

## **INTERPRETACJA INDYWIDUALNA**

### **PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO**

Wójt Gminy Stegna działając na podstawie art. 14j §1 i §3, art. 14b § 2 i §14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2015r. poz.613 ze zm.), art. 1a ust.1 pkt 2 art. 2 ust.1. art.3 ust.1 pkt 1 i art.4 ust.1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2016r.poz.716 ze zm.) w związku z wnioskiem spółki Nowotna Farma Wiatrowa Sp. z o.o. z siedzibą w Gdańsku przy ulicy Abrahama 1A lok.6.10 80-307 Gdańsk z dnia 6 października 2016 roku (wpłynęło do tut. Urzędu 10.10.2016 roku.) - o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego, w zakresie art.1a ust1 pkt 2 i art.2 ust.1 pkt3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r. poz.716 ze zm.)

**uznaje za nieprawidłowe, stanowisko wnioskodawcy, że w zakresie elektrowni wiatrowych, od 1 stycznia 2017 roku opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlega wieża wraz z fundamentem, natomiast części techniczne pozostają poza zakresem opodatkowania tym podatkiem.**

### **UZASADNIENIE**

W dniu 10 października 2016 roku wpłynął do Wójta Gminy Stegna wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego, w zakresie podatku od nieruchomości – art.1a ust.1 pkt 2, art. 2 ust 1, pkt.3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2016 roku poz.716 ze zm.).

W przedmiotowym wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej został przedstawiony następujący stan faktyczny i zdarzenie przyszłe.

Zespół elektrowni wiatrowych znajdujących się na terenie gminy Stegna składa się z 11 elektrowni wiatrowych umieszczonych na wieżach. Elektrownia wiatrowa składa się z wirnika

i gondoli umieszczonych na stalowej wieży osadzonej na fundamencie. Wieża składa się z części zewnętrznej konstrukcyjnej (wykonanej z tuby stalowej) wraz ze schodami zewnętrznymi, oraz z części wewnętrznej (technicznej), w której umieszczone jest wyposażenie techniczne, takie jak winda, stalowe podesty pośrednie, drabina wraz z instalacją zabezpieczającą przed upadkiem, okablowanie elektryczne i sterujące, w tym główny kontroler elektrowni wiatrowej, zabezpieczenia przepięciowe, skrzynki z urządzeniami do pomiaru energii oraz wyposażenie elektryczne w postaci rozdzielnic średniego napięcia i system zasilania rezerwowego UPS.

Najważniejszą częścią elektrowni wiatrowej jest wirnik wraz z łopatom, dzięki któremu dokonuje się zamiana energii wiatru na energię mechaniczną. Osadzony jest on na wale przenoszącym obroty wirnika na wielostopniową przekładnię zwiększającą liczbę obrotów. Poprzez wysokoobrotowy wał napędowy energia mechaniczna przenoszona jest dalej na generator asynchroniczny wytwarzający energię elektryczną. W piaście wirnika umieszczony jest serwomechanizm pozwalający na ustawienie kąta nachylenia łopaty (skoku). Gondola musi mieć możliwość obracania się o 360 stopni, aby zawsze można było ją ustawić pod wiatr. W związku z tym na szczycie wieży zainstalowany jest zestaw silników, który poprzez przekładnię zębatą może nią obracać. Pracą mechanizmu ustawienia łopaty i kierunkowania elektrowni zarządza układ mikroprocesorowy na podstawie danych wejściowych (np. aktualnej produkcji energii, prędkości i kierunku wiatru). Ponadto w gondoli znajdują się m.in.: transformator nN/SN, przekładniki układu pomiarowego, przetwornica elektryczna, łożyska wałów napędowych, układy smarowania, układ chłodzenia, układ zasilania potrzeb własnych elektrowni, hamulec zapewniający zatrzymanie wirnika w sytuacjach awaryjnych oraz szereg czujników kontrolujących pracę poszczególnych komponentów elektrowni.

Mając na uwadze powyższe, w uproszczeniu, głównymi modułami elektrowni wiatrowej są: wirnik, gondola, przekładnia, generator, przetwornica, transformator, rozdzielnica średniego napięcia, kable średniego napięcia oraz układ sterowania, które są osadzone na wieży (maszcie) opartej na fundamencie lub stanowią wyposażenie osadzone wewnątrz wieży.

Wszelkie wymienione wyżej urządzenia umieszczone na wieży oraz w części wewnętrznej wieży zostały wytworzone przez kontrahentów, a następnie dostarczone na teren farmy wiatrowej i zamontowane na wieży posadowionej na fundamencie. Urządzenia te można wymieniać na inne, zamieniać, modyfikować ich parametry techniczne wymontowywać i zastępować innymi urządzeniami. Wiele z nich (np. przekładnię lub śmigła wirnika) wymienia się w trakcie eksploatacji elektrowni wiatrowej.

Na potrzeby wniosku części techniczne Wnioskodawca oznaczać będzie łącznie będące w posiadaniu Spółki wyposażenie techniczne wewnętrznej części wieży (masztu), rozdzielnicę średniego napięcia, główną szafę sterowania, urządzenia układ zasilania rezerwowego, wirnik, układ kontroli nachylenia łopat, gondolę wał napędowy, przekładnie, generator, układ sterowania z zestawem czujników, silniki, pompę układu hydraulicznego, transformator, łożyska, układy smarowania oraz hamulec zapewniający zatrzymanie wirnika w sytuacjach awaryjnych.

**Pytanie wnioskodawcy.**

Czy od 1 stycznia 2017 roku opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nadal podlega wyłącznie wieża wraz z fundamentem, natomiast części techniczne pozostają poza zakresem opodatkowania tym podatkiem.

**Stanowisko Wnioskodawcy.**

Zdaniem Wnioskodawcy, od 1 stycznia 2017 roku opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nadal podlega wyłącznie wieża wraz z fundamentem, natomiast części techniczne pozostają poza zakresem opodatkowania tym podatkiem.

**Uzasadnienie stanowiska wnioskodawcy.**

Ustawa o inwestycjach wprowadza m.in. następujące zmiany w ustawie z dnia 7 lipca 1994r. - Prawo budowlane

- wykreślenie elektrowni wiatrowych z przykładowego katalogu urządzeń technicznych, których części budowlane stanowią budowle w rozumieniu Prawa Budowlanego, oraz
- uwzględnienie elektrowni wiatrowych w załączniku do Prawa Budowlanego, dla którego określono współczynniki obiektu oraz współczynniki wielkości obiektu.

Z kolei z przepisach Ustawy o inwestycjach, a ściślej rzecz ujmując w słowniczku do tej ustawy, zawarto definicję elektrowni wiatrowych. Zgodnie z tą definicją, elektrownia wiatrowa bezpośrednio oznacza budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, o mocy większej niż moc mikro instalacji w rozumieniu art.2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 roku o odnawialnych źródłach energii.

Ponadto, zgodnie z art. 17 ustawy o inwestycjach, 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

o inwestycjach.

W opinii wnioskodawcy zmiany wprowadzone ustawą o inwestycjach nie modyfikują zasad opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych począwszy od 1 stycznia 2017 roku.

Zmiana definicji budowli zawarta w art.3 pkt 3 Prawa budowlanego poprzez wykreślenie elektrowni wiatrowych z przykładowego katalogu urządzeń technicznych, których części budowlane stanowią budowlę w rozumieniu Prawa budowlanego, które- poprzez wyraźne odesłanie zawarte w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych- definiuje szereg pojęć na potrzeby ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Powyższe wynika z faktu, iż ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie odsyła w zakresie zawartej w niej definicji budowli do innych aktów prawnych niż Prawo budowlane, w tym w szczególności do ustawy o inwestycjach. Wobec powyższego, brak jest możliwości zastosowania dla celów interpretacji ustawy o podatkach i opłatach lokalnych innych ustaw niż Prawo budowlane. Co więcej, pogląd przeciwny prowadziłby do sytuacji, w której organ podatkowy wydając decyzję wymiarową mógłby zasadniczo według uznania posiłkować się kilkunastoma ustawami przyjmując, że mają one charakter Prawa budowlanego, co godziłoby w podstawowe zasady prawa podatkowego, w tym w konstytucyjną zasadę określoności. Powyższe stanowisko znajduje oparcie w orzecznictwie sądowym. W tym kontekście Wnioskodawca przykładowo wskazał na wyrok WSA we Wrocławiu z 15 października 2015 roku sygn. 1149/15 akt ISA/Wr., w którym Sąd orzekł, iż „, zawarte w art. 1a ust.1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych odesłanie do przepisów prawa budowlanego należy interpretować jako odesłanie do ustawy Prawo budowlane, a nie jako odesłanie do wszelkich przepisów regulujących zagadnienia związane z procesem budowlanym”. W rezultacie, przy dokonywaniu wykładni przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie jest możliwe odwołanie się do definicji zawartych w innych ustawach niż Prawo budowlane. Zatem definicja elektrowni wiatrowej zawarta w ustawie o inwestycjach jest irrelevantna dla potrzeb analizy podatkowej, tj. nie może stanowić podstawy do wykładni pojęcia „elektrownia wiatrowa” na potrzeby ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

W konsekwencji, wykładni tego pojęcia należy poszukiwać wyłącznie w oparciu o ustawę o podatkach i opłatach lokalnych i Prawa budowlanego (i tylko w takim zakresie, w jakim ustawa odsyła do Prawa budowlanego). Natomiast zgodnie z art. 1a ust.1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych przez budowlę rozumie 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 przeznaczeniem.

Zgodnie z art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego, urządzeniami budowlanymi są urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu i gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki. Zdaniem Wnioskodawcy, brak jest możliwości uznania elektrowni wiatrowej za urządzenia budowlane, również na gruncie przepisów w brzmieniu po wejściu w życie ustawy o inwestycjach. Nadal nie można uznać, że części techniczne umożliwiają wykorzystywanie obiektu tj. wieży i fundamentu zgodnie z ich przeznaczeniem.

Wręcz odwrotnie to wieża wraz z fundamentem umożliwia wykorzystywanie części technicznych zgodnie z ich przeznaczeniem.

W związku z powyższym, części techniczne nie stanowią urządzenia budowlanego.

Powyższe stanowisko znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądowym. Przykładowo NSA w wyroku z dnia 5 stycznia 2010 roku (sygn. akt II FSK 1101/08) orzekł, że elektrownia wiatrowa nie jest również urządzeniem budowlanym w rozumieniu art.3 pkt 9 Prawa budowlanego. W zakres pojęcia budowli nie wchodzi bowiem urządzenia techniczne, które się w nim znajdują. Nie są one budowlą, gdyż nie są związane z obiektem budowlanym zapewniającym możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Zdaniem Wnioskodawcy, na powyższą konkluzję w żadnym razie nie wpływa zmiana Prawa budowlanego, spowodowana wejściem w życie Ustawy o inwestycjach. Nie zawiera ona bowiem jakichkolwiek uregulowań modyfikujących definicję urządzenia budowlanego na gruncie Prawa budowlanego. W związku z powyższym, tezy formułowane na gruncie przywołanego orzecznictwa zachowują swoją aktualność również w stanie prawnym obowiązującym po wejściu w życie Ustawy o inwestycjach. Części techniczne nie zostały wprost wymienione w treści art.3 pkt 3 Prawa budowlanego nie stanowią one budowli w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Prawo budowlane nie zawiera definicji wyrobów budowlanych, w związku z powyższym należy posłużyć się definicją zawartą w ustawie z dnia 16 kwietnia 2004 roku o wyrobach budowlanych, która w tym zakresie odsyła do definicji zamieszczonej w art. 2 pkt 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 305/2011 z dnia 9 marca 2011 roku ustanawiającego zharmonizowane warunki wprowadzania do obrotu wyrobów budowlanych i uchylającego dyrektywę Rady 89/106/EWG. Zgodnie z tym 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. Części techniczne na stanowią obiektu budowlanego w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, nie zostały bowiem wzniesione z wyrobów budowlanych. Nie można uznać, że wirnik, gondola czy generator składający się na części techniczne zostały wzniesione z użyciem wyrobów budowlanych. Nie są one w ogóle budowane, lecz wytwarzane w zakładach wytwórczych i dostarczane na miejsce przeznaczenia w celu montażu na fundamencie i wieży. Jedynie fundament wieży, czy trwale w niego wmontowana wieża mogą zostać uznane za wzniesione z użyciem wyrobów budowlanych. Natomiast wszelkie elementy części technicznych mogą zostać w każdej chwili wymontowane (brak przesłanki trwałego wbudowania w obiekt budowlany) i zastąpione innymi.

W konsekwencji, na gruncie przepisów obowiązujących po 16 lipca 2016r. części techniczne nie spełniają przesłanek do uznania ich za obiekt budowlany w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a co za tym idzie, nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Niemniej jednak fundament oraz trwale związana z nim wieża zostały wzniesione z użyciem materiałów budowlanych, a zatem stanowią obiekty budowlane będące budowlami. W związku z powyższym podlegają one opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowle.

Mając na uwadze powyższe należy stwierdzić, że części techniczne:

- 1) z oczywistych względów nie stanowią budynku ani obiektu małej architektury
- 2) nie stanowią urządzenia budowlanego bowiem nie można uznać, że umożliwiają one wykorzystywanie wieży z fundamentem zgodnie z ich przeznaczeniem
- 3) nie stanowią obiektu budowlanego w rozumieniu Prawa Budowlanego, ponieważ nie zostały wzniesione z użyciem materiałów budowlanych.

Podsumowując, na gruncie przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i Prawa budowlanego w brzmieniu obowiązującym od 16 lipca 2016 roku, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nadal podlega jedynie fundament oraz wsparta na nim wieża.

W konsekwencji, wejście w życie ustawy o inwestycjach zdaniem wnioskodawcy, nie spowoduje zmiany zasad opodatkowania podatkiem od nieruchomości części technicznych od 1 stycznia 2017 roku. W dodatkowych uwagach wnioskodawca przedstawił wykładnie celowościową ustawy o inwestycjach, która zdaniem wnioskodawcy została opracowana (zgodnie z uzasadnieniem do projektu ustawy) do:

- określenia warunków, zasad i trybu lokalizacji oraz realizacji elektrowni wiatrowych,

- uregulowanie warunków lokalizacji zabudowy mieszkaniowej (budynków mieszkalnych i budynków o funkcji mieszanej, w skład których wchodzi funkcja mieszkalna) w sąsiedztwie elektrowni wiatrowych,
- wprowadzenie rozwiązań, dzięki którym przepisy Prawa budowlanego dotyczące użytkowania obiektów budowlanych oraz dotyczących katastrof budowlanych znajdują zastosowanie do całych elektrowni wiatrowych ( w tym elementów technicznych tych elektrowni),
- wprowadzenie obowiązku uzyskania przez inwestora decyzji o pozwoleniu na użytkowanie,
- wprowadzenie obowiązku uzyskania przez inwestora decyzji zezwalającej na eksploatację
- objęcie elektrowni wiatrowych dozorem technicznym.

Mając na uwadze powyższe, zdaniem Wnioskodawcy intencją ustawodawcy nie był wzrost podatku od nieruchomości w odniesieniu do elektrowni wiatrowych a jedynie wprowadzenie odpowiednich regulacji zapewniających nadzór Państwa nad inwestycjami w elektrownie wiatrowe w Polsce poprzez ustanowienie norm prawnych regulujących warunki i zasady budowy i lokalizacji elektrowni wiatrowych ku od nieruchomości. Przy tak sformułowanym celu ustawy o inwestycjach (wyartykułowanym wprost w uzasadnieniu do projektu ustawy) nie sposób doszukać się jakichkolwiek innych intencji, w tym o charakterze fiskalnym.

Co więcej, gdyby ustawodawca zechciał zwiększyć obciążenia podatkowe w podatku od nieruchomości dla właścicieli elektrowni wiatrowych, osiągając jednocześnie ww. cele, to mógłby tego dokonać poprzez dodanie elektrowni wiatrowych do przykładowego katalogu budowli wymienionych w Prawie budowlanym lub bezpośrednią zmianę ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Gdyby rzeczywiście celem ustawodawcy była zmiana zasad opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych, to ustawa o inwestycjach musiałaby zawierać przepisy podatkowe (albo w jej treści albo poprzez zmianę ustawy o podatkach i opłatach lokalnych) a co za tym idzie, stałaby się ustawą podatkową w rozumieniu art.3 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2015r.poz.613 ze zm.)

W konsekwencji, wykładnia celowościowa przepisów ustawy o inwestycjach oraz przebieg procesu legislacyjnego nie pozostawiają wątpliwości, iż jej przepisy nie modyfikują zasad opodatkowania podatkiem od nieruchomości części technicznych.

Z zasady demokratycznego państwa prawnego ustanowionej w art.2 Konstytucji RP wynika, że każda regulacja prawna, nawet o charakterze ustawowym, musi m.in. spełniać wymóg dostatecznej określoności. Przepisy prawne muszą być sformułowane w sposób poprawny, precyzyjny i jasny. Naruszeniem Konstytucji Rzeczypospolitej Polski jest stanowienie

przepisów niejasnych, wieloznacznych, niepozwalających jednostce przewidzieć konsekwencji prawnych jej zachowań. W swym dotychczasowym orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wypowiadał się na temat zasady określoności przepisów prawa, zajmując stanowisko, że omawiana zasada jest funkcjonalnie związana z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa. Zasady te nakazują, aby przepisy prawa były formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym. Precyzja przepisu winna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw, tak aby ich treść była oczywista i pozwalała na ich wyegzekwowanie. Ustawodawca w przepisach podatkowych nie może poprzez niejasne formułowanie treści przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody ustalania zakresu podmiotowego i przedmiotowego, a podatnikom stwarzać niepewności co do ciężących na nich obowiązków. Aby ocenić zgodność sformułowania określonego przepisu prawa z wymaganiami poprawnej legislacji, istotne są trzy założenia, po pierwsze – każdy przepis ograniczający konstytucyjne wolności lub prawa winien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom. Po drugie – przepis taki powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewnione były jego jednolita wykładnia i jednolite stosowanie. Po trzecie przepis taki powinien być tak ujęty, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw. Trybunał Konstytucyjny zwracał również uwagę, iż przepisy podatkowe powinny być tak skonstruowane, „aby jednostka mogła przewidywać daninowe konsekwencje swoich działań, analizowana zasada wymaga w szczególności, aby zainteresowany znał dokładną treść wysokości ciężących na nim obowiązków daninowych, w chwili zajścia zdarzeń powodujących powstanie takiego obowiązku. Ustawa o inwestycjach nie zawiera jakichkolwiek regulacji materialnoprawnych dotyczących zasad opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych. Jedynym przepisem, który mógłby potencjalnie sugerować zmianę w sferze opodatkowania jest art.17 ustawy o inwestycjach, który stanowi iż od dnia wejścia w życie ustawy do dnia 31 grudnia 2016r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowej ustala się i pobiera zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie ustawy. Nie mniej jednak, zarówno brzmienie tego przepisu, jak i jego umiejscowienie na końcu ustawy o inwestycjach przesądza, iż przepis ten ma charakter normy przejściowej, a nie materialnej zwłaszcza, że wyraźnie odnosi się on jedynie do wskazanego w nim okresu, nie regulując w żaden sposób kwestii opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych w latach kolejnych.



W ocenie wnioskodawcy, takie sformułowanie przepisu intertemporalnego w ustawie o inwestycjach miało na celu tylko i wyłącznie jednoznaczne uregulowanie kwestii ustalenia i pobrania podatku od nieruchomości w roku, w którym weszła w życie wspomniana ustawa (z uwagi na fakt, iż jej przepisy weszły w życie w trakcie roku podatkowego), to nie wprowadzono jednocześnie odpowiednich norm określających przedmiot opodatkowania. Co więcej, nie zawarto również stosownego odesłania w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, które uprawniałoby do stosowania ustawy o inwestycjach na potrzeby podatku od nieruchomości. Jeżeli ustawodawca stwierdził, iż w skład elektrowni wiatrowej stanowiącej budowlę- zgodnie z definicją zawartą w art.2 pkt 1 ustawy o inwestycjach - wchodzi także elementy techniczne, to stwierdzenie cytowane powyżej, tj. "wliczając elementy techniczne" byłoby zbędne. Z drugiej strony, mając na uwadze paradygmat racjonalnego ustawodawcy, który na wprowadza zbędnych czy „pustych” regulacji należy stwierdzić, iż nie zawsze pojęcie elektrowni wiatrowej zawiera w sobie także elementy techniczne, stąd potrzeba wyraźnego doprecyzowania tej kwestii w art. 4 ust.1 ww. ustawy. Wobec powyższego, pomimo iż ustawa o inwestycjach zawiera w sobie definicję elektrowni wiatrowej, to przepisy tej ustawy wprowadzają dodatkowy czynnik niepewności co do faktycznego zakresu tej definicji. Jest to kolejny argument przemawiający za stanowiskiem, że nawet w przypadku uznania (zdaniem wnioskodawcy- bezpodstawnie), iż nie spełnia ona podstawowych standardów prawa daninowego, w tym w szczególności nie realizuje wymogu określoności. Podsumowując, wnioskodawca stoi na stanowisku, iż zmiana przepisów Prawa budowlanego spowodowana wejściem w życie ustawy o inwestycjach znajduje zastosowanie dla celów podatku od nieruchomości, to nie spełnia ona podstawowych standardów prawa daninowego, w tym w szczególności na realizację wymogu określoności.

Podsumowując, wnioskodawca stoi na stanowisku, iż zmiana przepisów Prawa budowlanego spowodowana wejściem w życie ustawy o inwestycjach pozostaje bez wpływu na zakres opodatkowania elektrowni wiatrowych.

W związku z powyższym od 1 stycznia 2017 roku opodatkowaniem podatku od nieruchomości podlega wyłącznie wieża wraz z fundamentem, natomiast części techniczne pozostają poza zakresem opodatkowania tym podatkiem.

Niezależnie od powyższych okoliczności wnioskodawca pragnie również zwrócić uwagę, jedynie z ostrożności procesowej, że w przypadku, hipotetycznym oraz sprzecznym z powołanymi przepisami i zasadami, uznania przepisów ustawy o inwestycjach za skutkujące opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości części technicznych, wskazana ustawa byłaby również sprzeczna z bezpośrednio skutecznymi i mającymi bezpośrednio zastosowanie

unijnymi regułami udzielania pomocy publicznej. W przypadku przyjęcia bowiem powyższej, nieuprawnionej w przekonaniu wnioskodawcy interpretacji ustawy o inwestycjach, niektórzy przedsiębiorcy wytwarzający energię elektryczną w oparciu o technologie wykorzystujące odnawialne źródła energii, w tym przedsiębiorcy wytwarzający energię w źródłach opartych na współpalaniu, byłiby zwolnieni z obowiązku zapłaty podatku od nieruchomości w odniesieniu do technicznych elementów wykorzystywanej w tym celu infrastruktury, podczas gdy przedsiębiorcy tacy jak wnioskodawca, również wytwarzający energię z odnawialnych źródeł energii, ale opartych na energii wiatrowej, byłiby zobowiązani do zapłaty podatku od całości infrastruktury, w tym także jej elementów technicznych. Podobnie także przedsiębiorcy wytwarzający energię elektryczną w źródłach konwencjonalnych byłiby wolni od obowiązku zapłaty podatku od nieruchomości, w odniesieniu do elementów wytwarzających energię z odnawialnych źródeł energii w elektrowniach wiatrowych uiszczaliby podatek od tych elementów na zasadach ogólnych. Natomiast zgodnie z przepisami art.107 ust.1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TFUE), na gruncie prawa unijnego przez pomoc publiczną rozumie się wszelkie wsparcie udzielane, w jakiegokolwiek formie, przez Państwo Członkowskie lub przy użyciu zasobów państwa (przesłanka publicznego pochodzenia środków), które zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji (przesłanka wpływu na warunki konkurencji) przez sprzyjanie niektórym przedsiębiorcom lub produkcji niektórych towarów (przesłanka selektywnej korzyści dla przedsiębiorców) w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową pomiędzy Państwami Członkowskimi (przesłanka wpływu na handel wewnętrzny).

Jak wskazuje Komisja, jedną z podstawowych form udzielania przez Państwa Członkowskie pomocy publicznej są instrumenty podatkowe, w tym zwolnienia, ulgi i preferencyjne stawki podatkowe z pewnością spełniają przesłankę publicznego pochodzenia środków wspomnianą powyżej. Co więcej różnicowanie stawek podatku uprzywilejowujące część przedsiębiorców w porównaniu z innymi przedsiębiorcami prowadzącymi podobną działalność spełnia także bez wątpienia powołaną przesłankę selektywnej korzyści.

Ponadto, w przypadku przepisów różnicujących sytuację podatkową przedsiębiorców funkcjonujących na rynku wytwarzanie energii elektrycznej, który z natury posiada charakter transgraniczny i cechuje się silną konkurencją pomiędzy podmiotami z różnych Państw Członkowskich, wpływ takich rozwiązań na warunki konkurencji pomiędzy podmiotami z różnych Państw Członkowskich, wpływ takich rozwiązań na warunki konkurencji oraz na handel wewnętrzny jest oczywisty. Wskazane przesłanki wpływu na warunki konkurencji oraz wpływu na handel wewnątrzunijny również byłyby zatem spełnione.

Zgodnie z art. 108 ust.3 zd.3 TFUE Państwa Członkowskie mają bezwzględny obowiązek uprzedniej notyfikacji Komisji Europejskiej każdej planowanej pomocy publicznej, jak również obowiązek wstrzymania się z jej udzieleniem do czasu wydania przez Komisję pozytywnej decyzji w sprawie notyfikacji. Pomoc udzielona z naruszeniem tego obowiązku jest sprzeczna z prawem.

Ustawa o inwestycjach nie była przedmiotem takiej notyfikacji, polskie władze nie mogą zgodnie z prawem unijnym wprowadzić zróżnicowania w zakresie podatku od nieruchomości uprzywilejowującego niektórych przedsiębiorców wytwarzających energię elektryczną poprzez brak opodatkowania w ich przypadku elementów technicznych infrastruktury wykorzystywanej w tym celu wobec opodatkowania analogicznych elementów technicznych infrastruktury energetycznej wykorzystywanych przez innych przedsiębiorców prowadzących taką działalność, w tym przez wnioskodawcę. Co więcej w przypadku uznania pomocy za niezgodną z rynkiem wewnętrznym (co jest bardzo prawdopodobne ze względu na brak powiązania faktu przyznania oraz wysokości tej pomocy jakimikolwiek ewentualnymi zobowiązaniami inwestycyjnymi lub operacyjnymi beneficjentów), beneficjenci takiej pomocy byłiby również zobowiązani do zwrotu kwot w wysokości równoważnej pomocy publicznej uzyskanie przez nich (w postaci korzystnego dla nich zróżnicowania zasad obliczania podatku od nieruchomości), wraz z odsetkami naliczonymi według stopy ogłoszonej przez Komisję Europejską. Ponadto, niezależnie od naruszenia prawa unijnego, jakie miałyby miejsce w takim przypadku, oraz związanych z tym konsekwencji obciążających polskie władze oraz beneficjentów pomocy, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem TSUE także podatnicy dotknięci bezpośrednio negatywnymi skutkami nałożenia podatku w okolicznościach związanych z udzieleniem bezprawnej pomocy publicznej innym przedsiębiorcom, mogliby żądać bezpośrednio na podstawie prawa unijnego, zwrotu pobranego od nich podatku wraz z odsetkami jak również naprawienia ewentualnej szkody związanej z nałożeniem tego podatku, w tym zakresie dotyczącym zaprzestanych lub zaniechanych inwestycji oraz likwidacji prowadzonej przez nich uprzednio działalności.

Mając na uwadze przywołane argumenty, wnioskodawca stoi na stanowisku, że wejście w życie ustawy o inwestycjach nie zmienia zasad opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych począwszy od 1 stycznia 2017 roku.

Jednakże, gdyby teoretycznie przyjąć, że zmiany wprowadzone ustawą o inwestycjach miałyby doprowadzić do rozszerzenia zakresu opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych, to takie rozszerzenie naruszałoby wskazane w niniejszym wniosku przepisy i zasady prawa.

Taka sytuacja prawna prowadzi do niepewności prawnej zarówno po stronie podatników, jak i organów podatkowych, które również nie mogą samodzielnie rozstrzygać, która z wymienionych wartości powinna zyskać pierwszeństwo kosztem innej. Prowadziłoby to bowiem do wielokrotnie piętnowanej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego sytuacji, w której niejasne formułowanie treści przepisów pozostawia organom mającym je stosować nadmierną swobodę ustalania ich zakresu podmiotowego i przedmiotowego, a więc do stanu niepewności co do ciążących na podatnikach obowiązków.

Wobec powyższego, niejasne i niejednoznaczne sformułowanie przepisów ustawy o inwestycjach niewątpliwie rodzi wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego, które zgodnie z art.2a Ordynacji podatkowej - należy rozstrzygać na korzyść podatnika. Celem zamieszczenia w Ordynacji podatkowej przepisu statuującego *expressis verbis* tę zasadę jest wprowadzenie reguły interpretacyjnej, która pozwoli dokonać wykładni przepisów prawa podatkowego. Gdy postanowienie aktu prawnego prowadzi do wniosków niemających sensu, sprzecznych lub niejednoznacznych, to prawidłowym rozwiązaniem jest wybór znaczenia (normy prawnej) które jest korzystne dla podatnika.

Zdaniem wnioskodawcy, zarówno przed 31 grudnia 2016 roku jak i od 1 stycznia 2017 roku opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlega jedynie fundament oraz trwale posadowiona na nim wieża, na której i wewnątrz której znajdują się części techniczne. Wejście w życie ustawy o inwestycjach nie rozszerza opodatkowania podatkiem od nieruchomości na części techniczne. Jednocześnie nawet gdyby rozważyć czy zmiany wynikające z przepisów ustawy o inwestycjach mogłyby mieć wpływ na zakres opodatkowania podatkiem od nieruchomości i tak nie mogą one ostatecznie prowadzić do opodatkowania podatkiem od nieruchomości części technicznych, gdyż takie stanowisko prowadziłyby m.in. do:

- rezultatów sprzecznych z celem wprowadzenia tej ustawy, którym jest objęcie elektrowni wiatrowych nadzorem budowlanym i stosowaniem szeregu norm wynikających z Prawa Budowlanego, w tym dotyczących katastrof budowlanych, a nie zwiększenia ciężaru podatku od nieruchomości,
- naruszenie zasady określoności w odniesieniu do przepisów prawa daninowego poprzez niedopuszczalną próbę rozszerzenia obowiązku podatkowego mimo braku wprowadzenia stosownych norm prawa materialnego,
- naruszenie Konstytucji RP poprzez zastosowanie niewłaściwego dla ustaw podatkowych trybu legislacyjnego przy uchwalaniu ustawy o inwestycjach,
- sprzeczności z prawem wspólnotowym poprzez uprzywilejowanie grupy przedsiębiorców wytwarzających energię z innych źródeł niż wiatr (niedozwolona pomoc publiczna),

- naruszenie zasady rozstrzygania wątpliwości interpretacyjnych na korzyść podatnika zgodnie z art. 2a Ordynacji podatkowej.

#### **Stanowisko organu podatkowego.**

Zdaniem organu podatkowego wydającego niniejszą interpretację stanowisko wnioskodawcy, iż od 1 stycznia 2017 r. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, w zakresie elektrowni wiatrowych, nadal podlega wyłącznie wieża wraz z fundamentem, natomiast części techniczne pozostają poza zakresem opodatkowania tym podatkiem, jest nieprawidłowe.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r., poz. 716 ze zm.) przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości są budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

W art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wskazuje się, że użyte w tej ustawie określenie „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”.

Zgodnie z definicją obiektu budowlanego zawartą w art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. z 2016 r. poz. 290 ze zm.), 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”.

Wnioskodawca we wniosku wskazał, iż na terenie Gminy Stegna posiada 11 elektrowni wiatrowych umieszczonych na wieżach.

Wnioskodawca wskazał również, że elektrownia wiatrowa składa się z wirnika i gondoli umieszczonych na stalowej wieży osadzonej na fundamencie. Wieża składa się z części zewnętrznej konstrukcyjnej (wykonanej z tuby stalowej) wraz ze schodami zewnętrznymi, oraz z części wewnętrznej(technicznej),w której umieszczone jest wyposażenie techniczne, takie jak winda, stalowe podesty pośrednie, drabina wraz z instalacją zabezpieczającą przed upadkiem, okablowanie elektryczne i sterujące,

w tym główny kontroler elektrowni wiatrowej, zabezpieczenia przepięciowe, skrzynki z urządzeniami do pomiaru energii oraz wyposażenie elektryczne w postaci rozdzielnic średniego napięcia i system zasilania rezerwowego UPS.

Najważniejszą częścią elektrowni wiatrowej jest wirnik wraz z łopatom, dzięki któremu dokonuje się zamiana energii wiatru na energię mechaniczną.

Osadzony jest on na wale przenoszącym obroty wirnika na wielostopniową przekładnię zwiększającą liczbę obrotów. Poprzez wysokoobrotowy wał napędowy energia mechaniczna przenoszona jest dalej na generator asynchroniczny wytwarzający energię elektryczną. W piaście wirnika umieszczony jest serwomechanizm pozwalający na ustawienie kąta nachylenia łopat (skoku). Gondola musi mieć możliwość obracania się o 360 stopni, aby zawsze można było ją ustawić pod wiatr. W związku z tym na szczycie wieży zainstalowany jest zestaw silników, który poprzez przekładnię zębatą może nią obracać. Pracą mechanizmu ustawienia łopat i kierunkowania elektrowni zarządza układ mikroprocesorowy na podstawie danych wejściowych (np. aktualnej produkcji energii, prędkości i kierunku wiatru). Ponadto w gondoli znajdują się m.in.: transformator nN/SN, przekładniki układu pomiarowego, przetwornica elektryczna, łożyska wałów napędowych, układy smarowania, układ chłodzenia, układ zasilania potrzeb własnych elektrowni, hamulec zapewniający zatrzymanie wirnika w sytuacjach awaryjnych oraz szereg czujników kontrolujących pracę poszczególnych komponentów elektrowni.

Mając na uwadze powyższe, w uproszczeniu, głównymi modułami elektrowni wiatrowej są: wirnik, gondola, przekładnia, generator, przetwornica, transformator, rozdzielnica średniego napięcia, kable średniego napięcia oraz układ sterowania, które są osadzone na wieży (maszcie) opartej na fundamencie lub stanowią wyposażenie osadzone wewnątrz wieży.

Nie ulega wątpliwości, iż elektrownie wiatrowe Wnioskodawcy opisane przez niego we wniosku nie są ani budynkami, ani obiektami małej architektury w rozumieniu ustawy Prawo budowlane.

Elektrownie wiatrowe Wnioskodawcy są natomiast budowlą w rozumieniu przepisów ustawy Prawo budowlane.

W myśl art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane w brzmieniu obowiązującym od 16 lipca 2016 r. przez „budowlę” 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”. Wprawdzie obowiązująca od 16 lipca 2016 r. zmieniona definicja budowli zawarta w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane nie wymienia wprost elektrowni wiatrowych, ale należy wskazać iż wyliczone tam obiekty budowlane, części budowlane urządzeń technicznych i inne mają charakter przykładowy, nie jest to katalog zamknięty budowli.

Dnia 16 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), zwana dalej „ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych”. W art. 2 pkt 1 tej ustawy wprowadzono definicję legalną elektrowni wiatrowej.

Z definicji tej wynika, że użyte w tej ustawie określenie „elektrownia wiatrowa” oznacza „budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej 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 pkt 2 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych wskazano 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”.

To właśnie ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych znowelizowała ustawę Prawo budowlane poprzez zmianę definicji budowli zawartej w art. 3 pkt 3 polegającej na wykreśleniu z nawiasu zawierającego przykładowe wyliczenie urządzeń technicznych, których jedynie części budowlane stanowiły budowlę, pojęcia „elektrownie wiatrowe”. Jednocześnie pojęcie elektrowni wiatrowych zamieszczono w załączniku do ustawy Prawo budowlane w Kategorii XXIX.

Na mocy nowelizacji ustawy Prawo budowlane wynikającej z ustawy o inwestycjach

w zakresie elektrowni wiatrowych, począwszy od 16 lipca 2016 roku, art. 3 pkt 3 ustawy prawo budowlane nie wskazuje już wprost na elektrownie wiatrowe, których jedynie elementy budowlane zaliczane były do budowli.

Zatem od 16 lipca 2016 r. „elektrownia wiatrowa” jest budowlą w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej 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.

Na elementy techniczne elektrowni wiatrowej składają się wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Jak wynika, z uzasadnienia poselskiego projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, 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.

Skoro cała elektrownia wiatrowa jest budowlą w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, to zdaniem organu podatkowego, 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.

W tym miejscu zaznaczyć należy, że dotychczasowy podział (przed 16 lipca 2016 r.) w ustawie - Prawo budowlane, elektrowni wiatrowych na dwie części - część budowlaną i część niebudowlaną (techniczną) został wprowadzony w 2005 r. w wyniku poprawki senackiej do ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy - Prawo budowlane oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 163 poz.1364). Jak czytamy w uzasadnieniu poselskiego projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, wprowadzenie tego przepisu w 2005 r. miało na celu zwolnienie części niebudowlanych elektrowni wiatrowych z podatku od nieruchomości.

Przyczyną dokonania tej poprawki w 2005 r., 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. W istocie dopiero nowelizacja prawa budowlanego, wpisująca wprost do art. 3 pkt 3 "Prawa budowlanego, części budowlane elektrowni wiatrowych, przesądziła o zmianie linii orzeczniczej" („Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” nr 09 , wrzesień 2016 (187). Wydawnictwo Taxpress Warszawa).

W wyroku z dnia 18 maja 2005 r. (I SA/Sz 108/4), Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie stwierdza, że „przez budowle (...) należy rozumieć efekt działalności budowniczych stanowiący skończoną całość użytkową, wyodrębnioną w przestrzeni i połączony i z gruntem w sposób trwały. Zatem siłownie wiatrowe jako całość a nie tylko niektóre wybrane jej elementy stanowią budowlę, ponieważ tylko w takiej sytuacji stanowi ona całość użytkową i tylko jako taka spełnia funkcję, dla której została wzniesiona. Nie spełniają takiej funkcji poszczególne elementy siłowni wiatrowej, ponieważ nie mogą one funkcjonować w oderwaniu od całości.”

Potwierdzeniem powyższego jest odpowiedź na interpelację poselską nr 4207 podsekretarza stanu w Ministerstwie Infrastruktury i Budownictwa z dnia 8 lipca 2016 roku, w której stwierdzono, że „zmiana definicji elektrowni wiatrowej wprowadzona przepisami omawianej ustawy stanowi przywrócenie stanu prawnego obowiązującego przed zmianami wprowadzonymi mocą ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy - Prawo budowlane oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 163 poz.1364). Wskutek zmian wprowadzonych tą ustawą elektrownie wiatrowe zostały potraktowane w sposób odmienny od innych wolno stojących urządzeń technicznych – wprowadzono zawężenie zakresu definicji budowli w stosunku do elektrowni wiatrowych, poprzez wskazanie, iż budowlą są części budowlane urządzeń technicznych takich jak elektrownie wiatrowe”.

Również w odpowiedzi na interpelację poselską nr 7740 Minister Rozwoju Finansów w piśmie z dnia 2 grudnia 2016 r., w sprawie zmiany sposobu opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości, wyjaśnił, że „ od dnia 16 lipca 2016r. elektrownia wiatrowa (...) w całości stanowi obiekt budowlany (budowlę) w rozumieniu ustawy Prawo budowlane, co wynika (...) 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 (art. 17 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych). W konsekwencji powyższego od dnia 1 stycznia 2017 roku opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegać będzie cała elektrownia wiatrowa. Podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości dla budowli stanowi, co do zasady wartość, o której mowa w przepisach o podatku dochodowym, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego (...).

Minister Rozwoju i Finansów w piśmie z dnia 9 grudnia 2016 roku odnoszącym się do Stanowiska Związku Gmin Wiejskich Rzeczypospolitej Polskiej w zakresie prawnego uregulowania opodatkowania urządzeń służących wytwarzaniu energii z wiatru, wyjaśnił między innymi, że „od 1 stycznia 2017 roku zmienią się zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości, w zakresie określenia podstawy opodatkowania tym podatkiem, bowiem opodatkowaniu podlegać będzie cała elektrownia wiatrowa”.

Co należy podkreślić, omawiana zmiana z 2005 r. w zakresie definicji budowli została wprowadzona na ostatnim etapie parlamentarnych prac legislacyjnych, nie zostały oszacowane skutki finansowe jej wejścia w życie, a samo jej wprowadzenie było poprzedzone bezskutecznymi staraniami branży inwestorów elektrowni wiatrowych, o zmianę przepisów w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych i dało obniżenie wysokości podatku od budowli będących elektrowniami wiatrowymi.

Wnioskodawca uważa, że ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych miała na celu jedynie objęcie dozorem technicznym całości instalacji.

Jak widać z powyższych rozważań 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 błędnie wnioskuje, iż nie ma to wpływu na opodatkowanie elektrowni wiatrowej podatkiem od nieruchomości. Podatnik błędnie twierdzi, że urządzenia techniczne wchodzące w skład elektrowni wiatrowych nie stanowią budowli ani obiektu budowlanego. Popiera to tym, iż w obecnej definicji obiektu budowlanego zrezygnowano z uznania za obiekt budowlany urządzeń. Jednakże stanowisko to potwierdza tylko to, że 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. Ułatwiać to miało uznanie sytuacji, tj. oderwanie się łopaty za katastrofę budowlaną.

Ponadto Wnioskodawca uważa, że urządzeń technicznych elektrowni wiatrowych nie można uznać za wolnostojące urządzenia techniczne. Jego zdaniem, zgodnie z orzecznictwem NSA, urządzenia posadowione na fundamencie lub innym elemencie budowlanym nie mogą zostać uznane za wolno stojące. Jednakże zauważyć należy, że przedstawione przez podatnika orzecznictwo oparte było na stanie prawnym obowiązującym przed wejściem w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych i wynikającej z tej ustawy nowelizacji ustawy Prawo budowlane.

W tym miejscu przytoczyć należy stanowisko Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Infrastruktury i Budownictwa, w wyżej cytowanej odpowiedzi na interpelację nr 4207. Jego zdaniem „przy literalnej wykładni przepisów, elektrownia wiatrowa wraz z urządzeniami technicznymi (wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu) wypełnia przesłanki budowli będącej wolno stojącym urządzeniem technicznym”. Ponadto w tej odpowiedzi na interpelację wskazano, że zmiany wprowadzone ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych „prowadzą do przywrócenia stanu prawnego sprzed ww. nowelizacji Prawa budowlanego wprowadzonych ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Prawo budowlane oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 163 poz. 1364) i zrównania traktowania przez Prawo budowlane elektrowni wiatrowych z innymi wolno stojącymi urządzeniami technicznymi. Zrównanie to wiąże się w konsekwencji ze zrównaniem w traktowaniu w obszarze wysokości podatku od nieruchomości.”

Budowle, jakimi są elektrownie wiatrowe, po wejściu w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, czyli od 16 lipca 2016 roku, nie są traktowane inaczej niż inne budowle, czy wolno stojące urządzenia techniczne.

Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 września 2011 r. (sygn. akt P 33/09), prezentuje pogląd, zgodnie z którym definicja wyrażenia „budowla” w przepisach ustawy Prawo budowlane formalnie jest definicją zakresową równościową, co oznacza, że budowlami są wszelkie obiekty wskazane enumeratywnie w treści definicji budowli oraz obiekty do nich podobne z wyjątkiem obiektów zakwalifikowanych jako budynki i obiekty małej architektury.

Wskazanie enumeratywne oznacza zamknięty katalog wymienionych w definicji budowli obiektów budowlanych będących budowlami.

Tezę tę przedstawił Wnioskodawca powołując się na rozważania zawarte w tymże wyroku. Jednakże Trybunał analizując definicję budowli stwierdza, że należy ją uznać za definicję zakresową częściową, 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 Prawa budowlanego, 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.

Stanowisko Trybunału Konstytucyjnego jasno określa, że przy ustalaniu czy dany obiekt stanowi budowlę w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, 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 budowlą 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 definicja legalna elektrowni wiatrowej rozumiana jest tylko na potrzeby ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Twierdzi, że ustawa ta nie daje podstaw do modyfikacji zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych i w związku z tym uważa, że nie należy stosować definicji legalnych w niej zawartych do określania przedmiotu podatku od nieruchomości.

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 elektrownię 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.

Na koniec podkreślić należy, że zmiany przepisów obowiązują od 16 lipca 2016 roku. Jednakże ustawodawca, wiedząc jakie skutki wyrze zmiana ustawy Prawo budowlane w zakresie podatku od nieruchomości, w ustawie o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych ostatecznie wprowadził przepis przejściowy w art. 17, zgodnie z treścią którego, „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.

Analizując zapisy definicji elektrowni wiatrowej oraz biorąc pod uwagę powyższe rozważania, organ podatkowy uznaje, że ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych wywiera skutki podatkowe, w taki sposób, że od 01 stycznia 2017 roku, w rozumieniu przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, cała elektrownia wiatrowa będzie stanowiła budowlę, a tym samym będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości od pełnej jej wartości.

Minister Finansów w Interpretacji Ogólnej z dnia 29.12.2015 roku w sprawie stosowania art.2a Ordynacji podatkowej, wyjaśnił, że zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść

podatnika dotyczy tylko wątpliwości co do treści przepisów prawa, a nie wątpliwości co do stanu faktycznego.

Umiejscowienie art. 2a w przepisach ogólnych Ordynacji podatkowej wskazuje, że stosowanie tego przepisu nie jest ograniczone do postępowania podatkowego, a zatem sporne kwestie związane z zastosowaniem art. 2a lub wskazaniem braku przesłanek jego zastosowania powinny stanowić przedmiot zarówno interpretacji przepisów prawa, jak również decyzji i postanowień. Korzyść podatnika to optymalne dla podatnika rozwiązanie prawne spośród tych, które zarysowały się w trakcie wykładni przepisów.

Rozwiązanie korzystniejsze dla podatnika wskazuje sam podatnik, np. w treści deklaracji podatkowej albo prezentując swoje stanowisko w tym zakresie w toku postępowania podatkowego.

Wskazywane przez podatnika rozwiązanie organ podatkowy może kwestionować w dwojaki sposób:

- poprzez wykazanie, że treść przepisu nie budzi wątpliwości na tle tej konkretnej sprawy, albo

- jeżeli przepis budzi pewne wątpliwości- poprzez wykazanie, że wątpliwości te da się usunąć, a wynik prawidłowo przedstawionej wykładni przepisu jest inny niż wskazany przez podatnika.

W przypadku gdy przepis art.2a ordynacji podatkowej nie ma zastosowania , należy wykazać, że podatnik wysuwając inną argumentację i stawiając tezę o istnieniu niedających się usunąć wątpliwości, nie ma racji, gdyż np. powoływał się nieadekwatnie do stanu faktycznego przepisy, przyjmował błędne założenia interpretacyjne, mylił się w rozumowaniu, bądź też jego argumentacja była na tyle słaba w zestawieniu z argumentacją przeciwną, że nie można uznać istnienia niedających się usunąć wątpliwości.

## POUCZENIE

1. Wnioskodawcy przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku, 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.).

2. Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 w/w ustawy) w terminie 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie 60 dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 w/w ustawy).
3. Jednocześnie, zgodnie z art. 57a w/w ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydana w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd Administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.
4. Skargę do Sądu Administracyjnego w Gdańsku wnosi się za pośrednictwem organu, którego, działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi.
5. Niniejsza interpretacja, po usunięciu danych identyfikacyjnych wnioskodawcy oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, zostanie niezwłocznie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

WÓJT  
Folwark  
mgr Ewa Dąbska