

Wiżajny, 11 stycznia 2017 roku

BF.III.3123.210010.2.2016

Okliay M. Kowalczyk, K. Sobczak, ul. Sosnowa 20, 16-011 Wasilków

## INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Wójt Gminy Wiżajny na podstawie art. 14j oraz art. 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r., poz. 613 ze zm.), stwierdza, że stanowisko – przedstawione we wniosku

o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie uznania czy przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości w roku 2017 zgodnie z obowiązującym brzmieniem przepisów, będą wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowych – jest nieprawidłowe.

### UZASADNIENIE

W dniu 12 grudnia 2016 roku wpłynął do Wójta Gminy Wiżajny wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego w zakresie uznania czy przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości w roku 2017 zgodnie z obowiązującym brzmieniem przepisów, będą wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowych.

**W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny:**

Wnioskodawczyni jest spółką osobową, która jest właścicielem elektrowni wiatrowej. W związku z byciem właścicielem elektrowni wiatrowej, jest zobowiązana do uiszczania podatku od nieruchomości. Elektrownia wiatrowa jest związana z działalnością gospodarczą. Od wartości elektrowni wiatrowej dokonywane były odpisy amortyzacyjne.

#### **Pytanie Wnioskodawcy:**

Czy przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości w roku 2017 zgodnie z obowiązującym brzmieniem przepisów, będą wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowych.

#### **Zdaniem Wnioskodawcy:**

W stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r., za budowlę w rozumieniu przepisów u.p.o.l. dotyczących podatku od nieruchomości, uznaje się wyłącznie (tak jak dotychczas) elementy budowlane elektrowni wiatrowej, czyli fundament oraz wieżę. Podatek od nieruchomości uregulowany został w ustawie z dnia 12 stycznia 1992r. o

podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U.2016.716 j.t). (dalej: upol)

Zgodnie z art.2 ust.1 pkt 3) upol , podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Zgodnie z art.3 ust.1 pkt 1) upol podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych.

Zgodnie z art.4 ust. 1 pkt 3) upol podstawę opodatkowania stanowi dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych - ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.

Zgodnie z art. 1a ust.1 pkt 2) 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.

Zgodnie z art.3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994r. prawo budowlane (Dz.U.2016.290 z późn. zm.) ilekroć w ustawie jest mowa o budowli należy przez to rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne oczyszczalnie ścieków, , stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

W ocenie wnioskodawcy w oparciu o powyższe przepisy przedmiotem opodatkowania ./ elektrowni wiatrowej zgodnie z art. 2 ust. I pkt 3) upoI w zw. z art.3 ust.3 prawa budowlanego, część budowlana urządzenia technicznego (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń). Wymieniony w powyższym przepisie katalog należy traktować jako katalog przykładowy, bowiem ustawodawca wskazuje wyraźnie "innych urządzeń" takim urządzeniem nie wątpliwie może być elektrownia wiatrowa. Tym samym tylko część budowlana urządzenia technicznego ( w tym przypadku elektrowni wiatrowej) może być uznana za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Ustawodawca w art. 2 pkt 1) ustawy z dnia 20 maja 2016r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz.U.2016.961) wprowadził definicję elektrowni wiatrowej jako budowli w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, o mocy większej niż moc mikro instalacji 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).

Zdaniem wnioskodawcy prawo podatkowe stanowi odrębną i samodzielną gałąź prawa. Dlatego w prawie podatkowym dopuszczalne są odrębne rozwiązania niż funkcjonujące w innych dziedzinach prawa. (tak np. Minister Finansów w interpretacji Indywidualnej z dnia 4 października 2016r. ITPB2/4511-610116-1-TJ). W związku z tym należy zauważyć że ustawa o podatkach i opłatach lokalnych definiując budowlę sięga do prawa budowlanego. Natomiast ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie jest ustawą podatkową ani ustawą, do której ustawa podatkowa odsyła. Nie można zatem stosować definicji legalnych w niej się znajdujących do określania przedmiotu opodatkowania

podatkiem od nieruchomości. Dodatkowo ustawa o inwestycjach odsyła w zakresie definicji budowli również do Prawa budowlanego. Należy zatem uznać, iż to Prawo budowlane (jak to ma miejsce dotychczas i co wydaje się potwierdzać definicja zawarta w ustawie o inwestycjach) jest ustawą w oparciu o którą należy określać zakres opodatkowania podatki od nieruchomości w przypadku budowli.

Zgodnie z Pismem Zastępcy Dyrektora Departamentu Podatków Lokalnych i Katastru - Ministerstwa Finansów z dnia 10 lutego 2003 r., nr LK-2443/LP/02/AP, w sprawie nowo h definicji w podatku od nieruchomości "Definicje, zawarte w art. 1a ust. 1 pkt 1, 2 3 i ' u.p.o.l. odwołują się bezpośrednio do prawa budowlanego. Pojęcia zawarte w tych przepisach, które nie zostały zdefiniowane na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, należy interpretować zgodnie z ich rozumieniem w ustawie z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz. U. z 2000 r. Nr 106, poz. 1126) oraz aktach wykonawczych wydanych na podstawie tej ustawy, w szczególności w rozporządzeniu Ministra Infrastruktury z dnia 12 kwietnia 2002 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie (Dz. U. Nr 75, poz. 690).

W związku z powyższym odnoszenie się na potrzeby ustawy o podatkach i opłatach lokalnych do definicji elektrowni wiatrowej zawartej w ustawie o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych jest błędne.

W Piśmie Ministerstwa Finansów SPS-023-23709/11 z dnia z dnia 18 sierpnia 2011 r. zauważono, że "pojęcie budowli zostało zdefiniowane w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, na podstawie którego 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. Budowlą w ustawie podatkowej została zdefiniowana przez odesłanie do przepisów ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz. U. z 2010 r. Nr 243, poz. 1623, z późno zm.). Posługując się przywołanymi definicjami, w szczególności wyliczonymi przykładami budowli, wskazać należy, że za budowle uważa się części budowlane urządzeń technicznych (kotłów pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych i innych urządzeń). Wynika z tego, że ustawa - Prawo budowlane wprost uznaje elektrownie wiatrowe za urządzenia techniczne, a za budowle uznaje jedynie ich część budowlaną, tj. fundament i maszt. Pozostała część, w szczególności gondola, wirniki i urządzenia przetwarzające energię w prąd elektryczny stanowi pozostałą część urządzenia technicznego. Z kolei urządzenie budowlane to urządzenie techniczne związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Odnosząc to do analizowanego zagadnienia, ustalić należy, czy część technologiczna wraz z instalacjami wpisuje się w definicję urządzenia budowlanego. Dla uznania części i technologicznej elektrowni wiatrowej za urządzenie budowlane niezbędne jest, aby umożliwiła ona użytkowanie części budowlanej elektrowni wiatrowej (fundamentów, filaru) zgodnie z jej przeznaczeniem. Nie budzi wątpliwości, iż część prądotwórcza nie została osadzona na maszcie w celu umożliwienia jego użytkowania, lecz wręcz odwrotnie. Istnienie filarów nie ma celu innego niż - ze względów technicznych - umożliwienie funkcjonowania umieszczonych na nich siłowni. W tym stanie rzeczy brak jest zależności wskazanej w definicji urządzenia budowlanego w postaci niezbędności jego istnienia dla możliwości użytkowania związanej z nim części budowlanej zgodnie z jej przeznaczeniem. Część prądotwórcza nie stanowi zatem urządzenia budowlanego w rozumieniu powołanej definicji. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają jako budowle jedynie części budowlane elektrowni wiatrowych."

W zakresie opodatkowania elektrowni wiatrowych wypracowana została jednolita linia orzecznicza sądów administracyjnych. Naczelny Sąd Administracyjny, obok przywołanych w

treści interpelacji wyroków, zajął podobne stanowisko w wyroku z dnia 16 grudnia 2009 r. sygn. akt II FSK 1184/08. W orzeczeniu tym stwierdzono, iż: "sporne w sprawie niniejszej w zakresie oceny prawnopodatkowej: Urządzenia i przedmioty, będące wyposażeniem elektrowni wiatrowej, takie jak: wirnik ze skrzydłami, skrzynia biegów, komputer sterujący, transformator, rozdzielnia elektryczna, instalacja alarmowa oraz instalacja zdalnego sterowania, nie stanowią urządzeń budowlanych, o których mowa w art. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 ze zm.) w związku z art. 3 pkt 9 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2006 r. Nr 156, poz. 1118) i nie są też budowlami wchodzącymi w skład budowli jako całości techniczno - użytkowej w rozumieniu art. 1 ust. 1 pkt 2 wymienionej ustawy podatkowej w związku z art. 3 pkt 1 lit. b powołanej ustawy Prawo budowlane."

Podobne stanowisko zostało wyrażone w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia z dnia 15 maja 2012 r. (sygn. II FSK 2132110). Zdaniem Sądu "elektrownie wiatrowe nie są budowlami w rozumieniu art. 1 ust. 1 pkt 2 ustawy podatkowej w związku z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego. Elektrownie wiatrowe nie tylko nie są wymienione w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, lecz pozbawione są cech zbliżonych do budowli wymienionych w tym przepisie. W związku tym *nie* mogą być one uznane za budowle. Takie urządzenia jak generator, rotor z gondolą, wirnik, generator, skrzynia biegów, komputer sterujący, transformator, rozdzielnia energetyczna, instalacja alarmowa zdalnego sterowania, nie są częściami budowlanymi urządzeń technicznych elektrowni wiatrowych. Są odrębnymi pod względem technicznym częściami przedmiotów składających się na całość użytkową w zakresie urządzeń wytwórczych energii elektrycznej, a nie budowli. [...] Elektrownia wiatrowa nie jest również urządzeniem budowlanym w rozumieniu art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego. W zakres pojęcia budowli *nie* wchodzi bowiem urządzenia techniczne, które się w *nim* znajdują, a obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości obejmuje elementy budowlane urządzeń technicznych elektrowni wiatrowych. [...] Takie urządzenia, jak generator, rotor z gondolą, wirnik, generator, skrzynia biegów, komputer sterujący, transformator, rozdzielnia energetyczna, instalacja alarmowa zdalnego sterowania, nie są częściami budowlanymi urządzeń technicznych elektrowni wiatrowych. Są odrębnymi pod względem technicznym częściami przedmiotów składających się na całość użytkową w zakresie urządzeń wytwórczych energii elektrycznej, a *nie* budowli. Urządzenia te bez uszczerbku dla budowli można wymieniać na inne, zamieniać, zmieniać ich parametry techniczne, wymontowywać i zastępować innymi urządzeniami prądotwórczymi bez zmiany całości użytkowej budowli, która pozostaje ta sama." W tym też wyroku NSA wskazał, że "elektrownia wiatrowa nie jest również urządzeniem budowlanym w rozumieniu art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego. W zakres pojęcia budowli nie wchodzi bowiem urządzenia techniczne, które się w *nim* znajdują. Nie są one budowlą, gdyż nie są związane z obiektem budowlanym zapewniającym możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Nie można ich bowiem porównać do przyłączy, przejazdów, ogrodzenia lub innych urządzeń budowlanych wymienionych w tym przepisie. Nie są więc urządzeniami budowlanymi elementy techniczne służące bezpośrednio wytwarzaniu energii elektrycznej, takie jak zespoły wiatrowe, czyli generator (turbina), rotor z gondolą, wirnik, skrzynia biegów, a także komputer sterujący, transformator, rozdzielnia energetyczna czy instalacja alarmowa zdalnego sterowania. Jak z powyższego wynika, elektrownie wiatrowe umieszczone na wieży lub maszcie, bądź stalowym słupie wspartym na fundamencie i powiązane z innymi częściami budowlanymi urządzeń technicznych oraz urządzeniami budowlanymi nie mają nic wspólnego z zapewnieniem możliwości użytkowania tego rodzaju budowli zgodnie z przeznaczeniem. W istocie to elektrownie wiatrowe są głównym urządzeniem, w którym dla prawidłowego funkcjonowania niezbędna jest odpowiednia konstrukcja wieży, masztu, słupa stalowego i innych obiektów budowlanych, a także części

budowlanych urządzeń technicznych i urządzeń budowlanych. Wieża, maszt, czy słup stalowy jest jednym z elementów potrzebnych do wytwarzania energii elektrycznej za pomocą elektrowni wiatrowych i ich turbin, lecz podobnie jak inne budowle nie pełni w tym urządzeniu roli zasadniczej. Z tego też powodu pozostałe budowle stanowiące wyposażenie techniczne bądź technologiczne elektrowni, a więc będące w istocie rzeczy urządzeniami pomocniczymi w procesie wytwarzania energii elektrycznej nie można uznać za ich część składową. Do budowli nie należą zatem urządzenia służące wytwarzaniu energii elektrycznej. W związku z tym urządzenia techniczne służące bezpośrednio wytwarzaniu energii elektrycznej, takie jak generator (turbina), wirnik ze skrzydłami, skrzynia biegów, komputer sterujący, transformator, rozdzielnia energetyczna, instalacja alarmowa zdalnego sterowania nie mogą być przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Dlatego podatkiem od nieruchomości nie podlegają elementy techniczne, o których mowa, służące bezpośrednio wytwarzaniu energii elektrycznej."

W świetle wprowadzonych w roku 2016 zmian w ustawie prawo budowlane i wykreśleniu elektrowni wiatrowych z przykładowego katalogu urządzeń technicznych takich jak kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń, należy odnieść się do stanowiska judykatury co do innych rodzajów urządzeń technicznych.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Opolu w wyroku z dnia z dnia 13 czerwca 2014 1"., sygn.I SA/Op 327/14, wskazał, że "w ocenie Sądu budowa analizowanego urządzenia: paneli fotowoltaicznych, które są elementami krzemowych płyt półprzewodnikowych zamocowanymi do gruntu za pomocą specjalnego systemu kotw, palowania, czy płyt betonowych, oraz funkcja jaką spełniają - zamiana energii słonecznej na elektryczną, sprawiają że należy za budowle uznać jedynie ich części budowlane i jedynie w takim zakresie podlegają one podatkowi od nieruchomości."

Jeżeli zatem WSA w Opolu odnosząc się do elektrowni fotowoltanicznych, uznał je za urządzenia techniczne, pomimo braku ich wyraźnego wskazania wart. art.3 pkt 3 prawa budowlanego, to należy uznać, że katalog ten jest katalogiem przykładowym i brak wskazania elektrowni wiatrowych w nowym porządku prawnym, nie przesądza o tym że za urządzenia techniczne nie można uznawać w dalszym ciągu elektrowni wiatrowych. A skoro można je uznać za urządzenia techniczne, to wówczas przedmiotem ich opodatkowania podatkiem od nieruchomości będą tylko części budowlane urządzeń technicznych.

Reasumując zdaniem Wnioskodawcy przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości w przedmiotowej sprawie będzie wyłącznie część budowlana elektrowni wiatrowej.

#### **Stanowisko organu :**

W stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r., za budowlę w ocenie organu w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r., poz. 716 ze zm.), dalej zwana „u.p.o.l.” należy uznać całą elektrownię wiatrową, na którą składają się co najmniej fundament i wieża oraz elementy techniczne, tj. wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Za powyższym stanowiskiem przemawiają następujące argumenty:

Zgodnie z definicją obiektu budowlanego zawartego w art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane, dalej zwana „ustawa Prawo budowlane”, należy przez niego rozumieć m. in. budowlę wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości są budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności

gospodarczej. Natomiast w myśl art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. „*budowla – 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*”. Definicja budowli przedstawiona w u.p.o.l. jest powtórzeniem definicji budowli zawartej w art. 3 pkt 3 oraz definicji urządzeń budowlanych zawartych w art. 3 pkt 9 ustawy Prawo budowlane, bez wyszczególnionych przykładów.

W brzmieniu obowiązującym do 16 lipca 2016 roku budowla oznaczała „*każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: lotniska, drogi, linie kolejowe, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszyny antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, **elektrowni wiatrowych**, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową*”

Dnia 15 lipca 2016 roku weszła w życie ustawa z dnia 20 maja 2016 roku o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 2016 r., poz. 961), dalej „ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych”, w której zgodnie z art. 2 pkt 1, wprowadzono definicję legalną elektrowni wiatrowej. Z definicji tej wynika, że elektrownia wiatrowa oznacza „*budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. poz. 478 i 2365)*”. W art. 2 tejże ustawy w punkcie 2 wskazano także co składa się na elementy techniczne elektrowni wiatrowej, tj. wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych znowelizowała ustawę Prawo budowlane poprzez zmianę art. 3 pkt 3 ustawy. Wykreślono z nawiasu zawierającego przykładowe wyliczenie urządzeń technicznych, których jedynie części budowlane stanowiły budowlę, pojęcia „*elektrownie wiatrowe*”. Jednocześnie pojęcie elektrowni wiatrowych zamieszczono w załączniku do ustawy Prawo budowlane w Kategorii XXIX.

Na mocy nowelizacji ustawy Prawo budowlane, począwszy od 16 lipca 2016 roku, art. 3 pkt 3 nie wskazuje już wprost na elektrownie wiatrowe, których jedynie elementy budowlane zaliczane były do budowli. W tym miejscu zaznaczyć należy, że podział elektrowni wiatrowych został wprowadzony w 2005 roku w wyniku poprawki senackiej do jednej z ustaw, które nowelizowały ustawę Prawo budowlane. Jak czytamy w uzasadnieniu projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, wprowadzenie tego przepisu miało na celu zwolnienie części niebudowlanych elektrowni wiatrowych z podatku od nieruchomości. Przyczyną dokonania tej poprawki, jak twierdzi dr Rafał Dowgier, było to, że „*do czasu jej wprowadzenia w orzecznictwie sądów pojawiały się orzeczenia, wedle których budowlą dla potrzeb opodatkowania była cała elektrownia wiatrowa składająca się z części budowlanych i niebudowlanych, które stanowiły całość techniczno-użytkową*”<sup>1</sup>. Powołuje przy tym wyroki sądów, m.in. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 18 maja 2005 r. (I SA/Sz 108/4), w którym to sąd stwierdza, że „*przez budowle (...) należy rozumieć efekt działalności budowniczych stanowiący skończoną całość użytkową, wyodrębnioną w przestrzeni i połączony z gruntem w sposób trwały. Zatem siłownie wiatrowe jako całość a nie tylko niektóre wybrane jej elementy stanowią budowlę, ponieważ tylko w takiej sytuacji stanowi*

ona całość użytkową i tylko jako taka spełnia funkcję, dla której została wzniesiona. Nie spełniają takiej funkcji poszczególne elementy siłowni wiatrowej, ponieważ nie mogą one funkcjonować w oderwaniu od całości.” Wprowadzona nowelizacja ustawy Prawo budowlane, poprzez wpisanie w art. 3 pkt 3 części budowlanych elektrowni wiatrowych, doprowadziła do rozwiania powstających wówczas wątpliwości. Potwierdzeniem powyższego jest odpowiedź na interpelację nr 4207 podsekretarza stanu w Ministerstwie Infrastruktury i Budownictwa z dnia 8 lipca 2016 roku, w której zauważył, że „zmiana definicji elektrowni wiatrowej wprowadzona przepisami omawianej ustawy 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). Wskutek zmian wprowadzonych tą ustawą elektrownie wiatrowe zostały potraktowane w sposób odmienny od innych wolno stojących urządzeń technicznych – wprowadzono zawężenie zakresu definicji budowli w stosunku do elektrowni wiatrowych. Zob. R. Dowgier, Nowe zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2016, nr 9. poprzez wskazanie, iż budowlą są części budowlane urządzeń technicznych takich jak elektrownie wiatrowe. Co należy podkreślić, omawiana zmiana w zakresie definicji budowli została wprowadzona na ostatnim etapie parlamentarnych prac legislacyjnych, nie zostały oszacowane skutki finansowe jej wejścia w życie, a samo jej wprowadzenie było poprzedzone bezskutecznymi staraniami branży inwestorów elektrowni wiatrowych o zmianę przepisów w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych i dało obniżenie wysokości podatku od budowli będących elektrowniami wiatrowymi.” Dlatego też, w dalszej części uzasadnienia projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, ustawodawca wyjaśnia, że wykreślenie przepisu, który wprowadzał podział elektrowni wiatrowych na część budowlaną i niebudowlaną skutkuje tym, iż cała elektrownia jest budowlą. Dzięki temu do całości elektrowni wiatrowej będą miały zastosowanie przepisy ustawy Prawo budowlane w zakresie jej użytkowania, tj. dotyczących katastrof budowlanych. Skoro cała elektrownia wiatrowa podlega przepisom ustawy Prawo budowlane, to zdaniem organu, dla celów podatku od nieruchomości również elektrownia wiatrowa w całości będzie budowlą. Przytoczyć należy również stanowisko podsekretarza stanu, w wyżej wspomnianej odpowiedzi na interpelację nr 4207. Zdaniem Ministra „przy literalnej wykładni przepisów, elektrownia wiatrowa wraz z urządzeniami technicznymi (wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu) wypełnia przesłanki budowli będącej wolno stojącym urządzeniem technicznym.” Ponadto Minister zauważa, że zmiany wprowadzone ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych „prowadzą do przywrócenia stanu prawnego sprzed ww. nowelizacji Prawa budowlanego wprowadzonych ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Prawo budowlane oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 163 poz. 1364) i zrównania traktowania przez Prawo budowlane elektrowni wiatrowych z innymi wolno stojącymi urządzeniami technicznymi. Zrównanie to wiąże się w konsekwencji ze zrównaniem w traktowaniu w obszarze wysokości podatku od nieruchomości.” Dalej Minister podkreśla, że budowle, jakimi są elektrownie wiatrowe, po wejściu w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, czyli od 16 lipca 2016 roku, nie są traktowane inaczej niż inne budowle, czy wolno stojące urządzenia techniczne.

Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 września 2011 r. (sygn. akt P 33/09), prezentuje pogląd, zgodnie z którym definicja wyrażenia „budowla” formalnie jest definicją zakresową równościową, co oznacza, że budowlami są wszelkie obiekty wskazane enumeratywnie w treści definicji budowli oraz obiekty do nich podobne. Wskazanie enumeratywne oznacza zamknięty katalog wymienionych w definicji budowli obiektów budowlanych będących budowlami. Jednakże Trybunał analizując definicję budowli stwierdza, że należy ją uznać za

definicję zakresową cząstkową, ponieważ określa dwa warunki. Mianowicie warunek wystarczający bycia budowlą oraz warunek konieczny bycia budowlą. Pierwszy warunek określa, że „budowlami są wszelkie obiekty wskazane enumeratywnie w jej treści”. Z kolei drugi warunek konieczny do bycia budowlą wskazuje, że „budowlami nie są obiekty zakwalifikowane jako budynki lub obiekty małej architektury”. Jak rozważa dalej Trybunał Konstytucyjny „ o kwalifikacji określonych obiektów jako budowli, oprócz definicji sformułowanej w art. 3 pkt 3 u.p.b., mogą przesądzać również inne przepisy rozważanej ustawy, , oraz załącznik do niej określający kategorie obiektów budowlanych .. Treść tych przepisów i załącznika na różne sposoby doprecyzowuje rozpatrywaną definicję [budowli – przyp. organu] ”. Stanowisko Trybunału Konstytucyjnego jasno określa, że przy ustalaniu czy dany obiekt stanowi budowlę w rozumieniu u.p.o.l., poza definicją zawartą w art. 3 pkt 3, należy posłużyć się całą ustawą Prawo budowlane oraz załącznikiem do niej. Dlatego też, w analizowanym przypadku, załącznik do ustawy Prawo budowlane wprost wskazuje na obiekt budowlany w postaci elektrowni wiatrowej, a biorąc pod uwagę powyższe, obiekt budowlany, który nie jest budynkiem ani obiektem małej architektury jest budowlą.

Ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych w art. 2 pkt 1 wprowadziła legalną definicję elektrowni wiatrowej. Zgodnie z jej zapisami elektrownia wiatrowa jest to budowla w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składająca się co najmniej z fundamentu, wieży i 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). Zdaniem Organu definicja ta doprecyzowała czym jest elektrownia wiatrowa oraz wskazuje dokładnie jakie są jej elementy składowe. W ocenie organu podatkowego nie ma wątpliwości co do tego, że elektrownia wiatrowa wymieniona w załączniku do ustawy Prawo budowlane, powinna być rozumiana w sposób wskazany w art. 2 pkt 1 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. De facto to nie prawo budowlane lecz ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych determinuje elementy składające się na elektrownie wiatrową. Potwierdzeniem takiego toku myślenia jest stanowisko Trybunału Konstytucyjnego zawarte we wspomnianym wcześniej wyroku, w którym wskazuje, iż „nie jest wykluczone, że o statusie poszczególnych obiektów i urzędzeń współdecydować mogą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane”. Biorąc pod uwagę pogląd Trybunału Konstytucyjnego, w omawianym przypadku, będącym przedmiotem interpretacji, o statusie elektrowni wiatrowej bez wątplenia współdecyduje ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych.

Na koniec podkreślić należy, że zmiany przepisów obowiązują od 16 lipca 2016 roku. Jednakże ustawodawca, wiedząc jakie skutki wywrze zmiana ustawy Prawo budowlane w zakresie podatku od nieruchomości, w ustawie o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych ostatecznie zapisał w art. 17, że „Od dnia wejścia w życie ustawy do dnia 31 grudnia 2016 r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowej ustala się i pobiera zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie ustawy.” Zdaniem organu, zabieg ten miał na celu wydłużenie czasu, podatnikom podatku od nieruchomości od elektrowni wiatrowych, na przygotowanie się do wzrostu wartości elektrowni wiatrowych stanowiących podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości. Założeniem przepisu art. 17 nie było determinowanie zasad ustalania podatku od nieruchomości, a jedynie danie czasu podatnikom na wdrożenie zmian. Od 1 stycznia 2017 roku podstawą opodatkowania podatkiem od nieruchomości od elektrowni wiatrowej będzie wartość wszystkich jej elementów.

Cytowane przez wnioskodawcę orzecznictwo sądowe odnosi się do stanu prawnego obowiązującego przed wejściem w życie przepisów ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych.



Analizując zapisy definicji elektrowni wiatrowej w oparciu o aktualne przepisy oraz biorąc pod uwagę powyższe rozważania, organ podatkowy stwierdza, że ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych wywiera skutki podatkowe, w taki sposób, że od 01 stycznia 2017 roku, w rozumieniu przepisów u.p.o.l., cała elektrownia wiatrowa będzie stanowiła budowlę, a tym samym będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości od pełnej jej wartości.

### POUCZENIE

1. Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą, stwierdzeniem jej wygaśnięcia lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.
2. Niniejsza interpretacja, po usunięciu danych identyfikacyjnych wnioskodawcy oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, zostanie niezwłocznie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.
3. Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku, po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację – w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi Dz. U. z 2016 r., poz. 718 z ze zm.). Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 w/w ustawy) w terminie 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie 60 dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 w/w ustawy). Jednocześnie, zgodnie z art. 57a w/w ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydana w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędów wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.
4. Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art.54 § 1 w/w ustawy).

Otrzymują:

1.

Jan Krzysztof Polczak  
Ul. M. Szerepiły 7  
19-400 Olsztyn

2. a/a

WÓJT  
  
Stanisław Jacek Pietrukiewicz