

FN.FPO.3120.10.2016

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA PRAWA PODATKOWEGO

Na podstawie art. 14j § 1 w związku z art. 14c i art. 15 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. 2015 r. poz. 613 ze zm.), zwanej dalej Ordynacją podatkową oraz art. 1c ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. 2016 r., poz. 716 ze zm.), zwaną dalej PiOL,

Burmistrz Miasta i Gminy Działoszyn stwierdza,

że stanowisko Wnioskodawcy -

przedstawione
w wniosku z dnia 25 października 2016r. (data wpływu do Organu 28 października 2016r.) o
wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od
nieruchomości w zakresie zdarzenia przyszłego
jest nieprawidłowe.

UZASADNIENIE

**W dniu 28 października 2016 r. wpłynął do Organu wniosek o wydanie interpretacji
przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od
nieruchomości w zakresie podstawy opodatkowania ww. podatkiem, od dnia 1 stycznia
2017 r., elektrowni wiatrowych.**

We wniosku Wnioskodawca przedstawił następujące zdarzenie przyszłe:

spółka jest polskim przedsiębiorcą, którego głównym przedmiotem działalności jest wytwarzanie energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii. Spółka posiada na terenie Miasta i Gminy Działoszyn elektrownię wiatrową o mocy 2 MW. Elektrownia wiatrowa znajdująca się w posiadaniu Spółki składa się, poza częściami budowlanymi jakimi są fundament oraz wieża, także z urządzeń technicznych – gondola z

piastą, w której umieszczony jest generator, urządzenia sterującego, transformator, skrzynia biegów oraz inne instalacje wspomagające obsługę elektrowni, a ponadto wirnik z łopatom.

Zgodnie z dotychczasową praktyką Wnioskodawca opodatkowywał podatkiem od nieruchomości wyłącznie części budowlane urządzeń technicznych (jakimi są turbiny wiatrowe) – tj. fundamenty oraz wieżę. W związku z wejściem w życie z dniem 16 lipca 2016r. ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz.U. z 2016r. poz. 961), zwanej dalej ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, Wnioskodawca powziął wątpliwość co do rozliczania podatku od nieruchomości od dnia 1 stycznia 2017r.

W związku z powyższym Wnioskodawca zadał następujące pytanie:

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

Wnioskodawca przedstawił następujące własne stanowisko w sprawie:

Zdaniem Wnioskodawcy po wejściu w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości **podlegają** wciąż jedynie części budowlane elektrowni wiatrowych (tj. fundamenty i wieża), jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składające się na całość użytkową w zakresie urządzeń wytwórczych energii elektrycznej.

Według Wnioskodawcy podatkowi od nieruchomości nadal **nie podlegają** stricte urządzenia techniczne – gondola z piastą, w której umieszczony jest generator, urządzenia sterujące, transformator, skrzynia biegów oraz inne instalacje wspomagające obsługę elektrowni wiatrowej oraz wirnik z łopatom.

Wnioskodawca zaprezentował następującą analizę przedstawionego zdarzenia przyszłego:

Wnioskodawca wskazał, że w myśl art. 2 ust. 1 pkt 3 PiOL opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy PiOL podstawę opodatkowania stanowi, dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, wartość o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne.

Wnioskodawca podkreślił, że zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy PiOL za budowlę uznaje się obiekt budowlany, w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, niebędący 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 PiOL, zdaniem Wnioskodawcy, nie rozstrzyga w dalszym ciągu jakie elementy elektrowni wiatrowej stanowią budowlę podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. W tym celu, jak w latach poprzednich, należy się posłużyć definicjami zawartymi w ustawie z dnia 7 lipca 1994r. Prawo budowlane, zwanej dalej ustawą prawo budowlane lub prawo budowlane.

Wnioskodawca wskazał, że zgodnie z art. 3 pkt 1 prawa budowlanego pod pojęciem obiektu budowlanego należy rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Natomiast za budowlę w myśl art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego uznaje się 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.

Finalnie zaś zgodnie z art. 3 pkt 9 prawa budowlanego za urządzenia budowlane należy rozumieć urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki.

Zdaniem Wnioskodawcy, elektrownie wiatrowe jako całość nie mogą być uznawane za budowle w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy PiOL w zw. z art. 3 pkt 3 prawo budowlane, nawet po zmianach wprowadzonych ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Wnioskodawca zauważa, że elektrownie wiatrowe nie zostały w sposób wyraźny wskazane w przepisie art. 3 pkt 3 prawa budowlanego, co więcej zdaniem Wnioskodawcy, pozbawiane są cech zbliżonych do budowli wymienionych w tym przepisie. W ocenie Wnioskodawcy art. 3 pkt 3 prawa budowlanego wskazuje, że urządzenie techniczne stanowi budowlę tylko wówczas, gdy jest urządzeniem wolnostojącym, natomiast elektrownia wiatrowa jako całość nie stanowi budowli. Ustawodawca wyróżnia wprost części budowlane urządzeń

technicznych od samych urządzeń technicznych traktowanych jako całość użytkowa, uznając za budowlę jedynie części budowlane.

Wnioskodawca stwierdził, że takie urządzenia jak gondola, piasta, wirnik, generator, skrzynia biegów, komputer sterujący, transformator, rozdzielnia energetyczna, instalacja alarmowa zdalnego sterowania oraz skrzydła nie są częściami budowlanymi urządzeń technicznych elektrowni wiatrowych. Są to odrębne, zdaniem Wnioskodawcy, pod względem technicznym części przedmiotów składające się na całość użytkową w zakresie urządzeń wytwarzających energię elektryczną, a nie budowli. Urządzenia te, bez uszczerbku dla budowli można wymieniać na inne, zamieniać, zmieniać ich parametry techniczne, wymontowywać i zastępować innymi urządzeniami prądotwórczymi bez zmiany całości użytkowej budowli, która pozostaje ta sama.

Wnioskodawca uznał też, że elektrownia wiatrowa nie jest urządzeniem budowlanym, o którym mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy PiOL, odwołującym się do art. 2 pkt 9 ustawy prawo budowlane. W zakres pojęcia „budowla” nie wchodzi bowiem urządzenia techniczne, które się w nim znajdują, ponieważ nie można ich przyrównać do przyłączy, przejazdów ogrodzenia lub innych urządzeń budowlanych wymienionych w tym przepisie.

Nie są więc, zdaniem Wnioskodawcy, urządzeniami budowlanymi elementy techniczne służące bezpośrednio wytwarzaniu energii elektrycznej takie jak: zespoły wiatrowe czyli generator (turbina) wirnik z gondolą, skrzynia biegów, czy transformator. Zatem elektrownie wiatrowe umieszczone na wieży lub maszcie wspartym na fundamencie i powiązane z innymi częściami budowlanymi urządzeń technicznych oraz urządzeniami budowlanymi nie mają nic wspólnego z zapewnieniem możliwości użytkowania tego rodzaju budowli (wieży, masztu, fundamentów), zgodnie z przeznaczeniem.

Zdaniem Wnioskodawcy nie powinno budzić wątpliwości, że część prądotwórcza nie została osadzona na maszcie w celu umożliwienia jego użytkowania, lecz wręcz odwrotnie – istnienie filarów nie ma celu innego niż umożliwienie, ze względów technicznych, funkcjonowania umieszczonych na nich turbin wiatrowych.

W istocie zatem, jak podnosi Wnioskodawca, mamy do czynienia z sytuacją, w której to urządzenia techniczne elektrowni wiatrowych są głównym urządzeniem, w którym dla prawidłowego funkcjonowania niezbędna jest odpowiednia konstrukcja wieży masztu i innych obiektów budowlanych, a także części budowlanych urządzeń technicznych i urządzeń budowlanych. Wieża, maszt czy fundament jest jednym z elementów potrzebnych do wytwarzania energii elektrycznej za pomocą elektrowni wiatrowych i ich turbin, lecz podobnie jak inne budowle, nie pełni w tym urządzeniu roli zasadniczej. Z tego też powodu, zdaniem Wnioskodawcy, nie można ich uznać za część składową pozostałych budowli stanowiących wyposażenie techniczne bądź technologiczne elektrowni, a więc będących w istocie urządzeniami pomocniczymi w procesie wytwarzania energii elektrycznej.

Do budowli nie należą zatem, według Wnioskodawcy, urządzenia służące wytwarzaniu energii elektrycznej. Urządzenia te, bez uszczerbku dla budowli i bez zmiany całości użytkowej, mogą być wymieniane lub zamieniane na inne. Zdaniem Wnioskodawcy, posługując się pojęciem całości techniczno - użytkowej należy mieć na względzie, że sam związek użytkowy nie jest wystarczający do uznania, iż w danym przypadku wszystkie połączone elementy, niezależnie od ich rodzaju, tworzą budowlę. Podobnie sam związek techniczny, nie jest wystarczający do stwierdzenia, że dany przedmiot jest obiektem budowlanym. W związku z tym urządzenia techniczne takie jak generator (turbina), wirnik ze skrzydłami, skrzynia biegów, transformator czy inne urządzenia nie mogą być przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Mając na względzie przytoczone powyżej argumenty Wnioskodawca stanął na stanowisku, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowych (fundamenty i wieża). Podatkowi od nieruchomości nadal nie podlegają urządzenia techniczne – gondola z piastą, w której umieszczony jest generator, urządzenia sterujące, transformator, skrzynia biegów oraz inne instalacje wspomagające obsługę elektrowni wiatrowej oraz wirnik z łopatomy jako odrębne, pod względem technicznym, części przedmiotów składające się na całość użytkową w zakresie urządzeń wytwórczych energii elektrycznej.

Zdaniem Wnioskodawcy, jedyną zmianą jaka zaszła wraz z wejściem w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych jest wykreślenie elektrowni wiatrowych z przykładowego wyliczenia części budowlanych urządzeń technicznych wskazanych w art. 3 pkt 3 prawa budowlanego. Z drugiej jednak strony, zdaniem Wnioskodawcy należy zauważyć, że pomimo tak dokonanej zmiany elektrownia wiatrowa wciąż może być uznana za urządzenie, którego część budowlaną należy uznawać za budowlę w rozumieniu art. 3 pkt 3 ustawy prawo budowlane. Wnioskodawca podnosi, że samo wykreślenie elektrowni wiatrowych z przykładowego wyliczenia urządzeń technicznych, których części budowlane uznaje się za budowlę zgodnie z art. 3 pkt 3 prawa budowlanego, z uwagi na charakter dokonanego wyliczenia (przykładowy i niezamknięty) nie jest wystarczające do uznania, że taka elektrownia wiatrowa nie jest jednak urządzeniem technicznym na części budowlanej – fundamencie i maszcie (turbina wiatrowa nie jest bowiem urządzeniem technicznym wolnostojącym) oraz do uznania, że cała elektrownia wiatrowa, a nie tylko maszt i fundament, podlega opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości.

W swojej argumentacji Wnioskodawca powołuje się dodatkowo na wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011r. (sygn. akt P 33/09) dotyczący definicji budowli w Prawie budowlanym.

Wnioskodawca stwierdza, że elektrownie wiatrowe znajdujące się w jego posiadaniu nie są podobne do obiektów wymienionych wprost w definicji budowli zawartej w art. 3 pkt 3

Prawa budowlanego, a obiektem analogicznym może być elektrownia jądrowa jak i „inne urządzenia”, które posiadają elementy budowlane. Z tego też względu Wnioskodawca uważa, że przyjęcie tezy o zaliczeniu urządzeń elektrowni wiatrowych do podstawy opodatkowania, podczas gdy analogiczne urządzenia w innego typu elektrowniach nie stanowią budowli, naruszałoby zasadę równości i sprawiedliwości podatkowej.

Na zakończenie Wnioskodawca wskazuje, że zdaje sobie sprawę z wprowadzenia nowej definicji elektrowni wiatrowej w art. 2 pkt 1 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, jednak zdaniem Wnioskodawcy definicja ta nie znajduje zastosowania w przypadku podatku od nieruchomości.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego jest nieprawidłowe.

Zgodnie z art. 15 § 1 ordynacji podatkowej organy podatkowe przestrzegają z urzędu swojej właściwości rzeczowej i miejscowej. Ponadto w myśl art. 1c PiOL organem podatkowym w sprawach podatków i opłat unormowanych w tej ustawie jest wójt (burmistrz, prezydent miasta), zaś art. 1 pkt 1 tej ustawy stanowi, że normuje ona między innymi podatek od nieruchomości. Wniosek o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego złożony w dniu 28 października 2016r. przez Wnioskodawcę dotyczy podatku od nieruchomości, a przedmiot opodatkowania tj. elektrownia wiatrowa należąca do Wnioskodawcy, znajduje się na terenie Miasta i Gminy Działoszyn. W związku z powyższym należy uznać, że Burmistrz Miasta i Gminy Działoszyn jest organem właściwym do wydania indywidualnej interpretacji prawa podatkowego w tej sprawie (art. 6 ust. 9 pkt 1 PiOL).

Niniejsza interpretacja w zakresie wniosku złożonego przez Wnioskodawcę dotyczy przepisów prawa ujętych w następujących aktach prawnych:

- 1) w ustawie z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (tj. Dz. U. z 2016r. poz. 716), dalej PiOL;
- 2) w ustawie z dnia 7 lipca 1994r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2016r. poz. 290 z późn. zm.), dalej prawo budowlane;
- 3) w ustawie z dnia 20 maja 2016r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 2016r. poz. 961), dalej ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych.

Zgodnie z treścią ustawy PiOL opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają jedynie nieruchomości lub obiekty budowlane wskazane w art. 2 ust. 1 ww. ustawy tj.:

- 1) grunty;
- 2) budynki lub ich części;

3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Elektrownie wiatrowe, z punktu widzenia opodatkowania podatkiem od nieruchomości, zaliczane są do kategorii budowli. Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 PiOL przez **budowlę 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.**

W oparciu o definicję zawartą w art. 3 pkt 3 ustawy prawo budowlane, **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.

Przed dniem wejścia w życie ustawy z dnia 1 lipca 2016r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, w orzecznictwie i doktrynie prawa funkcjonowało jednolite stanowisko, zgodnie z którym opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, w przypadku elektrowni wiatrowych, podlegały wyłącznie **fundament oraz maszty** stanowiące jej elementy budowlane. Natomiast urządzenia służące wytwarzaniu energii elektrycznej stanowiące wyposażenie techniczne elektrowni takie jak: wirnik z łopatom, gondola z piastą, w której umieszczony jest generator, urządzenia sterujące, transformator, skrzynia biegów oraz inne instalacje wspomagające obsługę elektrowni wiatrowej, jako niezaliczone przez ustawodawcę do budowli, nie podlegały opodatkowaniu.

Powyższe wywodzone z analizy art. 3 pkt 3 prawa budowlanego, do którego odsyłała ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, stanowiącego że budowlą są - 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.

Stanowisko to potwierdzało orzecznictwo sądów administracyjnych (*min. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego 16 grudnia 2009r. sygn. akt. II FSK 1184/08, z dnia 2 grudnia 2011r. sygn. akt II FSK1658/10, oraz z dnia 15 maja 2012r. sygn. akt II FSK 2132/10, II FSK 2320/10*)

W dniu 15 lipca 2016r. weszła w życie ustawa z dnia 1 lipca 2016r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, która wprowadzała następujące, nowe regulacje oraz dokonała następujących zmian w obowiązujących przepisach:

- 1) zmieniła art. 3 ust. 3 Prawa budowlanego poprzez wykreślenie elektrowni wiatrowych z ujętych uprzednio w nawiasie przykładowych wyliczeń urządzeń technicznych i dokonała zmian w załączniku do Prawa budowlanego poprzez wprowadzenie, nowej kategorii obiektu budowlanego - Kategoria XXIX – wolno stojące kominy i maszty oraz **elektrownie wiatrowe**;
- 2) w art. 2 pkt 1 wprowadziła **definicję legalną** pojęcia **elektrownia wiatrowej** jako **budowli** w rozumieniu przepisów Prawa budowlanego, składającej 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 oraz z 2016r. poz. 925);
- 3) w art. 2 pkt 2 wprowadziła dodatkowo definicję **elementów technicznych**, które stanowią - wirnik wraz z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układ sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu;
- 4) w art. 17 wprowadziła przepis przejściowy, zgodnie z którym od dnia wejścia w życie ww. ustawy 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.

Wprowadzenie przez Ustawodawcę powyższych zmian nie pozostało bez wpływu na sposób opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości począwszy od dnia 1 stycznia 2017r.

W pierwszej kolejności wskazuje się na zmiany w prawie budowlanym tj. **nowelizację art. 3 pkt 3 w zakresie definicji budowli oraz wprowadzenie nowej kategorii obiektu budowlanego w załączniku do Prawa budowlanego – Kategorii XXIX – wolno stojące kominy i maszty oraz elektrownie wiatrowe**.

Należy podkreślić, że zawarty w art. 3 pkt 3 prawa budowlanego katalog urządzeń technicznych wymienionych w nawiasie, ma charakter otwarty i przykładowy na co wskazuje zapis na końcu ww. nawiasu - „(...) i innych urządzeń”. W tej sytuacji wykreślenie elektrowni wiatrowej z tego katalogu nie ma znaczenia dla oceny czy elektrownia wiatrowa

jest budowlą, albowiem wprowadzenie przez Ustawodawcę, w załączniku do prawa budowlanego, elektrowni wiatrowej jako nowej kategorii obiektu budowlanego (Kategoria XXIX obiektów budowlanych) powoduje, **że elektrownia wiatrowa winna zostać uznana za budowlę na gruncie prawa budowlanego**. Zgodnie bowiem z art. 3 pkt 3 ustawy prawo budowlane *in fine* przez budowlę należy rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury (...).

Na poparcie tego stanowiska Organ podatkowy podnosi dodatkowo, że zgodnie z wyrokiem **Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011r. sygn. akt P 33/09** *budowlą są obiekty wymienione w art. 3 pkt 3 ustawy prawo budowlane, w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej, będące wraz z instalacjami i urządzeniami obiektem budowlanym, o którym mowa w art. 3 pkt 1 lit. b ustawy – prawo budowlane, czyli pod warunkiem, że stanowią one całość techniczno-użytkową (...).*

Biorąc pod uwagę, że obiekt budowlany, który stanowi elektrownia wiatrowa, nie ma ani cech budynku ani też obiektu małej architektury zdefiniowanych w ustawie prawo budowlane (art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego) to również na potrzeby podatku od nieruchomości, ww. obiekt (tu: elektrownia wiatrowa) **winien być klasyfikowany jako budowla**.

Organ podatkowy stoi też na stanowisku, że skoro racjonalny ustawodawca, wprowadzając w załączniku do prawa budowlanego nową kategorię obiektu budowlanego, którym jest elektrownia wiatrowa, nie dokonał podziału na jej części budowlane i niebudowlane to powyższe wskazuje, że jego zamiarem było uznanie, iż obiektem budowlanym **jest elektrownia wiatrowa jako całość**.

Organ zwraca też uwagę, że w cytowanym powyżej wyroku **Trybunał Konstytucyjny stwierdził również, że nie jest wykluczone, iż o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowej uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane.**

Mając powyższe na względzie, przy ustalaniu opodatkowania elektrowni wiatrowych po dniu 1 stycznia 2017r., Organ wziął również pod uwagę inne, iż ustawę PiOL i prawo budowlane regulacje prawne o randze ustawowej, **w tym także ustawę o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych**, w której ustawodawca zdefiniował pojęcie elektrowni wiatrowej.

Zgodnie z ww. ustawą **elektrownią wiatrową jest budowlą 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 oraz z 2016r. poz. 925), a jej elementy techniczne to wirnik wraz z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układ sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Definiując powyższe ustawodawca jednoznacznie wskazał zatem co należy rozumieć pod pojęciem elektrownia wiatrowa.

Mając na względzie przytoczone powyżej przepisy **Organ stwierdza, że z dniem wejścia w życie nowelizacji obiektem budowlanym, na gruncie ustawy prawo budowlane, jest budowla w postaci elektrowni wiatrowej, składająca się z części budowlanych oraz dodatkowo z części niebudowlanych. Wobec powyższego od dnia 1 stycznia 2017r. Wnioskodawca winien wskazać do opodatkowania podatkiem od nieruchomości, w stosownej deklaracji, wartość wszystkie elementy składające się na elektrownię wiatrową, zarówno elementów budowlanych jak i niebudowlanych (technicznych).**

Zajęte przez Organ podatkowy stanowisko znajduje potwierdzenie w uzasadnieniu do poselskiego projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, z którego wynika, że celem wprowadzanych zmian było zlikwidowanie podziału na części budowlane i niebudowlane elektrowni wiatrowej **tak, aby cała elektrownia wiatrowa była obiektem budowlanym** (*uzasadnienie poselskiego projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, druk nr 315*).

Organ podatkowy wskazuje, że Ministerstwo Finansów, jeszcze przed wejściem w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, zajęło stanowisko wskazujące, że nowelizacja art. 3 pkt 3 ustawy prawo budowlane oraz załącznika do tej ustawy jasno określiły, które obiekty i urządzenia należy uznawać za budowle, a które nie są budowlami w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a tym samym nie będą podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Zgodnie z ww. stanowiskiem, od dnia 1 stycznia 2017r. elektrownie wiatrowe, jako wymienione w załączniku do ustawy prawo budowlane, podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako całość, bez podziału na części budowlane i niebudowlane. Podobne stanowisko zajęło także Ministerstwo Energii.

Organ podatkowy wskazuje, że przy udzielaniu niniejszej interpretacji należało również wziąć też pod uwagę treść przepisu przejściowego tj. art. 17 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, zgodnie z którym od dnia wejścia w życie ustawy do dnia 31 grudnia 2016 r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowej ustalało się i pobierało zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie ustawy. Przepis ten odnosi się do prolongaty wprowadzanych ww. ustawą zmian jedynie w odniesieniu do podatku od nieruchomości.

Dokonując zatem oceny powyższego przepisu przez pryzmat zasady racjonalnego ustawodawcy należy uznać, że gdyby ustawodawca nie miał na celu wprowadzenia zmiany opodatkowania elektrowni wiatrowych po dniu 31 grudnia 2016r. to nie wprowadzałby martwego przepisu przejściowego. Taka sytuacja, zdaniem Organu podatkowego, miałaby miejsce gdyby nowelizacja wprowadzona na mocy tej ustawy nie miała na celu wprowadzenia zmian w opodatkowaniu elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości

W tej sytuacji Organ podatkowy stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy, zgodnie z którym po wejściu w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowych (tj. fundamenty i wieża), jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składające się na całość użytkową w zakresie urządzeń wytwórczych energii elektrycznej, **jest nieprawidłowe.**

Pouczenie:

Na niniejszą interpretację, z powodu jej niezgodności z prawem, przysługuje Wnioskodawcy prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi, po uprzednim wezwaniu Organu podatkowego, który wydał interpretację, do usunięcia naruszenia prawa. Wezwanie wnosi się w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o wydaniu niniejszej interpretacji. Termin do wniesienia skargi wynosi 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi Organu, a w przypadku nieudzielenia odpowiedzi 60 dni od dnia wezwania do usunięcia naruszenia prawa.

Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą, stwierdzeniem jej wygaśnięcia 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.

Otrzymują:

1. Wnioskodawca,
2. a/a.

Z up. BURMISTRZA

mgr inż. Marcin Paśnik
Z-ca Burmistrza Miasta i Gminy
Działoszyn