

PiK.

INDYWIDUALNA INTERPRETACJA PRAWA PODATKOWEGO Nr 1/2017

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 2017 poz. 201 ze zm., *dalej O.p.*), art. 1a, art. 1c, art. 2 ust. 1 pkt 3, 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 i pkt 9 ustawy z dnia 7 lipca 1994r. Prawo budowlane (Dz.U. z 2016r., poz. 290, *dalej P.b.*) po rozpatrzeniu wniosku Spółki z dnia o wydanie indywidualnej interpretacji dotyczącej zakresu opodatkowania podatkiem od nieruchomości w roku 2017 elementów elektrowni wiatrowych stanowiących własność Podatnika, położonych na terenie Miasta i Gminy Koźmin Wielkopolski

stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia

o udzielenie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego jest nieprawidłowe.

UZASADNIENIE

Wnioskodawca złożył w dniu powołując się na art. 14j § 1, § 3 O.p., wniosek o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego oraz zakresu ich stosowania wobec Wnioskodawcy 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.

Wnioskodawca uiścił stosowną opłatę za wydanie niniejszej interpretacji.

Wnioskodawca przedstawiając stan faktyczny/zdarzenie przyszłe, wskazał następujący stan faktyczny:

Wnioskodawca jest spółką kapitałową z siedzibą w Polsce, prowadzącą działalność gospodarczą m. in. w sektorze energii odnawialnej. Jest właścicielem elektrowni wiatrowych posadowionych na terenie gminy Koźmin Wielkopolski.

Wnioskodawca przedstawił zespół elementów, z jakich składa się stricte elektrownia wiatrowa oraz infrastrukturę towarzyszącą obiektowi:

1. wieża;
2. kable i linie telesterownicze;
3. turbiny;
4. centrala alarmowa;
5. drogi i place.

Do dnia 31 grudnia 2016r. Wnioskodawca deklarował do podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości części budowlane elektrowni wiatrowych, kable i linie telesterownicze oraz drogi i place. Poza zakresem opodatkowania podatkiem od nieruchomości pozostawały części techniczne elektrowni wiatrowych, tj. turbiny i centrala alarmowa.

Do opisanego stanu faktycznego Wnioskodawca wniósł o stwierdzenie:

Czy od dnia 1 stycznia 2017 roku Wnioskodawca jest zobowiązany do zmiany zakresu opodatkowania podatkiem od nieruchomości posiadanych elektrowni wiatrowych w ten sposób, że

poza elementami wymienionymi w pkt 1, 2, 5 stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego wniosku (tj. wieża, kable i linie telesterownicze, drogi i place) Wnioskodawca będzie zobowiązany do opodatkowania podatkiem od nieruchomości elementów technicznych elektrowni wiatrowych (tj. środków wymienionych w pkt 3 i 4 stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego Wniosku – turbiny i centrala alarmowa)?

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

Zdaniem Wnioskodawcy:

- od 1 stycznia 2017 roku posiadane przez niego elektrownie wiatrowe nadal będą podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości wyłącznie od części budowlanych, tj. od elementów wymienionych w pkt 1 stanu faktycznego/zdarzenia przeszłego Wniosku (wieża) oraz od środków trwałych wymienionych w pkt 2 i 5 stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego Wniosku (kable i linie telesterownicze oraz drogi i place),
- od 1 stycznia 2017 roku nadal nie będą podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości elementy techniczne, tj., środki trwałe wymienione w pkt 3 i 4 stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego wniosku (turbiny, centrala alarmowa).

Dla uzasadnienia własnej tezy Wnioskodawca podjął próbę wykładni, prawidłowego zastosowania przepisów i zależności pomiędzy ustawą o podatkach i opłatach lokalnych, ustawą Prawo budowlane i ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych w odniesieniu do ewentualnego opodatkowania z dniem 01.01.2017r., części technicznych elektrowni wiatrowych.

Po analizie tematu, Wnioskodawca stwierdził, że wprowadzone Ustawą o inwestycjach zmiany przepisów Prawa budowlanego pozostają bez wpływu na sposób opodatkowania elektrowni wiatrowych, co oznacza, że począwszy od 1 stycznia 2017r. Wnioskodawca jest nadal zobowiązany do opodatkowania podatkiem od nieruchomości wyłącznie części budowlanych elektrowni wiatrowych, bowiem:

- definicja zawarta w art. 2 u.i.e.w. sformułowana jest wyłącznie na potrzeby tej ustawy;
 - zmiany w Prawie budowlanym polegające na wykreśleniu w otwartego katalogu części budowlanych urządzeń technicznych sformułowania „elektrowni wiatrowych” oraz dodanie w Kategorii XXIX obiektów budowlanych – elektrownie wiatrowe oraz,
 - treść przepisu art. 17 u.i.e.w. stanowiący, że od dnia wejścia w życie ustawy o inwestycjach do dnia 31 grudnia 2016r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowej ustala się i pobiera zgodnie z przepisami obowiązującymi przez dzień wejścia w życie ustawy,
- pozostają bez wpływu na przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

W konsekwencji Wnioskodawca nie jest zobowiązany do opodatkowania podatkiem od nieruchomości środków trwałych stanowiących części techniczne elektrowni wiatrowych tj. turbin i centrali alarmowej.

W dalszej części wniosku Wnioskodawca podjął próbę interpretacji definicji legalnej „budowli” zawartej w art. 3 pkt 3 P.b. w stanie prawnym obowiązującym do dnia 15 lipca 2016r. i w stanie prawnym po tej dacie. Powołując się na wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 13 września 2011r. sygn. P 33/09 stwierdził, że elektrownie wiatrowe nie zostały przez ustawodawcę wprost wymienione w art. 3 pkt 3 P.b. jako odrębna kategoria obiektów kwalifikowanych, jako budowle, więc nie mogą jako takie być postrzegane. Zdaniem Wnioskodawcy elektrownie wiatrowe nie wypełniają definicji wolno stojących urządzeń technicznych, bowiem posadowione są na wieży osadzonej na fundamentach. Skoro elektrownie wiatrowe nie są wymienione w art. 3 pkt 3 P.b., nie stanowią wolno stojących urządzeń technicznych, „pozbawione są cech zbliżonych do budowli wymienionych w tym przepisie”, za budowlę można wyłącznie uznać ich części budowlane jako „części budowlane urządzeń technicznych” w rozumieniu art. 3 pkt 3 P.b. W opinii Wnioskodawcy zmiany redakcyjne art. 3 pkt 3 P.b. nie modyfikują kwalifikacji elektrowni wiatrowych, jako urządzeń technicznych posiadających elementy budowlane, co oznacza, że

budowlą w rozumieniu tego przepisu nadal pozostają wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowych.

Ponadto katalog urządzeń technicznych stanowiących budowlę jedynie w ich części budowlanej zawiera odesłania do innych urządzeń stosowanych w energetyce jak piece przemysłowe oraz, co istotne, elektrownie jądrowe a nadto otwarty charakter tej definicji potwierdza, że mieszczą się w nim inne urządzenia techniczne o zbliżonych do wymienionych w nawiasie art. 3 pkt 3 P.b. cechach, tj. również elektrownie wiatrowe. Jeżeli zatem inne urządzenia techniczne stosowane w energetyce kwalifikowane są jako budowle wyłącznie w zakresie ich części budowlanych, brak jest podstaw do odmiennej kwalifikacji elektrowni wiatrowych. Byłoby to sprzeczne z art. 2, 22 i 32 ust. 1 Konstytucji, bowiem wprowadzałoby to nieuzasadnione ograniczenie swobody prowadzenia działalności gospodarczej i równego traktowania obywateli i przedsiębiorców w życiu gospodarczym. W konsekwencji z zakresu definicji „budowla” z art. 3 pkt 3 P.b. wyłączone pozostają urządzenia techniczne elektrowni wiatrowych, jak opisane w stanie faktycznym/zdarzeniu przyszłym wniosku turbiny i centrala alarmowa.

W dalszej części swojego uzasadnienia Wnioskodawca wyraża opinię, że części techniczne elektrowni wiatrowych nie stanowią urządzeń budowlanych, bowiem:

- istotnym wyróżnikiem urządzeń budowlanych jest, że urządzenia techniczne stanowią funkcję podrzędną w stosunku do obiektu budowlanego, których celem jest zapewnienie możliwości użytkowania tego obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem,
- w przypadku elektrowni wiatrowych relacje te są odwrócone – element budowlany, jak wieża i fundament, pełni funkcję pomocniczą względem urządzeń technicznych składających się z turbiny, a nie odwrotnie.

Podatnik wskazuje na zmianę definicji „obektu budowlanego” z 2015 roku, gdzie ustawodawca zrezygnował z pojęcia „całość techniczno-użytkowa wraz z instalacjami i urządzeniami” na rzecz obiektu (...) „wzniesionego z użyciem wyrobów budowlanych”. W ocenie Wnioskodawcy powyższe potwierdza, że ustawodawca zrezygnował z uznania za obiekty budowlane instalacji i urządzeń, podkreślając równoległe znaczenie elementów budowlanych dla prawnej kwalifikacji jako obiektu budowlanego.

W dalszej części wniosku Podatnik powołuje się na stanowisko doktryny i judykatury wskazując, że w odniesieniu do elektrowni wiatrowych za uznaniem za budowlę jedynie części budowlanych przemawia jednolita linia orzecznicza. Rozstrzygnięcia sądów administracyjnych pozostają nadal aktualne, bowiem „redakcyjna zmiana przepisu art. 3 pkt 3 P.b. nie zmienia konstrukcji i charakteru elektrowni wiatrowych, jako takich. Czynniki, które przemawiały przed 2017 rokiem za ich kwalifikacją prawną podatkową, jako urządzeń technicznych stanowiących budowlę w zakresie wyłącznie części budowlanych, pozostają aktualne.

W ocenie Wnioskodawcy zmiana treści załącznika do Prawa budowlanego polegająca na zmianie brzmienia Kategorii XXIX poprzez dodanie słów „oraz elektrownie wiatrowe” w żaden sposób nie wpływa na kwalifikację prawną podatkową elektrowni wiatrowej. Ponadto Załącznik ten nie ma charakteru podatkotwórczego, a jego zmiana podyktowana jest wyłącznie realizacją celów Ustawy o inwestycjach, jakim była lokalizacja, budowa i eksploatacja elektrowni wiatrowych oraz objęcie elektrowni wiatrowych dozorem technicznym.

Oznacza to, że legalna definicja „elektrowni wiatrowych” wprowadzona w art. 2 u.i.e.w. obowiązuje wyłącznie na gruncie tej ustawy i nie można jej adaptować na potrzeby wykładni przepisów prawa podatkowego. Ponadto Ustawa o inwestycjach nie została wymieniona w art. 2 Prawa budowlanego, obok innych aktów prawnych (np. prawa o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami), traktowanych jako wchodzące w zakres gałęzi prawa budowlanego.

Ustawa o inwestycjach nie jest ustawą podatkową ani też ustawą, do której ustawa podatkowa odsyła a definicje w niej zawarte nie modyfikują przepisów P.b. w zakresie, w jakim stosuje się do u.p.o.l. Przepis art. 17 u.i.e.w. w żadnej mierze nie wpływa na przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, gdyż nie zawiera podatkotwórczych treści normatywnych.

Przyjęcie stanowiska odmiennego prowadzi do niezgodności tego przepisu z art. 217 i art. 84 Konstytucji. W przypadku, gdy treść art. 17 u.i.e.w. nasuwałaby wątpliwości, co do przedmiotu opodatkowania

podatkiem od nieruchomości z dniem 01.01.2017r., zdaniem Wnioskodawcy należy zastosować zasadę wyrażaną w art. 2a O.p. – nie nadające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika.

W końcowej części wniosku Podatnik, wskazując na prawidłowość własnego stanowiska, powołuje się na uzasadnienia organów podatkowych, które w wydanych interpretacjach w sprawie opodatkowania elektrowni wiatrowych z dniem 01.01.2017r., zaprezentowały stanowisko zgodne ze stanowiskiem Podatnika.

Podatnik raz jeszcze powtórzył, iż w jego przekonaniu Ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych oraz wprowadzona nią nowelizacja przepisów ustawy Prawo budowlane nie wpłynęły na elementy konstrukcyjne podatku od nieruchomości w zakresie elektrowni wiatrowych.

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 stanu faktycznego/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.

W związku z uregulowaniem zawartym w art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. – *opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.* W ustawie tej i na jej użytek została przyjęta normatywna definicja budowli.

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. Powołana podatkowa definicja budowli została skonstruowana na zasadzie odesłania do pojęć funkcjonujących na gruncie przepisów prawa budowlanego.

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. w brzmieniu obowiązującym do 16.07.2016r. przez budowlę należało rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne / fortyfikacje /, ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, **elektrowni wiatrowych**, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Z przytoczonej definicji, w odniesieniu do elektrowni wiatrowej za budowlę do dnia 16.07.2016r. należało uznawać wyłącznie jej części budowlane. W orzecznictwie sądów administracyjnych również ukształtował się pogląd uwzględniający takie rozumowanie budowli w przypadku elektrowni wiatrowych. Zgodnie z orzecznictwem sądowo administracyjnym przyjmowano, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają jedynie części budowlane elektrowni wiatrowej (fundamenty i maszty), jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Definicja budowli uległa zmianie w związku z wejściem w życie ustawy z dnia 20 maja 2016r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Ustawą tą został zmieniony m. in. art. 3 pkt 3 P.b., który otrzymał brzmienie: 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 tego przepisu, została zmieniona 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.** Art. 3 pkt 3 P.b. po nowelizacji pozostawia zapis, że budowlą są m.in. części budowlane urządzeń technicznych, lecz z przykładowego katalogu tych urządzeń usunięto elektrownie wiatrowe. Powyższe oznacza wyeliminowanie elektrowni wiatrowych z katalogu urządzeń technicznych, których jedynie części budowlane stanowią budowlę.

Ponadto, w załączniku do ustawy Prawo budowlane, wymieniającego kategorie obiektów budowlanych, **dodano w kategorii XXIX, obok dotychczas wpisanych obiektów w postaci wolno stojących kominów i masztów, obiekt budowlany pn. elektrownia wiatrowa, bez dokonywania rozróżnienia na części budowlane i niebudowlane.** Elektrownie wiatrowe zostały więc usytuowane pod względem klasyfikacji budowli wśród podobnych obiektów budowlanych. **Wskazanie elektrowni wiatrowych, jako kategorii obiektu budowlanego, w załączniku do ustawy P.b., ma istotne znaczenie przy kwalifikowaniu tych obiektów na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości.** Ustawodawca nie traktuje już elektrowni wiatrowych, jako części obiektu budowlanego, lecz jak obiekt budowlany, wymieniony *expressis verbis* w załączniku do ustawy Prawo budowlane.

Kolejną zmianą jest dodanie pkt 5b do art. 82 ust. 3 P.b., w którym ujęto legalną definicję elektrowni wiatrowej z art. 2 pkt 1 u.i.e.w. - *wojewoda jest organem administracji architektoniczno-budowlanej wyższego stopnia w stosunku do starosty oraz organem pierwszej instancji w sprawach obiektów i robót budowlanych: elektrowni wiatrowych, w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz.U., poz. 961).* Z tego przepisu wynika, że **elektrownia wiatrowa traktowana jest w całości jako jeden obiekt budowlany będący budowlą, bez**

podziału na część budowlaną i niebudowlaną.

Oprócz wskazanych wyżej zmian w ustawie Prawo budowlane, ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych w art. 2 wprowadza do systemu prawnego legalną definicję elektrowni wiatrowej i elementów technicznych:

- **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.*

Ponadto, w art. 17 u.i.e.w. ustawodawca wskazał, iż od dnia wejścia ustawy do dnia 31 grudnia 2016r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowych ustala się i pobiera się zgodnie z przepisami obowiązującymi przed wejściem w życie ustawy.

Mając na uwadze dokonaną zmianę w art. 3 pkt 3 P.b. obecnie elektrownia wiatrowa, jako całość, a nie tylko, jako część budowlana urządzenia technicznego, stanowi budowlę. Zmienioną definicję budowli z art. 3 pkt 3 P.b. w odniesieniu do elektrowni wiatrowych należy aktualnie odczytywać w powiązaniu z Kategorią XXIX obiektów budowlanych, do której zaliczono wyraźnie elektrownie wiatrowe. **To przyporządkowanie przemawia za traktowaniem elektrowni wiatrowej jako wymienione w omawianym art. 3 pkt 3 P.b. – wolno stojące urządzenie techniczne**, a nie jak wskazuje Wnioskodawca, jako ujęte we frazie „innych urządzeń” w nawiasie tego przepisu, z którego wykreślone zostały elektrownie wiatrowe (ujęte wprost w latach 2006-2016). W tym miejscu przytoczyć należy stanowisko Ministra Infrastruktury i Budownictwa w piśmie z dnia 2 grudnia 2016r. (odpowiedź na interpelację nr 7740 Posła Tadeusza Cymańskiego „*przy literalnej wykładni przepisów, elektrownia wiatrowa wraz z urządzeniami technicznymi (wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu) wypełnia przesłanki budowli będącej wolno stojącym urządzeniem technicznym*”). W konsekwencji elektrownie wiatrowe nie stanowią również urządzenia budowlanego w myśl art. 3 pkt 9 P.b. z czym również zgadza się Wnioskodawca.

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. Trybunał Konstytucyjny w powołanym wyroku przesądził, że o klasyfikacji określonych obiektów, jako budowli, mogą decydować, oprócz definicji sformułowanej w art. 3 pkt 3 P.b. również inne przepisy tej ustawy oraz załącznik do niej, określający kategorie obiektów budowlanych, jako doprecyzowujące na różne sposoby rozpatrywaną definicję. Trybunał Konstytucyjny wyraźnie też wskazał, że „**nie jest wykluczone, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące Prawo budowlane. Przepisy te mogą być podstawą do uznania danego obiektu za budowlę, jeżeli w przepisach tych ustaw ustawodawca używa nazwy danego obiektu i klasyfikuje go jako budowlę**”. Jeżeli możliwe jest odnalezienie nazwy budowli w P.b, załączniku do tej ustawy lub ustawowych przepisach modyfikujących, uzupełniających czy doprecyzowujących postanowienia P.b. pozwala to na uznanie danego obiektu za budowlę i w konsekwencji na opodatkowanie tej budowli podatkiem od nieruchomości. Powyższe opiera się na

zasadach wykładni systemowej. Odnosząc te rozważania do niniejszej sprawy wskazać należy, że do porządku prawnego weszła ustawa (u.i.e.w.) o charakterze systemowym, która w art. 2 definiuje elektrownię wiatrową, jako budowlę w rozumieniu P.b., i której przepisami dokonano dostosowania P.b. przez wykreślenie elektrowni wiatrowych z art. 3 pkt 3 oraz wskazanie elektrowni wiatrowych wprost w Załączniku do tej ustawy w kategorii XXIX obiektów budowlanych. W świetle wyroku P 33/09 zarówno załącznik do ustawy jak i inne ustawy mogą stanowić, że dany obiekt jest budowlą. **Uznanie zatem na gruncie u.i.e.w. elektrowni wiatrowych w całości za budowlę jest wiążące na gruncie u.p.o.l.** Elektrownie wiatrowe, wyraźnie teraz wskazane jako kategoria obiektu budowlanego, mogą zostać zaliczone tylko do budowli w rozumieniu przepisów prawa budowlanego (nie stanowią budynku ani obiektu małej architektury) i podlegają opodatkowaniu od całej jej wartości.

Z powyższych względów, w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych, jako budowli, współdecydują przepisy ustawy u.i.e.w., jako ustawy „uzupełniającej”. Wymieniona ustawa, oprócz tego, że określa warunki i tryb lokalizacji i budowy tych obiektów, dokonuje również zmiany Prawa budowlanego, uwzględniając nowe regulacje i dostosowując je do prawa budowlanego. **Wynika z tego, że użyte w ustawie P.b. pojęcie „elektrownia wiatrowa” należy rozumieć zgodnie z definicją zawartą w art. 2 pkt 1 u.i.e.w.** Wynika to także wprost z art. 82 ust. 3 pkt 5b P.b., w którym zawarte jest odesłanie do definicji legalnej elektrowni wiatrowej z art. 2 pkt 1 u.i.e.w. Określone na potrzeby prawa budowlanego definicje, tj. „obiekt budowlany” czy „budowla” wiążą niewątpliwie przy wykładni przepisów u.p.o.l. wobec dokonanego w tej ustawie odesłania do przepisów prawa budowlanego. Organ podatkowy nie ma więc wątpliwości, że definicję elektrowni wiatrowej sformułowaną na potrzeby u.i.e.w., należy uznać za właściwą, a elektrownia wiatrowa wskazana w załączniku do P.b., to ta, o której mowa w u.i.e.w. Z samego już art. 2 pkt 1 u.i.e.w. wynika wprost, że elektrownia wiatrowa to budowla w rozumieniu przepisów prawa budowlanego.

Prawidłowe opodatkowanie elektrowni wiatrowych od 01.01.2017r. wymaga więc sięgnięcia do trzech aktów normatywnych tj. ustawy podatkowej, ustawy Prawo budowlane i ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych.

Z tych względów niewłaściwe jest stanowisko Wnioskodawcy że niedopuszczalne jest interpretowanie przepisów u.p.o.l. na podstawie u.i.e.w., gdyż nie jest to ustawa podatkowa i nie ma do niej odesłania oraz że definicje zawarte w u.i.e.w. mają charakter samoistny, obowiązują wyłącznie na gruncie tej ustawy i nie modyfikują przepisów P.b. jakie stosuje się na gruncie u.p.o.l. Niesłuszne są też twierdzenia Wnioskodawcy, że zmiana załącznika do P.b. nie wpływa na zmianę dotychczasowej kwalifikacji prawno-podatkowej elektrowni wiatrowej, bo załącznik ten nie ma charakteru podatkotwórczego.

W kwestii opodatkowania elektrowni wiatrowych od 01.01.2017r. nie można pominąć treści art. 17 u.i.e.w., zgodnie z którym *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.* Z treści tego przepisu wynika jednoznacznie, że po 31 grudnia 2016r. następuje zmiana opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości w ten sposób, że podatkowi podlega wartość całej elektrowni.

Zgodnie z zasadami wykładni systemowej następuje zmiana dotychczasowych zasad opodatkowania podatkiem od nieruchomości. W przeciwnym wypadku powołany wyżej przepis byłby niepotrzebny. Niedopuszczalne zaś jest interpretowanie przepisów prawnych tak, by okazały się zbędne.

Zdaniem organu art. 17 u.i.e.w. potwierdza cel ustawodawcy, jakim było opodatkowanie podatkiem od nieruchomości od 01.01.2017r. całej elektrowni. Niewątpliwie ustawodawca miał na celu wydłużenie czasu na przygotowanie się podatników do wzrostu podatku od nieruchomości za elektrownie wiatrowe. Wskazuje na ten cel również uzasadnienie do projektu ustawy (druk 315).

Wobec powyższego niesłuszne jest stanowisko Wnioskodawcy, że przepis art. 17 u.i.e.w. w żadnej mierze nie wpływa na przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości i że przepis ten nie zawiera żadnych podatkotwórczych treści. Przyjęcie innego stanowiska zdaniem Podatnika prowadzi do niezgodności z art. 217 i 84 Konstytucji.

Art. 217 Konstytucji stanowi - *nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz*

kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Natomiast art. 84 Konstytucji mówi - każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.

Przedstawiona wykładania przepisów prawa podatkowego wskazuje, że przedmiot opodatkowania (elektrownia wiatrowa jako całość) wynika z ustawy, a podmiot podejmujący działalność gospodarczą musi liczyć się z ponoszeniem ciężarów podatkowych.

Potwierdzeniem stanowiska organu podatkowego w niniejszej sprawie jest analiza zmian art. 3 pkt 3 P.b. w ujęciu historycznym. Zmiana wprowadzona nowelizacją z roku 2005 przesądziła o wyłączeniu części niebudowlanych elektrowni z opodatkowania podatkiem od nieruchomości z dniem 01.01.2006r. 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 2005r. 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 senacka 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.

W świetle powyższego, zmiana polegająca na wykreśleniu elektrowni wiatrowych z art. 3 pkt 3 P.b., a także ujęcie ich w kategorii XXIX załącznika do P.b. ma znaczenie normatywne. Skoro w poprzednio obowiązującym stanie prawnym przyjmowano, że ówczesne brzmienie art. 3 pkt 3 daje podstawę do opodatkowania jedynie części budowlanych, to zmiana tego przepisu, dokonana ustawą o inwestycjach, nie może być pozbawiona znaczenia. Byłoby to pozbawione logiki i przeczyło zasadzie racjonalnego ustawodawcy. Ustawodawca traktuje obecnie całą elektrownie wiatrową jako obiekt budowlany, *expressis verbis* wymieniony w załączniku do P.b. Bez wątpienia **Ustawodawca poprzez wykreślenie z art. 3 pkt 3 P.b. elektrowni wiatrowych chciał zmienić dotychczasowy podział elektrowni na część budowlaną i niebudowlaną, aby cała elektrownia była budowlą – wolno stojącym urządzeniem technicznym.**

Dodać należy, że z uzasadnienia do projektu nowelizacji u.i.e.w. (druk 814 VIII kadencji Sejmu) wynika „przed dniem wejścia w życie ustawy o inwestycjach podatkiem od nieruchomości była objęta jedynie wieża wraz z fundamentami, natomiast **obecnie podatek jest naliczany od wartości całości urządzenia łącznie z elementami technicznymi (turbina)**”, co niezbicie potwierdza stanowisko organu podatkowego.

Wobec powyższego stanowisko Wnioskodawcy, że wykreślenie z art. 3 pkt 3 P.b elektrowni wiatrowych nie wpływa na ich kwalifikację prawo-podatkową i w dalszym ciągu budowlą podlegającą opodatkowaniu są wyłącznie części budowlane, a części niebudowlane są wyłączone z opodatkowania – jest nieprawidłowe.

Nie znajduje też usprawiedliwienia stanowisko Wnioskodawcy, iż przyjęcie do opodatkowania wartości całej elektrowni wiatrowej stanowi ograniczenie swobody prowadzenia działalności gospodarczej i równego traktowania obywateli i przedsiębiorców w życiu gospodarczym (art. 2, 22 i 32 Konstytucji). W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wskazany został pogląd, jak dokonywać oceny co do

zachowania zasady równości. Zasada ta oznacza, że osoby/podmioty znajdujące się w takiej samej lub podobnej sytuacji należy traktować tak samo. Natomiast osoby/podmioty znajdujące się w odmiennej sytuacji faktycznej należy traktować odmiennie. Zatem tylko podmioty charakteryzujące się daną cechą w równym stopniu mogą być traktowane równo. Cechą tą w omawianej sprawie jest prowadzenie działalności gospodarczej polegającej na wytwarzaniu energii przy pomocy elektrowni wiatrowych. W obrębie tej cechy, sytuacja podmiotów posiadających elektrownie wiatrowe jest taka sama – w każdym przypadku przedmiotem opodatkowania jest budowla – elektrownia wiatrowa, składająca się z części budowlanych i niebudowlanych. Nie występują unormowania, wedle których przedsiębiorcy prowadzący działalność gospodarczą w zakresie wytwarzania energii za pomocą elektrowni wiatrowych byli różnicowani. W konsekwencji nie dochodzi też do ograniczenia wolności działalności gospodarczej prowadzonej przez Wnioskodawcę.

Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości od całej elektrowni wiatrowej nie stoi również na przeszkodzie zmiana z dniem 28 czerwca 2015r. definicji obiektu budowlanego zawarta 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 opodatkowania wszystkich elementów (instalacji, urządzeń) składających się na budowlę. **Ustawodawca wprowadzie 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 stricte 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) [por. B. Pahl, *Czy nowelizacja przepisów prawa budowlanego w zakresie terminu „obiekt budowlany” (nie) zmienia zakres przedmiotowy podatku od nieruchomości?*, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych, 2017, nr 4, str. 27-33].

Nie znajduje więc aprobaty stanowisko Wnioskodawcy, że w przypadku urządzeń technicznych jak elektrownie wiatrowe budowlę stanowią ich części budowlane co potwierdza zmiana doprecyzowująca definicję obiektu budowlanego w art. 3 pkt 1 P.b., która weszła w życie 28.06.2015r.

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)** wymienionych przez Podatnika na stronie 3 wniosku w punktach 3 i 4, tj.:

1/ turbiny, w skład której wchodzi m.in.

- a/ wirnik trójłopatowy zamocowany na obracającym się wale wraz z piastą i elektrycznym układem regulacji kąta ustawienia łopaty;
- b/ generator synchroniczny umieszczony bezpośrednio na łożyskowanym wale wraz z układem wzbudzenia i hamowania;
- c/ układ sterowania złożony m.in. z komputera sterującego, elementów sterowniczych i wykonawczych, sterowników, przetworników sygnałów i mocy, czujników;
- d/ układ pomiaru prędkości i kierunku wiatru;
- e/ gondola umieszczona obrotowo poprzez łożysko na wieży elektrowni wraz z układem napędu azymutującego obracającym gondolę w kierunku wiatru;
- f/ transformator;
- g/ wewnętrzne okablowanie turbiny;

h/ układ pomiarowy energii wyprodukowanej brutto wraz z przekładnikami i konwerterami;
i/ winda osobowa wewnątrz wieży (w przypadku dwóch elektrowni wiatrowych) oraz wciągnik serwisowy.

2/ centrala alarmowa złożona z centrali, okablowania oraz czujników.

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 P 33/09, 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 w art. 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 stanowi podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości dopiero od dnia 1 stycznia 2017r., zgodnie z treścią art. 17 u.i.e.w.

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 opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości, w zakresie określenia podstawy opodatkowania tym podatkiem, bowiem opodatkowaniu podlegać będzie cała elektrownia wiatrowa;**

- w piśmie z dnia 10 stycznia 2017r. (petycje wielokrotne o rozstrzygnięcie wątpliwości interpretacyjnych w zakresie stosowania ustaw: u.p.o.l., P.b. i u.i.e.w.) **Minister Rozwoju i Finansów powtórzył swoje stanowisko zawarte w piśmie z dnia 9 grudnia 2016r.;**

- w piśmie z dnia 7 lutego 2017r. (odpowiedź na pismo w sprawie przygotowania informacji nt. interpretacji przepisów prawnych dot. opodatkowania elektrowni wiatrowych od 01.01.2017r.) Minister Rozwoju i Finansów stwierdził – **od 16 lipca 2016r. elektrownia wiatrowa w całości stanowi obiekt budowlany (budowlę) w rozumieniu ustawy Prawo budowlane (...). Zatem faktyczne zmiany w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych nastąpiły od dnia 1 stycznia 2017r.**

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 powołanym wyżej piśmie z dnia 10 stycznia 2017r. Minister Rozwoju i Finansów stwierdził natomiast: „(...) z uwagi na powyższe stwierdzić należy, że nie zostały spełnione przesłanki do wydania interpretacji ogólnej w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych, a stanowisko Ministra Rozwoju i Finansów dotyczące tej kwestii jest znane”.

Powołane przez Wnioskodawcę orzecznictwo sądów administracyjnych (wyrok NSA z dnia 15.05.2012r. sygn. II FSK 2320/10, wyrok NSA z dnia 05.01.2010r. sygn. II FSK 1101/08, wyrok NSA z dnia 26.12.2009r. sygn. II FSK 1184/08) zgodnie z którym za budowle uznaje się jedynie ich części budowlane nie znajduje zastosowania w niniejszej sprawie. Orzeczenia te zapadły w innym stanie prawnym tj. przed 16.07.2016r. i straciły swoją aktualność.

Organ podatkowy pragnie w tym miejscu powołać aktualne orzecznictwo sądowe, które jest tożsame z jego stanowiskiem:

- wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 08.03.2017r. sygn. I SA/Go 56/17 – „*zdaniem Sądu przy dokonywaniu interpretacji przepisów podatkowych w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych nie można nie brać pod uwagę przepisów ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych*”;

„*rację trzeba przyznać organowi i uznać za zasadne jego twierdzenie w zaskarżonej interpretacji, że jakkolwiek definicja elektrowni wiatrowej została sformułowana na potrzeby ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, należy uznać ją za właściwą a elektrownia wiatrowa wskazana jako kategoria obiektu budowlanego w załączniku do ustawy Prawo budowlane to ta, o której mowa w ustawie o inwestycjach, zaś prawidłowe opodatkowanie elektrowni wiatrowych od 1 stycznia 2017 r. wymaga sięgnięcia do trzech aktów normatywnych, tj. ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ustawy Prawo budowlane oraz ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych*”

„*w związku z powyższym powtórzyć należy pogląd, że użyte w ustawie Prawo budowlane pojęcie "elektrownia wiatrowa" należy rozumieć zgodnie z art. 2 ustawy o inwestycjach*”;

- wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 21.02.2017r. sygn. I SA/Bd 866/16 – „*Sąd podziela stanowisko organu podatkowego, że na budowlę składają się zarówno elementy budowlane jak i niebudowlane elektrowni wiatrowej*”;

- wyrok WSA w Łodzi z dnia 24.03.2017r. sygn. I SA/Łd 1/17 – „*w ocenie Sądu taką ustawą „uzupełniającą” jest też ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, która definiuje użyte w u.p.b. pojęcie elektrowni wiatrowej w art. 2 pkt 1*”,

„*w świetle powyższego zmiana polegająca na wykreśleniu elektrowni wiatrowych z art. 3 pkt 3 u.p.b. ma znaczenie normatywne i nie można zgodzić się ze stroną, że wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowej stanowią budowlę*”;

- wyrok WSA w Olsztynie z dnia 23.03.2017r. sygn. akt I SA/Ol – „*w ocenie Sądu prawidłowa jest wykładnia organu, zgodnie z którą treść art. 17 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych potwierdza cel ustawodawcy, jakim było opodatkowanie podatkiem od nieruchomości od elektrowni wiatrowej od 1 stycznia 2017r. nie tylko elementów budowlanych, ale również jej elementów technicznych*”.

Stanowisko zgodne z zaprezentowanym w niniejszej interpretacji znajduje również odzwierciedlenie w literaturze przedmiotu m.in.:

1. Rafał Dowgier, Nowe zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2016, nr 9, s. 6-11;
2. Leonard Etel, Co ma kocioł do wiatraka? Opodatkowanie elektrowni wiatrowych w 2017r., Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2017, nr 1, s. 13-19;

Powołane przez Wnioskodawcę interpretacje organów podatkowych wyrażające tożsame z Wnioskodawcą stanowisko stoją w sprzeczności ze stanowiskiem innych organów podatkowych, z którymi Burmistrz Miasta i Gminy Koźmin Wielkopolski zgadza się w całej rozciągłości m.in. interpretacja indywidualna Burmistrza Gminy i Miasta Odolanów z dnia 12.01.2017r., interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego Wójta Gminy Krzęcin z dnia 16.02.2017r., interpretacja indywidualna Wójta Gminy Ostrów Wielkopolski z dnia 22.12.2016r., interpretacja indywidualna prawa podatkowego Wójta Gminy Michów z dnia 24.01.2017r., interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego Wójta Gminy Płońsk z dnia 29.11.2016r., interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego Burmistrza Miasta i Gminy Radzyń Chełmiński z dnia 17.10.2016r., interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego Burmistrza Gminy Mieszkowice z dnia 15.12.2016r., interpretacja indywidualna prawa podatkowego Burmistrza Kruszwicy z dnia 20.01.2017r., interpretacja indywidualna prawa podatkowego Wójta Gminy Zgierz z dnia 15.12.2016r.

W związku z powyższym oraz w powiązaniu z dokonaną przez organ podatkowy 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. Zasada *in dubio pro tributario* znajduje zastosowanie wyłącznie wtedy, gdy interpretacja przepisów prawa dokonana według metod wykładni, nadal pozostawia istotne wątpliwości. W niniejszej sprawie nie mamy do czynienia z takim stanem rzeczy.

Mając na uwadze powyższą analizę, można przyjąć w sposób jednoznaczny i bez wątpliwości, że przepisy ustawy podatkowej w powiązaniu z przepisami prawa budowlanego i załącznika oraz ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych umożliwiają stwierdzenie, że z dniem 1 stycznia 2017r. dotychczasowa podstawa podatku od nieruchomości elektrowni wiatrowej, stanowiącej własność Wnioskodawcy, zlokalizowanej na terenie miasta i gminy Koźmin Wielkopolski ulega podwyższeniu o wartość części niebudowlanych. W składanych na 2017 rok deklaracjach podatkowych 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 2016r. zmiany prawne dotyczące elektrowni wiatrowych, obok zwiększenia rygorów związanych z ich lokalizacją i budową, skutkują również zwiększeniem obciążeń z tytułu opodatkowania tego rodzaju obiektów. Wyższe opodatkowanie (które na mocy przepisu przejściowego, ma miejsce dopiero od 1 stycznia 2017r.) wynika nie ze zmian w prawie podatkowym, ale przepisach prawa budowlanego, do których odsyła ustawa podatkowa. Po nowelizacji obiektem budowlanym, w rozumieniu prawa budowlanego, jest bowiem budowla w postaci elektrowni wiatrowej, na którą składają się zarówno części budowlane jak i niebudowlane.

Wobec powyższego, w opisanym stanie faktycznym, stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia iż: 1) - od 1 stycznia 2017 roku posiadane przez niego elektrownie wiatrowe nadal będą podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości wyłącznie od części budowlanych, tj. od elementów wymienionych w pkt 1 stanu faktycznego/zdarzenia przeszłego Wniosku (wieża) oraz od środków trwałych wymienionych w pkt 2 i 5 stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego Wniosku (kable i linie telesterownicze oraz drogi i place), 2) - od 1 stycznia 2017 roku nadal nie będą podlegać

opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości elementy techniczne, tj., środki trwałe wymienione w pkt 3 i 4 stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego wniosku (turbiny, centrala alarmowa)
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.