

Interpretacja przepisów prawa podatkowego

Burmistrz Kłobucka działając na podstawie art. 14j oraz art. 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r.- Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2015r. poz. 613 ze zm.) po rozpatrzeniu wniosku firmy z dnia 26.10.2016r. (data wpływu do Urzędu 31.10.2016r.) w sprawie wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości – uznania za przedmiot opodatkowania w postaci budowli części, a nie całości turbiny wiatrowej jako zdarzenia przyszłego:

- **uznaje za nieprawidłowe stanowisko Wnioskodawcy wskazane we wniosku z dnia 26.10.2016r.**

We wniosku został przedstawiony następujący opis zdarzenia przyszłego.

Wnioskodawca prowadzi działalność gospodarczą polegającą przede wszystkim na realizacji projektów elektrowni wiatrowych oraz ich eksploatacji.

Po sfinalizowaniu etapu prac mającego na celu przygotowanie inwestycji, zakończonego m. in. uzyskaniem prawomocnego pozwolenia na budowę. Wnioskodawca zamierza zrealizować na terenie Gminy Kłobuck inwestycję polegającą na budowie elektrowni wiatrowej. Zakończenie prac budowlanych i uruchomienie elektrowni wiatrowej planowane jest na 2017r. Realizacja inwestycji uzależniona jest jednak od wyników analiz dotyczących opłacalności inwestycji, w tym również przy uwzględnieniu obciążeń publicznoprawnych dotyczących opodatkowania podatkiem od nieruchomości planowanej elektrowni wiatrowej.

Elektrownia wiatrowa będzie się składać z fundamentu i wieży/masztu („elementy budowlane”) oraz elementów technicznych w postaci m.in. wirnika z zespołem łopat, zespołu przeniesienia napędu, generatora prądowłórczego, układów sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem, a także mechanizmu obrotu („elementy techniczne”), stanowiących odrębne pod względem technicznym od elementów budowlanych urządzenia służące do wytwarzania energii elektrycznej.

W związku z powyższym Wnioskodawca zadał następujące pytanie do przedstawionego zdarzenia przyszłego.

Czy w związku z wejściem w życie ustawy 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), opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają- tak jak dotychczas-

wyłącznie elementy budowlane elektrowni wiatrowej (fundament i wieża/maszt), tj. nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości elementy techniczne (takie jak w szczególności wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądowórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu)?

Stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej zdarzenia przyszłego.

Po wejściu w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, tak jak dotychczas, wyłącznie części budowlane urządzeń elektrowni wiatrowej (fundament i wieża/maszt) podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, natomiast części techniczne (takie jak w szczególności wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądowórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu) nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Celem ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych było wyłącznie uregulowanie kwestii dotyczących lokalizacji, budowy oraz użytkowania elektrowni wiatrowych. Jednocześnie, celem tym nie było nigdy zwiększenie obciążeń dotyczących elektrowni wiatrowych z perspektywy ich opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Wynika to wprost z uzasadnienia do w/w ustawy, zgodnie z którym „od 2009r. można zaobserwować w Polsce niezwykle dynamiczny rozwój energetyki wiatrowej. Niestety dotychczas nie zostały w dostatecznym stopniu sformułowane ramy prawne dla lokalizowania, budowy i eksploatacji elektrowni wiatrowych (...) W związku z powyższym podjęto prace nad uregulowaniem kwestii dotyczących lokalizacji, budowy oraz użytkowania elektrowni wiatrowych w Polsce” (str. 1-2 uzasadnienia do projektu w/w ustawy, druk sejmowy nr 315).

Stąd, wyłącznie na potrzeby ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych została sformułowana definicja elektrowni wiatrowej jako budowli składającej się z fundamentu i wieży/masztu oraz elementów technicznych. Definicja ta jednak- z uwagi na charakter ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych jako aktu niestanowiącego prawa podatkowego ani Prawa budowlanego, jak również niewprowadzającego jakichkolwiek zmian w przepisach UPiOL, nie może wywołać skutku w postaci zmiany zakresu opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości.

Podobnie, zmiany wprowadzone do Prawa budowlanego ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (od dnia 16 lipca 2016r. art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego nie wymienia już wprost w katalogu przykładowych urządzeń technicznych obok kotłów, pieców przemysłowych i elektrowni jądrowych, również elektrowni wiatrowych; elektrownia wiatrowa została natomiast wymieniona jako obiekt budowlany w załączniku do Prawa budowlanego)nie mogą wpływać i nie wpływają w żaden sposób na zakres opodatkowania podatkiem do nieruchomości.

Wykreślenie elektrowni wiatrowych z katalogu przykładowych urządzeń technicznych z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego oraz wymienienie elektrowni wiatrowych w załączniku do Prawa budowlanego nie prowadzi bowiem do pozbawienia ich charakteru urządzeń technicznych. Jak Spółka wykaże poniżej, elektrownie wiatrowe bez wątpienia stanowią urządzenia techniczne i jako takie, chociaż niewymienione wprost, mieszczą się w katalogu urządzeń technicznych a art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, w przypadku których budowlę stanowią wyłączenie ich części budowlane- jako „inne urządzenia” techniczne.

Przede wszystkim jednak wyrażona *expressis verbis* w art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997r. (Dz. U. z 1997r. Nr 78, poz.483 ze zm.) zasada wyłączności ustawy w sprawach podatkowych gwarantuje, że projekt każdej ustawy wprowadzającej podatek lub nowelizującej już istniejącą ustawę podatkową, a także mającej wpływ na elementy konstrukcyjne podatku, zostanie uchwalony w odpowiednim trybie, przez podmiot do tego powołany. Zasada ta zapewnia możliwość weryfikacji projektów ustaw podatkowych, co jest niezbędne w demokratycznym państwie prawnym, w szczególności z uwagi na fakt, że podatki stanowią formę bezpośredniej ingerencji w sferę praw i wolności obywateli.

Tymczasem, ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie jest ustawą

podatkową (reguluje zupełnie inną materię- określa warunki i tryb lokalizacji i budowy elektrowni wiatrowych oraz warunki lokalizacji elektrowni wiatrowych w sąsiedztwie istniejącej albo planowanej zabudowy mieszkaniowej) ani nie wprowadza zmian w przepisach podatkowych.

Dlatego też, nawet znowelizowanie Prawa budowlanego na mocy ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie może wywoływać skutków podatkowych, jeżeli wywołanie takich skutków nie było wolą ustawodawcy, a zamiar ich wywołania nie został wyartykułowany przez ustawodawcę wprost i odpowiednio uzasadniony.

Wprowadzona wyłącznie na potrzeby w/w ustawy definicja elektrowni wiatrowej, zgodnie z którą budowlę stanowi elektrownia wiatrowa składająca się z fundamentu i wież/masztu oraz elementów technicznych, nie może mieć zatem z perspektywy opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości. Nie jest to definicja sformułowana na potrzeby ustawy o podatkach i opłatach lokalnych- jak wskazano powyżej, wejście w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie spowodowało żadnych zmian w ustawie podatkowej- UPiOL, ani żadnych zmian w Prawie budowlanym, do którego UPiOL odsyła, które miałyby wpływ na przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Z uwagi na powyższe, ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie wywołuje zatem skutków podatkowych i nie stanowi przepisów, które należałoby poddawać wykładni w celu ustalenia przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Co więcej, wyznaczenie zakresu opodatkowania w oparciu o przepisy ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych- jako aktu niestanowiącego prawa podatkowego ani Prawa budowlanego, jak również niewprowadzającego jakichkolwiek zmian w przepisach UPiOL, byłoby wprost niezgodne z prawem.

Mając powyższe na uwadze, uwzględniając brzmienie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych oraz treść uzasadnienia tej ustawy, które w żadnym miejscu nie wskazują aby w/w ustawa miała (czy też powinna mieć) wpływ na określenie przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, należy stwierdzić, że ustawa ta nie może wywoływać skutków podatkowych.

Wskazany przez Spółkę kierunek wykładni przepisów ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nakazuje również:

- wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011r. (sygn. P33/09)- „gdy kwalifikacja obiektu lub urządzenia (...) jako budowli w rozumieniu UPiOL budzi wątpliwości, których nie daje się wyeliminować, kwestię- ze względu na zakaz stosowania analogii z ustawy w prawie podatkowym- należy rozstrzygać negatywnie. Rozważany zakaz działa przy tym niejako dwupoziomowo: na poziomie abstrakcyjnym wyklucza uznanie za przedmiot opodatkowania kategorii obiektów, których nazwy nie zostały wyraźnie wymienione w Prawie budowlanym, nawet jeżeli obiekty mieszczące się w takiej kategorii są istotnie podobne do obiektów należących do kategorii wskazanych *expressis verbis*, a na poziomie konkretnym wyklucza uznanie za przedmiot opodatkowania poszczególnych obiektów, jeżeli nie można ich definitywnie przyporządkować do kategorii, której nazwa została wprost zwarta w Prawie budowlanym: oraz „zgodnie z wymogami konstytucyjnymi niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatników, a w konsekwencji jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario* należy opowiedzieć się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązującego do świadczeń podatkowych”; a także
- wyrażona w art. 2a Ordynacji podatkowej zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika, zgodnie z którą niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika.

Wyłącznie części budowlane urządzeń technicznych stanowią budowlę podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości:

a) zgodnie z art. 2 ust. 1 UPiOL, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane:

- 1) grunty;

- 2) budynki lub ich części;
- 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

W myśl art. 1a ust. 1 pkt 2 UPiOL, budowlą jest 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.

UPiOL definiując zakres przedmiotowy opodatkowania nie wprowadza szczegółowej definicji terminu „budowla”, odsyłając w tym zakresie jedynie do przepisów ustawy Prawo budowlane (do definicji budowli w Prawie budowlanym poprzez definicję obiektu budowlanego). Wprowadzenie w UPiOL odesłania do norm prawnych spoza gałęzi prawa podatkowego, regulujących materię niepodatkową (Prawo budowlane normuje działalność obejmującą m.in. sprawy projektowania, budowy, utrzymania, rozbiórki obiektów budowlanych oraz określa zasady działania organów administracji publicznej w tych dziedzinach) należy uznać za sytuację wyjątkową. Specyfika prawa podatkowego rodzi określone wymogi regulacyjne- poziom do określoności normy prawnopodatkowej musi odpowiadać najwyższym standardom, tak aby w sposób jasny i precyzyjny można było odtworzyć treść wszystkich elementów konstrukcyjnych podatku (podmiot opodatkowana, przedmiot opodatkowania i podstawę opodatkowania). Odesłanie do innej gałęzi prawa (w tym przypadku- do Prawa budowlanego), najczęściej rządzącej się własnymi zasadami i realizującej własne (specyficzne) cele, może być źródłem istotnych wątpliwości.

Szczególne uwagę należy zwrócić na wyższy, w przypadku ustaw podatkowych, standard jednoznaczności i określoności przepisów. W kwestii niejasności i braku określoności przepisów UPiOL i Prawa budowlanego wypowiedział się Trybunał Konstytucyjny w powoływanym już powyżej wyroku z dnia 13 września 2011r. (sygn. P33/09), który wskazał, że „regulacje UPiOL obarczają te same mankamenty i niejasności, które zostały stwierdzone przy okazji analizy Prawa budowlanego. Jednak ze względu na to, iż w prawie daninowym wymagany jest wyższy standard jednoznaczności i określoności przepisów prawnych niż w prawie administracyjnym, uchybienia te w zakresie, w jakim dotyczą regulacji podatkowej, zyskują poważniejszy charakter”.

Mając powyższe na uwadze, Trybunał Konstytucyjny przesądził, że dla zapewnienia pewności stosowania przepisów UPiOL wymaganej Konstytucją, warunkiem zaliczenia danego obiektu do budowli w świetle definicji zawartej w UPiOL jest wymienienie go wprost w przepisach Prawa budowlanego, rozumienie jako użycie nazwy danego obiektu:- „z punktu widzenia standardów konstytucyjnych nie sposób zaakceptować sytuację, gdy jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości byłyby traktowane budowle w rozumieniu art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane nienależące do kategorii obiektów, które *expressis verbis* wymieniono w tym przepisie”. Jednocześnie, przyporządkowanie do określonej nazwy musi być definitywne: „gdy kwalifikacja obiektu lub urządzenia (...) jako budowli w rozumieniu UPiOL budzi wątpliwości, których nie daje się wyeliminować, kwestię- ze względu na zakaz stosowania analogii z ustawy w prawie podatkowym- należy rozstrzygnąć negatywnie. Rozważany zakaz działa przy tym niejako dwupoziomowo: na poziomie abstrakcyjnym wyklucza uznanie za przedmiot opodatkowania kategorii obiektów, których nazwy nie zostały wyraźnie wymienione w ustawie Prawo budowlane, nawet jeżeli obiekty mieszczące się w takiej kategorii są istotnie podobne do obiektów należących do kategorii wskazanych *expressis verbis*”).

Jednocześnie Trybunał stwierdził, że „nie każdy obiekt budowlany w postaci budowli w rozumieniu prawa budowlanego może zostać uznany za budowlę w ujęciu UPiOL, a w konsekwencji nie każdy obiekt budowlany w postaci budowli w rozumieniu Prawa budowlanego może podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości”.

Na tej podstawie w orzecznictwie sądów administracyjnych ukształtował się pogląd, znajdujący odzwierciedlenie również w praktyce organów podatkowych, zgodnie z którym budowle opodatkowane podatkiem od nieruchomości stanowią wyłącznie te obiekty, które zostały wymienione w katalogu budowli z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego. W szczególności, w tym zakresie, sądy administracyjne w najnowszych orzeczeniach dotyczących kontenerów wprost

wskazują, iż z uwagi na brak możliwości zakwalifikowania ich do jednej z kategorii obiektów wymienionych w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, nie stanowią one budowli i nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Przykładowo w:

- wyroku z dnia 15 marca 2016r., sygn. akt II FSK 84/14, NSA wskazał, że „Zasadnicze znaczenie dla rozstrzygnięcia spornego problemu będzie miała zatem odpowiedź na pytanie, czy wskazane we wniosku kontenery mieszczą się w w/w zakresie definicyjnym wynikającym z treści art. 1a ust. 1 pkt 2 UPiOL w zw. z art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane (...). Naczelny Sąd Administracyjny uważa, że interpretacji art. 1a ust. 1 pkt 2 UPiOL, w zw. z Art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane należy dokonać z uwzględnieniem stanowiska, jakie zaprezentował Trybunał Konstytucyjny (...) Inaczej mówiąc katalog budowli wymienionych w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane ma charakter otwarty (przykładowy) dla ustalenia znaczenia tego pojęcia na gruncie prawa budowlanego. W kontekście jednakże standardów konstytucyjnych, dotyczących ustawowego wymogu sprecyzowania elementów konstrukcyjnych podatku (art. 217 Konstytucji RP), wykazowi temu dla celów zdefiniowania pojęcia budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 UPiOL należy przydać cechy numerus clausus. Odnosząc przytoczone rozważania do wskazanych we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji kontenerów stwierdzić należy, że ocena czy sporny kontener może zostać opodatkowany podatkiem od nieruchomości jako budowla (jej część) zależne będzie od wykazania, że mieści się on w katalogu wymienionym w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane; oraz w:
- wyroku z dnia 26 lutego 2015r., sygn. akt II FSK 134/13, NSA przesądził że „ocena czy sporny kontener może zostać opodatkowany podatkiem od nieruchomości jako budowla (jej część) zależne będzie od wykazania, że mieści się on w katalogu wymienionym w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane”.

Reasumując, objęcie danego obiektu podatkiem od nieruchomości jako budowli uzależnione jest od wymienienia jego nazwy wprost w katalogu budowli z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego.

b) zgodnie z art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego, przez obiekt budowlany należy rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Jednocześnie, w myśl art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego 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.

Prawo budowlane w katalogu budowli z art. 3 pkt 3 nie wymienia zatem nazwy „elektrownia wiatrowa”. Obiektu tego nie można również przyporządkować do żadnej kategorii wymienionej w tym katalogu.

Art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego wymienia jednak wprost jak budowle części budowlane urządzeń technicznych. Urządzeniami takimi niewątpliwie są wirniki z zespołami łopat, zespół przeniesienia prądu, generator prądotwórczy, układy sterowania oraz zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu, tj. elementy techniczne elektrowni wiatrowych.

Należy zwrócić uwagę, że wyliczenie urządzeń technicznych z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego nie ma charakteru enumeratywnego. Użycie w przytoczonym przepisie zwrotu „i innych urządzeń” („części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń)”) świadczy, że następujące przed tym zwrotem wyliczenie urządzeń zaliczanych do urządzeń technicznych ma charakter przykładowy i obejmuje wszelkie

urządzenia techniczne, w tym również urządzenia elektrowni wiatrowych.

W tym zakresie warto wskazać, iż na gruncie obecnie obowiązujących przepisów powszechnie przyjmuje się, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają transformatory (stanowiące, podobnie jak elektrownie wiatrowe urządzenia elektroenergetyczne), pomimo tego, że analogicznie jak w przypadku elektrowni wiatrowych, nie zostały one wymienione wprost w katalogu przykładowych urządzeń technicznych z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego.

Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowle podlegają bowiem wyłącznie obiekty, które mają charakter budowlany, tj. obiekty wznoszone z użyciem wyrobów budowlanych, przy użyciu technik budowlanych (powstające w ramach procesu budowlanego). Stąd wyraźne wskazanie w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, że budowle stanowią wyłącznie części budowlane/fundamenty urządzeń technicznych, a poza zakresem opodatkowania pozostają same urządzenia techniczne. Na potwierdzenie tego, ustawą z dnia 20 lutego 2015r. o zmianie ustawy- Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015r., poz.443), wprowadzono do Prawa budowlanego nową definicję obiektu budowlanego, dodając wymóg wzniesienia obiektu budowlanego przy użyciu wyrobów budowlanych oraz rezygnując z przesłanki tworzenia przez budowlę całości techniczno- użytkowej z i urządzeniami. W ten sposób ustawodawca wyeliminował wszelkie potencjalne wątpliwości dotyczące kwalifikacji urządzeń technicznych posiadających części budowlane w całości jako budowli na gruncie podatku od nieruchomości.

Jednocześnie, na marginesie Spółka wskazuje, iż mając na uwadze definicje:

- budowli z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, zgodnie z którą budowlę stanowią wyłącznie części budowlane urządzeń technicznych; oraz
 - obiektu budowlanego z art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego, zgodnie z którą obiektem budowlanym jest budowla wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiona z użyciem wyrobów budowlanych;
- urządzenia techniczne elektrowni wiatrowych nie mogą stanowić budowli dla podatku od nieruchomości również ze względu na definicję obiektu budowlanego, gdyż:
- elementy techniczne elektrowni (takie jak wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądowórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu) nie stanowią instalacji, lecz urządzenia techniczne;
 - to nie urządzenia techniczne zapewniają możliwość wykorzystania fundamentu i wieży/masztu zgodnie z ich przeznaczeniem, lecz przeciwnie- fundament i wieża/maszt zapewniają możliwość wykorzystywania urządzeń technicznych; oraz co istotne
 - urządzenia nie są wznoszone z użyciem materiałów budowlanych.

W konsekwencji, uwzględniając definicję budowli z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego oraz stanowisko Trybunału Konstytucyjnego i sądów administracyjnych, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości powinny podlegać jedynie części budowlane w/w urządzeń technicznych elektrowni wiatrowych tj. fundament i wieża/maszt.

Tym samym, w stanie prawnym obowiązującym po wejściu w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych- tak jak dotychczas- wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowych (fundament i wieża/maszt) podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, natomiast części techniczne (takie jak wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądowórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu) nie są opodatkowane.

Dodatkowo należy wskazać, iż na gruncie przepisów obowiązujących przed wejściem w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych organy podatkowe i sądy administracyjne powszechnie przyjmowały, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowych, tj. fundament i wieża/maszt. Na taki zakres opodatkowania wskazał m. in. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 30 lipca 2009r., sygn. akt II FSK202/08- „Przepis art. 3 pkt 1 ustawy Prawo budowlane definiuje obiekt budowlany poprzez enumeratywne wymienienie trzech typów tych obiektów, definiując każdy z tych obiektów w dalszej swojej części (art. 3 pkt 2,3 i 4). Stosując zasady wykładni systemowej wewnętrznej, skoro budowlą (obiektem budowlanym) są części budowlane urządzenia technicznego

(elektrowni wiatrowej), to ten obiekt budowlany nie może składać się z innych obiektów budowlanych. Gdyby ustawodawca chciał, aby urządzenia techniczne, a więc i elektrownie wiatrowe, były uważane za budowlę (obiekt budowlany), wówczas nie definiowałby jako budowli (obiektów budowlanych) ich części budowlanych. Innymi słowy dla celów podatkowych budowla nie musi stanowić całości użytkowej, gdyż zgodnie z art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane, do którego odsyła ustawa podatkowa budowlą (obiektem budowlanym) mogą być także same części budowlane urządzeń technicznych”. W konsekwencji Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, iż „opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2002r. Nr 9 poz.84 ze zm.) podlegają jedynie części budowlane elektrowni wiatrowych jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową”.

Stanowisko to zachowuje aktualność również po wejściu w życie przepisów ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych- jak Spółka wskazała powyżej, wspomniana ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie miała bowiem wywołać skutków podatkowych.

Stanowisko organu podatkowego w sprawie przedstawionego stanu przyszłego.

Analizując zaprezentowaną argumentację, w świetle obowiązującego stanu prawnego Burmistrz Kłobucka uznaje za nieprawidłowe stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego. Interpretacja dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

Podstawy prawne:

- ustawa z dnia 20.05.2016r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz.U. z 2016r. poz.961)
- ustawa z dnia 12.01.1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2016r. poz.716)
- ustawa z dnia 07.07.1994r. – Prawo budowlane (Dz.U. z 2016r. poz.290 ze zm.)

Zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych nie są wyłącznie uregulowane w ustawie z dnia 12.01.1991r. o podatkach i opłatach lokalnych.

O zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości tychże elektrowni decyduje również prawo budowlane, jak też ustawa z dnia 20 maja 2016r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, która weszła w życie z dniem 16.07.2016r.

Ta ostatnia ustawa w art. 2 pkt 1 wprowadza legalną definicję elektrowni wiatrowej, zgodnie z którą taka elektrownia jest budowlą 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 20.02.2015r. o odnawialnych źródłach energii (Dz.U. poz.478 z późn. zm.).

Ustawa ww również w art. 9 zmienia definicję legalną budowli zawartą w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane.

Na mocy nowelizacji prawa budowlanego, wprowadzonej w/w ustawą, począwszy od 16 lipca 2016r. art. 3 pkt 3 nie wskazuje już wprost na elektrownie wiatrowe, których jedynie części budowlane zaliczane były do budowli.

Istotną zmianą jaką wprowadziła powołana ustawa jest zmiana w załączniku do ustawy prawa budowlanego w kategorii XXIX. Wprowadzono tu nową kategorię obiektu budowlanego, jakim jest elektrownia wiatrowa.

Następna istotna zmiana polega na rozszerzeniu kompetencji dla wojewody jako organu I instancji w sprawach obiektów i robót budowlanych i tutaj rozszerzoną tę kompetencje na elektrownie wiatrowe, w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 20.05.2016r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych.

Jednocześnie art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych, definiując pojęcie budowli odsyła do przepisów prawa budowlanego wskazując, iż

budowla jest obiektem budowlanym w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, nie będącym budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzeniem budowlanym w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związanym z obiektem budowlanym, który zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Należy również wskazać iż Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13.09.2011r. sygn. P33/09 wyraził stanowisko, iż opodatkowane podatkiem od nieruchomości mogą być tylko takie budowle, które zostały *expresiss verbis* wymienione w art. 3 pkt 3 prawa budowlanego, innych przepisach tej ustawy albo w załączniku do niej, będące wraz z instalacjami i urządzeniami obiektem budowlanym o którym mowa w art. 3 pkt 1 lit b Prawa budowlanego czyli pod warunkiem, że stanowią one całość techniczno- użytkową.

W związku z powyższym niezależnie od tego, że art. 3 pkt 3 prawa budowlanego po zmianie nie wymienia już z nazwy elektrowni wiatrowych, ale już załącznik do w/w ustawy wymienia elektrownię wiatrową wprost jako kategorię XXIX obiektu budowlanego. Trybunał nie wykluczył, iż o statusie poszczególnych obiektów budowlanych mogą decydować inne przepisy rangi ustawowej- uzupełniające, modyfikujące czy też do precyzujące prawo budowlane.

Ponadto o statusie poszczególnych obiektów budowlanych mogą decydować także inne przepisy ustawowe.

Z tego względu, iż obiekt taki nie spełnia ani cech budynku ani obiektu małej architektury, na potrzeby podatku od nieruchomości powinien być klasyfikowany w całości jako budowla. Na taką budowlę zgodnie z art. 2 pkt 1 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych składają się zarówno części budowlane, jaki i urządzenia techniczne. Skutkuje to ich opodatkowaniem od pełnej wartości, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Ustawodawca, zapewne mając na uwadze to, iż wprowadzone zmiany będą dla podatników nowym obciążeniem z tytułu opodatkowania tychże elektrowni wiatrowych jako całości wprowadził przepis przejściowy- art. 17.

Stosownie do tego przepisu począwszy od dnia wejścia w życie ustawy do dnia 31.12.2016r. ustalanie i pobieranie podatku od nieruchomości następować będzie zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie przedmiotowej ustawy.

Reasumując należy uznać, iż od 1 stycznia 2017r. elektrownie wiatrowe, które są wymienione wprost w załączniku do ustawy- Prawo budowlane jako obiekty budowlane będą podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości od całkowitej wartości, bez podziału na części budowlane i niebudowlane.

Niniejsza interpretacja nie będzie wywoływać skutku prawnego (zostanie zmieniona, uchylona lub zostanie stwierdzone jej wygaśnięcie) w przypadku zmiany stanu prawnego, wydania orzeczeń sądów, interpretacji ogólnej, odmiennych od stanowiska, opisanego we wniosku oraz piśmie Wnioskodawcy z dnia 28 listopada 2016r.

BURMISTRZ KŁOBUCKA
Jerzy Zdziszewski

Pouczenie

Na niniejszą interpretację stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu- do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. j.t. z 2016r. poz.718 ze zm.).

Skargę do WSA wnosi się w dwóch egzemplarzach w terminie 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie 60 dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 w/w ustawy).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 w/w ustawy) na adres: Urząd Miejski w Kłobucku ul. 11 Listopada 6, 42-100 Kłobuck.

BURMISTRZ KŁOBUCKA
Jerzy Zalczewski

Z-ca Kierownika
Wydziału Finansowego
Wioletta Wośtak
mgr Wioletta Wośtak

RADCA PRAWNY
Wanda Balas
mgr Wanda Balas