

**Burmistrz Miasta i Gminy
Radzyń Chełmiński**
Plac Towarzystwa Jaszczurczego 9
87-220 Radzyń Chełmiński

Radzyń Chełmiński, dnia 27 grudnia 2016 r.

FN.310.2.1.2016.MF

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Burmistrz Miasta i Gminy Radzyń Chełmiński, działając na podstawie przepisów art. 14j § 1 i § 3 w związku z art. 14b, art. 14c i art. 14k § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U.2015.613 z późn. zm.)

uznaje za nieprawidłowe

stanowisko wskazane we wniosku złożonym przez
z dnia 4 listopada 2016 r. (data wpływu 7 listopada 2016 r.) o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie podatku od nieruchomości od elektrowni wiatrowych.

Uzasadnienie

W dniu 7 listopada 2016 r. wpłynął do tutejszego organu wniosek złożony przez
o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów art. 1a ust. 1 pkt 2 i art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2016 r., poz. 716 ze zm.), dotyczących opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych.

We wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej Wnioskodawca przedstawił następujący stan faktyczny:

(dalej: „Wnioskodawca”) należy do międzynarodowej grupy kapitałowej działającej w sektorze energii odnawialnej. Wnioskodawca posiada elektrownie wiatrowe oraz inne środki trwałe, takie jak drogi dojazdowe z placami montażowymi i linie kablowe, które znajdują się na terenie gminy Radzyń Chełmiński. W związku z powyższym Wnioskodawca jest w tym zakresie podatnikiem podatku od nieruchomości (dalej: „PON”).

Zespół elektrowni wiatrowych składa się z elektrowni wiatrowych umieszczonych na masztach, a jego moc nominalna wynosi ok. 36 MW.

Elektrownia wiatrowa składa się z wirnika i gondoli umieszczonych na stalowym maszcie osadzonym na fundamencie. Maszt składa się z części zewnętrznej, konstrukcyjnej (wykonanej z tuby stalowej) wraz ze schodami zewnętrznymi, oraz z części wewnętrznej (technicznej), w której umieszczone jest wyposażenie techniczne, takie jak winda, stalowe podesty pośrednie, drabina wraz z instalacją zabezpieczającą przed upadkiem, okablowanie elektryczne i sterujące, urządzenia sterujące, w tym główny kontroler elektrowni wiatrowej, zabezpieczenia przepięciowe, skrzynki z urządzeniami do pomiaru energii oraz wyposażenie elektryczne w postaci rozdzielnic średniego napięcia i system zasilania rezerwowego UPS. Najważniejszą częścią elektrowni wiatrowej jest wirnik, dzięki któremu dokonuje się zamiana energii wiatru na energię mechaniczną. Osadzony jest on na wale przenoszącym obroty wirnika na wielostopniową przekładnię zwiększającą liczbę obrotów. Poprzez wysokoobrotowy wał napędowy energia mechaniczna przenoszona jest dalej na generator asynchroniczny wytwarzający energię elektryczną. W piaście wirnika umieszczony jest serwomechanizm pozwalający na ustawienie kąta nachylenia łopatek (skoku). Gondola musi mieć możliwość obracania się o 360 stopni, aby zawsze można było ustawić ją pod wiatr. W związku z tym na szczycie masztu zainstalowany jest zestaw silników, który poprzez przekładnię zębatą może nią obracać. Pracą mechanizmu ustawienia łopatek i kierunkowania elektrowni zarządza układ mikroprocesorowy na podstawie danych wejściowych (np. aktualnej produkcji energii, prędkości i kierunku wiatru). Ponadto w gondoli znajdują się: transformator nN/SN, przekładniki układu pomiarowego, przetwornica elektryczna, łożyska wałów napędowych, układy smarowania, układ chłodzenia, układ zasilania potrzeb własnych elektrowni, hamulec zapewniający zatrzymanie wirnika w sytuacjach awaryjnych oraz szereg czujników kontrolujących pracę poszczególnych komponentów elektrowni.

Mając na uwadze powyższe, w uproszczeniu, głównymi modułami elektrowni wiatrowej są: wirnik, gondola, przekładnia, generator, przetwornica, transformator, rozdzielnica średniego napięcia, kable średniego napięcia oraz układ sterowania, które są osadzone na maszcie opartym na fundamencie, w samej gondoli lub stanowią wyposażenie osadzone wewnątrz masztu.

Wszelkie wymienione powyżej urządzenia umieszczone na maszcie oraz w części wewnętrznej masztu zostały wytworzone przez kontrahentów Wnioskodawcy, a następnie dostarczone na teren farmy wiatrowej i zamontowane na maszcie posadowionym na fundamencie. Urządzenia te można wymieniać na inne, zamieniać, zmieniać ich parametry techniczne, wymontowywać i zastępować innymi urządzeniami. Wiele z nich (np. przekładnię lub śmigła wirnika) wymienia się w trakcie eksploatacji elektrowni wiatrowej.

Na potrzeby niniejszego wniosku określenie „Elementy Techniczne” będzie oznaczać łącznie będące w posiadaniu Wnioskodawcy: wyposażenie techniczne wewnętrznej części masztu, rozdzielnica średniego napięcia, główna szafa sterowania, urządzenia układu pomiarowego, układ zasilania rezerwowego, wirnik, układ kontroli nachylenia łopatek, gondola, wał napędowy, przekładnia, generator, układ sterowania z zestawem czujników, silniki, pompa układu hydraulicznego, transformator, łożyska, układy smarowania oraz hamulec zapewniający zatrzymanie wirnika w sytuacjach awaryjnych.

W dniu 16 lipca 2016 r. weszła w życie ustawa z 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 2016 r., poz. 961, dalej: „Ustawa o Inwestycjach”). Wobec możliwych rozbieżnych interpretacji niejasnych przepisów zawartych w tej ustawie, Wnioskodawca pragnie potwierdzić, że wejście w życie przepisów Ustawy o Inwestycjach nie wpływa na zakres opodatkowania PON elektrowni wiatrowych od 1 stycznia 2017 r.

Pytanie Wnioskodawcy:

Czy od 1 stycznia 2017 r. opodatkowaniu PON nadal podlega wyłącznie maszt wraz z fundamentem, natomiast Elementy Techniczne pozostają poza zakresem opodatkowania tym podatkiem?

Stanowisko Wnioskodawcy:

Zdaniem Wnioskodawcy, od 1 stycznia 2017 r. opodatkowaniu PON nadal podlega wyłącznie maszt wraz z fundamentem, natomiast Elementy Techniczne pozostają poza zakresem opodatkowania tym podatkiem.

Stanowisko organu wydającego interpretację:

W stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r., za budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r., poz. 716 ze zm.), należy uznać całą elektrownię wiatrową, na którą składają się co najmniej fundament i wieża oraz elementy techniczne, tj. wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Takie rozumowanie wynika z analizy przepisów ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane oraz przepisów ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych.

Punktem wyjścia w sprawie opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych powinna być ustawa podatkowa, a konkretnie przepisy ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (dalej Upiol). 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.

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

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

W brzmieniu obowiązującym do 16 lipca 2016 roku budowla oznaczała „każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: lotniska, drogi, linie kolejowe, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową”.

Dnia 15 lipca 2016 roku weszła w życie ustawa z dnia 20 maja 2016 roku o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 2016 r., poz. 961), dalej „ustawa o inwestycjach”, w której:

- zgodnie z art. 2 pkt 1, wprowadzono definicję legalną elektrowni wiatrowej, z której wynika, że elektrownia wiatrowa oznacza „budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. poz. 478 i 2365)”,

- w art. 2 teŝe ustawy w punkcie 2 wskazano takŝe co składa się na elementy techniczne elektrowni wiatrowej, tj. wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądowórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu,
- dodatkowo Ustawa o inwestycjach znowelizowała ustawę Prawo budowlane poprzez zmianę zawartę w art. 3 pkt 3 ustawy definicji budowli, gdzie wykreślono z nawiasu zawierającego wyliczenie urządzeń technicznych, których jedynie części budowlane stanowiły budowlę, pojęcia „*elektrownie wiatrowe*”,
- jednocześnie pojęcie elektrowni wiatrowych zamieszczono w załączniku do ustawy Prawo budowlane w Kategorii XXIX.

Zgodnie z aktualnym brzmieniem art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane budowla to „kaŝdy 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 takŝe części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową”.

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

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

Wprowadzona nowelizacja ustawy Prawo budowlane, poprzez wpisanie w art. 3 pkt 3 części budowlanych elektrowni wiatrowych, doprowadziła do rozwiania powstających wówczas wątpliwości. Potwierdzeniem powyższego jest odpowiedź na interpelację nr 4207 podsekretarza stanu w Ministerstwie Infrastruktury i Budownictwa z dnia 8 lipca 2016 roku, w której zauwaŝył, ŝe:

„Przechodząc do zmian wprowadzonych ustawą z 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych naleŝy przede wszystkim zauwaŝyć, iż zmiany te prowadzą do przywrócenia stanu prawnego sprzed ww. nowelizacji Prawa budowlanego wprowadzonych ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy - Prawo budowlane oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 163 poz.1364) i zrównania traktowania przez Prawo budowlane elektrowni wiatrowych z innymi wolno stojącymi urządzeniami technicznymi. Zrównanie to wiąŝe się w konsekwencji ze zrównaniem w traktowaniu w obszarze wysokośći podatku od nieruchomości.”

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

„Odnosząc się do zagadnienia podatku od nieruchomości dotyczącego elektrowni wiatrowej należy przede wszystkim zauważyć, iż ustawa z 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie wprowadza żadnych zmian do ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2014 r. poz. 849), a więc nie dokonuje zmian w zakresie procentowej wysokości podatku od nieruchomości. Jednakże należy zauważyć, iż przepisy ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych określając podstawy opodatkowania opierają się na pojęciach zdefiniowanych w ustawie – Prawo budowlane, nie tworząc własnych definicji ani nie modyfikując definicji zawartych w Prawie budowlanym. Oznacza to, co oczywiste, że każda zmiana definicji zawartych w ustawie – Prawo budowlane skutkuje zmianą zakresu podstawy obliczania podatku od nieruchomości. Wprowadzenie takiej zależności było decyzją prawodawcy i projektodawcy systemu podatkowego.

Przechodząc do przepisów ww. ustawy o podatkach i opłatach lokalnych należy zauważyć, iż zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 tej ustawy, dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej podstawę opodatkowania stanowi ich wartość (a nie, jak wskazano w pytaniu, powierzchnia), o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych - ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.

Tym samym, co należy jednoznacznie podkreślić, podstawą opodatkowania w przypadku budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej zawsze jest jej wartość, i przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie wprowadzają w tym zakresie żadnych przedmiotowych wyjątków, w szczególności nie traktują inaczej instalacji służących wytwarzaniu energii z odnawialnych źródeł energii, czy elektrowni wiatrowych.

Przechodząc natomiast do definicji budowli, a więc pojęcia z Prawa budowlanego, którego zakres determinuje, poprzez wzajemne powiązanie ustaw, przedmiot opodatkowania, należy zauważyć, iż zgodnie z obecnie obowiązującą definicją, tj. definicją obowiązującą do chwili wejścia w życie przepisów omawianej ustawy, budowlą są m. in.:

- 1) wolno stojące maszty antenowe,
 - 2) wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe,
 - 3) wolno stojące instalacje przemysłowe,
 - 4) wolno stojące urządzenia techniczne,
 - 5) sieci uzbrojenia terenu,
- a także części budowlane elektrowni wiatrowych.

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

W tym miejscu należy również podkreślić, iż przy literalnej wykładni przepisów, elektrownia wiatrowa wraz z urządzeniami technicznymi (wiryk z zespołem łopatek, zespół przeniesienia napędu, generator prądowłórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu) wypełnia przesłanki budowli będącej wolno stojącym urządzeniem technicznym. Co więcej, zgodnie z przepisami ustawy z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (Dz. U. z 2016 r. poz. 778) elektrownie wiatrowe stanowią (w świetle art. 10 ust. 2a) urządzenia wytwarzające energię z odnawialnych źródeł energii, a więc tym bardziej wpisują się w pojęcie urządzenia technicznego. Na marginesie należy również zauważyć, iż inwestorzy lokalizując elektrownie wiatrowe na podstawie decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu zwykle, chcąc zwolnić się z obowiązku wykazania tzw. dobrego sąsiedztwa planowanej inwestycji, powoływali się na przepis art. 61 ust. 3 ww. ustawy, zgodnie z którymi zasady dobrego sąsiedztwa nie stosuje się do linii kolejowych, obiektów liniowych i urządzeń infrastruktury technicznej. Co tym bardziej wskazuje na zasadność traktowania elektrowni wiatrowych, jak każdego innego wolno stojącego urządzenia technicznego.

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

Dodatkowo organ pragnie również wskazać, że w piśmie Ministerstwa Finansów Departament Podatków Sektorowych, Lokalnych oraz Podatku od Gier z dnia 18 listopada 2016 r. otrzymał odpowiedź w zakresie opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości, gdzie Minister Finansów potwierdza przytoczone powyżej argumenty organu. Minister Finansów biorąc pod uwagę brzmienie przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zmienione przepisy prawa budowlanego oraz ustawę o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych wskazał, że „na podstawie aktualnej definicji budowli zawartej w ustawie Prawo budowlane, elektrownia wiatrowa w całości stanowi obiekt budowlany w rozumieniu tej ustawy”. Wskazuje na to również uzasadnienie poselskiego projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, jak również regulacja zawarta w art. 17 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, zgodnie z którą 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”.

Kolejnym argumentem przemawiającym za rozumowaniem organu jest pismo Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 grudnia 2016 r. nr PS2.844.85.2016 skierowane do Przewodniczącego Związku Gmin Wiejskich Rzeczypospolitej Polskiej, które stanowi odpowiedź na wątpliwości dotyczące opodatkowania, od dnia 1 stycznia 2017 r., podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych. Minister wskazuje m.in, że:

ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 716, z późn. zm.), która reguluje opodatkowanie budowli podatkiem od nieruchomości, definiuje budowlę jako obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych zawiera zatem własną definicję pojęcia „budowla”, niemniej w definicji tej znajduje się odwołanie do przepisów ustawy - Prawo budowlane, co powoduje, że jego normatywną treść na gruncie ustawy podatkowej ustala się na podstawie przepisów Prawa budowlanego.

Na podstawie ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz. U. z 2016 r. poz. 290, z późn. zm.) budowlą jest każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Obowiązująca obecnie i wyżej przytoczona treść przepisu została ustalona ustawą z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. 2016, poz. 961) i obowiązuje od dnia 16 lipca 2016 r. Jednocześnie chcę zauważyć, że właściwym w sprawie kwalifikowania elektrowni wiatrowych na gruncie ustawy Prawo budowlane jest Minister Infrastruktury i Budownictwa, który uprawniony jest do interpretowania tej ustawy. W tym miejscu należy więc wskazać, że w odpowiedzi na interpelację nr 4207 w sprawie projektu nowej formy podatku od nieruchomości i objęcia elektrowni wiatrowych zmienionym prawem budowlanym, na podstawie nowelizacji ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych podsekretarz stanu w Ministerstwie Infrastruktury i Budownictwa Pan Tomasz Żuchowski udzielił wyjaśnienia, że elektrownia wiatrowa wraz z urządzeniami technicznymi (wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniami mechanizmem obrotu) wypełnia przesłanki budowli będącej wolno stojącym urządzeniem technicznym.

Od dnia 16 lipca 2016 r. elektrownia wiatrowa w całości stanowi obiekt budowlany (budowlę) w rozumieniu ustawy Prawo budowlane, co wynika, jak wskazano powyżej, z aktualnej definicji „budowli”, zawartej w tej ustawie, jak również z Załącznika do niej, gdzie elektrownie wiatrowe zostały wprost wymienione jako obiekt budowlany (kategoria XXIX Załącznika). Potwierdza to również uzasadnienie do poselskiego projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, w którym stwierdzono, że: „W projekcie ustawy zaproponowano wykreślenie przepisu wprowadzającego podział elektrowni wiatrowych na część budowlaną i niebudowlaną. W proponowanym stanie prawnym cała elektrownia wiatrowa będzie obiektem budowlanym (budowlą)...”. Niemniej do dnia 31 grudnia 2016 r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowych ustala się i pobiera zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie tej ustawy, co wynika wprost z art. 17 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych.

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

Zdaniem organu, mając na uwadze powyższe, wykreślenie przepisu, który wprowadzał podział elektrowni wiatrowych na część budowlaną i niebudowlaną skutkuje tym, iż cała elektrownia jest budowlą. Dzięki temu do całości elektrowni wiatrowej będą miały zastosowanie przepisy ustawy Prawo budowlane w zakresie jej użytkowania, tj. dotyczących katastrof budowlanych. Skoro cała elektrownia wiatrowa podlega przepisom ustawy Prawo budowlane, to zdaniem organu, dla celów podatku od nieruchomości również elektrownia wiatrowa w całości będzie budowlą i w związku z tym, należy uznać za błędne twierdzenie Wnioskodawcy, że zabieg wykreślenia elektrowni wiatrowych z nawiasu należy traktować jako usunięcie jednego z przykładów części budowlanych urządzeń technicznych będących budowlami. Ustawodawca wykreślając pojęcie elektrownie wiatrowe z nawiasu, dążył do tego, aby zarówno części budowlane oraz elementy techniczne, czyli urządzenia podlegały przepisom ustawy Prawo budowlane, a co za tym idzie w całości stanowiły budowlę. Ułatwiać to miało uznanie sytuacji, tj. oderwanie się łopaty za katastrofę budowlaną.

Wnioskodawca uważa, że ustawa o inwestycjach miała na celu jedynie wprowadzenie odpowiednich regulacji zapewniających nadzór Państwa nad inwestycjami w elektrownie wiatrowe w Polsce poprzez ustanowienie norm prawnych regulujących warunki i zasady budowy i lokalizacji elektrowni wiatrowych. Przy tak sformułowanym celu Ustawy o Inwestycjach (wyartykułowanym wprost w uzasadnieniu do projektu tej ustawy), nie sposób doszukiwać się jakichkolwiek innych intencji, w tym o charakterze fiskalnym.

Zdaniem organu, Wnioskodawca po części ma rację, sądząc, że obecnie całość elektrowni wiatrowej, tj. jej części budowlane oraz elementy techniczne będą objęte przepisami ustawy Prawo budowlane, jednak nie ma racji twierdząc, że pozostanie to bez wpływu na opodatkowanie elektrowni wiatrowej.

Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 września 2011 r. (sygn. akt P 33/09), prezentuje pogląd, zgodnie z którym definicja wyrażenia „budowla” formalnie jest definicją zakresową równościową, co oznacza, że budowlami są wszelkie obiekty wskazane enumeratywnie w treści definicji budowli oraz obiekty do nich podobne. Wskazanie enumeratywne oznacza zamknięty katalog wymienionych w definicji budowli obiektów budowlanych będących budowlami. Tezę tę przedstawił również Wnioskodawca powołując się na rozważania zawarte w tymże wyroku. Jednakże Trybunał analizując definicję budowli stwierdza, że należy ją uznać za definicję zakresową częściową, ponieważ określa dwa warunki. Mianowicie warunek wystarczający bycia budowlą oraz warunek konieczny bycia budowlą. Pierwszy warunek określa, że „budowlami są wszelkie obiekty wskazane enumeratywnie w jej treści”. Z kolei drugi warunek konieczny do bycia budowlą wskazuje, że „budowlami nie są obiekty zakwalifikowane jako budynki lub obiekty małej architektury”. Jak rozważa dalej Trybunał Konstytucyjny „(...) o kwalifikacji określonych obiektów jako budowli, oprócz definicji sformułowanej w art. 3 pkt 3 u.p.b., mogą przesądzać również inne przepisy rozważanej ustawy, (...), oraz załącznik do niej określający kategorie obiektów budowlanych (...). Treść tych przepisów i załącznika na różne sposoby doprecyzowuje rozpatrywaną definicję [budowli – przyp. organu] (...)”. Stanowisko Trybunału Konstytucyjnego jasno określa, że przy ustalaniu czy dany obiekt stanowi budowlę w rozumieniu Upiol, poza definicją zawartą w art. 3 pkt 3, należy posłużyć się całą ustawą Prawo budowlane oraz załącznikiem do niej. Dlatego też, w analizowanym przypadku, załącznik do ustawy Prawo budowlane wprost wskazuje na obiekt budowlany w postaci elektrowni wiatrowej, a biorąc pod uwagę powyższe, obiekt budowlany, który nie jest budynkiem ani obiektem małej architektury jest budowlą.

Ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych w art. 2 pkt 1 wprowadziła legalną definicję elektrowni wiatrowej. Zgodnie z jej zapisami elektrownia wiatrowa jest to budowla w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składająca się co najmniej z fundamentu, wieży i elementów technicznych, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. poz. 478 i 2365). Zdaniem Organu definicja ta doprecyzowała czym jest elektrownia wiatrowa oraz wskazuje dokładnie jakie są jej elementy składowe. Wnioskodawca sądzi, iż definicja legalna elektrowni wiatrowej rozumiana jest tylko na potrzeby ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Twierdzi, że ustawa ta nie daje podstaw do modyfikacji zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych i w związku z tym uważa, że nie należy stosować definicji legalnych w niej zawartych do określania przedmiotu podatku od nieruchomości. W ocenie organu podatkowego nie ma wątpliwości co do tego, że elektrownia wiatrowa wymieniona w załączniku do ustawy Prawo budowlane, powinna być rozumiana w sposób wskazany w art. 2 pkt 1 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. De facto to nie prawo budowlane lecz ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych determinuje elementy składające się na elektrownię wiatrową. Potwierdzeniem takiego toku myślenia jest stanowisko Trybunału Konstytucyjnego zawarte we wspomnianym wcześniej wyroku, w którym wskazuje, iż „nie jest wykluczone, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń **współdecydować mogą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane**”. Biorąc pod uwagę pogląd Trybunału Konstytucyjnego, w omawianym przypadku, będącym przedmiotem interpretacji, o statusie elektrowni wiatrowej bez wątpienia współdecyduje ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych.

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

Na koniec podkreślić należy, że zmiany przepisów obowiązują od 16 lipca 2016 roku. Jednakże ustawodawca, wiedząc jakie skutki wyrzuci zmiana ustawy Prawo budowlane w zakresie podatku od nieruchomości, w ustawie o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych ostatecznie zapisał w art. 17, że „Od dnia wejścia w życie ustawy do dnia 31 grudnia 2016 r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowej ustala się i pobiera zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie ustawy.” Zdaniem organu, zabieg ten miał na celu wydłużenie czasu, podatnikom podatku od nieruchomości od elektrowni wiatrowych, na przygotowanie się do wzrostu wartości elektrowni wiatrowych stanowiących podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości. Założeniem przepisu art. 17 nie było determinowanie zasad ustalania podatku od nieruchomości, a jedynie danie czasu podatnikom na wdrożenie zmian. Od 1 stycznia 2017 roku podstawą opodatkowania podatkiem od nieruchomości od elektrowni wiatrowej będzie wartość wszystkich jej elementów.

Konkludując, biorąc pod uwagę powyższe rozważania, organ podatkowy stwierdza, że od 1 stycznia 2017 roku, w rozumieniu przepisów Upiol, cała elektrownia wiatrowa będzie stanowiła budowlę, a tym samym będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości od pełnej jej wartości.

Pouczenie:

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

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

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy ul. Jana Kazimierza 5, 85-035 Bydgoszcz, 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 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.) Skargę do WSA wnosi się w dwóch egzemplarzach w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania. Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi na adres: Burmistrz Miasta i Gminy Radzyń Chełmiński, Plac Towarzystwa Jaszczurczego 9, 87-220 Radzyń Chełmiński.

Otrzymują:

- 1.
2. a/a

BURMISTRZ

Krzysztof Włodarski