

PiK.....

.....

.....

### **INDYWIDUALNA INTERPRETACJA PRAWA PODATKOWEGO Nr 2/2016**

Burmistrz Miasta i Gminy Koźmin Wielkopolski działając na podstawie art. 14b, 14c, 14 d, 14f, 14j ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2015 poz. 613 ze zm., *dalej O.p.*), art. 1a, art. 1c, art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2016r., poz. 716 ze zm., *dalej u.p.o.l.*), art. 2, art. 9, art. 17 ustawy z dnia 20 maja 2016r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz.U. z 2016r., poz. 961, *dalej u.i.e.w.*) w związku z art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994r. Prawo budowlane (Dz.U. z 2016r., poz. 290, *dalej P.b.*) po rozpatrzeniu wniosku Pani ..... (*dalej: Wnioskodawca*) z dnia ..... (wpłynął do tutejszego Urzędu dnia .....), o wydanie indywidualnej interpretacji dotyczącej należnej wysokości podatku od nieruchomości w roku 2017 wynikającego z tytułu eksploatacji elektrowni wiatrowej w ..... (*dalej: inwestycja*)

**stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia .....r. o udzielenie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego jest nieprawidłowe.**

#### **UZASADNIENIE**

Wnioskodawca złożył w dniu .....r. zgodnie z art. 14 b § 2, § 3, art. 14 f § 1 O.p. wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w jego indywidualnej sprawie oraz złożył oświadczenie, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu.

Do pisma Wnioskodawca dołączył opinię prawną z dnia ..... Kancelarii ..... dot. *Podatku od nieruchomości od elektrowni wiatrowych, z uwzględnieniem zmian przepisów i ewolucji orzecznictwa oraz z odniesieniem się do aktualnego stanu prawnego.*

Wnioskodawca uiścił stosowną opłatę za wydanie niniejszej interpretacji.

**Wnioskodawca przedstawiając zdarzenie przeszłe wskazał następujący stan faktyczny:**

Wnioskodawca jest właścicielem elektrowni wiatrowej zlokalizowanej w miejscowości .....

W związku z wejściem w życie z dniem 16.07.2016r. ustawy z dnia 20 maja 2016r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych Wnioskodawca ma wątpliwości co do wartości podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku od nieruchomości od 01.01.2017r. od budowli elektrowni wiatrowej, która stanowi jego własność.

Zdaniem Wnioskodawcy wątpliwości te wynikają z niejednolitej wykładni przepisów u.i.e.w., która wprowadziła zmianę definicji obiektu budowlanego. Art. 2 u.i.e.w. wprowadza definicję, zgodnie z którą elektrownia wiatrowa jest budowlą w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, o mocy większej niż moc mikroinstalacji. Do elementów technicznych ustawa zalicza wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Zdaniem Wnioskodawcy, w powiązaniu z przepisami u.p.o.l., powyższa zmiana definicji oznaczać może

znaczny wzrost dotychczasowej podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości przedmiotowej inwestycji. Tymczasem, zdaniem Wnioskodawcy, ani w uzasadnieniu do nowej ustawy, ani w wypowiedziach wnioskodawców taki cel nie został wyrażony wprost, stąd pojawienie się szeregu oczywistych wątpliwości. Zdaniem Wnioskodawcy podstawowe wątpliwości interpretacyjne budzi już choćby nawiązanie oraz współlistnienie tej nowo stworzonej definicji elektrowni wiatrowej jako obiektu budowlanego z innymi przepisami prawa. Samo wykreślenie na mocy u.i.e.w. z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego elektrowni wiatrowych wydaje się nie być wystarczające, gdyż nadal pozostały w nim „inne urządzenia”, a zgodnie z orzeczeniem TK z 13.09.2011r. / P 33/09 / budowlą w rozumieniu art. 3 pkt 3 prawa budowlanego są jedynie obiekty wymienione wprost w tym przepisie lub obiekty, „w istotnym zakresie zbliżone do cech posiadanych przez obiekty pełniące role wzorców”. Jednocześnie Wnioskodawca stwierdza, że elektrownie wiatrowe nie są w żaden sposób podobne do obiektów wymienionych w art. 3 pkt 3 prawa budowlanego, a obiektem analogicznym może być zarówno elektrownia jądrowa jak i „inne urządzenia”, które posiadają elementy budowlane. Przyjęcie tezy o zaliczeniu urządzeń elektrowni wiatrowych do podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości, podczas gdy analogiczne urządzenia w innego typu elektrowniach / np. konwencjonalnych / nie stanowią budowli naruszałoby zasadę równości i sprawiedliwości podatkowej (art. 84 w związku z art. 2 Konstytucji RP ). Wnioskodawca stwierdza, że nie stanowią przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości takie urządzenia jak choćby instalacje wewnątrzbudynkowe, klimatyzatory, urządzenia sterujące bram, rolet itp. Zdaniem Wnioskodawcy, za tezę że urządzenia techniczne elektrowni wiatrowej nie powinny stanowić budowli, świadczy także aktualna definicja obiektu budowlanego, w której ustawodawca zrezygnował z uznania urządzeń za obiekty budowlane i tym samym dał do zrozumienia, że nie podlegają one ustawie. Wątpliwości te, zdaniem Wnioskodawcy, potęguje co prawda zapis art. 17 u.i.e.w. , który stanowi, że od dnia wejścia w życie ustawy do dnia 31.12.2016r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowej ustala się i pobiera zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie ustawy. Zdaniem Wnioskodawcy przepis ten nie determinuje jednak zasad, wedle których podatek ma być ustalony, a zasady te mogą być bowiem określane jedynie w u.p.o.l. oraz w ustawie do której ustawa podatkowa odsyła (Prawo budowlane). Wnioskodawca stwierdza, że ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie jest ustawą podatkową, ani taką do której odsyła ustawa podatkowa, nie można zatem stosować definicji legalnych w niej się znajdujących do określania przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Zdaniem Wnioskodawcy całość dodatkowo komplikuje fakt iż ustawa odsyła w zakresie definicji budowli również do prawa budowlanego, należy zatem uznać, iż to Prawo budowlane /jak to ma miejsce dotychczas i co wydaje się potwierdzać definicja zawarta w ustawie o inwestycjach/ ciągle wiezie prym w zakresie ustalania zakresu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Wnioskodawca stwierdza, że w takim przypadku zatem ewentualnej zmianie praktyki w zakresie opodatkowania elektrowni wiatrowych przeczy także dotychczasowa linia orzecznicza sądów administracyjnych opowiadająca się za opodatkowaniem elektrowni wiatrowych jedynie ich części budowlanych. Wnioskodawca powołuje się na orzecznictwo sądów administracyjnych, zgodnie z którym opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowych, natomiast elementy techniczne, jako części niebudowlane, nie powinny stanowić podstawy naliczenia podatku od nieruchomości. W przekonaniu Wnioskodawcy definicja elektrowni wiatrowej zawarta w art. 2 u.i.e.w. powinna służyć wyłącznie celom tej ustawy.

**Do opisanego stanu faktycznego Wnioskodawca wniósł o stwierdzenie w zakresie zdarzenia przyszłego:**

Czy zapisy Ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych w sposób jednoznaczny i bez wątpliwości umożliwiają stwierdzenie, że dotychczasowa podstawa podatku od nieruchomości w zakresie elektrowni wiatrowych uległa zmianie i w związku z tym począwszy od 2017 roku należy ustalić nowy wymiar podatku od nieruchomości elektrowni wiatrowej w .....

**Wobec zadanego pytania Wnioskodawca przedstawił własne stanowisko w sprawie oceny prawnej wykazanego przez siebie zdarzenia przyszłego:**

W obliczu wątpliwości dotyczących zapisów ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz.U. z 20.05.2016r., poz. 961), w odniesieniu do odpowiednich wynikających z Prawa budowlanego

oraz z Ustawy o podatkach i opłatach lokalnych należy zastosować zasadę ogólną prawa podatkowego wyrażoną w konieczności rozstrzygnięcia na korzyść podatnika oraz stwierdzić, że nie wpłynęły one na sposób i wymiar dotychczasowego opodatkowania elektrowni wiatrowych, w tym także obowiązujący od 2017 roku na wymiar podatku od nieruchomości elektrowni wiatrowej w ..... Podatek od nieruchomości przedmiotowej inwestycji powinien być uiszczany w wysokości dotychczas określanej. Burmistrz Miasta i Gminy Koźmin Wielkopolski domniemuje, że w tej części wniosku nastąpiła oczywista omyłka i Wnioskodawca miał na myśli elektrownię wiatrową zlokalizowaną w miejscowości .....

**Mając na uwadze treść wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego, jak i obowiązujący stan prawny, organ podatkowy stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy w odniesieniu do opisanego zdarzenia przyszłego jest nieprawidłowe z poniższych względów.**

Zgodnie z treścią art. 14b § 1 i 14j ustawy O.p. *minister właściwy do spraw finansów publicznych, a w zakresie swojej właściwości wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta, marszałek województwa, na pisemny wniosek zainteresowanego wydaje, w jego indywidualnej sprawie, pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego. Zgodnie z art. 14b § 2 i § 3 O.p. składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Interpretacja indywidualna winna zawierać ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny; można odstąpić od uzasadnienia prawnego, jeżeli stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe w pełnym zakresie (art. 14c § 1 O.p.). W razie negatywnej oceny stanowiska wnioskodawcy interpretacja indywidualna zawiera wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym (art. 14 c § 2 O.p.).* Organ wydając interpretację dokonuje jedynie oceny prawnej stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę, bez możliwości jego modyfikowania, czy też prowadzenia postępowania dowodowego. Wobec tego interpretacja może dotyczyć wyłącznie stanu faktycznego przedstawionego we wniosku, gdyż organ nie prowadzi postępowania dowodowego, nie ocenia też wiarygodności danych przedstawionych we wniosku. Obowiązkiem wyczerpującego przedstawienia stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego) ustawodawca obciążył wnioskodawcę, co oznacza, iż to wnioskodawca wskazuje elementy stanu faktycznego, jakie należy uwzględnić przy wydawaniu interpretacji.

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. - *budowlę stanowi obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, nie będący 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.* Analizując definicję budowli zawartą w u.p.o.l. należy stwierdzić, że budowlą dla celów podatku od nieruchomości jest m.in. obiekt budowlany w rozumieniu prawa budowlanego nie będący budynkiem lub obiektem małej architektury.

W myśl art. 3 pkt. 1 P.b. – *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.*

Stosownie do treści art. 3 pkt 3 P.b. *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.* Obowiązująca obecnie treść art. 3 pkt 3 ustawy Prawo

budowlane, została zmieniona przepisem art. 9 u.i.e.w. i obowiązuje od dnia 16.07.2016r. W wyniku tej nowelizacji usunięto zapis odnoszący się do tzw. części budowlanych elektrowni wiatrowych. Nowelizacja pozostawia zapis, że budowlą są m.in. części budowlane urządzeń technicznych, lecz z przykładowego katalogu tych urządzeń usunięto elektrownie wiatrowe. Ponadto, w załączniku do ustawy Prawo budowlane, wymieniającego kategorie obiektów budowlanych, dodano w kategorii XXIX obiekt budowlany pn. elektrownia wiatrowa, bez dokonywania rozróżnienia na części budowlane i niebudowlane.

Art. 2 u.i.e.w. wprowadza natomiast następujące definicje:

- **elektrownia wiatrowa**- 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 2015r. o odnawialnych źródłach energii (Dz.U. z 2015r., poz. 478 i 2365 oraz z 2016r., poz. 925)/;
- **elementy techniczne** – wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Zasadniczo o zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości decyduje ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Jednakże Ustawodawca, w zakresie definiowania budowli, zastosował technikę odesłania do przepisów prawa budowlanego. Zgodnie z poglądem prawnym zaprezentowanym w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011r. (P 33/09) przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości mogą być jedynie takie budowle, które zostały *expressis verbis* wymienione w art. 3 pkt 3 P.b., w pozostałych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej. Klasyfikowanie obiektów typu elektrownie wiatrowe na potrzeby opodatkowania winno być więc 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 z tym przepisem, budowlą jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, nie będący 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 powyższe na uwadze jeszcze do wprowadzenia zmian w prawie budowlanym, które wynikają z ustawy z dnia 20 maja 2016r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, w orzecznictwie sądów administracyjnych od 2009r. prezentowano 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 stanowią urządzeń budowlanych, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. i nie są też budowlami wchodzącymi w skład budowli jako całości techniczno użytkowej. Z tej części definicji budowli zawartej w art. 3 pkt 3 P.b., która wskazywała, iż budowlą są części budowlane urządzeń technicznych, wśród których wskazywano wprost elektrownie wiatrowe, wywodzono, iż opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają jedynie takie części elektrowni wiatrowej jak: fundamenty, maszt, słup, wieża. Jeżeli więc mieć na uwadze, iż aktualne orzecznictwo sądów administracyjnych w zakresie opodatkowania elektrowni wiatrowych opierało się w dużej mierze na brzmieniu art. 3 pkt 3 P.b., to zmiana w tym zakresie musi mieć istotne znaczenie.

Na mocy nowelizacji wprowadzonej powołaną ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, począwszy od 16 lipca 2016r. art. 3 pkt 3 P.b. nie wskazuje już wprost na elektrownie wiatrowe, których jedynie części budowlane zaliczane były do budowli. Ponadto w art. 2 u.i.e.w. wskazano, że na potrzeby tej ustawy elektrownią wiatrową jest 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 2015r. o odnawialnych źródłach energii (Dz.U. z 2015r., poz. 478 i 2365 oraz z 2016r., poz. 925). Przez elementy techniczne elektrowni ustawa definiuje wirnik wraz z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układ sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Zmiany wprowadzone ustawą z dnia 20 maja 2016r. nie powinny budzić wątpliwości w kontekście opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości, które reguluje ustawa o

podatkach i opłatach lokalnych. Nie można jednak pominąć treści wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011r. (P 33/09), że w przypadku budowli istotne znaczenie należy przypisać normom prawa budowlanego. Z tego punktu widzenia wprowadzona ustawą z dnia 20 maja 2016r. zmiana sprowadza się do tego, że na gruncie prawa budowlanego cała elektrownia wiatrowa będzie obiektem budowlanym (budowlą). Ustalenie prawidłowych zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości wymaga sięgnięcia więc aż do trzech ustaw: o podatkach i opłatach lokalnych, prawa budowlanego oraz o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych.

Sformułowaną na potrzeby ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych definicję elektrowni wiatrowej należy uznać za mającą systemowy charakter pomimo, że znajduje się w jej słowniczku i Ustawodawca zaznaczył, że ma zastosowanie na gruncie tej ustawy. Nie powinno budzić wątpliwości, że elektrownia wiatrowa wskazana, jako kategoria obiektu budowlanego w załączniku do ustawy Prawo budowlane, to elektrownia rozumiana w sposób wskazany w art. 2 pkt 1u.i.e.w.

Bez wprowadzenia do systemu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych i zawartej w niej definicji, opodatkowanie w całości elektrowni wiatrowej nie byłoby takie oczywiste.

Analizując historię zmian art. 3 pkt 3 P.b. stwierdzić należy, że zmiana wprowadzona nowelizacją z roku 2005 przesądziła o wyłączeniu części niebudowlanych elektrowni z opodatkowania podatkiem od nieruchomości części budowlanych z dniem 01.01.2006. Do faktu tego nawiązuje uzasadnienie projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (druk nr 315), w którym wskazano: *Ponadto ustawa – Prawo budowlane wprowadza podział elektrowni wiatrowych na dwie części – część budowlaną i część niebudowlaną (techniczną). Podział ten został wprowadzony w 2005 r. w wyniku poprawki senackiej do jednej z ustaw nowelizujących Prawo budowlane. Jak się wydaje, przepis ten został wprowadzony przede wszystkim ze względów podatkowych - w celu zwolnienia części niebudowlanych elektrowni wiatrowych z podatku od nieruchomości. W projekcie ustawy [u.i.e.w.] zaproponowano wykreślenie przepisu wprowadzającego podział elektrowni wiatrowych na części budowlaną i niebudowlaną. W proponowanym stanie prawnym cała elektrownia wiatrowa będzie obiektem budowlanym (budowlą).*Owa poprawka wynikała m. in. z tego, iż do czasu jej wprowadzenia w orzecznictwie sądów administracyjnych pojawiały się orzeczenia, zgodnie z którymi budowlą dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości była cała elektrownia wiatrowa składająca się z części budowlanych oraz niebudowlanych, które stanowiły całość techniczno-użytkową. W istocie dopiero nowelizacja prawa budowlanego w 2005r. wpisująca wprost w art. 3 pkt 3 części budowlane elektrowni wiatrowych przesądziła o zmianie linii orzeczniczej.

Aktualnie to nie 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). Taki kierunek rozumowania jest dopuszczalny w świetle cytowanego, również przez Wnioskodawcę, wyroku Trybunału Konstytucyjnego P 33/09, w którym wskazano jak powinno się interpretować przepisy podatkowe dotyczące opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości w zgodzie z Konstytucją „za budowle w rozumieniu u.p.o.l. można uznać jedynie budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 P.b., 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 3 lit. b P.b., czyli pod warunkiem, że stanowią one całość techniczno-użytkową. (...) Mając zarazem na uwadze, iż nie jest wykluczone, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować mogą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane. Przepisy odrębne nierzadko precyzują bowiem znaczenie wyrażeń występujących w prawie budowlanym lub rozważane wyrażenia wprost definiują”. W wyroku z dnia 13 kwietnia 2011r. sygn. akt II FSK 1310/10 Naczelny Sąd Administracyjny stwierdza również: „odesłanie do „przepisów prawa budowlanego” a nie do przepisów ustawy Prawo budowlane oznacza, że ustawodawca nie ograniczył tego odesłania tylko do przepisów ustawy Prawo budowlane, ale także do innych przepisów tej dziedziny prawa”.

Wobec powyższego można stwierdzić, że przepisy ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych współdecydują o podstawie opodatkowania podatkiem od nieruchomości w zakresie elektrowni wiatrowych, jako przepisy z zakresu ogólnych przepisów prawa budowlanego.

Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości od całej inwestycji elektrowni wiatrowej nie stoi również na przeszkodzie zmiana z dniem 28 czerwca 2015r. definicji obiektu budowlanego zawartego w ustawie Prawo budowlane. Obecnie jest to: budynek, budowla lub obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Przed wskazaną datą jako obiekt budowlany przepis wskazywał m. in. budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami. Zmiana wskazanego przepisu nie przesądza jednak o tym, że aktualnie nie jest możliwe opodatkowanie wszystkich elementów (instalacji, urządzeń) składających się na budowlę. Ustawodawca wprowadził nie używa już terminu „całość techniczno-użytkowa”, nie mniej jednak w dalszym ciągu wskazuje na obiekt budowlany, jako „budowlę wraz z instalacjami”. Na tej właśnie podstawie można wnioskować o „kompletności” obiektu budowlanego. Składa się on bowiem nie tylko z wyrobów o charakterze strictly budowlanym ale również instalacji. Dowodzi to, że w dalszym ciągu obiekt budowlany powinien być postrzegany jako obiekt stanowiący całość techniczno-użytkową, pomimo braku takiego zapisu. Obiektem budowlanym jest zatem taki obiekt, który spełnia swoje funkcje po technicznym i funkcjonalnym powiązaniu wszystkich elementów (powiązanie to w niniejszej sprawie istnieje).

Na tle poczynionych wyżej rozważań należy stwierdzić, że z dniem 16 lipca 2016r. na mocy nowelizacji prawa budowlanego oraz wejścia w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, za budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 2 u.p.o.l. należy uznać elektrownię wiatrową składającą się zarówno z części budowlanych (fundament, wieża) jak i elementów niebudowlanych (technicznych), takich jak: wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia prądu, generator prądotwórczy, układ sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Powyższa teza opiera się na założeniu, że art. 1a ust. 2 u.p.o.l. definiując budowlę odsyła do pojęcia obiektu budowlanego w prawie budowlanym. Stosownie do treści art. 3 pkt 1 P.b. jedną z kategorii obiektów budowlanych są budowle. Zgodnie ze stanowiskiem zaprezentowanym w wyroku w sprawie P33/09, opodatkowane mogą być tylko takie budowle, które zostały *expressis verbis* wymienione w art. 3 pkt 3 P.b., 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 art. w 3 pkt 3 P.b. nie wymienia się z nazwy elektrowni wiatrowych, są one z nazwy wymienione jako kategoria obiektu budowlanego w załączniku do ustawy (kategoria XXIX). 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 u.i.e.w. składają się zarówno części budowlane, jak i elementy 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 u.p.o.l., czyli co do zasady wartości, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalonej na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiącej podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszonej o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych – ich wartości z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.

Nadmienić należy, że nowa, wyższa wartość elektrowni wiatrowej będzie stanowiła podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości dopiero od dnia 1 stycznia 2017r. Zgodnie bowiem z treścią art. 17 u.i.e.w. – *od dnia wejścia w życie ustawy do dnia 31 grudnia 2016r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowych ustala się i pobiera zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie ustawy*. Powyższe oznacza jednoznacznie, że z dniem 1 stycznia 2017r. wzrośnie wartość elektrowni wiatrowej stanowiąca podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości. W składanych na 2017 rok deklaracjach podatkowych (deklaracje, informacje) powinna być ujawniona właśnie ta wyższa wartość.

Mając na uwadze powyższą analizę, można przyjąć w sposób jednoznaczny i bez wątpliwości, że zapisy ustawy z dnia 20 maja 2016r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz.U. z 2016r., poz. 961) w powiązaniu z przepisami ustawy podatkowej i prawa budowlanego, umożliwiają stwierdzenie, że z dniem 1 stycznia 2017r. dotychczasowa podstawa podatku od nieruchomości elektrowni wiatrowej w ..... ulega podwyższeniu o wartość części niebudowlanych.

Tożsame stanowisko zostało zaprezentowane przez Ministra Rozwoju i Finansów:

- w piśmie z dnia 2 grudnia 2016r. (odpowiedź na interpelację nr 7740 Posła Tadeusza Cymańskiego w sprawie zmian sposobu opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości) – **w konsekwencji powyższego od dnia 1 stycznia 2017r. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegać będzie cała elektrownia wiatrowa;**

- w piśmie z dnia 9 grudnia 2016r. (odpowiedź na stanowisko Zarządu Związku Gmin Wiejskich Rzeczypospolitej Polskiej w zakresie prawnego uregulowania opodatkowania urządzeń służących wytwarzaniu energii z wiatru) - **w konsekwencji powyższego od dnia 1 stycznia 2017r. zmienią się zasady opodatkowaniu elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości, w zakresie określenia podstawy opodatkowania tym podatkiem, bowiem opodatkowaniu podlegać będzie cała elektrownia wiatrowa.**

Minister Rozwoju i Finansów uznał, że *od dnia 16 lipca 2016r. elektrownia wiatrowa w całości stanowi obiekt budowlany (budowlę) w rozumieniu ustawy Prawo budowlane, co wynika, jak wskazano powyżej, z aktualnej definicji „budowli”, zawartej w tej 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: „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)”.*

Ponadto w powołanym wyżej piśmie z dnia 2 grudnia 2016r. Minister Rozwoju i Finansów jednoznacznie stwierdził, że *wydanie przez Ministra Finansów interpretacji ogólnej w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych od dnia 1 stycznia 2017r. wydaje się przedwczesne. (...) Można się spodziewać, że z uwagi na jednoznaczne stanowisko w zakresie uznania całej elektrowni wiatrowej za budowlę w rozumieniu ustawy Prawo budowlane, co potwierdził Minister Infrastruktury i Budownictwa, wątpliwości dotyczące podstawy opodatkowania w przypadku elektrowni wiatrowych mogą w ogóle nie wystąpić.*

W związku z powyższym oraz w powiązaniu z dokonaną wcześniej interpretacją przepisów prawa należy wyraźnie podkreślić, że zapisy ustawy z dnia 20 maja 2016r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz.U. z 2016r., poz. 961) są jednoznaczne i w powiązaniu ustawy podatkowej i prawa budowlanego, nie stwarzają problemów interpretacyjnych. Nie zachodzi więc konieczność zastosowania zasady ogólnej prawa podatkowego wyrażonej w art. 2a O.p. o rozstrzygnięciu niedających się usunąć wątpliwości co do przepisów prawa podatkowego na korzyść podatnika. Jak dowiedziono wyżej, przepisy tej ustawy wpłynęły na sposób i wymiar dotychczasowego opodatkowania elektrowni wiatrowych w ten sposób, że z dniem 1 stycznia 2017r. od elektrowni wiatrowej zlokalizowanej w miejscowości ..... podatek od nieruchomości winien być uiszczany od całkowitej jej wartości (od części budowlanych i niebudowlanych).

Odnosząc się do opinii prawnej z dnia ..... Kancelarii ..... dot. *Podatku od nieruchomości od elektrowni wiatrowych, z uwzględnieniem zmian przepisów i ewolucji orzecznictwa oraz z odniesieniem się do aktualnego stanu prawnego, której wnioski są co do zasady tożsame ze stanowiskiem Wnioskodawcy, organ podatkowy w niniejszej Interpretacji zajął stanowisko odmienne. Dziwią też niektóre twierdzenia autorów opinii, np.: w pkt 2.III autorzy podają, że „definicja budowli w Prawie budowlanym nie zmieniła się”, natomiast w pkt 3.2 stwierdzają, że „Ustawa o inwestycjach wprowadziła zmiany w innych ustawach, w tym definicji budowli w Prawie budowlanym”. Ponadto na stronie 8 Opinii stwierdzono, że Ustawodawca z złożenia jest racjonalny, a w dalszej treści czytamy, że „zasadnicze zastrzeżenia budzi wprowadzenie do Ustawy o inwestycjach przepisu przejściowego, tj. art. 17. Przepis ten nie niesie ze sobą żadnej treści normatywnej. Skoro bowiem nowelizacja nie doprowadziła do zmian w opodatkowaniu, to zbędna jest taka regulacja przejściowa, która wprowadza w błąd i świadczy o tym, że w toku prac legislacyjnych nie przestrzegano zasad tworzenia prawa”.*

Reasumując, w stanie faktycznym będącym przedmiotem wniosku Wnioskodawcy z

dnia ....., zasadne jest zadeklarowanie całej wartości budowli elektrowni wiatrowej do podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości, na mocy art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., bowiem dokonane w lipcu bieżącego roku zmiany prawne dotyczące elektrowni wiatrowych, obok zwiększenia rygorów związanych z ich lokalizacją i budową, będą skutkowały również zwiększeniem obciążeń z tytułu opodatkowania tego rodzaju obiektów. Wyższe opodatkowanie, które na mocy przepisu przejściowego, będzie miało miejsce dopiero od 1 stycznia 2017r., wynika nie ze zmian w prawie podatkowym, ale przepisach prawa budowlanego, do których odsyła ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Po nowelizacji obiektem budowlanym, w rozumieniu prawa budowlanego, jest budowla w postaci elektrowni wiatrowej, na którą składają się zarówno części budowlane jak i niebudowlane. Od dnia 1 stycznia 2017r., co do zasady, podatek będzie naliczany od wartości początkowej elektrowni wiatrowej, ustalonej stosownie do art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

Wobec powyższego, w opisanym stanie faktycznym, stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia ..... należy uznać za nieprawidłowe.

Interpretacja dotyczy zdarzenia przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

Pouczenie:

1/ Na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu ul. Ratajczaka 16/17, 61-713 Poznań, z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się w dwóch egzemplarzach za pośrednictwem Burmistrza Miasta i Gminy Koźmin Wielkopolski 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. Zgodnie z przepisami ustawy z dnia 30 sierpnia 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.

2/ Niniejsza interpretacja, po usunięciu danych identyfikujących Wnioskodawcę zostanie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

Otrzymują:

1. ....
2. A/a.