

Wójt Gminy Wilków
ul. Wrocławska 11
46-113 Wilków

Wilków, 20 marca 2017 r.

FN.3120.10.2017

INDYWIDUALNA INTERPRETACJA PRAWA PODATKOWEGO

Wójt Gminy Wilków, działając na podstawie art. 14j § 1 i 3 w zw. z art. 14b, 14c i art. 14k § 1 oraz art. 14i ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201) oraz art. 1a ust. 1 pkt 2 i art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 716 z późn. zm.), po rozpatrzeniu wniosku z dnia 23 grudnia 2016 r. (wpłynął 30 grudnia 2016 r.) złożonego przezo wydanie indywidualnej interpretacji w przedmiocie podatku od nieruchomości

postanawia

uznać stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku za **nieprawidłowe**

Uzasadnienie

W dniu 30 grudnia 2016 r. do Wójta Gminy Wilków wpłynął wniosek podatnika – o wydanie interpretacji indywidualnej w przedmiocie podatku od nieruchomości.

Wnioskodawca przedstawił następujący stan faktyczny:

Wnioskodawca jest spółką kapitałową z siedzibą w Polsce, która prowadzi działalność gospodarczą w zakresie wytwarzania i obrotu energią elektryczną z odnawialnych źródeł. Wnioskodawca jest właścicielem farmy wiatrowej usytuowanej na terenie Gminy Wilków oznaczonej wewnątrz jako

Farma wiatrowa Wnioskodawcy składa się z turbin wiatrowych oraz infrastruktury towarzyszącej. Na poszczególne turbiny składają się elementy budowlane, tj. fundamenty, wieże oraz urządzenia techniczne w postaci gondoli. Gondola stanowi część turbiny, w której znajdują się elementy techniczno – elektroniczne takie jak: łożysko i wał wirnika, przekładnia, łożysko przekładni, hamulec, sprzęgło, generator wraz z chłodnicą, skrzynia biegów, komputer sterujący, rozdzielnia elektryczna, instalacja alarmowa, instalacja zdalnego sterowania. Równocześnie do gondoli każdej z turbin przymocowany jest wirnik składający się z łopat połączonych piastą. Łopaty poruszane są przez wiatr i wprawiają w ruch obrotowy piastę, która jest połączona z wałem napędowym, zwiększającym prędkość obrotową osi. Energia mechaniczna przenoszona jest z przekładni do generatora elektrycznego, który przekształca ją w energię elektryczną niskiego napięcia, która za pomocą transformatora jest przekształcana w energię elektryczną średniego napięcia, przekazywaną następnie do transformatora gdzie jest przekształcana w energię elektryczną

wysokiego napięcia, a następnie przekazywana do dystrybucyjnej sieci elektroenergetycznej operatora.

Gondola wraz z wirnikiem stanowią elementy wymienne każdej turbiny, co oznacza, iż w przypadku uszkodzenia jakiegokolwiek elementu techniczno-elektronicznego znajdującego się w gondoli lub w wirniku, może ona zostać wymieniona na inną bez uszkodzenia konstrukcji pozostałej części turbiny, tj. wieży i fundamentów. Równocześnie gondola, jak i wirnik, po zdemontowaniu może być użyta do wytwarzania energii z wiatru w innej lokalizacji.

Wieża stanowi stalowy element konstrukcyjny turbiny, który podtrzymuje gondole oraz układ wirnika na wysokości pozwalającej na wykorzystanie wiatru do wytwarzania energii elektrycznej. Natomiast fundament stanowi element konstrukcyjny z żelbetu przekazujący na podłoże gruntowe całość obciążeń posadowionych na nim obiektów. Fundament swoją masą zapewnia stateczność całej konstrukcji i przekazuje obciążenia na podłoże gruntowe.

W związku z przedstawionym stanem faktycznym, Wnioskodawca zadał następujące pytanie:

Czy w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. 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 PiOL uznaje się wyłącznie elementy budowlane turbiny, tj. fundamenty oraz wieże czy całą turbinę na którą składa się fundament, wieża oraz część techniczno – elektroniczna turbiny?

Stanowisko Wnioskodawcy:

W ocenie Wnioskodawcy w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości w postaci budowli, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz w art. 2 1 pkt Ustawy o PiOL uznaje się wyłącznie elementy budowlane turbiny, tj. fundamenty oraz wieże.

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt. 2 PiOL budowlą jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Ustawa podatkowa odsyła, zatem w zakresie określenia przedmiotu opodatkowania, tj. budowli, wyłącznie do przepisów ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (j.t. Dz. U. z 2016 r. poz. 290), dalej: „Prawo budowlane”.

Mimo zatem, iż inne ustawy zawierają swoje definicje budowli lub obiektów, to dla podatku od nieruchomości istotne są jedynie normy zrekonstruowane z przepisów Ustawy o PiOL oraz Prawa budowlanego.

W ocenie Wnioskodawcy w zakresie określania przedmiotu opodatkowania nie znajdują zastosowania w szczególności przepisy ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 2016 r. poz. 961), dalej Ustawa o inwestycjach. Pomimo faktu, iż ustawa ta zawiera definicję legalną elektrowni wiatrowej, przez którą każe rozumieć, na potrzeby tej ustawy, 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. z 2015r. poz. 478 ze zm.), to nadal Prawo budowlane określa, że budowlą są jedynie 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. Tym samym skoro Ustawa o inwestycjach w zakresie definicji elektrowni wiatrowych odsyła do przepisów Prawa budowlanego to w takim razie elektrownia wiatrowa i jej poszczególne „części” tylko w takim zakresie mogą być uważane za „budowlę”, w jakim Prawo budowlane uważa je za budowlę na podstawie art. 3 pkt. 3 tej ustawy. Za przyjęciem tego stanowiska przemawia w szczególności § 147 pkt 1 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie zasad techniki prawodawczej (Dz.U.2016.283 z dnia 2016.03.07), który stanowi, że „Jeżeli w ustawie lub innym akcie normatywnym ustalono znaczenie danego określenia w drodze definicji, w obrębie tego aktu nie wolno posługiwać się tym określeniem w innym znaczeniu”. Zatem definicja legalna obowiązuje w ramach danego aktu prawnego, którym w analizowanym przypadku jest Ustawa o inwestycjach – niebędąca ustawą podatkową i niemająca przełożenia na obowiązki podatkowe.

Należy zwrócić uwagę, że to Ustawa o Inwestycjach w tym względzie kieruje do Prawa budowlanego, a nie na odwrót. Ustawa o Inwestycjach nie stanowi bowiem regulacji ze strefy prawa budowlanego, bo nie została wymieniona w art. 2 Prawa budowlanego, obok przepisów gałęzi tego prawa (prawa geologicznego i górniczego, prawa wodnego, prawa o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami) jako element tego systemu.

Argumentów za taką interpretacją dostarcza również sama Ustawa o Inwestycjach. Warto bowiem zwrócić uwagę, że w art. 4 ust. 1 tej ustawy wskazano, że odległość, w której mogą być zlokalizowane i budowane: 1) elektrownia wiatrowa – od budynku mieszkalnego albo budynku o funkcji mieszanej, w skład której wchodzi funkcja mieszkaniowa – od elektrowni wiatrowej – jest równa lub większa od dziesięciokrotności „wysokości elektrowni wiatrowej mierzonej od poziomu gruntu do najwyższego punktu budowli, wliczając w szczególności wirnik wraz z łopatami (całkowita wysokość elektrowni wiatrowej)”. Jeśli ustawodawca stałby na stanowisku, że wszystkie wymienione w art. 2 pkt 1 Ustawy o Inwestycjach elementy elektrowni wiatrowej stanowią budowlę jako całość, to zbędne byłoby wskazywanie wprost w art. 4 ust. 1 Ustawy o inwestycjach, że do wysokości „budowli” należy doliczyć elementy techniczne – wystarczyłoby wskazać, że należy uwzględnić wysokość budowli.

W ocenie Wnioskodawcy, Ustawa o Inwestycjach nie daje zatem podstaw do modyfikacji zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości od 1 stycznia 2017 r. Ustawa o Inwestycjach nie jest bowiem ani ustawą podatkową ani ustawą, do której ustawa podatkowa odsyła. Nie można zatem stosować definicji legalnych w niej się znajdujących do określenia przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

W rezultacie zasady opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości wynikają z brzmienia art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego oraz jednolitej praktyki sądów administracyjnych dotyczącej opodatkowania elektrowni wiatrowych, zgodnie z którą budowlami są jedynie elementy budowlane takiej elektrowni. Artykuł 3 pkt 3 Prawa budowlanego wskazuje, że budowlą są m.in. „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”. Orzecznictwo jest jednolite co do tego, że jeżeli urządzenie posiada elementy stricte budowlane (w tym fundament), to za budowlę uznaje się jedynie ich „części budowlane”. Takie stanowisko zostało przykładowo zaprezentowane w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego w wyrokach: z dnia 30 lipca 2009 r. sygn. II FSK

202/08, z dnia 25 listopada 2010 r. sygn. II FSK 1382/09, z dnia 2 grudnia 2011 r. sygn. II FSK 1658/10, z dnia 15 maja 2012 r. sygn. II 2132/10. Nie ma przy tym znaczenia, czy dotyczy to wprost wymienionego w nawiasie w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego urządzenia technicznego czy innego – ważna jest bowiem jego konstrukcja – posiadanie elementów budowlanych/fundamentu. Z przepisu jasno wynika, że ma on charakter katalogu otwartego, a zatem nowelizacja polegająca na wykreśleniu z nawiasu „elektrowni wiatrowych” powinna być traktowana jedynie jako usunięcie jednego z zawartych w tym przepisie przykładów, co nie powinno w żadnym wypadku skutkować automatycznym zakwalifikowaniem całej elektrowni wiatrowej jako budowli. Wykreślenie z katalogu otwartego „elektrowni wiatrowych” nie zmienia bowiem tego, że elektrownia wiatrowa składa się nadal z elementów budowlanych i elementów technicznych (urządzeń technicznych).

Brak wskazania w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego elektrowni wiatrowej jako budowli znajduje dodatkowo potwierdzenie w ratio legis Ustawy o Inwestycjach, które nie dotyczyło zwiększenia opodatkowania, lecz jedynie objęcia dozorem technicznym całej instalacji elektrowni wiatrowej, co wynika z uzasadnienia do projektu Ustawy o Inwestycjach.

Potwierdzenie braku wpływu Ustawy o Inwestycjach na prawo podatkowe (Upłok) znajduje podstawy także w tezach wysnutych przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku interpretacyjnym z dnia 13 września 2011 r. (sygn. akt 33/09), w którym TK orzekł, że „Omawiana definicja [budowli – przyp. Wnioskodawcy] nie rozstrzyga statusu obiektów innych niż wskazane *expressis verbis* w sformułowaniu warunku wystarczającego i koniecznego. W praktyce posłużenie się definicją tego rodzaju w celu zakwalifikowania jakiegoś obiektu jako budowli – jeżeli przedmiotem rozważania kwalifikacji nie jest obiekt wprost wymieniony pozytywnie lub negatywnie w jej treści – wymaga odwołania się do reguły wykładni funkcjonalnej, a mianowicie do analogii z ustawy (*analogia legis*). By ustalić bowiem, czy dany obiekt powinien, czy też nie powinien zostać uznany za budowlę, konieczne okazuje się wykazanie, że posiadane przez niego cechy są (*argumentum a simili*) bądź też nie są (*argumentum a contrario*) w istotnym zakresie zbliżone do cech posiadanych przez objekty pełniące rolę wzorców, a za określoną kwalifikacją przemawia dodatkowo odpowiednia argumentacja aksjologiczna (por. Z. Ziemiński, *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, Warszawa, 1980, s. 294-295; S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii prawa*, Poznań 2001, s. 168-169). Przenosząc powyższe na grunt analizowanego stanu faktycznego, skoro budowlą są jedynie objekty wymienione w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego oraz objekty do nich podobne, a zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario*, mającą podstawy normatywne nie tylko w art. 2 Konstytucji RP, lecz także w art. 2a Ordynacji podatkowej, to należałoby uznać, że dany obiekt nie jest budowlą, chyba, że możliwe będzie jego zakwalifikowanie w sposób analogiczny do obiektów w tym przepisie się znajdujących. Zdaniem Wnioskodawcy elektrownie wiatrowe nie są natomiast w taki sposób podobne do obiektów liniowych, lotnisk, mostów, wiaduktów, estakad, tuneli, przepustów sieci technicznych, wolno stojących masztów antenowych, budowli ziemnych, obronnych (fortyfikacji), ochronnych, hydrotechnicznych, zbiorników, wolno stojących instalacji przemysłowych lub urządzeń technicznych, oczyszczalni ścieków, składowisk odpadów, stacji uzdatniania wody, konstrukcji oporowych, nadziemnych i podziemnych przejść dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowli sportowych, cmentarzy czy pomników.

W ocenie Wnioskodawcy nie można przede wszystkim stwierdzić, że urządzenia techniczne elektrowni wiatrowych stanowią wolno stojące urządzenia techniczne. Ustawodawca jasno wskazuje bowiem, że epitet w postaci „wolnostojący” ma tutaj kluczowe znaczenie, albowiem

w dalszej części rozbudowanego katalogu art.3 pkt 3 Prawa budowlanego mowa jest również o „częściach budowlanych urządzeń technicznych” jako budowlach. Warte podkreślenia jest, że urządzenia techniczne nie posiadające charakteru wolnostojących, nie stanowią i nie stanowią obiektów podlegających podatkowi od nieruchomości w kategorii budowli. Z punktu widzenia techniki tworzenia prawa, jak i paradygmatu racjonalnego ustawodawcy, nie da się wyprowadzić wykładni, zgodnie z którą urządzenie posiadające fundament jest urządzeniem wolno stojącym, gdyż czyniłoby to niezasadnym ustanowienie jako budowli fundamentów pod maszynami i urządzeniami.

Równocześnie powyższe stanowisko zdaniem Wnioskodawcy znajduje potwierdzenie w poniższych orzeczeniach sądów administracyjnych:

Wyrok NSA z dnia 15 kwietnia 2014r., sygn. II FSK 880/12:

„ (...)dokonując wykładni sformułowania „wolnostojące urządzenia techniczne” należy stwierdzić, że bez wątplenia chodzi tu o urządzenia, które nie są powiązane z innymi budynkami, budowlami itd. W sprawie transformatory posadowione są na słupach lub na fundamentach, co w efekcie wyklucza możliwość uznania ich za wolno stojące urządzenia techniczne (...).”

Wyrok NSA z dnia 27 września 2013 r., FSK 2491/12

„ (...) Naczelny Sąd Administracyjny stwierdza, że będące przedmiotem sporu w rozpatrywanej sprawie transformatory umieszczone na słupach oraz na fundamentach, nie zostały wprost wymienione w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego. W efekcie, rzeczy te mogą być przedmiotem opodatkowania jedynie w sytuacji, gdy wykazane zostanie podobieństwo do którejś z budowli bezpośrednio ujętych w tym przepisie. Analiza jego unormowania musi jednak doprowadzić do wniosku, że same transformatory, będące w istocie urządzeniami, nie charakteryzują się cechami zbliżonymi do budowli. W ocenie Sądu w szczególności tak usytuowanych transformatorów nie można uznać, za sieci techniczne czy też sieci uzbrojenia terenu. W kontekście uznania przez Sąd I instancji transformatorów za wolno stojące urządzenia techniczne należy zauważyć, iż takie stanowisko nie znajduje uzasadnienia w obowiązujących przepisach. Dokonując wykładni sformułowania „wolnostojące urządzenia techniczne” należy stwierdzić, że bez wątplenia chodzi tu o urządzenia, które nie są powiązane z innymi budynkami, budowlami itd. W sprawie transformatory posadowione są na słupach lub na fundamentach, co w efekcie wyklucza możliwość uznania ich za wolnostojące urządzenia techniczne (...).”

Lektura powyższych wyroków prowadzi do konkluzji, że dla uznania jakiegokolwiek urządzenia technicznego za „wolnostojące”, konieczne jest, aby urządzenie to nie było powiązane z innymi budynkami lub budowlami (np. fundamentem). Przenosząc rozważania Naczelnego Sądu Administracyjnego na grunt wniosku, w ocenie Wnioskodawcy, nie sposób stwierdzić, iż urządzenia techniczne elektrowni wiatrowych mają charakter „wolnostojących”, albowiem są one powiązane z budowlą fundamentu oraz wieży, wobec czego nie może być mowy o materializacji przesłanki sine qua non opodatkowania urządzeń technicznych podatkiem od nieruchomości. Opodatkowaniu mogą podlegać jedynie części budowlane urządzeń technicznych oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składające się na całość użytkową.

Równocześnie w ocenie Wnioskodawcy wprowadzenie do załącznika Prawa budowlanego poprzez dodanie do niego w tabeli w „Kategorii XXIX” elektrowni wiatrowych nie ma znaczenia dla zakresu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Załącznik do Prawa budowlanego nie jest właściwy do określenia podmiotu opodatkowania podatkiem od

nieruchomości. Treść dalszych przepisów Prawa budowlanego jasno wskazuje, że załącznik służy innym celom niż definiowanie przedmiotu opodatkowania (w istocie służy podziałowi obiektów na wymagające lub nie pozwolenia na budowę (art. 55 Prawa budowlanego) oraz kalkulacji wysokości kar w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w zakresie obiektu budowlanego projektem (art. 59f Prawa budowlanego), a w kontekście Ustawy o Inwestycjach dodanie do załącznika do Prawa budowlanego elektrowni wiatrowej spełniać ma jedynie cel tej ustawy – objęcie dozorem technicznym całej instalacji elektrowni wiatrowej.

Ponadto, Trybunał Konstytucyjny w przytoczonym powyżej rozstrzygnięciu wskazał także, że: „nie każdy obiekt budowlany w postaci budowli rozumieniu u.p.b. może zostać uznany za budowlę w ujęciu u.p.o.l. a w konsekwencji nie każdy obiekt budowlany w postaci budowli rozumieniu u.p.b. może podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.” W kontekście analizowanej sprawy oznacza to, w ocenie Wnioskodawcy, że nawet, jeżeli Ustawa o Inwestycjach uznaje elektrownię wiatrową za budowlę w rozumieniu Prawa budowlanego, to nie można w sposób automatyczny wydobywać z tego skutków podatkowych z powodów wskazanych wyżej. Jak już wskazywano, z uzasadnienia do projektu Ustawy o Inwestycjach wynika bowiem zupełnie inny niż podatkowy cel jej ustanowienia – a mianowicie objęcie dozorem technicznym całości instalacji wiatrowej.

Za przyjęciem, że urządzenia techniczne wchodzące w skład elektrowni wiatrowych nie stanowią budowli ani obiektu budowlanego w rozumieniu prawa budowlanego oraz Ustawy PiOL świadczy także obecna definicja obiektu budowlanego, która weszła w życie 28 lipca 2015 r. Zgodnie z nią, obiektem budowlanym jest: „budynek, budowla bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych”. Jak widać, w przywołanej definicji ustawodawca zrezygnował z uznania za obiekt budowlany urządzeń, tym samym dając do zrozumienia, że urządzenia techniczne jako takie nie podlegają reglamentacji tej ustawy.

Potwierdził to zarówno Minister Finansów w odpowiedzi na interpelację nr 32306 z dnia 22 kwietnia 2015 r. posła na Sejm RP Pana Macieja Orzechowskiego w sprawie wpływu zmiany ustawy Prawo budowlane na zakres opodatkowania podatkiem od nieruchomości, jak i podsekretarz stanu w Ministerstwie Infrastruktury i Rozwoju, Paweł Orłowski, który w odpowiedzi na interpelację nr 32355 w sprawie nowelizacji ustawy Prawo budowlane i związanej z nią definicji obiektu budowlanego, wskazał, że „Usunięcie z obowiązującej definicji obiektu budowlanego pojęcia „urządzenie techniczne”, wynika z faktu, że urządzenia techniczne nie podlegają reglamentacji ustawy – Prawo budowlane (...) i nie mogą być uznawane za części obiektu budowlanego. Pod tym względem nowelizacja jedynie uporządkowała istniejącą definicję obiektu budowlanego i zapewniła jej zgodność z innymi przepisami ustawy – Prawo budowlane m.in. z definicją budowli wskazaną w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane. Zgodnie z przedmiotowym przepisem za budowlę nie uznaje się urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych i innych urządzeń), a jedynie ich części budowlane oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową”.

Opisana nowelizacja z 2015 r. nie pozostawia zatem wątpliwości, że zarówno wcześniej, jak i obecnie urządzenia techniczne nie stanowiły i nie stanowią budowli według Prawa budowlanego, a tym samym przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Obecnie nie ma to bowiem jakichkolwiek podstaw prawnych.

Wnioskodawca dodatkowo wskazuje, iż za poprawnością przedstawionego przez niego stanowiska, świadczy także fakt, iż odmienna interpretacja analizowanych przepisów mogłaby doprowadzić do ewidentnej dyskryminacji jednego podsektora całej branży energetycznej. W ocenie Wnioskodawcy nie ma bowiem podstaw aksjologicznych i prawnych, by urządzenia techniczne posadowione na fundamencie lub innej konstrukcji wsporczej w elektrowni wiatrowej obciążać wyższą daniną publiczną aniżeli urządzenia techniczne posadowione na fundamencie lub innej konstrukcji wsporczej służące np. do wytwarzania energii z innych źródeł. Jako przykład Wnioskodawca pragnie przywołać kwalifikację podatkową turbin, które, gdyby uznać stanowisko Wnioskodawcy za nieprawidłowe, w elektrowniach wiatrowych podlegałyby opodatkowaniu, podczas gdy tożsame urządzenia dotyczące wytwarzania prądu inną technologią (np. w elektrowniach wodnych, gazowych czy węglowych) nadal nie byłyby opodatkowane. Co więcej, w dalszym ciągu urządzenia techniczne elektrowni jądrowych nie stanowią przedmiotu opodatkowania, a budowlą jest i będzie jedynie fundament/konstrukcja wsporcza pod takimi urządzeniami.

Objęcie, więc opodatkowaniem urządzeń technicznych elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości byłoby jedynym takim przypadkiem opodatkowania urządzeń technicznych. Dla przykładu należy zwrócić uwagę, iż zarówno turbiny wodne, jak i turbiny gazowe składają się m.in. z generatora, układu sterowania oraz mechanizmu obrotu. Co więcej, turbiny wodne posiadają również wirnik z zespołem łopat, wał generatora oraz łopaty. Ww. elementy zarówno w przypadku turbin gazowych, jak i turbin wodnych nie są opodatkowane podatkiem od nieruchomości z uwagi na fakt, iż nie są one zaliczane do elementów budowlanych urządzeń technicznych.

Reasumując, w ocenie Wnioskodawcy uwzględniając powyższe argumenty w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. 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 PiOL uznaje się wyłącznie elementy budowlane turbiny, tj. fundamenty oraz wieże.

Podobne stanowisko zostało również zaakceptowane w interpretacjach podatkowych wydanych przez: Wójta Gminy Zgorzelec z dnia 3 listopada 2016 r. (sygn. FP.310.1.1.2016.2), Burmistrza Iłży dnia 5 grudnia 2016 r. (sygn. FB.3123.4.105.2016O), Wójta Gminy Puck z dnia 2 grudnia 2016 r. (sygn.. F.B.310.2.2016MW).

Stanowisko organu podatkowego:

Po przeprowadzeniu analizy stanowiska Wnioskodawcy, w świetle obowiązującego stanu prawnego, Wójt Gminy Wilków uznał stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku za nieprawidłowe, wskazując na argumentację przedstawioną poniżej.

Zdaniem tut. organu w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r., za budowlę w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 716 z późn. zm.) w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości uznaje się elementy budowlane elektrowni wiatrowej (tj. fundament i wieża), a także urządzenia techniczne wchodzące w skład elektrowni wiatrowej.

Na potrzeby wydania niniejszej interpretacji w przedstawionym przez Wnioskodawcę stanie faktycznym należy posłużyć się przepisami:

- ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 716 z późn. zm.), zwanej dalej *ustawą o podatkach i opłatach lokalnych*;

- ustawy z dnia 7 lipca 1994 . Prawo budowlane (Dz.U. z 2016 r. poz. 290 z późn. zm.), zwanej dalej *ustawą Prawo budowlane*;
- ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz.U. poz. 961), zwanej dalej *ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych*.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości podlegają m.in. budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. W myśl art. 1a ust. 1 pkt 2 cytowanej wyżej ustawy, pod pojęciem **budowli** 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.

Ustawodawca odsyła przy definiowaniu pojęcia budowli do **przepisów prawa budowlanego** rozumianych szeroko. Przepisami prawa budowlanego niewątpliwie są więc przepisy ustawy Prawo budowlane. Zdaniem tutejszego organu, w zakresie elektrowni wiatrowych, takimi przepisami będą również te wynikające z ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Pogląd ten znajduje potwierdzenie we wnioskach płynących z wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09. W uzasadnieniu tego wyroku czytamy, iż za budowle w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych można uznać jedynie budowle wymienione expressis verbis w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane, w innych przepisach tej ustawy lub załączniku do niej. Trybunał Konstytucyjny podkreślił przy tym, iż nie jest wykluczone, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń będą współdecydować również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane. W dalszej części wskazał, że nie można wykluczyć sytuacji w której przepisy odrębne w stosunku do ustawy Prawo budowlane precyzują bądź definiują wyrażenia występujące w prawie budowlanym albo nawet wprost stanowią, iż dany obiekt (urządzenie) jest albo nie jest budowlą (urządzeniem budowlanym) w ujęciu ustawy Prawo budowlane.

Mając to na względzie, błędne jest zatem stanowisko Wnioskodawcy, iż dla podatku od nieruchomości istotne są jedynie normy zrekonstruowane z przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy Prawo budowlane oraz że w zakresie określania przedmiotu opodatkowania nie znajdują zastosowania w szczególności przepisy ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Ustawodawca bowiem nie posługuje się bezpośrednim odesłaniem do ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane, a odwołuje się do przepisów prawa budowlanego rozumianego szeroko.

Zgodnie z definicją obiektu budowlanego zawartą w art.3 pkt 1 ustawy Prawo budowlane, jest nim budynek, budowla bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów *budowlanych*. Urządzenia budowlane to z kolei urządzenia techniczne związane z obiektem *budowlanym*, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem (art. 3 pkt 9 ustawy Prawo budowlane). Ustawodawca zdefiniował również w art. 3 pkt 3 cyt. wyżej ustawy budowlę, przez którą należy rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale 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 budowli w kształcie jak wyżej, obowiązuje od dnia 16 lipca 2016 r. W tym dniu weszła bowiem w życie ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, która znowelizowała ustawę Prawo budowlane poprzez zmianę art. 3 pkt 3 (definicja budowli). Z dotychczasowego brzmienia definicji budowli usunięto zapis odnoszący się do tzw. części budowlanych elektrowni wiatrowych.

Myli się więc Wnioskodawca uznając, iż definicja budowli w znowelizowanej ustawie Prawo budowlane nie zmieniła się, a wykreślenie z katalogu otwartego „elektrowni wiatrowych” nie zmienia tego, że elektrownia wiatrowa składa się nadal z elementów budowlanych i elementów technicznych (urządzeń technicznych). Wykreślenie bowiem z niej zapisu „elektrowni wiatrowych” z części budowlanych urządzeń technicznych było celowym zabiegiem ustawodawcy zmierzającym właśnie do zmiany definicji budowli w kontekście wprowadzonej definicji legalnej elektrowni wiatrowej.

Nowelizacja dokonana przez ustawę o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych objęła także załącznik do ustawy Prawo budowlane, który określa rodzaje obiektów budowlanych, poprzez dodanie do kategorii XXIX elektrowni wiatrowych (bez dokonywania rozróżnienia na części budowlane i niebudowlane). Nie ma zatem racji Wnioskodawca, iż zmiana niniejszego załącznika nie ma znaczenia dla zakresu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Wszystkie dokonywane bowiem zmiany w zakresie ustawy Prawo budowlane (w tym również zmiany załącznika), również w kontekście zapisów ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych są całościowo, systemowo powiązane. Elektrownie wiatrowe skategoryzowane zostały obecnie w ustawie Prawo budowlane jako obiekty budowlane. W tym miejscu należy powtórzyć wytyczne Trybunału Konstytucyjnego zawarte w wyroku z dnia 13 września 2011 r. w przedmiocie opodatkowania budowli, iż za budowle w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych można uznać jedynie budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane, w innych przepisach tej ustawy **lub załączniku do niej**.

Należy wskazać ponadto, iż w art. 2 pkt 1 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych wprowadzono **definicję legalną elektrowni wiatrowej**. Z definicji tej wynika, że elektrownia wiatrowa **to 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). **Na elementy techniczne elektrowni wiatrowej składają się** wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu (art. 2 pkt 2 cytowanej wyżej ustawy).

Zmieniony art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane i art. 2 pkt 1 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych są w obecnym stanie prawnym spójne. Definicja legalna elektrowni wiatrowej wynikająca z drugiego z powoływanych wyżej przepisów określa ją w sposób jednoznaczny jako budowlę obejmującą całość – elementy budowlane i elementy techniczne.

Co istotne, w art. 17 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (przepisy przejściowe) wskazano od kiedy budowla - elektrownia wiatrowa, będzie opodatkowana

zgodnie z nowymi zasadami. Według powyższego zapisu 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. Zgodnie z zasadą racjonalnego prawodawcy i przy użyciu odpowiednich zasad wykładni prawa, należy wywieść, iż wyżej cytowany przepis art. 17 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, został wprowadzony po to, aby do końca 2016 r. elektrownie wiatrowe były opodatkowane „po staremu” na dotychczasowych zasadach, a z początkiem 2017 r. na nowych zasadach.

W uzasadnieniu do projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych czytamy, iż w 2005 r. został wprowadzony w ustawie Prawo budowlane podział elektrowni wiatrowych na dwie części – część budowlaną i część niebudowlaną (techniczną). Podział ten został wprowadzony w wyniku poprawki senackiej do jednej z ustaw nowelizujących Prawo budowlane przede wszystkim ze względów podatkowych - w celu zwolnienia części niebudowlanych elektrowni wiatrowych z podatku od nieruchomości. Dalej czytamy, iż w projekcie ustawy zaproponowano wykreślenie przepisu wprowadzającego podział elektrowni wiatrowych na części budowlaną i niebudowlaną. W proponowanym stanie prawnym cała elektrownia wiatrowa miała być obiektem budowlanym (budowlą).

W zakresie objętym niniejszą interpretacją stanowisko wielokrotnie zajął Minister Rozwoju i Finansów stwierdzając, iż od dnia 16 lipca 2016 r. elektrownia wiatrowa w całości stanowi obiekt budowlany (budowlę) w rozumieniu ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane, co wynika z aktualnej definicji „budowli”, zawartej w tej ustawie, jak również w Załączniku do niej, gdzie elektrownie wiatrowe zostały wprost wymienione jako obiekt budowlany (kategoria XXIX Załącznika). Niemniej do dnia 31 grudnia 2016 r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowych ustalało się i pobierało zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie tej ustawy, co wynika wprost z art. 17 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. W konsekwencji powyższego od dnia 1 stycznia 2017 r. zmieniły się zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości, w zakresie określenia podstawy opodatkowania tym podatkiem, bowiem opodatkowaniu podlega cała elektrownia (patrz: odpowiedź z dnia 10.02.2017 r. na interpelację poselską nr 9160; odpowiedź z dnia 02.12.2016 r. na interpelację poselską nr 7740; odpowiedź z dnia 09.12.2016 r. na stanowisko Zarządu Związku Gmin Wiejskich Rzeczypospolitej Polskiej, odpowiedź z dnia 10.01.2017 r. na petycję wielokrotną w sprawie opodatkowania od dnia 1 stycznia 2017 r. elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości).

Analogiczne stanowisko przyjął Minister Infrastruktury i Budownictwa w odpowiedzi z dnia 08.07.2016 r. na interpelację nr 4207, w której wskazał, iż zmiana definicji elektrowni wiatrowej wprowadzona przepisami ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, stanowi przywrócenie stanu prawnego obowiązującego przed zmianami wprowadzonymi mocą ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Prawo budowlane oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 163, poz. 1364) i zrównuje traktowanie przez Prawo budowlane elektrowni wiatrowych z innymi wolnostojącymi urządzeniami technicznymi. Zrównanie to wiąże się w konsekwencji ze zrównaniem w traktowaniu w obszarze wysokości podatku od nieruchomości.

W analogicznej sprawie w dniu 21 lutego 2017 r. przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym w Bydgoszczy zapadł wyrok o sygn. akt I SA/Bd 866/16, w którym to sąd oddalił skargę wnioskodawcy na interpretację indywidualną organu podatkowego w przedmiocie podatku od nieruchomości od farm wiatrowych (orzeczenie nieprawomocne).

Mając powyższe na uwadze, zdaniem tutejszego organu z dniem 1 stycznia 2017 r. opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości nie będą już podlegać, jak miało to miejsce

do 31 grudnia 2016 r., wyłącznie elementy budowlane elektrowni wiatrowych, tj. fundament i wieża.

Analizując cytowane wyżej przepisy ustawy Prawo budowlane oraz ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych należy przyjąć, iż od 1 stycznia 2017 r. podatkiem od nieruchomości opodatkowana będzie elektrownia wiatrowa jako budowla, składająca się z fundamentu, wieży, a także z elementów technicznych, tj. wirnik z zespołem łopatek, zespół

przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Tym samym należy uznać stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku wskazujące, iż w stanie prawnym od 1 stycznia 2017 r. za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości w postaci budowli uznaje się wyłącznie elementy budowlane turbiny, tj. fundament i wieżę - za nieprawidłowe.

Wójt Gminy Wilków
mgr Bogdan Zdyb

Pouczenie:

1. Stronie przysługuje prawo wniesienia skargi na niniejszą interpretację prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem.
2. Skargę wnosi się na piśmie do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu po uprzednim wezwaniu na piśmie do usunięcia naruszenia prawa organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł dowiedzieć się o jej wydaniu.
3. Skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego wnosi się w dwóch egzemplarzach w terminie 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi przez Wójta Gminy Wilków na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli Wójt Gminy Wilków nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie 60 dni od dnia wniesienia tego wezwania.
4. Skargę wnosi się za pośrednictwem Wójta Gminy Wilków.
5. Niniejsza interpretacja po usunięciu danych identyfikacyjnych wnioskodawcę zostanie niezwłocznie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

Otrzymują:

1. Adresat
2. aa