**Burmistrz Miasta** Złoczew, dnia 18.05.2017 r.

**Złoczew**

Znak: Fn.310.2.2017

**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 20.02.2017 r. (data wpływu: 20.02.2017 r.) podatnika , prowadzącego działalność gospodarczą pod nazwą o wydanie pisemnej interpretacji indywidualnej w zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego w podatku od nieruchomości

**p o s t a n a w i a**

uznać, że stanowisko przedstawione we wniosku jest nieprawidłowe.

**Uzasadnienie**

W dniu 20.02.2017 r. do Burmistrza Miasta Złoczewa wpłynął wniosek podatnika o wydanie pisemnej interpretacji indywidualnej w zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego. Przedmiotem żądanej interpretacji jest 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 (Dz. U. z 2016 r. poz. 716 ze zm.).

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.

**Wnioskodawca przedstawił następujący stan faktyczny sprawy**

|  |
| --- |
|  posiada na terenie Gminy Złoczew elektrownią wiatrową o mocyskładającą się z żelbetowego fundamentu, wieży (zwanej również masztem) oraz gondoli, zlokalizowaną na własnym gruncie w miejscowości . Do gondoli przymocowany jest wirnik z łopatami (zwany rotorem) oraz urządzenia pomiarowe. Gondola stanowi ruchomą część Turbiny, będącą miejscem w którym znajdują się elementy techniczno-elektroniczne Turbiny. Znajdują się w niej takie elementy jak: wirnik, łożyska wirnika, hamulec, komputer sterujący, rozdzielnia elektryczna, instalacja alarmowa. Gondola przymocowana jest do wieży na tak zwanym serwomechanizmie kierunkowania elektrowni, który połączony jest z podpiaściem (dużym, zębatym kołem, zamontowanym pomiędzy szczytem wieży i gondolą) steruje ruchem obrotowym gondoli.Gondola jest elementem wymienialnym Turbiny, co oznacza, że w przypadku np. uszkodzenia jakiegokolwiek elementu techniczno-elektronicznego znajdującego się w gondoli, który uniemożliwia funkcjonowanie gondoli, może ona zostać wymieniona na inną, nie uszkadzając konstrukcyjnie pozostałej części Turbiny tj. wieży i fundamentu, na którym wieża jest posadowiona. Wieża stanowi element konstrukcyjnie odrębny od gondoli. Gondolę bez uszczerbku dla Turbiny można wymieniać na inną, a nawet wymontowywać i zastąpić innym urządzeniem prądotwórczym.Gondola stanowi, jako ruchomość, odrębny przedmiot obrotu czy też zastawu.Wieża jest stalowym elementem konstrukcji Turbiny, którego zadaniem jest podtrzymywanie gondoli oraz układu wirnika na odpowiedniej wysokości nad poziomem gruntu, w celu lepszego wykorzystania wiatru, jest swojego rodzaju wysięgnikiem. Ponadto, w wieży znajduje się drabina, która umożliwia dostęp do gondoli osobom obsługującym Turbinę.Elektrownia wiatrowa będąca w posiadaniu wnioskodawcy składa się, poza częściami budowlanymi jakimi są fundament oraz wieża, także z urządzeń towarzyszących. Na infrastrukturę towarzyszącą składają się:a. budynek stacji transformatorowej wraz z wyposażeniem elektrycznym;b. system zabezpieczeń, pomiaru, nadzoru;c. okablowanie łączące stację trafo z siecią operatora energetycznego;d. posadowiony na fundamencie transformator;e. droga dojazdowa;f. plac manewrowy;g. inne elementy takie jak: licznik zielonej energii, monitoring, oświetlenie.W deklaracji na podatek od nieruchomości za 2016 rok, wnioskodawca wykazał do opodatkowania (jako przedmiot opodatkowania) niektóre części Turbiny tj. wieżę oraz fundament, na którym wieża jest posadowiona. Pozostałej części tj. części techniczno-elektronicznej Turbiny wnioskodawca nie wykazywał do opodatkowania podatkiem od nieruchomości. |

**Wobec powyższego zapytanie wnioskodawcy brzmi następująco:**

Czy w stanie prawnym obowiązującym po wejściu w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych z dnia 20 maja 2016 roku (Dz. U. z 2016 r. poz. 961 ze zm.) za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości w postaci budowli, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz w art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 716 ze zm.) uznaje się wyłącznie część Turbiny tj. fundament oraz posadowioną na tymże fundamencie wieżę, czy też za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości w postaci budowli o której mowa powyżej uznaje się całą Turbinę (rozumianą jako jeden obiekt budowlany) na którą składa się fundament oraz posadowiona na tymże fundamencie wieża wraz z częścią techniczno-elektroniczną Turbiny?

**Stanowisko wnioskodawcy**

Zdaniem Wnioskodawcy w stanie prawnym obowiązującym po wejściu w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych z dnia 20 maja 2016 roku (Dz. U. z 2016 r. poz. 961 ze zm.) za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości w postaci budowli, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz w art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 716 ze zm.) uznaje się wyłącznie część Turbiny tj. fundament oraz posadowioną na tymże fundamencie wieżę. Nie stanowi natomiast budowli o której o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz w art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 716 ze zm.) Turbina jako całość (rozumianą jako jeden obiekt budowlany) na którą składa się fundament oraz posadowiona na tymże fundamencie wieża wraz z częścią techniczno-elektroniczną Turbiny.

**Uzasadnienie stanowiska wnioskodawcy**

Wnioskodawca w pełni podziela stanowisko zaprezentowane przez Wójta Gminy Zgorzelec w interpretacji indywidualnej z dnia 3 listopada 2016 roku, znak: FP.310.1.1.2016.2, w której organ przychylił się w całości do argumentacji zaprezentowanej przez wnioskodawcę we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego z dnia 16 września 2016 roku.

W dniu 16 lipca 2016 roku weszła w życie ustawa z dnia 20 maja 2016 roku o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 2016 r. poz. 961). Zgodnie z art. 9 ww. ustawy wraz z jej wejściem w życie w ustawie z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz. U. z 2016 r. poz. 290) wprowadza się następujące zmiany:

1) w art. 3 pkt 3 otrzymuje brzmienie:

,,3) 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 po pkt 5a dodaje się pkt 5b w brzmieniu:

,,5b) 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 tabeli wiersz "Kategoria XXIX" otrzymuje brzmienie:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  |  | Współczynnik wielkości obiektu (w) (wysokość w m) |
|  |  | ≤20 | > 20-50 | > 50-100 | >100 |
| Kategoria XXIX - wolno stojące kominy i maszty oraz elektrownie wiatrowe | 10,0 | 1,0 | 1,5 | 2,0 | 2,5 |

W ocenie wnioskodawcy nowelizacja ustawy Prawo budowlane, wprowadzona ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie jest zmianą o charakterze normatywnym (materialno prawnym), w zakresie definicji budowli, zawartej w ustawie Prawo budowlane, w związku z czym należy uznać, że również po wejściu w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, budowlą jest jedynie część budowlana urządzenia technicznego w postaci elektrowni wiatrowej (fundament oraz wieża) i ta właśnie część, również po dniu wejścia w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych stanowi przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane:

1) grunty,

2) budynki i ich części,

3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych stanowi z kolei, że 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.

Powyższe oznacza, że znaczenie pojęcia „budowla" w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych należy odczytać przy pomocy definicji pojęcia „obiekt budowlany" na gruncie ustawy Prawo budowlane. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 7 lipca 2015 roku, sygn. akt: II FSK 1673/13 podkreślił, iż nie można zaaprobować sposobu wykładni tych przepisów, który polega na odwoływaniu się do definicji zawartych w innych szczególnych ustawach i na ustalaniu desygnatu pojęcia „budowla" poprzez tę definicję. Jak podkreślił Naczelny Sąd Administracyjny Trybunał Konstytucyjny wyrokiem z dnia 13 września 2011 roku, sygn. akt: P 33/09, wskazał, że odwołanie się w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych do przepisów prawa budowlanego należy interpretować jako odesłanie do przepisów ustawy Prawo budowlane, a nie jako odesłanie do wszelkich przepisów regulujących zagadnienia związane z procesem budowlanym. Zatem aby dokonać oceny czy Turbina stanowi budowlę na gruncie art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, należałoby uprzednio zakwalifikować Turbinę jako obiekt budowlany w rozumieniu ustawy Prawo budowlane, a nie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych.

Granicę między obiektami, które można uznać za obiekty budowlane, a które nie, wyznaczają przepisy zawarte w art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz. U. z  2016 r. poz. 290 ze zm.), w zw. z art. 10 ww. ustawy.

Zgodnie z pierwszym z wymienionych wyżej przepisów 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. Z powyższego wynika, że aby dany obiekt mógł być zakwalifikowany jako obiekt budowlany musi być wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych, co potwierdził m.in. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w swoim wyroku z dnia 26 kwietnia 2016 roku (sygn. akt: I SA/GI 1259/15). Zgodnie z kolei z art. 10 wyroby wytworzone w celu zastosowania w obiekcie budowlanym w sposób trwały o właściwościach użytkowych umożliwiających prawidłowo zaprojektowanym i wykonanym obiektom 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.

Termin „wyroby budowlane" nie jest zdefiniowany w ustawie Prawo budowlane, która odsyła w tym zakresie do ustawy z dnia 16 kwietnia 2004 r. o wyrobach budowlanych (Dz. U. z  2014 r. poz, 883 oraz z 2015 r. poz. 1165). Z kolei art. 2 pkt 1 ww. ustawy wskazuje, że ilekroć w ustawie jest mowa o wyrobie budowlanym, to należy przez to rozumieć wyrób budowlany, o którym mowa wart. 2 pkt 1 rozporządzenia Nr 305/2011. Zgodnie z art. 2 pkt 1 ww. rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 305/2011 z dnia 9 marca 2011 roku ustanawiającego zharmonizowane warunki wprowadzania do obrotu wyrobów budowlanych i uchylające dyrektywę Rady 89/106/EWG (Dz. Urz. UE.L Nr 88, str. 5) ,,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.

W definicji tej podkreślony został wymóg trwałego wbudowania wyrobu budowlanego w obiekt budowlany, na co zwracają uwagę zarówno przedstawiciele doktryny jak i sądy (chociażby w przywołanym wyżej wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 26 kwietnia 2016 roku). Ponieważ całość elektrowni wiatrowej nie została wzniesiona z użyciem wyrobów, o których mowa w art. 3 pkt 1 oraz art. 10 ustawy Prawo budowlane, nie może ona w całości zostać zakwalifikowana jako obiekt budowlany w rozumieniu tej ustawy.

Pogląd ten znajduje potwierdzenie w stanowisku Komisji Europejskiej zamieszczonym w sekcji „FAQ" na stronie Komisji Europejskiej dotyczącej ww. Rozporządzenia o wyrobach budowlanych, zgodnie z którym „ Turbiny wiatrowe i ich wieże nie mogą być oznaczone znakiem CE zgodnie z normą EN 1090-1. Są one bowiem przedmiotem dyrektywy maszynowej i na jej podstawie kompletny system turbiny wiatrowej musi być oznaczony znakiem CE. Zgodnie z powyższym część techniczno-elektroniczną elektrowni wiatrowej nie jest wzniesiona z użyciem wyrobów budowlanych.

W świetle stanu faktycznego, przedstawionego w niniejszym wniosku, należy wskazać, iż nie sposób uznać również, że część techniczno-elektroniczna elektrowni wiatrowej została wzniesiona z użyciem wyrobów innych niż budowlane, albowiem:

1. nie została ona wytworzona w celu wbudowania w obiekcie budowlanym w sposób trwały - gondola, jak i poszczególne jej elementy techniczno-elektroniczne znajdujące się w gondoli są wymienialne;
2. ani gondola, ani poszczególne znajdujące się w niej elementy techniczno-elektroniczne nie są wyrobami, które służą do budowy elementów konstrukcyjnych obiektu budowlanego (wieży i fundamentu);
3. część techniczno - elektroniczna nie charakteryzuje się właściwościami użytkowymi, które umożliwią spełnianie przez obiekt budowlany (więżę i fundament) podstawowych wymagań dotyczących bezpieczeństwa konstrukcji, pożarowego, użytkowania, a także odpowiednich warunków higienicznych i zdrowotnych oraz ochrony środowiska, ochrony przed hałasem i drganiami, odpowiedniej charakterystyki energetycznej budynku oraz racjonalizacji użytkowania energii. To wieża ma rolę służebną w stosunku do części techniczno-elektronicznej a nie na odwrót.

Elektrowni wiatrowej jako całości, nie sposób również uznać za wolno stojące urządzenie techniczne, o którym mowa w art.3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane. Część techniczno-elektroniczna zamontowana jest bowiem na wieży, posadowionej na fundamencie. Wyraźnie na pierwszy plan wysuwa się żelbetowy fundament, w którym zatopiona jest wielometrowa wieża (maszt), na którym dopiero mocowana jest gondola. Ponadto ustawodawca rozróżnia pojęcie „urządzenie techniczne" oraz „wolno stojące urządzenie techniczne". Świadczy o tym art.3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane, w którym ustawodawca za budowlę uznaje wolno stojące urządzenie techniczne oraz część budowlaną urządzenia technicznego. Konstrukcja elektrowni wiatrowych się nie zmieniła, nie ma żadnych podstaw by uznać, że od dnia wejścia w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych elektrownia wiatrowa nie jest już urządzeniem technicznym posiadającym część budowlaną, a jest obecnie wolno stojącym urządzeniem technicznym.

Część techniczno-elektroniczna Turbiny nie stanowi też instalacji, która zapewnia możliwość użytkowania obiektu (wieży z fundamentem) zgodnie z jego przeznaczeniem. Wynika to przede wszystkim z tego, że to część budowlana, tj. fundament i wieża pełnią służebną rolę w stosunku do części techniczno-elektronicznej ( to jest części produkującej energię - co stanowi przeznaczenie urządzenia), a nie na odwrót. To wieża i fundament zapewniają możliwość użytkowania części techniczno-elektronicznej zgodnie z przeznaczeniem.

Zgodnie z art. 3 pkt 9 ustawy - Prawo budowlane „ilekroć w ustawie mowa jest o [...] urządzeniach budowlanych - należy przez to rozumieć 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." Część techniczno-elektroniczną elektrowni wiatrowej nie stanowi urządzenia budowlanego, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, albowiem to wieża z fundamentem umożliwiają użytkowanie części techniczno-elektronicznej.

Zmiana definicji budowli w ustawie Prawo budowlane, stanowi powrót do definicji budowli w brzmieniu do dnia 25 września 2005 r. Dopiero od 26 września 2005 r. definicja budowli wprost wskazywała, wśród przykładów urządzeń technicznych, których część budowlana stanowi budowlę, na elektrownię wiatrową. W sądownictwie administracyjnym utrwalony jest pogląd, że budowlę w rozumieniu art. 1 a ust. 1 pkt 2 oraz art.2 ust.1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych stanowi tylko część budowlana Turbiny, także przed dniem 26 września 2005 r., przez co część techniczno-elektroniczna nie podlegała opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Z uwagi na fakt, że sam charakter elektrowni wiatrowych się nie zmienił, tj. ich konstrukcja, fakt bycia urządzeniem technicznym, posiadającym część budowlaną i część techniczną, nie ma powodów by uznać, że od dnia 16 lipca 2016 roku tj. od dnia wejścia w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, Turbina jako całość stanowi budowlę w rozumieniu ustawy Prawo budowlane.

Na gruncie przepisów ustawy - Prawo budowlane w brzmieniu obowiązującym przed dniem 26 września 2005 r. Minister Finansów w swoich interpretacjach wyjaśniał, że za budowlę nie można uznać całej elektrowni wiatrowej, a jedynie jej części budowlane (takie jak fundamenty, maszty, słupy). Instalowane na tych częściach budowlanych urządzenia i instalacje technologiczne takie jak wirniki z łopatkami, generator, skrzynia biegów, komputer sterujący, transformator, rozdzielnia elektryczna, instalacja alarmowa, instalacja zdalnego sterowania nie są obiektami budowlanymi, a jedynie stanowią wyposażenie techniczno-technologiczne elektrowni. Takie też stanowisko było prezentowane w orzecznictwie sądowym. W okresie od dnia 26 września 2005 r. do dnia 15 lipca 2016 r. elektrownie wiatrowe były wprost wymienione w art. 3 pkt 3 ustawy - Prawo budowlane jako przykłady urządzeń technicznych, których jedynie części budowlane stanowiły budowle w rozumieniu tej ustawy, a tym samym również ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Wykreślenie słów „elektrownie wiatrowe" z definicji budowli zawartej w ustawie - Prawo budowlane na mocy przepisów ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie spowodowało tego, że elektrownia wiatrowa, choć niewymieniona już wprost w definicji budowli, nie mieści się w gronie urządzeń technicznych, które wymienia definicja budowli. Ustawa - Prawo budowlane zawiera otwarty, przykładowy katalog obiektów budowlanych, które ustawa ta uznaje za budowle. Gdyby ustawodawca miał na celu doprowadzenie do zakwalifikowania elektrowni wiatrowych do obiektów budowlanych zdefiniowanych w art. 3 pkt 1 ustawy Prawo budowlane, wymieniłby elektrownię wiatrową jako przykład budowli w art. 3 pkt 3 tej ustawy. Wobec tego, że zabieg taki nie został wykonany, nie zmienił się charakter elektrowni wiatrowych jako obiektów składających się z części budowlanej oraz części technicznej.

Kolejną zmianą jaką wprowadziła ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych jest dodanie w art. 82 ust. 3 po pkt 5a ustawy Prawo budowlane pkt 5b w brzmieniu: 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). Ta nowelizacja doprowadziła do włączenia elektrowni wiatrowych pod właściwość pierwszoinstancyjną wojewody, ostatecznie nie doprowadzając jednak do zakwalifikowania elektrowni wiatrowych do obiektów budowlanych zdefiniowanych w art. 3 pkt 1 ustawy Prawo budowlane. Oczywistym jest, jak również zgodnie z zasadami techniki prawodawczej, że gdyby racjonalny prawodawca traktował Turbinę jako elektrownię wiatrową, a więc status elektrowni wiatrowej jako budowli wynikał z definicji zawartej w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane to ustawodawca nie musiałby, a nawet wręcz nie powinien dodawać do słów „elektrowni wiatrowych" sformułowania „w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. poz. 961)." Skoro zatem z definicji budowli, zawartej w ustawie Prawo budowlane nie wynika by elektrownia wiatrowa była budowlą, by włączyć elektrownię wiatrową pod właściwość pierwszoinstancyjną wojewody, racjonalny prawodawca zdecydował się na dodanie w art. 82 ust. 3 po pkt 5a ustawy Prawo budowlane pkt 5b w brzmieniu: 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).

Ponadto w tym miejscu podkreślić należy, iż pomimo, że w uzasadnieniu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych możemy zauważyć, że ustawodawca mówi o zakwalifikowaniu całości elektrowni wiatrowej jako budowli, nie można przeoczyć faktu, że nie jest to cel sam w sobie, a na pierwszy plan wysuwa się dążenie ustawodawcy do „włączenia" elektrowni wiatrowych pod właściwość pierwszoinstancyjną wojewody i przez ten pryzmat należy oceniać zamysł ustawodawcy.

Tak przeprowadzona wykładnia celowościowa znowelizowanych przepisów pozwala na uzyskanie tożsamego wyniku interpretacyjnego z rezultatem wykładni literalnej. Wynika z niej bowiem, że Turbiny jako całość nie sposób uznać za obiekt budowlany w rozumieniu ustawy Prawo budowlane. Potwierdzeniem konkluzji, że skutkiem nowelizacji wprowadzonej ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie jest nadanie elektrowni wiatrowej statusu obiektu budowlanego jest fakt, że ustawodawca nie dokonał jednocześnie nowelizacji art. 10 ustawy Prawo budowlane, tak aby „dopasować" swoje brzemiennie do konstrukcji elektrowni wiatrowych i aby obiekt budowlany w rozumieniu ustawy Prawo budowlane, mógł objąć swoją definicją również część techniczno-elektroniczną zamontowaną na wieży. W obecnej chwili bowiem część techniczno-elektroniczną, z uwagi na fakt, że nie została wzniesiona z użyciem wyrobów budowlanych, ani innych niż budowlane, o których mowa w art. 10 ustawy Prawo budowlane, nie stanowi części obiektu budowlanego, za który można uznać jedynie część budowlaną Turbiny.

Ostatnią ze zmian wprowadzonych ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych było nadanie w załączniku do ustawy Prawo budowlane pierwszemu polu wiersza „Kategoria XXIX" następującego brzmienia: Kategoria XXIX-wolno stojące kominy i maszty oraz elektrownie wiatrowe".

Wymienienie elektrowni wiatrowych przez ustawodawcę w Załączniku do ustawy Prawo budowlane miało na celu uzależnienie rozpoczęcia użytkowania całości elektrowni wiatrowej od uprzedniego uzyskania pozwolenia na użytkowanie elektrowni, którego uzyskanie warunkowało uzyskanie w dalszej kolejności tzw. decyzji o pozwoleniu na eksploatację, wydawanej przez Urząd Dozoru Technicznego, który ma kompetencje, w odróżnieniu od organu nadzoru budowlanego, do oceny stanu technicznego części technicznej elektrowni wiatrowej (przepisy w tym zakresie ostatecznie nie znalazły się w ustawie o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych). W związku z tym, że na mocy nowelizacji Turbina nie stała się obiektem budowlanym w rozumieniu tej ustawy, nie stała się również budowlą w rozumieniu tej ustawy.

Celem ustawodawcy nie mogło być zakwalifikowanie elektrowni wiatrowych (Turbin) do obiektów budowlanych, bowiem w takim przypadku wszystkie przepisy ustawy prawo budowlane musiałyby mieć zastosowanie do elektrowni wiatrowych, a więc również do jej elementów techniczno-elektronicznych, zaś ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie wprowadza zmian do np. odpowiednich przepisów w zakresie uprawnień budowlanych.

Zakres działania definicji elektrowni wiatrowej, zawartej w ustawie o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, zawężony jest tylko do tejże ustawy. Był to, w świetle § 148 Rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 roku w sprawie „Zasad techniki prawodawczej" zabieg celowy, na skutek którego elektrownia wiatrowa została zdefiniowana jako budowla w rozumieniu prawa budowlanego, jedynie na użytek przepisów ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych.

Za przyjęciem, iż celem ustawodawcy nie było zakwalifikowanie całej elektrowni wiatrowej do obiektów budowlanych przemawia również, fakt że ustawodawca w uzasadnieniu do ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych wyraźnie wskazuje, że nie traktuje się części techniczno-elektronicznej Turbiny jako części obiektu budowlanego. Jej naprawę bądź modernizację wprost określa się jako czynności niebędące robotami budowlanymi, natomiast roboty budowlane, zgodnie z definicją ustawową, dotyczą wyłącznie obiektów budowlanych. Jak wynika z uzasadnienia ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych: „W przypadku dokonywania przez inwestora naprawy lub modernizacji elementów technicznych elektrowni wiatrowej, nie stanowiących robót budowlanych, inwestor zobowiązany będzie do uprzedniego uzgodnienia tego zamiaru z Urzędem Dozoru Technicznego. Uzgodnienie będzie dokonywane w trybie przepisów kodeksu postępowania administracyjnego." Jak wynika z definicji zawartej w art. 3 pkt 7 ustawy Prawo budowlane, roboty budowlane to budowa, rozbudowa, montaż, remont lub rozbiórka obiektu budowlanego. Powyższe oznacza, że ustawodawca nie tylko nie zmierzał zakwalifikować Turbiny jako obiektu budowlanego ale też jego zdaniem również na skutek tejże nowelizacji Turbina nie stała się obiektem budowlanym.

Kolejną przesłanką pozwalającą uznać, że celem ustawodawcy nie było zakwalifikowanie całej elektrowni wiatrowej do obiektów budowlanych, jest fakt, że ustawodawca w uzasadnieniu do ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych jednoznacznie wskazuje, że nowelizacja wprowadzona do ustawy Prawo budowlane na mocy ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie wpłynie na wzrost wpływów z tytułu podatku od nieruchomości.

„Przewidywane skutki wprowadzenia regulacji

1. finansowe - wejście w życie projektowanej regulacji nie będzie bezpośrednio powodować konieczności poniesienia wydatków z budżetu państwa ani budżetu jednostek samorządu terytorialnego;

Przedkładana regulacja nie nakłada ani na jednostki samorządu terytorialnego ani na budżet państwa dodatkowych zobowiązań finansowych, jednakże dodatkowe obowiązki w procesie wydawania pozwoleń na budowę oraz rozpatrywania odwołań od decyzji UDT są nowym zadaniem dla administracji wymagającym zatrudnienia nowych pracowników. Szacunkowe roczne koszty dla wszystkich elektrowni wiatrowych w Polsce wyniosą około 27-150 mln zł przy zachowaniu obecnego poziomu mocy elektrowni wiatrowych (około 5300 MW).

Przedkładana regulacja wpłynie na koszty inwestorów z uwagi na dodatkowe koszty związane z nowymi wymaganiami w procesie uzyskiwania pozwolenia na budowę oraz obowiązkiem poddania elementów elektrowni wiatrowej odpłatnemu dozorowi technicznemu (cennik ustali minister właściwy ds. gospodarki)."

Biorąc pod uwagę uzasadnienie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, należy dojść do wniosku, że intencją ustawodawcy nie było zakwalifikowanie całej elektrowni wiatrowej do obiektów budowlanych, miałoby to bowiem odzwierciedlenie w finansowych skutkach wprowadzanych regulacji zarówno po stronie budżetu jednostek samorządu terytorialnego, jak również po stronie właścicieli elektrowni wiatrowych.

Na koniec warto zwrócić uwagę na jeszcze jedną istotną z punktu widzenia opisanego wyżej stanu faktycznego kwestię. Mianowicie nie można pominąć faktu, że ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie jest ustawą podatkową i do jako takiej nie powinno się stosować znajdujących się w niej definicji legalnych do określania przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Zgodnie z art. 4 w zw. z art. 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, zakres podmiotowy obowiązku podatkowego, jak również przedmiot opodatkowania czy moment powstania takiego obowiązku oraz stawki podatkowe określają ustawy podatkowe. Z powyższego wynika, że nie można wprowadzać danin publicznych w drodze innego niż ustawa podatkowa aktu normatywnego.

Prawodawca konstytucyjny w art. 217 Konstytucji wyraził zasadę władztwa daninowego, która uprawnia państwo do obciążania obywateli w celu sfinansowania swoich zadań w drodze ustawy. Dopełnieniem tego artykułu jest przepis 84 Konstytucji, który przewiduje obowiązek każdego do ponoszenia ciężarów publicznych oraz świadczeń, w tym podatków określonych ustawowo. Zatem zobowiązanie do ponoszenia ciężarów na rzecz instytucji publicznoprawnych może zostać ukształtowane na podstawie przepisu rangi ustawowej. Przepis art. 217 nie tylko nakazuje, aby samo nakładanie podatków odbywało się w drodze ustawy, lecz również aby w ustawie znalazły się elementy konstrukcyjne podatku: podmiot, przedmiot i stawki podatkowe. Dodatkowo w ustawie muszą znajdować się zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych od podatków, o ile ustawodawca takie zwolnienia będzie przewidywał. Możemy zatem doszukać się pewnego stopniowania materii podatkowej, która musi być regulowana w ustawie. Samo nakładanie podatków i innych danin publicznoprawnych oraz określanie podmiotu i przedmiotu opodatkowania, a także stawek podatkowych wymaga szczegółowej regulacji ustawowej.

Treść przywołanego wyżej artykułu 217 Konstytucji RP z dnia 2 kwietnia 1997 r. stanowi rozwinięcie tradycji umieszczania w polskich konstytucjach postanowień, że ciężary podatkowe czy też inne daniny publiczne mogą być nakładane tylko przez ustawę. Artykuł ten w sposób jednoznaczny i kategoryczny postanawia o tym, że : 1) władztwo podatkowe należy wyłącznie do parlamentu, 2) wszystkie elementy, które decydują o istnieniu obowiązku podatkowego, musi określać ustawa, 3) ustawa podatkowa może być zmieniona tylko w drodze ustawy, 4) ulgi, umorzenia, zwolnienia uzyskują charakter systemowy, a nie uznaniowy, 5) nikt nie może być zmuszony do płacenia podatków, które zostały nałożone niezgodnie z Konstytucją i które wymierzane są niezgodnie z konstytucyjnie określonymi zasadami. Wynika z tego, iż wszystkie elementy obowiązku podatkowego powinny być precyzyjnie określone i zapisane w ustawie, co uchroni podatnika przed nadmierną ingerencją organów państwowych w sferę wolności osobistej i stworzy prawne gwarancje ochrony interesu jednostki w procesie stanowienia i stosowania prawa podatkowego. Dodatkowo umożliwi to podatnikom prawidłowe wywiązywanie się z obowiązku świadczenia na rzecz państwa. Powyższa zasada nakładania obciążeń podatkowych wyłącznie w drodze ustawowej jest zasadą podstawową należącą do kategorii zasad formalnych, którą uzupełniają postulaty pod adresem ustawodawcy, w tym: 1) nakaz formułowania norm prawnopodatkowych w taki sposób, aby stan faktyczny lub prawny, z którym wiąże się obowiązek podatkowy, był dostatecznie jasno określony, 2) zakaz wypełniania luk wprawie podatkowym i stosowania analogii, których skutkiem będzie pogorszenie sytuacji podatnika, 3) zasada pewności prawa i ochrony zaufania podatnika do organów państwa, na której treść składają się zasady: niedziałania prawa wstecz, niedokonywania zmiany wysokości obciążeń podatkowych na niekorzyść podatników w trakcie roku podatkowego, zachowania odpowiedniego okresu dostosowawczego (vacatio legis) Przytoczone postulaty mają na celu zapewnienie, aby stanowione ustawy nie były zbyt ogólne, a obowiązek podatkowy był w nich określony w sposób przejrzysty i jednoznaczny, tak aby już na podstawie samej ustawy podatnik był wstanie określić ciążący na nim obowiązek daninowy.

Odwołując się do zasady demokratycznego państwa prawnego, należy zaznaczyć, iż w demokratycznym państwie prawnym fundamentalną zasadą prawa podatkowego jest to, że zakres przedmiotu opodatkowania musi być precyzyjnie określony w ustawie podatkowej, a interpretacja jej przepisów nie może być rozszerzająca. (Anna Krawczyk - Sawicka, Reguła ustawowego nakładania podatków i ciężarów publicznych w świetle art. 217 Konstytucji RP z 1997 r. Przegląd prawa konstytucyjnego 2012/2).

Za naruszenie zasad konstytucyjnych uważane jest formułowanie niejasnych i nieprecyzyjnych przepisów podatkowych, które powodują niepewność jego adresatów co do ich praw i obowiązków. Ustawodawca nie może pozostawiać nadmiernej swobody w ustalaniu zakresu podmiotowego i przedmiotowego ograniczeń konstytucyjnych wolności i praw jednostki organom stosującym prawo (Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26  maja 2009 roku, P 58/07, OTK-A 2009, Nr 5, poz. 71).

Konsekwencją konstytucyjnej zasady określoności jest zasada in dubio pro tributario. Z zasady określoności wynika konieczność precyzyjnego wyznaczania granic ingerencji w sferę praw i wolności obywatelskich (Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 czerwca 1992 r., U 6/92, OTK 1992, Nr 1, poz. 13). Ustawodawca powinien tak kształtować normy prawa podatkowego, aby ciężar opodatkowania był możliwy do przewidzenia. W przypadku gdy w procesie wykładni powstaną wątpliwości co do znaczenia normy podatkowej, należy je rozstrzygać na korzyść podatnika. Podkreślić należy, że zasadę, zgodnie z którą niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika, wprowadzono do polskiego porządku prawnego mocą ustawy nowelizującej z dnia 05 sierpnia 2015 r. (Dz. U. poz. 1197). Wskazaną zasadę reguluje nowo dodany art. 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jednolity: Dz. U. z 2015 r. poz. 613 ze zmianami), który wszedł w życie dnia 1 stycznia 2016 roku.

Za koniecznością dokonywania wykładni prokonstytucyjnej przemawia również treść uchwały siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 listopada 2012 roku, sygn. akt: II OPS 2/12 zgodnie z którym: „Zagadnienia będące przedmiotem uchwały należy poprzedzić analizą z perspektywy konstytucyjnej. Wszak wynik wykładni, jaki zostanie przyjęty przez Naczelny Sąd Administracyjny, przekłada się bowiem w sposób bezpośredni na poziom ochrony konstytucyjnie chronionych uprawnień właścicieli lokali wyodrębnionych. Z tego powodu Naczelny Sąd Administracyjny jest obowiązany do zastosowania w niniejszej sprawie tzw. prokonstytucyjnej metody wykładni prawa. Zgodnie z tą metodą w przypadku, gdy określony przepis daje kilka możliwości interpretacji należy przyjąć taki kierunek wykładni, który najpełniej odpowiada normom, zasadom i wartościom konstytucyjnym. Jest to obowiązek sądu, wynikający z zasady nadrzędności Konstytucji (art. 8 ust. 1 Konstytucji; por. postanowienie TK z dnia 15 maja 2007 r., sygn. Akt P 13/06). Tzw. prokonstytucyjna interpretacja prawa jest jednym z rodzajów wykładni systemowej. Oznacza to, że błędne byłoby ograniczanie wykładni systemowej wyłącznie do ustawy, z której pochodzi interpretowany przepis, lub do innych ustaw regulujących daną dziedzinę prawa. Koniecznym elementem tego typu wykładni jest uwzględnienie również regulacji konstytucyjnych. Ponadto, z uwagi na zasadę nadrzędności Konstytucji, wykładnia prokonstytucyjna powinna mieć pierwszeństwo przed wykładnią funkcjonalną i celowościową, jak również wykładnią systemową wewnętrzną."

Nie ma najmniejszych wątpliwości, iż ustawodawca podatkowy posiada bardzo dużą swobodę w kształtowaniu obciążeń publicznoprawnych. Nie jest ona jednak nieograniczona. W literaturze wskazuje się, iż unormowania konstytucyjne pozwalają na sformułowanie następujących tez: 1) podatki nie mogą pozbawiać podatnika dochodu (zysku, majątku) w takim stopniu, który uniemożliwia korzystanie z prawa własności; 2) podatki muszą zapewnić poszanowanie dla majątku podatnika; 3) podatki nie mogą prowadzić do zagrożeń egzystencji podatnika, podobnie jak nie mogą zagrażać prawu do prowadzenia działalności gospodarczej; 4) podatki muszą uwzględniać zarówno interes publiczny jak i ekonomiczne położenie podatnika. Ponadto w tym miejscu należy wyraźnie zaznaczyć, iż swoboda ustawodawcy ograniczona jest innymi zasadami konstytucyjnymi, w tym zwłaszcza powszechności i równości opodatkowania. W kontekście wskazanych w komentowanym przepisie wymogów ustawowej regulacji należy pamiętać o zakresie ulg i zwolnień podatkowych. Nie tylko muszą one realizować zasadę równości i sprawiedliwości społecznej, ale także ich zakres nie może prowadzić do naruszenia zasady powszechności opodatkowania (Konstytucja RP. Tom II. Komentarz. Red. M. Safjan, Legalis).

Biorąc powyższe pod uwagę, wskazać należy, iż w świetle art. 32 Konstytucji RP w zw. z art. 6 ustawy z dnia 2 lipca 2004 roku o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2016r., poz. 1829 ze zm.) przedsiębiorca prowadzący działalność gospodarczą powinien mieć zagwarantowane „równe prawa" w wykonywaniu działalności gospodarczej (Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 20 października 2011 roku, sygn. akt: I SA/GI 603/11). Mając powyższe na uwadze, należy zwrócić uwagę, na niedopuszczalność rozróżnienia w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowej i fotowoltaicznej na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w związku z przepisami ustawy Prawo budowlane. Obie elektrownie są tożsame ze względu na stosowaną konstrukcję budowlaną co zauważył również sąd administracyjny (Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 13 czerwca 2014 roku, sygn. akt: I SA/Op 327/14). Elektrownia wiatrowa dzieli się podobnie jak elektrownia fotowoltaiczna na część budowlaną oraz na część techniczną odpowiedzialną za przetwarzanie energii naturalnej w energię elektryczną. Wobec powyższego zasadnym jest twierdzenie, że właściciela elektrowni wiatrowej oraz właściciela elektrowni fotowoltaicznej należy zakwalifikować do tej samej klasy podmiotów, do których zgodnie z zasadą równości należy stosować te same przepisy. Zatem przyjęcie, że cała elektrownia wiatrowa stanowi budowlę, a więc cała elektrownia wiatrowa podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, podczas gdy elektrownia fotowoltaiczna jest opodatkowana wyłącznie od części budowlanej, stanowi odstępstwo od konstytucyjnej zasady równości, która jest niczym nieuzasadniona. Mając na uwadze przeznaczenie obu elektrowni należy zwrócić uwagę, że wykładnia zgodnie z którą cała Turbina stanowi budowlę stanowiłoby zróżnicowanie w zakresie opodatkowania elektrowni wiatrowej i elektrowni fotowoltaicznej, które nie jest usprawiedliwione z punktu widzenia zasady sprawiedliwości społecznej i prowadziłoby do dyskryminacji właścicieli farm wiatrowych, stanowiąc naruszenie konstytucyjnej zasady równości. Spowodowałoby również pozbawienie podatnika własności bowiem wysokość podatku od nieruchomości przewyższałaby zdolność podatnika do spełnienia świadczenia podatkowego.

Posługując się prokonstytucyjną metodą wykładni prawa, a także ściśle powiązaną z tą wykładnią zasadą in dubio pro tributario, należy dojść do wniosku, że przedmiotem opodatkowania, począwszy od dnia wejścia w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych z dnia 20 maja 2016 roku (Dz. U. z 2016 r. poz. 961 ze zm.) jest, tak jak przed tym dniem, jedynie część budowlana elektrowni wiatrowej, tj. fundament i posadowiony na tym fundamencie maszt. Nowelizacja ustawy Prawo budowlane wprowadzona ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie wpłynęła na klasyfikację Turbiny w świetle ustawy Prawo budowlane. Tylko taka wykładnia odpowiada wynikowi wykładni, który najpełniej odpowiada normom, zasadom, wartościom konstytucyjnym, w tym zasadzie równości.

Reasumując, biorąc powyższe pod uwagę, należy dość do wniosku, że jedynie część budowlana Turbiny stanowi budowlę w rozumieniu ustawy Prawo budowlane. Konsekwencją takiej interpretacji jest wniosek, zgodnie z którym dla celów sporządzenia deklaracji na podatek od nieruchomości za 2017 r. i lata następne, za przedmiot opodatkowania uznaje się wyłącznie część Turbiny, tj. fundament oraz posadowioną na tymże fundamencie wieżę.

**Stanowisko organu podatkowego**

Odnosząc się do pytania Wnioskodawcy przedstawionego we wniosku o wydanie pisemnej indywidualnej interpretacji o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego, tj. czy w stanie prawnym obowiązującym po wejściu w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych z dnia 20 maja 2016 roku (Dz. U. z 2016 r. poz. 961 ze zm., dalej zwana jako „Ustawa o Inwestycjach EW”) za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości w postaci budowli, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz w art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 716 ze zm.) uznaje się wyłącznie część Turbiny tj. fundament oraz posadowioną na tymże fundamencie wieżę, czy też za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości w postaci budowli o której mowa powyżej uznaje się całą Turbinę (rozumianą jako jeden obiekt budowlany) na którą składa się fundament oraz posadowiona na tymże fundamencie wieża wraz z częścią techniczno-elektroniczną Turbiny?

Zważyć należy, że 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. (t.j. Dz. U z 2016 r., poz. 290 z późn. zm., dalej: „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, wolna 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 stwierdzaniem „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 ustawy „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 wart. 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 zjeżdżalnie, 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 wyrażeń występujących w prawie budowlanym lub rozważane wyrażenia wprost definiują. Nie sposób również wykluczyć sytuacji, w której wskazane przepisy będą stanowić, 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 przezinne 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 nietylko 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”, regulującym wyłącznie kwestie związanie 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 miałoby 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 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. Potwierdzeniem tego stanowiska są wyroki sądów administracyjnych, np.: wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 21.02.2017 r. sygn. akt I SA/Bd 866/16, wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 08.03.2017 r. sygn. akt I SA/Go 56 /17, wyrok WSA w Łodzi z dnia 24.03.2017 r. sygn. akt I SA/Łd 1/17.

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.

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.

 **BURMISTRZ**

 /-/ **Jadwiga Sobańska**

Otrzymują:

1. Adresat
2. a/a