

F.3120.2.95.2016.SM

1

## INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Burmistrz Pakości, działając na podstawie art. 14j § 1 i 3 w związku z art. 14b, art. 14c i art. 14k § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017r., poz. 201) i art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016r., poz. 716, z późn. zm.), po rozpatrzeniu wniosku Podatnika:

..... z dnia 15 listopada 2016r., doręczonego w dniu 21 listopada 2016r., o udzielenie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu stosowania prawa podatkowego w indywidualnej sprawie, stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione w ww. wniosku - **jest nieprawidłowe.**

## UZASADNIENIE

..... w dniu 21 listopada 2016r. złożył, zgodnie z art. 14j § 1 Ordynacji podatkowej, wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w jej indywidualnej sprawie. Dnia 28 listopada 2016r. Spółka przedstawiła kopię interpretacji indywidualnej wydanej w tożsamym zakresie przez Wójta Gminy Zgorzelec, który potwierdził w całości stanowisko wnioskodawcy.

**We wniosku o interpretację indywidualną podatnik przedstawił następujący stan faktyczny:**

Spółka jest właścicielem elektrowni wiatrowych zlokalizowanych na terenie Gminy Pakość. W skład każdej posiadanej przez Spółkę elektrowni wiatrowej wchodzi wieża wraz

z fundamentem, a także jej część techniczna – wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator, układ sterowania oraz zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Spółka deklaruje do opodatkowania podatkiem od nieruchomości jako budowle tzw. części budowlane posiadanych elektrowni wiatrowych, tj. fundamenty i wieże. Jednocześnie, wraz z wejściem w życie ustawy z dnia 20 maja 2016r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych Spółka powzięła wątpliwość dotyczącą zakresu opodatkowania podatkiem od nieruchomości posiadanych elektrowni wiatrowych. Na tle przedstawionego stanu faktycznego Wnioskodawca zwrócił się z pytaniem, czy w związku z wejściem w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych Spółka od 1 stycznia 2017 roku będzie zobowiązana do zmiany zakresu opodatkowania podatkiem od nieruchomości posiadanej elektrowni, w ten sposób, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości będzie podlegać cała elektrownia wiatrowa, tj. zarówno jej część budowlana jak i elementy techniczne (wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układ sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu)? Jednocześnie Wnioskodawca zaprezentował stanowisko, zgodnie z którym, od 1 stycznia 2017 roku posiadane przez Spółkę elektrownie wiatrowe nadal podlegać będą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości od tzw. części budowlanych, tj. fundamentów i wież. Tym samym, w opinii Spółki, poza przedmiotem opodatkowania pozostają części techniczne (wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator, układ sterowania oraz zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu). Wnioskodawca na poparcie tej tezy przywołał przepisy art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zgodnie z którym opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Jednocześnie w myśl przepisu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych przez budowlę należy rozumieć obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenia budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Aby prawidłowo zakwalifikować dany składnik majątku do opodatkowania podatkiem od nieruchomości jako budowlę należy oprzeć się na przepisach ustawy z dnia 7 lipca 1994r. Prawo budowlane. Zgodnie z art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane w brzmieniu obowiązującym do dnia 15 lipca 2016 roku pod pojęciem budowla 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 i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.*

Z kolei w myśl powyższego przepisu w brzmieniu obowiązującym od dnia 16 lipca 2016 roku (tj. po zmianie wprowadzonej wskutek wejścia w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych) budowlę stanowi *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.*

Tym samym wskutek wejścia w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych z definicji zawartej w ustawie Prawo budowlane z wyliczenia urządzeń technicznych posiadających części budowlane usunięto elektrownie wiatrowe. W opinii Spółki powyższa zmiana pozostaje jednak bez wpływu na kwestię opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości. Wykreślenie elektrowni wiatrowych ze wskazanego wyliczenia, zdaniem Spółki, nie zmienia ich specyfiki i konstrukcji – bez względu na treść definicji budowli stanowią one urządzenia techniczne zamocowane na części budowlanej (wieży) posiadającej fundament. Fakt, że zmieniona treść przepisu art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane nie wymienia wprost elektrowni wiatrowych jako budowli, nie powoduje możliwości dla potrzeb podatkowych uznania, iż stanowią one w całości

obiekty budowlane. Jednocześnie, w opinii Spółki, bez wpływu na kwalifikację budowlaną elektrowni wiatrowych pozostaje również fakt dodania przedmiotowych obiektów do Kategorii XXIX Załącznika do ustawy Prawo budowlane (Kategorie obiektów budowlanych), do której – wskutek wejścia w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych – aktualnie zalicza się *wolno stojące kominy i maszty oraz elektrownie wiatrowe*. Spółka stoi bowiem na stanowisku, że przypisanie poszczególnych obiektów do którejś z kategorii obiektów budowlanych wskazanych w Załączniku nie przesądza w żaden sposób o kwestii opodatkowania takiego obiektu jako budowli – w przedmiotowym zakresie decydujące znaczenie ma bowiem definicja budowli uregulowana w ustawie Prawo budowlane. Natomiast sam załącznik ma funkcję pomocniczą i służy m.in. do rozstrzygnięcia, w odniesieniu do jakich obiektów konieczne jest uzyskanie pozwolenia na budowę. Dla Spółki bez znaczenia pozostaje fakt wprowadzenia przez ustawodawcę do treści ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych definicji elektrowni wiatrowej (*budowla w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składająca się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015r. o odnawialnych źródłach energii*). Przedmiotowa definicja jest bowiem definicją autonomiczną dla ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych i zdaniem Spółki, została wprowadzona w celu doprecyzowania kwestii uregulowanych treścią wskazanego aktu prawnego.

W konsekwencji Spółka stoi na stanowisku, że zgodnie z definicją budowli uregulowanej w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane (zarówno w jej aktualnym, jak i pierwotnym brzmieniu) w odniesieniu do elektrowni wiatrowych budowle stanowią jedynie ich części budowlane, tj. wieże oraz fundamenty. Tym samym – w opinii Spółki – norma prawna uregulowana art. 17 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie wprowadza żadnych zmian w kwestii opodatkowania elektrowni wiatrowych, lecz wskazuje jedynie, że – w razie gdyby do takich zmian doszło – będą one obowiązywać począwszy od 1 stycznia 2017 roku. Podsumowując, zmiana przepisów ustawy Prawo budowlane oraz wejście w życie przepisów ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych pozostaje bez wpływu na sposób opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych począwszy od 1 stycznia 2017 roku.

**Według organu dokonującego interpretacji, stanowisko powyższe jest nieprawidłowe.**



W stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017r. za budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016r., poz. 716, z późn. zm.), należy uznać całą elektrownię wiatrową, na którą składają się co najmniej fundament i wieża oraz elementy techniczne, tj. wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Ta interpretacja wynika z analizy przepisów ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych, ustawy z dnia 7 lipca 1994r. Prawo budowlane oraz ustawy z dnia 20 maja 2016r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Punktem wyjścia w sprawie opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych powinna być ustawa podatkowa, a konkretnie przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub objekty budowlane:

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

Zgodnie natomiast z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych budowla to obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Przepis art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wprost odsyła do definicji budowli w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, a więc do definicji legalnej.

Przechodząc do ustawy Prawo budowlane należy wskazać, że zgodnie z definicją obiektu budowlanego zawartego w art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994r. Prawo budowlane, należy przez niego rozumieć m.in. budowlę wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

W brzmieniu obowiązującym do 15 lipca 2016 roku budowla oznaczała „*każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: objekty 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 i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową”.*

Dnia 16 lipca 2016 roku weszła w życie ustawa z dnia 20 maja 2016r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 2016r., poz. 961), w której zgodnie z art. 2 pkt 1, wprowadzono definicję legalną elektrowni wiatrowej, z której wynika, że elektrownia wiatrowa oznacza „**budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. poz. 478 i 2365).** W art. 2 tejże ustawy w punkcie 2 wskazano także co składa się na elementy techniczne elektrowni wiatrowej, tj. wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Dodatkowo ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych znowelizowała ustawę Prawo budowlane poprzez zmianę zawartą w art. 3 pkt 3 ustawy definicji budowli, gdzie wykreślono z nawiasu (zawierającego wyliczenie urządzeń technicznych, których jedynie części budowlane stanowiły budowlę), pojęcia elektrownie wiatrowe. Jednocześnie pojęcie elektrowni wiatrowej zamieszczono w załączniku do ustawy Prawo budowlane w Kategorii XXIX.

Zgodnie z aktualnym brzmieniem (obowiązującym od dnia 16 lipca 2016r.) art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane, budowla to „*każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz*



*fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.*

Na mocy nowelizacji ustawy Prawo budowlane, począwszy od dnia 16 lipca 2016r., art. 3 pkt 3 nie wskazuje już wprost na elektrownie wiatrowe, których jedynie elementy budowlane zaliczane były do budowli. Organ pragnie wskazać, że ustawodawca w sposób racjonalny usunął z przepisu słowa „elektrownie wiatrowe”, co oznacza, że budowlą są zarówno części budowlane elektrowni jak i części niebudowlane. Gdyby usunięcie pojęcia „elektrowni wiatrowych” miało pozostać bez wpływu na rozumienie pojęcia budowli, to racjonalny ustawodawca pozostawiłby zapis „a także części budowlane urządzeń technicznych” i usunąłby dalszą część przepisu zawartą w nawiasie, czyli „(kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń)”. Ustawodawca tego nie uczynił, co zdaniem organu oznacza świadomy zabieg legislacyjny, który powoduje, że zmiana definicji budowli na gruncie przepisów prawa budowlanego wpływa na sposób opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych.

Organ podatkowy pragnie podkreślić, że podział elektrowni wiatrowych (na części budowlane i niebudowlane) został wprowadzony w 2005 roku w wyniku poprawki senackiej do jednej z ustaw, które nowelizowały ustawę Prawo budowlane. W uzasadnieniu projektu ustawy o inwestycjach wskazano, że miało to na celu zwolnienie części niebudowlanych elektrowni wiatrowych z podatku od nieruchomości. Przyczyną dokonania tej poprawki, jak twierdzi dr Rafał Dowgier, było to, że „do czasu jej wprowadzenia w orzecznictwie sądów pojawiały się orzeczenia, wedle których budowlą dla potrzeb opodatkowania była cała elektrownia wiatrowa składająca się z części budowlanych i niebudowlanych, które stanowiły całość techniczno-użytkową” (zob. R. Dowgier, Nowe zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych, Wydawnictwo Taxpress, Nr 9/2016).

Wprowadzona nowelizacja ustawy Prawo budowlane, poprzez wpisanie w art. 3 pkt 3 części budowlanych elektrowni wiatrowych, doprowadziła do rozwiania powstających wówczas wątpliwości. Potwierdzeniem powyższego jest odpowiedź na interpelację nr 4207 podsekretarza stanu w Ministerstwie Infrastruktury i Budownictwa z dnia 8 lipca 2016r., w której zauważył, że: „Przechodząc do zmian wprowadzonych ustawą z 20 maja 2016r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych należy przede wszystkim zauważyć, iż zmiany te prowadzą do przywrócenia stanu prawnego sprzed ww. nowelizacji Prawa budowlanego wprowadzonych ustawą z dnia 28 lipca 2005r. o zmianie ustawy – Prawo

*budowlane oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 163, poz. 1364) i zrównania traktowania przez Prawo budowlane elektrowni wiatrowych z innymi wolno stojącymi urządzeniami technicznymi. Zrównanie to wiąże się w konsekwencji ze zrównaniem w traktowaniu w obszarze wysokości podatku od nieruchomości.”*

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

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

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

*W tym miejscu należy również podkreślić, iż przy literalnej wykładni przepisów, elektrownia wiatrowa wraz z urządzeniami technicznymi (wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia*



*napędu, generator prądowórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu) wypełnia przesłanki budowli będącej wolno stojącym urządzeniem technicznym.”*

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

Kolejnym argumentem przemawiającym za interpretacją organu jest odpowiedź Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 2 grudnia 2016r. nr PS2.054.39.2016 na interpelację nr 7740 oraz pismo Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 grudnia 2016r. nr PS2.844.85.2016 skierowane do Przewodniczącego Związku Gmin Wiejskich Rzeczypospolitej Polskiej, które stanowią odpowiedź na wątpliwości dotyczące opodatkowania, od dnia 1 stycznia 2017r., podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych. Minister wskazuje w tych pismach m.in., że: *„ustawa z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016r., poz. 716, z późn. zm.), która reguluje opodatkowanie budowli podatkiem od nieruchomości, definiuje budowlę jako obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych zawiera zatem własną definicję pojęcia „budowla”, niemniej w definicji tej znajduje się odesłanie do przepisów ustawy Prawo budowlane, co powoduje, że jego normatywną treść na gruncie ustawy podatkowej ustala się na podstawie przepisów Prawa budowlanego. Na podstawie ustawy z dnia 7 lipca 1994r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2016r., poz. 290, z późn. zm.) budowlą jest każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze,*

*pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Obowiązująca obecnie i wyżej wymieniona przytoczona treść przepisu została ustalona ustawą z dnia 20 maja 2016r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 2016r., poz. 961) i obowiązuje od dnia 16 lipca 2016r. Jednocześnie chcę zauważyć, że właściwym w sprawie kwalifikowania elektrowni wiatrowych na gruncie ustawy Prawo budowlane jest Minister Infrastruktury i Budownictwa, który uprawniony jest do interpretowania tej ustawy. W tym miejscu należy więc wskazać, że w odpowiedzi na interpelację nr 4207 w sprawie projektu nowej formy podatku od nieruchomości i objęcia elektrowni wiatrowych zmienionym prawem budowlanym, na podstawie nowelizacji ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych podsekretarz stanu w Ministerstwie Infrastruktury i Budownictwa Pan Tomasz Żuchowski udzielił wyjaśnienia, że elektrownia wiatrowa wraz z urządzeniami technicznymi (wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądowórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniami i mechanizmem obrotu) wypełnia przesłanki budowli będącej wolno stojącym urządzeniem technicznym.*

*Od dnia 16 lipca 2016r. elektrownia wiatrowa w całości stanowi obiekt budowlany (budowlę) w rozumieniu ustawy Prawo budowlane, co wynika, jak wskazano powyżej, z aktualnej definicji „budowli” zawartej w tej ustawie, jak również z Załącznika do niej, gdzie elektrownie wiatrowe zostały wprost wymienione jako obiekt budowlany (kategoria XXIX Załącznika). Potwierdza to również uzasadnienie 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 2016r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowych ustala się i pobiera zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie tej ustawy, co wynika wprost z art. 17 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych.*

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



Zdaniem organu, mając na uwadze powyższe, wykreślenie przepisu, który wprowadzał podział elektrowni wiatrowych na część budowlaną i niebudowlaną skutkuje tym, iż cała elektrownia jest budowlą. Dzięki temu do całości elektrowni wiatrowej będą miały zastosowanie przepisy ustawy Prawo budowlane w zakresie jej użytkowania. Skoro cała elektrownia wiatrowa podlega przepisom ustawy Prawo budowlane, do której odsyła ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, to zdaniem organu, dla celów podatku od nieruchomości również elektrownia wiatrowa w całości będzie budowlą. W związku z tym, należy uznać za błędne twierdzenie Wnioskodawcy, że zmiana przepisów ustawy Prawo budowlane oraz wejście w życie przepisów ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych pozostaje bez wpływu na sposób opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych począwszy od 1 stycznia 2017r.

Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 września 2011r. (sygn. akt P 33/09), prezentuje pogląd, zgodnie z którym definicja wyrażenia „budowla” formalnie jest definicją zakresową równoważycielską, co oznacza, że budowlami są wszelkie obiekty wskazane enumeratywnie w treści definicji budowli oraz obiekty do nich podobne. Wskazanie enumeratywne oznacza zamknięty katalog wymienionych w definicji budowli obiektów budowlanych będących budowlami. Teza ta przedstawiona została również przez Wnioskodawcę we wniosku o wydanie interpretacji. Jednakże Trybunał analizując definicję budowli stwierdza, że należy ją uznać za definicję zakresową cząstkową, ponieważ określa dwa warunki. Mianowicie warunek wystarczający bycia budowlą oraz warunek konieczny bycia budowlą. Pierwszy warunek określa, że *„budowlami są wszelkie obiekty wskazane enumeratywnie w jej treści”*. Z kolei drugi warunek konieczny do bycia budowlą wskazuje, że *„budowlami nie są obiekty zakwalifikowane jako budynki lub obiekty małej architektury”*. Jak rozważa dalej Trybunał Konstytucyjny *„(...) o kwalifikacji określonych obiektów jako budowli, oprócz definicji sformułowanej w art. 3 pkt 3 upb, 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.

W ustawie o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych w art. 2 pkt 1 wprowadzono legalną definicję elektrowni wiatrowej. Zgodnie z jej zapisami elektrownia wiatrowa jest to budowla w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składająca się co najmniej z fundamentu, wieży i elementów technicznych, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. poz. 478 i 2365). W opinii organu podatkowego definicja ta doprecyzowała czym jest elektrownia wiatrowa oraz wskazuje dokładnie jakie są jej elementy składowe. Wnioskodawca twierdzi, iż definicja legalna elektrowni wiatrowej rozumiana jest tylko na potrzeby ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Spółka 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. Wprawdzie to nie prawo budowlane lecz ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych wskazuje elementy składające się na elektrownię wiatrową. Taki tok myślenia potwierdzony został w stanowisku Trybunału Konstytucyjnego zawarty we wspomnianym wcześniej wyroku, w którym wskazuje, iż „*nie jest wykluczone, że o statusie poszczególnych obiektów i urzędzeń współdecydować mogą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane*”. Biorąc pod uwagę pogląd Trybunału Konstytucyjnego, w omawianym przypadku, będącym przedmiotem niniejszej interpretacji, o statusie elektrowni wiatrowej bez wątplenia współdecyduje ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych.

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



W końcowym rozważaniu podkreślić należy, że zmiany przepisów obowiązują od 16 lipca 2016r. Jednakże ustawodawca, wiedząc jakie skutki wywrze zmiana ustawy Prawo budowlane w zakresie podatku od nieruchomości, w ustawie o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych ostatecznie zapisał w art. 17, że: **„Od dnia wejścia w życie ustawy do dnia 31 grudnia 2016r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowej ustala się i pobiera zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie ustawy.”** W opinii organu, zapis ten miał na celu wydłużenie czasu podatnikom podatku od nieruchomości od elektrowni wiatrowych, na przygotowanie się do wzrostu wartości podstawy opodatkowania elektrowni wiatrowych w podatku od nieruchomości. Od 1 stycznia 2017 roku podstawą opodatkowania podatkiem od nieruchomości od elektrowni wiatrowych będzie wartość wszystkich jej elementów.

Podsumowując, biorąc pod uwagę powyższe rozważania, organ podatkowy stwierdza, że od 1 stycznia 2017 roku, w rozumieniu przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, cała elektrownia wiatrowa a więc również jej elementy techniczne stanowi budowlę, a tym samym podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości od pełnej jej wartości.

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

Podstawę wydania interpretacji stanowi art. 14j § 1 i 3 w związku z art. 14b, art. 14c i art. 14k § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017r., poz. 201). Przepisy te stanowią, iż stosownie do swojej właściwości interpretacje indywidualne wydaje wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa. Wniosek o interpretację indywidualną może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych. Wnioskujący o wydanie interpretacji indywidualnej składa oświadczenie pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej. W razie złożenia fałszywego oświadczenia wydana interpretacja indywidualna nie wywołuje skutków prawnych. Interpretacja indywidualna zawiera wyczerpujący opis przedstawionego we wniosku stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego oraz ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny.

### Pouczenie:

Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

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

Na niniejszą interpretację wnioskodawcy przysługuje skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy, po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację do usunięcia naruszenia prawa. Wezwanie wnosi się w terminie 14 dni od dnia, w którym Wnioskodawca dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o wydaniu interpretacji. Termin do wniesienia skargi wynosi 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a w przypadku nie udzielenia odpowiedzi – 60 dni od dnia wezwania do usunięcia naruszenia prawa.

BURMISTRZ  
*Wiesław Konczal*

### Otrzymują:

1. Adresat,
2. aa.