

Sieradz dnia, 18.01.2017 r.

**Wójt Gminy Sieradz  
ul. Armii Krajowej 5  
98-200 Sieradz**

F.3120.2.2017

## **INTERPRETACJA INDYWIDUALNA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO**

Wójt Gminy Sieradz na podstawie art.14j § 1 i 3 w zw. z art. 14 c i art.14j ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2015 r. poz. 613 ze zm.), w odpowiedzi na wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej z dnia 25.10.2016 r. (28.10.2016r. data wpływu do urzędu) w sprawie „Czy w stanie prawnym obowiązującym po wejściu w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, podstawą opodatkowania w podatku od nieruchomości od 1 stycznia 2017r. w przypadku elektrowni wiatrowej nadal będzie wartość elementów budowlanych elektrowni wiatrowej, a więc wyłącznie wartość fundamentów oraz wieży?”

### **postanawia**

uznać stanowisko Wnioskodawcy wyrażone we wniosku za nieprawidłowe.

## **UZASADNIENIE**

W dniu 28.10.2016 r. do Wójta Gminy Sieradz wpłynął wniosek

o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Przedstawiono następujący opis stanu faktycznego:

Przepisy prawne związane z przedstawionym stanem faktycznym i pytaniem

1. Art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U.2016.716 dalej: „Ustawa o PiOL”).

Wyczerpujące przedstawienie zaistniałego stanu faktycznego

(dalej jako ) lub ) jest polskim przedsiębiorcą, którego głównym przedmiotem działalności jest wytwarzanie energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii.

Spółka posiada na terenie gminy Sieradz park elektrowni wiatrowych wytwarzających energię elektryczną. W skład farmy wiatrowej wchodzi 5 turbin wiatrowych, każda o mocy 2 MW. Elektrownie wiatrowe będące w posiadaniu Spółki składają się, poza częściami budowlanymi jakimi są fundament oraz wieża, także z urządzeń technicznych – gondoli z piastą, w której umieszczony jest generator, urządzenia sterującego, transformatora, skrzyni biegów oraz innych instalacji wspomagających obsługę elektrowni, a ponadto wirnika z łopatom.

Zgodnie z dotychczasową praktyką, [...] opodatkowywała podatkiem od nieruchomości od budowli wyłącznie części budowlane urządzeń technicznych (jakimi są turbiny wiatrowe) – tj. fundamenty oraz wieże. W związku z wejściem w życie w dniu 16 lipca 2016 r. ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (t.j. Dz.U.2016.961 z dnia 2016.07.01 z późn. zm., dalej jako **ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych**), Spółka ma wątpliwości co do rozliczania podatku od nieruchomości od 2017 roku.

W związku z tak przedstawionym stanem faktycznym Spółka zwraca się o interpretację indywidualną w zakresie następującego pytania:

Czy w stanie prawnym obowiązującym po wejściu w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, podstawą opodatkowania w podatku od nieruchomości od 1 stycznia 2017 r. w przypadku elektrowni wiatrowej nadal będzie wartość elementów budowlanych elektrowni wiatrowej, a więc wyłącznie wartość fundamentów oraz wieży?

Stanowisko Spółki w sprawie oceny prawnej stanu faktycznego w zakresie postawionego przez Spółkę pytania:

W ocenie Spółki, po wejściu w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają wciąż jedynie części budowlane elektrowni wiatrowych (tj. fundamenty i wieża), jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składające się na całość użytkową w zakresie urządzeń wytwórczych energii elektrycznej. Zdaniem [...] podatkowi od nieruchomości nadal nie podlegają stricte urządzenia techniczne – gondola z piastą, w której umieszczony jest generator, urządzenia sterujące, transformator, skrzynia biegów oraz inne instalacje wspomagające obsługę elektrowni wiatrowej, a także wirnik z łopatami.

### **Po rozpatrzeniu wniosku Wójt Gminy Sieradz wyjaśnia co następuje.**

W złożonym wniosku o wydanie interpretacji wskazano szereg szczegółowych argumentów mających przemawiać za poprawnością stanowiska wskazanego przez Wnioskodawcę. Należy mieć jednak na uwadze, iż w istocie odnoszą się one do kilku kluczowych zagadnień takich jak: rozumienie definicji budowli dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości, elementów składowych tego rodzaju obiektów oraz znaczenia dla wskazanej definicji zmian wprowadzonych ustawą z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych.

Organ podatkowy uzasadniając swoje stanowisko chce zwrócić uwagę na następujące zagadnienia.

Definicję budowli dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości zawiera art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Pod pojęciem „budowla” przedstawia „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 ta odsyła wprost do przepisów prawa budowlanego w zakresie pojęcia „obiekt budowlany”. Zgodnie z art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane przez obiekt budowlany należy rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej

architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. W dalszych przepisach tej ustawy definiuje się także budowlę (art. 3 pkt 3 p.b.): „ 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 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 użytków.”

Definicja budowli dla potrzeb opodatkowania została zdefiniowana w przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, jednak zawarte w niej odesłanie do przepisów prawa budowlanego powoduje, iż akt ten w sposób bezpośredni wpływa na zakres opodatkowania. Teza ta znajduje potwierdzenie w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011r. (P 33/09). Pomimo tego, że TK nie dokonuje powszechnej wykładni aktów prawnych, a zatem, z formalnego punktu widzenia, nie jest wiążący dla organów podatkowych i sądów administracyjnych orzekających w sprawach opodatkowania budowli, to jednak jego znaczenie dla zasad ich opodatkowania jest zasadnicze. Z tego punktu widzenia wyrok TK ukształtował praktykę w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli.

Przede wszystkim podatnik musi mieć jasność, co do tego, czy dany obiekt podlega czy też nie podlega opodatkowaniu. Zatem, jak wskazał TK „Precyzyjnie ujmując, z punktu widzenia standardów konstytucyjnych nie sposób zaakceptować sytuację, gdy jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości byłyby traktowane budowle w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.p.b. nienależące do kategorii obiektów, które wymieniono w tym przepisie (lub - co wynika z wcześniejszych ustaleń - w pozostałych przepisach ustawy albo w załączniku do niej), lecz będące obiektami jedynie do nich podobnymi.”

TK podzielił pogląd, że o klasyfikacji określonych obiektów jako budowli, oprócz definicji sformułowanej w art. 3 pkt 3 u.p.b., mogą przesądzać również inne przepisy tej ustawy, w szczególności art. 29 ust. 1 i 2, oraz załącznik do niej określający kategorie obiektów budowlanych.

TK uważa, że za budowle w rozumieniu u.p.o.l. należy uznać „jedynie budowle wymienione w art. 3 pkt 3 p.b., w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej, będące wraz z instalacjami i urządzeniami obiektem budowlanym, o którym mowa w art 3 pkt 1 lit. b u.p.b., czyli pod warunkiem, że stanowią one całość techniczno-użytkową. (...) nie jest wykluczone, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane. ” Stanowisko takie uzyskało akceptację w literaturze przedmiotu, gdzie podkreślono, że opodatkowaniu mogą podlegać jedynie obiekty wyraźnie wskazane w prawie budowlanym, zakres przedmiotowy opodatkowania musi wynikać z ustawy, a wszelkie wątpliwości należy

rozstrzygać na korzyść podatnika. Trybunał zakazał wszelkiej analogii w zakresie określania przedmiotów opodatkowania. Budowle podlegające opodatkowaniu muszą być wymienione z nazwy w przepisach prawa budowlanego.

TK wskazał, że „zgodnie z art. 3 pkt 1 p.b. przez obiekt budowlany należy rozumieć budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami oraz obiekt małej architektury.” Ustawodawca nie sprecyzował przy tym, czy częściami składowymi obiektu budowlanego w wypadku budynku i budowli są wszelkie urządzenia (techniczne), które pozostają z nim w jakimkolwiek istotnym związku, czy też jedynie te urządzenia (techniczne), które zapewniają możliwość użytkowania takiego obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, czyli urządzenia budowlane. Nie ulega wątpliwości, że urządzenia budowlane jako - z mocy definicji - urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania takiego obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, zawierają się w zbiorze urządzeń (technicznych) albo go wyczerpują. ” TK podkreślił więc, że w pojęciu budynku i budowli w rozumieniu prawa budowlanego, mieszczą się również stanowiące ich części składowe instalacje i urządzenia techniczne. Nie muszą być one przy tym klasyfikowane jako urządzenia budowlane w rozumieniu art. 3 pkt 9 p.b. „Jakkolwiek ze względu na zakaz wykładni synonimicznej należałoby zaakceptować szeroką interpretację wyrażenia "urządzenie (techniczne)", niesprowadzającą urządzeń (technicznych) do urządzeń budowlanych, to jednak warto zauważyć, że opowiedzenie się za którymkolwiek z prezentowanych rozwiązań prowadzi do tej samej konkluzji, a mianowicie, iż nie sposób wskazać kategorię urządzeń budowlanych niebędących zarazem częściami składowymi obiektów budowlanych. Skoro ustawodawca w art. 3 pkt 1 lit. a i b p.b. rozróżnia urządzenia (techniczne) i instalacje, a urządzenia budowlane są szczególnym rodzajem urządzeń (technicznych), to przyjąć musimy, iż instalacje nie są urządzeniami budowlanymi. ”

Wobec wskazanych wyżej problemów interpretacyjnych związanych z definiowaniem pojęć na potrzeby prawa budowlanego oraz ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, TK dostrzegł, że przyporządkowanie obiektów i urządzeń do nazw budowli wskazanych w prawie budowlanym nie jest łatwe. Jeżeli więc nie można definitywnie przyporządkować obiektów i urządzeń do określonych kategorii wskazanych wprost w prawie budowlanym, ze względu na zakaz stosowania analogii z ustawy w prawie podatkowym, należy rozstrzygać negatywnie. Przyporządkowanie to opiera się na dwóch podstawowych zasadach:

1. o zakresie opodatkowania budowli mogą decydować wyłącznie akty o charakterze ustawowym, co nie oznacza jednak, że jest to wyłącznie ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. TK wyraźnie wskazał, iż ustawa ta odsyła wprost do prawa budowlanego, ale jak dalej stwierdził „(...) nie jest wykluczone, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane.

2. na potrzeby opodatkowania, oprócz urządzeń budowlanych w rozumieniu art. 3 pkt 9 p.b., za budowle mogą być uznane obiekty budowlane wymienione w art. 3 pkt 3 p.b., w pozostałych przepisach tej ustawy albo w załączniku do niej; niczego w tym zakresie nie zmienia fakt, iż art. 3 pkt 3 zawiera definicje słownikowe sformułowane na potrzeby prawa

budowlanego a nie prawa podatkowego.

Wejście w życie ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, określa warunki i tryb lokalizacji i budowy elektrowni wiatrowych oraz warunki lokalizacji elektrowni wiatrowych w sąsiedztwie istniejącej albo planowanej zabudowy mieszkaniowej. Nie nowelizuje on wprowadzie regulacji ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ale zmienia ustawę - Prawo budowlane, której przepisy, co wykazano wcześniej, współtworzą definicję budowli dla potrzeb opodatkowania.

Wskazane w załączniku do prawa budowlanego elektrownie wiatrowe stanowią kategorię obiektu budowlanego. Oczywiście jest, iż wobec katalogu obiektów budowlanych, który wskazuje art. 3 pkt 1 p.b. (budynki, budowle, obiekty małej architektury) oraz definicji budynku (art. 3 pkt 2) i obiektu małej architektury (art. 3 pkt 4), elektrownie wiatrowe stanowią budowle w rozumieniu tej ustawy. Prawo budowlane nie zna innych kategorii obiektów budowlanych niż budynki, budowle oraz obiekty małej architektury, a zatem wykluczenie elektrowni wiatrowych z kategorii budynków oraz obiektów małej architektury oznacza, że stanowią one budowle.

Jednak ustawodawca zdecydował się na zmianę art. 3 pkt 3 p.b. i wykreślenie z tego przepisu elektrowni wiatrowych. Należy sięgnąć do wykładni celowości owej, która opiera się na woli ustawodawcy wyrażonej w uzasadnieniu do projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych zmieniającej prawo budowlane, w którym wskazano: „Ponadto ustawa - Prawo budowlane wprowadza podział elektrowni wiatrowych na dwie części - część budowlaną i część niebudowlaną (techniczną). Podział ten został wprowadzony w 2005 r. w wyniku poprawki senackiej do jednej z ustaw nowelizujących Prawo budowlane. Jak się wydaje, przepis ten został wprowadzony przede wszystkim ze względów podatkowych - w celu zwolnienia części niebudowlanych elektrowni wiatrowych z podatku od nieruchomości ...”. Ustawodawca dostrzegł skutki podatkowe wprowadzenia w 2005 r. zmiany polegającej na zastrzeżeniu, iż jedynie części budowlane elektrowni wiatrowej stanowią budowlę w rozumieniu art. 3 pkt 3 p.b. W uzasadnieniu ustawy wskazano: „W projekcie ustawy zaproponowano wykreślenie przepisu wprowadzającego podział elektrowni wiatrowych na części budowlaną i niebudowlaną. **W proponowanym stanie prawnym cała elektrownia wiatrowa będzie obiektem budowlanym (budowlą)**, a tym samym zastosowanie do niej będą znajdować przepisy Prawa budowlanego dotyczące użytkowania obiektów budowlanych oraz dotyczących katastrof budowlanych.”

Należy rozumieć, że wykreślenie z art. 3 pkt 3 p.b. pojęcia „ elektrownie wiatrowe ” jest więc oczywiste. Wolą ustawodawcy po zmianie jest cała elektrownia wiatrowa, a nie wyłącznie jej część budowlana stanowi budowlę w rozumieniu art. 3 pkt 3 p.b. Faktem jest przy tym, iż przepis ten nie wskazuje z nazwy na tego rodzaju obiekt, ale mając na uwadze kategorię XXIX obiektów budowlanych, do której w załączniku do ustawy - Prawo budowlane zaliczono i wymieniono tam wprost elektrownie wiatrowe („wolno stojące kominy i maszty oraz elektrownie wiatrowe”), to obiekty te należy zaliczyć do wymienionych w art. 3 pkt 3 p.b. wolnostojących urządzeń technicznych. Zatem do czasu zmiany prawa budowlanego były podstawy do uznania, że na mocy wyraźnego przepisu, jedynie części budowlane takich urządzeń stanowiły budowle jednak po nowelizacji takich podstaw już nie ma.

Uznanie elektrowni wiatrowych za budowle w rozumieniu prawa budowlanego, pomimo braku ich wskazania w art. 3 pkt 3, jest możliwe w świetle poglądu zaprezentowanego przez TK w orzeczeniu w sprawie P 33/09. Należy bowiem wskazać, iż o klasyfikacji określonych obiektów jako budowli, oprócz definicji sformułowanej w art. 3 pkt 3 p.b., mogą przesądzać również inne przepisy tej ustawy, w szczególności załącznik do niej określający kategorie obiektów budowlanych. Jak wskazał TK, treść tych przepisów i załącznika na różne sposoby doprecyzowuje rozpatrywaną definicję:

- a) jakie obiekty zawierają się w poszczególnych klasach obiektów, których nazwy w niej występują;
- b) jakie obiekty są częściami składowymi obiektów należących do poszczególnych klas, których nazwy w niej występują;
- c) jakie klasy obiektów należy uznać za podobne do klas obiektów, których nazwy w niej występują.

Z lit. a i b wynika więc, że nawet w przypadku braku wskazania w art. 3 pkt 3 p.b. danego obiektu budowlanego, możliwe jest uznanie go w oparciu o załącznik do ustawy za budowlę, nie tylko wtedy, gdy mieści się on w bardziej ogólnej kategorii powołanej w ustawie (elektrownie wiatrowe mieszczą się w pojęciu wolnostojących urządzeń technicznych), ale nawet wtedy, gdy są jedynie do nich podobne.

Następnym argumentem przemawiającym za tym, iż elektrownie wiatrowe stanowią budowle w rozumieniu przepisów prawa budowlanego jest fakt, iż na podstawie zmiany wprowadzonej w art. 82 ust. 3, objęto je właściwością organu administracji architektoniczno-budowlanej, jakim jest wojewoda. Organ ten właściwy jest w sprawach obiektów budowlanych, a więc, jeżeli w świetle art. 3 p.b. dany obiekt nie jest budynkiem lub obiektem małej architektury, to nie może być niczym innym niż budowlą. Elektrownia wiatrowa, której proces budowy na mocy wyraźnego przepisu podlega właściwości organu architektoniczno-budowlanego, jest budowlą w rozumieniu prawa budowlanego.

**A zatem na podstawie analizy samych przepisów ustawy - Prawo budowlane elektrownie wiatrowe powinny być klasyfikowane na gruncie tej ustawy jako budowle.** Jedynie potwierdzeniem tego faktu jest treść art. 2 u.i.e.w., który stanowi wprost, że elektrownia wiatrowa jest budowlą w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. Kontekst zmian dokonanych w prawie budowlanym ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych wyrażony w uzasadnieniu do projektu tej ustawy jest jasny: wolą ustawodawcy było doprowadzenie do sytuacji, w której cała elektrownia wiatrowa będzie stanowiła budowlę w rozumieniu prawa budowlanego.

Za uznaniem, iż pomimo nowelizacji art. 3 pkt 3 p.b. w dalszym ciągu budowlą w rozumieniu tej ustawy są wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowych nie może też przemawiać treść art. 3 pkt 1 p.b. Aktualnie przepis ten stanowi, iż ilekroć w ustawie jest mowa o obiekcie budowlanym, należy przez to rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Wątpliwości w tym zakresie może budzić ostatnia część tego przepisu, wedle której obiekt budowlany, a więc i

budowla, musi być wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Pojęcie to powinno być definiowane zgodnie z ustawą z dnia 16 kwietnia 2004 r. o wyrobach budowlanych, która odsyła do art. 2 pkt 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 305/2011 z dnia 9 marca 2011 r. ustanawiającego zharmonizowane warunki wprowadzania do obrotu wyrobów budowlanych i uchylające dyrektywę Rady 89/106/EWG. Wyrobem budowlanym jest więc każdy wybór lub zestaw wyprodukowany i wprowadzony do obrotu w celu trwałego wbudowania w obiektach budowlanych lub w ich częściach, którego właściwości wpływają na właściwości użytkowe obiektów budowlanych w stosunku do podstawowych wymagań dotyczących obiektów budowlanych.

Z uwagi na powyższe należy stwierdzić, iż elektrownia wiatrowa zbudowana jest również z takich elementów, które nie stanowią wyrobów budowlanych w szczególności nie są trwale wbudowane w obiekt budowlany. Art. 3 pkt 1 p.b. nie stanowi jednak, iż obiekt budowlany ma być wzniesiony z wyrobów budowlanych (w całości), tylko z użyciem tych wyrobów. Potwierdzeniem tego, że na obiekt budowlany mogą składać się zarówno wyroby budowlane, jak i inne wyroby jest art. 10 p.b. w brzmieniu: „Wyroby wytworzone w celu zastosowania w obiekcie budowlanym w sposób trwały o właściwościach użytkowych umożliwiających prawidłowo zaprojektowanym i wykonanym obiektom budowlanym spełnienie podstawowych wymagań, można stosować przy wykonywaniu robót budowlanych wyłącznie, jeżeli wyroby te zostały wprowadzone do obrotu lub udostępnione na rynku krajowym zgodnie z przepisami odrębnymi, a w przypadku wyrobów budowlanych - również zgodnie z zamierzonym zastosowaniem.” Przepis ten, odnoszący się wyłącznie do wyrobów zastosowanych w obiekcie budowlanym w sposób trwały, rozróżnia te z nich, które stanowią wyroby budowlane i które takich wyrobów nie stanowią. Art. 10 p.b. nie obejmuje zastosowanych w obiekcie budowlanym wyrobów, które nie zostały z nim połączone w sposób trwały. A zatem z faktu, iż część techniczno-elektroniczna elektrowni wiatrowej nie składa się z wyrobów budowlanych we wskazanym wyżej rozumieniu, nie można wywodzić, iż tym samym nie stanowi ona części obiektu budowlanego. Art. 3 pkt 1 p.b. nie wprowadza wymogu wzniesienia obiektu budowlanego wyłącznie z użyciem wyrobów budowlanych, a art. 10 tej ustawy tezę tę potwierdza. Na potwierdzenie można też powołać odpowiedź Ministra Finansów z dnia 5 maja 2015 r. (PL-LS.054.13.2005.MWD), na interpelację nr 32306 w sprawie wpływu zmiany ustawy prawo budowlane na podatek od nieruchomości: „Dodanie wymogu wzniesienia obiektu budowlanego z użyciem wyrobów budowlanych umożliwi w dalszym ciągu stosowanie w procesie budowlanym materiałów niestanowiących wyrobów budowlanych, co wynika bezpośrednio z art. 10 u.p.b. Powiązanie w art. 3 pkt 1 u.p. b. pojęcia obiektu budowlanego z wyrobami budowlanymi wynika z przyjęcia założenia, zgodnie z którym zakwalifikowanie danej konstrukcji jako obiektu budowlanego możliwe będzie po stwierdzeniu zastosowania przy jej wznoszeniu wyrobów budowlanych, przy czym możliwe będzie również użycie wyrobów innych niż budowlane.”

Jeżeli dokonanie wykładni językowej regulacji ustawy - Prawo budowlane z uwzględnieniem celu nowelizacji jej przepisów mogłoby budzić wątpliwości, co do elementów składowych budowli, jaką jej elektrownia wiatrowa wskazana w załączniku do tej ustawy, to należy efekty tej wykładni zweryfikować dodatkowo poprzez metodę systemową zewnętrzną.

Należy więc umiejscowić przepis w ramach porządku prawnego, do którego należy i uwzględnić relacje w jakich pozostaje z innymi aktami, które ten porządek tworzą. A zatem faktem jest, iż ustawa z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych w kompleksowy sposób, co do tej pory nie miało miejsca, uregulowała zagadnienia związane z tego rodzaju obiektami - zgodnie z art. 1 warunki i tryb ich lokalizacji oraz budowy. W związku z jej postanowieniami dokonano zmian w szeregu ustaw, w tym w prawie budowlanym.

Mając powyższe na uwadze należy uznać, iż skoro ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych reguluje problematykę budowy tych obiektów i jednocześnie dostosowuje do potrzeb tej ustawy prawo budowlane, to użyte w ustawie - Prawo budowlane pojęcie „elektrownia wiatrowa” należy rozumieć zgodnie z art. 2 u.i.e.w. Zwrócić uwagę należy, iż podobnie jest w przypadku art. 3 p.b., który chociaż zawiera słowniczek, to znajduje zastosowanie również w procesie stosowania prawa podatkowego. Dlatego tak, jak nie powinno być wątpliwości, iż sformułowane na potrzeby prawa budowlanego definicje obiektu budowlanego czy budowli wiążą w procesie wykładni regulacji ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, tak i skonstruowana na potrzeby ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych („użyte w ustawie określenia oznaczają”) definicja elektrowni wiatrowej wiąże w procesie wykładni prawa budowlanego. Z kolei powiązanie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z ustawą - Prawo budowlane jest oczywiste.

Taki tok rozumowania nie burzy tego, iż ustawodawca w sposób bezpośredni do przepisów ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych odesłał jedynie w art. 82 ust. 3 p.b., a nie uczynił tego w załączniku do ustawy. Nie sposób jest bowiem przyjąć, iż pojęcie „elektrownia wiatrowa” na gruncie tej samej ustawy miałyby być rozumiane w odmienny sposób. W obu przypadkach chodzi o elektrownię wiatrową w rozumieniu obowiązujących przepisów dotyczących lokalizacji i budowy tego rodzaju obiektów, a więc art. 2 u.i.w.e. Zgodnie z pkt. 1 tego przepisu elektrownią wiatrową jest budowla w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składająca się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, o mocy większej niż moc 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). Elementy techniczne, to stosownie do art. 2 pkt 2 wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. **Na elektrownię wiatrową w rozumieniu przepisów prawa budowlanego składają się więc aktualnie zarówno jej części budowlane (fundament, wieża) jak i niebudowlane (wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu).**

Z powyższego wynika, że przepisy ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych doprecyzowują prawo budowlane i tym samym współdecydują o zakresie pojęcia „budowla” w rozumieniu tej ustawy. Ponieważ budowla w rozumieniu prawa budowlanego stanowi jedną z kategorii obiektu budowlanego, do której odsyła art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., w konsekwencji stanowi ona przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości w zakresie, w jakim treść tego pojęcia wyznacza art. 2 u.i.e.l.



Jak już wspomniano wcześniej, w uzasadnieniu do projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych wskazano w sposób bezpośredni na cel zmian w prawie budowlanym. Ustawodawca musiał mieć przy tym świadomość wprowadzonej zmiany, skoro w odniesieniu do zmiany z 2005 r. wskazał, iż podział elektrowni wiatrowych na części budowlane i niebudowlane został wprowadzony przede wszystkim ze względów podatkowych.

Aby odpowiedzieć na pytanie, czy wprowadzone ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych zmiany mają wpływ na opodatkowanie elektrowni wiatrowych ma także art. 17 u.i.w.e. Zgodnie z jego treścią „Od dnia wejścia w życie ustawy do dnia 31 grudnia 2016 r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowych ustala się i pobiera zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie ustawy”. Przepis ten wprowadza konstrukcję prawną, w której na potrzeby wyłącznie podatku od nieruchomości prolonguje się w swoisty sposób wejście w życie wprowadzonych zmian. A zatem, na potrzeby procesu budowlanego już od dnia wejścia w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, tj. od dnia 16 lipca 2016 r., należy uznać za budowlę elektrownię wiatrową, w rozumieniu, jakie nadaje temu pojęciu art. 2 pkt 1 tej ustawy, a więc w zakresie jej części budowlanych i niebudowlanych. Z dniem 1 stycznia 2017 r. wzrośnie wartość elektrowni wiatrowej stanowiąca podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości i w składanych na 2017 r. deklaracjach podatkowych powinna być ujawniona właśnie ta wyższa wartość. Będzie to wartość określona zasadniczo stosowanie do art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Jest to przepis, który wprowadza zasadę obliczania wartości dla budowli amortyzowanych, od której wyjątki wskazano w ust. 4-6. Należy więc stwierdzić, iż wprowadzone ustawą z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych zmiany związane z budową tych obiektów, będą miały znaczenie dla ich opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Wynika to z powiązania ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, prawa budowlanego oraz powołanej ustawy, które należy wyprowadzić z art. 1a ust. 2 u.p.o.l. i które zostało potwierdzone w orzeczeniu TK w sprawie 33/09.

W konsekwencji skoro na stanowiącą obiekt budowlany w rozumieniu prawa budowlanego budowlę w postaci elektrowni wiatrowej składają się wszystkie jej elementy, o których mowa w art. 2 u.i.e.w., to stanowi ona przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Skutkuje to wzrostem opodatkowania od 1 stycznia 2017 r., co potwierdza też art. 17 u.i.e.w. i co jest rozwiązaniem uwzględniającym fakt, iż podatek do nieruchomości ma charakter roczny, a więc nie powinno się zwiększać obciążeń z tego tytułu w trakcie okresu rozliczeniowego.

W świetle obowiązującego stanu prawnego organ podatkowy uznaje stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego za nieprawidłowe.

W niniejszej opinii należy stwierdzić, iż w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości w postaci budowli, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz w art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. uznać należy elektrownię wiatrową w rozumieniu, jakie nadaje temu pojęciu art. 2 u.i.e.w. Na taką budowlę składać się będą: fundament i maszt oraz elementy techniczne takie jak: wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądowórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z

mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Niniejsza interpretacja udzielona została w oparciu o przepisy prawa podatkowego obowiązujące na dzień wydania interpretacji przez organ podatkowy i dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę. Interpretacja ta po usunięciu danych identyfikujących Wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, zostanie niezwłocznie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

Reasumując, stanowisko Wnioskodawcy należy uznać za nieprawidłowe.

**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 Łodzi, ul. Piotrkowska 135, 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 ze zm.). Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach — art. 47 ww. ustawy) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy). Jednocześnie, zgodnie z 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 błędów 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 Wójta Gminy Sieradz, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres: Urząd Gminy Sieradz, ul. Armii Krajowej 5, 98-200 Sieradz.

WOJT  
Jarosław Mazmierczak

