

Znak: Fn.310.1.2017

Indywidualna interpretacja przepisów prawa podatkowego.

Burmistrz Miasta Złoczewa działając na podstawie art. 14 j § 1 i § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku – Ordynacja podatkowa (tekst jednolity: Dz. U. z 2017 r., poz. 201 zwana dalej „Ordynacja podatkowa”), art. 1a ust. 1 pkt 2 i art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz. U. z 2016 roku poz.716 ze zmianami dalej zwana „PiOL”)

po rozpatrzeniu

wniosku z dnia 16.01.2017 r. (data wpływu: 19.01.2017 r.) podatnika

o wydanie pisemnej indywidualnej interpretacji prawa podatkowego w zakresie przedmiotu opodatkowania i wynikającego z niego wysokości podatku od nieruchomości w roku 2017 wynikającego z tytułu eksploatacji elektrowni wiatrowej położonej: na działce nr w miejscowości w województwie w powiecie w gminie (zwane dalej: Inwestycja)

postanawia

uznać, że stanowisko przedstawione we wniosku jest nieprawidłowe.

Uzasadnienie

W dniu 19.01.2017 r. do Burmistrza Miasta Złoczewa wpłynął wniosek podatnika o wydanie pisemnej interpretacji indywidualnej o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego. Przedmiotem żądanej interpretacji jest przedmiot opodatkowania i wynikająca z niego wysokość podatku od nieruchomości w roku 2017 z tytułu eksploatacji elektrowni wiatrowej położonej: na działce nr w miejscowości w województwie w powiecie w gminie

Wnioskodawca oświadczył, 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 podatkowego lub organu kontroli skarbowej.

We wniosku podatnik przedstawił następujący stan faktyczny

Krzysztof Ciszewski eksploatuje elektrownię wiatrową
położoną: na działce nr w miejscowości w województwie w powiecie
w gminie

W związku z wejściem w życie w dniu 16 lipca 2016 r. ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (t.j. Dz. U. 2016 poz. 961, dalej jako „Ustawa o Inwestycjach EW”), podatnik powziął wątpliwość co do zmiany zakresu opodatkowania podatkiem od nieruchomości (podstawy opodatkowania) oraz jego wysokości w zakresie w/w inwestycji.

Wobec powyższego pytanie wnioskodawcy brzmi następująco:

Czy przepisy „Ustawy o Inwestycjach EW” oraz zmiany wprowadzone ustawy z dnia 7 lipca 1994 roku Prawo budowlane (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 290 z późn. zm., dalej: „Prawo Budowlane”) spowodują zmiany zakresu opodatkowania podatkiem od nieruchomości (podstawy opodatkowania) oraz jego wysokości w zakresie w/w Inwestycji (turbina na działce nr 101/1 miejscowość

Stanowisko wnioskodawcy

Uchwalone w bieżącym roku przepisy dotyczące elektrowni wiatrowych wywołały wątpliwości co do przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych. Można

spotkać się z opiniami, że zmiany te spowodują od dnia 1 stycznia 2017 r. znaczne zwiększenie opodatkowania elektrowni wiatrowych. Stanowisko takie należy uznać za wątpliwe.

Źródłem poglądów o zmianie zakresu opodatkowania elektrowni wiatrowych od dnia 1 stycznia 2017 r. jest przede wszystkim uchwalenie „Ustawy o Inwestycjach EW”, która weszła w życie w dniu 16 lipca 2016 r. Ustawa ta wprowadziła własną definicję elektrowni wiatrowych. Zgodnie z jej art. 2 pkt 1 elektrownia wiatrowa oznacza budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, o mocy większej niż moc mikroinstalacji, o której mowa w 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). Z kolei na podstawie art. 2 pkt 2 „Ustawy o Inwestycjach EW” elementy techniczne to wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

„Ustawa o Inwestycjach EW” wprowadziła zmiany w innych ustawach, w tym definicji budowli w „Prawie Budowlanym”. Mianowicie wykreślono w art. 3 pkt 3 tej ustawy, w nawiasie wyrazy „elektrownie wiatrowe”, a w załączniku do „Prawa Budowlanego” w kategorii XXIX dodano (jako rodzaj budowli), obok wolno stojących kominów i masztów, wyrazy: „elektrownie wiatrowe”.

Wymienione powyższej zmiany mogły wywoływać mylne wrażenie, że skoro dla celów „Ustawy o Inwestycjach EW” „cała” elektrownia wiatrowa stanowić będzie budowlę, to przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości obejmie również urządzenia techniczne tej elektrowni, jak np. turbinę, które dotychczas były wyłączone z opodatkowania. Zwolennicy tego poglądu powołują się na brzmienie art. 17 „Ustawy o Inwestycjach EW”, zgodnie z którym 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. Skoro ustawodawca wprowadził przepis przejściowy odnoszący się do opodatkowania na zasadach dotychczasowych do końca 2016 r., to najwyraźniej zakładał możliwość zmiany zasad wymiaru podatku po tej dacie. Samo przyjęcie poglądu, że na podstawie definicji zawartej w „Ustawy o Inwestycjach EW” elektrownię wiatrową jako całość, wraz z jej „elementami technicznymi”, fundamentem i wieżą, można uznawać za „budowlę”, nie oznacza jeszcze, że w tym samym zakresie stanowi ona przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Przede wszystkim art. 2 „Ustawy o Inwestycjach EW” przesądza jedynie o tym, że za taką „budowlę” można uznać elektrownię wiatrową jako całość dla celów „Ustawy o Inwestycjach EW”, która przykładowo w art. 4 ust. 1 określa sposób liczenia odległości elektrowni wiatrowych od domów i budynków mieszkalnych. Jednak nie oznacza to też, że elektrownia wiatrowa spełnia jako „całość” (wraz z „elementami technicznymi”) kryteria uznania ją za „budowlę” w rozumieniu przepisów ustawy „PiOL”. Polskie prawo podatkowe kieruje się zasadą autonomii, która polega na tym, że na gruncie tego prawa do realizacji celów opodatkowania niektóre pojęcia i instytucje są uregulowane odmiennie od regulacji zawartych w przepisach innych dziedzin prawa, z których pojęcia te i instytucje się wywodzą, co oznacza, że nie jest dopuszczalne automatyczne odwołanie się do definicji zawartych w innych gałęziach prawa, jeśli nie wynika to wprost z przepisów prawa podatkowego. W konsekwencji nie ma podstaw do twierdzenia, że źródłem

definicji terminu „budowla” dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości jest regulacja nienależąca do systemu prawa podatkowego, zwłaszcza w sytuacji, gdy ustawa podatkowa zawiera definicję legalną „budowli”. Definicja ta może mieć tylko taką treść, która została jej nadana w ustawie podatkowej - w tym przypadku w ustawie „PiOL”. A w ustawie tej w odniesieniu do definicji budowli, (więc i zakresu opodatkowania) jest odsyłanie wyłącznie do przepisów „Prawa Budowlanego”.

Na podstawie art. 1 a ust. 1 pkt 2 ustawy „PiOL” budowlą jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów „Prawa Budowlanego”. „Ustawę o Inwestycjach EW” trudno zaliczyć wprost do regulacji ze sfery „Prawa Budowlanego” tym bardziej, że nie została wymieniona w art. 2 „Prawa Budowlanego”, obok przepisów gałęzi tego prawa (prawa geologicznego i górniczego, prawa wodnego, prawa o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami) jako element tego systemu. Z tych względów w kwestii opodatkowania nie może mieć znaczenia również forma tego aktu, jako ustawy (a więc równorzędna ustawie „Prawo Budowlane”). Dodatkowo, przeciwko uznaniu „Ustawy o Inwestycjach EW” za element systemu prawa budowlanego, przemawia chociażby treść cytowanego już art. 2 pkt 1 tej ustawy, definiującego elektrownię wiatrową jako budowlę „w rozumieniu przepisów prawa budowlanego”, co logicznie eliminuje przepisy „Ustawy o Inwestycjach EW” z pojęcia „przepisów prawa budowlanego”.

Natomiast „Ustawa o inwestycjach EW” w zakresie definicji elektrowni wiatrowych odsyła do przepisów „Prawa Budowlanego”. Z kolei „Prawo Budowlane” z dniem 16 lipca 2016 r. nie zostało poddane aż tak istotnym zmianom, z wyjątkiem wykreślenia z definicji budowli wyrazów „elektrowni wiatrowych”. Aktualnie zgodnie z art. 3 pkt 3 „Prawa Budowlanego” budowla to 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. Zważywszy, że katalog urządzeń technicznych był dotychczas otwarty, to nowelizacja ta może być traktowana jako usunięcie jednego z zawartych w powyższym przepisie przykładów, co nie powinno skutkować automatycznym zakwalifikowaniem elektrowni wiatrowych jako budowli, jeśli nie istnieją ku temu przesłanki wynikające z innych przepisów „Prawa Budowlanego”. Katalog części budowlanych urządzeń technicznych nadal będzie otwarty, o czym świadczy pozostawienie w definicji „budowli” frazy „innych urządzeń”.

Istotne jest także wyodrębnienie w definicji zawartej w art. 2 „Ustawy o Inwestycjach EW” „elementów technicznych”. Ponieważ na podstawie art. 2 pkt 1 „Ustawy o Inwestycjach EW” stanowią one część składową elektrowni wiatrowych, ta zaś jest budowlą „w rozumieniu prawa budowlanego, to należałoby rozważyć, czy z regulacji tej wynika, że „elementy techniczne” jako takie stanowią budowlę (lub element budowli) w rozumieniu „Prawa budowlanego”. W praktyce

będzie to oznaczało konieczność rozważenia na gruncie „Prawa Budowlanego”, czy „elementy techniczne” stanowią „urządzenia”, czyli element wyłączony z definicji „obiektu budowlanego”, a więc tym samym „budowli”, czy też może są „instalacją”, o której mowa w przepisie art. 3 pkt 1 „Prawa Budowlanego”, podlegającą opodatkowaniu jako część obiektu budowlanego. Jako „urządzenia instalacyjne” zgodnie z art. 3 „Prawa Budowlanego” rozumieć należy między innymi urządzenia służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków. Zgodnie zaś z definicją zawartą w Słowniku języka polskiego PWN, „instalacja” to zespół przewodów i urządzeń doprowadzających elektryczność, gaz, wodę itp. do jakichś obiektów lub pomieszczeń”. Tym samym językowe znaczenie słowa „instalacja” zbieżne jest z definicją ustawową „urządzeń instalacyjnych”, zawartą w art. 3 pkt 9 „Prawa Budowlanego”, i odbiega od definicji „elementów technicznych” zawartej w art. 2 „Ustawy o Inwestycjach EW” (tak również: D. Więckowski, Wiatrakowy zawrót głowy, Rzeczpospolita, PCD 2016/6/16). Mając na względzie powyższe, „elementy techniczne” nie będą stanowiły komponentu „obiektu budowlanego”, ani „budowli” w rozumieniu „Prawa Budowlanego”. Nie będą mogły być zatem uznane za element „budowli” podlegający opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Oznacza to też, że elektrownię wiatrową jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości należałoby uważać za obiekt budowlany, składający się co najmniej z fundamentu i wieży, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania tego obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, ale z wyłączeniem „elementów technicznych” w rozumieniu „Ustawy o Inwestycjach EW”, jako niespełniających wymogów uznania ich za część obiektu budowlanego.

Argumentów za powyższą interpretację może dostarczyć również „Ustawa o Inwestycjach EW”. Warto zwrócić uwagę, że w art. 4 ust. 1 tej ustawy wskazuje się, że odległość, w której mogą być lokalizowane i budowane: 1) elektrownia wiatrowa - od budynku mieszkalnego albo budynku o funkcji mieszanej, w skład której wchodzi funkcja mieszkaniowa, oraz 2) budynek mieszkalny albo budynek o funkcji mieszanej, w skład której wchodzi funkcja mieszkaniowa - od elektrowni wiatrowej - jest równa lub większa od dziesięciokrotności wysokości elektrowni wiatrowej mierzonej od poziomu gruntu do najwyższego punktu budowli, wliczając elementy techniczne, w szczególności wirnik wraz z łopatami (całkowita wysokość elektrowni wiatrowej). Jeśli ustawodawca stałby na stanowisku, że wszystkie wymienione w art. 2 pkt 1 elementy elektrowni wiatrowej stanowią budowlę jako całość, to zbędne byłoby uznanie zawarte wprost w art. 4 ust. 1 „Ustawy o Inwestycjach EW”, że do wysokości „budowli” należy doliczyć elementy techniczne - wystarczyłoby bowiem wskazać, że należy uwzględnić wysokość budowli. Argument ten należy jednak traktować jako uboczny, ponieważ jest wynikiem raczej błędu legislacyjnego (w art. 4 ust. 1 ustawodawca „zapomniał” o definicji z art. 2 pkt 1).

Nie sposób pominąć znaczenie nowelizacji „Prawa Budowlanego”. W dniu 28 czerwca 2015 r. wprowadzono w „Prawie Budowlanym” nową definicję obiektu budowlanego (art. 3 pkt 1, ustawa z dnia 24 kwietnia 2015 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze wzmocnieniem narzędzi ochrony krajobrazu, Dz. U. z 2015 r., poz. 774). Obecnie obiektem budowlanym jest budynek, budowla bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem

wyrobów budowlanych. Po wprowadzeniu tej zmiany do celów kwalifikacji obiektu jako obiektu budowlanego podstawowym wyróżnikiem stało się, czy obiekt ten został wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Jak się zatem zdaje, obiekt niewzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych nie będzie stanowił obiektu budowlanego w rozumieniu „Prawa Budowlanego” (a zatem i budowli). Wnikliwej analizy pojęcia wyrobów budowlanych dokonał W. Morawski („Wpływ zmiany definicji obiektu budowlanego na zakres przedmiotowy podatku od nieruchomości - przypadkowa rewolucja?” PP z 2015 r., nr 6, str. 23-31). Autor ten zauważył, że aktualnie „Prawo Budowlane” nie zawiera definicji wyrobów budowlanych. Wprawdzie w pierwotnym brzmieniu tej ustawy definicja wyrobów budowlanych zawarta była w art. 3 pkt 18 (był to wyrób, w rozumieniu przepisów o badaniach i certyfikacji, wytworzony w celu wbudowania, wmontowania, zainstalowania lub zastosowania w sposób trwały w obiekcie budowlanym). Po jego kilkukrotnej nowelizacji, uchylono go z dniem 1 maja 2004 r. W art. 10 „Prawa budowlanego” stwierdzono ponadto, że „Wyroby wytworzone w celu zastosowania w obiekcie budowlanym w sposób trwały o właściwościach użytkowych umożliwiających prawidłowo zaprojektowanym i wykonanym obiektem budowlanym spełnienie podstawowych wymagań, można stosować przy wykonywaniu robót budowlanych wyłącznie, jeżeli wyroby te zostały wprowadzone do obrotu lub udostępnione na rynku krajowym zgodnie z przepisami odrębnymi, a w przypadku wyrobów budowlanych - również zgodnie z zamierzonym zastosowaniem”. Natomiast w art. 26 pkt 1 „Prawa Budowlanego” wskazano, że: inspektor nadzoru inwestorskiego ma prawo: wydawać kierownikowi budowy lub kierownikowi robót polecenia, potwierdzone wpisem do dziennika budowy, dotyczące: usunięcia nieprawidłowości lub zagrożeń, wykonania prób lub badań, także wymagających odkrycia robót lub elementów zakrytych, przedstawienia ekspertyz dotyczących prowadzonych robót budowlanych oraz informacji i dokumentów potwierdzających zastosowanie przy wykonywaniu robót budowlanych wyrobów, zgodnie z art. 10, a także informacji i dokumentów potwierdzających dopuszczenie do stosowania urządzeń technicznych”. W art. 20 ust. 1 pkt 3a „Prawa budowlanego” zostało z kolei zawarte wyraźne odesłanie do Ustawy o wyrobach budowlanych. Zgodnie z art. 2 pkt 1 Ustawy o wyrobach budowlanych ilekroć w ustawie jest mowa o wyrobie budowlanym - należy przez to rozumieć wyrób budowlany, o którym mowa w art. 2 pkt 1 Rozporządzenia Nr 305/2011. Rozporządzenie to w art. 2 pkt 1 stwierdza, że: „Na użytek niniejszego rozporządzenia stosuje się następujące definicje: wyrób budowlany oznacza każdy wyrób lub zestaw wyprodukowany i wprowadzony do obrotu w celu trwałego wbudowania w obiektach budowlanych lub ich częściach, którego właściwości wpływają na właściwości użytkowe obiektów budowlanych w stosunku do podstawowych wymagań dotyczących obiektów budowlanych”. Zasadniczy przekaz definicji według W. Morawskiego jest taki, iż wyrobem budowlanym jest wszystko to, z czego można budować obiekty budowlane. Istotny jest fakt, że wyrobem budowlanym może być tylko taki wyrób, którego cechy wpływają na właściwości obiektu. Musi to więc być - jak się zdaje - wyrób zasadniczy dla wytworzenia danego obiektu budowlanego, a nie np. element wyposażenia obiektu. Dodatkowo musi to być wyrób, który będzie trwale „wbudowany”, a nie np. zamontowany na obiekcie budowlanym. Według W. Morawskiego nie można się oprzeć wrażeniu, że wyrobem budowlanym jest po prostu wszystko to, co potocznie uważamy za wyrób budowlany, a więc to, co służy do wytworzenia obiektu budowlanego (w potocznym znaczeniu), czyli jego wybudowania.

Chodzi tu nie tylko o wybudowanie jego ścian, fundamentu, dachu, ale także jego wykończenie, trwałe elementy wyposażenia, których nie da się w żaden sposób oderwać od całości obiektu {np. instalacje, podłogi, trwałe dekoracje, farba na ścianach itp.}. Autor ten podnosi, że wyrób budowlany to - zgodnie z Rozporządzeniem Nr 305/2011 - taki wyrób, „którego właściwości wpływają na właściwości użytkowe obiektów budowlanych w stosunku do podstawowych wymagań dotyczących obiektów budowlanych”. Wydaje się, że można tu zaprezentować racjonalne rozumowanie, iż obiektem budowlanym będą takie obiekty, w których wyroby budowlane wysuwają się na pierwszy plan i wpływają na ich właściwości. Odnosząc wszystkie powyższe uwagi do elektrowni wiatrowych, należałoby uznać, że tylko te ich części, jak fundament albo wieża mogłyby spełnić definicję obiektu budowlanego wybudowanego z użyciem wyrobów budowlanych. Co się zaś tyczy ich „elementów technicznych”, a zatem wirnika z zespołem łopat, zespołu przeniesienia napędu, generatora prądotwórczego, układu sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu, to „obiekty”, czy „urządzenia” te - jako urządzenia o przeznaczeniu typowo technicznym i przemysłowym charakterze - nie są zbudowane z wyrobów budowlanych i nie mogą zatem stanowić obiektu budowlanego. Wraz z omawianą nowelizacją usunięto z definicji obiektu budowlanego pojęcie „instalacje i urządzenia techniczne stanowiące z budowlą całość techniczno- użytkową”. Zmiana ta ponad wszelką wątpliwość wyklucza z definicji budowli urządzenia przemysłowe powiązane w jakikolwiek sposób z budowlą (która wszak obecnie powinna być zbudowana z wyrobów budowlanych).

Ponadto uwzględniając, że budowlą jest elektrownia wiatrowa w takim zakresie, w jakim określa to „Prawo Budowlane”, a więc ze wskazaniem jej fundamentu i wieży, można również wyjaśnić, dlaczego wprowadzono tak rozumianą elektrownię wiatrową do załącznika „Prawa Budowlanego” w Kategorii XXIX. Elektrownia wiatrowa przy uwzględnieniu jej fundamentu i wieży (bez „elementów technicznych”) stanowi bowiem obiekt podobny do tych wymienionych w Kategorii XXIX: kominów i masztów. Przy czym należy zwrócić uwagę, że dla właściwego zrozumienia znaczenia pojęcia budowli załącznik do „Prawa Budowlanego” nie ma decydującego znaczenia. W wyroku z dnia 13 września 2011 r. {sygn. P 33/09} Trybunał Konstytucyjny uznał, że załącznik do „Prawa Budowlanego” ma raczej znaczenie dodatkowe, czy pomocnicze przy kwalifikacji określonych obiektów jako budowli, szczególnie wtedy, gdy obiekt nie został wymieniony w art. 3 pkt 3 ustawy (definicja budowli) i to bardziej w zakresie „aparatury pojęciowej przyjętej” w „Prawie Budowlanym” niż w ustawie „PiOL”. Zamieszczenie danego obiektu w załączniku nie przesądza więc o uznaniu go za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Także w w/w orzeczeniu Trybunał Konstytucyjny podkreślił „otwarte definicje wyrażen „budowla” i urządzenie budowlane”, sformułowane w u.p.b. (w niniejszym wniosku nazywana Prawem Budowlanym), akceptowalne na gruncie prawa budowlanego, nie mogą być - ze względu na zakaz wykładni per analogiam na niekorzyść podatnika - stosowane w jednakowy sposób, czyli w pełnym zakresie na gruncie prawa podatkowego. Prowadzi to do sytuacji, w której jakkolwiek kwalifikacji dokonuje się na podstawie tych samych definicji, to jednak na skutek uwzględnienia odmiennych reguł wykładni nie wszystkie obiekty uznane za budowle i urządzenia budowlane na potrzeby u.p.b. zostaną uznane za budowle i urządzenia budowlane na potrzeby u.p.o.l. w niniejszym wniosku nazywana Upiol), co bez wątpienia skutkuje powstaniem

poważnego zamieszania." Także w tym wyroku Trybunał Konstytucyjny zwrócił uwagę, iż w prawie daninowym jest konieczny „wyższy standard jednoznaczności i określoności przepisów prawnych niż w prawie administracyjnym" oraz wynikający wprost z konstytucji „nakaz precyzyjnego ustalenia w ustawie wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego".

Tak więc także w związku z powyższym orzeczeniem błędnym jest przyjęcie rozstrzygającej roli umieszczenia elektrowni wiatrowych w załączniku do „Prawa Budowlanego” szczególnie na gruncie prawa podatkowego w tym „PiOL”. A także dyskusyjne zgodnie z wywoływem Trybunału jest uznanie „Ustawy o Inwestycjach EW”, jako „Prawa Budowlanego” do którego odwołuje się ustawa „PiOL”.

Należy także uwzględnić sposób obliczenia podstawy podatku w powiązaniu z zasadami amortyzacji środków trwałych. Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy „PiOL” podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości stanowi dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 4-6 - wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych - ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. Tymczasem elektrownia wiatrowa jako całość nie stanowi odrębnego środka trwałego, w stosunku do którego można by określić wartość będącą podstawą amortyzacji, a więc i podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Zwykle fundament i wieża, turbina i linie kablowe, czy zespół prądotwórczy stanowią odrębne środki trwałe z indywidualnie określoną podstawą amortyzacji (wartością początkową).

Przeciwko uznaniu opodatkowania podatkiem od nieruchomości „elementów technicznych” źródłem argumentów jest także uzasadnienie projektu „Ustawy o Inwestycjach EW”, w którym ustawodawca nie wskazuje, aby ustawa ta miała służyć celom podatkowym. W uzasadnieniu podnosi się, że celem regulacji jest wprowadzenie obowiązku szerszego stosowania przepisów „Prawa Budowlanego” (m.in. dotyczących utrzymania obiektów budowlanych w należyтым stanie technicznym) do części niebudowlanych elektrowni wiatrowych. Wynikiem takiej regulacji miała być np. możliwość uznania oderwania się łopaty (uznawanej przez organy nadzoru budowlanego za części niebudowlane elektrowni wiatrowej) za katastrofę budowlaną, a tym samym umożliwienie organom nadzoru budowlanego interwencji w takich sytuacjach.

Należy także zwrócić uwagę na pozostawiono w definicji budowli w „Prawie Budowlanym”, pojęcie elektrownie atomowe "jako urządzenia techniczne, których tylko części budowlane (a nie całość)" podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości art. 3 pkt. 3). Budzą poważne wątpliwości takie działania legislacyjne, których nie wprowadziłby racjonalny ustawodawca. Nie ma bowiem uzasadnienia dla różnicowania w traktowaniu elektrowni atomowych (których tylko części budowlane podlegałyby opodatkowaniu) i elektrowni wiatrowych (które miałyby podlegać opodatkowaniu jako całość). Opodatkowanie

elektrowni wiatrowych w całości jako budowli spowodowałoby w praktyce nierówne traktowanie m.in. w stosunku do inwestorów posiadających elektrownie konwencjonalne, baterie koksoownicze 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.

Nie sposób pominąć orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego jednoznacznie potwierdzający powyższe tezy. 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 FSK 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. Linia orzecznicza nadal pozostaje aktualna co potwierdza, że zmiana definicji w „Ustawie o Inwestycjach EW” 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 publicznych, wynikającą z art. 217 Konstytucji RP.

Stanowisko organu podatkowego w sprawie przedstawionego zdarzenia przyszłego.

Odnosząc się do pytania Wnioskodawcy przedstawionego we wniosku o wydanie pisemnej indywidualnej interpretacji o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego, tj. czy od 01 stycznia 2017 roku przepisy „Ustawy o Inwestycjach EW” oraz zmiany wprowadzone do ustawy „Prawo Budowlane” spowodują zmiany zakresu opodatkowania podatkiem od nieruchomości (podstawy opodatkowania), oraz jego wysokości w zakresie w/w Inwestycji (turbina na działce nr w miejscowości)?

W obowiązującym do 31 grudnia 2016 r. stanie prawnym jak i orzecznictwie ukształtował się pogląd, iż opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają wyłącznie fundament oraz maszt stanowiący elementy budowlane. Natomiast urządzenia służące wytwarzaniu energii elektrycznej jako niezaliczone przez ustawę do budowli nie podlegają temu opodatkowaniu. W dotychczasowym orzecznictwie sądy uznawały, że skoro opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej to zasadnicze znaczenie ma definicja budowli zawarta w ustawie prawo budowlane, do której odsyła art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy „PiOL”. Ustawa ta zawiera legalną definicję budowli i określa ją 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.

Organ podatkowy przy rozstrzygnięciu niniejszej kwestii oparł się na stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 roku.

W świetle przepisu art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy „PiOL” podstawę opodatkowania stanowi dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne. Zgodnie z kolei z art. 4 ust. 5 ustawy „PiOL” jeżeli od budowli lub ich części, o których mowa w ust. 1 pkt 3, nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych - podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa, określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego.

Tym samym dla ustalenia podstawy opodatkowania budowli konieczne jest zidentyfikowanie samej budowli. Zgodnie z przepisem art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy „PiOL” opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Definicja budowli została wyrażona w przepisie art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy „PiOL”, zgodnie z którym przez budowlę należy rozumieć: obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

W myśl przepisu art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. „Prawo Budowlane” przez budowlę należy rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak; obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Natomiast zgodnie z art. 3 pkt 9 ustawy „Prawo budowlane” za urządzenie budowlane uznaje się urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki.

Z powyższego wynika, iż w przypadku budowli przepis art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy „PiOL” wprost odwołuje się do kwalifikacji danego obiektu na gruncie prawa budowlanego (ustawodawca dwukrotnie posługuje się stwierdzeniem „w rozumieniu przepisów prawa

budowlanego"). Tym samym zdaniem organu podatkowego dokonując kwalifikacji elektrowni wiatrowych jako przedmiotu opodatkowania na gruncie podatku od nieruchomości wpływ będą miały nie tylko przepisy zawarte w ustawie „PiOL”, ale przede wszystkim regulacje zawarte w przepisach ustawy „Prawo budowlane”.

Najpełniej w zakresie wykładni terminu „budowla” na gruncie ustawy „PiOL” wypowiedział się Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 września 2011 r., sygn. P 33/09. We wskazanym wyroku został zaprezentowany pogląd prawny, zgodnie z którym za budowle w rozumieniu ustawy „PiOL” można uznać:

1. jedynie budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 ustawy „Prawo Budowlane”, w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej, będące wraz z instalacjami i urządzeniami obiektem budowlanym, o którym mowa w art. 3 pkt 1 lit. b ustawy „Prawo Budowlane”, czyli pod warunkiem, że stanowią one całość techniczno-użytkową,
2. jedynie urządzenia techniczne scharakteryzowane w art. 3 pkt 9 ustawy „Prawo Budowlane” lub w innych przepisach tej ustawy albo w załączniku do niej, co - jeżeli omawiane urządzenia nie zostały wskazane *expressis verbis* - wymaga wykazania, że zapewniają one możliwość użytkowania obiektu budowlanego zgodnie, z jego przeznaczeniem, z wyłączeniem jednak: (1) urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi w postaci budowli w rozumieniu ustawy „Prawo Budowlane”, które to obiekty budowlane nie dają się zakwalifikować jako budowle w ujęciu ustawy „PiOL”, oraz (2) urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi w postaci obiektów małej architektury, przy zastrzeżeniu, że urządzeniami budowlanymi w rozumieniu ustawy „Prawo Budowlane”, nie są instalacje;

mając zarazem na uwadze, iż nie jest wykluczone, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane.

Trybunał Konstytucyjny wskazał również w przedmiotowym wyroku, iż o kwalifikacji określonych obiektów jako budowli, oprócz definicji sformułowanej w art. 3 pkt 3 ustawy „Prawo Budowlane”, 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 ustawy „Prawo Budowlane” - 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 ustawy „Prawo Budowlane” może współdecydować treść innych regulacji prawnych, w tym także treść aktów podstawowych (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 nierzadko 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 ustawy „Prawo budowlane”.

Stanowisko Trybunału Konstytucyjnego precyzyjnie wskazuje zatem, że przy ustalaniu czy dany obiekt stanowi budowlę w rozumieniu ustawy „PiOL” poza definicją zawartą w art. 3 pkt 3 ustawy „Prawo Budowlane”, należy posłużyć się pozostałymi przepisami ustawy „Prawo Budowlane”, w tym Załącznikiem. Ponadto Trybunał Konstytucyjny w ww. wyroku wprost dopuścił możliwość uzupełniania, modyfikowania oraz doprecyzowania prawa budowlanego przez inne przepisy rangi ustawowej, a nawet podustawowej.

Tym samym Trybunał Konstytucyjny wskazał, iż w celu zakwalifikowania danego obiektu budowlanego do budowli na gruncie ustawy „PiOL”:

- w pierwszej kolejności należy odwołać się do przepisu art. 3 pkt 3 oraz art. 3 pkt 9 ustawy „Prawo Budowlane”,
 - następnie należy sięgnąć do pozostałych przepisów ustawy „Prawo budowlane” oraz Załącznika do ustawy „Prawo Budowlane”,
 - a w dalszej kolejności należy posłużyć się innymi przepisami mającymi wpływ na kwalifikację danego obiektu w ramach prawa budowlanego.
- Z tego względu kwalifikacja obiektu budowlanego do budowli powinna nastąpić na podstawie prawa budowlanego w szerokim znaczeniu, a nie tylko na podstawie przepisu art. 3 pkt 3 i pkt 9 ustawy „Prawo budowlane”.

Przedstawiona przez Trybunał Konstytucyjny metodologia kwalifikacji obiektów budowlanych jako budowli stanowi uznaną przez organy podatkowe i sądy administracyjne podstawę procesu ustalenia prawidłowej kwalifikacji obiektów budowlanych. Zasadność stosowania przez organy podatkowe wskazanych przez Trybunał Konstytucyjny w przedmiotowym wyroku wytycznych, dotyczących kwalifikacji obiektów budowlanych jako budowli potwierdził wielokrotnie NSA m.in. w następujących wyrokach; z dnia 24 czerwca 2016 r., sygn. II FSK 1444/14, z dnia 14 czerwca 2016 r., sygn. II FSK 2782/15, z dnia 24 czerwca 2015 r., sygn. II FSK 1353/15, z dnia 13 stycznia 2015 r., sygn. II FSK 3108/12.

Następnie należy wskazać, iż z dniem 16 lipca 2016 roku „Ustawa o Inwestycjach EW” wprowadziła następujące zmiany w obowiązujących przepisach istotnych z punktu widzenia opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości:

- 1) przepisem art. 9 pkt 3 zmieniła Kategorię XXIX załącznika do ustawy „Prawo Budowlane” wskazując, iż obiektem budowlanym są wolno stojące kominy i maszty oraz elektrownie wiatrowe;
- 2) przepisem art. 2 pkt 1 wprowadziła definicję elektrowni wiatrowej, zgodnie z którą stanowi ona 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. 2015 r. poz. 478 i 2365 oraz 2016 r. poz. 925). Przez elementy techniczne należy zgodnie z art. 2 pkt 2 „Ustawy o Inwestycjach EW” rozumieć wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu;
- 3) przepisem art. 17 wskazano, iż 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;
- 4) przepisem art. 9 pkt 1 dokonała zmian w definicji budowli zawartej w przepisie art. 3 pkt 3 ustawy „Prawo Budowlane” poprzez wykreślenie elektrowni wiatrowej z nawiasu zawierającego przykładowe wyliczenie urządzeń technicznych, których jedynie części budowlane stanowiły budowlę.

Ad 1.

Należy zatem podkreślić, iż elektrownia wiatrowa została wprost wymieniona w Załączniku „Kategorie obiektów budowlanych” jako rodzaj obiektu budowlanego. W Załączniku do ustawy „Prawo Budowlane” w Kategorii XXIX wprost wskazano - obok wolno stojących kominów i masztów - elektrownie wiatrowe.

Tym samym nie może ulegać wątpliwości, iż na gruncie ustawy „Prawo Budowlane” elektrownie wiatrowe należy zakwalifikować do obiektów budowlanych. Co oczywiste elektrownia wiatrowa nie jest budynkiem (nie posiada chociażby dachu) ani obiektem małej architektury (z uwagi na znaczne rozmiary). Tym samym, mając na uwadze wskazane powyżej zasady interpretacji terminu budowla wyrażone przez Trybunał Konstytucyjny oraz przepis

art. 3 pkt 1 ustawy „Prawo Budowlane” (definicję obiektu budowlanego) należy uznać, iż elektrownia wiatrowa jest budowlą na gruncie ustawy „Prawo Budowlane”, a zatem także na gruncie ustawy „PiOL”.

Samo wymienienie elektrowni wiatrowych w Kategorii XXIX powoduje, że stanowią one w całości budowle.

Ponadto należy wskazać, iż analogiczna sytuacja ma miejsce w przypadku kominów, które przecież nie są wprost wymienione w art. 3 pkt 3 ustawy „Prawo Budowlane”, lecz nikt nie ma żadnych wątpliwości, iż stanowią one budowle.

Tym samym należy uznać za chybiony argument Wnioskodawcy, zgodnie z którym Załącznik do ustawy „Prawo Budowlane” nie ma decydującego znaczenia dla właściwego zrozumienia pojęcia budowli.

Ad 2.

Biorąc pod uwagę pogląd Trybunału Konstytucyjnego, w omawianym przypadku, o statusie elektrowni wiatrowej na gruncie ustawy „Prawo Budowlane”, a więc również na gruncie ustawy „PiOL”, bez wątpienia współdecydować będzie „Ustawa o Inwestycjach EW”.

Nie ulega bowiem wątpliwości, iż „Ustawa o Inwestycjach EW” jest aktem prawa budowlanego rangi ustawowej. Zgodnie z przepisem art. 1 ust. 1 „Ustawy o Inwestycjach EW”, określa ona warunki i tryb lokalizacji i budowy elektrowni wiatrowych oraz warunki lokalizacji elektrowni wiatrowych w sąsiedztwie istniejącej albo planowanej zabudowy mieszkaniowej. Natomiast zakres ustawy „Prawo Budowlane” (a więc podstawowego aktu prawnego z zakresu prawa budowlanego) został wyrażony w przepisie art. 1 tejże ustawy jako działalność obejmującą sprawy projektowania, budowy, utrzymania i rozbiórki obiektów budowlanych oraz określa zasady działania organów administracji publicznej w tych dziedzinach.

Należy zauważyć, iż mnogość obiektów budowlanych występujących obecnie w obrocie gospodarczym determinuje konieczność uregulowania ram prawnych dla lokalizowania, budowy i eksploatacji poszczególnych obiektów w osobnych aktach prawnych. Zawarcie wszystkich regulacji z zakresu prawa budowlanego jedynie w ustawie „Prawo Budowlane” spowodowałoby nieczytelność tego aktu oraz utrudniło jego stosowanie. Z tego względu „Ustawę o Inwestycjach EW” należy uznać za *lex specialis* względem ustawy „Prawo Budowlane”, regulującą wyłącznie kwestie związane z elektrowniami wiatrowymi. Tym samym zawarcie definicji legalnej elektrowni wiatrowej w „Ustawie o Inwestycjach EW”, a nie w ustawie „Prawo Budowlane” jest w pełni uzasadnione. Fakt ten dodatkowo potwierdza odwołanie się wprost do definicji elektrowni wiatrowej z art. 2 „Ustawy o Inwestycjach EW” w przepisie art. 82 ust. 3 pkt 5b ustawy „Prawo Budowlane”.

Nie sposób bowiem przyjąć, iż pojęcie „elektrownia wiatrowa” na gruncie tej samej ustawy miałyby być rozumiane w odmienny sposób. Tym samym należy uznać, iż na gruncie ustawy

„Prawo Budowlane” pojęcie elektrowni wiatrowej należy definiować zgodnie z brzemieniem przepisu art. 2 „Ustawy o Inwestycjach EW”.

Ad 3.

Podkreślenia wymaga również fakt, że „Ustawa o Inwestycjach EW” oraz zmiany przepisów ustawy „Prawo Budowlane” wprowadzone tą ustawą obowiązują od 16 lipca 2016 roku. Jednakże ustawodawca wiedząc jakie skutki wywrze zmiana ustawy „Prawo Budowlane” w zakresie podatku od nieruchomości (wprowadzona przecież „z miesiąca na miesiąc” z uwagi na regulację przepisu art. 6 ust. 3 ustawy „PiOL”) zdecydował w art. 17 „Ustawy o Inwestycjach EW”, 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.

Wprowadzenie tegoż przepisu przejściowego wprost potwierdza, iż regulacje zawarte w „Ustawie o Inwestycjach EW” muszą mieć wpływ na opodatkowanie elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości. Zdaniem organu podatkowego, wskazany zabieg legislacyjny miał na celu wydłużenie czasu niezbędnego podatnikom podatku od nieruchomości od elektrowni wiatrowych, na przygotowanie się do wzrostu obciążeń i zmiany metodologii rozliczeń.

Ad 4.

Niezaprzeczalnym faktem jest, iż ustawodawca wykreślił z przepisu art. 3 pkt 3 ustawy „Prawo Budowlane” stwierdzenie, iż budowlą są części budowlane elektrowni wiatrowych. Pozostawił jedynie takie rozróżnienie dla kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń.

W stanie prawnym obowiązującym do 28 czerwca 2015 r. przez budowlę należało bowiem 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 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.

Powyższy zabieg ustawodawczy definitywnie usunął bowiem zasadę podziału elektrowni wiatrowych na część budowlaną i niebudowlaną wprowadzonego w 2005 roku ustawą z 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy - „Prawo Budowlane” oraz niektórych innych ustaw. Tym samym ustawodawca powrócił do stanu pierwotnego (sprzed 2005 roku). Trudno byłoby zatem uznać, iż w kontekście tak ewidentnej nowelizacji ustawy „Prawo Budowlane”, że nie doszło w 2016 roku do zmiany zasad kwalifikacji elektrowni wiatrowych jako budowli.

Należy podkreślić, iż zgodnie z przepisem art. 3 pkt 3 ustawy „Prawo Budowlane” do budowli należy zaliczyć m.in.:

- 1) wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne;
- 2) części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń), jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową;
- 3) fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Każde wolno stojące urządzenie techniczne jest budowlą, a w związku z tym podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Jako obiekt wolno stojący należy bowiem uznać obiekt niepołączony z innymi obiektami, bez względu na sposób jego posadowienia - obecność lub brak fundamentu. Nie chodzi w tym przypadku o brak połączenia z fundamentem, lecz o brak połączenia z innymi obiektami. Z tego względu za wolno stojące mogą zostać uznane zarówno urządzenia posadowione bezpośrednio na gruncie, jaki i takie, które posadowiono na fundamencie lub na placu.

Jeżeli zatem takie urządzenie wolno stojące stanowi całość z fundamentem/częścią budowlaną, to jest jedną budowlą (wraz z fundamentem/częścią budowlaną). Urządzenie takie stanowi bowiem w całości budowlę jako urządzenie wolno stojące.

Natomiast jeżeli pomiędzy urządzeniem a fundamentem zachodzi jedynie związek użytkowy, tzn. nie można wykazać więzi technicznej, należy do opodatkowania przyjąć dwa przedmioty opodatkowania:

- wolno stojące urządzenie oraz
- część budowlaną i fundament - jako odrębną pod względem technicznym części przedmiotu składającego się na całość użytkową.

Konsekwentnie elektrownie wiatrową (jako całość wraz z fundamentem/częścią budowlaną) należy uznać za wolno stojące urządzenie techniczne, składające się zgodnie z art. 2 „Ustawy o Inwestycjach EW”, co najmniej z fundamentu, wieży i elementów technicznych, takich jak wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Podkreślenia wymaga fakt, iż zmiany w zakresie opodatkowania budowli wprowadzone przez ustawodawcę za pomocą „Ustawy o Inwestycjach EW” należy rozpatrywać kompleksowo. Z tego względu wobec wykreślenia elektrowni wiatrowej z przykładowego katalogu urządzeń technicznych, których jedynie części budowlane stanowią budowle, dodania do załącznika do ustawy „Prawo Budowlane” w kategorii XXIX nowej kategorii obiektu budowlanego, jakim jest elektrownia wiatrowa oraz wprowadzenia jednoznacznej definicji elektrowni wiatrowej w przepisie art. 2 „Ustawy o Inwestycjach EW” oraz wskazanie okresu przejściowego dla celów ustawy „PiOL” do końca 2016 roku, należy uznać, iż od 1 stycznia 2017 roku opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlega elektrownia wiatrowa jako całość. Organ podatkowy zauważa, iż zmiany te są bardzo spójne i mają charakter kompleksowy.

Dodatkowo organ podatkowy pragnie wskazać, iż przywołane przez wnioskodawcę orzeczenia dotyczące opodatkowania jedynie części budowlanych elektrowni wiatrowych

zapadły w poprzednio obowiązującym stanie prawnym, tzn. przed wejściem w życie zmian wprowadzonych „Ustawą o Inwestycjach EW” , tj. przed 16 lipca 2016 r. i straciły swą aktualność.

Reasumując, organ podatkowy stwierdza, że od 1 stycznia 2017 roku, w rozumieniu przepisów ustawy „PiOL”, cała elektrownia wiatrowa (zarówno jej części budowlane – fundament, wieża jak i niebudowlane - wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu) będzie stanowiła budowlę, a tym samym będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości od wartości:

- o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych - ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego (zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy „PiOL” i następne).
- a w przypadku budowli lub ich części, o których mowa w ust. 1 pkt 3, nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych - podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa, określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego.

Wartość o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy „PiOL” jest właściwa do opodatkowania również wtedy, gdy elektrownia wiatrowa nie stanowi odrębnego środka trwałego, od którego dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, lecz są nimi jej poszczególne elementy. Suma wartości tych części budowli, ustalona zgodnie z powołanym przepisem, będzie stanowiła podstawę opodatkowania na potrzeby podatku od nieruchomości.

Biorąc pod uwagę powyższe organ podatkowy uznaje, iż stanowisko Wnioskodawcy polegające na tym, iż od dnia 01 stycznia 2017 roku przepisy „Ustawy o Inwestycjach EW” oraz zmiany wprowadzone do „Prawa Budowlanego” nie spowodują zmiany zakresu opodatkowania podatkiem od nieruchomości od elektrowni wiatrowej oraz jego wysokości – **nie jest prawidłowe.**

P o u c z e n i e

Na niniejszą interpretację Stronie przysługuje prawo wniesienia skargi z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi, 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 (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 718 ze zm.). Skargę wnosi się w dwóch egzemplarzach (art. 47 ww. ustawy) w terminie 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeśli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie 60 dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53§ 2 ww. ustawy).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres Urzędu Miejskiego w Złoczewie, ul. Szkolna 16, 98-270 Złoczew.

BNRMISTRZ
Jadwiga Sobańska

Otrzymują:

1. Adresat
2. a/a