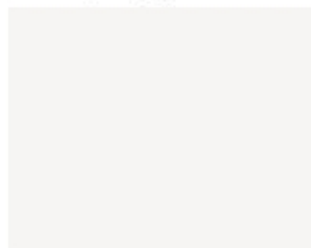


Wójt Gminy Dmosin
Dmosin 9
95-061 Dmosin

SF.3100.1.2017



INDYWIDUALNA INTERPRETACJA PRAWA PODATKOWEGO

Wójt Gminy Dmosin, działając na podstawie art. 14j § 1 i 3 w zw. z art. 14b, art. 14c i art. 14k § 1 oraz art. 14i ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.) oraz 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 (Dz. U. z 2016 r. poz. 716 z późn. zm.)

postanawia:

uznać stanowisko przedstawione we wniosku za **nieprawidłowe**

Uzasadnienie

Stan faktyczny przedstawiony we wniosku.

Pismem z dnia 12.12.2016r. r. (data wpływu do tut. organu 13.12.2016r.) podatnicy
- [redacted] - wystąpili z wnioskiem o indywidualną interpretację przepisów prawa podatkowego.

Wskazali, że ich prośba wynika z pojawiających się wśród samorządowców oraz ekspertów prawa podatkowego wątpliwości interpretacyjnych, związanych z postanowieniami ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 20.05.2016 r. poz.961). Jak podkreślają w związku z wejściem w życie wspomnianej wyżej Ustawy o inwestycjach zmiana uległa definicja obiektu budowlanego. Art. 2 tejże ustawy wprowadza bowiem nową 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 mikroinstalacja. Do elementów technicznych ustawa zalicza z kolei wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. W opinii Wnioskodawców istnieją istotne przesłanki przemawiające za stwierdzeniem, że Ustawa o inwestycjach nie powoduje jakiejkolwiek zmiany zakresu opodatkowania inwestycji podatkiem od nieruchomości, ani wysokości tego podatku. Zaznaczają ponadto, że sama treść uzasadnienia projektu Ustawy o inwestycjach nie wskazuje, że celem regulacji jest dokonanie zmian w zakresie podatku od

nieruchomości a jej celem jest jedynie wprowadzenie obowiązku szerszego stosowania Prawa budowlanego (m.in. dotyczących utrzymania obiektów budowlanych w należyтым stanie technicznym) do części niebudowlanych elektrowni wiatrowych. Wskazują także, że gdyby ustawodawca chciał dokonać w tak ważnej dla regulowanej działalności materii zmian, uczyniłby do nich stosowny komentarz w uzasadnieniu. Nałożenie obowiązków podatkowych musi być precyzyjne, przejrzyste i jasne, a nie przypadkowe i niedookreślone jak ma to miejsce w analizowanym przypadku. Jak podnoszą dalej wnioskodawcy ewentualne opodatkowanie elektrowni wiatrowych spowodowałoby w praktyce nierówne traktowanie m.in. w stosunku do inwestorów posiadających elektrownie konwencjonalne, baterie koksownicze i piece przemysłowe, czy panele fotowoltaiczne, w przypadku których opodatkowaniu podlegają tylko części budowlane tych urządzeń. Zmiana zasad opodatkowania tylko jednej technologii może być zatem interpretowana jako uniemożliwienie jej konkurencji z konwencjonalnymi źródłami wytwarzania energii oraz innymi źródłami odnawialnymi. Prowadziłoby to bowiem wprost do obniżenia konkurencyjności energii wytworzonej z elektrowni wiatrowych. Dalej wnioskodawcy wskazują, że prawo podatkowe ma charakter autonomiczny, w związku z czym nie jest dopuszczalne automatyczne odwołanie się do definicji uregulowanych w innych gałęziach prawa, jeśli nie wynika to wprost z przepisów prawa podatkowego. Definicja budowli może mieć tylko taką treść, która została jej nadana w ustawie podatkowej – w tym przypadku w ustawie z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych. Ustawa o inwestycjach nie jest ustawą podatkową ani ustawą, do której ustawa podatkowa odsyła. Tymczasem jedynie takie ustawy mogą /w świetle obowiązujących zasad konstytucyjnych/ nakładać na obywateli obowiązki podatkowe. Zauważają również, że wykreślenie z definicji budowli „elektrowni wiatrowych” nadal nie zmienia otwartego charakteru wyliczenia, co jest urządzeniem technicznym niepodlegającym opodatkowaniu. Katalog ten nadal jest otwarty. Ponadto zaznaczają, że elementy techniczne nie mogą stanowić części obiektu budowlanego, a zatem i budowli, gdyż odbiegają od znaczenia „urządzeń instalacyjnych” wg. Prawa budowlanego. Nie mogą zatem być opodatkowane podatkiem od nieruchomości. Z kolei urządzenia techniczne, jako urządzenia o przeznaczeniu typowo technicznym i przemysłowym charakterze nie są zbudowane z wyrobów budowlanych. Nie mogą zatem stanowić obiektu budowlanego wg. nowelizacji Prawa budowlanego z czerwca 2015r. Dalej podnoszą, iż wydaje się, że na zasady opodatkowania nie wpływa także wprowadzenie „elektrowni wiatrowych” do załącznika Prawa budowlanego w Kategorii XXIX. Załącznik ten zdaniem Wnioskodawców służy innym celom: wprowadza podział obiektów na wymagające lub nie pozwolenia na budowę oraz pozwolenia na użytkowanie, a także do kalkulacji kar w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w zakresie obiektu budowlanego z projektem. Nawet wskazanie we wspomnianym wyżej załączniku „elektrowni wiatrowej” zdaniem wnioskodawców nie zmienia faktu, że może ona być opodatkowana jako „inne urządzenie techniczne”. Wnioskodawcy wskazują także, że istnieje znaczący zbiór orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego jednoznacznie potwierdzający wszystkie powyżej wskazane argumenty. Zgodnie m.in. z wyrokami NSA z dnia 30.07.2009 r. (sygn. akt II FSK 202/08) oraz z dnia 20.01.2012 r. (sygn. akt II FSKJ 1397/10) urządzenia techniczne elektrowni wiatrowych nie mogą być uznawane jako części samej budowli. Są nimi jedynie fundamenty i maszt. W myśl tych wyroków elementy techniczne, jako części niebudowlane, nie powinny stanowić podstawy naliczania podatku od nieruchomości.

Wnioskodawcy wskazują także, iż linia orzecznicza nadal pozostaje aktualna, co potwierdza, że zmiana definicji w Ustawie o inwestycjach służyć powinna wyłącznie celom zapisanym w tejże ustawie. Opodatkowanie obiektów, które nie są objęte wyliczeniem zawartym w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego (definicji budowli), a ich konstrukcja, charakter i przeznaczenie różni się od wymienionych przez ustawodawcę, narusza zasadę określoności i zasadę ustawowego określania przedmiotu danin; publicznoprawnych, wynikającą z art. 217 Konstytucji RP.

Pytanie.

Czy przepisy Ustawy o inwestycjach w sposób jednoznaczny i niebudzący wątpliwości umożliwiają stwierdzenie, że dotychczasowa podstawa podatku od nieruchomości w zakresie elektrowni wiatrowych uległa zmianie i w roku 2017 ustalić należy jego nowy wymiar dla elektrowni wiatrowej w [] zlokalizowanej na dz. nr []

Stanowisko podatnika.

W obliczu przytoczonych wyżej wątpliwości dotyczących przepisów ustawy o inwestycjach Wnioskodawcy stwierdzają, że nie wpłynęły one na sposób i wymiar dotychczasowego opodatkowania elektrowni wiatrowych, w tym także na obowiązujący od 2017r. wymiar podatku od nieruchomości elektrowni wiatrowej w [] zlokalizowanej na dz. [] a podatek od nieruchomości powinien być uiszczany w dotychczasowej wysokości.

Stanowisko organu podatkowego.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 716 ze zm.) opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają m.in. budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Stosownie do art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych budowla jest 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. Art. 3 pkt 1 ustawy Prawo budowlane definiuje obiekt budowlany jako budynek, budowlę, bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane definiuje budowlę, przez którą 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 z gruntem związane 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.

W dniu 16 lipca 2016 r. weszła w życie ustawa z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. poz. 961), która wprowadziła niżej wymienione zmiany w ustawie z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz. U. z 2016 r. poz. 290 ze zm.):

- 1) W art. 3 ust. 3 ustawy - Prawo budowlane zmieniona została definicja „budowli” poprzez wykreślenie słów „wiatrowych, elektrowni”, czego efektem było nadanie definicji „budowli” następującej treści: „[...] **budowli - należy przez to 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 [...]**”;
- 2) W art. 82 ust. 3 ustawy - Prawo budowlane po punkcie 5a dodano punkt 5b o następującej treści: „[...] **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) [...]**”;
- 3) W załączniku do ustawy w kolumnie „kategorie obiektów budowlanych” w kategorii XXIX dookreślono, że obiektami budowlanymi tej kategorii są **wolno stojące kominy i maszty oraz elektrownie wiatrowe.**

W ustawie o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych zdefiniowano w art. 2 pojęcia „elektrowni wiatrowej” oraz „elementów technicznych” w sposób następujący:

„Użyte w ustawie określenia oznaczają:

1) elektrownia wiatrowa - budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. poz. 478 i 2365 oraz z 2016 r. poz. 925);

2) elementy techniczne - wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.”

Jednocześnie w art. 17 tej ustawy wskazano, że „Od dnia wejścia w życie ustawy do dnia 31 grudnia 2016 r. podatek od nieruchomości dotyczący *elektrowni wiatrowej* ustala się i pobiera zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie ustawy.”.

Zasadniczym pytaniem, które należy zadać na gruncie przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jest pytanie o treść normatywną odesłania zawartego w jej art. 1a ust. 1 pkt 1) i 2) do przepisów prawa budowlanego dla zdefiniowania pojęć „budynek” i „budowla”. Innymi słowy, dla zdefiniowania pojęcia „budynek” i „budowla”, jakimi posługuje się ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, trzeba w pierwszej kolejności rozstrzygnąć to, czy dla wypełnienia treścią normatywną wyżej wskazanych pojęć wystarcza sięgnięcie do przepisów ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane, czy też do przepisów szeroko rozumianego „prawa budowlanego” (jako gałęzi prawa).

Odwołując się do uzasadnienia wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. (P 33/09), należy podkreślić, że: „[...] Zgodnie z art. 2 ust. 1 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane: 1) grunty, 2) budynki lub ich części oraz 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Termin „budowla”, zdefiniowany w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., oznacza przy tym 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.

Podana definicja, jak się jeszcze okaże, budzi istotne zastrzeżenia, chociaż inne niż wskazane przez pytający sąd. Bardzo ważki argument zdaje się bowiem jednoznacznie przemawiać za przyjęciem, że dwukrotne odwołanie się w jej sformułowaniu do przepisów prawa budowlanego należy interpretować jako odesłanie do przepisów u.p.b., a nie jako odesłanie do wszelkich przepisów regulujących zagadnienia związane z procesem budowlanym, w tym również do przepisów u.p.g.g. Znaczenie określeń „obiekt budowlany” i „urządzenie budowlane”, występujących w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., zostało objaśnione jedynie w art. 3 pkt 1 i 9 u.p.b. Definicji tych wyrażeń nie zawierają inne obowiązujące akty normatywne. Podkreślenia wymaga w szczególności to, że znaczenia określenia „obiekt budowlany” nie objaśnia art. 58 u.p.g.g., który to przepis zawiera definicję wyrażenia „obiekt budowlany zakładu górniczego”, będącego wyrażeniem różnym od wyrażenia „obiekt budowlany”. Jakkolwiek zatem można zgodzić się z pytającym sądem, że odesłanie do przepisów prawa budowlanego nie musi być równoznaczne z odesłaniem do u.p.b. (zob. wyrok NSA z 27 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 2049/09, Lex nr 590575; wyrok WSA w Lublinie z 2 lipca 2010 r., sygn. akt I SA/Lu 502/09, Lex nr 603339; wyrok NSA z 13 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 144/10, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok NSA z 13 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 1310/10, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych), to jednak żaden inny akt normatywny regulujący zagadnienia związane z procesem budowlanym nie zawiera definicji określeń „obiekt budowlany” czy „urządzenie budowlane”. [...]

Jak zatem wynika z powyżej zacytowanego fragmentu uzasadnienia wyroku Trybunału Konstytucyjnego odesłanie w przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych do „przepisów prawa budowlanego” należy utożsamiać z koniecznością stosowania przepisów ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane, a nie przepisów prawa

budowlanego rozumianego jako pewna gałąź prawa administracyjnego. Jedynie w tym ostatnim przypadku można byłoby natomiast uznać, że definicja elektrowni wiatrowych zawarta w art. 2 pkt 1 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, określająca te elektrownie jako budowle, mogłaby zostać zastosowana wprost do odcyfrowania normatywnego znaczenia pojęcia „budowli” na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w zakresie tego rodzaju obiektów.

Nie sposób jednak pominąć przy tym tego, że w dalszej części uzasadnienia powoływanego wyroku Trybunału Konstytucyjnego wskazano również, że „[...] Dodać należy, że o kwalifikacji określonych obiektów jako budowli, oprócz definicji sformułowanej w art. 3 pkt 3 u.p.b., mogą przesądzać również inne przepisy rozważanej ustawy, w szczególności art. 29 ust. 1 i 2, oraz załącznik do niej określający kategorie obiektów budowlanych (zob. wyrok NSA z 13 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 144/10, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, oraz wyrok NSA z 13 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 1310/10, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych). Treść tych przepisów i załącznika na różne sposoby doprecyzowuje rozpatrywaną definicję, wskazując:

1) jakie obiekty zawierają się w poszczególnych klasach obiektów, których nazwy w niej występują (np. definicja terminu „budowla” obejmuje *expressis verbis* budowle sportowe oraz budowle hydrotechniczne, przy czym w załączniku do ustawy do kategorii V zaliczono obiekty sportu i rekreacji, jak: stadiony, amfiteatry, skocznie i wyciągi narciarskie, kolejki linowe, odkryte baseny i zjeżdźalnie, a do kategorii XXVII budowle hydrotechniczne piętrzące, upustowe i regulacyjne, jak: zapory, progi i stopnie wodne, jazy, bramy przeciwpowodziowe, śluzy wałowe, syfony, wały przeciwpowodziowe, kanały, śluzy żeglowne, opaski i ostrogi brzegowe oraz rowy melioracyjne),

2) jakie obiekty są częściami składowymi obiektów należących do poszczególnych klas, których nazwy w niej występują (np. definicja terminu „budowla” obejmuje *expressis verbis* obiekty liniowe, do których - zgodnie art. 3 pkt 3a u.p.b. - należą m.in. drogi ze zjazdami i linie kolejowe, oraz lotniska, przy czym w załączniku do ustawy do kategorii IV zaliczono elementy dróg publicznych i kolejowych dróg szynowych, jak: skrzyżowania i węzły, wjazdy, zjazdy, przejazdy, perony, rampy, a do kategorii XXIII obiekty lotniskowe, jak pasy startowe, drogi kołowania, płyty lotniskowe, place postojowe i manewrowe, lądowiska),

3) jakie klasy obiektów należy uznać za podobne do klas obiektów, których nazwy w niej występują (np. definicja terminu „budowla” nie obejmuje *expressis verbis* przynajmniej niektórych z rodzajów obiektów zaliczonych w załączniku do ustawy: do kategorii VII, tj. obiektów służących nawigacji wodnej, do kategorii XXI, tj. obiektów związanych z transportem wodnym, czy do kategorii XXX, tj. obiektów służących do korzystania z zasobów wodnych).

Dodatkowo trzeba mieć na uwadze, że o zakwalifikowaniu określonego obiektu jako budowli w rozumieniu u.p.b. może współdecydować treść innych regulacji prawnych, w tym także treść aktów podustawowych (zob. wyrok NSA z 13 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 144/10, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, oraz wyrok NSA z 13 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 1310/10, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych). Przepisy odrębne

niezadko precyzują bowiem znaczenie wyrażen występujących w prawie budowlanym lub rozważane wyrażenia wprost definiują. Nie sposób również wykluczyć sytuacji, w której wskazane przepisy będą stanowiły, iż dany obiekt jest albo nie jest budowlą (obiektem budowlanym) w ujęciu u.p.b. [...]”.

A zatem dla celów ustalania znaczenia pojęcia „budowli” na gruncie przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych najistotniejsze znaczenie będzie miała definicja „budowli” zawarta w art. 3 pkt 3 ustawy - Prawo budowlane. Nie mniej istotne wszelako znaczenie będzie miało zaklasyfikowanie elektrowni wiatrowej do kategorii XXIX obiektów budowlanych. W świetle wykładni zaprezentowanej przez Trybunał Konstytucyjny nie sposób pominąć także przepisów ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, w tym w szczególności jej art. 2, który w sposób nie budzący wątpliwości kwalifikuje elektrownie wiatrową jako budowlę w rozumieniu prawa budowlanego, na którą to budowlę składają się co najmniej fundament, wieża oraz elementy techniczne.

Zmiana definicji „budowli” zawartej w art. 3 pkt 3 ustawy - Prawo budowlane dokonana na mocy przepisów ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie pozostaje bez wpływu na to, jak należy kwalifikować elektrownie wiatrowe, poczynając od dnia 1 stycznia 2017 r., zgodnie z przepisami prawa budowlanego. Należy bowiem stwierdzić, przyjmując zasadę racjonalnego tworzenia przepisów prawa przez ustawodawcę, że wykreślenie z tej definicji zwrotu „wiatrowych, elektrowni” nie było zabiegiem porządkującym jedynie językowo konstrukcję tego przepisu - w sensie składniowym wykreślenie tych słów nie miało żadnego znaczenia - zabiegowi temu należy przypisać niezwykle doniosłe znaczenie w zakresie skutków materialno-prawnych, jakie za sobą niesie w samym prawie budowlanym od dnia 16 lipca 2016 r., a w zakresie skutków prawno-podatkowych od dnia 1 stycznia 2017 r. Nie sposób przy tym pominąć kontekstu normatywnego, w jakim doszło do tej zmiany i nie umiejscowić jej pośród innych zmian jej współtowarzyszących, albowiem pozwala to w pełni, kompleksowo, odczytać zamiar ustawodawcy. Wraz ze zmianą definicji „budowli” w ustawie - Prawo budowlane, w sposób precyzyjny zaliczono „elektrownie wiatrowe” (jako całość, a nie wyłącznie w zakresie ich części budowlanych) do kategorii XXIX obiektów budowlanych.

Wykreślony na mocy powyższej nowelizacji ustawy - Prawo budowlane zwrot „wiatrowych, elektrowni” był zamieszczony w tej części definicji budowli, która uszczegóławiała, iż budowlą w rozumieniu tej ustawy są części budowlane określonych urządzeń technicznych. Przykładowe wskazanie urządzeń technicznych, których jedynie części budowlane mieściły się w definicji „budowli”, zostało zamieszczone w nawiasie. Skoro w wyniku nowelizacji z nawiasu tego zniknęły słowa wskazujące na kwalifikację jako budowli jedynie części budowlanych elektrowni wiatrowych, to nie można zasadnie twierdzić, że pozostaje to bez znaczenia dla kwalifikacji elektrowni wiatrowych jako obiektów budowlanych.

Kwalifikacja ta musi być dokonana z uwzględnieniem zasady, że obiekty budowlane muszą być zaklasyfikowane do jednej z kategorii tych obiektów - jako budynek, budowla albo obiekt małej architektury. W kategorii budowli mieszczą się te wszystkie obiekty budowlane, które nie mogą być zaklasyfikowane jako budynki lub obiekty małej

architektury. Nie może zatem budzić wątpliwości fakt, iż zaliczenie przez ustawodawcę elektrowni wiatrowych jako całości, a nie jedynie w zakresie ich części budowlanych, do kategorii XXIX obiektów budowlanych w załączniku do ustawy, przesądza o konieczności ich klasyfikacji jako budowli.

Potwierdzeniem takiego rozumienia pojęcia „budowla”, którym operuje ustawa - Prawo budowlane i doprecyzowaniem tej regulacji jest szczególna regulacja zawarta w art. 2 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Odwołując się do wykładni zaprezentowanej przez Trybunał Konstytucyjny w wyżej powoływanym wyroku z 13 września 2011 r. trzeba podkreślić, że wyraźne wskazanie w ustawie o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych na to, że elektrownie wiatrowe składające się co najmniej z fundamentu, wież i elementów technicznych stanowią budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego w oczywisty sposób precyzuje definicję budowli, o której mowa w art. 3 pkt 3 ustawy - Prawo budowlane, a tym samym definicję budowli, do której odwołują się przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Pojęcie „elementów technicznych” zostało z kolei wyjaśnione w art. 2 pkt 2 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych poprzez wskazanie na wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Przesądzone tym samym zostaje zakwalifikowanie elektrowni wiatrowej w zakresie elementów budowlanych i elementów technicznych wymienionych w art. 2 ustawy o wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu do kategorii budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Przy czym, na mocy decyzji ustawodawcy wyrażonej w art. 17 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, skutek w postaci zmiany zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych przesunięty został na rok 2017.

Nie sposób nie odnieść się również do faktu, iż zgodnie z pismem Sekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów z dnia 9 grudnia 2016 r. (wystosowanym do Przewodniczącego Związku Gmin Wiejskich Rzeczypospolitej Polskiej i doręzonego w dniu 15 grudnia 2016 r.), stanowiącym odpowiedź na pismo Związku pn. *„Stanowisko Zarządu Gmin Wiejskich Rzeczypospolitej Polskiej w zakresie prawnego uregulowania opodatkowania urzędzeń służących wytwarzaniu energii z wiatru”*:

„[...] ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 716, z późn. zm.), która reguluje opodatkowanie budowli podatkiem od nieruchomości, definiuje budowlę jako 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. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych zawiera zatem własną definicję pojęcia „budowla”, niemniej w definicji tej znajduje się odesłanie do przepisów ustawy - Prawo budowlane, co powoduje, że jego normatywną treść na gruncie ustawy podatkowej ustala się na podstawie przepisów Prawa budowlanego. Na podstawie ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz. U. z 2016 r. poz. 290, z późn. zm.) budowlą jest każdy

obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale z gruntem związane 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 i wyżej przytoczona treść przepisu została ustalona ustawą z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. poz. 961) i obowiązuje od dnia 16 lipca 2016 r.

[...] właściwym w sprawie kwalifikowania elektrowni wiatrowych na gruncie ustawy Prawo budowlane jest Minister Infrastruktury i Budownictwa, który uprawniony jest do interpretowania tej ustawy. W tym miejscu należy więc wskazać, że w odpowiedzi na interpelację nr 4207 *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 Pan Tomasz Żuchowski udzielił wyjaśnienia, że 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.

Od dnia 16 lipca 2016 r. 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, że „*W projekcie ustawy zaproponowano wykreślenie przepisu wprowadzającego podział elektrowni 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, co wynika wprost z art. 17 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych.

W konsekwencji powyższego od dnia 1 stycznia 2017 r. zmienia się zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości w zakresie określenia podstawy opodatkowania tym podatkiem, bowiem opodatkowaniu podlegać będzie cała elektrownia wiatrowa.

W nadesłanym *Stanowisku* zawarto [...] prośbę o podjęcie działań zmierzających do wydania z urzędu przez Ministra Rozwoju i Finansów jednoznacznej interpretacji rozstrzygającej w zakresie stosowania przez samorządy przepisów ustawy o podatkach i

opłatach lokalnych, ustawy Prawo budowlane oraz ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, która powinna dotyczyć zakresu i metodologii objęcia podatkiem od nieruchomości urządzeń energetyki wiatrowej od dnia 1 stycznia 2017 r.

[...] celem interpretacji ogólnej, wydawanej na podstawie przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613, z późn. zm.), jest zapewnienie jednolitego stosowania przepisów prawa, w związku z zasygnalizowanymi wątpliwościami prawnymi dotyczącymi stosowania określonego przepisu przez organy podatkowe, jak również z uwagi na potencjalną możliwość powstania rozbieżności w jego stosowaniu. Stosownie do art. 14a § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa minister właściwy do spraw finansów publicznych dąży do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, dokonując w szczególności ich interpretacji, z urzędu lub na wniosek, przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Mającą na uwadze powyższe przesłanki dokonania interpretacji ogólnej należy uznać, że wydanie przez Ministra Rozwoju i Finansów interpretacji ogólnej w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych od dnia 1 stycznia 2017 r. wydaje się przedwczesne. Stosowanie prawa podatkowego należy do samodzielnych kompetencji organów podatkowych właściwych w sprawach konkretnych podatków. [...] Niemniej, można spodziewać się, 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 [...].

Stanowisko przeciwne, które wskazywałoby na konieczność odmiennej interpretacji analizowanych przepisów, a które zakładałoby, że począwszy od dnia 1 stycznia 2017 r., tak jak przed tą datą, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegać będą jedynie części budowlane elektrowni wiatrowych, należy uznać za błędne i pozbawione dostatecznie uzasadnionych podstaw. Na przeszkodzie przyjęciu zasadności takiej tezy stoi nie budząca, w ocenie tutejszego organu podatkowego, wola ustawodawcy, który uznaje elektrownię wiatrową składającą się co najmniej z fundamentu, wież i elementów technicznych za budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. Tym samym tak rozumiana budowla jest przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Dokonując analizy przepisów prawa wprowadzających zmiany zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych od dnia 1 stycznia 2017 r. organ podatkowy nie znalazł przesłanek do stwierdzenia, że wystąpiły niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego, które mogłyby skutkować przyjęciem innej ich interpretacji, korzystniejszej dla podatnika, i zastosowaniem zasady wyrażonej w art. 2a Ordynacji podatkowej.

W tym stanie rzeczy postanowiono jak wyżej.

Pouczenie:

Zastosowanie się interpretacji indywidualnej przed jej zmianą 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 identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, zostanie niezwłocznie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

Na niniejszą interpretację wnioskodawcy przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi, w terminie 30 dni po upływie terminu określonego poniżej, za pośrednictwem Wójta Gminy Dmosin.

Skargę, o której mowa wyżej, można wnieść po uprzednim wezwaniu na piśmie Wójta Gminy Dmosin - w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o wydaniu niniejszej interpretacji - do usunięcia naruszenia prawa.

WÓJT
1114
Dariusz Supera