy, dodanie elektrowni wiatrowej do załącznika do Prawa Budowlanego nie przesądza jednocześnie o jego klasyfikacji jako obiektu budowlanego.

Wnioskodawca stoi na stanowisku, iż dodanie elektrowni wiatrowej do załącznika do Prawa Budowlanego nie sprawia, że na potrzeby opodatkowania PON elektrownia wiatrowa (rozumiana jako całość tj. części techniczne wraz z wieżą wspartą na fundamencie) stała się

obiektem budowlanym i w całości podlega opodatkowaniu PON. Wnioskodawca zwraca uwagę, iż przedmiotowy załącznik klasyfikuje jako obiekty budowlane również takie struktury, jak np. myjnie samochodowe (kategoria XVII w załączniku do Prawo budowlanego, które nie podlegają w całości opodatkowaniu PON.

Wnioskodawca tytułem przykładu wskazuje na wyrok WSA w Olsztynie z 20 października 2015 r. (sygn. Akt I SA/OI 486/15), w którym Sąd orzekł, że:” *W stanie faktycznym w niniejszej sprawie przyjąć należy, że aby uznać za całość część budowlaną myjni i jej wyposażenie, takie jak: moduł bazowy, panel komunikacyjny, elektroniczny system płatniczy, wymienniki ciepłej wody, przyłącze wewnętrznej instalacji c.o. i c.w., szczotki na stanowiskach demineralizator wody, pompy wody ..., przyjąć by należało, że wymienione powyżej urządzenia nie mogą działać poza wskazaną budowlą a budowla bez tych urządzeń straciłaby swoją przydatność. Co więcej całkowity demontaż urządzeń i zastąpienie ich chociażby siłą mięśni ludzkich (myjnia ręczna) nie spowoduje, że budowla utraci charakter i przeznaczenie myjni samochodowej”.*

W ocenie Wnioskodawcy, należy uznać, iż urządzenia myjni zostały połączone ze sobą i z budowlą jedynie w celu przemijającego użytku co wynika stąd, że mogą być dowolnie dementowane i zastępowane innymi, przenoszone w inne miejsca bez utraty swojego charakteru i bez zmiany charakteru budowli. Biorąc powyższe pod uwagę stwierdzić należy, że w przypadku gdy istnieje tylko związek użytkowy pomiędzy urządzeniami a budowlą w postaci myjni opodatkowaniu podlega jedynie część budowlana. Analogiczny pogląd wyrażono w wyrokach WSA w Rzeszowie z dnia 25 lipca 2013 r. o sygn.. akt I SA/Rz420/13, WSA w Krakowie z dnia 9 lipca 2015 r. o sygn. akt SA/Kr 641/15 oraz WSA w Gliwicach z dnia 16 października 2013 r. sygn.. ISA/GI 619/13).

W ocenie Wnioskodawcy samo zaklasyfikowanie elektrowni wiatrowej, jako odrębnej kategorii obiektu budowlanego na potrzeby Prawa Budowlanego, nie stanowi podstawy do takiej klasyfikacji na gruncie Ustawy o PON.

Po raz kolejny w przedmiotowym wniosku Wnioskodawca stwierdza, iż Części Techniczne

- 1) z oczywistych względów nie stanowią budynku ani obiektu małej architektury,
- 2) nie stanowią urządzenia budowlanego bowiem nie można uznać, że umożliwiają one wykorzystywanie wieży z fundamentem zgodnie z ich przeznaczeniem (wręcz przeciwnie – co najwyżej to wieża wraz z fundamentem zgodnie z ich przeznaczeniem umożliwia wykorzystywanie Części Technicznych zgodnie z ich przeznaczeniem),
- 3) nie stanowią obiektu budowlanego w rozumieniu prawa budowlanego, ponieważ nie zostały wzniesione z użyciem materiałów budowlanych.

Konkludując, zdaniem Wnioskodawcy na gruncie przepisów Ustawy o PON i Prawa Budowlanego w brzmieniu obowiązującym od 16 lipca 2016 r. opodatkowaniu PON nadal podlega jedynie fundament oraz wsparta na nim wieża. W konsekwencji zdaniem Wnioskodawcy wejście w życie Ustawy o Inwestycjach nie spowoduje zmiany zasad opodatkowania PON Części Technicznych od 1 stycznia 2017 r.

Stanowisko organu podatkowego w sprawie przedstawionego zdarzenia przyszłego.

Na wstępie zaznacza się, iż przedmiotem niniejszej interpretacji jest ocena stanowiska Wnioskodawcy w świetle zmian, które wprowadziła ustawa z dnia 20 maja 2016 r. w kontekście opodatkowania elektrowni wiatrowych od 1 stycznia 2017 r. Co w świetle obowiązujących przepisów będzie stanowiło od 1 stycznia 2017 r. jako przedmiot i podstawę

opodatkowania w przypadku elektrowni wiatrowych? Czy podatnicy podatku od nieruchomości od dnia 1 stycznia 2017 r. należnego od elektrowni wiatrowych powinni zadeklarować do opodatkowania wartość wszystkich elementów, które składają się na tę budowlę - elektrownia wiatrowa jako cały obiekt czy tylko części budowlane?

Przytoczone powyżej stanowisko Wnioskodawcy opiera się na błędnej interpretacji obowiązujących przepisów prawnych z pominięciem zmian wprowadzonych ustawą z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, również w zakresie podatku od nieruchomości.

W stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. za budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r., poz. 716 z późn. zm.) należy uznać elektrownię wiatrową jako całość, na którą składają się co najmniej fundament, wieża oraz elementy techniczne tj. wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Zgodnie z definicją obiektu budowlanego zawartego w art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane, należy rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Zgodnie z art. 3 pkt 3 ustawy prawo budowlane przez budowlę należy 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 jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Kwestię podatku od nieruchomości reguluje ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (j.t. Dz. U. z 2016 r. poz. 716 z późn. zm.). Zgodnie z art. 2 ust. 1 w/w 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.

Stanowisko Wnioskodawcy oparte jest na błędnym założeniu, iż pojęcie budowli jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości należy wyprowadzać wyłącznie z przepisów ustawy Prawo budowlane i z zawartej tam definicji budowli i obiektu budowlanego.

Zdaniem Organu klasyfikowanie obiektów takich jak elektrownie wiatrowe na potrzeby opodatkowania winno być dokonywane z uwzględnieniem zarówno przepisów *sensu stricto* podatkowych, a więc ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, jak i prawa budowlanego, do którego w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawa ta odsyła. Zgodnie bowiem z tym przepisem za budowlę uznaje się obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący 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.

Argumenty za opodatkowaniem elektrowni wiatrowych w całości wynikają m.in. z przywołanego również przez Wnioskodawcę wyroku Trybunału Konstytucyjnego

z 13 września 2011 r. (sygn. akt.P33/09) dotyczącego wykładni pojęcia budowli na gruncie podatku od nieruchomości. Zgodnie z poglądem prawnym zaprezentowanym we wskazanym orzeczeniu, przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości mogą być jedynie takie budowle, które zostały *expressis verbis* wymienione w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane, w pozostałych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej. Ponadto TK stwierdził, iż (...) **nie jest wykluczone, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane.**”

Należy w tym miejscu zauważyć, że ustawodawca odsyła nie do konkretnej ustawy Prawo budowlane z dnia 7 lipca 1994 r., lecz do prawa budowlanego jako dziedziny, gałęzi prawa, regulujący w sposób kompleksowy wykonywanie różnego rodzaju inwestycji budowlanych. Jest rzeczą oczywistą, iż większość instytucji prawnych, pojęć i definicji z dziedziny prawa budowlanego zawarta jest w ustawie Prawo budowlane, która stanowi główny, najszerzy zbiór przepisów prawnych w tej dziedzinie. Nie wyklucza to jednak możliwości, iż niektóre pojęcia instytucji prawnych w rozumieniu prawa budowlanego mogą być uregulowane w ustawach szczególnych poza ustawą Prawo budowlane. Taką ustawą szczególną jest ustawa z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych.

Należy wskazać, iż do wprowadzenia zmian w prawie budowlanym, na mocy ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, w doktrynie od 2009 r. ugruntował się w zasadzie jednolity pogląd, wedle którego 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 stanowiły urządzeń budowlanych, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i nie były też budowlami wchodzącymi w skład budowli jako całości techniczno-użytkowej. Z tej części definicji budowli zawartej w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane, która wskazywała, iż budowlą są części budowlane urządzeń technicznych, wśród których wskazano wprost elektrownie wiatrowe, wywodzono, iż opodatkowaniu podlegają jedynie takie części elektrowni jak fundament czy wieża.

Taka wykładnia przepisów zarówno ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy prawo budowlane była w zasadzie w całości akceptowana w orzecznictwie sądowo-administracyjnym, co miało oczywiście przełożenie na praktykę ustalania i poboru podatków lokalnych.

Należy więc przyjąć, iż orzecznictwo sądów administracyjnych w zakresie opodatkowania elektrowni wiatrowych opierało się w dużej mierze na brzmieniu art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane, to zmiana w tym zakresie musi mieć istotne znaczenie.

Organ nadmienia, iż na mocy nowelizacji wprowadzonej ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, począwszy od 16 lipca 2016 r. art. 3 pkt 3 ustawy prawo budowlane **nie wskazuje już wprost na elektrownie wiatrowe**, których dotychczas jedynie części budowlane zaliczane były do budowli. Zdaniem organu podatkowego warto zwrócić uwagę na historię zmian art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane, które przesądziły o wyłączeniu z opodatkowania części niebudowlanych tego rodzaju obiektów. Podział ten został wprowadzony w 2005 r. w wyniku poprawki senackiej do jednej z ustaw nowelizujących Prawo budowlane. Elektrownie wiatrowe zostały potraktowane wówczas w sposób odmienny od innych wolno stojących urządzeń technicznych – wprowadzono zawężenie zakresu definicji budowli w stosunku do elektrowni wiatrowych poprzez wskazanie, iż budowlą są części budowlane urządzeń technicznych takich jak elektrownie wiatrowe. Do wprowadzonych zmian nawiązuje również uzasadnienie projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, w którym wskazano: „*Ponadto ustawa - Prawo budowlane wprowadza podział elektrowni wiatrowych na dwie części- część budowlaną i część*

niebudowlaną (techniczną). Jak się wydaje, przepis ten został wprowadzony przede wszystkim ze względów podatkowych - w celu zwolnienia części niebudowlanych elektrowni wiatrowych z podatku od nieruchomości...”. Wprowadzona poprawka, jak twierdzi dr Rafał Dowgier wynikała m.in. z tego, iż „do czasu jej wprowadzenia w orzecznictwie sądów pojawiały się orzeczenia, wedle których budowlą dla potrzeb opodatkowania była cała elektrownia wiatrowa składająca się z części budowlanych oraz niebudowlanych, które stanowiły całość techniczno-użytkową”.¹ Wprowadzona nowelizacja prawa budowlanego z roku 2005, wpisująca wprost do art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane części budowlane elektrowni wiatrowych, doprowadziła do rozwiązania powstających wówczas wątpliwości, jak również przesądziła o zmianie linii orzeczniczej. Warto również zaznaczyć, iż w literaturze przedmiotu wyrażano pogląd, wedle którego nie można zgodzić się ze stanowiskiem, że dopiero zmiana art. 3 pkt 3 prawo budowlane, do której doszło 26 września 2005 r. miałyby umożliwić opodatkowanie tylko części budowlanych elektrowni wiatrowych. Argumentowano, iż przed tym dniem stosowny fragment art. 3 pkt 3 prawo budowlane brzmiał: „a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych i innych urządzeń)”. Jak wywodzono, nie powinno więc budzić wątpliwości, że także wówczas elektrownia wiatrowa była urządzeniem technicznym, tyle że nie wymienionym *expressis verbis* w treści tego przepisu.

Takie wątpliwości jednak występowały, czego dowodem była nowelizacja prawa budowlanego. Ponadto kwalifikowanie elektrowni wiatrowych jako urządzeń technicznych też przed 2006 r. nie było takie oczywiste. Równie dobrze można było wskazywać, iż elektrownie te stanowią wymienione w art. 3 pkt 3 prawo budowlane „wolno stojące urządzenia techniczne”, które jako budowle podlegały opodatkowaniu w całości. W związku z powyższym umieszczenie w art. 2 pkt 1 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych definicji elektrowni wiatrowych zdaniem organu podatkowego jest zasadne. Organ uważa, gdyby nie wprowadzone zmiany ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, możliwie byłoby pojawienie się argumentacji, wedle której wykreślenie elektrowni wiatrowych z art. 3 pkt 3 prawo budowlane nic nie zmienia, albowiem są one i tak kategorią urządzeń technicznych, a wyliczenie ich w ustawie ma charakter przykładowy i otwarty. Zatem w dalszym ciągu opodatkowane powinny być jedynie ich części budowlane. Takiego poglądu wobec zdefiniowania elementów składających się na elektrownie wiatrową w art. 2 pkt 1 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie sposób obronić.

Organ podatkowy, zauważa, iż do historii zmian z 2005 r. nawiązuje również aktualna odpowiedź na interpelację nr 4207 podsekretarza stanu Tomasza Żuchowskiego w Ministerstwie Infrastruktury i Budownictwa z dnia 8 lipca 2016 r. w której wyjaśnia, że „zmiana definicji elektrowni wiatrowej, wprowadzona przepisami omawianej ustawy stanowi przywrócenie stanu prawnego obowiązującego przed zmianami wprowadzonymi mocą ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. po zmianie ustawy – Prawo budowlane oraz o zmianie niektórych innych ustaw. Wskutek zmian wprowadzonych tą ustawą elektrownie wiatrowe zostały potraktowane w sposób odmienny od wolno stojących urządzeń technicznych – wprowadzono zawężenie zakresu definicji budowli w stosunku do elektrowni wiatrowych poprzez wskazanie, iż budowlą są części budowlane urządzeń technicznych takich jak elektrownie wiatrowe. Co należy podkreślić, omawiana zmiana w zakresie definicji budowli została wprowadzona na ostatnim etapie parlamentarnych prac legislacyjnych, nie zostały oszacowane skutki finansowe jej wejścia w życie, a samo jej wprowadzenie było poprzedzone bezskutecznymi staraniami branży inwestorów elektrowni wiatrowych o zmianę przepisów w ustawie o

¹ por. R.Dowgier, Nowe zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych, „Przegląd podatków lokalnych i finansów samorządowych” 2016, nr 9, str.6

podatkach i opłatach lokalnych i dało obniżenie wysokości podatku od budowli będących elektrowniami wiatrowymi”.

W chwili obecnej istotne znaczenie ma wprowadzenie w art. 2 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych definicji legalnej pojęcia elektrowni wiatrowej. Z definicji tej wynika, że elektrownia wiatrowa oznacza „*budowlę 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, 2365 oraz z 2016 r. poz. 925)*”. Natomiast przez elementy techniczne elektrowni ustawa definiuje wirnik wraz z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądowórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Zdaniem organu definicja ta doprecyzowała czym jest elektrownia wiatrowa oraz wskazuje dokładnie jej elementy składowe. Zdaniem natomiast wnioskodawcy definicja legalna elektrowni wiatrowej rozumiana jest tylko na potrzeby ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Wnioskodawca stoi na stanowisku, że ustawa ta nie daje podstaw do modyfikacji zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych, oraz, iż nie należy posługiwać definicją legalną w niej zawartą na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Organ podatkowy wywodzi, iż po zmianach wprowadzonych ustawą z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, ustawodawca miał na celu równe traktowanie przez prawo budowlane elektrowni wiatrowych z innymi wolno stojącymi urządzeniami technicznymi czego konsekwencją jest równe traktowanie w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Mając na względzie powyższe zaznaczyć należy, iż budowle jakimi są elektrownie wiatrowe – po wejściu w życie przepisów ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie będą traktowane inaczej niż inne budowle, czy wolno stojące urządzenia techniczne.

Zasadniczo o zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości decyduje ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Jednakże, jak już wskazano, po wyroku TK z dnia 13 września 2011 r. (P 33/09), w przypadku budowli istotne znaczenie należy przypisać również normom prawa budowlanego. Z tego punktu widzenia wprowadzona zmiana sprowadza się do tego, iż na gruncie prawa budowlanego cała elektrownia wiatrowa będzie obiektem budowlanym (budowlą). Cel ten, który wyraźnie wskazano w uzasadnieniu do projektu ustawy, został zrealizowany w następujący sposób.

Po pierwsze, należy mieć na uwadze z art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane, który definiuje budowlę, wykreślono z otwartego katalogu urządzeń technicznych, których jedynie części budowlane stanowią budowle, elektrownie wiatrowe.

Po drugie, w załączniku do ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. w tabeli wiersz „Kategoria XXIX” otrzymał nowe brzmienie: Kategoria XXIX - wolno stojące kominy i maszty oraz elektrownie wiatrowe - dodano nową kategorię obiektu budowlanego, jakim jest elektrownia wiatrowa.

Po trzecie, w dodanym art. 82 ust. 3 pkt 5b ustawy Prawo budowlane w sekcji dotyczącej właściwości rzeczowej i instancyjnej organów administracji architektoniczno – budowlanej wskazano, iż wojewoda jest organem administracji architektoniczno-budowlanej wyższego stopnia w stosunku do starosty oraz organem pierwszej instancji w sprawach obiektów i robót budowlanych i tutaj rozszerzono tę kompetencję również na elektrownie wiatrowe, w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych.

Warte podkreślenia jest to, iż przepis ten jest jedynym, który po nowelizacji prawa budowlanego nawiązuje bezpośrednio do definicji elektrowni wiatrowej z art. 2 pkt 1 ustawy

o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Tymczasem to właśnie ta definicja jednoznacznie wskazuje, jakie elementy składają się na taką elektrownie: składa się ona co najmniej z fundamentu wieży oraz elementów technicznych, którymi są – zgodnie z art.2 pkt 2 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych - wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądowórczy, układ sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Sformułowana, na potrzeby ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, definicja elektrowni wiatrowej, należy uznać za mającą systemowy charakter. Chociaż znajduje się ona w słowniczku tej ustawy, w którym zaznaczono, iż ma ona zastosowanie na gruncie tejże ustawy, to zdaniem organu podatkowego nie powinno budzić wątpliwości, iż elektrownia wiatrowa, wskazana jako kategoria obiektu budowlanego w załączniku do prawa budowlanego, to elektrownia rozumiana w sposób wskazany w art. 2 pkt 1 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych.

Organ podatkowy stoi na stanowisku, iż o zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości decyduje nie tylko ustawa podatkowa oraz ustawa Prawo budowlane, ale również ustawa regulująca proces inwestycyjny w zakresie elektrowni wiatrowych. Bez wprowadzenia do systemu tej ostatniej ustawy z zawartej w niej definicji, opodatkowanie w całości elektrowni wiatrowych nie byłoby takie oczywiste.

W istocie to nie ustawa Prawo budowlane lecz ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych przesądza o tym, jakie elementy składają się na elektrownię wiatrową i że są to zarówno elementy budowlane, jak i niebudowlane (techniczne).

Wskazany wyżej kierunek wykładni jest dopuszczalny, w szczególności w świetle wyroku TK P33/09, w którym wskazano „*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 ustawy prawo budowlane 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*”. W analizowanym przypadku o statusie elektrowni wiatrowej współdecydują więc przepisy ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych.

Organ nadmienia również, iż w dniu 28 czerwca 2015 r. weszła w życie nowa definicja obiektu budowlanego. Została ona wprowadzona ustawą z dnia 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy – Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw. Zgodnie z art. 3 pkt 1 ustawy prawo budowlane w brzmieniu obowiązującym od dnia 28 czerwca 2015 r. 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. Do wskazanej daty przepis ten przez obiekt budowlany nakazywał rozumieć m.in. budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami. Zmiana wskazanego przepisu nie przesądza jednak o tym, iż aktualnie nie jest możliwe opodatkowanie wszystkich elementów (instalacji, urządzeń) składających się na budowlę.

Na tle poczynionych wyżej rozważań organ podatkowy stwierdza, iż z dniem 16 lipca 2016 r. na mocy nowelizacji prawa budowlanego oraz wejścia w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, za budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych należy uznać elektrownię wiatrową składającą się zarówno z części budowlanych (fundamentu, wieży), jak i elementów niebudowlanych (technicznych), takich jak: wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądowórczy,

układ sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Podkreślić przy tym należy, iż katalog wskazanych w tym przepisie części elektrowni wiatrowej nie jest zamknięty, gdyż ustawodawca posłużył się pojęciem „składającą się co najmniej z ...”.

Powyższa teza opiera się na założeniu, iż art. 1a ust. 2 u. p. o. l. definiując budowlę odsyła do pojęcia obiektu budowlanego w prawie budowlanym. Stosownie do art. 3 pkt 1 ustawy prawo budowlane jedną z kategorii obiektów budowlanych są budowle. Zgodnie ze stanowiskiem TK zaprezentowanym w wyroku w sprawie P33/09, opodatkowane mogą być tylko takie budowle, które zostały *expressis verbis* wymienione w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane, innych przepisach tej ustawy, albo w załączniku do niej. Ponadto o statusie poszczególnych obiektów budowlanych mogą decydować również inne przepisy ustawowe. W związku z tym, niezależnie od tego, że w art. 3 pkt 3 ustawy prawo budowlane nie wymienia się już nazwy elektrowni wiatrowych, są one z nazwy wymienione jako kategoria obiektu budowlanego w załączniku do ustawy - kategoria XXIX – wolno stojące (kominy i maszty oraz elektrownie wiatrowe). Ponieważ taki obiekt nie spełnia ani cech budynku, ani obiektu małej architektury, na potrzeby podatku od nieruchomości winien być klasyfikowany jako budowla. Na taką budowlę, w myśl art. 2 pkt 1 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych składają się zarówno części budowlane, jak i urządzenia techniczne. Skutkuje to, co jest zgodne z uzasadnieniem projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, ich opodatkowaniem od pełnej wartości, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Będzie to więc, co do zasady, wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych - ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. Oznacza to, iż nowa, wyższa wartość elektrowni wiatrowej będzie stanowiła podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości od dnia 1 stycznia 2017 r.

Nie sposób również zgodzić się ze stanowiskiem Wnioskodawcy, iż argumentem przemawiającym za brakiem zmian dotyczących opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości jest regulacja prawna zawarta w art. 17 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych.

Organ podatkowy zwraca uwagę, iż na etapie prac parlamentarnych dostrzeżono problem, jaki może pojawić się po zmianie prawa budowlanego, związany ze zwiększeniem obciążeń z tytułu podatku od nieruchomości. Z uwagi, iż wprowadzone zmiany a właściwie mając na uwadze art. 6 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z miesiąca na miesiąc burzą zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych, ostatecznie w ustawie zapisano w art. 17, że „*Od dnia wejścia w życie ustawy do dnia 31 grudnia 2016 r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowych ustala się i pobiera zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie ustawy*”. W ocenie organu podatkowego zapis ten stanowi podstawę do twierdzenia, że zmiany dokonane w definicji budowli niosą za sobą również określone skutki w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Takie stanowisko potwierdza również rezultat jednej z zasad wykładni przepisów prawa – *per non est*, to jest takiej, w której nie można uznać, że dany przepis lub jego część nie są istotne. Potwierdza to również wspomniana wcześniej zasada racjonalności ustawodawcy – należy stwierdzić, że przepis ten został ustanowiony w konkretnym celu, a celem tym jest zachowanie dotychczasowych zasad opodatkowania jedynie do dnia 31 grudnia 2016 roku. Organ nadmienia, iż przepis ten wprowadza, konstrukcję prawną, w której na potrzeby wyłącznie podatku od nieruchomości prolonguje się w swoisty sposób wejście w życie wprowadzonych zmian. W przepisie tym, widać wyraźną wolę ustawodawcy, żeby od 2017 wpłynąć na zakres

opodatkowania. Innymi słowy, na potrzeby procesu budowlanego już od dnia wejścia w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, tj. od dnia 16 lipca 2016 r., należy uznać za budowlę elektrownię wiatrową, w rozumieniu, jakie nadaje temu pojęciu art. 2 pkt 1 tej ustawy. Wskazany przepis przejściowy, dla potrzeb podatku od nieruchomości do końca 2016 r. zarówno podatnicy, jak i organy podatkowe winny przyjąć, że nic się nie zmieniło, to znaczy, budowlą będącą przedmiotem opodatkowania jest wyłącznie część budowlana elektrowni wiatrowej. W konsekwencji powyższego z dniem 1 stycznia 2017 r. wzrośnie wartość elektrowni wiatrowej stanowiąca podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości i w składanych na 2017 r. deklaracjach podatkowych powinna być ujawniona właśnie ta wyższa wartość. Będzie to wartość określona zasadniczo stosowanie do art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Jest to przepis, który wprowadza zasadę obliczania wartości dla budowli amortyzowanych, od której wyjątki wskazano w ust. 4-6.

Organ podatkowy pragnie zauważyć, iż na ryzyko zwiększenia obciążenia podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych zwróciła również uwagę grupa posłów. W dniu 9 sierpnia 2016 r. do Sejmu trafił **poselski**, przygotowany przez klub parlamentarny Platformy Obywatelskiej – projekt nowelizacji ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (druk 814).

Jak wskazano w uzasadnieniu celem projektu jest zmiana przepisów ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, które spowodowały, że na terenie całej Polski zdecydowanie ograniczona została możliwość budowy nowych elektrowni, co jest całkowicie sprzeczne z potrzebą rozwoju ekologicznych farm wytwarzania energii elektrycznej. W uzasadnieniu do tego projektu stwierdzono, iż ustawa prowadzi do wzrostu obciążeń elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości, gdyż w jej rezultacie opodatkowaniem objęte są **całe elektrownie wiatrowe**. Jednocześnie projekt ten przewiduje ograniczenie definicji elektrowni wiatrowej wyłącznie do fundamentów i wieży czyli wyklucza z jej zakresu części techniczne.

Jak wynika wprost z uzasadnienia, projektodawcy proponują zmiany, które miałyby skutkować zmniejszeniem wysokości podatku od nieruchomości. Organ nadmieniam, iż projekt ten jest na bardzo wczesnym etapie procesu legislacyjnego (czytanie w komisjach sejmowych).

Organ nie zgadza się z argumentacją Wnioskodawcy wskazującą na zasady interpretacji przepisów prawnych w oparciu o zasady i wartości konstytucyjne.

Zasady podatkowe nie tworzą zamkniętego katalogu i zalicza się do nich różne postulaty, zależnie od reprezentowanych poglądów i oczekiwań kierowanych pod adresem podatków i systemu podatkowego, które kształtują się pod wpływem bieżących prądów ekonomicznych występujących w danym państwie. Nie są zatem kanonem wiedzy, niepodlegającym zmianom, a wyrazem zjawisk zachodzących nieustannie w rzeczywistości społecznej i gospodarczej. Niemniej, zasady te winny być dla każdego prawodawcy niezbędnym zbiorem reguł i teoretycznych postulatów, których przestrzeganie warunkować będzie optymalne nakładanie przez władzę publiczną obciążeń podatkowych i skuteczną realizację przyjętych założeń i funkcji państwa.

W ocenie organu przepis art. 2a ustawy Ordynacja podatkowa w przedmiotowej sprawie nie ma zastosowania z uwagi, iż Wnioskodawca przyjął błędne założenia interpretacyjne a zaistniałe wątpliwości zdaniem organu dało się usunąć w wyniku prawidłowo przeprowadzonej przez organ wykładni przepisów. Organ pragnie nadmienić, iż zasada *in dubio pro tributario* nie może być rozumiana w ten sposób, iż w przypadku wątpliwości interpretacyjnych są zobowiązane przyjąć punkt widzenia Wnioskodawcy.

Zasada ta bowiem ma zastosowanie wyłącznie wtedy, gdy wykładania przepisu prawa przy zastosowaniu wszystkich jej aspektów (językowego, systemowego, funkcjonalnego) nie daje zadawalających rezultatów, co nie ma miejsca w niniejszej sprawie.

Mając na względzie wszystkie przytoczone powyżej wywody należało uznać stanowisko Wnioskodawcy za nieprawidłowe.

Zgodnie z art. 14c § 2 ustawy Ordynacja podatkowa należało wskazać prawidłowe stanowisko, zgodnie z którym, od dnia 1 stycznia 2017 r. podatnicy podatku od nieruchomości należnego od elektrowni wiatrowych powinni zadeklarować do opodatkowania wartość wszystkich elementów budowlanych i niebudowlanych (technicznych), które składają się na tę budowlę (budowlę jako całość). Od dnia 1 stycznia 2017 r. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegać będzie budowla **jako całość**, a nie jak do tej pory jedynie części budowlane elektrowni wiatrowych tj. fundament i wieża (maszt).

Stanowisko tutejszego organu znajduje potwierdzenie w aktualnych pismach Ministerstwa Infrastruktury i Budownictwa oraz Ministerstwa Rozwoju i Finansów. Potwierdzeniem powyższego jest odpowiedź na interpelację nr 4207 z dnia 8 lipca 2016 r. w sprawie projektu nowej formy podatku od nieruchomości i objęcia elektrowni wiatrowych zmienionym prawem budowlanym, na podstawie nowelizacji ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Podsekretarz stanu w Ministerstwie Infrastruktury i Budownictwa udzielił wyjaśnienia: „*że elektrownia wiatrowa wraz z urządzeniami technicznymi (wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądowórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniami i mechanizmem obrotu) wypełnia przesłanki budowli będącej wolno stojącym urządzeniem technicznym. Od dnia 1 stycznia 2017 r. zmienią się zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości, w zakresie określenia podstawy opodatkowania tym podatkiem, bowiem opodatkowaniu podlegać będzie cała elektrownia wiatrowa*”.

Jednocześnie należy zauważyć, iż tożsame stanowisko w niniejszej sprawie zostało zajęte przez Ministra Rozwoju i Finansów. Tytułem przykładu należy wskazać pismo nr PS2.054.39.2016 z dnia 02 grudnia 2016 r. dotyczące odpowiedzi na interpelację nr 7740 w sprawie zmiany sposobu opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości, które brzmi następująco:

*„Od dnia 16 lipca 2016 r. elektrownia wiatrowa zatem w całości stanowi obiekt budowlany (budowlę) w rozumieniu ustawy Prawo budowlane, co wynika, jak wskazano powyżej, z aktualnej definicji budowli, zawartej w tej w ustawie, jak również z Załącznika do niej, gdzie elektrownie wiatrowe zostały wprost wymienione jako obiekt budowlany (kategoria XXIX załącznika). Potwierdza to również uzasadnienie do poselskiego projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, w którym stwierdzono, że „**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)**...”. Niemniej 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 tej ustawy (art. 17 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych).*

W konsekwencji powyższego od dnia 1 stycznia 2017 r. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegać będzie cała elektrownia wiatrowa. Podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości dla budowli stanowi, co do zasady wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczenia amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych – ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego (art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych). W tym zakresie od 1 stycznia 2017 r. nie przewiduje się zmian.

POUCZENIE

Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą, stwierdzeniem jej wygaśnięcia lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

Niniejsza interpretacja, po usunięciu danych identyfikacyjnych wnioskodawcy oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, zostanie niezwłocznie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku, Aleja Zwycięstwa 16/17, 80-219 Gdańsk, po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację – w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi Dz. U. z 2016 r., poz. 718 ze zm.). Skargę do WSA wnosi się w dwóch egzemplarzach – (art. 47 ww. ustawy) w terminie 30 dni od daty 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 (art. 53 § 2 ww. ustawy).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres Burmistrz Nowego Dworu Gdańskiego, ul. Ernesta Wejhera 3, 82-100 Nowy Dwór Gdański.

Paul

BURMISTRZ
[Signature]
mgr inż. Marek Michalski

Otrzymują:

1.

2.
