

Burmistrz Łobza
Ul. Niepodległości 13
73-150 Łobez

Łobez, 13.06.2017 r.

Znak sprawy: FB.310.2.2017

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Burmistrz Łobza działając na podstawie art. 14j § 1 i § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201 z późn. zm.) oraz art. 1a ust. 1 pkt 2, art. 2 ust. 1 pkt 3 art. 4 ust. 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 716 z późn. zm.) po rozpatrzeniu wniosku z dnia 14.03.2017 r. (data wpływu) o wydanie pisemnej interpretacji indywidualnej o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego – podatek od nieruchomości, w zakresie stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego

uznaje za nieprawidłowe

UZASADNIENIE

W dniu 14 marca 2017 r. wpłynął do Burmistrza Łobza wniosek podatnika o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od nieruchomości w zakresie stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego. Przedmiotem żądanej interpretacji jest art.2 ust.1 pkt.3 w zw. z art. 1a ust.1 pkt.2 oraz art. 4 ust. 5 ustawy z dnia z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 716 z późn. zm.)

I. W przedmiotowym wniosku zostało przedstawione następujący stan faktyczny i zdarzenie przyszłe.

Wnioskodawca, jest polskim rezydentem podatkowym w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Głównym przedmiotem działalności Spółki jest prowadzenie projektów związanych z energetyką wiatrową w Polsce. Obecnie Wnioskodawca jest właścicielem farmy wiatrowej na terenie Gminy Łobez.

W skład przedsiębiorstwa Wnioskodawcy wchodzi aktywa niezbędne do prowadzenia działalności polegającej na produkcji energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii, w tym:

- zespoły prądotwórcze (gondole, wirniki z zespołem łopat, przekładnie);
- wieże, na których posadowione są zespoły prądotwórcze;
- fundamenty pod turbiny;
- drogi wewnętrzne;
- dodatkowe wyposażenie turbin (w tym oprogramowanie oraz systemy sterowania)

W sensie konstrukcyjnym zespół prądotwórczy (w tym gondola), do której jest przytwierdzony wirnik i zespół łopat stanowi ruchomy element elektrowni wiatrowej. Zawiera on części elementów technicznych i sterowniczych elektrowni wiatrowej oraz mechanizm służący produkcji energii elektrycznej z wykorzystaniem siły wiatru. W skład zespołu prądotwórczego wraz z gondolą, wirnikiem i zespołem łopat wchodzi również elementy takie jak: wał przeniesienia napędu, przekładnia, łożysko, hamulec, sprzęgło, generator, chłodnica, skrzynia biegów, komputer sterujący, instalacja alarmowa. Zespół prądotwórczy wraz z gondolą został połączony z wieżą mechanizmem obrotowym, zamontowanym pomiędzy szczytem wieży a zespołem prądotwórczym z gondolą, który jest również wykorzystany do sterowania ruchem obrotowym gondoli.

Wnioskodawca podkreśla, że zespół prądotwórczy z gondolą w każdej elektrowni wiatrowej jest elementem, który podlega łatwej wymianie bez uszkodzenia czy uszczerbku dla konstrukcyjnych części elektrowni, czyli wieży i fundamentu, jak również dla ich funkcjonalności.

Wieża natomiast jest stalowym elementem konstrukcji elektrowni wiatrowej posadowionym na fundamencie. Poza spełnieniem funkcji konstrukcyjnej dla zespołu prądotwórczego z gondolą, umieszczonego na jej szczycie, wieża zawiera również drabinę i windę, które umożliwiają dostęp do gondoli w celu jej obsługi lub naprawy.

Biorąc pod uwagę powyższe. Wnioskodawca zgłaszał dotychczas, tj. do końca 2016 r. do opodatkowania podatkiem od nieruchomości jako budowle w szczególności wieże i fundamenty elektrowni wiatrowej. Podstawą opodatkowania dla zgłaszanych budowli była ich wartość początkowa dla potrzeb amortyzacji CIT bez pomniejszania jej o wartość odliczonych odpisów amortyzacyjnych.

II. W związku z powyższym wnioskodawca zadał pytanie.

„Czy w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości zgodnie z art. 1a ust.1 pkt.2 i z art.2 ust.1 pkt.3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, Wnioskodawca powinien wykazać do opodatkowania jako budowle wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowej, tj. fundament i wieżę?”

III. Wnioskodawca przedstawił swoje stanowisko w sprawie.

Wnioskodawca uważa, że w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt.2 i z art.2 ust.1 pkt.3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, Wnioskodawca powinien wykazać do opodatkowania jako budowle wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowej, tj. fundament i wieżę.

Uzasadnienie stanowiska Wnioskodawcy

Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości budowli

Zgodnie z ogólnymi zasadami, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają m.in. budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej (art. 2 ust. 1 pkt 3 Ustawy o podatkach i opłatach lokalnych). Z kolei, zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 Ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, za budowlę uznaje się:

„(...) 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.”

Jednocześnie, zgodnie z art. 3 pkt 3 ustawy prawo budowlane¹ (dalej: Prawo Budowlane) w obecnie obowiązującym brzmieniu za budowlę należy uznać:

„(...) 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.”

Powyższa definicja została zmieniona na podstawie art. 9 pkt 1 ustawy o inwestycjach w elektrownie wiatrowe² (dalej: ustawa o IEW), która weszła w życie 16 lipca 2016r. Przed tą zmianą, definicja zawarta w art. 3 pkt 3 Prawa Budowlanego wyglądała następująco:

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

Jednocześnie, Wnioskodawca zauważa, że obecne brzmienie definicji budowli jest identyczne jak brzmienie definicji budowli przed 26 września 2005 r. Zgodnie z utrwalonym poglądem organów podatkowych oraz sądów administracyjnych³ , zarówno w stanie prawnym przed 26 września 2005 r., jak i do 15 lipca 2016 r., opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają jedynie części budowlane urządzeń technicznych, do których zalicza się elektrownie wiatrowe.

W tym zakresie nie ma znaczenia, że przed 26 września 2005 r. definicja budowli w Prawie Budowlanym nie zawierała określenia „elektrowni wiatrowych” w przykładowym katalogu „

¹ Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo Budowlane (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 290 ze zm.)

² Ustawa z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz.U. poz. 960)

³ np.: Wyjaśnienia Ministra Finansów z 17 Marca 2017 r., PL-833/35/07/IP/346; Wyrok NSA z 25 października 2010 r. (sygn.II FSK 1382/09)

urządzeń technicznych”, w przypadku których jedynie ich części budowlane stanowią budowle. Katalog ten ma bowiem charakter przykładowy i otwarty, o czym świadczy użycie w definicji określenia „i innych urządzeń”.

Wnioskodawca pragnie również zauważyć, że od 28 czerwca 2015 r. obowiązuje nowa definicja „objektu budowlanego” w Prawie Budowlanym. Zgodnie z obecnie obowiązującą definicją, jako 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”

W związku z powyższym, obecnie dla celów określenia czy dany obiekt jest budowlą w rozumieniu Prawa Budowlanego, a w konsekwencji dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości, należy zweryfikować, czy został on wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Wnioskodawca pragnie wskazać, że Prawo Budowlane nie zawiera obecnie definicji wyrobów budowlanych. W związku z tym, należy zastosować inną definicję tego pojęcia funkcjonującą w polskim systemie prawnym, w miarę możliwości w równorzędnym akcie prawnym (tj. ustawie) i należącym do tej samej gałęzi prawa co Prawo Budowlane. Należy zauważyć, że przepisy tej ustawy wielokrotnie odwołują się do pojęcia stosowanego w ramach pokrewnego aktu prawnego, tj. ustawy o wyrobach budowlanych⁴ (dalej: UoWB). Jednocześnie, UoWB w art. 2 pkt 1 wskazuje, że wyroby budowlane na potrzeby tego aktu prawnego, a więc również na potrzeby Prawa Budowlanego, należy rozumieć analogicznie jak w art. 2 pkt 1. Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 305/2011 z dnia 9 marca 2011 r. ustanawiającego zharmonizowane warunki wprowadzenia do obrotu wyrobów budowlanych i uchylającego dyrektywę Rady 89/106/EWG. Zgodnie z tym przepisem, za wyroby budowlane należy uznać:

„(...) 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.”

Zdaniem Wnioskodawcy, odniesienie powyższej definicji wyrobów budowlanych do definicji budowli w podatku od nieruchomości prowadzi do wniosku, że aby uznać dany obiekt za budowlę dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości należy uznać tylko taki obiekt, który został wzniesiony za pomocą z odpowiednich wyrobów wbudowanych w tych obiektach i wpływających na ich właściwości budowlane. W kontekście elektrowni wiatrowych, zdaniem Wnioskodawcy nie sposób jest uznać, że cała elektrownia wiatrowa została wzniesiona za pomocą wyrobów budowlanych, w tym w szczególności elementy techniczne elektrowni wiatrowych takie jak turbiny wiatrowe, z pewnością nie zostały wzniesione z wykorzystaniem wyrobów budowlanych.

Wobec powyższego, Wnioskodawca stoi na stanowisku, że zmiana definicji „budowli” dokonana na mocy przepisów ustawy o IEW, jako że prowadzi do powrotu brzmienia definicji do kształtu sprzed zmiany dokonanej 26 września 2005 r., nie powinna mieć znaczenia w kontekście określenia przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości w odniesieniu do elektrowni wiatrowych. Wnioskodawca twierdzi bowiem, że także w obecnym stanie prawnym, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowle –

⁴ Ustawa z 16 kwietnia 2004 r. o wyrobach budowlanych (tekst jednolity: Dz. U. z 2016 r. poz. 1570 ze zm.)

podobnie jak przed 26 września 2005 r. – powinny podlegać jedynie jej części budowlane, czyli wieże i fundamenty.

Definicja elektrowni wiatrowej

Na mocy przepisów ustawy o IEW, obowiązujących od 16 lipca 2016 r., wprowadzono do polskiego porządku prawnego definicję elektrowni wiatrowej. Zgodnie z art. 2 pkt 1 ustawy o IEW przez elektrownie wiatrową należy uznać „*budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. poz.478 i 2365 oraz z 2016 r. poz.925)*”. Jednocześnie, zgodnie z art. 8 pkt 2 ustawy o IEW, elementy techniczne należy rozumieć jako: „*wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądowórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.*”

Wnioskodawca pragnie wskazać, że wprowadzenie powyższej definicji elektrowni wiatrowych nie powinno mieć wpływu na opodatkowanie elektrowni wiatrowych należących do Wnioskodawcy podatkiem od nieruchomości. Zdaniem Wnioskodawcy, należy w tym miejscu przytoczyć ustalenia co do stosowania wykładni pojęcia „budowle” na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości, wskazane przez Trybunał Konstytucyjny. W wyroku z 13 września 2011 r. (sygn. P 33/09), wydanym w kontekście opodatkowania podatkiem od nieruchomości jako budowli wyrobisk górniczych, Trybunał wskazał przede wszystkim ogólną zasadę w zakresie tego, jak należy rozumieć pojęcie „*budowla*” na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Podstawową zasadą wywiedzioną przez Trybunał, która zdaniem Wnioskodawcy powinna również znaleźć zastosowanie w omawianej sprawie opodatkowania elektrowni wiatrowych, była możliwość opodatkowania danego obiektu podatkiem od nieruchomości jak budowli tylko w przypadku wyraźnego zdefiniowania tego obiektu, jako budowli lub obiektu budowlanego w Prawie Budowlanym, rozumianym jako odrębny akt prawny. Inaczej mówiąc, Trybunał wskazał że odesłanie do Prawa Budowlanego w zakresie rozumienia terminu „*budowla*” należy rozumieć w sposób ścisły. Wobec tego nie można uznać za „*budowlę*” podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jakiegokolwiek obiektu, który nie został wprost wymieniony w odpowiednich przepisach ustawy Prawo Budowlane definiujących budowle i obiekty budowlane.

Stanowisko zaprezentowane przez Trybunał znajduje potwierdzenie w ogólnych zasadach interpretacji prawa podatkowego zgodnie z literalnym brzmieniem przepisów ustawy. W związku z tym, w przypadku zastosowania w prawie podatkowym odesłania do definicji, znajdującej się w innej ustawie, w zakresie np. definiowania przedmiotu opodatkowania, dany przedmiot należy definiować jedynie w sposób ściśle identyczny jak wskazany wprost w tej innej ustawie. W szczególności w tym zakresie nie ma możliwości stosowania domniemań prawnych, ani interpretowania per analogiam, czy też w końcu sięgania do definicji lub nawet uzupełnień definicji, które nie znajdują się wprost w akcie prawnym, do którego odsyła ustawa podatkowa.

W związku z tym, Wnioskodawca uważa, że definicja elektrowni wiatrowej wprowadzona w ustawie o IEW nie powinna mieć wpływu na określenie przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości w odniesieniu do elektrowni wiatrowych. Tak jak wskazano powyżej, ustawa podatkowa (w tym przypadku Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych) odsyła zdaniem Wnioskodawcy wprost do treści Prawa budowlanego w zakresie definicji budowli podlegającej opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, a tak jak Wnioskodawca

wskazał powyżej, zgodnie z definicją budowli w Prawie Budowlanym, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości powinny podlegać wciąż jej części budowlane, tj. fundament i wieża.

Pozostałe zmiany wprowadzone ustawy o IEW

Modyfikacja załącznika do Prawa Budowlanego

Wnioskodawca pragnie podkreślić, że do załącznika do prawa Budowlanego, w kategorii XXIX dodano obok kominów i masztów, także elektrownie wiatrowe. Zdaniem Wnioskodawcy, załącznik ten służy kategoryzacji obiektów budowlanych na potrzeby wydawania pozwoleń na budowę, a także ustalaniu wysokości kar za nieprawidłowości w procesie budowlanym, które zostaną zidentyfikowane trakcie obowiązkowych kontroli (vide art. 59f Prawa Budowlanego).

Zdaniem Wnioskodawcy, powyższa kwestia, tj. cel stosowania załącznika do Prawa Budowlanego, prowadzi do wniosku, że ta modyfikacja nie wpływa na opodatkowanie podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych.

Przepisy przejściowe ustawy o IEW

Zgodnie z art. 17 ustawy o IEW: „Od dnia wejścia w życie ustawy do dnia 31 grudnia 2016 r. podatek od nieruchomości dotyczy elektrowni wiatrowej ustala się i pobiera zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie ustawy.”

Wnioskodawca pragnie podkreślić, że przepisy przejściowe, a taki charakter ma art. 17 ustawy o IEW, nie mogą określić elementów konstrukcyjnych opodatkowania, w tym w szczególności przedmiotu opodatkowania. Ponadto, treść tego przepisu wskazuje, że reguluje on sposób ustalania i pobierania podatku od nieruchomości, a zdaniem Wnioskodawcy, sposób ustalania podatku od nieruchomości dotyczy, zgodnie z art. 6 ust.7 Ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, opodatkowania osób fizycznych, dla których wysokość podatku ustala organ w drodze decyzji. Zgodnie natomiast z art. 9 Ustawy o podatkach i opłatach lokalnych Wnioskodawca jest zobowiązany obliczać podatek od nieruchomości, stąd omawiamy przepis przejściowy w szczególności nie powinien mieć znaczenia dla opodatkowania elektrowni wiatrowych posiadanych przez Spółkę .

Brak jednego środka trwałego

Wnioskodawca pragnie podkreślić, że elektrownia wiatrowa, jako całość nie powinna stanowić odrębnego środka trwałego. Podobnie postępuje Spółka nie wykazując elektrowni wiatrowej jako jeden środek trwały.

Klasyfikacja środków trwałych zawiera różne kategorie środków trwałych, które mogą się składać na elektrownie wiatrową, tj. np. KŚT 346: Zespoły prądotwórcze wiatrowe, lub KŚT 201: Budowle na terenach elektrowni.

Zgodnie z ogólnymi zasadami, stosowanymi przez Wnioskodawcę do tej pory, zawartymi w art. 4 ust. 1 pkt 3 Ustawy o podatkach i opłatach lokalnych 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, niepominiejsza o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych- ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.”

W związku z powyższym, również podział elektrowni wiatrowej na odrębne środki trwałe wskazuje na brak możliwości uznania elektrowni wiatrowej za jedną, odrębną budowlę dla potrzeb podatku od nieruchomości.

Uzasadnienie do ustawy oraz wątpliwości z nią związane z ustawy o IEW

Wnioskodawca pragnie podkreślić, że już w początkowych przepisach ustawy o IEW stwierdza się, że „Art. 1. 1. Ustawa określa warunki i tryb lokalizacji i budowy elektrowni wiatrowych oraz warunki lokalizacji elektrowni wiatrowych w sąsiedztwie istniejącej albo planowanej zabudowy mieszkaniowej.”

Powyższy cel wprowadzenia ustawy potwierdza zarówno cała jej dalsza treść, jak i uzasadnienie przygotowane do projektu ustawy, w którym w żadnym miejscu nie wspomniano o zmianie jakichkolwiek zasad opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych. Nawet w opisie skutków finansowych wprowadzenia tych przepisów, ustawodawca nie wskazał jakichkolwiek konsekwencji podatkowych ich wprowadzania, czy to poprzez zwiększenie dochodów samorządów terytorialnych czy też zwiększenia kosztów podatkowych dla przedsiębiorców.

Konsekwentnie, zdaniem Wnioskodawcy intencja ustawy IEW nie była zmiana sposobu opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych.

Wobec powyższego mając na uwadze powyższe argumenty, Wnioskodawca uważa, że od 1 stycznia 2017 r. powinien opodatkować podatkiem od nieruchomości jako budowle elementy budowlane posiadanych przez Spółkę elektrowni wiatrowych tj. fundamenty i wieże. Podobny pogląd wyraziły już w tej sprawie niektóre organy podatkowe, w tym m.in.:

- Wójt Gminy Zgorzelec w interpretacji indywidualnej z 3 listopada 2016r. (sygn. FP.310.1.1.2016.2);
- Wójt Gminy Puck w interpretacji indywidualnej z 2 grudnia 2016r (sygn. F.B.310.2.2016.MW)
- Burmistrz Iłży w interpretacji indywidualnej z 5 grudnia 2016r. (sygn. FB.3123.4.105.2016)
- Burmistrz Miasta i Gminy Margonin w interpretacji indywidualnej z 21 grudnia 2016r. (sygn. FN.310.1.1.2016);
- Wójt Gminy Tomaszów Lubelski w interpretacji indywidualnej z 23 grudnia 2016r. (sygn.P.3111.126.2016);
- Wójt Gminy Regimin w interpretacji indywidualnej z 20.01.2017r. (sygn.FP.310.1.1.2017)

Dodatkowo, Wnioskodawca pragnie podkreślić, że w związku z wejściem w życie ustawy o IEW, powstały wątpliwości co do treści nowych przepisów. Wnioskodawca uważa, że w takiej sytuacji, do niniejszej sprawy powinna znaleźć zastosowanie zasada *in dubio pro tribulario*, będąca wyrazem prokonstytucyjnej interpretacji przepisów podatkowych. Zasada ta, uwzględniona w art. 2a ordynacji podatkowej⁵, wskazuje na konieczność interpretowania „niedających się rozstrzygnąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego” na korzyść podatnika.

Ponadto, Wnioskodawca pragnie wskazać, że stwierdzenie, że przepisy ustawy o IEW w istocie zmieniły zasady opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych w ten sposób, że opodatkowaniu powinna podlegać całość elektrowni wiatrowych może zostać uznana za niezgodne z konstytucją zasadą równości. Opodatkowanie całej elektrowni wiatrowej jako budowli stawiałoby elektrownie wiatrowe w gorszej sytuacji niż np. opodatkowanie elektrowni fotowoltaicznych czy elektrowni konwencjonalnych, gdzie opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają jedynie ich części budowlane.

Biorąc pod uwagę wszystkie przytoczone wyżej argumenty, Wnioskodawca uważa, że w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. jako przedmiot opodatkowania podatkiem

⁵ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja Podatkowa (tekst jednolity, Dz. U. z 2015 r. poz. 613 ze zm.)

od nieruchomości, zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt. I z art. 2 ust. 1 pkt. 3 Ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, Wnioskodawca powinien wykazać do opodatkowania jako budowle wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowej, tj. fundament i wieżę.

IV Stanowisko organu podatkowego w sprawie przedstawionego stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego w zakresie przyjęcia od 1 stycznia 2017 r. jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości jako budowle wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowej, tj. fundament i wieżę? Organ podatkowy wydając niniejszą interpretację podatkową przeprowadził analizę dotychczasowego orzecznictwa sądowego jak również zmiany obowiązującego prawa.

Burmistrz Łobza uznaje za nieuzasadnione stanowisko Wnioskodawcy, że w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 i art.2 ust.1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, Wnioskodawca powinien wykazać do opodatkowania jako budowle wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowej, tj. fundament i wieżę.

Stosownie do treści art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych⁶ opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. W przedmiotowej sprawie nie ma wątpliwości co do charakteru wykonywanej przez Wnioskodawcę –.....działalności – jest to działalność gospodarcza. Problem sprowadza się do ustalenia normatywnego terminu „budowla”, a dokładnie czy budowlę na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości w związku z wejściem w życie ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz.U.2016.961, dalej w skrócie "u.i.e.w.") stanowią wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowej (fundament i wieża) czy też elektrownia wiatrowa jako obiekt kompletny (także m.in. wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu).

Normatywna definicja budowli, zawarta jest w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Pod pojęciem tym 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*. Oznacza to, że podatkowa definicja budowli została zbudowana w ten sposób, że ustawodawca odsyła do pojęć funkcjonujących na gruncie przepisów prawa budowlanego. Podkreślić należy, że odesłanie ma ograniczony zakres i dotyczy tylko rozumienia pojęć: „ obiekt budowlany” oraz „urządzenie budowlane”. Dokonując prawnopodatkowej kwalifikacji potencjalnego przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości, niezbędne jest oparcie się w pierwszym rzędzie na przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a jedynie pomocniczo w zakresie ustawowego odesłania do prawa budowlanego (L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar, Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz, Warszawa 2008, s. 36 i nast.)

W kontekście powyższego należy przyjąć, że budowla podlegająca opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jest obiektem budowlanym lub urządzeniem budowlanym w rozumieniu prawa budowlanego. Proces wykładni definicji budowla zawsze powinien być

⁶ Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2016 poz. 716 z późn.zm.)

rozpoczęty od przepisów ustawy podatkowej - ustawa o podatkach i opłatach lokalnych stanowi punkt wyjścia, następnie należy sięgnąć do pojęcia obiektu budowlanego uregulowanego w art. 3 pkt 1 Prawo budowlane, a w dalszej kolejności do definicji budowli uregulowanej w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane oraz innych przepisów tej ustawy. Kolejność ta jest istotna i nie może być zmieniana.

Na uwagę zasługuje fakt, że 28 czerwca 2015 r. weszła w życie ustawa z 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy – Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw⁷ na mocy której ustawodawca nadał nowe brzmienie pojęciu „obiekt budowlany”. Sięgając do regulacji Ustawy prawo budowlane, zdefiniowano w art. 3 pkt 1 obiekt budowlany, przez który należy rozumieć *budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych*. Przypomnieć należy, iż dotychczas pojęcie obiektu budowlanego obejmowało: budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi; budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami oraz obiekt małej architektury. Pewnym novum w definicji obiektu budowlanego jest to aby obiekt budowlany wykonany był z użyciem wyrobów budowlanych. A zatem obiekt, który został wykonany bez użycia tego typu wyrobów nie może być uznany za obiekt budowlany, a tym samym nie powinien stanowić przedmiotu opodatkowania. W kwestii uznania danego wyrobu za budowlany należy sięgnąć do ustawy z 16 kwietnia 2004 r. o wyrobach budowlanych (tekst jednolity: Dz.U. z 2014 poz. 935). Stosownie do treści art.2 pkt 1 w/w ustawy pod pojęciem wyrobu budowlanego należy rozumieć wyrób budowlany, o którym mowa w art. 2 pkt 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 305/2011 z dnia 9 marca 2011 r. ustanawiającego zharmonizowane warunki wprowadzenia do obrotu wyrobów budowlanych i uchylającego dyrektywę Rady 89/106/EEG (Dz. Urz. UE L 88 Z 04.04.2011, str.5). Zgodnie z art. 2 pkt 1 tego rozporządzenia pojęcie „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*. Analizując definicję obiektu budowlanego należy stwierdzić, że nie skutkuje ona modyfikacją zasad opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości.

Podkreślić należy, że ustawodawca nie wprowadził zmian do samej definicji budowli zawartej w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, podobnie zresztą jak w przypadku ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. W dalszym ciągu definiując termin budowla odsyła ona do pojęcia obiektu budowlanego w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. Wprowadzone zmiany miały wyłącznie charakter doprecyzowujący i porządkujący i nie wpływają na zakres przedmiotowy podatku od nieruchomości. Zmiana wskazanego przepisu nie przesądza jednak o tym, iż aktualnie nie jest możliwe opodatkowanie wszystkich elementów (instalacji, urządzeń) składających się na budowlę. Podobny pogląd wyrażony został przez WSA w Gliwicach w wyroku z dnia 14 września 2016 r. (I SA/GI, 783/16, LEX nr 2136323). Zdaniem Sądu zmiana definicji obiektu budowlanego, polegająca na zastąpieniu zwrotu „budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami” zwrotem „wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem”, nie powoduje, że opodatkowaniu podlegają jedynie części budowlane elektrofiltrów oraz instalacji

⁷ Dz.U. z 2015 R. POZ.443

odsiarczania spalin. Co do zasady bowiem fundament (część budowlana) służy umiejscowieniu elektrofiltrów i instalacji odsiarczania spalin i nie można zasadnie twierdzić o użytkowaniu fundamentów (części budowlanej) w oderwaniu od użytkowania usytuowanych na nich instalacji, czy urządzeń. Obiektem budowlanym jest bowiem m.in. budowla wraz z instalacjami. Na tej właśnie podstawie można wnioskować o „kompletności” obiektu budowlanego. Składa się on nie tylko z wyrobów o charakterze stricte budowlanym, ale również instalacji. Obiektem budowlanym jest zatem taki obiekt, który spełnia swoje funkcje po technicznym i funkcjonalnym powiązaniu wszystkich elementów. Instalacje zapewniają możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Elektrownia wiatrowa spełnia swoją rolę – istnieje możliwość jej użytkowania zgodnie z przeznaczeniem – tylko i wyłącznie w przypadku połączenia poszczególnych elementów.

Prawidłowa analiza tej definicji (obiekt budowlany) ma istotne znaczenie w kontekście uznania elektrowni wiatrowej za przedmiot podatku od nieruchomości, w szczególności, że, Wnioskodawca podnosi kwestię „rozdzielenia” budowli na części „budowlane” i niebudowlane. Analiza art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane, w porównaniu do definicji obowiązującej do 28 czerwca 2015 r. pozwala stwierdzić, że ustawodawca wprowadził następujące zmiany:

- budowlą jest obiekt budowlany wraz z instalacjami, które zapewniają możliwość jej użytkowania zgodnie z przeznaczeniem;
- wykreślono zapis o budowli jako całości techniczno-użytkowej wraz z instalacjami, i urządzeniami – pozostawiono tylko instalacje
- budowla to obiekt wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Kluczowe znaczenie w kontekście prawnopodatkowej klasyfikacji danej rzeczy jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości miało dotychczas tj. do końca 2016 r. stwierdzenie prawodawcy, iż budowla jest obiektem stanowiącym całość techniczno-użytkową. Takie sformułowanie przepisu pozwalało na opodatkowanie całej budowli a nie wyłącznie jej pewnych elementów. Przy czym, ze względu na brzmienie art. 3 ust.3 Prawa budowlanego w stanie obowiązującym do 16 lipca 2016 r. uznawano, że budowlą w przypadku elektrowni wiatrowych są jedynie części budowlane urządzeń technicznych.

Definicja obiektu budowlanego, do której odsyła ustawodawca w przepisach ustawy podatkowej, w dalszym ciągu nakazuje traktować go za obiekt kompletny. Ma to znaczenie tym bardziej, że ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych zmodyfikowała definicję budowli zawartej w prawie budowlanym i usunęła z niej zwrot „części budowlane elektrowni wiatrowych”.

Ustawodawca definiując „obiekt budowlany” wprawdzie nie używa terminu „całość techniczno-użytkowa” niemniej jednak w dalszym ciągu wskazuje na obiekt budowlany jako „budowlę wraz z instalacjami”. Na tej właśnie podstawie można wnioskować o „kompletności” obiektu budowlanego. Składa się on bowiem nie tylko z wyrobów o charakterze stricte budowlanych ale również instalacji. Dowodzi to, że w dalszym ciągu obiekt budowlany powinien być postrzegany jako obiekt stanowiący całość techniczno – użytkową pomimo braku takiego zapisu. Obiektem budowlanym jest zatem taki obiekt który spełnia swoje funkcje po technicznym i funkcjonalnym powiązaniu wszystkich elementów. Instalacje mają „zapewnić możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem”.

Aby dokładnie zrozumieć co zmieniło się w opodatkowaniu elektrowni wiatrowych po 1 stycznia 2017 r. należy cofnąć się do roku 2005, do nowelizacji prawa budowlanego

wynikającej z ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy -Prawo budowlane oraz o zmianie niektórych innych ustaw⁸. Do tej zmiany elektrownie wiatrowe w całości podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. W następstwie wskazanej nowelizacji od 2006 r. w art.3 pkt 3 Prawo budowlane pojawiło się pojęcie elektrowni wiatrowych. Za budowlę uznano wówczas części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych i innych urządzeń). W efekcie zmieniono zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych, przyjęto że, opodatkowaniu podlegają jedynie części budowlane elektrowni wiatrowych. Stanowisko to zostało zmienione z dniem wejścia w życie ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Aktem tym zmieniono art. 3 pkt 3 Prawo budowlane poprzez wykreślenie elektrowni wiatrowych z katalogu urządzeń technicznych, których jedynie części budowlane stanowią budowle. Zdaniem organu ustawodawca dokonał zmian będąc świadomy konsekwencji podatkowych. Skoro poprzednie wprowadzenie pojęcia „elektrowni wiatrowych” do art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego miało mieć na celu zwolnienie z podatku, to obecnie jego wykreślenie musi mieć efekt odwrotny. W świetle powyższego zmiana polegająca na wykreśleniu elektrowni wiatrowych z art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane ma znaczenie normatywne i nie można zgodzić się ze stroną, że wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowej stanowią budowlę. Skoro w poprzednio obowiązującym stanie prawnym przyjmowano, że to ówczesne brzmienie art. 3 pkt 3 daje podstawę do opodatkowania jedynie części budowlanych elektrowni wiatrowych, to zmiana tego przepisu dokonana ustawą o inwestycjach (wykreślenie elektrowni wiatrowych) nie może być pozbawiona jakiegokolwiek znaczenia. Nie sposób przyjąć, że ustawodawca uchwalając ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie miał zamiaru zmiany zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych.

Ustawa z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych wprowadziła normatywną definicję elektrowni wiatrowej. Zgodnie z art. 2 pkt. 1 tego przepisu elektrownią wiatrową jest budowla w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składająca się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. poz. 478 i 2365 oraz z 2016 r. poz. 925). Elementy techniczne, to stosownie do art. 2 pkt 2 wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Przytoczone powyżej stanowisko Wnioskodawcy opiera się na błędnej interpretacji obowiązujących przepisów prawnych z nieuwzględnieniem zmian legislacyjnych, jakie spowodowało wejście w życie ustawy u.i.e.w, również w zakresie podatku od nieruchomości. Należy mieć na uwadze, że obowiązująca od 16 lipca 2016 r. u.i.e.w:

- 1) w art.2 pkt 1 stanowi, że elektrownia wiatrowa to budowla w rozumieniu przepisów prawa budowlanego (...);
- 2) w art. 2 pkt 2 definiuje pojęcie elementów technicznych elektrowni wiatrowej, czyli wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układ sterowania, zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu;
- 3) przez art. 9 pkt.1 zmieniła definicję budowli w rozumieniu Prawo budowlane art. 3 pkt 3 ;

⁸ Dz.U. nr 163, poz.1364

- 4) w art. 17 stanowi, że od dnia wejścia jej w życie 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 u.i.e.w.

Za stanowiskiem organu przemawia także uzasadnienie do projektu zmian do ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Projekt ten został zgłoszony 9 sierpnia 2016 r. (druk sejmowy nr 814) i proponuje się w nim definicję elektrowni wiatrowej jako budowli w rozumieniu prawa budowlanego, składającej się z fundamentu i wieży o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii. W uzasadnieniu do tego projektu podniesiono, że przed dniem wejścia w życie ustawy o inwestycjach podatkiem od nieruchomości była objęta jedynie wieża wraz z fundamentami, natomiast obecnie podatek jest naliczany od wartości całości urządzenia, łącznie z elementami technicznymi (turbina).

Ustalenie prawidłowych zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych wymaga sięgnięcia do trzech ustaw: o podatkach i opłatach lokalnych, prawa budowlanego oraz o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Przyjęta na gruncie ostatniego aktu prawnego definicja elektrowni wiatrowej ma charakter systemowy (R. Dowgier Nowe zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2016, nr 9 s.8). Pomimo tego, że definicja elektrowni wiatrowej znajduje się w słowniczku tej ustawy, w którym zaznaczono, iż ma ona zastosowanie na gruncie tejże ustawy, to dogłębna analiza regulacji wprowadzonych tą ustawą, prowadzi do odmiennych wniosków. Wykładnia systemowa zewnętrzna polega na ustaleniu znaczenia przepisów ze względu na ich lokalizację w strukturze źródeł prawa oraz powiązania, jakie występują pomiędzy różnymi aktami normatywnymi. Znaczenie konkretnego przepisu, w tym wypadku art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w związku z art. 3 ust. 1 ustawy Prawo budowlane, nie można oceniać w oderwaniu od innych przepisów, w szczególności gdy w oddzielnym akcie prawnym (u.i.e.w.) dane pojęcie zostało zdefiniowane. Ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych z ustawą Prawo budowlane stanowi zespół rozwiązań dotyczących realizacji inwestycji w postaci budowy i lokalizacji elektrowni wiatrowych. Nie oznacza to, że zawarte w niej definicje nie mają znaczenia dla wymiaru podatku od nieruchomości ponieważ regulują inne kwestie niż opodatkowanie. Skoro w przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jest odesłanie do przepisów prawa budowlanego to należy stosować normy tam zawarte na potrzeby opodatkowania. Idąc dalej jeśli ustawodawca w przepisach ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowej definiując elektrownie wiatrową wskazuje, że stanowi ona budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, to nie ma wątpliwości, że jest to budowla o której mowa w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane a tym samym budowlą, o której mowa w art. 2 ust.1 pkt 3 w związku z art.1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Zgodnie z art. 3 ust.3 ustawy Prawo budowlane pod pojęciem budowla 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.

Wyliczenie obiektów uznanych za budowle w rozumieniu przytoczonego przepisu ma charakter otwarty. Co oznacza, że budowlą mogą być również inne obiekty nie wymienione wprost w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane, w tym wskazane w załączniku do tej ustawy - obiekty wymienione w załączniku do ustawy Prawo budowlane nie zawsze są wymienione w art. 3 pkt 3 tej ustawy – najlepszym tego przykładem są elektrownie wiatrowe.

Uzasadniając słuszność zajętogo stanowiska organ jako istotne dla sprawy wskazuje wywody zawarte w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., sygn. P 33/09. W wyroku tym Trybunał stwierdził, że za budowle w rozumieniu u.o.p.l. można uznać: „jedynie budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 u.p.b., w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej, będące wraz z instalacjami i urządzeniami obiektem budowlanym, o którym mowa w art. 3 pkt 1 lit. b u.p.b., czyli pod warunkiem, że stanowią one całość techniczno-użytkową”. Wyraźnie też przez Trybunał zostało wyartykułowane w omawianym wyroku, że cyt. *"(...) nie jest wykluczone, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane"*. Wobec tego, o statusie elektrowni wiatrowej współdecydują także, przepisy ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Ponadto przy ustalaniu czy dany obiekt budowlany stanowi budowlę w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, poza definicją zawartą w art. 3 pkt 3 ustawy prawo budowlane, należy posłużyć się całą ustawą prawo budowlane oraz załącznikiem do niej.

Podkreślić należy również, iż w dodanym art. 82 ust. 3 pkt 5b prawa budowlanego wskazano, iż wojewoda jest organem administracji architektoniczno-budowlanej wyższego stopnia w stosunku do starosty oraz organem pierwszej instancji w sprawach obiektów i robót budowlanych, i tutaj rozszerzono tę kompetencję również na elektrownie wiatrowe, w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Przepis ten po nowelizacji prawa budowlanego nawiązuje bezpośrednio do definicji elektrowni wiatrowej z art. 2 pkt 1 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Ta właśnie definicja jednoznacznie wskazuje, jakie elementy składają się na elektrownię: składa się ona z co najmniej fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, którymi są zgodnie z art. 2 pkt 2 ustawy o elektrowniach wiatrowych wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądowórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Podobny pogląd jest prezentowany w literaturze przedmiotu (por. R. Dowgier, Nowe zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2016, nr 9, s. 6 – 11; L. Etel, Co ma kocioł do wiatraka? Opodatkowanie elektrowni wiatrowych w 2017 r., Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2017, nr 1, s. 13 – 19). Autor artykułu uważa, że wskazanie elektrowni wiatrowych jako kategorii obiektu budowlanego w załączniku do ustawy Prawo budowlane ma istotne znaczenie przy kwalifikowaniu tych obiektów na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Podobnie w ocenie organu podatkowego nie bez znaczenia pozostaje również wspomniana zmiana do prawa budowlanego wprowadzona ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych poprzez dodanie w art. 82 ust. 3 pkt 5a punktu 5b, gdzie ujęto wskazanie legalnej definicji elektrowni wiatrowych z art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych.

Ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych na mocy art. 9 wykreśliła z nawiasu definicji budowli zawartej w art. 3 pkt 3 ustawy prawo budowlane, odnoszące się do części budowlanych wyrażenie „elektrowni wiatrowych”. W ocenie organu podatkowego samo usunięcie z zawartego w nawiasie wyliczeń urządzeń technicznych frazy „elektrowni wiatrowych” nie byłoby takie oczywiste dla oceny, czy cała elektrownia jest budowlą w rozumieniu ustawy Prawo budowlane, ponieważ w nawiasie (w art. 3 pkt 3 u.p.b.) zostały wymienione przykładowe części budowlane urządzeń technicznych, a zawarty w nim katalog części budowlanych urządzeń technicznych jest katalogiem otwartym, na co wskazuje wyrażenie „i innych urządzeń technicznych”. Jednocześnie w załączniku do ustawy prawo budowlane w kategorii XXIX wprowadzono nową kategorię obiektu budowlanego, jakim jest elektrownia wiatrowa obok dotychczasowych kategorii obiektów – wolno stojących kominów i masztów. Ma to ogromne znaczenie przy kwalifikowaniu tych obiektów na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości na co zwrócił uwagę Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 września 2011 r. (P33/09), gdzie wskazał jak trzeba ustalać co jest budowlą opodatkowana podatkiem od nieruchomości. Z uwagi na fakt, iż w załączniku do prawa budowlanego nie zróżnicowano elektrowni wiatrowej ze względu na części budowlane i niebudowlane, należy zatem przyjąć, że obiektem budowlanym jest cała elektrownia wiatrowa.

Za takim rozumieniem wprowadzonych zmian przemawia stanowisko zaprezentowane w uzasadnieniu projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (druk nr 315, Sejm VIII kadencji – www.sejm.gov.pl). W odpowiednich jego fragmentach wskazano, co następuje: "Ponadto ustawa - Prawo budowlane wprowadza podział elektrowni wiatrowych na dwie części - część budowlaną i część niebudowlaną (techniczną). Podział ten został wprowadzony w 2005 r. w wyniku poprawki senackiej do jednej z ustaw nowelizujących Prawo budowlane. Jak się wydaje, przepis ten został wprowadzony przede wszystkim ze względów podatkowych - w celu zwolnienia części niebudowlanych elektrowni wiatrowych z podatku od nieruchomości. (...) W projekcie ustawy zaproponowano wykreślenie przepisu wprowadzającego podział elektrowni wiatrowych na część budowlaną i niebudowlaną. W proponowanym stanie prawnym cała elektrownia wiatrowa będzie obiektem budowlanym (budowlą)".

Kolejnym argumentem przemawiającym za opodatkowaniem „całej” elektrowni wiatrowej jest art. 17 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, zgodnie z którym „Od dnia wejścia w życie ustawy do dnia 31 grudnia 2016 r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowych ustala się i pobiera zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie ustawy”. Z przepisu tego wyraźnie wynika, że ustawodawca zakłada zmianę zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych od początku 2017 r. Wyróżnia on bowiem na potrzeby opodatkowania elektrowni wiatrowych „przepisy obowiązujące przed dniem wejścia w życie ustawy” które z założenia muszą się różnić od tych, które obowiązują po tym dniu, ustawodawca świadomie zdecydował o tym, że podatek od elektrowni wiatrowych powinien być płacony inaczej niż miało to miejsce wcześniej.

Od 1 stycznia 2017 r. podatnik powinien deklarować do opodatkowania wartość wszystkich elementów, które składają się na tę budowlę w rozumieniu jakie nadaje jej art. 2 pkt 1 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Chodzi tutaj oczywiście o wartość, o której mowa w art. 4 ust.1 pkt.3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Przepis ten formułuje generalną zasadę dotyczącą ustalenia podstawy opodatkowania dla budowli związanych

z prowadzeniem działalności gospodarczej. Stosownie do treści art. 4 ust.1 pkt.3 *podstawą opodatkowania dla tej kategorii obiektów budowlanych jest wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień pierwszego stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczenia 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.* Wartość, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jest właściwa dla 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. Natomiast jeżeli od budowli nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych jako podstawę opodatkowania przyjmuje się wartość rynkową określoną przez podatnika.

Nie można zgodzić się także z twierdzeniem Wnioskodawcy, że ustawodawca nie wskazał jakichkolwiek konsekwencji podatkowych uchwalonej ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Przeczy temu chociażby treść art. 17 przywołanej ustawy. Natomiast to, że w uzasadnieniu do projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych głównie skoncentrowano się na kwestiach związanych ze zwiększeniem rygorów dotyczących budowy, nadzoru i lokalizacji elektrowni wiatrowych, a w mniejszym stopniu zajmowano się skutkami podatkowymi wprowadzonych regulacji, nie może mieć przesądzającego znaczenia dla sprawy, tym bardziej że, w toku prac legislacyjnych nad wskazaną ustawą zwracano uwagę na skutki podatkowe proponowanej definicji elektrowni wiatrowej, o czym świadczy dyskusja na posiedzeniu Sejmowej Komisji Infrastruktury w dniu 30 marca 2016 r. (zob. stenogram z posiedzenia Komisji – <http://orka.sejm.gov.vp.pl/Zapis8.nsf/wgskrn/INF-14>).

Podniesiona przez Wnioskodawcę zasada *in dubio pro tributario* – konieczność interpretowania „niedających się rozstrzygnąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego” na korzyść podatnika uwzględniona w art. 2a Ordynacji podatkowej⁹ nie znajduje zastosowania w okolicznościach niniejszej sprawy. Jak powyżej wskazano kwestia opodatkowania elektrowni wiatrowych od 1 stycznia 2017 r., nie wywołuje zdaniem organu podatkowego tak zasadniczych wątpliwości, jak upatruje Wnioskodawca. Zasada *in dubio pro tributario* znajduje zastosowanie wyłącznie wtedy, gdy interpretacja przepisów prawa dokonana według standardowych metod wykładni, nadal pozostawia istotne wątpliwości oznaczające możliwość przyjęcia alternatywnego rozumienia treści normy prawnej. Tylko wówczas nie wolno przypisać jej znaczenia, które byłoby niekorzystne dla podatnika. Zdaniem organu w rozpatrywanej sprawie nie mamy do czynienia z takim stanem rzeczy.

Odnosząc się do wskazania Wnioskodawcy, że stwierdzenie, iż przepisy ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych zmieniające zasady opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych w ten sposób, że opodatkowaniu powinna podlegać całość elektrowni wiatrowych może zostać uznana za niezgodną z konstytucyjną zasadą równości, organ uznaje za bezprzedmiotowe. Rolą organu podatkowego nie jest dokonywanie oceny wprowadzonych regulacji prawnych a jedynie ich odpowiednie stosowanie. Organ podatkowy nie czuje się ani władny ani uprawniony do oceny wprowadzonych regulacji w kontekście ich ewentualnej zgodności z konstytucją.

⁹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja Podatkowa (tekst jednolity, Dz. U. Z 2017 poz. 201 z późn. zm.)

Zaprezentowane przez organ poglądy dotyczące opodatkowania elektrowni wiatrowych są zbieżne z najnowszym orzecnictwem sądów administracyjnych. W wyroku WSA w Łodzi z dnia 24 marca 2017 r. (I SA/Łd 1/17), WSA w Bydgoszczy z dnia 21 lutego 2017 r. (I SA/Bd 866/16), WSA w Gorzowie Wlkp. z 8 marca 2017 r. sygn. I SA/Go 56/17, WSA w Olsztynie z dnia 23.03.2017 r. (I SA/Ol 17/17) uznały, że w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. opodatkowaniu podlega kompletna elektrownia wiatrowa. Zdaniem składu orzekającego WSA w Bydgoszczy, *skoro w prawie budowlanym nie ma definicji elektrowni wiatrowej, a istnieje inna ustawa, która przesądza, że jest ona budowlą, to również do celów podatkowych trzeba przyjąć tę definicję. Sąd uzasadniając swoje stanowisko zwrócił ponadto uwagę, że przytoczony przepis przejściowy u.i.e.w. (art. 17) wskazuje, że do końca 2016 r. podatek od nieruchomości od elektrowni wiatrowych pobiera się na starych zasadach, to przyjmując należy, że od 1 stycznia 2017 r. następuje zmiana zasad opodatkowania tego typu obiektów budowlanych.* Zdaniem Sądu, gdyby się zasady nie zmieniły przepis ten nie byłoby potrzebny.

Biorąc pod uwagę wszystkie przytoczone argumenty, organ stwierdza, że Wnioskodawca jako podatnik podatku od nieruchomości należnego od elektrowni wiatrowych powinien od 1 stycznia 2017 r. deklarować do opodatkowania wartość wszystkich elementów, które składają się na tę budowlę w rozumieniu jakie nadaje jej art. 2 pkt 1 u.i.e.w. tj. wartość fundamentu i wieży jak również urządzeń technicznych m. in. takich jak: wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądowórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Tym samym stanowisko Wnioskodawcy uznają za nieprawidłowe.

POUCZENIE

Na niniejszą interpretację wnioskodawcy przysługuje prawo do wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie za pośrednictwem Burmistrza Łobza.

Złożenie skargi musi poprzedzać pisemne wezwanie do usunięcia naruszenia prawa skierowane do Burmistrza Łobza, w terminie 14 dni od dnia, w którym wnioskodawca dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o wydaniu niniejszej interpretacji (art. 52 §3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. o postępowaniu przed sądami administracyjnymi).

Termin do wniesienia skargi wynosi 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na w/w wezwanie, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie 60 dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 §2 ustawy o postępowaniu przed sądami administracyjnymi).

Skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczenia się błędu w wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego.