

WP.3120.3.2016

## INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Burmistrz Gminy i Miasta Raszków działając na podstawie art. 14j § 1 i § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2015r. poz. 613 ze zm.) w związku z wnioskiem [redacted] z siedzibą w [redacted] o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości, który wpłynął do tut. organu w dniu [redacted] uznaje za

**nieprawidłowe stanowisko Wnioskodawcy wskazane we wniosku.**

### UZASADNIENIE

W dniu [redacted] do tutejszego Urzędu wpłynął wniosek [redacted] o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie następującego **pytania dotyczącego zdarzenia przyszłego** :

Czy zapisy ustawy ( dot. ustawy z dnia 1 lipca 2016r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych Dz.U. poz. 961) w sposób jednoznaczny i bez wątpliwości umożliwiają stwierdzenie, że dotychczasowa podstawa podatku od nieruchomości w zakresie elektrowni wiatrowych uległa zmianie i w związku z tym począwszy od 2017 roku należy ustalić nowy wymiar podatku od nieruchomości elektrowni wiatrowej w [redacted] zlokalizowanej na dz. [redacted]

### **Stan faktyczny przedstawiony przez Wnioskodawcę :**

Wnioskodawca posiada jedną elektrownię wiatrową położoną w [redacted] (gmina Raszków) i z tego tytułu jest podatnikiem podatku od nieruchomości.

### **Stanowisko wnioskodawcy :**

Ustawa z dnia 1 lipca 2016r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz.U. poz. 961) wprowadziła w art. 2 definicję elektrowni wiatrowej, zgodnie z którą elektrownia wiatrowa jest budowlą w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, o mocy większej niż moc mikroinstalacji. Do elementów technicznych ustawa zalicza wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądowtwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Zdaniem podatnika powiązanie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych z przepisami ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oznaczać może znaczny wzrost dotychczasowej podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Podstawowe wątpliwości interpretacyjne budzi nawiązanie oraz współistnienie nowostworzonej definicji elektrowni wiatrowej jako obiektu budowlanego z innymi przepisami prawa. Samo wykreślenie z mocy ustawy z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego elektrowni wiatrowych wydaje się nie być wystarczające, gdyż nadal pozostały w nim m.in. „inne urządzenia”, a zgodnie z orzeczeniem TK z 13.09.2011r. (P33/09) budowlą w

rozumieniu art. 3 pkt 3 prawa budowlanego są jedynie obiekty wymienione wprost w tym przepisie lub obiekty „w istotnym zakresie zbliżone do cech posiadane przez obiekty pełniące rolę wzorców”.

Elektrownie wiatrowe nie są w żaden sposób podobne do obiektów wymienionych w art. 3 pkt 3 prawa budowlanego a obiektem analogicznym może być zarówno elektrownia jądrowa, jak i „inne urządzenia” które posiadają elementy budowlane. Przyjęcie tezy o zaliczeniu urządzeń elektrowni wiatrowych do podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości, podczas gdy analogiczne urządzenia w innego typu elektrowniach (np. konwencjonalnych) nie stanowią budowli naruszyłyby zasadę równości i sprawiedliwości podatkowej (art. 84 w zw. z art. 2 Konstytucji RP).

Nie stanowią przecież przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości takie urządzenia jak choćby instalacje wewnątrz budynkowe, klimatyzatory, urządzenia sterujące bram, rolet itp.

Za tezę, że urządzenia techniczne elektrowni wiatrowych nie powinny stanowić budowli świadczy także aktualna definicja obiektu budowlanego w której ustawodawca zrezygnował z uznania urządzeń za obiekty budowlane. Tym samym dał do zrozumienia, że nie podlegają one tej ustawie.

Zdaniem podatnika wątpliwości potęguje zapis art. 17 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, który stanowi, że : „Od dnia wejścia w życie ustawy do dnia 31 grudnia 2016 r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowej ustala się i pobiera zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie ustawy.”. Przepis ten nie determinuje jednak zasad, wedle których podatek ma być ustalany. Zasady te mogą być bowiem określane jedynie w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych oraz w ustawie, do której ustawa podatkowa odsyła (Prawo budowlane).

Ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie jest ustawą podatkową , ani taką do której ustawa podatkowa odsyła. Nie można zatem stosować definicji legalnych w niej się znajdujących do określenia przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Całość komplikuje fakt, iż ustawa odsyła w zakresie definicji budowli również do Prawa budowlanego. Należy zatem uznać, iż to Prawo budowlane ciągle wiedziedzie prym w zakresie ustalania zakresu opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Zdaniem podatnika ewentualnej zmianie praktyki w zakresie opodatkowania elektrowni wiatrowych przeczy dotychczasowa linia orzecznicza sądów administracyjnych opowiadająca się za opodatkowaniem elektrowni wiatrowych jedynie ich części budowlanych (m.in. wyrok NSA z dnia 30.07.2009r. sygn. akt II FSK 202/08 oraz wyrok NSA z dnia 20.01.2012r. sygn. akt II FSK 1397/10).

W obliczu wątpliwości dotyczących zapisów ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych w odniesieniu do odpowiednich wynikających z Prawa budowlanego oraz ustawy o podatkach i opłatach lokalnych należy zastosować zasadę ogólną prawa podatkowego wyrażoną w konieczności rozstrzygnięcia na korzyść podatnika oraz stwierdzić, że nie wpłynęły one na sposób i wymiar dotychczasowego opodatkowania elektrowni wiatrowych , w tym także na obowiązujący do 2017r. wymiar podatku od nieruchomości elektrowni wiatrowej w ██████████ zlokalizowanej na dz. nr ██████████. Podatek od nieruchomości przedmiotowej inwestycji powinien być uiszczany w wysokości dotychczas określonej.

W związku z powyższym podatnik stoi na stanowisku, że w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017r., za budowlę, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2016r. poz. 716 z późn. zm.), uznaje się wyłącznie (tak jak dotychczas) elementy budowlane elektrowni wiatrowej, czyli fundament oraz wieżę.

#### **Stanowisko organu podatkowego :**

Podstawowym aktem prawnym regulującym kwestie opodatkowania podatkiem od nieruchomości jest ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r., poz. 716, ze zm.).

Zgodnie z art. 2 ust. 1 przywołanej ustawy opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane: grunty, budynki lub ich części, budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Z kolei stosownie do zapisów art. 1a ust. 1 pkt 2 wskazanej ustawy 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.

Zasadniczą część uzasadnienia stanowiska Wnioskodawcy została oparta na założeniu, że przytoczony wyżej art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych odsyła wprost do definicji pojęcia „budowla” zawartej w ustawie z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz. U. z 2016 r., poz. 290, ze zm.). Tutejszy organ podatkowy uznaje, iż wnioskodawca przyjął, w tym zakresie, błędne założenie interpretacyjne.

Kluczowym w tym zakresie jest fakt (całkowicie niedostrzeżony przez Wnioskodawcę), iż ustawodawca w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych odsyła do „przepisów prawa budowlanego” używając przy tym małej litery, podczas gdy ustawę z dnia 7 lipca 1994 r. zawsze określa się jako „Prawo budowlane”. Nie ma wątpliwości, co do tego, że określenie „Prawo budowlane” należy odnieść do ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Użycie natomiast przez ustawodawcę określenia „przepisy prawa budowlanego” oznacza, iż zakres takiego odesłania jest znacznie szerszy i wykracza tym samym poza regulacje ustawy – Prawo budowlane.

Opierając się na koncepcji „racjonalnego ustawodawcy” należy zadać pytanie: „dlaczego racjonalny ustawodawca nie użył w analizowanym przepisie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych sformułowania <<przepisy ustawy – Prawo budowlane>>, mimo że w momencie dodania do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych art. 1a – tj. z dniem 1 stycznia 2003 r. – obowiązywała ustawa – Prawo budowlane”. Odpowiedź na to pytanie jest tylko jedna: odesłanie do przepisów prawa budowlanego w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie może być utożsamiane z odesłaniem wprost oraz tylko i wyłącznie do ustawy – Prawo budowlane (por. wyrok NSA z dnia 27 maja 2010 r. – sygn. akt II FSK 2049/09; wyrok WSA w Lublinie z dnia 2 lipca 2010 r. – sygn. akt I SA/Lu 502/09, wyrok NSA z dnia 13 kwietnia 2011 r. – sygn. akt. II FSK 1310/10). Owo odesłanie jest o wiele szersze, gdyż nie jest wykluczone, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowej uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące ustawę – Prawo budowlane. W analizowanym przypadku o statusie elektrowni wiatrowych współdecydują więc przepisy ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych – Dz. U. z 2016 r., poz. 961.

Złożone stany prawne charakteryzujące się „nakładaniem” i „krzyżowaniem” regulacji stanowią typową osnowę rozstrzygnięć organów władzy publicznej. Jak przyjęto w wyroku Trybunału Konstytucyjnego (dalej: „TK”) z dnia 3 grudnia 2002 r., sygn. P 13/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 90: „rozproszenie materii» jest zagadnieniem z zakresu techniki legislacyjnej”. Sytuację taką w procesie stosowania prawa należy, w zasadzie uznać za typową, gdyż najczęściej okazuje się, że organy stosujące prawo muszą brać pod uwagę tzw. kontekst normatywny regulacji prawnej, co nie tylko wyklucza komfort odwołania się do przepisów jednego aktu normatywnego, lecz zazwyczaj oznacza konieczność szczegółowego rozważenia związków zachodzących pomiędzy unormowaniami należącymi do różnych dziedzin prawa. Omawiana sytuacja występuje zwłaszcza w wypadku regulacji podatkowych przewidujących podatki związane z aktywnością gospodarczą, jak ma to miejsce w przedmiotowej sprawie, której rozstrzygnięcie wymaga uwzględnienia unormowań przepisów prawa budowlanego rozumianych, jak zaznaczono wyżej, szerzej niż ustawa – Prawo budowlane.

Fakt, iż ustawodawca używając, w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, stwierdzenia „przepisy prawa budowlanego” odsyła szerzej niż tylko i wyłącznie do jednej, konkretnej ustawy, tj. ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane znajduje

swoje potwierdzenie również w tym, iż w art. 1a ust 2a pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych ustawodawca posłużył się konkretnym, enumeratywnym odesłaniem używając stwierdzenia „ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane”. Gdyby wolą ustawodawcy było odesłanie w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych tylko i wyłącznie do ustawy – Prawo budowlane, to użyłby (zgodnie z dyrektywami zawartymi w Rozporządzeniu Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” – Dz. U. z 2016 r., poz. 283) identycznego sformułowania, jak w przytoczonym art. 1a ust 2a pkt 3 wskazanej ustawy, a nie bardziej ogólnego zwrotu „przepisy prawa budowlanego”.

Tak więc trzeba mieć na uwadze, że o zakwalifikowaniu określonego obiektu jako budowli w rozumieniu ustawy – Prawo budowlane może współdecydować treść innych regulacji prawnych, w tym także treść aktów podstawowych (por. wyroki NSA z 13 kwietnia 2011 r. – sygn. akt II FSK 144/10 i sygn. akt II FSK 1310/10). Przepisy odrębne nierzadko precyzują bowiem znaczenie wyrażenń występujących w przepisach prawa budowlanego lub rozważane wyrażenia wprost definiują. Nie sposób również wykluczyć sytuacji, w której wskazane przepisy będą stanowić, iż dany obiekt jest albo nie jest budowlą (obiektem budowlanym) w ujęciu ustawy – Prawo budowlane lub szerzej: w ujęciu przepisów prawa budowlanego.

Kontynuując ustalenia poczynione w powyższym akapicie należy stwierdzić, zgodnie z wykładnią poczynioną przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 września 2011 r. – sygn. P 33/09 – Dz. U. z 2011 r., nr 206, poz. 1228, że jeżeli o uznaniu określonego rodzaju obiektów (urządzeń) za budowle (urządzenia budowlane) w rozumieniu przepisów prawa budowlanego współdecydują również inne regulacje niż ustawa – Prawo budowlane, to taka kwalifikacja, o ile nie jest wynikiem zastosowania analogii z ustawy czy tym bardziej reguł dopuszczających wykładnię rozszerzającą, będzie wiążąca także w kontekście ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Nie można bowiem wykluczyć sytuacji, w której przepisy odrębne w stosunku do ustawy – Prawo budowlane precyzują bądź definiują wyrażenia występujące w przepisach prawa budowlanego albo nawet wprost stanowią, iż dany obiekt (urządzenie) jest albo nie jest budowlą (urządzeniem budowlanym) w ujęciu ustawy – Prawo budowlane. Konieczne okazuje się jednak w tym miejscu poczynienie pewnego istotnego zastrzeżenia. W prawie podatkowym – inaczej niż w prawie budowlanym jako dziedzinie prawa administracyjnego – obowiązuje restrykcyjnie pojmowana konstytucyjna zasada wyłączności ustawowej, co oznacza, że poza niewielkimi wyjątkami nie dopuszcza się regulowania zagadnień podatkowych w aktach podstawowych. Jeśli zatem o zakwalifikowaniu określonego obiektu czy urządzenia jako budowli bądź urządzenia budowlanego w rozumieniu przepisów prawa budowlanego miałyby przesądzać przepisy aktu wykonawczego, to nie istnieją podstawy, by taki obiekt czy urządzenie uznać za budowlę na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Odwołanie się w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych do przepisów prawa budowlanego należy bowiem interpretować wyłącznie jako odesłanie do regulacji rangi ustawowej. Stanowisko to potwierdzają liczne orzeczenia sądów administracyjnych (por. wyrok NSA z 27 maja 2010 r. – sygn. akt II FSK 2049/09, wyrok WSA w Lublinie z 2 lipca 2010 r. – sygn. akt I SA/Lu 502/09, wyrok NSA z 13 kwietnia 2011 r. – sygn. akt II FSK 144/10, wyrok NSA z 13 kwietnia 2011 r. – sygn. akt II FSK 1310/10).

Przekładając powyższe rozważania na niniejszą sprawę należy stwierdzić, iż ustalenie prawidłowych zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych wymaga sięgnięcia aż do trzech aktów rangi ustawowej: ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ustawy – Prawo budowlane oraz ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Tak więc nie sposób zgodzić się z twierdzeniami Wnioskodawcy, iż przepisy wprowadzone ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie powinny mieć wpływu na sposób opodatkowania elektrowni wiatrowych.

Kolejnym ważnym założeniem na którym wnioskodawca opiera znaczną część swojego uzasadnienia jest twierdzenie, że tylko części budowlane elektrowni wiatrowej można zaliczyć do katalogu budowli (i tym samym tylko one podlegają opodatkowaniu

podatkiem od nieruchomości) – tak więc, zdaniem Wnioskodawcy, uznawanie całej elektrowni wiatrowej za jedną budowlę w rozumieniu ustawy – Prawo budowlane jest błędem. Zdaniem tutejszego organu podatkowego wnioskodawca także w tym zakresie przyjął błędne założenie interpretacyjne.

Omówienia wymaga charakter wyrażania „budowla” w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zgodnie z przytoczonym przepisem 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. Jest to tzw. „definicja negatywna”, gdyż jako budowle uznano m.in. wszelkie obiekty budowlane (w rozumieniu „przepisów prawa budowlanego”, nie tylko w rozumieniu „ustawy – Prawo budowlane” – różnice znaczeniowe obu pojęć zostały wcześniej szczegółowo wyjaśnione) niebędące budynkami lub obiektami małej architektury.

Jak słusznie stwierdził WSA w Warszawie z definicji tej wynika, że budowlą jest każdy obiekt budowlany, z wyłączeniem budynku lub obiektu małej architektury. Wobec tego, w kwestii opodatkowania podatkiem od nieruchomości zdefiniowanie pojęcia budowli musi nastąpić z uwzględnieniem przepisów prawa budowlanego, a więc przy zastosowaniu wykładni systemowej opartej na tej gałęzi prawa. NSA – w wyroku z 2 lutego 2010 r. – sygn. akt II FSK 1022/08 wskazał, że przy określeniu zasad opodatkowania danego obiektu trzeba zastosować tryb postępowania, w którym w pierwszej kolejności należy stwierdzić, czy dany obiekt jest obiektem budowlanym w rozumieniu ustawy – Prawo budowlane, a po ustaleniu, że jest to obiekt budowlany, wyjaśnić, czy nie jest to obiekt małej architektury i czy obiekt budowlany ma cechy budynku z art. 1a ust. 1 pkt. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i, jeżeli to zostanie wykluczone, gdyż dany obiekt nie spełnia wymogów definicji budynku, należy go uznać za budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 lutego 2015 r. – sygn. akt III SA/Wa 941/14).

Kategorie obiektów budowlanych określa załącznik do ustawy – Prawo budowlane. W kategorii XXIX przywołanego załącznika wyraźnie wymieniono „elektrownie wiatrowe”. Rozszerzenie kategorii XXIX wskazanego załącznika skutkowało co najmniej dwoma następstwami: objęciem nadzorem budowlanym inwestycji w elektrownie wiatrowe oraz możliwością bezsprzecznego stwierdzenia, iż elektrownie wiatrowe stanowią obiekt budowlany w rozumieniu ustawy – Prawo budowlane. Wnioskodawca w swoim uzasadnieniu dostrzega jedynie pierwszy z wymienionych skutków – co stanowi kolejne błędne założenie interpretacyjne. Nawet art. 55 i art. 59f ustawy – Prawo budowlane, odsyłając do wskazanego załącznika, wyraźnie używają stwierdzenia „obiekt budowlany”.

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie definiuje pojęcia „obiekt małej architektury”. Legalna definicja przywołanego terminu znajduje się w art. 3 pkt 4 ustawy – Prawo budowlane i stwierdza, iż przez to pojęcie należy rozumieć niewielkie obiekty, a w szczególności: kultu religijnego, jak: kapliczki, krzyże przydrożne, figury; posągi, wodotryski i inne obiekty architektury ogrodowej; użytkowe służące rekreacji codziennej i utrzymaniu porządku, jak: piaskownice, huśtawki, drabinki, śmietniki. Ponadto, obiekty małej architektury pełnią funkcje o charakterze nieuciąźliwym i pobocznym w stosunku do korzystania z danej nieruchomości (por. wyroki WSA w Kielcach: z dnia 25 września 2008 r. – sygn. akt II SA/Ke 416/08 i z dnia 7 maja 2008 r. – sygn. akt II SA/Ke 132/08 podtrzymany wyrokiem NSA z dnia 13 sierpnia 2009 r. – sygn. akt II OSK 1257/08). Tak więc nie ulega wątpliwości, iż elektrownia wiatrowa nie jest obiektem małej architektury.

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych pod pojęciem budynku należy rozumieć obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach. Nie ulega wątpliwości, iż elektrownia wiatrowa nie stanowi budynku.

Tak więc obiekt budowlany w postaci elektrowni wiatrowej nie stanowi obiektu małej architektury ani budynku, toteż należy uznać go (jako całość) za budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Gdyby jednak Wnioskodawca miał wątpliwości co do przedstawionego trybu (poprzez stosowanie tzw. „definicji negatywnej” – co było wcześniej szerzej uzasadnione) analizowania czy dany obiekt stanowi budowlę w rozumieniu przywołanego przepisu prawnego, gdyż, jak zaznaczono wcześniej, Trybunał Konstytucyjny nie dopuszcza stosowania wykładni rozszerzającej w tym zakresie (por. wyrok TK z dnia 13 września 2011 r. – sygn. P 33/09), to można zdefiniować termin „budowla” również poprzez stosowanie tzw. „definicji pozytywnej” – budowlami są wszelkie obiekty wskazane wprost w „przepisach prawa budowlanego”. Nie można ograniczać się wyłącznie do definicji budowli zawartej w art. 3 pkt 3 i pkt 3a ustawy – Prawo budowlane, gdyż wskazany w nich „katalog budowli ma charakter otwarty i przykładowy” (wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 lutego 2015 r. – sygn. akt III SA/Wa 941/14). Także Trybunał Konstytucyjny w wyżej przywołanym wyroku wskazał, iż przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości mogą być nie tylko budowle, które zostały *expressis verbis* (łac. dobitnie, bez osłonek) wymienione w art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane, ale także w pozostałych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej.

Takie enumeratywne wskazanie znajduje się w art. 2 pkt 1 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, który stwierdza, iż pod pojęciem „elektrownia wiatrowa” należy rozumieć 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. z 2015 r., poz. 478, ze zm.). Jak już wcześniej wykazano, poprzez szeroką argumentację, zapisy tej ustawy także mają znaczenie dla określenia prawidłowych zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych.

Tak więc nie ulega wątpliwości iż elektrownia wiatrowa stanowi budowlę zarówno w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, jak i ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

W uzasadnieniu swego wniosku wnioskodawca powołuje się na szereg orzeczeń sądów administracyjnych, oraz na podobieństwo elektrowni wiatrowych do elektrowni jądrowych czy konwencjonalnych.

W ocenie tutejszego organu podatkowego powoływanie się na orzeczenia sądów administracyjnych jest bezcelowe i nie wnosi żadnej wartości merytorycznej do niniejszej sprawy, gdyż orzeczenia sądowe zapadły w innym stanie prawnym, tzn. przed wejściem w życie zmian wprowadzonych ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, tj. przed dniem 16 lipca 2016 r. Także powoływanie się na podobieństwo elektrowni wiatrowych do elektrowni jądrowych czy konwencjonalnych jest całkowicie nieuzasadnione. Być może funkcja tych obiektów jest podobna – służą one do przetworzenia energii ze źródła odnawialnego lub nieodnawialnego w energię elektryczną. W tym miejscu podobieństwo jednak się kończy. Każdy potencjalny przedmiot opodatkowania, w tym przypadku elektrownia wiatrowa, powinien być rozpatrywany odrębnie z uwzględnieniem definicji budowli zawartej w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych w powiązaniu z definicjami uregulowanymi w przepisach prawa budowlanego.

Orzecznictwo sądów administracyjnych w zakresie opodatkowania elektrowni wiatrowych (na które powołuje się wnioskodawca), przed wejściem w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, opierało się w dużej mierze na brzmieniu art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane. Tak więc zmiana w tym zakresie musi mieć istotne znaczenie. Na mocy nowelizacji wprowadzonej przywołaną ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, począwszy od dnia 16 lipca 2016 r., art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane nie wskazuje już wprost na elektrownie wiatrowe, których jedynie części budowlane zaliczane były do budowli. Z tego punktu widzenia wprowadzona zmiana sprowadza się do tego, iż na gruncie przepisów prawa budowlanego (do których odnosi się w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawa o podatkach i opłatach lokalnych) cała elektrownia wiatrowa

będzie obiektem budowlanym – budowlą. Cel ten, który wyraźnie wskazano w uzasadnieniu do projektu ustawy (Sejm VIII kadencji – druk nr 315) został zrealizowany w trojaki sposób.

Po pierwsze, w art. 3 ust. 3 ustawy – Prawo budowlane, który definiuje budowlę, wykreślono z przykładowego katalogu urządzeń technicznych, których jedynie części budowlane stanowią budowle, elektrownie wiatrowe.

Po drugie, w załączniku do ustawy – Prawo budowlane w kategorii XXIX wprowadzono nową kategorię obiektu budowlanego, jakim jest elektrownia wiatrowa.

Po trzecie, w dodanym art. 82 ust. 3 pkt 5b ustawy – Prawo budowlane 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 tę kompetencję również na elektrownie wiatrowe zdefiniowane w art. 2 pkt 1 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych.

Bardzo dobrze się stało, że w art. 2 pkt 1 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych jednoznacznie zdefiniowano czym jest elektrownia wiatrowa. Gdyby nie to, mogłaby się pojawić argumentacja, wedle której wykreślenie elektrowni wiatrowych z art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane, nic nie zmienia, albowiem są one i tak kategorią urządzeń technicznych, a wyliczenie ich w ustawie ma charakter przykładowy i otwarty. Zatem w dalszym ciągu opodatkowane powinny być jedynie ich części budowlane (takie stanowisko prezentuje Wnioskodawca). Takiego poglądu wobec zdefiniowania elementów składających się na elektrownię wiatrową w art. 2 pkt 1 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie sposób obronić.

W istocie to nie ustawa – Prawo budowlane lecz ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych przesądza o tym, jakie elementy składają się na elektrownię wiatrową i że są to zarówno elementy budowlane, jak i techniczne.

Wskazany wyżej kierunek wykładni jest dopuszczalny w szczególności w świetle wyroku TK z dnia 13 września 2011 r. – sygn. P 33/09, do którego szczegółowo odniesiono się już w niniejszej interpretacji.

Na tle poczynionych wyżej rozważań należy stwierdzić, iż z dniem 16 lipca 2016 r. na mocy nowelizacji ustawy – Prawo budowlane oraz wejścia w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, za budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych należy uznać całą elektrownię wiatrową składającą się zarówno z części budowlanych (fundamentu i wieży), jak i urządzeń technicznych, takich jak: wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądowórczy, układ sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Podkreślić przy tym należy, iż katalog wskazanych części elektrowni wiatrowej nie jest zamknięty, gdyż ustawodawca posługuje się pojęciem „składającą się co najmniej z...”.

W związku z powyższym, niezależnie od tego, że w art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane nie wymienia się już z nazwy elektrowni wiatrowych, to są one z nazwy wymienione jako kategoria obiektu budowlanego w załączniku do wskazanej ustawy (kategoria XXIX). W związku z tym, iż taki obiekt nie spełnia ani cech budynku, ani obiektu małej architektury (co było wcześniej uzasadnianie), na potrzeby podatku od nieruchomości winien być klasyfikowany jako budowlą. Na taką budowlę, w myśl art. 2 pkt 1 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, składają się zarówno części budowlane, jak i urządzenia techniczne. Skutkuje to, co jest zgodne z uzasadnieniem projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, ich opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości od pełnej wartości, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Nie można się również zgodzić ze stanowiskiem wnioskodawcy, iż zmiana definicji ustawowych powinna służyć wyłącznie celowi ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych jakim jest np. nadzór budowlany. Twierdząc że intencją ustawodawcy nie było wprowadzenie zmian w zakresie obciążenia elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości. Wnioskodawca, po raz kolejny, przyjął, w tym zakresie, błędne założenie interpretacyjne.

Ustawodawca musiał zdawać sobie sprawę z tego, iż wykreślenie przepisu wprowadzającego podział elektrowni wiatrowej na część budowlaną i niebudowlaną (poprzez zmianę art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane – o czym mowa w uzasadnieniu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych), będzie miało wpływ na kwestie opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych, gdyż, jak zaznaczono wcześniej, orzecznictwo sądów administracyjnych, przed wejściem w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, opierało się w dużej mierze właśnie na brzmieniu art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane. Ustawodawca stwierdza wprost w przywołanym uzasadnieniu, iż „ustawa – Prawo budowlane wprowadza podział elektrowni wiatrowych na dwie części – część budowlaną i część niebudowlaną (techniczną). Podział ten został wprowadzony w 2005 r. w wyniku poprawki senackiej do jednej z ustaw nowelizujących Prawo budowlane. Jak się wydaje, przepis ten został wprowadzony przede wszystkim ze względów podatkowych – w celu zwolnienia części niebudowlanych elektrowni wiatrowych z podatku od nieruchomości (...)” – Sejm VIII kadencji, druk nr 315. Ustawodawca stwierdza, iż owa poprawka senacka oddziaływała również (a nie wyłącznie) na kwestie budowlane.

Innym argumentem przemawiającym za uznaniem, iż ustawodawcy przyświecały również motywy podatkowe jest istnienie art. 17 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, który stwierdza, iż od dnia wejścia w życie wskazanej 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 przywołanej ustawy. Tak więc wolą ustawodawcy była także zmiana przepisów w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych. Jednocześnie mając świadomość istnienia art. 6 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, który stwierdza, że jeżeli w trakcie roku podatkowego zaistniało zdarzenie mające wpływ na wysokość opodatkowania w tym roku, a w szczególności zmiana sposobu wykorzystywania przedmiotu opodatkowania lub jego części, podatek ulega obniżeniu lub podwyższeniu, poczynając od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło to zdarzenie – co wiązałoby się ze znacznym wzrostem obciążenia podatkowego „z miesiąca na miesiąc” – ustawodawca wprowadził swoisty przepis przejściowy skutkujący zmianą ustalania i pobierania podatku od nieruchomości dotyczącego elektrowni wiatrowych dopiero od dnia 1 stycznia 2017 r.

Warto także zaznaczyć, iż w dniu 9 sierpnia 2016 r. wpłynął do Sejmu projekt ustawy o zmianie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Sejm VIII kadencji – druk nr 814). W uzasadnieniu projektu wskazanej ustawy wyraźnie wskazano, w sekcji „aktualny stan faktyczny i prawny w obszarze, który jest przedmiotem regulacji projektowanej ustawy”, iż przepisy ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych „definiując elektrownie wiatrową jako budowlę <<(…) w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych (...)>> spowodowały znaczący wzrost wysokości podatku od nieruchomości naliczanego od elektrowni wiatrowych. Przed dniem wejścia w życie w/w przepisu podatkiem od nieruchomości w wysokości 2% kosztów budowy objęta była jedynie wieża wraz z fundamentami. Obecnie podatek naliczany jest od wartości całości urządzenia, łącznie z elementami technicznymi tj. z turbiną”.

Biorąc pod uwagę powyższe, należy stwierdzić, iż działania ustawodawcy były racjonalne i nie pozostawiają żadnych wątpliwości, iż jego intencją (oprócz aspektów stricte budowlanych) była także zmiana obciążenia elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości.

Konkludując swoje uzasadnienie wnioskodawca powołuje się na art. 2a ustawy Ordynacja podatkowa, który wprowadził do wskazanej ustawy klauzulę in dubio pro tributario (łac. w razie wątpliwości na korzyść podatnika). Wnioskodawca sugeruje zastosowanie jej w niniejszej sprawie w obliczu wątpliwości interpretacyjnych odnośnie zmian przepisów wprowadzonych ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych.

Odnosząc się do przepisu art. 2a ustawy – Ordynacja podatkowa, który stanowi, że „niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga



się na korzyść podatnika”, podkreślić należy, że zasada in dubio pro tributario którą wyraża przywołany wyżej przepis znajduje zastosowanie w sytuacji, gdy organ podatkowy natrafi na wątpliwości co do znaczenia przepisu w konkretnej sytuacji faktycznej, a wątpliwości tych nie będzie można usunąć w trakcie prawidłowo prowadzonej wykładni przepisów prawa podatkowego. Jeżeli taka sytuacja ma miejsce organ powinien przyjąć znaczenie przepisów korzystniejsze dla podatnika. W przedmiotowej sprawie nie zaistniały jednak okoliczności uzasadniające zastosowanie powyższej zasady. Wydając przedmiotową interpretację tutejszy organ dokonał prawidłowej subsumpcji zdarzenia przyszłego opisanego przez wnioskodawcę pod przytoczone przepisy prawa i wyczerpująco przedstawił swój pogląd dotyczący ich rozumienia i zastosowania w odniesieniu do sprawy. Uzasadnienie przedstawione zostało w sposób wyczerpujący, logiczny i spójny. Wszelkie wątpliwości interpretacyjne zostały racjonalnie usunięte za pomocą dostępnych reguł wykładni.

Biorąc pod uwagę całość powyższych rozważań należy stwierdzić, iż elektrownia wiatrowa stanowi budowlę jako całość w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, w tym w rozumieniu zarówno ustawy – Prawo budowlane, jak i ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. W konsekwencji stanowi także budowlę w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych składającą się z elementów budowlanych i elementów technicznych. Skutkuje to opodatkowaniem, od dnia 1 stycznia 2017 r., wszystkich jej elementów budowlanych jak i technicznych, podatkiem od nieruchomości od pełnej wartości.

Tym samym należy uznać za nieprawidłowe stanowisko wnioskodawcy, iż w zapisy ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych i zmiany w ustawie Prawo budowlane nie wpłynęły na sposób i wymiar dotychczasowego opodatkowania elektrowni wiatrowych.

Informuje się, że niniejsza interpretacja udzielana jest w oparciu o przepisy prawa podatkowego obowiązujące na dzień złożenia zapytania w tutejszym organie podatkowym i dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego z dnia 17 października 2016 r.



BURMISTRZ  
Gminy i Miasta Raszków

*mgr Jacek Bortczak*

Pouczenie :

- 1) Stronie przysługuje prawo wniesienia skargi na niniejszą interpretację prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem.
- 2) Skargę wnosi się na piśmie do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego W Poznaniu po uprzednim wezwaniu na piśmie do usunięcia naruszenia prawa organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł dowiedzieć się o jej wydaniu (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2016r. poz. 718 z późn. zm.).
- 3) Skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego wnosi się w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ustawy).
- 4) Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 §1 ustawy).
- 5) Niniejsza interpretacja po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę zostanie niezwłocznie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

Otrzymują :

1. Wnioskodawca;
2. a/a.