

Płużnica , dnia 9 stycznia 2017 r.

PiF.3032.1.2016/2017.U.F

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Wójt Gminy Płużnica, działając na podstawie przepisów art. 14j § 1 i § 3 w związku z art. 14b, art.14c i art. 14k § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U.2015.613 z póź. zm)

uznaje za nieprawidłowe

stanowisko wskazane we wniosku złożonym przez !
dnia 13 października 2016 r. (data wpływu 19 października 2016r.) o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie podatku od nieruchomości od elektrowni wiatrowych.

Uzasadnienie

W dniu 19 października 2016 r. wpłynął do tutejszego organu wniosek złożony przez Eko Energia sp. z o.o. z siedzibą w Poznaniu o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów art. 1 pkt 1, art. 1a ust. 1 pkt 2, art. 2 ust. 1 pkt 3, art. 4 ust. 1 pkt 3, art. 5 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych w zw. z art. 3 pkt 3 Ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane oraz w zw. z art. 2 pkt 1 i art. 17 Ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych dotyczących opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych.

We wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej Wnioskodawca przedstawił następujący stan faktyczny:

Wnioskodawca będący spółką z ograniczoną odpowiedzialnością prowadzi działalność gospodarczą, której głównym przedmiotem jest wytwarzanie energii elektrycznej. Wnioskodawca posiada tytuł prawny do nieruchomości gruntowych położonych na terenie gminy Płużnica, powiat wąbrzeski w miejscowości i stanowiących własność Wnioskodawcy oraz w miejscowości na podstawie zawartej umowy dzierżawy. Przedmiotowe grunty są wykorzystywane przez Wnioskodawcę w celu eksploatacji elektrowni wiatrowych wraz z infrastrukturą towarzyszącą. Łącznie na terenie Gminy Płużnica, Wnioskodawca posiada 4 elektrownie wiatrowe, z których każda składa się z zespołu elementów konstrukcyjnych tj. turbiny wiatrowej, wieży, wyposażenia wieży i fundamentu.

Ponadto w skład farmy wiatrowej Wnioskodawcy wchodzi inne środki trwałe, takie jak: drogi dojazdowe, linie kablowe (położone pod powierzchnią dzierżawionych przez Wnioskodawcę działek) służące do przesyłania wytworzonej energii z elektrowni wiatrowych do sieci dystrybutora energii elektrycznej wraz z innymi urządzeniami służącymi do przesyłania energii.

Elektrownie wiatrowe są skonstruowane w ten sposób, że wieża posadowiona jest na fundamencie, który jest trwale związany z gruntem. Wieża składa się z części zewnętrznej, konstrukcyjnej (w kształcie tuby). Jest ona wykonana ze stali. Oprócz tego, część wewnętrzna - techniczna, w której jest umieszczone wyposażenie techniczne, składa się z następujących elementów: okablowanie, urządzenia sterujące, zabezpieczenia przeciwpożarowe, skrzynki z urządzeniami do pomiaru zielonej energii, wyposażenie elektryczne oraz system SCADA.

W wieżach elektrowni umiejscowione są turbiny wiatrowe.

Wnioskodawca zamierza złożyć deklarację na podatek od nieruchomości za rok 2017 od posiadanych elektrowni wiatrowych, w której zachowa dotychczasową podstawę opodatkowania, przyjmując jak dotąd, iż opodatkowaniu podlega jedynie fundament i wieża każdej z elektrowni oraz drogi dojazdowe i linie kablowe.

W przedstawionym zdarzeniu przyszłym nie będzie miała miejsca zmiana podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości od posiadanych przez Wnioskodawcę elektrowni wiatrowych.

Pytanie Wnioskodawcy:

Czy zmiany wprowadzone w art. 9 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 2016 r. poz. 961) do ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2016 r. poz. 290), w szczególności w zakresie definicji budowli, oraz wejście w życie przepisów ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych powodują zmiany w podstawie opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych i w konsekwencji w wysokości opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych Wnioskodawcy?

Stanowisko Wnioskodawcy:

Zdaniem Wnioskodawcy ostatnio wprowadzone zmiany w art. 9 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 2016 r. poz. 961) do ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2016 r. poz. 290), w szczególności w zakresie definicji budowli, oraz wejście w życie przepisów ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie powodują zmiany w podstawie opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych i w konsekwencji nie skutkują zmianą w wysokości opodatkowania elektrowni wiatrowych Wnioskodawcy albowiem:

1. treść uzasadnienia projektu Ustawy o inwestycjach wskazuje, że celem regulacji nie jest dokonanie zmian podatku od nieruchomości, a wprowadzenie obowiązku szerszego stosowania przepisów Prawa budowlanego (m.in. dotyczących utrzymania obiektów budowlanych w należyтым stanie technicznym) do części niebudowlanych elektrowni wiatrowych,
2. prawo podatkowe ma charakter autonomiczny, w związku z czym nie jest dopuszczalne automatyczne odwołanie się do definicji uregulowanych w innych gałęziach prawa, jeśli nie wynika to wprost z przepisów prawa podatkowego. Definicja budowli może mieć tylko taką treść, która została jej nadana w ustawie podatkowej - w tym przypadku w Upiol. Ustawa o inwestycjach nie jest ustawą podatkową, ani ustawą do której ustawa podatkowa odsyła. Upiol w zakresie definicji budowli (a więc i zakresu opodatkowania) odsyła wyłącznie do przepisów prawa budowlanego. Ustawy o inwestycjach nie można zaliczyć do regulacji ze sfery prawa budowlanego tym bardziej, że 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,
3. definicja „budowli” w Prawie budowlanym nie zmieniła się w sposób mający znaczenie dla ustalenia podatku od nieruchomości. Wykreślenie z niej „elektrowni wiatrowych” nie zmieniło otwartego charakteru wyliczenia co jest urządzeniem technicznym niepodlegającym opodatkowaniu. Katalog części budowlanych urządzeń technicznych (nie podlegających podatkowi od nieruchomości) nadal będzie otwarty, o czym świadczy pozostawienie w definicji frazy „innych urządzeń,”
4. elementy techniczne nie mogą stanowić części obiektu budowlanego, a zatem i budowli, gdyż odbiegają od znaczenia „urządzeń instalacyjnych” wg Prawa budowlanego. Nie mogą zatem być opodatkowane podatkiem od nieruchomości,

5. urządzenia techniczne, jako urządzenia o przeznaczeniu typowo technicznym i przemysłowym charakterze, nie są zbudowane z wyrobów budowlanych, zatem nie mogą stanowić obiektu budowlanego wg nowelizacji Prawa budowlanego z czerwca 2015 roku,

6. wprowadzenie „elektrowni wiatrowej” do załącznika Prawa budowlanego w Kategorii XXIX nie wpływa w żadnym stopniu na zasady opodatkowania podatkiem od nieruchomości, gdyż załącznik ten służy innym celom - wprowadza podział obiektów na wymagające lub nie pozwolenia na budowę (art. 55 Prawa budowlanego oraz kalkulacji wysokości kar w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości co do zgodności obiektu budowlanego z projektem (art. 59f Prawa budowlanego),

7. istnieje znaczący zbiór historycznego orzecznictwa NSA i WSA jednoznacznie potwierdzający wszystkie powyższe argumenty,

8. art. 17 Ustawy o inwestycjach jest niezgodny z wynikającą z art. 2 Konstytucji RP zasadą przyzwoitej legislacji, ponieważ nie zawiera żadnej treści normatywnej, a może wprowadzać w błąd. W dalszej części Wnioskodawca przytoczył szczegółowe uzasadnienie swojego stanowiska.

Stanowisko organu wydającego interpretację:

Odpowiadając na pytanie Wnioskodawcy należy wskazać, że zmiany wprowadzone w art. 9 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 2016 r. poz. 961) do ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2016 r. poz. 290), w szczególności w zakresie definicji budowli, oraz wejście w życie przepisów ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych powodują zmiany w podstawie opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych i w konsekwencji w wysokości opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych Wnioskodawcy. Zdaniem organu, w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r., za budowlę 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.), należy uznać całą elektrownię wiatrową, na którą składają się co najmniej fundament i wieża oraz elementy techniczne.

Takie rozumowanie wynika z analizy przepisów ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane oraz przepisów ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych.

Punktem wyjścia w sprawie opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych powinna być ustawa podatkowa, a konkretnie przepisy ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (dalej Upiol). Zgodnie z art. 1 pkt 1 Upiol, ustawa normuje podatek od nieruchomości.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 Upiol opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane:

- 1) grunty;
- 2) budynki lub ich części;
- 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

W odniesieniu do podstawy opodatkowania należy wskazać, że zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 Upiol, podstawę opodatkowania stanowi dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 4-6 - wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych - ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.

Natomiast jeżeli od budowli lub ich części, o których mowa w ust. 1 pkt 3, nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych - podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa, określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego (art. 4 ust. 5 Upiol).

Zgodnie z art. 5 Upiol, Rada gminy, w drodze uchwały, określa wysokość stawek *podatku od nieruchomości*, z tym że stawki nie mogą przekroczyć rocznie od budowli - 2% ich wartości określonej na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 3 i ust. 3-7.

Wracając do definicji budowli, to zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 Upiol budowla oznacza 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. Przepis art. 1a ust. 1 pkt 2 Upiol wprost odsyła do definicji budowli w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, a więc do definicji legalnej.

Przechodząc na grunt prawa budowlanego, a konkretnie do ustawy Prawo budowlane należy wskazać, że zgodnie z definicją obiektu budowlanego zawartego w art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – 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.

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 maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową”*.

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 której:

- zgodnie z art. 2 pkt 1, wprowadzono definicję legalną elektrowni wiatrowej, z której 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,

- dodatkowo Ustawa o inwestycjach znowelizowała ustawę Prawo budowlane poprzez zmianę zawartą w art. 3 pkt 3 ustawy definicji budowli, gdzie wykreślono z nawiasu zawierającego 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.

Zgodnie z aktualnym brzmieniem art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane budowla to *„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".

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. Organ pragnie wskazać, iż racjonalny ustawodawca usunął z przepisu słowa „elektrownie wiatrowe”, co oznacza, że budowlą są zarówno części budowlane elektrowni jak i niebudowlane. Gdyby usunięcie pojęcia „elektrowni wiatrowych” miało pozostać bez wpływu na rozumienie pojęcia budowli, to racjonalny ustawodawca pozostawiłby zapis „a także części budowlane urządzeń technicznych” i usunąłby dalszą część przepisu zawartą w nawiasie, czyli „(kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń)”. Ustawodawca tego nie uczynił, co zdaniem organu oznacza świadomy zabieg legislacyjny, który powoduje, że zmiana definicji budowli na gruncie przepisów prawa budowlanego wpływa na sposób opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych.

W tym miejscu organ pragnie podkreślić, że podział elektrowni wiatrowych (na części budowlane i niebudowlane) został wprowadzony w 2005 roku w wyniku poprawki senackiej do jednej z ustaw, które nowelizowały ustawę Prawo budowlane. W uzasadnieniu projektu ustawy o inwestycjach wskazano, że miało to 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” (Zob. R. Dowgier, Nowe zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2016, nr 9). 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:

„Przechodząc do zmian wprowadzonych ustawą z 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych należy przede wszystkim zauważyć, iż zmiany te 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.”

Organ pragnie wskazać na dalszą część odpowiedzi na interpelację nr 4207:

„Odnosząc się do zagadnienia podatku od nieruchomości dotyczącego elektrowni wiatrowej należy przede wszystkim zauważyć, iż ustawa z 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie wprowadza żadnych zmian do ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2014 r. poz. 849), a więc nie dokonuje zmian w zakresie procentowej wysokości podatku od nieruchomości. Jednakże należy zauważyć, iż przepisy ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych określając podstawy opodatkowania opierają się na pojęciach zdefiniowanych w ustawie – Prawo budowlane, nie tworząc własnych definicji ani nie modyfikując definicji zawartych w Prawie budowlanym. Oznacza to, co oczywiste, że każda zmiana definicji zawartych w ustawie – Prawo budowlane skutkuje zmianą zakresu podstawy obliczania podatku od nieruchomości. Wprowadzenie takiej zależności było decyzją prawodawcy i projektodawcy systemu podatkowego.

Przechodząc do przepisów ww. ustawy o podatkach i opłatach lokalnych należy zauważyć, iż zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 tej ustawy, dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej podstawą opodatkowania stanowi ich wartość (a nie, jak wskazano w pytaniu, powierzchnia), o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepominiejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych - ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.

Tym samym, co należy jednoznacznie podkreślić, podstawą opodatkowania w przypadku budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej zawsze jest jej wartość, i przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie wprowadzają w tym zakresie żadnych przedmiotowych wyjątków, w szczególności nie traktują inaczej instalacji służących wytwarzaniu energii z odnawialnych źródeł energii, czy elektrowni wiatrowych.

Przechodząc natomiast do definicji budowli, a więc pojęcia z Prawa budowlanego, którego zakres determinuje, poprzez wzajemne powiązanie ustaw, przedmiot opodatkowania, należy zauważyć, iż zgodnie z obecnie obowiązującą definicją, tj. definicją obowiązującą do chwili wejścia w życie przepisów omawianej ustawy, budowlą są m. in.:

- 1) wolno stojące maszty antenowe,
 - 2) wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe,
 - 3) wolno stojące instalacje przemysłowe,
 - 4) wolno stojące urządzenia techniczne,
 - 5) sieci uzbrojenia terenu,
- a także części budowlane elektrowni wiatrowych.

Tym samym obecnie podstawą opodatkowania podatkiem od nieruchomości jest wartość całego wolno stojącego masztu antenowego, całej wolno stojącej trwale związanej z gruntem tablicy reklamowej, całego wolno stojącego trwale związanego z gruntem urządzenia reklamowego, całej wolno stojącej instalacji przemysłowej, całego wolno stojącego urządzenia technicznego oraz całej sieci uzbrojenia terenu. Wyjątek dotyczył elektrowni wiatrowej, które, mimo że spełniają definicję wolno stojącego urządzenia technicznego, zostały, mocą ww. ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy - Prawo budowlane oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 163 poz.1364), potraktowane w sposób odmienny od innych wolno stojących urządzeń technicznych. Tym samym, w obecnym stanie prawnym, do chwili wejścia w życie przepisów ustawy z 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, elektrownie wiatrowe są traktowane, w obszarze podatkowym, w sposób uprzywilejowany, a ich właściciele są w lepszej podatkowej sytuacji niż właściciele innych urządzeń służących do wytwarzania energii z odnawialnych źródeł energii. Uprzywilejowanie to może zostać nawet ocenione jako zwolnienie podatkowe i pomoc publiczna.

W tym miejscu należy również podkreślić, iż przy literalnej wykładni przepisów, elektrownia wiatrowa wraz z urządzeniami technicznymi (wirnik z zespołem łopatek, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu) wypełnia przesłanki budowli będącej wolno stojącym urządzeniem technicznym. Co więcej, zgodnie z przepisami ustawy z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (Dz. U. z 2016 r. poz. 778) elektrownie wiatrowe stanowią (w świetle art. 10 ust. 2a) urządzenia wytwarzające energię z odnawialnych źródeł energii, a więc tym bardziej wpisują się w pojęcie urządzenia technicznego. Na marginesie należy również zauważyć, iż inwestorzy lokalizując elektrownie wiatrowe na podstawie decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu zwykle, chcąc zwolnić się z obowiązku wykazania tzw. dobrego sąsiedztwa planowanej inwestycji, powoływali się na przepis art. 61 ust. 3 ww. ustawy, zgodnie z którymi zasady dobrego sąsiedztwa nie stosuje się do linii kolejowych,

obiektów liniowych i urządzeń infrastruktury technicznej. Co tym bardziej wskazuje na zasadność traktowania elektrowni wiatrowych, jak każdego innego wolno stojącego urządzenia technicznego”.

Tutejszy organ zgadza się w pełni z argumentacją zacytowaną wcześniej i konkludując tę część wywodu stwierdza w ślad za Ministrem Infrastruktury i Budownictwa, że „Przedstawiając powyższe ponownie podkreślić należy, iż budowle, jakimi są elektrownie wiatrowe, po wejściu w życie przepisów ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, nie będą traktowane inaczej niż inne budowle, czy wolno stojące urządzenia techniczne.”

Kolejnym argumentem przemawiającym za rozumowaniem organu jest pismo Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 grudnia 2016 r. nr PS2.844.85.2016 skierowane do Przewodniczącego Związku Gmin Wiejskich Rzeczypospolitej Polskiej, które stanowi odpowiedź na wątpliwości dotyczące opodatkowania, od dnia 1 stycznia 2017 r., podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych. Minister wskazuje m.in, że:

ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 716, z późn. zm.), która reguluje opodatkowanie budowli podatkiem od nieruchomości, definiuje budowlę jako obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych zawiera zatem własną definicję pojęcia „budowla”, niemniej w definicji tej znajduje się odesłanie do przepisów ustawy - Prawo budowlane, co powoduje, że jego normatywną treść na gruncie ustawy podatkowej ustala się na podstawie przepisów Prawa budowlanego. Na podstawie ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz. U. z 2016 r. poz. 290, z późn. zm.) budowlą jest 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. Obowiązująca obecnie i wyżej przytoczona treść przepisu została ustalona ustawą z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. poz. 961) i obowiązuje od dnia 16 lipca 2016 r. Jednocześnie chcę zauważyć, że właściwym w sprawie kwalifikowania elektrowni wiatrowych na gruncie ustawy Prawo budowlane jest Minister Infrastruktury i Budownictwa, który uprawniony jest interpretowania tej ustawy. W tym miejscu należy więc wskazać, że w odpowiedzi na interpelację nr 4207 w sprawie projektu nowej formy podatku od nieruchomości i objęcia elektrowni wiatrowych zmienionym prawem budowlanym, na podstawie nowelizacji ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych podsekretarz stanu w Ministerstwie Infrastruktury i Budownictwa Pan Tomasz Żuchowski udzielił wyjaśnienia, że elektrownia wiatrowa wraz z urządzeniami technicznymi (wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniami mechanizmem obrotu) wypełnia przesłanki budowli będącej wolno stojącym urządzeniem technicznym.

Od dnia 16 lipca 2016 r. elektrownia wiatrowa w całości stanowi obiekt budowlany (budowlę) w rozumieniu ustawy Prawo budowlane, co wynika, jak wskazano powyżej, z aktualnej definicji „budowli”, zawartej w tej ustawie, jak również z Załącznika do niej, gdzie elektrownie wiatrowe zostały wprost wymienione jako obiekt budowlany (kategoria XXIX Załącznika). Potwierdza to również uzasadnienie do poselskiego projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, w którym stwierdzono, że „ W projekcie ustawy zaproponowano wykreślenie przepisu wprowadzającego podział elektrowni wiatrowych na część budowlaną i niebudowlaną. W proponowanym stanie

prawnym cała elektrownia wiatrowa będzie obiektem budowlanym (budowlą)...". Niemniej do dnia 31 grudnia 2016 r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowych ustala się i pobiera zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie tej ustawy, co wynika wprost z art. 17 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych.

W konsekwencji powyższego od dnia 1 stycznia 2017 r. zmienia się zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości, w zakresie określenia podstawy opodatkowania tym podatkiem, bowiem opodatkowaniu podlegać będzie cała elektrownia wiatrowa."

Zdaniem organu, mając na uwadze powyższe, 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 i w związku z tym, należy uznać za błędne twierdzenie Wnioskodawcy, że zabieg wykreślenia elektrowni wiatrowych z nawiasu należy traktować jako usunięcie jednego z przykładów części budowlanych urządzeń technicznych będących budowlami. Ustawodawca wykreślając pojęcie elektrownie wiatrowe z nawiasu, dążył do tego, aby zarówno części budowlane oraz elementy techniczne, czyli urządzenia podlegały przepisom ustawy Prawo budowlane, a co za tym idzie w całości stanowiły budowlę. Ułatwić to miało uznanie sytuacji, np. oderwanie się łopaty za katastrofę budowlaną.

Wnioskodawca uważa, że ustawa o inwestycjach nie miała na celu dokonania zmian podatku od nieruchomości, i że celem tej regulacji było wprowadzenie obowiązku szerszego stosowania przepisów Prawa budowlanego (m.in. dotyczących utrzymania obiektów budowlanych w należyłym stanie technicznym) do części niebudowlanych elektrowni wiatrowych. Zdaniem organu, Wnioskodawca po części ma rację, sądząc, że obecnie całość elektrowni wiatrowej, tj. jej części budowlane oraz elementy techniczne będą objęte przepisami ustawy Prawo budowlane, jednak nie ma racji twierdząc, że pozostanie to bez wpływu na opodatkowanie elektrowni wiatrowej.

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. Tezę tę przedstawił również Wnioskodawca powołując się na rozważania zawarte w tymże wyroku. 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 Upiol, 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.

Wnioskodawca sądzi, iż „przyjęcie poglądu, że na podstawie definicji zawartej w Ustawie o inwestycjach elektrownie wiatrowe jako całość wraz z jej „elementami technicznymi”, fundamentem i wieżą, można uznawać za „budowlę”, nie oznacza jeszcze, że w tym samym zakresie stanowi ona przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Przede wszystkim art. 2 Ustawy o inwestycjach przesadza jedynie o tym, że za taką „budowlę” można uznać elektrownie wiatrową jako całość dla celów Ustawy o inwestycjach, która przykładowo w art. 4 ust. 1 określa sposób wyliczenia odległości elektrowni wiatrowych od domów i budynków mieszkalnych („dziesięciokrotność wysokości elektrowni wiatrowej mierzonej od poziomu gruntu do najwyższego punktu budowli”). Nie oznacza to też, że elektrownia wiatrowa spełnia jako „całość” (wraz z „elementami technicznymi”) kryteria uznania ją za „budowlę” w rozumieniu przepisów Upiol. Wnioskodawca powołuje się przy tym zasadę autonomii prawa podatkowego i wskazuje m.in. że nie ma podstaw do twierdzenia, że źródłem definicji terminu „budowla” dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości jest regulacja nienależąca do systemu prawa podatkowego, zwłaszcza w sytuacji, gdy ustawa podatkowa zawiera definicję legalną „budowli”. Definicja ta może mieć tylko taką treść, która została jej nadana w ustawie podatkowej - w tym przypadku Upiol. Upiol w odniesieniu do definicji budowli (a więc i zakresu opodatkowania) odsyła wyłącznie do przepisów prawa budowlanego a sama ustawa o inwestycjach nie może być uznana za element systemu prawa budowlanego”.

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 urządzeń **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.

Zdaniem organu, ustawodawca podatkowy nie ograniczył się wyłącznie do ustawy podatkowej, tj. ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Z konstrukcji przepisów wynika, że ustawodawca podatkowy wychodzi poza ramy ustawy stricte podatkowej i korzysta z uregulowań innych gałęzi prawa. W tym przypadku jest to zarówno ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane jak i przepisy ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, które chociażby zmieniają przepisy prawa budowlanego. Nie jest to sytuacja odosobniona, kiedy to system prawa podatkowego jest niejako zmuszony korzystać z uregulowań innych ustaw z innych dziedzin czy gałęzi prawa.

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.

Konkludując, biorąc pod uwagę powyższe rozważania, organ podatkowy stwierdza, że od 1 stycznia 2017 roku, w rozumieniu przepisów Upiol, cała elektrownia wiatrowa stanowi budowlę, a tym samym podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości od pełnej jej wartości.

Pouczenie:

Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą 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.

Niniejsza interpretacja, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, zostanie niezwłocznie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

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 Bydgoszczy ul. Jana Kazimierza 5, 85-035 Bydgoszcz, 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.) Skargę do WSA wnosi się w dwóch egzemplarzach w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania. Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi na adres: Wójt Gminy Płużnica, Płużnica 60, 87-214 Płużnica.

Otrzymują:

- 1.
2. a/a

WÓJT GMINY

mgr Marcin Skonieczka