

Fn.310.6.2017

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Burmistrz Nidzicy działając na podstawie art. 14j § 1 i § 3 w zw. z art. 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (Dz. U. 2017 r., poz. 201 z późn. zm.) zwanej dalej „o.p.” 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. 2016 r., poz. 716 z późn. zm.) w związku z wnioskiem z dnia 05.06.2017 r. o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości stwierdza, że:

- Stanowisko przedstawione we wniosku, iż od 1 stycznia 2017 r. podstawą opodatkowania w podatku od nieruchomości w przypadku elektrowni wiatrowej będzie wartość tylko elementów budowlanych elektrowni wiatrowej, a więc wyłącznie wartość fundamentów oraz wieży - **jest nieprawidłowe.**

UZASADNIENIE

Wnioskiem z dnia 05.06.2017 r. . zwróciła się o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego w przedmiocie podatku od nieruchomości.

W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny:

Wnioskodawca jest spółką, której głównym przedmiotem działalności jest produkcja energii elektrycznej. Spółka wybudowała oraz obecnie eksploatuje na terenie gminy Nidzica , elektrownie wiatrowe o mocy 2 MW oraz infrastruktura towarzysząca (m.in. drogi dojazdowe, plac manewrowy, przewód elektryczny, rozdzielnica do rozdziału energii elektrycznej). Elektrownia wiatrowa składa się z części budowlanej (fundament oraz wieża), a także z urządzeń technicznych – gondoli z hubem i rotorem, w której umieszczony jest generator, urządzenia sterujące, transformator, skrzynia biegów oraz inne instalacje wspomagające obsługę elektrowni, a ponadto z wirnika z łopatom i komputera sterującego. Tego typu urządzenia nie tworzą jednego obiektu budowlanego wraz z częściami budowlanym (fundamentem i wieżą) elektrowni wiatrowej oraz można je po zużyciu zastępować innymi urządzeniami lub, przeciwnie, po zdemontowaniu mogą być użyte w innej elektrowni.

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

Czy od 1 stycznia 2017 r. podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości w przypadku elektrowni wiatrowej jest wartość tylko elementów budowlanych elektrowni wiatrowej, a więc wyłącznie wartość fundamentów oraz wieży czy też podstawa opodatkowania obejmuje łączną

wartość całej elektrowni wiatrowej wraz z urządzeniami technicznymi służącymi wytwarzaniu energii elektrycznej?

i przytoczył własne stanowisko w sprawie:

Zdaniem Wnioskodawcy, od 1 stycznia 2017 r. podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości w przypadku elektrowni wiatrowej będzie wartość tylko elementów budowlanych elektrowni wiatrowej, a więc wyłącznie wartość fundamentów oraz wieży.

Na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

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. Określenie tego, jakie elementy elektrowni wiatrowej stanowią budowlę, powinno nastąpić poprzez analizę przepisów prawa budowlanego, ponieważ w u.p.o.l. brak jest odrębnej definicji tego pojęcia.

Strona wskazuje, że zgodnie z art. 9 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych dokonano zmiany w ustawie z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz. U. z 2016 r. poz. 290) wprowadzając nową definicję budowli tj. nowe brzmienie art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego. Obecnie więc przez pojęcie budowli 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. Według Wnioskodawcy wyżej przytoczony przepis art. 9 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych wprowadził zmiany do ustawy Prawo budowlane polegające po prostu na wykreśleniu zawartych w nawiasie wyrazów "elektrownie wiatrowe", a w załączniku do ustawy Prawo budowlane w kategorii XXIX dodano wyraz "elektrownie wiatrowe". Zmiany te wynikały m.in. z chęci objęcia elektrowni wiatrowej obowiązkiem uzyskiwania pozwolenia na użytkowanie. W opinii Wnioskodawcy wykreślenie wyrazów w nawiasie „elektrownie wiatrowe” czy też zmiany w załączniku nie wpłynęły na dotychczasowe zasady opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych.

Jednocześnie Wnioskodawca wskazuje, że w ustawie z dnia z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych znalazł się zapis w postaci art. 17, który wspomina, iż od dnia wejścia w życie tej 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. Ustawa ta (co można też wywnioskować z uzasadnienia jej projektu) nie dotyczyła jednak w żadnej mierze jakichkolwiek spraw podatkowych. Ustawa ta wprowadziła definicję „elektrowni wiatrowej” obowiązującej jednak jedynie na potrzeby ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, w szczególności nie

wprowadzono żadnej nowej definicji na potrzeby zarówno Prawa budowlanego jaki i przepisów podatkowych. W ocenie Spółki nowe przepisy nie będą stanowiły podstawy do uznania, że podatek od nieruchomości miałby być naliczany od całego wiatraka, wliczając w to gondolę i znajdujące się w niej urządzenia.

Zgodnie z art. 2 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych 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). Ustawa ta definiuje również elementy techniczne, którymi są: „wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu”. Zgodnie z § 147 pkt 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie zasad techniki prawodawczej (Dz. U. z 2016 r., poz. 283) 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). Tym samym przepis ten wskazuje że definicja legalna obowiązuje w ramach danego aktu prawnego, nie obowiązuje ona w innych aktach (w przypadku ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, definicja „elektrowni wiatrowej” nie obowiązuje w ustawach podatkowych). Ustawa o inwestycjach z zakresie elektrowni wiatrowych nie stanowi ustawy podatkowej, jak i nie stanowi regulacji ze sfery prawa budowlanego (w szczególności nie została wymieniona w art. 2 ustawy Prawo budowlane). Sama ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych również rozróżnia „elektrownię wiatrową” od budowli, ponieważ w art. 4 ust. 1 tej ustawy wskazano, iż „*odległość, w której mogą być lokalizowane i budowane: 1) elektrownia wiatrowa – od budynku mieszkalnego albo budynku o funkcji mieszanej, w skład której wchodzi funkcja mieszkaniowa (...) jest równa lub większa od dziesięciokrotności wysokości elektrowni wiatrowej mierzonej od poziomu gruntu do najwyższego punktu budowli, wliczając elementy techniczne, w szczególności wirnik wraz z łopatami (całkowita wysokość elektrowni wiatrowej)*”. Tym samym ustawodawca stał na stanowisku, iż aby określić całkowitą wysokość elektrowni wiatrowych to należy wziąć pod uwagę budowlę oraz elementy techniczne w tym wirnik z łopatami. Mówiąc inaczej: elektrownia wiatrową jest budowla (w zamyśle części budowlane: fundament i wieża) oraz części techniczne.

Wnioskodawca zaznacza, że jest jednocześnie oczywistym, iż wyłącznym celem wprowadzenia ustawy było m.in. określenie warunków, zasad i trybu lokalizacji oraz realizacji elektrowni wiatrowych, warunków lokalizacji zabudowy mieszkaniowej, wprowadzenie obowiązku uzyskania przez inwestora decyzji o pozwoleniu na użytkowanie. Ustawą tą nie zamierzano dokonywać zmian w zakresie zasad opodatkowanie elektrowni wiatrowych.

W ocenie Wnioskodawcy wspomniana ustawa nie dotyczyła kwestii podatkowych, to pozostaje aktualnym orzecznictwo i piśmiennictwo w tej samej kwestii elektrowni wiatrowych i kwestia powyższa wielokrotnie była przedmiotem analizy dokonywanej przez organy podatkowe oraz sądy administracyjne.

Zdaniem Wnioskodawcy stanowisko Ministerstwa Finansów – Departamentu Podatków i Opłat Lokalnych wyrażone chociażby w piśmie z dnia 17 maja 2007 r. (PL-833/35/07/IP/346) zaprezentowało wykładnię zakładającą opodatkowanie wyłącznie części budowlanych elektrowni wiatrowych. W piśmie tym wskazano, że „Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają jedynie części budowlane elektrowni wiatrowych jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.” (Biuletyn Skarbowy nr 3/2007).

Wnioskodawca powołał się na orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego, w tym na wyrok z dnia 16.12.2009 r. (II FSK 1184/08), wyrok z dnia 25.11.2010 r. (FSK II 1382/09), wyrok z dnia

2.12.2011 r. (II FSK 1658/10). Stwierdzając, iż jest tam prezentowane w zasadzie jednolite stanowisko.

Ponadto w ocenie Wnioskodawcy nie bez znaczenia pozostaje dodatkowa zmiana w treści ustawy Prawo budowlane wprowadzona na mocy art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 24 kwietnia 2015 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze wzmocnieniem narzędzi ochrony krajobrazu tj. zmiana definicji obiektu budowlanego. Zgodnie z obecną definicją 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*”. Poprzez wprowadzenie tej zmiany obecnie dla określenia jaki przedmiot jest obiektem budowlanym należy ustalić czy ten przedmiot został wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Ustawa Prawo Budowlane nie zawiera definicji „wyrobów budowlanych”. Należy natomiast w tym wypadku posłużyć się definicją zawartą w ustawie z dnia 16 kwietnia 2004 r. o wyrobach budowlanych (Dz. U. z 2014 r., poz. 883 ze zm.), która w tym zakresie odsyła do definicji zamieszczonej w art. 2 pkt 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (DE) nr 305/2011 z dnia 9 marca 2011 r. ustanawiającego zharmonizowane warunki wprowadzania do obrotu wyrobów budowlanych i uchylającego dyrektywę Rady 89/106/EWG (Dz. Urz. UE L 88 z 4.04.2011, s. 5, ze zm.). Zgodnie z tym ostatnim przepisem „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. Dlatego też legalna definicja „wyrobu budowlanego” wskazuje, że o zaliczeniu wyrobu lub zestawu do kategorii wyrobów budowlanych decyduje cel, w którym został wyprodukowany i wprowadzony do obrotu oraz właściwości wyrobu. Celem tym jest więc trwałe wbudowanie w obiekcie budowlanym. Jednocześnie, jego właściwości mają mieć wpływ na właściwości użytkowe obiektu budowlanego. Niewątpliwie materiałami budowlanymi, w rozumieniu niniejszej definicji są wyroby (zestawy), które służą do budowy elementów konstrukcyjnych obiektu budowlanego, a także takich elementów jak ściany, stropy, schody, czy też dachy. Następnie należy podkreślić, iż obiekt budowlany musi być wzniesiony z użyciem wyrobów, które: służą do budowy elementów konstrukcyjnych obiektu budowlanego, są przeznaczone do trwałego wbudowania w obiekcie budowlanym i mają mieć wpływ na właściwości użytkowe obiektu budowlanego. Natomiast elementy techniczne elektrowni wiatrowej nie stanowią obiektu budowlanego w rozumieniu art. 3 pkt 1 ustawy Prawo budowlane. Faktem niezaprzeczalnym jest, że wirnik, gondola czy generator składający się na elementy techniczne nie są wznoszone z użyciem wyrobów budowlanych. Elementy te są wytwarzane i dostarczane na miejsce przeznaczenia, a następnie montowane na wieży osadzonej na fundamencie. Jedynie fundament i wieża (czyli elementy budowlane) są wzniesione z użyciem wyrobów budowlanych. Natomiast wszelkie elementy techniczne nie stanowią instalacji, która zapewnia możliwość użytkowania obiektu (wieży z fundamentami) zgodnie z jego przeznaczeniem.

Wnioskodawca przywołał wydane interpretacje indywidualne Wójta Gminy Puck, Burmistrza Iłży, Burmistrza Gminy i Miasta Margonin, Wójta Gminy Tomaszów Lubelski, Wójta Gminy Orla, Burmistrza Tyszowca i Wójta Gminy Jarczów w tożsamy sposób. Stwierdzając, iż są one pozytywne i tożsame ze wskazanymi przez niego argumentami.

W związku z powyższym w opinii Wnioskodawcy, wątpliwości dotyczące przepisów ustawy o inwestycjach nie wpłynęły na sposób i wymiar dotychczasowego opodatkowania elektrowni wiatrowych, w tym także na obowiązujący od 2017 r. wymiar podatku od nieruchomości elektrowni wiatrowej w gminie, której położona jest instalacja Wnioskodawcy. Podatek od nieruchomości powinien być zatem uiszczany w dotychczasowej wysokości.

Stanowisko organu podatkowego:

Po przeprowadzeniu analizy stanowiska Wnioskodawcy, w świetle obowiązującego stanu prawnego, Burmistrz Nidzicy 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 następującymi przepisami:

- ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 716 z późn. zm.),
- ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2017 r. poz. 1332),
- ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 2016 r. poz. 961).

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. Przepisami prawa budowlanego 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.

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 cytowanej 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 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 - definicji budowli. Z dotychczasowego brzmienia definicji budowli usunięto zapis odnoszący się do tzw. części budowlanych elektrowni wiatrowych.

Nowelizacja dokonana przez ustawę o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych objęła także załącznik do ustawy Prawo budowlane, który określa kategorie obiektów budowlanych, dodano kategorię XXIX – wolno stojące kominy i maszty oraz **elektrownie wiatrowe (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. Elektrownie wiatrowe skategoryzowane zostały obecnie w ustawie Prawo budowlane wprost 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). Z kolei elementy techniczne – stosownie do treści art. 2 pkt 2 cytowanej ustawy – to wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

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.

Nie sposób zgodzić się ze stanowiskiem Wnioskodawcy, iż ustawa z dnia 20 maja 2016 r. w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 2016 r. poz. 961) zawierająca regulacje zmieniające nowe przepisy ustawy Prawo budowlane nie wpłynęły na dotychczasowe zasady opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych. Podatnik władający elektrownią wiatrową zobowiązany jest do zapłaty podatku od nieruchomości od pełnej jej wartości, tj. wieży, masztu, jak również urządzeń technicznych. Ponadto zmiana ustawą z dnia 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy - Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r. poz. 443), w której zmieniono treść przepisu definicji obiektu budowlanego art. 3 pkt 1 ustawy Prawo budowlane od 28.06.2015 r. nie wpłynęła na zakres opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych od 1 stycznia 2017 r.

W art. 17 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (przepisy przejściowe) ustawodawca wskazał od kiedy budowla – elektrownia wiatrowa, będzie opodatkowana zgodnie z nowymi zasadami. Według tego 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*”. 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 (vide: 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 tożsamej sprawie przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym w Bydgoszczy zapadły wyroki: sygn. akt I SA/Bd 866/16 z dnia 21 lutego 2017 r., sygn. akt I SA/Bd 603/17 z dnia 11 lipca 2017 r., w których to sąd oddalił skargę wnioskodawcy na interpretację indywidualną organu podatkowego w przedmiocie podatku od nieruchomości od farm wiatrowych (orzeczenia nieprawomocne).

Mając na uwadze powyższe - analizując cytowane wyżej przepisy ustawy Prawo budowlane oraz ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych Burmistrz Nidzicy stoi na stanowisku, że od 1 stycznia 2017 r. podatkiem od nieruchomości opodatkowana będzie elektrownia wiatrowa jako budowla, składająca się co najmniej z fundamentu, wieży, a także z elementów technicznych, tj. wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądowłórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

W tym stanie rzeczy orzec należało jak wyżej.

Pouczenie:

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie, ul. Emilii Plater 1, 10-562 Olsztyn, w dwóch egzemplarzach (art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – t.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 1369) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy).

Jednocześnie, zgodnie art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy), na adres : Burmistrz Nidzicy, Plac Wolności 1, 13-100 Nidzica.

BURMISTRZ NIDZICY

Jacek Kosmala

Otrzymują:

1. Adresat;
2. aa.

URZĄD MIEJSKI W NIDZICY		
Wpłynęło dnia	2017 -06- 05	
Zał.	Znak	podpis
	8021	

Fu / wj

5 czerwca 2017 r.

Burmistrz Nidzicy
ul. Plac Wolności 1
13-100 Nidzica

Wnioskodawca:

WNIOSEK

O WYDANIE INTERPRETACJI INDYWIDUALNEJ

Działając w imieniu zgodnie z art. 14b oraz 14j ust. 1
ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa wnoszę o wydanie indywidualnej
interpretacji przepisów prawa podatkowego.

I. WYCZERPUJĄCEGO PRZEDSTAWIENIA ZAISTNIAŁEGO STANU FAKTYCZNEGO

Wnioskodawca jest spółką, której głównym przedmiotem działalności jest produkcja energii elektrycznej. Spółka wybudowała oraz obecnie eksploatuje na terenie gminy Nidzica elektrownie wiatrowo o mocy 2 MW oraz infrastruktura towarzysząca (m.in. drogi dojazdowe, plac manewrowy, przewód elektryczny, rozdzielnica do rozdziału energii elektrycznej). Elektrownia wiatrowa składa się z części budowlanej (fundament oraz wieża) a także z urządzeń technicznych – gondoli z hubem i rotorem, w której umieszczony jest generator, urządzenia sterujące, transformator, skrzynia biegów oraz inne instalacje wspomagające obsługę elektrowni, a ponadto z wirnika z łopatom i komputera sterującego. Tego typu urządzenia nie tworzą jednego obiektu budowlanego wraz z częściami budowlanymi

(fundamentem i wieżą) elektrowni wiatrowej oraz można je po zużyciu zastępować innymi urządzeniami lub, przeciwnie, po zdemontowaniu mogą być użyte w innej elektrowni.

II. PYTANIE

Czy od 1 stycznia 2017 r. podstawą opodatkowania w podatku od nieruchomości w przypadku elektrowni wiatrowej jest wartość tylko elementów budowlanych elektrowni wiatrowej, a więc wyłącznie wartość fundamentów oraz wieży czy też podstawa opodatkowania obejmuje łączną wartość całej elektrowni wiatrowej wraz z urządzeniami technicznymi służącymi wytwarzaniu energii elektrycznej?

III. WŁASNE STANOWISKO W SPRAWIE

Zdaniem Wnioskodawcy od 1 stycznia 2017 r. podstawą opodatkowania w podatku od nieruchomości w przypadku elektrowni wiatrowej będzie wartość tylko elementów budowlanych elektrowni wiatrowej, a więc wyłącznie wartość fundamentów oraz wieży.

Na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

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. Określenie tego, jakie elementy elektrowni wiatrowej stanowić będą budowlę, powinno nastąpić poprzez analizę przepisów prawa budowlanego, ponieważ w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych brak jest odrębnej definicji tego pojęcia.

Zgodnie z art. 9 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych dokonano zmiany w ustawie z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz. U. z 2016 r. poz. 290) wprowadzając nową definicję budowli tj. nowe brzmienie art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego. Obecnie więc przez pojęcie budowli 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. Warto zauważyć, iż wyżej przytoczony przepis art. 9 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych wprowadzając zmiany do ustawy Prawo budowlane polegające po prostu na wykreśleniu zawartych w nawiasie wyrazów "elektrownie wiatrowe", a w załączniku do ustawy Prawo budowlane w kategorii XXIX dodatkowo wyraz "elektrownie wiatrowe". Zmiany te wynikały m.in. z chęci objęcia elektrowni wiatrowej obowiązkiem uzyskiwania pozwolenia na użytkowanie. W opinii Wnioskodawce wykreślenie wyrazów w nawiasie "elektrownie wiatrowe" czy też zmiany w załączniku nie wpłynęły na dotychczasowe zasady opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych.

Jednocześnie w ustawie z dnia z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych znalazł się zapis w postaci art. 17, który wspomina, iż od dnia wejścia w życie tej 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. Ustawa ta (co można też wywnioskować z uzasadnienia jej projektu) nie dotyczyła jednak w żadnej mierze jakichkolwiek spraw podatkowych. Ustawa ta wprowadziła definicję "elektrowni wiatrowej" obowiązującej jednak jedynie na potrzeby ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, w szczególności nie wprowadzono żadnej nowej definicji na potrzeby zarówno Prawa budowlanego jak i przepisów podatkowych. Nowe przepisy zatem ponownie nie będą stanowiły podstawy do uznania, że podatek od nieruchomości miałby być naliczany od całego wiatraka, wliczając w to gondolę i znajdujące się w niej urządzenia.

Zgodnie z art. 2. ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych 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 źródeł energii (Dz. U. poz. 478 i 2365 oraz z 2016 r. poz. 925). Ustawa ta definiuje również elementy techniczne, którymi są: "wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu". Zgodnie z § 147 pkt 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 w sprawie zasad techniki prawodawczej (Dz. U. 2016, poz. 283) 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"*. Tym samym przepis ten wskazuje, że definicja legalna obowiązuje w ramach danego aktu prawnego, nie obowiązuje ona w innych aktach (w przypadku ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, definicja "elektrowni wiatrowej" nie obowiązuje w ustawach podatkowych). Ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie stanowi zarówno ustawy podatkowej, jak i nie stanowi regulacji ze sfery prawa budowlanego (w szczególności nie została wymieniona w art. 2 ustawy Prawo budowlane). Sama ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych również rozróżnia "elektrownię wiatrową" od budowli ponieważ w art. 4 ust. 1 tej ustawy wskazano, iż *"odległość, w której mogą być lokalizowane i budowane: 1) elektrownia wiatrowa - od budynku mieszkalnego albo budynku o funkcji mieszanej, w skład której wchodzi funkcja mieszkaniowa (...) jest równa lub większa od dziesięciokrotności wysokości elektrowni wiatrowej mierzonej od poziomu gruntu do najwyższego punktu budowli, wliczając elementy techniczne, w szczególności wirnik wraz z łopatom (całkowita wysokość elektrowni wiatrowej)"*. Tym samym ustawodawca stał na stanowisku, iż aby określić całkowitą wysokość elektrowni wiatrowych to należy wziąć pod uwagę budowlę oraz elementy techniczne w tym wirnik z łopatom. Mówiąc inaczej: elektrownią wiatrową jest budowla (w zamyśle części budowlane: fundament i wieża) oraz części techniczne.

Jest jednocześnie oczywistym, iż wyłącznym celem wprowadzenia ustawy było m.in. określenie warunków, zasad i trybu lokalizacji oraz realizacji elektrowni wiatrowych, warunków lokalizacji zabudowy mieszkaniowej, wprowadzenie obowiązku uzyskania przez inwestora decyzji o pozwoleniu na użytkowanie. Ustawą tą nie zamierzano dokonywać zmian w zakresie zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych.

Ponieważ wspomniana ustawa nie dotyczyła kwestii podatkowych to pozostaje aktualnym orzecznictwo i piśmienictwo w tej samej kwestii elektrowni wiatrowych, a warto zauważyć,

iż kwestia powyższa wielokrotnie była przedmiotem analizy dokonywanej przez organy podatkowe oraz sądy administracyjne.

W szczególności stanowisko Ministerstwa Finansów – Departamentu Podatków i Opłat Lokalnych wyrażone chociażby w piśmie z dnia 17 maja 2007 r. (PL-833/35/07/IP/346) zaprezentowało wykładnię zakładającą opodatkowanie wyłącznie części budowlanych elektrowni wiatrowych. W piśmie tym wskazano, że *„Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają jedynie części budowlane elektrowni wiatrowych jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.”* (Biuletyn Skarbowy nr 3/2007).

W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego prezentowane jest w zasadzie jednolite stanowisko, przykładem czego mogą być choćby poniższe orzeczenia:

- 1) wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2009 r. (II FSK 1184/08), w którym Sąd przyjął, że *„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. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zw. z art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego i nie są też budowlami wchodzącymi w skład budowli jako całości techniczno-użytkowej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zw. z art. 3 pkt 1 lit. b Prawa budowlanego.”*;
- 2) wyrok NSA z dnia 25 listopada 2010 r. (II FSK 1382/09), w którym wyjaśniono, że *„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. [...] Podstawą opodatkowania elektrowni wiatrowych jest wartość budowli czyli wszystkich elementów obiektu budowlanego oraz urządzeń części budowlanych urządzeń technicznych elektrowni wiatrowych, urządzeń budowlanych oraz fundamentów pod urządzeniami, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Nie są natomiast nimi opodatkowane w świetle przepisów art. 1a ust. 1 pkt*

2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 3 i pkt 9 p.b. same urządzenia służące wytwarzaniu energii elektrycznej.”;

3) wyrok NSA z dnia 2 grudnia 2011 r. (II FSK 1658/10), w którym Sąd uznał, że „Podstawą opodatkowania elektrowni wiatrowych jest wartość budowli, czyli wszystkich elementów obiektu budowlanego oraz części budowlanych urządzeń technicznych elektrowni wiatrowych, urządzeń budowlanych oraz fundamentów pod urządzeniami, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Nie są natomiast nimi opodatkowane w świetle przepisów art. 1a ust 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 3 i pkt 9 p.b. same urządzenia służące wytwarzaniu energii elektrycznej.”.

W ślad za uzasadnieniem wyroku NSA z dnia 2 grudnia 2011 r. (II FSK 1658/10) należy podkreślić, że: „...elektrownie wiatrowe nie są budowlami w rozumieniu art. 1a 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. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają te urządzenia techniczne, które zgodnie z art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego są urządzeniami budowlanymi stanowiącymi integralną część budowli, a więc całość techniczno-użytkową elektrowni wiatrowej, zapewniając możliwość użytkowania obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem.

Zgodnie z treścią art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy podatkowej użyte w niej określenia takie jak budowla oznaczają obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, nie będący jednak budynkiem lub obiektem małej architektury. Ponadto budowlami w świetle tego przepisu są także urządzenia budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego

związane z obiektem budowlanym, które zapewniają możliwość użytkowania obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem.

Natomiast w myśl art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, do którego odsyła art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy podatkowej, ilekroć mowa jest w tej ustawie o budowlu, należy przez to rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący jednak budynkiem lub obiektem małej architektury, a także części budowlane urządzeń technicznych, w tym między innymi elektrowni wiatrowych oraz fundamenty pod maszty, wieże, słupy stalowe i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Z kolei urządzeniami budowlanymi w rozumieniu art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego, do którego także odsyła art. 1a pkt 2 ustawy podatkowej, są urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania tego obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki. Budowlami opodatkowanymi podatkiem od nieruchomości są więc, zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy podatkowej w związku z art. 3 pkt 3 i pkt 9 Prawa budowlanego, obiekty budowlane oraz części budowlane urządzeń technicznych oraz fundamenty pod urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową, a także urządzenia budowlane.

Jednocześnie, zgodnie z art. 3 pkt 1 lit. b ustawy Prawo budowlane, ilekroć mowa jest o obiekcie budowlanym, należy przez to rozumieć budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z częściami budowlanymi urządzeń technicznych, na przykład instalacjami i urządzeniami budowlanymi.

Mając na uwadze treść przytoczonych przepisów należy stwierdzić, iż elektrownie wiatrowe nie są budowlami w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy podatkowej w związku z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego. Po pierwsze, nie zostały one w sposób wyraźny wymienione w tym przepisie. Przepis ten do budowli zalicza bowiem lotniska, drogi, linie kolejowe, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze czy pomniki. Jak z powyższego wynika, 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. Po drugie, przepis art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego wskazuje, że urządzenie techniczne stanowi budowlę tylko wówczas, gdy jest urzędzeniem wolno stojącym. Natomiast siłownia (elektrownia) wiatrowa jako całość nie stanowi budowli. Ustawodawca rozróżnia bowiem części budowlane urządzeń technicznych od samych urządzeń, uznając za budowlę jedynie pierwsze z nich. Po trzecie, 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. Po czwarte, 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 art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy podatkowej w związku z art. 3 pkt 3 i pkt 9 Prawa budowlanego w odniesieniu do elektrowni wiatrowych budowle w rozumieniu art. 3 pkt 3 stanowią jedynie obiekty budowlane i części budowlane urządzeń technicznych, to jest fundamenty, maszty, wieże, słupy przyłącza, jak pozostałe elementy części budowlanych urządzeń technicznych elektrowni wiatrowych. W związku z tym należy uznać, iż obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości obejmuje elementy budowlane urządzeń technicznych elektrowni wiatrowych.”

Jenocześnie nie bez znaczenia pozostaje dodatkowa zmiana w treści ustawy Prawo budowlane wprowadzona na mocy art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 24 kwietnia 2015 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze wzmocnieniem narzędzi ochrony krajobrazu tj. zmiana definicji obiektu budowlanego. Zgodnie z obecną definicją obiektem budowlanym jest ”budynek, budowla bądź obiekt malej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych”. Poprzez wprowadzenie tej zmiany obecnie dla określenia jaki przedmiot jest obiektem budowlanym należy ustalić czy ten przedmiot został wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Ustawa Prawo Budowlane nie zawiera definicji „wyrobów budowlanych”. Należy natomiast w tym wypadku posłużyć się definicją zawartą w ustawie z dnia 16 kwietnia 2004 r. o wyrobach budowlanych (Dz. U. z 2014 r., póź. 883 ze zm.), która w tym zakresie odsyła do definicji zamieszczonej w art. 2 pkt 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (DE) nr 305/2011 z dnia 9 marca 2011 r. ustanawiającego zharmonizowane warunki wprowadzania do obrotu wyrobów budowlanych i uchylającego dyrektywę Rady 89/106/EWG (Dz. Urz. UE L 88 z 4.04.2011, s. 5, ze zm.). Zgodnie z tym ostatnim przepisem „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. Dlatego też legalna definicja „wyrobu budowlanego” wskazuje, że o zaliczeniu wyrobu lub zestawu do kategorii wyrobów budowlanych decyduje

cel, w którym został wyprodukowany i wprowadzony do obrotu, oraz właściwości wyrobu. Celem tym jest więc trwale wbudowanie w obiekcie budowlanym. Jednocześnie, jego właściwości mają mieć wpływ na właściwości użytkowe obiektu budowlanego. Niewątpliwie materiałami budowlanymi, w rozumieniu niniejszej definicji są wyroby (zestawy), które służą do budowy elementów konstrukcyjnych obiektu budowlanego, a także takich elementów, jak ściany, stropy, schody, czy też dachy. Następnie należy podkreślić, iż obiekt budowlany musi być wzniesiony z użyciem wyrobów, które: służą do budowy elementów konstrukcyjnych obiektu budowlanego, są przeznaczone do trwałego wbudowania w obiekcie budowlanym i mają mieć wpływ na właściwości użytkowe obiektu budowlanego. Natomiast elementy techniczne elektrowni wiatrowej nie stanowią obiektu budowlanego w rozumieniu art. 3 pkt 1 ustawy prawo budowlane. Faktem niezaprzeczalnym jest, że wirnik, gondola czy generator składający się na elementy techniczne nie są wznoszone z użyciem wyrobów budowlanych. Elementy te są wytwarzane i dostarczane na miejsce przeznaczenia, a następnie montowane na wieży osadzonej na fundamencie. Jedynie fundament i wieża (czyli elementy budowlane) są wzniesione z użyciem wyrobów budowlanych. Natomiast wszelkie elementy techniczne elektrowni wiatrowej mogą zostać w każdej chwili wymontowane i zastąpione innymi. Elementy techniczne nie stanowią instalacji, która zapewnia możliwość użytkowania obiektu (wieży z fundamentem) zgodnie z jego przeznaczeniem.

Pozytywne i tożsame z wyżej wskazanymi argumentami interpretacje podatkowe zostały w ostatnich dniach wydane również przez następujące organy:

- o Interpretacja Wójta Gminy Puck z dnia 2 grudnia 2016 r. (sygn. F.B.310.2.2016.MW),
- o interpretacja Burmistrza Iłży z dnia 5 grudnia 2016 r. (sygn. FB.3123.4.105.2016),
- o interpretacja Burmistrza Gminy i Miasta Margonin z dnia 21 grudnia 2016 r. (sygn. FN.310.1.2.2016),
- o interpretacja Burmistrza Gminy i Miasta Margonin z dnia 21 grudnia 2016 r. (sygn. FN.310.1.1.2016),
- o interpretacja Wójta Gminy Tomaszów Lubelski z dnia 23 grudnia 2016 r. (sygn. P.3111.126.2016),
- o interpretacja Wójta Gminy Orla z dnia 21 grudnia 2016 r., (sygn. Fn.3120.9.2016),
- o interpretacja Burmistrza Tyszowca z dnia 29 grudnia 2016 r., (sygn. PF.310.1.2016),
- o interpretacja Wójta Gminy Puck z dnia 30 grudnia 2016 r. (sygn. F.B.310.3.2016.MW),
- o interpretacja Wójta Gminy Jarczów z dnia 29 grudnia 2016 r., (sygn. F.3102.97.2016).

W obliczu przytoczonych wyżej wątpliwości dotyczących przepisów Ustawy o inwestycjach Wnioskodawca stwierdza, że nie wpłynęły one na sposób i wymiar dotychczasowego opodatkowania elektrowni wiatrowych, w tym także na obowiązujący od 2017 r. wymiar podatku od nieruchomości elektrowni wiatrowej w gminie, w której położona jest instalacja Wnioskodawcy. Podatek od nieruchomości powinien być zatem uiszczany w dotychczasowej wysokości.

Ja niżej podpisany, pouczony o odpowiedzialności karnej z art. 233 § 1 w związku z § 6 Kodeksu karnego za składanie fałszywych oświadczeń, składam również oświadczenie następującej treści:

Zgodnie z art. 14b § 4 Ordynacji podatkowej oświadczam, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu.

