

RFB.II.310.01.2017

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Wójt Gminy Malechowo na podstawie art. 14j § 1 i § 3 w związku z art. 14b, art. 14c i art. 14k ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201 z późn. zm.) oraz art. 1a ust. 1 pkt 2, art. 2 ust. 1 pkt 3 ustaw z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 716 z późn. zm.) dalej Upol, w związku z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z dnia 16 lutego 2017 r. (data wpływu do urzędu 17.02.2017 r.), wniesionym przez

uznaje stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe

stwierdzając, iż w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 i z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, uznaje się budowlę, jaką jest elektrownia wiatrowa składająca się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych – tj. wirnika z zespołem łopat, zespołu przeniesienia napędu, generatora prądotwórczego, układów sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu, 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. z 2015 r., poz. 478 z późn.zm.).

UZASADNIENIE

W dniu 17 lutego 2017 r. wpłynął do Wójta Gminy Malechowo wniosek podatnika

reprezentowaną przez pełnomocnika Pana
o wydanie interpretacji
przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie w dotyczącej podatku od
nieruchomości.

I. Opis stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego przedstawiony we wniosku:

(dalej „Wnioskodawca” lub „Spółka”) jest polskim rezydentem podatkowym w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych¹ (dalej „Ustawa o CIT”). Głównym przedmiotem działalności Wnioskodawcy jest prowadzenie projektów związanych z energetyką wiatrową w Polsce. Obecnie Wnioskodawca jest właścicielem farmy wiatrowej zlokalizowanej na terenie Gminy Malechowo. W skład przedsiębiorstwa Wnioskodawcy wchodzi aktywa niezbędne do prowadzenia działalności polegającej na produkcji energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii, w tym:

- zespoły prądotwórcze (gondole, wirniki z zespołem łopat, przekładnie);
- wieże, na których posadowione są zespoły prądotwórcze;
- fundamenty pod turbiny;
- drogi wewnętrzne;
- dodatkowe wyposażenie turbin (w tym oprogramowanie oraz systemy sterowania).

W sensie konstrukcyjnym zespół prądotwórczy (w tym gondola), do której jest przytwierdzony wirnik i zespół łopat stanowi ruchomy element elektrowni wiatrowej, Zawiera on część elementów technicznych i sterowniczych elektrowni wiatrowej oraz mechanizm służący do produkcji energii elektrycznej z wykorzystaniem siły wiatru. W skład zespołu prądotwórczego wraz z gondolą, wirnikiem i zespołem łopat wchodzi również elementy takie jak: wał przeniesienia napędu, przekładnia, łożysko, hamulec, sprzęgło, generator, chłodnica, skrzynia biegów, komputer sterujący, instalacja alarmowa. Zespół prądotwórczy wraz z gondolą został połączony z wieżą mechanizmem obrotowym, zamontowanym pomiędzy szczytem wieży a zespołem prądotwórczym z gondolą, który jest również wykorzystywany do sterowania ruchem obrotowym gondoli.

Wnioskodawca podkreśla, że zespół prądotwórczy z gondolą w każdej elektrowni wiatrowej jest elementem, który podlega łatwej wymianie bez uszkodzenia czy uszczerbku dla konstrukcyjnych części elektrowni, czyli wieży i fundamentu, jak również dla ich funkcjonalności.

Wieża natomiast jest stalowym elementem konstrukcji elektrowni wiatrowej posadowionym na fundamencie. Poza spełnianiem funkcji konstrukcyjnej dla zespołu prądotwórczego z gondolą, umieszczonego na jej szczycie, wieża zawiera również drabinę i windę, które umożliwiają dostęp do gondoli w celu jej obsługi lub naprawy.

Wnioskodawca zgłaszał dotychczas, tj. do końca 2016 r., do opodatkowania podatkiem od nieruchomości (dalej: PON) jako budowlę w szczególności wieże i fundamenty elektrowni wiatrowej. Podstawą opodatkowania dla zgłaszanych budowli była ich wartość początkowa dla potrzeb amortyzacji CIT bez pomniejszania jej o wartość obliczonych odpisów amortyzacyjnych.

II. Pytanie Wnioskodawcy

Czy w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. jako przedmiot opodatkowania PON, zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt i z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, Wnioskodawca powinien wykazać do opodatkowania jako budowlę wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowej, tj. fundament i wieżę?

¹ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jednolity: Dz. U. z 2016 r., poz. 1888 ze zm.)

III. Stanowisko Wnioskodawcy

Wnioskodawca uważa, że w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. jako przedmiot opodatkowania PON, zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt i z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, Wnioskodawca powinien wykazać do opodatkowania jako budowle wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowej, tj. fundament i wieżę.

Uzasadnienie stanowiska Wnioskodawcy

Zgodnie z ogólnymi zasadami, opodatkowaniu PON podlegają m.in. budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej (art. 2 ust. 1 pkt 3 Upol). Z kolei, zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 Upol, za budowlę uznaje się:

„(...) obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.”

Jednocześnie, zgodnie z art. 3 pkt 3 ustawy prawo budowlane² (dalej: Prawo Budowlane lub ustawa u.p.b.) w obecnie obowiązującym brzmieniu za budowlę należy uznać:

„(...) 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.”

Wnioskodawca podkreśla, iż powyższa definicja została zmieniona na podstawie art. 9 pkt 1 ustawy o inwestycjach w elektrownie wiatrowe³ (dalej: ustawa o IEW lub u.i.e.w.), która weszła w życie 16 lipca 2016 r. Przed tą zmianą, definicja zawarta w art. 3 pkt 3 Prawa Budowlanego wyglądała następująco: *„(...) 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 wiatrowych**, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową”* (zazn. Wnioskodawcy).

Jednocześnie, Wnioskodawca uważa, że obecne brzmienie definicji budowli jest identyczne jak brzmienie budowli przed 26 września 2005 r. zgodnie z utrwalonym poglądem organów podatkowych oraz sądów administracyjnych⁴, zarówno w stanie prawnym przed 26 września 2005 r., jak i do 15 lipca 2016 r., opodatkowaniu PON podlegają jedynie części budowlane urządzeń technicznych, do których zalicza się elektrownie wiatrowe.

² Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo Budowlane (tekst jednolity: Dz. U. z 2016 r. poz. 290 ze zm.)

³ Ustawa z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. poz. 961)

⁴ Np.: Wyjaśnienia Ministra Finansów z 17 Marca 2007., PL-833/35/07/IP/346; Wyrok NSA z 25 października 2010 r. (sygn.. II FSK 1382/09)

W tym zakresie nie ma znaczenia, że przed 26 września 2005 r. definicja budowli w Prawie Budowlanym nie zawierała określenia „elektrowni wiatrowych” w przykładowym katalogu „urządzeń technicznych”, w przypadku których jedynie ich części budowlane stanowią budowle. Katalog ten ma bowiem charakter przykładowy i otwarty, o czym świadczy użycie w definicji określenia „i innych urządzeń”.

Wnioskodawca zauważa, że od 28 czerwca 2015 r. obowiązuje nowa definicja „obiektu budowlanego” w Prawie Budowlanym. Zgodnie z obecną obowiązującą definicją, jako 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”. Zdaniem Spółki, obecnie dla celów określenia czy dany obiekt jest budowlą w rozumieniu Prawa Budowlanego, a w konsekwencji dla celów opodatkowania PON, należy zweryfikować, czy został on wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Wnioskodawca wskazuje, że Prawo Budowlane nie zawiera obecnie definicji wyrobów budowlanych. W związku z tym, należy zastosować inną definicję tego pojęcia funkcjonującą w polskim systemie prawnym, w miarę możliwości w równorzędnym akcie prawnym (tj. ustawie) i należącym do tej samej gałęzi prawa co Prawo Budowlane. Należy zauważyć, że przepisy tej ustawy wielokrotnie odwołują się do pojęcia stosowanego w ramach pokrewnego aktu prawnego, tj. ustawy o wyrobach budowlanych⁵ (dalej: UoWB). Jednocześnie, UoWB w art. 2 pkt 1) wskazuje, że wyroby budowlane na potrzeby aktu prawnego, a więc również na potrzeby Prawa Budowlanego, należy rozumieć analogicznie jak w 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 uchylającego dyrektywę rady 89/106/EWG. Zgodnie z tym przepisem, za wyroby budowlane należy uznać: „(...) każdy wyrób lub zestaw wyprodukowany i wprowadzony do obrotu w celu trwałego wbudowania w obiektach budowlanych lub ich częściach, którego właściwości wpływają na właściwości użytkowe obiektów budowlanych w stosunku do podstawowych wymagań dotyczących obiektów budowlanych.”

Zdaniem wnioskodawcy, odniesienie powyższej definicji wyrobów budowlanych do definicji budowli w PON prowadzi do wniosku, że aby uznać dany obiekt za budowlę do celów PON należy uznać tylko taki obiekt, który został wzniesiony za pomocą z odpowiednich wyrobów wbudowanych w tych obiektach i wpływających na ich właściwości budowlane. W kontekście elektrowni wiatrowych, zdaniem Wnioskodawcy nie sposób jest uznać, że cała elektrownia wiatrowa została wzniesiona za pomocą wyrobów budowlanych, w tym w szczególności elementy techniczne elektrowni wiatrowych takie jak turbiny wiatrowe, z pewnością nie zostały wzniesione z wykorzystaniem wyrobów budowlanych.

Wnioskodawca stoi na stanowisku, że zmiana definicji „budowli” dokonana na mocy przepisów ustawy o IEW, jako że prowadzi do powrotu brzmienia definicji do kształtu sprzed zmiany dokonanej 26 września 2005 r., nie powinna mieć znaczenia w kontekście określenia przedmiotu opodatkowania PON w odniesieniu do elektrowni wiatrowych. Wnioskodawca twierdzi bowiem, że także w obecnym stanie prawnym, opodatkowaniu PON jako budowle – podobnie jak przed 26 września 2005 r. – powinny podlegać jedynie jej części budowlane, czyli wieże i fundamenty.

Wnioskodawca podkreśla, że na mocy przepisów ustawy o IEW, obowiązujących od 16 lipca 2016 r., wprowadzono do polskiego porządku prawnego definicję elektrowni wiatrowej. Zgodnie z art. 2 pkt 1 ustawy o IEW przez elektrownię wiatrową należy uznać: „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 oraz z 2016 r. poz. 925)”. Jednocześnie, zgodnie z art. 2 pkt 2 ustawy o IEW, elementy

⁵ Ustawa z 16 kwietnia 2004 r. o wyrobach budowlanych (tekst jednolity: Dz. U. z 2016 r. poz. 1570 ze zm.)

techniczne należy rozumieć jako: „*wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądowórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.*”

Wnioskodawca wskazuje, że wprowadzenie powyższej definicji elektrowni wiatrowych nie powinno mieć wpływu na opodatkowanie elektrowni wiatrowych należących do Wnioskodawcy PON. Zdaniem Wnioskodawcy, należy w tym miejscu przytoczyć ustalenia co do stosowania wykładni pojęcia „budowle” na potrzeby opodatkowania PON, wskazane przez Trybunał Konstytucyjny. W wyroku z dnia 13 września 2011 r. (sygn. P 33/09), wydanym w kontekście opodatkowania PON jako budowli wyrobisk górnictwa, trybunał wskazał przede wszystkim ogólną zasadę w zakresie tego, jak należy rozumieć pojęcie „budowla” na potrzeby opodatkowania PON. Podstawową zasadą wywiedzioną przez trybunał, która zdaniem Wnioskodawcy powinna również zależeć zastosowanie w omawianej sprawie opodatkowania elektrowni wiatrowych, była możliwość opodatkowania danego obiektu PON jak budowli tylko w przypadku wyraźnego zdefiniowania tego obiektu, jako budowli lub obiektu budowlanego w Prawie Budowlanym, rozumianym jako odrębny akt prawny. Inaczej mówiąc, Trybunał wskazał, że odesłanie do Prawa budowlanego w zakresie rozumienia terminu „budowla” należy rozumieć w sposób ścisły. Wobec tego nie można uznać za „budowlę” podlegającą opodatkowaniu PON jakiegokolwiek obiektu, który nie został wprost wymieniony w odpowiednich przepisach ustawy Prawo budowlane definiujących budowle i obiekty budowlane.

Stanowisko zaprezentowane przez Trybunał znajduje potwierdzenie w ogólnych zasadach interpretacji prawa podatkowego zgodnie z literalnym brzmieniem przepisów ustawy. W związku z tym, w przypadku zastosowania w prawie podatkowym odesłania do definicji, znajdującej się w innej ustawie, w zakresie np. definiowania przedmiotu opodatkowania, dany przedmiot należy definiować jedynie w sposób ściśle identyczny jak wskazany wprost w tej innej ustawie. W szczególności w tym zakresie nie ma możliwości stosowania domniemań prawnych, ani interpretowania *per analogiam*, czy też w końcu sięgania do definicji lub nawet uzupełnień definicji, które nie znajdują się wprost w akcie prawnym, do którego odsyła ustawa podatkowa. W związku z tym, Wnioskodawca uważa, że definicja elektrowni wiatrowej wprowadzona w ustawie o IEW nie powinna mieć wpływu na określenie przedmiotu opodatkowania PON w odniesieniu do elektrowni wiatrowych. Tak jak wskazano powyżej, ustawa podatkowa (w tym przypadku Upol) odsyła zdaniem Wnioskodawcy wprost do treści Prawa Budowlanego w zakresie definicji budowli podlegającej opodatkowaniu PON, a tak jak Wnioskodawca wskazał powyżej, zgodnie z definicją budowli w Prawie Budowlanym, opodatkowaniu PON powinny podlegać wciąż jej części budowlane, tj. fundament i wieża.

Wnioskodawca zwraca uwagę, że do załącznika do Prawa Budowlanego, w kategorii XXIX dodano obok kominów i masztów, także elektrownie wiatrowe. Zdaniem Wnioskodawcy, załącznik ten służy kategoryzacji obiektów budowlanych na potrzeby wydawania pozwoleń na budowę, a także ustalaniu wysokości kar za nieprawidłowości w procesie budowlanym, które zostaną zidentyfikowane w trakcie obowiązkowych kontroli (vide art. 58f Prawa Budowlanego). Zdaniem Wnioskodawcy, powyższa kwestia, tj. cel stosowania załącznika do Prawa Budowlanego, prowadzi do wniosku, że ta modyfikacja nie wpływa na opodatkowanie PON elektrowni wiatrowych.

Wnioskodawca wskazuje, że przepisy przejściowe, a taki charakter ma art. 17 ustawy o IEW w brzmieniu „*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.*”, nie mogą określać elementów konstrukcyjnych opodatkowania, w tym w szczególności przedmiotu opodatkowania. Ponadto, treść tego przepisu wskazuje, że reguluje on sposób ustalania i pobierania PON, a zdaniem Wnioskodawcy, sposób ustalania PON, dotyczy, zgodnie z art. 6 ust. 7 Upol, opodatkowania

osób fizycznych, dla których wysokość podatku ustala organ w drodze decyzji. Zgodnie natomiast z art. 9 Upol, Wnioskodawca jest zobowiązany obliczać PON, stąd omawiany przepis przejściowy w szczególności nie powinien mieć znaczenia dla opodatkowania elektrowni wiatrowych posiadanych przez Spółkę.

Wnioskodawca podkreśla, że elektrownia wiatrowa, jako całość nie powinna stanowić odrębnego środka trwałego. Podobnie postępuje Spółka nie wykazując elektrowni wiatrowej jako jeden środek trwały.

Klasyfikacja środków trwałych zawiera różne kategorie środków trwałych, które mogą się składać na elektrownię wiatrową, tj. np. KŚT 346: Zespoły prądotwórcze wiatrowe, lub KŚT 201: Budowle na terenach elektrowni.

Zgodnie z ogólnymi zasadami, stosowanymi przez Wnioskodawcę do tej pory, zawartymi w art. 4 ust. 1 pkt 3 Upol podstawę opodatkowania PON 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.” Według wnioskodawcy, podział elektrowni wiatrowej na odrębne środki trwałe również wskazuje na brak możliwości uznania elektrowni wiatrowej za jedną, odrębną budowlę dla potrzeb PON.

Wnioskodawca wskazuje, że już w początkowych przepisach ustawy o IEW stwierdza się, że *„Art. 1. 1. Ustawa określa warunki i tryb lokalizacji i budowy elektrowni wiatrowych oraz warunki lokalizacji elektrowni wiatrowych w sąsiedztwie istniejącej albo planowanej zabudowy mieszkaniowej.”* Powyższy cel wprowadzenia ustawy potwierdza zarówno cała jej dalsza treść, jak i uzasadnienie przygotowane do projektu ustawy, w którym w żadnym miejscu nie wspomniano o zmianie jakichkolwiek zasad opodatkowania PON elektrowni wiatrowych. Nawet w opisie skutków finansowych wprowadzenia tych przepisów, ustawodawca nie wskazał jakichkolwiek konsekwencji podatkowych ich wprowadzenia, czy to poprzez zwiększenie dochodów samorządów terytorialnych, czy też zwiększenia kosztów podatkowych dla przedsiębiorców. Zdaniem Wnioskodawcy intencją ustawy o IEW nie była zmiana sposobu opodatkowania PON elektrowni wiatrowych.

Wnioskodawca mając na uwadze powyższe argumenty uważa, że od 1 stycznia 2017 r. powinien opodatkować PON jako budowle elementy budowlane posiadanych przez Spółkę elektrowni wiatrowych, tj. fundamenty i wieże. Spółka wskazuje, że podobny pogląd wyraziły już w tej sprawie niektóre organy podatkowe, w tym m.in.:

- Wójt Gminy Zgorzelec w interpretacji indywidualnej z 3 listopada 2016 r. (sygn. FP.310.1.1.2016.2);
- Wójt Gminy Puck w interpretacji indywidualnej z dnia 2 grudnia 2016 r. (sygn. F.B.310.2.2016.MW);
- Burmistrz Iłży w interpretacji indywidualnej z 5 grudnia 2016 r. (sygn. FB.3123.4.105.2016);
- Burmistrz Miasta i Gminy Margonin w interpretacji indywidualnej z 21 grudnia 2016 r. (sygn. FN.310.1.1.2016);
- Wójt Gminy Tomaszów Lubelski w interpretacji indywidualnej z 23 grudnia 2016 r. (sygn. P.3111.126.2016);
- Wójt Gminy Regimin w interpretacji indywidualnej z 20.01.2017 r. (sygn. FP.310.1.1.2017).

Dodatkowo, Wnioskodawca podkreśla, że w związku z wejściem w życie ustawy o IEW, powstały wątpliwości co do treści nowych przepisów. Wnioskodawca uważa, że w takiej sytuacji, do niniejszej sprawy powinna znaleźć zastosowanie zasada *in dubio pro tributario*,

będąca wyrazem prokonstytucyjnej interpretacji przepisów podatkowych. Zasada ta, uwzględniona w art. 2a ordynacji podatkowej⁶, wskazuje na konieczność interpretowania „*niedających się rozstrzygnąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego*” na korzyść podatnika.

Ponadto, Wnioskodawca wskazuje, że stwierdzenie, że przepisy ustawy o IEW w istocie zmieniły zasady opodatkowania PON elektrowni wiatrowych w ten sposób, że opodatkowaniu powinna podlegać całość elektrowni wiatrowych może zostać uznana za niezgodną z konstytucyjną zasadą równości. Opodatkowanie całej elektrowni wiatrowej jako budowli stawiałoby elektrownie wiatrowe w gorszej sytuacji niż np. opodatkowanie elektrowni fotowoltaicznych czy elektrowni konwencjonalnych, gdzie opodatkowaniu PON podlegają jedynie ich części budowlane.

Biorąc pod uwagę wszystkie przytoczone wyżej argumenty, Wnioskodawca uważa, że w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. jako przedmiot opodatkowania PON, zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt i z art. 2 ust. 1 pkt 3 Upol, Wnioskodawca powinien wykazać do opodatkowania jako budowle wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowej, tj. fundament i wieżę.

IV. Ocena stanowiska wnioskodawcy

Wójt Gminy Malechowo uznaje stanowisko Wnioskodawcy za nieprawidłowe, bowiem w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 i z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, Wnioskodawca powinien wykazać budowle, jakimi są elektrownie wiatrowe położone na terenie gminy Malechowo, składające się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych – tj. wirnika z zespołem łopat, zespołu przeniesienia napędu, generatora prądotwórczego, układów sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. poz. 478 i 2365 oraz z 2016 r. poz. 925).

V. Uzasadnienie oceny stanowiska wnioskodawcy przez Wójta Gminy Malechowo:

Opodatkowanie budowli podatkiem od nieruchomości reguluje ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 716 ze zm.) dalej Upol. Zgodnie z zasadą ogólną wyrażoną w art. 2 ust. 1 pkt 3 Upol, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 Upol, pod pojęciem budowli należy rozumieć obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych zawiera zatem własną definicję pojęcia „budowla”, niemniej w definicji tej znajduje się odesłanie do przepisów prawa budowlanego, co powoduje, że jego normatywną treść na gruncie ustawy podatkowej ustala się na podstawie przepisów prawa budowlanego.

Na mocy nowelizacji wprowadzonej ustawą z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 2016 r., poz. 961) dalej u.i.e.w., obowiązującej od 16 lipca 2016 r., art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2016 r., poz. 290 ze zm.) dalej u.p.b., pojęcie budowli określa jako każdy obiekt budowlany niebędący

⁶ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja Podatkowa (tekst jednolity, Dz. U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.)

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.

Zgodnie z art. 3 pkt 3 ustawy u.p.b., w brzmieniu obowiązującym do 15 lipca 2016 r., pod pojęciem budowli należało 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 wiatrowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Ustawa u.i.e.w. na mocy art. 9 wykreśliła z nawiasu definicji budowli zawartej w art. 3 pkt 3 ustawy u.p.b., odnoszące się do części budowlanych wyrażenie „elektrowni wiatrowych”. Jednocześnie w załączniku do ustawy u.p.b. w kategorii XXIX wprowadzono nową kategorię obiektu budowlanego, jakim jest elektrownia wiatrowa. Z uwagi na fakt, iż w załączniku do prawa budowlanego nie zróżnicowano elektrowni wiatrowej ze względu na części budowlane i niebudowlane należy przyjąć, iż obiektem budowlanym jest cała elektrownia wiatrowa.

Ponadto art. 2 pkt 1 u.i.e.w. definiuje elektrownię wiatrową jako budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składająca się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. poz. 478 i 2365 oraz z 2016 r. poz. 925). Elementy techniczne elektrowni wiatrowej to wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądowórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu (art. 2 pkt 2 u.i.e.w.).

Podkreślić również należy, iż w dodanym art. 82 ust. 3 pkt 5b u.p.b. wskazano, iż wojewoda jest organem administracji architektoniczno-budowlanej wyższego stopnia w stosunku do starosty oraz organem pierwszej instancji w sprawach obiektów i robót budowlanych, i tutaj rozszerzono te kompetencje również na elektrownie wiatrowe, w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy u.i.e.w. Zatem przepis ten po nowelizacji ustawy u.p.b. nawiązuje bezpośrednio do definicji elektrowni wiatrowej z art. 2 pkt 1 u.i.e.w. Tymczasem to właśnie ta definicja jednoznacznie wskazuje, jakie elementy składają się na elektrownie wiatrową: składa się ona co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, którymi są - zgodnie z art. 2 pkt 2 u.i.e.w. – wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądowórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Pomimo tego, że definicja elektrowni wiatrowej znajduje się w słowniczku tej ustawy u.i.e.w., w którym zaznaczono, iż ma ona zastosowanie na gruncie tejże ustawy, to w ocenie Wójta Gminy Malechowo nie budzi wątpliwości, iż elektrownia wiatrowa, wskazana jako kategoria obiektu budowlanego w załączniku do ustawy u.p.b. (kategoria XXIX), to elektrownia rozumiana w sposób wskazany w art. 2 pkt 1 u.i.e.w. Potwierdza to sam ustawodawca, który w art. 82 ust. 3 pkt 5b u.p.b. wprost odwołuje się do powołanej definicji w art. 2 pkt 1 u.i.e.w.

W związku z powyższym, niezależnie od tego, że w art. 3 pkt 3 u.p.b. nie wymienia się już z nazwy elektrowni wiatrowych, są one z nazwy wymienione jako kategoria obiektu budowlanego w załączniku do u.p.b. (kategoria XXIX obejmująca aktualnie wolnostojące kominy i maszty oraz elektrownie wiatrowe). Ustawa u.p.b. 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. Na taką budowlę, w myśl art. 2 pkt 1 u.i.e.w. składają się zarówno części budowlane, jak i urządzenia techniczne. Jest to zgodne z uzasadnieniem projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (zob. uzasadnienie do poselskiego projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (druk nr 315), Sejm VIII kadencji, www.sejm.gov.pl), w którym 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)...”. Sens i cel tej zmiany potwierdza też Minister Infrastruktury i Budownictwa. W odpowiedzi na interpelację poselską 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 (Odpowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Infrastruktury i Budownictwa Tomasza Żuchowskiego z dnia 8 lipca 2016 r., <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=1A2CA8FE>), wskazano wprost, iż elektrownia wiatrowa wraz z urządzeniami technicznymi (wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądowórczy, układ sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu) wypełnia przesłanki budowli będącej wolnostojącym urządzeniem technicznym. Jak dalej wskazano w odpowiedzi na interpelację: „Przechodząc do zmian wprowadzonych ustawą z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych należy przede wszystkim zauważyć, iż zmiany te prowadzą do przywrócenia stanu prawnego sprzed 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.”

Na uwagę zasługuje również fakt, iż na późniejszych etapach prac legislacyjnych nad ustawą u.i.e.w jasno zostały sformułowane konsekwencje projektowanych zmian dla zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych. Zwiększenie opodatkowania było przedmiotem np. posiedzenia Sejmowej Komisji Infrastruktury w dniu 30 marca 2016 r., która zajmowała się projektem ustawy⁷ i wspomnianej wyżej odpowiedzi na interpelację poselską nr 4207. Ustawodawca miał zatem 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.

Za opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości całej elektrowni wiatrowej w rozumieniu art. 2 u.i.e.w. świadczy również stanowisko Ministra Rozwoju i Finansów zawarte w piśmie Sekretarza Stanu Wiesława Janczyka z dnia 9 grudnia 2016 r., adresowane do Pana Marka Olszewskiego Przewodniczącego Związku Gmin Wiejskich Rzeczypospolitej Polskiej, w którym stwierdzono, „(...)...od 1 stycznia 2017 r. zmieniają się zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości, w zakresie określenia podstawy opodatkowania tym podatkiem, bowiem opodatkowaniu podlegać będzie cała elektrownia wiatrowa”. Powyższe stanowisko potwierdzone zostało również przez Ministra Rozwoju i

⁷ Stenogram dostępny na stronie Sejmu RP:

[http://orka.sejm.gov.pl/Zapisy8.nsf/0/1451940BBF06D8C3C1257F9B00488E56/\\$file/0044608.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Zapisy8.nsf/0/1451940BBF06D8C3C1257F9B00488E56/$file/0044608.pdf)

Finansów w piśmie Sekretarza Stanu Wiesława Janczyka z dnia 7 lutego 2017 r., adresowane do Przewodniczącego Komisji Samorządu Terytorialnego i Polityki Regionalnej Pana Andrzeja Maciejewskiego oraz do Przewodniczącego Komisji Infrastruktury Pana Bogdana Rzońca Sejm Rzeczypospolitej Polskiej. Wskazano bowiem, „...Minister Rozwoju i Finansów wyraził opinię, że od 16 lipca 2016 r. elektrownia wiatrowa w całości stanowi obiekt budowlany (budowlę) w rozumieniu ustawy - Prawo budowlane. Niemniej do 31 grudnia podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowych ustalało się i pobierało zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, co wynika wprost z art. 17 tej ustawy. Zatem faktyczne zmiany w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych nastąpiły od dnia 1 stycznia 2017 r.”

Zgodnie z poglądem prawnym zaprezentowanym w wyroku Trybunału Konstytucyjnego (dalej TK) z dnia 13 września 2011 r. (P33/09), przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości mogą być „jedynie takie budowle, które zostały expressis verbis wymienione w art. 3 pkt 3 u.p.b., w pozostałych 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. Ponadto Trybunał Konstytucyjny stwierdził, iż „(...) nie jest wykluczone, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane”. Wobec tego, przy ustalaniu czy dany obiekt budowlany stanowi budowlę w rozumieniu ustawy Upol, poza definicją zawartą w art. 3 pkt. 3 ustawy u.p.b., należy posłużyć się całą ustawą u.p.b. oraz załącznikiem do niej, określającym kategorie obiektów budowlanych.

W świetle orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego w sprawie P33/09 wynika również, że przepisy ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 2016 r., poz. 961) 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 Upol, w konsekwencji stanowi ona przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości w zakresie, w jakim treść tego pojęcia wyznacza art. 2 u.i.e.w. Jest to więc sytuacja zbliżona do tej, w której o zakresie opodatkowania wyrobisk górniczych współdecydują regulacje prawa geologicznego i górniczego, a o opodatkowaniu sieci uzbrojenia terenu prawo geodezyjne i kartograficzne.

W procesie wykładni prawa podatkowego ważną kategorię dyrektyw interpretacyjnych stanowią domniemania interpretacyjne, w tym dotyczące racjonalności ustawodawcy. Jak wskazano w wyroku WSA w Warszawie z dnia 9 grudnia 2010 r. (IIISA/WA 2114/10): „Założenie racjonalnego prawodawcy zakłada istnienie takiego prawodawcy, który tworzy przepisy w sposób sensowny, racjonalny i celowy, znając cały system prawny i nadając poszczególnym słowom i zwrotom zawsze takie samo znaczenie, nie zamieszczając jednocześnie zbędnych sformułowań (por. Z. Ziemiński „Teoria prawa”, PWN 1978, s. 106-123, jak też postanowienie SN z dnia 22 czerwca 1999 r. sygn.. akt I KZP 19/99, OSNKW 1999/7-8/42). Zatem, jeżeli u podstaw każdej wykładni przepisu prawnego tkwić winno założenie racjonalności ustawodawcy, to interpretator powinien dążyć do takiego tłumaczenia norm, które by stworzyło spójny z prakseologicznego punktu widzenia system.” Racjonalność prawodawcy jest przyjmowana w odniesieniu do całego systemu prawa, nie mając szczególnego wymiaru na gruncie prawa podatkowego, tym, niemniej, biorąc pod uwagę przedmiot niniejszej interpretacji, zasadne wydaje się jej zaprezentowanie.

Powyższa zasada realizuje się między innymi w tym, że racjonalny prawodawca zna prawo, które nowelizuje, a także jest świadom konsekwencji swych działań (tak: wyrok NSA z dnia 27 września 1999 r., FPS 6/99). Wykładnia nie może prowadzić do negowania nowelizacji aktów ustawowych jako uzupełnienia czy uściślenia dotychczasowych przepisów. Z założenia racjonalności prawodawcy wypływa też szczególna reguła, że każde słowo użyte w tekście

prawnym jest potrzebne dla zrekonstruowania podatkowej normy postępowania: nie można natomiast przyjmować za prawidłową takiej wykładni, która uznawałaby jakieś sformułowania tekstu za zbędne.

W kontekście powyższego należy przytoczyć w art. 17 u.i.e.w. zgodnie z którym, „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”. Oznacza to, że na potrzeby wyłącznie podatku od nieruchomości prolonguje się wejście w życie wprowadzonych zmian. Na potrzeby bowiem procesu budowlanego, już od dnia 16 lipca 2016 r. należy uznać za budowlę elektrownię wiatrową, w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy u.i.e.w., a więc jej części budowlane i niebudowlane. Ponadto z przepisu tego wyraźnie wynika, że ustawodawca zakłada zmianę zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych od początku 2017 r. Wyróżnia on bowiem na potrzeby opodatkowania elektrowni wiatrowych „przepisy obowiązujące przed dniem wejścia w życie ustawy”, które z założenia muszą różnić się od tych, które obowiązują po tym dniu. Inaczej przepis ten nie byłby potrzebny. Taka była wola ustawodawcy, aby te zasady zmienić. Jednakowoż dla potrzeb podatku od nieruchomości do dnia 31 grudnia 2016 r. zarówno podatnicy jak i organy podatkowe, winni byli przyjąć, że nic się nie zmieniło, to znaczy, budowlą będącą przedmiotem opodatkowania była wyłącznie część budowlana elektrowni wiatrowej. Natomiast od 1 stycznia 2017 r. status elektrowni wiatrowych na gruncie prawa budowlanego oraz prawa podatkowego jest identyczny – obiektem budowlanym w postaci budowli jest elektrownia wiatrowa składająca się zarówno z części budowlanych, jak i niebudowlanych.

Za szczególny rodzaj wykładni, który wiąże się z pojęciem celu, uznać należy tzw. wykładnię historyczną. Jej istotą jest poszukiwanie argumentów przemawiających za określonym znaczeniem przepisu prawa na podstawie zmian danej regulacji prawnej oraz różnic pomiędzy pierwotnym a późniejszym brzmieniem przepisu. Znając przyczynę zmiany, przepis w nowym jego brzmieniu interpretuje się w taki sposób, aby norma zeń wynikająca pozbawiona była wad czy też słabości, jakie ujawniły się w trakcie obowiązywania przepisu w poprzednim kształcie. W wyroku NSA z dnia 14 marca 1994 r. sygn.. III SA 1794/93, wprost wskazano, że posługiwanie się wykładnią historyczną jest powszechnie akceptowaną formą wykładni prawa pod warunkiem, iż nie prowadzi ona do poglądów sprzecznych z treścią prawa; o ile natomiast wykładnia gramatyczna nie daje jednoznacznej odpowiedzi co do treści prawa, to zaletą – a nie błędem - przeprowadzonej wykładni jest sięgnięcie do argumentów wynikających z ewolucji prawnych dotyczących określonego problemu.

Mając powyższe na uwadze, dokonując wykładni przepisów, które regulują zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych należy odrzucić taki kierunek wykładni, który nowelizacji prawa budowlanego oraz nowej ustawie o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, odmawiałby waloru prawotwórczego i z góry zakładał, że wprowadzone przepisy nie niosą za sobą treści normatywnej.

W procesie wykładni regulacji prawnych dotyczących opodatkowaniu elektrowni wiatrowych należy zwrócić uwagę na trzy okresy, które wyznaczają kolejne nowelizacje przepisów prawa budowlanego. Przede wszystkim do nowelizacji prawa budowlanego wynikającej z ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Prawo budowlane oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 163, poz. 1364), w ustawie tej nie wskazywano z nazwy na tego rodzaju obiekty. Dopiero w wyniku wskazanej nowelizacji od 2006 r. w art. 3 pkt. 3 ustawy u.p.b. pojawiło się pojęcie elektrowni wiatrowych, a to w następstwie tego, że za budowlę uznano części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych i innych urządzeń).

Znamienne jest jednak, iż ani w orzecznictwie sądów administracyjnych, ani też w literaturze przedmiotu nie negowano do tej daty opodatkowania tego rodzaju obiektów podatkiem od nieruchomości, a występujące wątpliwości interpretacyjne związane były jedynie

z tym, które z elementów elektrowni powinny podlegać opodatkowaniu. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że jeszcze do 2009 r. na tle przepisów prawa budowlanego w brzmieniu obowiązującym do końca 2005 r. dominowała linia orzecznicza, wedle której opodatkowane były wszystkie elementy elektrowni wiatrowych. Za budowlę podlegającą opodatkowaniu uznawano elektrownię wiatrową składającą się z części budowlanych oraz niebudowlanych, które stanowiły całość techniczno-użytkową.⁸ Wyraźna zmiana linii orzeczniczej nastąpiła w 2009 r. i jak się wskazuje, przynajmniej w części była ona związana ze zmianą prawa budowlanego, do której doszło w 2005 r.⁹ Pogląd o podatkowaniu jedynie części budowlanych elektrowni wiatrowych zaprezentowało też w 2007 r. Ministerstwo Finansów. Był on konsekwencją stanowiska Ministra Infrastruktury z dnia 19 września 2005 r., który za obiekt budowlany w rozumieniu prawa budowlanego uznał jedynie części budowlane elektrowni wiatrowych.

Zmiana prawa budowlanego dokonana w ustawą z 2005 r. doprowadziła do ujednoczenia stanowiska sądów administracyjnych w zakresie opodatkowania elektrowni wiatrowych i w istocie zamknięcia wszelkich sporów podatników z organami podatkowymi na tym tle. Taki stan prawny utrzymywał się do czasu wejścia w życie kolejnej nowelizacji prawa budowlanego, którą wprowadzono ustawą z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Reasumując aktem tym dokonano istotnych zmian, z punktu widzenia przedmiotu niniejszej interpretacji:

- 1) do systemu prawa wprowadzono ustawę o charakterze systemowym, którą jest ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, a która w art. 2 pkt 1 definiuje elektrownię wiatrową, jako 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 oraz z 2016 r. poz. 925); elementami technicznymi elektrowni, stosownie do art. 2 pkt 2 ustawy są: wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądowórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu;
- 2) zmieniono ustawę – Prawo budowlane w:
 - a) art. 3 pkt 3 – poprzez wykreślenie z nawiasu (zawierającego przykładowe wyliczenie urządzeń technicznych, których jedynie części budowlane stanowią budowle) pojęcia elektrowni wiatrowych;
 - b) art. 82 ust. 3, gdzie dodano nowy pkt 5b w brzmieniu: „elektrowni wiatrowych, w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. poz. 961);”, przez co objekty te objęto właściwością wojewody jako organu administracji architektoniczno-budowlanej;
 - c) załączniku – wskazano w nim wprost w Kategorii XXIX obok dotychczasowych kategorii obiektów „wolnostojących kominów i masztów” także elektrownie wiatrowe.

Nie może też ująć uwadze treść art. 17 u.i.e.w., w świetle którego „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”, który potwierdza normatywny charakter zmian.

⁸ Por. wyroki WSA w Szczecinie dnia 4 stycznia 2006 r. (I SA/Sz 882/04) oraz z dnia 18 maja 2005 r. (I SA/Sz 108/04), a także wyrok NSA z dnia 18 stycznia 2007 r. (II FSK 51/06).

⁹ Wyroki WSA w Szczecinie z dnia 23 lutego 2011 r. (I SA/Sz 887/10), z dnia 7 listopada 2007 r. (I SA/Sz 171/07), z dnia 25 października 2006 r. (I SA/Sz 854/05) oraz NSA z dnia 20 lipca 2009 r. (II FSK 202/08).

Aktualnie, co należy podkreślić, mamy więc do czynienia z innym stanem prawnym niż przed zmianą prawa budowlanego z 2005 r., a zatem nie jest to powrót do zasad obowiązujących w tamtym okresie. Nowelizacja nie ograniczyła się wyłącznie do wykreślenia z art. 3 pkt 3 ustawy u.p.b. elektrowni wiatrowych. Elektrownie te wskazano bowiem *expressis verbis* jako kategorię obiektu budowlanego w załączniku do ustawy – Prawo budowlane. Ponadto przesądzo wprost o tym, iż podlegają one właściwości organu architektoniczno-budowlanego, jakim jest wojewoda. I wreszcie w ustawie o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, która w sposób kompleksowy reguluje warunki lokalizacji i budowy elektrowni wiatrowych, zdefiniowano pojęcie „*elektrownia wiatrowa*” oraz wskazano, że „*stare*” zasady ich opodatkowania obowiązują do końca 2016 r. Kluczowe jest zatem znaczenie dla zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości regulacji ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych – zarówno samej ustawy, jak i zmian w prawie budowlanym, które nią wprowadzono. Jeszcze raz bowiem trzeba podkreślić, za wyrokiem TK z dnia 13 września 2011 r. (P 33/09), iż przepisy prawa budowlanego mają bezpośredni wpływ na zasady opodatkowania budowli.

Za uznaniem, iż pomimo nowelizacji art. 3 pkt 3 ustawy u.p.b. w dalszym ciągu budowlą w rozumieniu tej ustawy są wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowych, nie może przemawiać treść art. 3 pkt 1 ustawy u.p.b. 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. Pojęcie wyrobów budowlanych zostało zdefiniowane w art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 16 kwietnia 2004 r. o wyrobach budowlanych (Dz. U. z 2016 r., poz. 1570 ze zm.). Zgodnie z tym przepisem pod pojęciem wyrobu budowlanego należy rozumieć wyrób budowlany, o którym mowa w art. 2 pkt 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 305/2011 z dnia 9 marca 2011 r., którym jest każdy wyrób lub zestaw wyprodukowany i wprowadzony do obrotu w celu trwałego wbudowania w obiektach budowlanych lub ich częściach, którego właściwości wpływają na właściwości użytkowe obiektów budowlanych w stosunku do podstawowych wymagań dotyczących obiektów budowlanych.

Mając powyższe na uwadze, 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 ustawy u.p.b. nie stanowi jednak, iż obiekt budowlany ma być wzniesiony w całości z wyrobów budowlanych, tylko z użyciem tych wyrobów. Potwierdzeniem tego, iż na obiekt budowlany mogą składać się zarówno wyroby budowlane, jak i inne wyroby jest art. 10 ustawy u.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. Ponadto definicja obiektu budowlanego wynikająca z art. 3 pkt 1 ustawy u.p.b. nie powinna być odczytywana w oderwaniu od innych definicji zawartych w ustawie u.p.b., w tym definicji budowla (art. 3 pkt 3 ustawy u.p.b.), gdyż w innym przypadku pojęcie budowli straciłoby swoją funkcjonalną przydatność. Wiele obiektów wskazanych w definicji budowli nie składa się bowiem w ogóle z wyrobów budowlanych, np. wolno stojące urządzenia techniczne, czy nasypy ziemne. Nie mogłyby być więc one uznane za obiekt budowlany będąc budowlą na gruncie tej samej ustawy. Powyższe prowadzi do wniosku, iż obiektami budowlanymi są obiekty, które spełniają cechy wskazane w definicji tego pojęcia. Obiektem tym są jednak także inne obiekty, jeśli są objęte definicją budowli w prawie budowlanym, nawet

jeśli nie mają one cech wskazanych w definicji obiektu budowlanego. Podobnie w skład elektrowni wiatrowej wchodzi, także inne elementy niż te, które zostały wskazane w definicji obiektu budowlanego, w tym urządzenia i inne elementy, bez których nie mogłaby funkcjonować elektrownia wiatrowa, a ta budowla bez tych elementów utraciłaby swoją przydatność.

Stosownie do art. 4 ust. 1 pkt 3 Upol dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 4-6, postawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości stanowi ich 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.

Należy podkreślić, iż wskazana wyżej zasada określenia podstawy opodatkowania nie ulega zmianie przez fakt, iż elektrownia wiatrowa nie stanowi jednego środka trwałego w prowadzonej przez podatnika ewidencji, lecz ujęto w niej poszczególne elementy tej elektrowni. Podatek od nieruchomości nie jest uiszczany od środków trwałych lecz od budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 Upo., a art. 4 ust. 1 pkt 3 tej ustawy nie wymaga, aby budowla stanowiła odrębny środek trwały, od którego dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. Dlatego tak, jak dopuszczalne jest opodatkowanie jedynie części budowli składających się na jeden środek trwały¹⁰, tak też należy przyjąć, iż możliwie jest opodatkowanie budowli, na którą składa się kilka środków trwałych ujętych w ewidencji podatnika.

Wójt Gminy Malechowo uwagę wskazaną przez Wnioskodawcę, „stwierdzenie, że przepisy ustawy o IEW w istocie zmieniły zasady opodatkowania PON elektrowni wiatrowych w ten sposób, że opodatkowaniu powinna podlegać całość elektrowni wiatrowych może zostać uznana za niezgodną z konstytucyjną zasadą równości.”, uznaje za bezprzedmiotową dla niniejszej sprawy. Rolą organu podatkowego nie jest dokonywanie oceny wprowadzonych regulacji prawnych a jedynie ich odpowiednie stosowanie. Tym bardziej organ podatkowy nie czuje się ani władny ani uprawniony do oceny wprowadzonych regulacji w kontekście ich ewentualnej zgodności z konstytucją. Tego typu oceny mogą wynikać wyłącznie z przepisów prawa, a organem uprawnionym do oceny zgodności ustaw z konstytucją jest wyłącznie Trybunał Konstytucyjny.

Mając na uwadze argumenty wskazane w niniejszej interpretacji, Wójt Gminy Malechowo nie podziela poglądów organów podatkowych przytoczonych przez Spółkę we wniosku, stoi bowiem na stanowisku, co do którego nie ma żadnych wątpliwości, że od dnia 1 stycznia 2017 r. przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli w postaci elektrowni wiatrowej, jest elektrownia wiatrowa składająca się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. poz. 478 i 2365 oraz z 2016 r. poz. 925). Natomiast elementy techniczne elektrowni wiatrowej to wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Natomiast podstawą opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli w postaci elektrowni wiatrowej, w

¹⁰ Por. wyrok NSA z dnia 12 stycznia 2016 r. (II FSK 2243/15), w którym stwierdza się, że: „Sposób identyfikowania, ewidencjonowania i dokonywania odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych dla celów podatków dochodowych jest obojętny z punktu widzenia podatku od nieruchomości. Ponadto należy mieć na uwadze, że odpisy amortyzacyjnych dokonuje się nie od środków trwałych jako takich, ale od wartości początkowej tych środków. Jeżeli wartość budowli została zagregowana (ujęta) w wartości początkowej budynku, to nie może budzić wątpliwości, że podatnik dokonywał odpisów amortyzacyjnych także od wartości początkowej spornej budowli.”

rozumieniu wyżej wskazanym, jest jej wartość stanowiąca podstawę dokonywania odpisów amortyzacyjnych, ustalona zgodnie z przepisami o podatkach dochodowych (art. 4 ust. 1 pkt 3 Upol). Wartość, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 3 Upol jest właściwa dla opodatkowania również wtedy, gdy elektrownia wiatrowa nie stanowi odrębnego środka trwałego, od którego dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, lecz są nimi jej poszczególne elementy. Suma wartości tych części budowli, ustalona zgodnie z powołanym przepisem, będzie stanowiła podstawę opodatkowania na potrzeby podatku od nieruchomości.

POUCZENIE

Na niniejszą interpretację wnioskodawcy przysługuje prawo do wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie za pośrednictwem Wójta Gminy Malechowo. Złożenie skargi musi poprzedzać pisemne wezwanie do usunięcia naruszenia prawa skierowane do Wójta Gminy Malechowo, w terminie 14 dni od dnia, w którym wnioskodawca dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o wydaniu niniejszej interpretacji (art. 52 §3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. o postępowaniu przed sądami administracyjnymi). Termin do wniesienia skargi wynosi 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na w/w wezwanie, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie 60 dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 §2 ustawy o postępowaniu przed sądami administracyjnymi).

WÓJT
Radostaw Nowakowski