



Fn-IV.3100.1.2018

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Wójt Gminy Pruszcz Gdański działając na podstawie art. 14j §1 i §3 i art. 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.), art. 1a ust.1 pkt 2, art. 2 ust.1 pkt 3, art. 3 ust. 1 pkt 1 i art.4 ust. 1 pkt 3 i ust. 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2017 r. poz. 1785 ze zm.) w związku z wnioskiem E S.A. z dnia 17 stycznia 2017 r. (data wpływu do organu – 23.01.2017 r.) - o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego, w zakresie art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2, art. 4 ust. 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych, po ponownym rozpoznaniu w/w wniosku:

- 1) Uznaje za nieprawidłowe, stanowisko Wnioskodawcy E S.A., w zakresie pytania nr 1, że począwszy od 1 stycznia 2017 r. (tak samo jak to miało miejsce do końca 2016 r.) opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowych (tj. fundament oraz wieża).
- 2) Uznaje za nieprawidłowe, stanowisko Wnioskodawcy E S.A., w zakresie pytania nr 2, że w przypadku negatywnej odpowiedzi na pytanie nr 1, z dniem 1 stycznia 2017 r. powstał obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości od budowli jaką jest elektrownia wiatrowa składająca się z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych – tj. wirnika z zespołem łopat, zespołu przeniesienia napędu, generatora prądotwórczego, układu sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.
- 3) Uznaje za nieprawidłowe, stanowisko Wnioskodawcy E S.A., w zakresie pytania nr 3, że w przypadku negatywnej odpowiedzi na pytanie nr 1, od 1 stycznia 2017 r. podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości należących do Wnioskodawcy budowli w postaci elektrowni wiatrowych stanowi ich wartość rynkowa określona przez Spółkę na dzień 1 stycznia 2017 r.

UZASADNIENIE

W dniu 23 stycznia 2017 r. wpłynął, od Wnioskodawcy E S.A., zwanego dalej „Wnioskodawcą”, do Wójta Gminy Pruszcz Gdański wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa



WÓJT GMINY PRUSZCZ GDAŃSKI

podatkowego, w zakresie podatku od nieruchomości – w zakresie art. 2 ust.1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2, art. 4 ust. 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych.

W przedmiotowym wniosku Wnioskodawca przedstawił następujący stan faktyczny:

Wnioskodawca jest właścicielem zlokalizowanej na terenie Gminy Pruszcz Gdański farmy wiatrowej, w której skład wchodzi m.in. elektrownie wiatrowe. Wnioskodawca do końca 2016 r. nie traktował jako przedmiotów opodatkowania podatkiem od nieruchomości całych elektrowni wiatrowych. Opodatkowaniu tym podatkiem podlegały wyłącznie ich części budowlane (tj. fundament oraz wieża). Elektrownie wiatrowe nie figurują w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych Wnioskodawcy jako samodzielne (wyodrębnione) środki trwałe, od których byłyby dokonywane odpisy amortyzacyjne zgodnie z ustawą z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. W ewidencji ujęto środki trwałe, których wartości początkowe obejmują swym zakresem m. in. części budowlane elektrowni wiatrowych (tj. fundament i wieżę) jak i urządzenia służące do wytwarzania energii elektrycznej (dalej: „urządzenia wiatrowe”).

Z dniem 16 lipca 2016 roku weszła w życie ustawa z dnia 20 maja 2016 roku o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (dalej „ustawa o elektrowniach wiatrowych”) która wprowadziła definicję elektrowni wiatrowej, wskazując w art. 2, że jest to budowla, na którą składa się fundament, wieża oraz elementy techniczne. Ustawa ta doprecyzowuje definicję elektrowni wiatrowej wyraźnie wskazując, że elementy techniczne oznaczają wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

W przypadku należących do Wnioskodawcy urządzeń wiatrowych (środków trwałych je obejmujących) w ich wartości początkowej ustalonej dla potrzeb amortyzacji podatkowej zostały skapitalizowane nie tylko wydatki na wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Na wartość początkową środków trwałych, które obejmują swym zakresem urządzenia wiatrowe, składają się także wydatki Wnioskodawcy na inne elementy i infrastrukturę towarzyszącą tj. przykładowo na:

- urządzenia i oprogramowanie (np. system Scada), które monitoruje działanie oraz pozwala kontrolować prace urządzenia wiatrowego,
- wyciągarka wraz z olinowaniem, która służy do transportu osób i sprzętu z poziomu gruntu do urządzenia wiatrowego,
- oświetlenie ostrzegawcze,
- zabezpieczenie odgromowe,
- chłodnice i wentylatory,
- wiatrowskaz oraz anemometr, które są odpowiedzialne za pomiary prędkości ruchu oraz kierunku wiatru,
- wyłączniki awaryjne, które w przypadku wystąpienia zagrożenia dla prawidłowego działania urządzenia wiatrowego pozwalają na awaryjne jego zatrzymanie.



WÓJT GMINY PRUSZCZ GDAŃSKI

Stosownie do przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, Wnioskodawca do wartości początkowej urządzeń wiatrowych zaliczył także inne wydatki o charakterze ogólnym nie odnoszące się wyłącznie do budowy/nabycia elektrowni wiatrowych. Metodyka taka jest związana z charakterem finansowym projektów.

Zdaniem Wnioskodawcy, stwierdzenie, na jakich zasadach, począwszy od 1 stycznia 2017 r., powinny podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości elektrownie wiatrowe, uzależnione jest od ustalenia, czy zmiany wprowadzone wspomnianą ustawą o elektrowniach wiatrowych wprowadzają nowy rodzaj budowli (w postaci elektrowni wiatrowej rozumianej w sposób zdefiniowany w tej ustawie) podlegającej opodatkowaniu tym podatkiem, czy też nie. W przypadku uznania, że taki nowy rodzaj budowli został wprowadzony, Wnioskodawca chciałby potwierdzić zasady, które należy przyjąć do jej opodatkowania, uwzględniając specyfikę rozliczeń dokonywanych przez niego na potrzeby podatku dochodowego od osób prawnych.

Pytania Wnioskodawcy

1. Czy począwszy od 1 stycznia 2017 r. (tak samo jak to miało miejsce do końca 2016 r.) opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowych (tj. fundament oraz wieża)?
2. Czy, w przypadku negatywnej odpowiedzi na pytanie nr 1, z dniem 1 stycznia 2017 r. powstał obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości od budowli jaką jest elektrownia wiatrowa składająca się z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych – tj. wirnika z zespołem łopat, zespołu przeniesienia napędu, generatora prądotwórczego, układu sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu?
3. Czy, w przypadku negatywnej odpowiedzi na pytanie nr 1, począwszy od 1 stycznia 2017 r. podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości należących do Wnioskodawcy budowli w postaci elektrowni wiatrowych stanowi ich wartość rynkowa określona przez Wnioskodawcę na dzień 1 stycznia 2017 r.?

Stanowisko Wnioskodawcy w odniesieniu do przedstawionego stanu faktycznego

Ad 1) Zdaniem Wnioskodawcy, począwszy od 1 stycznia 2017 r. (tak samo jak to miało miejsce do końca 2016 r.) opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowych (tj. fundament oraz wieża).

Ad 2) Zdaniem Wnioskodawcy, w przypadku negatywnej odpowiedzi na pytanie nr 1, z dniem 1 stycznia 2017 r. powstał obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości od budowli jaką jest elektrownia wiatrowa składająca się z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych – tj. wirnika z zespołem łopat, zespołu przeniesienia napędu, generatora prądotwórczego, układu sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.



WÓJT GMINY PRUSZCZ GDAŃSKI

Ad 3) Zdaniem Wnioskodawcy, w przypadku negatywnej odpowiedzi na pytanie nr 1, począwszy od 1 stycznia 2017 r. podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości należących do Wnioskodawcy budowli w postaci elektrowni wiatrowych stanowi ich wartość rynkowa określona przez Wnioskodawcę na dzień 1 stycznia 2017 r.

Uzasadnienie stanowiska Wnioskodawcy dla pytania nr 1

Zgodnie z zasadą ogólną wyrażoną w art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

W myśl zaś art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, pod pojęciem budowli należy rozumieć obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych przy definiowaniu pojęcia budowli odsyła przy tym do przepisów z zakresu prawa budowlanego, a w szczególności do ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (dalej „Prawo budowlane”).

W myśl art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego, obiektem budowlanym jest budynek, budowla bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Zgodnie z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, w brzmieniu obowiązującym do dnia 15 lipca 2016 r., pod pojęciem budowli należało przez to rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Od dnia 16 lipca 2016 r. obowiązuje ustawa o elektrowniach wiatrowych, która zawiera definicję elektrowni wiatrowej. Zgodnie z art. 2 pkt 1 tej ustawy 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 oraz z 2016 r. poz. 925). Z kolei, art. 2 pkt 2 ww. ustawy doprecyzowuje definicję elektrowni wiatrowej poprzez wskazanie, że przywołane wyżej elementy techniczne oznaczają wirnik z zespołem łopat, zespół



WÓJT GMINY PRUSZCZ GDAŃSKI

przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Wnioskodawca podkreślił, że wskazana wyżej ustawa o elektrowniach wiatrowych znówelizowała z dniem 16 lipca 2016 r. także Prawo budowlane. Z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego zawierającego katalog obiektów – urządzeń technicznych, w przypadku których tylko ich części budowlane stanowią budowle, zostały wykreślone elektrownie wiatrowe. Zgodnie z aktualnym brzmieniem tego artykułu, pod pojęciem budowli należy rozumieć *„każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty (...) 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.”*

Wnioskodawca wskazał, że nowelizacja dokonana przez ustawę o elektrowniach wiatrowych objęła także załącznik do Prawa budowlanego, który określa rodzaje obiektów budowlanych, poprzez dodanie do kategorii XXIX elektrowni wiatrowych.

Z kolei przepis przejściowy do ustawy o elektrowniach wiatrowych (art. 17 ww. ustawy) stanowi, że: *„od dnia wejścia w życie ustawy (tj. od 16 lipca 2016 r.) 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”*.

Wnioskodawca uważa, że do końca 2016 r. w odniesieniu do elektrowni wiatrowych opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegały wyłącznie ich elementy/części budowlane (tj. fundamenty oraz wieża) i te same zasady zdaniem Wnioskodawcy mają zastosowanie do opodatkowania elektrowni wiatrowych także od 1 stycznia 2017 r. Zdaniem Wnioskodawcy ustawa o elektrowniach wiatrowych nie daje podstaw do modyfikacji zasad opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych od powyższej daty.

Według Wnioskodawcy zmiany jakie wprowadziła ustawa o elektrowniach wiatrowych, w szczególności w ramach Prawa budowlanego, nie mają wpływu na zakres definicji budowli z Prawa budowlanego. Po 1 stycznia 2017 r. budowlą w świetle regulacji Prawa budowlanego pozostaje nadal tylko część budowlana elektrowni wiatrowych (tj. fundament oraz wieża), która to część jest jednocześnie przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Zdaniem Wnioskodawcy wykreślenie z treści art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego przykładowego elementu definicji budowli (tj. elektrowni wiatrowych z katalogu obiektów - urządzeń technicznych, w przypadku których tylko ich części budowlane powinny być uznawane za budowle), z jednoczesnym pozostawieniem w przedmiotowym artykule sformułowania „innych urządzeń” nie oznacza automatycznie, że całość elektrowni wiatrowej powinna być traktowana jako budowla. Elektrownie wiatrowe, składające się z części budowlanych oraz z urządzeń technicznych, w ocenie Wnioskodawcy wpisują się w brzmienie w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego właśnie jako inne urządzenia techniczne, w odniesieniu do których budowlą są wyłącznie ich części budowlane.

Wnioskodawca uważa także, że niezależnie od tego, że ustawa o elektrowniach wiatrowych zawiera definicję legalną elektrowni wiatrowej (zawartą w art. 2) to Prawo budowlane i tak stanowi, że



WÓJT GMINY PRUSZCZ GDAŃSKI

budowlą mogą być wyłącznie części budowlane urządzeń technicznych. Definicja elektrowni wiatrowej z ww. ustawy nie może być bowiem rozpatrywana w oderwaniu od przepisów Prawa budowlanego, do których w pierwszej kolejności odsyła ustawa o podatkach i opłatach lokalnych.

Same urządzenia wiatrowe nie mogą być uznane za wolnostojące urządzenia techniczne, które jako budowle powinny być opodatkowane podatkiem od nieruchomości. Umiejscowione są one bowiem na wieży posadowionej na fundamencie, co w ocenie Wnioskodawcy wyklucza uznanie ich za urządzenia wolnostojące. Urządzenia wiatrowe nie mogą być również kwalifikowane jako urządzenia budowlane, stanowiące na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych budowle stanowiące przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Nie sposób bowiem uznać, zdaniem Wnioskodawcy, że urządzenia wiatrowe zapewniają możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Podkreślenia wymaga, zdaniem Wnioskodawcy, że to właśnie wieża oraz fundament elektrowni wiatrowej zapewniają możliwość korzystania z urządzenia wiatrowego.

Pomimo okoliczności, że ustawa o elektrowniach wiatrowych wskazuje, że elektrownia wiatrowa oznacza budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego nie oznacza to, że automatycznie może być ona w całości uznana za obiekt budowlany w świetle Prawa budowlanego (tj. art. 3 pkt 1), który mógłby zostać uznany za budowlę podlegającą podatkowi od nieruchomości w myśl art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Brzmienie art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego wyraźnie wskazuje, że urządzenia techniczne nie podlegają pod Prawo budowlane, gdyż nie stanowią obiektów budowlanych lub ich części, z uwagi na okoliczność nie wznoszenia ich z użyciem wyrobów budowlanych. Co również wskazuje, zdaniem Wnioskodawcy, na zasadność opodatkowania podatkiem od nieruchomości tylko części budowlanych elektrowni wiatrowych (tj. fundamentu i wieży), z wyłączeniem z zakresu podatku od nieruchomości urządzeń wiatrowych.

Ponadto zdaniem Wnioskodawcy, można podnosić, iż dopisanie elektrowni wiatrowych do kategorii XXIX załącznika do Prawa budowlanego nie kreuje powstania nowego rodzaju budowli podlegających podatkowi od nieruchomości. Załącznik ten spełnia bowiem całkowicie odmienny cel, tj. dzieli on obiekty na wymagające albo nie wymagające pozwolenia na budowę (w związku ze stosowaniem art. 55 Prawa budowlanego) oraz umożliwia obliczanie wysokości kar w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w ramach kontroli (w związku ze stosowaniem art. 59f Prawa budowlanego).

W dalszej części uzasadnienia Wnioskodawca wskazuje na treści interpretacji indywidualnych wydawanych przez inne organy podatkowe w zakresie podatku od nieruchomości od elektrowni wiatrowych, które potwierdza stanowisko Wnioskodawcy (interpretacja indywidualna Wójta Gminy Puck z dnia 2 grudnia 2016 r., Interpretacja Wójta Gminy Zgorzelec z dnia 3 listopada 2016 r. interpretacja Burmistrza Łży z dnia 5 grudnia 2016 r.).

Na koniec Wnioskodawca powołuje się na pismo Ministerstwa Infrastruktury i Budownictwa z dnia 28 grudnia 2016 r. znak DAB.2.050.321.2016.JD.NK 196154/16, w którym podkreślono, iż modyfikacja definicji budowli dokonana ustawą z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie miała na celu zmiany podstawy opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości, ewentualne zmiany w przepisach o charakterze podatkowym – w zakresie podstawy opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości regulowanym przez ustawę o podatkach i opłatach lokalnych – nie były intencją ustawodawcy. Jednocześnie wskazania wymaga, że



WÓJT GMINY PRUSZCZ GDAŃSKI

mimo iż ustawa o podatkach i opłatach lokalnych odwołuje się do definicji zawartych w ustawie Prawo budowlane, to definicje te były tworzone na potrzeby procesu budowlanego, a nie w celu realizacji norm z zakresu prawa podatkowego.

Uzasadnienie stanowiska Wnioskodawcy dla pytania nr 2

Mając na uwadze przywołane powyżej przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o elektrowniach wiatrowych - w ocenie Wnioskodawcy (w przypadku uznania jego stanowiska w zakresie pytania nr 1 za nieprawidłowe) należałoby stwierdzić, że z dniem 1 stycznia 2017 r. powstał nowy przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości jakim jest elektrownia wiatrowa. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają już wyłącznie elementy budowlane elektrowni wiatrowych (tj. fundament oraz wieża). Wnioskodawca uważa, że od tej daty elektrownie wiatrowe powinny być kwalifikowane jako obiekty budowlane stanowiące budowle opodatkowane podatkiem od nieruchomości z uwagi na okoliczność, iż ustawa o elektrowniach wiatrowych przy definiowaniu elektrowni wiatrowych wprost wskazuje, że stanowią one budowle w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, a także iż zostały one wprost wymienione w załączniku do Prawa budowlanego. Ustawa o elektrowniach wiatrowych, wprowadzając na gruncie przepisów prawa budowlanego nowy rodzaj budowli, jakim jest elektrownia wiatrowa, dookreśliła, iż składa się ona z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych – tj. wirnika z zespołem łopat, zespołu przeniesienia napędu, generatora prądotwórczego, układu sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Oznacza to, wg Wnioskodawcy, że począwszy od 1 stycznia 2017 r. przedmiotem opodatkowania jest zatem elektrownia wiatrowa składająca się z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych – tj. wirnika z zespołem łopat, zespołu przeniesienia napędu, generatora prądotwórczego, układu sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Z uwagi na okoliczność, że przez wprowadzenie definicji elektrowni wiatrowej przez ustawę o elektrowniach wiatrowych powstał nowy przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości (i tym samym dla podatników będących, jak Wnioskodawca, ich właścicielem z dniem 1 stycznia 2017 r. powstał w stosunku do nich obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości) definicja ta powinna być interpretowana w ścisłej zgodności z jej literalnym brzmieniem. Według Wnioskodawcy, prawidłowość tej konstatacji potwierdzają wynikające z zapisów Konstytucji RP (zwłaszcza art. 84 i art. 217) zasady określoności i dostatecznej precyzji przepisów prawa podatkowego, które odnoszą się także do przepisów, do których odwołują się ustawy podatkowe (w analizowanym przypadku ustawa o podatkach i opłatach lokalnych).

Tym samym od dnia 1 stycznia 2017 r. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlega budowla w postaci elektrowni wiatrowej, na którą składa się fundament, wieża oraz elementy techniczne tj. wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układ sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Prezentowane stanowisko Wnioskodawcy znajduje potwierdzenie we wnioskach płynących z wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. sygn. P 33/09, w którym Trybunał



WÓJT GMINY PRUSZCZ GDAŃSKI

Konstytucyjny wskazuje, że „za budowle w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych można uznać jedynie (...) budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane, w innych przepisach tej ustawy lub załączniku do niej”. W tym kontekście, posłużenie się przez ustawę o elektrowniach wiatrowych sformułowaniem „co najmniej” przy definiowaniu elektrowni wiatrowej również nie może dawać podstaw do zaliczania w skład przedmiotu opodatkowania jakim jest elektrownia wiatrowa innych elementów niż te wprost wymienione w definicji elektrowni wiatrowej.

Wnioskodawca wskazał, że Trybunał Konstytucyjny w tym wyroku wypowiedział się także o roli innych niż Prawo budowlane ustaw dotyczących zakresu prawa budowlanego i ich następczym wpływie na uznanie danego obiektu za budowlę podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. TK podkreślił, iż „nie jest wykluczone, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane (...). Podkreślić trzeba, że jeżeli o uznaniu określonego rodzaju obiektów (urządzeń) za budowle (urządzenia budowlane) w rozumieniu prawa budowlanego współdecydują również inne regulacje niż u.p.b, to taka kwalifikacja, o ile nie jest wynikiem zastosowania analogii z ustawy czy tym bardziej reguł dopuszczających wykładnię rozszerzającą, będzie wiążąca także w kontekście ustawy o podatkach i opatach lokalnych. Nie można bowiem wykluczyć sytuacji, w której przepisy odrębne w stosunku do u.p.b precyzują bądź definiują wyrażenia występujące w prawie budowlanym albo nawet wprost stanowią, iż dany obiekt (urządzenie) jest albo nie jest budowlą (urządzeniem budowlanym) w ujęciu u.p.b.”.

Wnioskodawca uważa, że taką ustawą jest właśnie ustawa o elektrowniach wiatrowych, która zawiera definicję elektrowni wiatrowej oraz jej elementów technicznych. Reguluje ona bowiem kwestie związane ze wznoszeniem elektrowni wiatrowych.

TK w przedmiotowym wyroku podkreślił także, że wszelkie definicje z zakresu prawa budowlanego (nie tylko samej ustawy Prawo budowlane, ale też innych ustaw precyzujących bądź definiujących wyrażenia występujące w prawie budowlanym) dla potrzeb ustalania związanych z nimi konsekwencji na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych powinny być interpretowane w ścisłej zgodności z ich brzmieniem. Zdaniem TK, „(...) nie budzi w zasadzie zastrzeżeń sformułowanie przez ustawodawcę na potrzeby regulacji prawa budowlanego definicji „budowli” i „urządzenia budowlanego” jako definicji otwartych, których zastosowanie w praktyce wymaga nierzadko posłużenie się analogią z ustawy, to nie sposób nie zauważyć, że te same definicje w odniesieniu do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie mogą funkcjonować w identyczny sposób. Jak już bowiem stwierdzono, w wypadku prawa daniowego gwarancje dostatecznej określoności regulacji prawnych wynikające z zasady poprawnej legislacji ulegają istotnemu wzmocnieniu ze względu treść art. 84 i art. 217 Konstytucji.”

Konkludując od dnia 1 stycznia 2017 r. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają już, jak w stanie prawnym obowiązującym do końca 2016 r., wyłącznie elementy budowlane elektrowni wiatrowych (tj. fundament oraz wieża).

Jednocześnie z dniem 1 stycznia 2017 r. powstał obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości od budowli jaką jest elektrownia wiatrowa składająca się z fundamentu, wieży oraz elementów



WÓJT GMINY PRUSZCZ GDAŃSKI

technicznych - tj. wirnika z zespołem łopat, zespołu przeniesienia napędu, generatora prądowórczego, układu sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Ponadto nie można wykluczyć, że opodatkowaniu jako odrębne budowle (ale nie jako elektrownie wiatrowe) podlegać będą inne obiekty farmy wiatrowej – niezależnie od sposobu ich kwalifikacji na gruncie ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Niniejszy wniosek nie dotyczy jednak tych przypadków.

Uzasadnienie stanowiska Wnioskodawcy dla pytania nr 3

Zgodnie z art. 4 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, jeżeli od budowli lub ich części, o których mowa w ust. 1 pkt 3 nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych – podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa, określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego.

Jak Wnioskodawca wskazał w uzasadnieniu jego stanowiska dla pytania nr 2, ustawa o elektrowniach wiatrowych wprowadziła do regulacji z zakresu prawa budowlanego nowy rodzaj budowli tj. elektrownię wiatrową składającą się z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych – tj. wirnika z zespołem łopat, zespołu przeniesienia napędu, generatora prądowórczego, układu sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu, która od 1 stycznia 2017 r. stanowi przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Ponieważ u Wnioskodawcy tak rozumiane elektrownie wiatrowe nie stanowią w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych samodzielnych (wyodrębnionych) środków trwałych, to nie sposób uznać, zdaniem Wnioskodawcy, że stanowią one budowle, od których dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, a zatem ich podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości powinna stanowić ich wartość rynkowa ustalona przez Wnioskodawcę na dzień powstania obowiązku podatkowego, tj. na dzień 1 stycznia 2017 r.

Powyższy pogląd Wnioskodawcy znajduje odzwierciedlenie w stanowisku Ministra Finansów wyrażonym w piśmie Dyrektora Departamentu Podatkowa Lokalnych i Katastru z dnia 15 maja 2003 r. w sprawie zakresu przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości (budowle). Z przedmiotowego pisma wynika ogólna reguła interpretacyjna, zgodnie z którą w sytuacjach kiedy budowla stanowiąca przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie stanowi jednocześnie skonkretyzowanego i zindywidualizowanego środka trwałego w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, to podstawą opodatkowania takiej budowli będzie właśnie jej wartość rynkowa określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego.

Za powyższym podejściem, zdaniem Wnioskodawcy przemawia także okoliczność, że w wartości początkowej należących do niego środków trwałych obejmujących swym zakresem urządzenia wiatrowe oprócz wydatków na elementy techniczne elektrowni wiatrowej, o których mowa w ustawie o elektrowniach wiatrowych ujęto także wydatki na inne elementy i infrastrukturę towarzyszącą, które nie mieszczą się w zakresie definicji elektrowni wiatrowej (przykładowo



WÓJT GMINY PRUSZCZ GDAŃSKI

wspomniane już specjalistyczne oprogramowanie, oświetlenie ostrzegawcze, zabezpieczenie odgromowe, chłodnice, wentylatory).

Według Wnioskodawcy przesądza to o tym, że w analizowanym przypadku nie jest możliwe ustalenie podstawy opodatkowania elektrowni wiatrowych należących do Wnioskodawcy w inny sposób niż poprzez określenie ich wartości rynkowej na dzień powstania obowiązku podatkowego tj. 1 stycznia 2017 r.

W tym przypadku zdaniem Wnioskującego znajduje zastosowanie dyspozycja art. 4 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, który wskazuje na konieczność odwołania się do wartości rynkowej przedmiotów opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Zgodnie z art. 4 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, określenie wartości rynkowej budowli powinno być dokonane na moment powstania w stosunku do niej obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości. Jak już wcześniej Wnioskodawca wskazywał, stosownie do przepisu przejściowego z ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, tj. art. 17 tej ustawy, z dniem 1 stycznia 2017 r. powstał obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości od zupełnie nowej kategorii budowli jaką są elektrownie wiatrowe.

Podkreślenia zdaniem Wnioskodawcy wymaga również to, że wartość rynkowa, w oparciu o którą Wnioskodawca zamierza ustalić podstawę opodatkowania elektrowni wiatrowej w sposób najbardziej prawidłowy oddaje istotę podatku o charakterze majątkowym, jakim jest podatek od nieruchomości. Wartość rynkowa bowiem w najbardziej obiektywny sposób oddaje wartość budowli na moment powstania obowiązku podatkowego.

W związku z powyższym, od 1 stycznia 2017 r. podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości należących do Wnioskodawcy budowli w postaci elektrowni wiatrowych stanowi ich wartość rynkowa określona przez Wnioskodawcę na dzień 1 stycznia 2017 r.

Stanowisko organu podatkowego

Stanowisko organu podatkowego dla pytania nr 1

Uznaje za nieprawidłowe, stanowisko Wnioskodawcy E S.A., w zakresie pytania nr 1, że począwszy od 1 stycznia 2017 r. (tak samo jak to miało miejsce do końca 2016 r.) opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowych (tj. fundament oraz wieża).

Począwszy od 1 stycznia 2017 r. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają nie tylko części budowlane elektrowni wiatrowych, ale cała elektrownia wiatrowa składająca się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2017 r. poz. 1785 ze zm.) przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości są budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.



WÓJT GMINY PRUSZCZ GDAŃSKI

W art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wskazuje się, że użyte w tej ustawie określenie „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”.

Zgodnie z definicją obiektu budowlanego zawartą w art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. z 2017 r. poz.1332 ze zm.), 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”.

Elektrownie wiatrowe Wnioskodawcy są budowlami w rozumieniu przepisów ustawy Prawo budowlane.

W myśl art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane w brzmieniu obowiązującym od 16 lipca 2016 r. przez „budowlę” należy rozumieć *„każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową”*.

Wprawdzie obowiązująca od 16 lipca 2016 r. zmieniona definicja budowli zawarta w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane nie wymienia wprost elektrowni wiatrowych, ale należy wskazać, iż wyliczone tam obiekty budowlane, części budowlane urządzeń technicznych i inne mają charakter przykładowy, nie jest to katalog zamknięty budowli.

Dnia 16 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), zwana dalej „ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych”. W art. 2 pkt 1 tej ustawy wprowadzono definicję legalną elektrowni wiatrowej. Z definicji tej wynika, że użyte w tej ustawie określenie „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 pkt 2 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych wskazano co składa się na „elementy techniczne” elektrowni wiatrowej, tj. „wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu”.

To właśnie ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych znowelizowała ustawę Prawo budowlane poprzez zmianę definicji budowli zawartej w art. 3 pkt 3 polegającej na wykreśleniu z nawiasu zawierającego przykładowe wyliczenie urządzeń technicznych, których jedynie części



WÓJT GMINY PRUSZCZ GDAŃSKI

budowlane stanowiły budowlę, pojęcia „elektrownie wiatrowe”. Jednocześnie pojęcie elektrowni wiatrowych zamieszczono w załączniku do ustawy Prawo budowlane w Kategorii XXIX.

Na mocy nowelizacji ustawy Prawo budowlane wynikającej z ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, począwszy od 16 lipca 2016 roku, art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane nie wskazuje już wprost na elektrownie wiatrowe, których jedynie elementy budowlane zaliczane były do budowli.

Zatem od 16 lipca 2016 r. „elektrownia wiatrowa” jest budowlą w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii.

Na elementy techniczne elektrowni wiatrowej składają się wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Jak wynika, z uzasadnienia poselskiego projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, w projekcie ustawy zaproponowano wykreślenie przepisu wprowadzającego podział elektrowni wiatrowych na części budowlaną i niebudowlaną. W proponowanym stanie prawnym cała elektrownia wiatrowa będzie obiektem budowlanym (budowlą), a tym samym zastosowanie do niej będą znajdować przepisy Prawa budowlanego dotyczące użytkowania obiektów budowlanych oraz dotyczących katastrof budowlanych.

Skoro cała elektrownia wiatrowa jest budowlą w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, to zdaniem organu podatkowego, dla celów podatku od nieruchomości również elektrownia wiatrowa w całości będzie budowlą.

W tym miejscu zaznaczyć należy, że dotychczasowy podział (przed 16 lipca 2016 r.) w ustawie - Prawo budowlane, elektrowni wiatrowych na dwie części - część budowlaną i część niebudowlaną (techniczną) został wprowadzony w 2005 r. w wyniku poprawki senackiej do ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy - Prawo budowlane oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 163 poz.1364). Jak czytamy w uzasadnieniu poselskiego projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, wprowadzenie tego przepisu w 2005 r. miało na celu zwolnienie części niebudowlanych elektrowni wiatrowych z podatku od nieruchomości.

Przyczyną dokonania tej poprawki w 2005 r., jak twierdzi dr Rafał Dowgier, było to że „do czasu jej wprowadzenia w orzecznictwie sądów pojawiały się orzeczenia, wedle których budowlą dla potrzeb opodatkowania była cała elektrownia wiatrowa składająca się z części budowlanych i niebudowlanych, które stanowiły całość techniczno-użytkową. W istocie dopiero nowelizacja prawa budowlanego, wpisująca wprost do art. 3 pkt 3 „Prawa budowlanego, części budowlane elektrowni wiatrowych, przesądziła o zmianie linii orzeczniczej” („Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” nr 09, wrzesień 2016 (187). Wydawnictwo Taxpress Warszawa).

W wyroku z dnia 18 maja 2005 r. (I SA/Sz 108/4), Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie stwierdza, że „przez budowle (...) należy rozumieć efekt działalności budowniczych stanowiący skończoną całość użytkową, wyodrębnioną w przestrzeni i połączony z gruntem w sposób trwały. Zatem siłownie wiatrowe jako całość a nie tylko niektóre wybrane jej elementy stanowią budowlę,



WÓJT GMINY PRUSZCZ GDAŃSKI

ponieważ tylko w takiej sytuacji stanowi ona całość użytkową i tylko jako taka spełnia funkcję, dla której została wzniesiona. Nie spełniają takiej funkcji poszczególne elementy siłowni wiatrowej, ponieważ nie mogą one funkcjonować w oderwaniu od całości.”

Potwierdzeniem powyższego jest odpowiedź na interpelację poselską nr 4207 Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Infrastruktury i Budownictwa z dnia 8 lipca 2016 roku, w której stwierdzono, że „zmiana definicji elektrowni wiatrowej wprowadzona przepisami omawianej ustawy stanowi przywrócenie stanu prawnego obowiązującego przed zmianami wprowadzonymi mocą ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy - Prawo budowlane oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 163 poz.1364). Wskutek zmian wprowadzonych tą ustawą (nowelizacja z 28 lipca 2005 r.) elektrownie wiatrowe zostały potraktowane w sposób odmienny od innych wolno stojących urządzeń technicznych – wprowadzono zawężenie zakresu definicji budowli w stosunku do elektrowni wiatrowych, poprzez wskazanie, iż budowlą są części budowlane urządzeń technicznych takich jak elektrownie wiatrowe”.

Również w odpowiedzi na interpelację poselską nr 7740, Minister Rozwoju i Finansów w piśmie z dnia 2 grudnia 2016 r., w sprawie zmiany sposobu opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości, wyjaśnił, że „od dnia 16 lipca 2016r. elektrownia wiatrowa (...) w całości stanowi obiekt budowlany (budowlę) w rozumieniu ustawy Prawo budowlane, co wynika (...) 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 ustalano i pobierano zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie tej ustawy (art. 17 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych). W konsekwencji powyższego od dnia 1 stycznia 2017 roku opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegać będzie cała elektrownia wiatrowa.

Minister Rozwoju i Finansów w piśmie z dnia 9 grudnia 2016 roku odnoszącym się do Stanowiska Związku Gmin Wiejskich Rzeczypospolitej Polskiej w zakresie prawnego uregulowania opodatkowania urządzeń służących wytwarzaniu energii z wiatru, wyjaśnił między innymi, że „od 1 stycznia 2017 roku zmienią się zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości, w zakresie określenia podstawy opodatkowania tym podatkiem, bowiem opodatkowaniu podlegać będzie cała elektrownia wiatrowa”.

Wnioskodawca uważa, że definicje wskazane w ustawie o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych były tworzone na potrzeby procesu budowlanego, a nie w celu realizacji norm z zakresu prawa podatkowego.

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



WÓJT GMINY PRUSZCZ GDAŃSKI

błędnie wnioskuję, iż nie ma to wpływu na opodatkowanie elektrowni wiatrowej podatkiem od nieruchomości. Wnioskodawca błędnie twierdzi, że urządzenia techniczne wchodzące w skład elektrowni wiatrowych nie stanowią budowli ani obiektu budowlanego. Popiera to tym, iż w obecnej definicji obiektu budowlanego zrezygnowano z uznania za obiekt budowlany urządzeń. Jednakże stanowisko to potwierdza tylko to, że 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.

Ponadto Wnioskodawca uważa, że urządzeń technicznych elektrowni wiatrowych nie można uznać za wolnostojące urządzenia techniczne.

W tym miejscu przytoczyć należy stanowisko Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Infrastruktury i Budownictwa, w wyżej cytowanej odpowiedzi na interpelację nr 4207. Jego zdaniem „przy literalnej wykładni przepisów, elektrownia wiatrowa wraz z urządzeniami technicznymi (wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu) wypełnia przesłanki budowli będącej wolno stojącym urządzeniem technicznym”. Ponadto w tej odpowiedzi na interpelację wskazano, że zmiany wprowadzone ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych „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 wiąże się w konsekwencji ze zrównaniem w traktowaniu w obszarze wysokości podatku od nieruchomości.”

Budowle, jakimi są elektrownie wiatrowe, po wejściu w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, czyli od 16 lipca 2016 roku, nie są traktowane inaczej niż inne budowle, czy wolno stojące urządzenia techniczne.

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 budowlą 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.

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 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



WÓJT GMINY PRUSZCZ GDAŃSKI

myślenia jest stanowisko Trybunału Konstytucyjnego zawarte w wyroku z dnia 13 września 2011 r. (P 33/09), 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 wątplenia współdecyduje ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych.

Na koniec podkreślić należy, że zmiany przepisów obowiązują od 16 lipca 2016 roku. Jednakże ustawodawca, wiedząc jakie skutki wywrze zmiana ustawy Prawo budowlane w zakresie podatku od nieruchomości, w ustawie o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych ostatecznie wprowadził przepis przejściowy w art. 17, zgodnie z treścią którego, „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.

Analizując zapisy definicji elektrowni wiatrowej oraz biorąc pod uwagę powyższe rozważania, organ podatkowy uznaje, że ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych wywiera skutki podatkowe, w taki sposób, że od 1 stycznia 2017 roku, w rozumieniu przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, cała elektrownia wiatrowa będzie stanowiła budowlę, a tym samym będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości od pełnej jej wartości.

Pragnę w tym miejscu zwrócić uwagę, iż argumentacja Organu jest zgodna ze stanowiskiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi, wyrażonym w wyroku z dnia 24.03.2017 r. sygn. akt I SA/Łd 1/ w analogicznej sprawie, które szeroko niżej cytuję.

„W świetle powyższych regulacji Sąd podziela stanowisko organu podatkowego, że na budowlę składają się zarówno elementy budowlane, jak i niebudowlane elektrowni wiatrowej, które uargumentuje, jak następuje:

W pierwszej kolejności wskazać należy, że podobny pogląd jest prezentowany w literaturze przedmiotu (por. R. Dowgier, Nowe zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2016, nr 9, s. 6 – 11; L. Etel, Co ma kocioł do wiatraka? Opodatkowanie elektrowni wiatrowych w 2017 r., Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2017, nr 1, s. 13 – 19). Zgodnie z zapatrywaniem tego ostatniego autora wskazanie elektrowni wiatrowych jako kategorii obiektu budowlanego w załączniku do ustawy Prawo budowlane ma istotne znaczenie przy kwalifikowaniu tych obiektów na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Podobnie w ocenie sądu nie bez znaczenia pozostaje również wspomniana zmiana do prawa budowlanego wprowadzona ustawą o inwestycjach w zakresie



WÓJT GMINY PRUSZCZ GDAŃSKI

elektrowni wiatrowych poprzez dodanie w art. 82 ust.3 po pkt 5a punktu 5b , gdzie ujęto wskazanie legalnej definicji elektrowni wiatrowych z art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych.

Kontynuując rozważania, zdaniem sądu dla uzasadnienia słuszności stanowiska organu istotne znaczenie mają wywody zawarte w powoływanym wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., sygn. P 33/09. W wyroku tym Trybunał stwierdził, że za budowle w rozumieniu u.p.o.l. można uznać: 1) jedynie budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 u.p.b., 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 u.p.b., czyli pod warunkiem, że stanowią one całość techniczno-użytkową, 2) jedynie urządzenia techniczne scharakteryzowane w art. 3 pkt 9 u.p.b. lub w innych przepisach tej ustawy albo w załączniku do niej, co - jeżeli omawiane urządzenia nie zostały wskazane *expressis verbis* - wymaga wykazania, że zapewniają one możliwość użytkowania obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem, z wyłączeniem jednak: (a) urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi w postaci budowli w rozumieniu u.p.b., które to obiekty budowlane nie dają się zakwalifikować jako budowle w ujęciu u.p.o.l., oraz (b) urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi w postaci obiektów małej architektury, przy zastrzeżeniu, że urządzeniami budowlanymi w rozumieniu u.p.b. nie są instalacje. Wyraźnie też przez Trybunał zostało wyartykułowane w omawianym wyroku, że cyt. "nie jest wykluczone, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane". Podzielić należy pogląd WSA w Bydgoszczy wyrażony w cytowanym wcześniej wyroku z 21 lutego 2017 r. na tle wskazanego orzeczenia trybunalskiego , że organ podatkowy, chcąc określić podatek od budowli, musi "przyporządkować" dane obiekty nazwom budowli wskazanym u.p.b., a konkretnie występującym w art. 3 pkt 3, w innych postanowieniach tej ustawy lub w załączniku do niej. Możliwe jest również wskazanie nazw obiektów budowlanych zawartych w innych ustawach niż u.p.b., które - używając terminologii Trybunału Konstytucyjnego - uzupełniają, modyfikują czy doprecyzowują prawo budowlane. Mogą być one podstawą do uznania danego obiektu za budowlę podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, jeżeli w przepisach tych ustaw ustawodawca używa nazwy danego obiektu i klasyfikuje go jako budowlę (por. L. Etel, Podatek od nieruchomości. Komentarz, Lex 2012, Komentarz do art. 2). I dalej , w rezultacie, odnalezienie nazwy budowli w u.p.b. lub ustawowych przepisach modyfikujących, doprecyzowujących i uzupełniających postanowienia ustawy - Prawo budowlane pozwala na uznanie danego obiektu za budowlę i w konsekwencji opodatkowanie podatkiem od nieruchomości. Jeżeli organ podatkowy nie będzie w stanie "przyporządkować" danego obiektu do konkretnej nazwy budowli w u.p.b. i ustawach "uzupełniających", to nie może traktować go jako przedmiotu podatku od nieruchomości.

Odnosząc uwagi Trybunału do okoliczności kontrolowanej sprawy z uwagi na brzmienie art. 2 pkt 1 u.i.e.w. zauważyć należy, że wprost w nim postanowiono, że elektrownia wiatrowa jest budowlą w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych. Elementami technicznymi są: wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i



WÓJT GMINY PRUSZCZ GDAŃSKI

mechanizmem obrotu. W świetle wywodów Trybunału Konstytucyjnego inne ustawy mogą również stanowić, że dany obiekt jest budowlą. Uznanie zatem na gruncie u.i.e.w. elektrowni wiatrowej w całości za budowlę jest także wiążące na gruncie u.p.o.l. Przypomnieć także należy, że w powołanym wyroku Trybunał nawiązał również do możliwości uznawania za budowle na gruncie ustawy podatkowej budowli nie tylko wymienionej *expressis verbis* w art. 3 ust 3 upb i innych jej przepisach ale także w załączniku do niej. Jak już wskazano opisaną ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych taki zapis wprowadzono do prawa budowlanego, traktując elektrownię wiatrową jako budowlę, po myśli art. 2 pkt 1 u.i.w.e. Argumentację wspierającą pogląd sądu rozpoznającego niniejszą sprawę, o tym, że dla zdefiniowania pojęcia budowla można odwoływać się do regulacji przepisów ustaw "uzupełniających", odnaleźć można także w poglądach prawnych wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 31.05.2016 r. sygn. akt II FSK 1177/14, w którym sąd odwoławczy odwołujący się do wykładni systemowej zewnętrznej, powołał się na pogląd Sądu Najwyższego z 6 listopada 2003 r. (III RN133/02) wedle którego, gdy prawo podatkowe przejmuje pojęcia prawne z innych działów (gałęzi) prawa, to albo przejmuje w znaczeniu ustalonym w tych działach, albo ustala ich znaczenie dla celów podatkowych w drodze definicji ustawowych; dyrektywa interpretacyjna, zgodnie z którą, jeżeli istnieje w systemie prawa wiążące ustalenie znaczenia zwrotów zawartych w przepisach, zwrotów tych należy używać w tym właśnie znaczeniu, ma charakter systemowy i uniwersalny, a zatem dotyczy również zwrotów używanych w prawie podatkowym, których znaczenia nie ustaliło prawo podatkowe, lecz inna gałąź prawa. Jak wskazał dalej NSA, jeżeli definicję taką można znaleźć, winna ona posłużyć także do interpretacji pojęcia na użytek prawa podatkowego.

Także w doktrynie podnosi się, że w procesie interpretacji prawa należy bowiem posługiwać się także wykładnią systemową, polegającą na ustaleniu znaczenia przepisu ze względu na system prawa, do którego on należy, kiedy to poszczególne przepisy są interpretowane we wzajemnym ich związku. Autonomię prawa podatkowego należy ujmować w kategoriach względnych (por. R. Mastalski, *Autonomia prawa podatkowego a spójność i zupełność systemu prawa*, *Przeгляд Podatkowy* 2003, nr 10, s. 15-16).

Odnosząc powyższe uwagi na grunt rozpoznawanej sprawy w ocenie sądu taką ustawą "uzupełniającą" jest też ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, która definiuje użyte w u.p.b. pojęcie elektrowni wiatrowej w art. 2 pkt 1. W tym kontekście Sąd nie podziela stanowiska skarżącej, że z uwagi na autonomiczny charakter prawa podatkowego nie jest możliwe posłużenie się definicją elektrowni wiatrowej zawartej w u.i.e.w.

W dalszej kolejności wbrew stanowisku autora skargi przeciwko wykładni uznającej, że budowlą są tylko części budowlane elektrowni wiatrowych przemawia także fakt, że w art. 3 pkt 3 u.p.b. usunięto zwrot "elektrowni wiatrowych" z fragmentu, który brzmiał: "a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń)". Nie można zgodzić się ze spółką, że wykreślenie zwrotu "elektrowni wiatrowych" niczego nie zmieniło, bowiem nadal katalog części budowlanych urządzeń technicznych jest otwarty, z uwagi na użycie w art. 3 pkt 3 wyrażenia "innych urządzeń". Poprzez wykreślenie z art. 3 pkt 3 u.p.b. elektrowni wiatrowych ustawodawca chciał zmienić dotychczasowy podział elektrowni wiatrowych na



WÓJT GMINY PRUSZCZ GDAŃSKI

część budowlaną i niebudowlaną, aby cała elektrownia wiatrowa była budowlą. Za takim rozumieniem wprowadzonych zmian przemawia, w tym także odnośnie opodatkowania elektrowni wiatrowych, stanowisko zaprezentowane w uzasadnieniu projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (druk nr 315, Sejm VIII kadencji – www.sejm.gov.pl). W odpowiednich jego fragmentach wskazano, co następuje: "Ponadto ustawa - Prawo budowlane wprowadza podział elektrowni wiatrowych na dwie części - część budowlaną i część niebudowlaną (techniczną). Podział ten został wprowadzony w 2005 r. w wyniku poprawki senackiej do jednej z ustaw nowelizujących Prawo budowlane. Jak się wydaje, przepis ten został wprowadzony przede wszystkim ze względów podatkowych - w celu zwolnienia części niebudowlanych elektrowni wiatrowych z podatku od nieruchomości. (...) 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)".

W świetle powyższego zmiana polegająca na wykreśleniu elektrowni wiatrowych z art. 3 pkt 3 u.p.b. ma znaczenie normatywne i nie można zgodzić się ze stroną, że wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowej stanowią budowlę. Nadto, skoro w poprzednio obowiązującym stanie prawnym przyjmowano, że to ówczesne brzmienie art. 3 pkt 3 (z elektrowniami wiatrowymi wymienionymi w nawiasie *expressis verbis*) dają podstawę do opodatkowania jedynie części budowlanych elektrowni wiatrowych, to zmiana tego przepisu dokonana ustawą o inwestycjach (wykreślenie elektrowni wiatrowych) nie może być pozbawiona jakiegokolwiek znaczenia. W tych okolicznościach pozostanie przy stanowisku skarżącej przeczyłoby zasadzie racjonalnego ustawodawcy oraz braku logiki w dokonaniu zmian.

Za stanowiskiem organu przemawia także uzasadnienie do projektu zmian do ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Projekt ten został zgłoszony 9 sierpnia 2016 r. (druk sejmowy nr 814) i proponuje się w nim definicję elektrowni wiatrowej jako budowli w rozumieniu prawa budowlanego, składającej się z fundamentu i wieży o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii. W uzasadnieniu do tego projektu podniesiono, że przed dniem wejścia w życie ustawy o inwestycjach podatkiem od nieruchomości była objęta jedynie wieża wraz z fundamentami, natomiast obecnie podatek jest naliczany od wartości całości urządzenia, łącznie z elementami technicznymi (turbina).

Wreszcie niezwykle istotna regulacja u.i.e.w., potwierdzająca słuszność stanowiska interpretatora to treść art. 17 cytowanej ustawy. Zgodnie z tym przepisem od dnia wejścia w życie ustawy do dnia 31 grudnia 2016 r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowej ustala się i pobiera się zgodnie z przepisami obowiązującymi przed wejściem w życie ustawy. Stanowisku wyrażonemu w skardze, iż jest to regulacja wyłączeni o charakterze intertemporalnym albowiem odnosi się tylko do okresu w nim wskazanego, nie regulując w żadnej mierze opodatkowania elektrowni wiatrowych w kolejnych latach, odnosząc się do zagadnień poboru podatku i nie może przesądzać, że zmianie uległy zasady opodatkowania, co nakazywałoby uznać, że prowadzi do rozszerzenia obowiązku podatkowego na gruncie u.p.o.l. – w ocenie sądu nie sposób przyznać racji. Odpowiadając na te zarzuty stwierdzić należy, że ze wskazania na zasady dotychczasowe w wyżej zakreślonej cezurze



WÓJT GMINY PRUSZCZ GDAŃSKI

czasowej wyraźnie wynika, że następuje zmiana tych zasad, nowe z założenia różnią się od stosowanych do tej pory; w przeciwnym bowiem wypadku ww. przepis byłby niepotrzebny. Niedopuszczalne zaś jest interpretowanie przepisów prawnych tak, by okazały się zbędne. Stąd i z tych względów pozbawione podstaw jest stanowisko Skarżącej, że tak jak dotychczas, również od 1 stycznia 2017 r. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości od budowli podlegają wyłącznie elementy budowlane elektrowni wiatrowej (fundament oraz wieża).

Podsumowując dotychczasowe rozważania konieczną jest konstatacja, że przy dokonywaniu interpretacji przepisów podatkowych w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych nie można nie brać pod uwagę przepisów ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, ustawy o charakterze systemowym, która w art. 2 definiuje elektrownię wiatrową jako budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego a nadto jej przepisami dokonano dostosowania samego Prawa budowlanego przede wszystkim przez: 1) wykreślenie elektrowni wiatrowych z art. 3 pkt 3 tego Prawa (z nawiasu zawierającego wyliczenie urządzeń technicznych, których jedynie części budowlane stanowią budowle); 2) wskazanie elektrowni wiatrowych wprost w załączniku do tej ustawy w Kategorii XXIX obiektów budowlanych (obok dotychczasowych wolno stojących kominów i masztów). Obie wymienione zmiany należy postrzegać w ich wzajemnym powiązaniu.”.

Zwracam uwagę iż Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku w wyroku z dnia 15 listopada 2017 r. sygn. akt I SA/Gd 1129/17 po rozpoznaniu skargi Wnioskodawcy na pierwszą interpretację indywidualną Wójta Gminy Pruszcz Gdański z dnia 24 kwietnia 2017 r. nr Fn-IV.3100.1.2017, dotyczącą niniejszego wniosku Wnioskodawcy, która została uchylona tym wyrokiem uznał cyt.

„Należy zauważyć, że kwestia opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. była już przedmiotem rozważań sądów administracyjnych, które przyjęły stanowisko, że zmiana polegająca na wykreśleniu elektrowni wiatrowych z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego ma znaczenie normatywne, a co za tym idzie - w obowiązującym stanie prawnym elektrownie wiatrowe jako całość stanowią budowlę (por. wyroki: WSA w Gdańsku z dnia 25 października 2017 r. sygn. akt I SA/Gd 1260/17, WSA w Olsztynie z dnia 13 września 2017 r. sygn. akt I SA/Ol 541/17, WSA w Łodzi z dnia 5 września 2017 r. sygn. akt I SA/Łd 572/17, WSA w Białymstoku z dnia 24 sierpnia 2017 r. sygn. akt I SA/Bk 431/17, WSA w Bydgoszczy z dnia 11 lipca 2017 r. sygn. akt I SA/Bd 603/17, czy WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 8 marca 2017 r. sygn. akt I SA/Go 56/17, wszystkie dostępne na stronie: orzeczenia.nsa.gov.pl).

Sąd w składzie rozpoznającym niniejszą sprawę podziela zaprezentowany w uzasadnieniach przywołanych wyżej orzeczeń pogląd.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Natomiast w myśl art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. pod pojęciem "budowli" należy rozumieć obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z



WÓJT GMINY PRUSZCZ GDAŃSKI

obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Z powyższego zapisu wynika, że ustawodawca definiując pojęcie "budowli" dla celów u.p.o.l. odsyła do pojęć funkcjonujących na gruncie Prawa budowlanego.

W stanie prawnym obowiązującym do dnia 16 lipca 2016 r., zgodnie z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, przez budowlę należało rozumieć 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 i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Podkreślenia wymaga, że przepis art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego wyraźnie wskazywał, iż jako budowlę należy traktować także części budowlane urządzeń technicznych m.in. elektrowni wiatrowych oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

W świetle przytoczonej definicji, w odniesieniu do elektrowni wiatrowych za budowlę należało uznawać tylko ich części budowlane wobec użytego sformułowania, "(...) a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń)". Takie też rozumienie budowli w przypadku elektrowni wiatrowych przyjmowała jednolicie judykatura (por. wyroki NSA: z dnia 15 maja 2012 r. sygn. akt II FSK 2320/10, LEX nr 1218968; z dnia 20 stycznia 2012 r. sygn. akt II FSK 1397/10, LEX nr 1121045; czy z dnia 16 grudnia 2009 r. sygn. akt II FSK 1184/08, LEX nr 581610).

Istotne dla niniejszej sprawy jest, że z chwilą wejścia w życie u.i.e.w. stan prawny uległ zmianie w odniesieniu do definicji budowli. Na mocy art. 9 pkt 1 tej ustawy nowe brzmienie otrzymał art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego. Przepis ten obecnie stanowi, że przez budowlę należy rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: "obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty (...), 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". Zmiana polegała na wykreśleniu z nawiasu wyrazów "elektrowni wiatrowych", co oznacza wyeliminowanie elektrowni wiatrowych z katalogu urządzeń technicznych, których jedynie części budowlane stanowią budowle. Wskazać też trzeba, że jednocześnie w załączniku do Prawa budowlanego w tabeli w nowym brzmieniu wiersza "Kategoria XXIX", obok dotychczas wpisanych obiektów budowlanych w postaci wolno stojących kominów i masztów, zamieszczono także



WÓJT GMINY PRUSZCZ GDAŃSKI

elektrownie wiatrowe, sytuując je pod względem klasyfikacji budowli - jak należy uznać - wśród podobnych obiektów budowlanych.

Zmiana dotyczyła również przepisu art. 82 ust. 3 Prawa budowlanego, do którego dodano pkt 5b, w którym to przepisie użyto zwrotu "elektrowni wiatrowych", odsyłając w zakresie jego rozumienia do definicji zawartej w art. 2 pkt 1 u.i.e.w.

W myśl przywołanego art. 2 pkt 1 u.i.e.w. 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 oraz z 2016 r. poz. 925). W art. 2 pkt 2 u.i.e.w. wskazano także, że elementy techniczne elektrowni wiatrowej obejmują: wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

W ocenie Sądu, powyższe unormowania u.i.e.w. w sposób jednoznaczni niebudzący wątpliwości zakwalifikowały elektrownię wiatrową do budowli w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. W szczególności nie można podzielić stanowiska strony skarżącej, że zmiana treści art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego pozostaje bez wpływu na rozumienie elektrowni wiatrowej jako budowli. Nie do przyjęcia jest takie rozumowanie, że w sytuacji wykreślenia z przykładowych urządzeń technicznych, których tylko części budowlane są budowlą, nazwy własnej "elektrownia wiatrowa", może się ona nadal mieścić w wyliczeniu jako "inne urządzenie", które to wyrażenie nie zostało dopisane, a istniało wcześniej, obok elektrowni wiatrowych. Inaczej mówiąc: ściśle określone urządzenie nie może być jednocześnie innym urządzeniem, zatem "otwartość" wyliczenia nie ma znaczenia dla odczytywania treści przepisu.

Wskazane wyżej zmiany przepisów obowiązują od dnia 16 lipca 2016 r., jednak zgodnie z art. 17 u.i.e.w. 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.

W ocenie Sądu, treść art. 17 u.i.e.w. potwierdza cel ustawodawcy, jakim było opodatkowanie podatkiem od nieruchomości od 1 stycznia 2017 r. nie tylko elementów budowlanych elektrowni wiatrowej, ale również jej elementów technicznych. Na cel ten wskazano również bezpośrednio w uzasadnieniu projektu ustawy (Sejm RP VIII kadencji, druk nr 315), stwierdzając m.in., że wykreślenie przepisu, który wprowadzał podział elektrowni wiatrowych na część budowlaną i niebudowlaną skutkuje tym, iż cała elektrownia jest budowlą. Skoro zatem cała elektrownia wiatrowa jest budowlą w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, to również będzie stanowić w całości budowlę dla celów podatku od nieruchomości.

Należy wskazać, że definicja budowli z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego jest definicją zakresowo niepełną. Wymieniono w niej przykładowo określone budowle, niemniej zastrzeżono podstawową negatywną przesłankę, że budowlą jest każdy obiekt nie będący budynkiem lub obiektem małej architektury.

W wyroku z dnia 13 września 2011 r. w sprawie o sygn. akt P 33/09 (OTK-A 2011/7/71) Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że podana w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. definicja terminu "budowla" zawiera



WÓJT GMINY PRUSZCZ GDAŃSKI

aż dwukrotne odwołanie się w jej sformułowaniu do przepisów prawa budowlanego, co należy interpretować jako odesłanie do przepisów ustawy - Prawo budowlane, a nie jako odesłanie do wszelkich przepisów regulujących zagadnienia związane z procesem budowlanym. Trybunał Konstytucyjny wskazał przy tym, że o kwalifikacji określonych obiektów jako budowli, oprócz definicji sformułowanej w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, mogą przesądzać również inne przepisy rozważanej ustawy,

*w szczególności art. 29 ust. 1 i 2 oraz załącznik do niej określający kategorie obiektów budowlanych, bo treść tych przepisów na różne sposoby doprecyzowuje rozpatrywaną definicję. Akcentując swoje stanowisko z punktu widzenia standardów konstytucyjnych Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że nie sposób zaakceptować sytuacji, gdy jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości byłyby traktowane budowle w rozumieniu art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego nienależące do kategorii obiektów, które *expressis verbis* wymieniono w tym przepisie lub w pozostałych przepisach tejże ustawy albo w jej załączniku, lecz będące obiektami jedynie do nich podobnymi. Niemniej stwierdził jednocześnie, że nie można wykluczyć sytuacji, w której przepisy odrębne w stosunku do Prawa budowlanego precyzują bądź definiują wyrażenia występujące w prawie budowlanym albo nawet wprost stanowią, że dany obiekt (urządzenie) jest albo nie jest budowlą (urządzeniem budowlanym) w ujęciu Prawa budowlanego. Trybunał Konstytucyjny uznał, że odwołanie się do przepisów prawa budowlanego w u.p.o.l. należy interpretować wyłącznie jako odesłanie do regulacji rangi ustawowej. Dodał, że interpretację przepisów prawnych należy przeprowadzać w taki sposób, by uniknąć niespójności i luk, co z założenia wymaga wzięcia pod uwagę pozostałych uregulowań danego aktu normatywnego oraz uregulowań aktów normatywnych odnoszących się do identycznej lub podobnej materii. Oznacza to, że nie tylko możliwe, lecz wręcz konieczne okazuje się rozważenie, czy inne akty normatywne nie współkształtują definicji sformułowanych w art. 3 Prawa budowlanego, a przynajmniej nie wpływają na sposób kwalifikowania na ich podstawie poszczególnych obiektów.*

Kierując się powyższą argumentacją Trybunału Konstytucyjnego należy uznać, że o statusie elektrowni wiatrowej jako budowli współdecydują unormowania u.i.e.w. Ponadto, na co Trybunał Konstytucyjny zwrócił uwagę w powołanym orzeczeniu, przy ustalaniu, czy dany obiekt stanowi budowlę w rozumieniu u.p.o.l., poza definicją zawartą w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, można posłużyć się również załącznikiem do tej ustawy, co w analizowanym przypadku dostarcza dodatkowej argumentacji za uznaniem elektrowni wiatrowej za budowlę”.

Stanowisko organu podatkowego dla pytania nr 2

Uznaje za nieprawidłowe, stanowisko Wnioskodawcy E S.A., w zakresie pytania nr 2, że w przypadku negatywnej odpowiedzi na pytanie nr 1, z dniem 1 stycznia 2017 r. powstał obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości od budowli jaką jest elektrownia wiatrowa składająca się z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych – tj. wirnika z zespołem łopat, zespołu przeniesienia napędu, generatora prądotwórczego, układu sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.



WÓJT GMINY PRUSZCZ GDAŃSKI

Mając na uwadze przywołane wyżej przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o elektrowniach wiatrowych i ustawy Prawo budowlane z dniem 1 stycznia 2017 r. cała elektrownia wiatrowa będzie stanowiła budowlę, a tym samym będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości od pełnej jej wartości.

Ustawa o elektrowniach wiatrowych, wprowadzając na gruncie przepisów prawa budowlanego nowy rodzaj budowli, jakim jest elektrownia wiatrowa, dookreśliła, iż składa się ona **co najmniej** z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych – tj. wirnika z zespołem łopat, zespołu przeniesienia napędu, generatora prądotwórczego, układu sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Oznacza to, że począwszy od 1 stycznia 2017 r. przedmiotem opodatkowania jest cała elektrownia wiatrowa składająca się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych – tj. wirnika z zespołem łopat, zespołu przeniesienia napędu, generatora prądotwórczego, układu sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Wnioskodawca w swoim wniosku nie uwzględnił stanu prawnego, że w definicji legalnej elektrowni wiatrowej zawartej w art. 2 pkt 1 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych cyt. : *elektrownia wiatrowa - budowla w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składająca się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. poz. 478 i 2365 oraz z 2016 r. poz. 925); użyto przy wyliczaniu elementów składających się na tę budowlę wyrazów „co najmniej”.*

Stanowisko Wnioskodawcy, że z dniem 1 stycznia 2017 r. powstał obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości od budowli jaką jest elektrownia wiatrowa składająca się **tylko** z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych – tj. wirnika z zespołem łopat, zespołu przeniesienia napędu, generatora prądotwórczego, układu sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu jest niezgodne z definicją elektrowni wiatrowej określonej w art. 2 ustawy o elektrowniach wiatrowych.

Definicja tam zawarta nie wymienia wyczerpująco wszystkich elementów składających się na elektrownię wiatrową o czym świadczy użyte tam określenie „co najmniej”. Trudno by było zresztą wymienić w definicji legalnej wyczerpująco wszystkie elementy składające się na skomplikowaną budowlę, jaką jest elektrownia wiatrowa. Użycie w definicji określenia „co najmniej” oznacza że na elektrownię wiatrową składają się również inne elementy nie wymienione w tym artykule, które stanowią całość techniczno – użytkową.

Takie stanowisko potwierdza powoływany wyżej wyrok z dnia 18 maja 2005 r. (I SA/Sz 108/4), w którym Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie stwierdza, że „przez budowle (...) należy rozumieć efekt działalności budowniczych stanowiący skończoną całość użytkową, wyodrębnioną w przestrzeni i połączony z gruntem w sposób trwały. Zatem siłownie wiatrowe jako całość a nie tylko niektóre wybrane jej elementy stanowią budowlę, ponieważ tylko w takiej sytuacji stanowi ona całość użytkową i tylko jako taka spełnia funkcję, dla której została wzniesiona. Nie spełniają takiej funkcji poszczególne elementy siłowni wiatrowej, ponieważ nie mogą one funkcjonować w oderwaniu od całości.”



WÓJT GMINY PRUSZCZ GDAŃSKI

Przywołany przez Wnioskodawcę wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. sygn. P 33/09, w którym Trybunał Konstytucyjny wskazuje, że „za budowle w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych można uznać jedynie (...) budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane, w innych przepisach tej ustawy lub załączniku do niej”, nie odnosi się w żaden sposób do wykładni w zakresie przepisów prawa podatkowego użytego w definicji legalnej sformułowania „co najmniej”.

Trybunał Konstytucyjny w tym wyroku stwierdził, że „nie można wykluczyć sytuacji, w której przepisy odrębne w stosunku do Prawa budowlanego precyzują bądź definiują wyrażenia występujące w prawie budowlanym albo nawet wprost stanowią, że dany obiekt (urządzenie) jest albo nie jest budowlą (urządzeniem budowlanym) w ujęciu Prawa budowlanego. Trybunał Konstytucyjny uznał, że odwołanie się do przepisów prawa budowlanego w u.p.o.l. należy interpretować wyłącznie jako odesłanie do regulacji rangi ustawowej. Dodał, że interpretację przepisów prawnych należy przeprowadzać w taki sposób, by uniknąć niespójności i luk, co z założenia wymaga wzięcia pod uwagę pozostałych uregulowań danego aktu normatywnego oraz uregulowań aktów normatywnych odnoszących się do identycznej lub podobnej materii. Oznacza to, że nie tylko możliwe, lecz wręcz konieczne okazuje się rozważenie, czy inne akty normatywne nie współkształtują definicji sformułowanych w art. 3 Prawa budowlanego, a przynajmniej nie wpływają na sposób kwalifikowania na ich podstawie poszczególnych obiektów”.

Stanowisko organu podatkowego dla pytania nr 3

Uznaje za nieprawidłowe, stanowisko Wnioskodawcy E S.A., w zakresie pytania nr 3, że w przypadku negatywnej odpowiedzi na pytanie nr 1, od 1 stycznia 2017 r. podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości należących do Wnioskodawcy budowli w postaci elektrowni wiatrowych stanowi ich wartość rynkowa określona przez Spółkę na dzień 1 stycznia 2017 r.

Od dnia 1 stycznia 2017 r. za przedmiot opodatkowania w postaci elektrowni wiatrowej składają się zarówno jej części budowlane, jak i niebudowlane. Założenie takie opiera się na definicji elektrowni wiatrowej zawartej w art. 2 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, w świetle której składają się na nią co najmniej fundament, wieża oraz elementy techniczne – tj. wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądowórczy, układ sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Niejednorodność tak zdefiniowanej budowli powoduje, iż stanowi ona w istocie zespół składników, które są ze sobą funkcjonalnie i technicznie powiązane.

Z punktu widzenia podstawy opodatkowania znaczenie może mieć, że elektrownia wiatrowa nie stanowi jednego środka trwałego, lecz amortyzacji podlegają różne elementy lub zespoły tych elementów. Fakt ten pozostaje jednak bez wpływu na określenie generalnej zasady ustalenia podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Podatek ten jest bowiem uiszczany od budowli, a nie jest uiszczany od środków trwałych.

Konsekwencją zmiany polegającej na uznaniu z dniem 1 stycznia 2017 r. całej elektrowni wiatrowej za budowlę dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości, jest konieczność ustalenia nowej



WÓJT GMINY PRUSZCZ GDAŃSKI

wartości stanowiącej podstawę opodatkowania tym podatkiem. Wynika to z faktu, iż na elektrownię wiatrową w rozumieniu, jakie należy przyjąć na potrzeby opodatkowania od 2017 r. składają się również, jej części niebudowlane. Stosownie do art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 4-6, podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości stanowi ich wartość, 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. Wyjątki, o których mowa w tym przepisie dotyczą wskazywania podstawy opodatkowania w przypadku budowli będących przedmiotem umowy leasingu (art. 4 ust. 4), od których nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych (art. 4 ust. 5) oraz od budowli ulepszonych lub w zakresie których dokonano aktualizacji wyceny środka trwałego (art. 4 ust. 6). Chociaż zasadniczo zmiana wartości budowli wiąże się z ostatnią ze wskazanych sytuacji, to jednak przepis ten nie może znaleźć zastosowania przy nowych zasadach opodatkowania elektrowni wiatrowych. Zmiana wartości (jej podniesienie) dla celów podatku od nieruchomości, nie była bowiem wynikiem sytuacji, o których mowa w art. 4 ust. 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W konsekwencji, skoro nie zachodzi żaden z wyjątków, o których mowa w ust. 4-6, podstawa opodatkowania powinna być ustalona wedle ogólnej zasady wynikającej z art. 4 ust. 1 pkt 3 tejże ustawy.

Jeżeli więc podatnik dokonuje od elementów składających się na elektrownię wiatrową (części budowli) odpisów amortyzacyjnych, podstawą opodatkowania będzie wartość takiej elektrowni, na którą składają się fundament i wieża oraz jej elementy techniczne. Jest to więc wartość, która powinna wynikać z prowadzonej przez podatnika ewidencji środków trwałych.

Należy podkreślić, iż wskazana wyżej zasada określenia podstawy opodatkowania nie ulega zmianie przez fakt, iż elektrownia wiatrowa nie stanowi jednego środka trwałego w prowadzonej przez podatnika ewidencji, lecz ujęto w niej poszczególne elementy tej elektrowni. Podatek od nieruchomości nie jest uiszczany od środków trwałych lecz od budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a art. 4 ust. 1 pkt 3 tej ustawy nie wymaga, aby budowla stanowiła odrębny środek trwały, od którego dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. Dlatego tak, jak dopuszczalne jest opodatkowanie jedynie części budowli składających się na jeden środek trwały, tak też możliwie jest opodatkowanie budowli, na którą składa się kilka środków trwałych ujętych w ewidencji podatnika. Sytuacja ta nie uległa zmianie po 1 stycznia 2017 r. Skoro zatem przed tą datą, w orzecznictwie wskazywano, że "Podstawą opodatkowania elektrowni wiatrowych jest wartość budowli, czyli wszystkich elementów obiektu budowlanego oraz części budowlanych urządzeń technicznych elektrowni wiatrowych, urządzeń budowlanych oraz fundamentów pod urządzeniami, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Nie są natomiast nimi opodatkowane w świetle przepisów art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w związku z art. 3 pkt 3 i pkt 9 prawa budowlanego same urządzenia służące wytwarzaniu energii elektrycznej, to po nowelizacji przepisów zmiana polega wyłącznie na tym, iż na



WÓJT GMINY PRUSZCZ GDAŃSKI

wartość elektrowni wiatrowej składają się dodatkowo elementy niebudowlane. Jeżeli zatem w skład tak rozumianej budowli wchodzi części, od których dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, podstawą opodatkowania będzie suma wartości tych elementów. Nie sposób jest zaakceptować stanowiska Wnioskodawcy, wedle którego elektrownie wiatrowe nie stanowią w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych samodzielnych (wyodrębnionych) środków trwałych, to nie sposób uznać, zdaniem Wnioskodawcy, że stanowią one budowle, od których dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, a zatem ich podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości powinna stanowić ich wartość rynkowa ustalona przez Wnioskodawcę na dzień powstania obowiązku podatkowego, tj. na dzień 1 stycznia 2017 r.

Od 1 stycznia 2017 r. podstawą opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli w postaci elektrowni wiatrowej, w rozumieniu wyżej wskazanym, jest jej wartość stanowiąca podstawę dokonywania odpisów amortyzacyjnych, ustalona zgodnie z przepisami o podatkach dochodowych na dzień 1 stycznia roku podatkowego, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne. Wartość ta jest właściwa dla opodatkowania również wtedy, gdy elektrownia wiatrowa nie stanowi odrębnego środka trwałego, od którego dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, lecz są nimi jej poszczególne elementy. Suma wartości tych części budowli, ustalona zgodnie z powołanym przepisem, będzie stanowiła podstawę opodatkowania na potrzeby podatku od nieruchomości.

W ocenie Wójta Gminy Pruszcz Gdański, bez znaczenia dla określenia podstawy opodatkowania pozostaje podnoszona przez Wnioskodawcę okoliczność, że elektrownie wiatrowe nie figurują w tej ewidencji jako samodzielne (wyodrębnione) środki trwałe. Przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie są bowiem środki trwałe, ale budowle lub ich części w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Ustawa ta odsyła do przepisów o podatkach dochodowych dotyczących środków trwałych tylko w zakresie ustalania wartości początkowej.

Nie ma znaczenia na gruncie podatku od nieruchomości sposób identyfikacji i ewidencjonowania środka trwałego dla potrzeb podatków dochodowych (tak Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 12 stycznia 2016 r. sygn. akt II FSK 2243/15). Zasadniczy z punktu widzenia art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jest bowiem fakt dokonywania przez Spółkę odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych, które łącznie składają się na przedmiot opodatkowania. Przepis art. 4 ust. 3 u.p.o.l. nie wymaga, aby budowla stanowiąca przedmiot opodatkowania, stanowiła zindywidualizowany, odrębny przedmiot opodatkowania.

Przed wszystkim należy zauważyć, że przedmiotem zadanego pytania nr 3 oraz udzielonej interpretacji nie było ustalenie jakie elementy elektrowni wiatrowych stanowią budowlę (lub jej część) podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, lecz jedynie sposobu określenia podstawy opodatkowania, a w szczególności rozstrzygnięcia, czy podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości należących do Wnioskodawcy budowli (elektrowni wiatrowych) będzie stanowić ich wartość rynkowa, określona na 1 stycznia 2017 r.



WÓJT GMINY PRUSZCZ GDAŃSKI

Chodzi zatem o wybór metody ustalenia podstawy opodatkowania w oparciu o art. 4 ust. 1 pkt 3, czy też art. 4 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a nie o ponowne rozważania dotyczące poszczególnych składników wchodzących w skład tej podstawy.

W ocenie Wójta Gminy Pruszcz Gdański, sama w sobie okoliczność, że w ewidencji środków trwałych Wnioskodawcy nie znajduje się zindywidualizowany, odrębny środek trwały w postaci elektrowni wiatrowej nie ma znaczenia dla określenia podstawy opodatkowania, istotny bowiem z punktu widzenia art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. jest fakt dokonywania odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych, które łącznie składają się na przedmiot opodatkowania. Przepis art. 4 ust. 3 u.p.o.l. nie wymaga bowiem, aby budowla stanowiąca przedmiot opodatkowania, stanowiła zindywidualizowany, odrębny przedmiot opodatkowania.

Na określenie podstawy opodatkowania nie ma zatem wpływu okoliczność, że w ewidencji środków trwałych podatnik dokonuje odrębnie odpisów amortyzacyjnych dla urządzenia technicznego (urządzeń technicznych) i odrębnie dla części budowlanych oraz, że dla poszczególnych elementów odrębnie ustalono wartość początkową. Przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie są bowiem środki trwałe, ale budowle lub ich części w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Ustawa podatkowa zawiera odesłanie do przepisów o podatkach dochodowych dotyczących środków trwałych jedynie w zakresie ustalania wartości początkowej. Nie ma zatem znaczenia, na gruncie podatku od nieruchomości, sposób identyfikacji i ewidencjonowania środka trwałego dla potrzeb podatków dochodowych. Tym samym za nieistotne należy uznać, że części budowlane oraz urządzenia techniczne elektrowni wiatrowej nie stanowią jednego środka trwałego. Kwestią prawnie doniosłą jest ustalenie faktu ich amortyzacja i ustalenie ich wartości określonej według zasad wynikających z przepisów o podatkach dochodowych. Podstawę opodatkowania stanowi bowiem wartość budowli lub ich części, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych. Jeżeli jednak od budowli lub ich części nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa ustalona przez podatnika.

Od 1 stycznia 2017 r. podstawą opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli w postaci elektrowni wiatrowej, jest jej wartość stanowiąca podstawę dokonywania odpisów amortyzacyjnych, ustalona zgodnie z przepisami o podatkach dochodowych w myśl art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Wartość, o której mowa w tym przepisie jest właściwa dla opodatkowania także wtedy, gdy elektrownia wiatrowa nie stanowi odrębnego środka trwałego, od którego dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, lecz są nimi jej poszczególne elementy.

Wnioskodawca wskazał, iż na wartość początkową środków trwałych, które obejmują swym zakresem urządzenia wiatrowe składają się także wydatki na inne elementy i infrastrukturę towarzyszącą (np. oprogramowania, wyciągarka z olinowaniem, oświetlenie ostrzegawcze, zabezpieczenie odgromowe, chłodnice i wentylatory, wiatrowskazy, wyłączniki awaryjne wskazane we wniosku). Wydatki na te elementy i infrastrukturę towarzyszącą wchodzi w zakres opodatkowania budowli – elektrowni wiatrowej, gdyż tworzą wraz z pozostałymi elementami budowli funkcjonalno-techniczną całość. Skoro te elementy i urządzenia składają się na wartość



WÓJT GMINY PRUSZCZ GDAŃSKI

początkową urządzeń wiatrowych, na co wskazuje Wnioskodawca, oczywistym jest, że ich wartość powinna być uwzględniana przy wyliczeniu podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości w wartości początkowej urządzeń technicznych.

Ostatecznie organ podatkowy zajmuje stanowisko, że od 1 stycznia 2017 r. podstawą opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli w postaci elektrowni wiatrowej jest określona stosownie do art. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wartość poszczególnych jej elementów. Zasadniczo będzie to wartość stanowiąca podstawę dokonywania odpisów amortyzacyjnych, ustalona zgodnie z przepisami o podatkach dochodowych (art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych) na dzień 1 stycznia roku podatkowego, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne. Jedynie w przypadku, gdy od części elektrowni wiatrowej nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, będzie to w odniesieniu do tych części ich wartość rynkowa (art. 4 ust. 5). Wartość o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jest właściwa dla opodatkowania również wtedy, gdy elektrownia wiatrowa nie stanowi odrębnego środka trwałego, od którego dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, lecz są nimi jej poszczególne elementy. Suma wartości tych części budowli, ustalona zgodnie z powołanym przepisem, będzie stanowiła podstawę opodatkowania na potrzeby podatku od nieruchomości.

POUCZENIE

1. Wnioskodawcy przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku.
2. Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 ww. ustawy) w terminie 30 dni od dnia doręczenia Skarżącemu powyższej interpretacji indywidualnej.
3. Jednocześnie, zgodnie z art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydana w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd Administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.
4. Skargę do Sądu Administracyjnego w Gdańsku wnosi się za pośrednictwem organu, którego, działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi.
5. Niniejsza interpretacja, po usunięciu danych identyfikacyjnych wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, zostanie niezwłocznie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.