

Radomsko, dnia 06.12. 2016 r.

Fn.310.1.2016

**INTERPRETACJA INDYWIDUALNA O ZAKRESIE STOSOWANIA PRZEPISÓW
PRAWA PODATKOWEGO**

Wójt Gminy Radomsko działając na podstawie art. 14 j § 1 i § 3 oraz art. 14b i 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (tj. Dz. U. z 2015r., poz. 613 z późn.zm.) oraz 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 (t.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 716 z późn. zm.) w związku z wnioskiem

(data wpływu do tut. Urzędu: dnia 28 października 2016 roku) o wydanie pisemnej interpretacji indywidualnej o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego

- **uznaje za nieprawidłowe stanowisko Strony przedstawione we wniosku z dnia 25 października 2016 roku (data wpływu do tut. Urzędu: dnia 28 października 2016 roku)**

UZASADNIENIE

W dniu 28 października 2016 roku do tut. Gminy wpłynął wniosek

o wydanie pisemnej interpretacji indywidualnej o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego w sprawie dotyczącej zdarzenia przyszłego w podatku od nieruchomości. W związku z wejściem w życie w dniu 16 lipca 2016 r. ustawy z dnia 20 maja 2016 r.

o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych podatnik powziął wątpliwości co do rozliczania od 1 stycznia 2017 r. podatku od nieruchomości.

W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny:

jest polskim przedsiębiorcą, którego głównym przedmiotem działalności jest wytwarzanie energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii.

..... posiada na terenie gminy Radomsko park elektrowni wiatrowych wytwarzających energię elektryczną. W skład farmy wiatrowej wchodzi 2 turbiny wiatrowe w miejscowościach....., każda o mocy 2 MW. Elektrownie wiatrowe będące w posiadaniu Spółki składają się, poza częściami budowlanymi jakimi są fundament oraz wieża, także z urządzeń technicznych – gondoli z piastą, w której umieszczony jest generator, urządzenia sterującego, transformatora, skrzyni biegów oraz innych instalacji wspomagających obsługę elektrowni, a ponadto wirnika z łopatom.

Zgodnie z dotychczasową praktyką, opodatkowywała podatkiem od nieruchomości od budowli wyłącznie części budowlane urządzeń technicznych (jakimi są turbiny wiatrowe) – tj. fundamenty oraz wieże. W związku z wejściem w życie w dniu 16 lipca 2016 r. ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (t.j. Dz.U.2016.961 z dnia 2016.07.01 z późn. zm., dalej jako ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych), Spółka powziła wątpliwości co do rozliczania podatku od nieruchomości od 2017 roku.

Zapytanie do przedstawionego stanu faktycznego dotyczyło: czy w stanie prawnym obowiązującym po wejściu w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, podstawą opodatkowania w podatku od nieruchomości od 1 stycznia 2017 r. w przypadku elektrowni wiatrowej nadal będzie wartość elementów budowlanych elektrowni wiatrowej, a więc wyłącznie wartość fundamentów oraz wieży?

Stanowisko wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego:

W ocenie Wnioskodawcy, po wejściu w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają wciąż jedynie części budowlane elektrowni wiatrowych (tj. fundamenty i wieża), jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składające się na całość użytkową w zakresie urządzeń wytwórczych energii elektrycznej. Zdaniem Mog 8 podatkwowi od nieruchomości nadal nie podlegają stricte urządzenia techniczne – gondola z piastą, w której umieszczony jest generator, urządzenia sterujące, transformator, skrzynia biegów oraz inne instalacje wspomagające obsługę elektrowni wiatrowej, a także wirnik z łopatomami.

Zdaniem Wnioskodawcy zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy PiOL, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. W myśl art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy PiOL, podstawę opodatkowania stanowi dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne. Zgodnie zaś z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o PiOL, za budowlę uznaje się 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 PiOL w dalszym ciągu nie rozstrzyga zatem jakie elementy elektrowni wiatrowej stanowią budowlę podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. W tym celu, tak jak w latach poprzednich, należy posłużyć się definicjami zawartymi w ustawie z dnia 7 lipca 1994 r. prawo budowlane (t.j. Dz.U.2016.290 z dnia 2016.03.08 z późn. zm., dalej jako prawo budowlane).

W myśl zatem art. 3 pkt 1 prawa budowlanego, pod pojęciem obiektu budowlanego należy rozumieć budynek, budowlę, bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Natomiast za budowlę w rozumieniu art. 3 pkt 3 prawa budowlanego uznaje się każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące

maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Końcowo, zgodnie z art. 3 pkt 9 prawa budowlanego za urządzenia budowlane należy rozumieć urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki.

Zdaniem Spółki, elektrownie wiatrowe jako całość nie mogą być uznane za budowle w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 PiOL w związku z art. 3 pkt 3 prawa budowlanego nawet po zmianach wprowadzonych ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. W pierwszej kolejności należy zauważyć, że elektrownie wiatrowe nie zostały w sposób wyraźny wymienione w przepisie art. 3 pkt 3 prawa budowlanego. Przepis ten do budowli zalicza bowiem 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 czy pomniki. Jak wynika z powyższego wyliczenia, elektrownie wiatrowe nie tylko nie są wymienione w art. 3 pkt 3 prawa budowlanego, lecz pozbawione są cech zbliżonych do budowli wymienionych w tym przepisie. W związku tym nie mogą być one uznane za budowle.

W dalszej kolejności, przepis art. 3 pkt 3 prawa budowlanego wskazuje, że urządzenie techniczne stanowi budowlę tylko wówczas, gdy jest urządzeniem wolnostojącym. Natomiast elektrownia

wiatrowa jako całość nie stanowi budowli. Ustawodawca wprost rozróżnia bowiem części budowlane urządzeń technicznych od samych urządzeń technicznych traktowanych jako całość użytkową, uznając za budowlę jedynie pierwsze z nich.

Następnie, nie ulega wątpliwości Spółki, że takie urządzenia, jak gondola, piasta, wirnik, generator, skrzynia biegów, komputer sterujący, transformator, rozdzielnia energetyczna, instalacja alarmowa zdalnego sterowania, skrzydła nie są częściami budowlanymi urządzeń technicznych elektrowni wiatrowych. Są odrębnymi pod względem technicznym częściami przedmiotów składających się na całość użytkową w zakresie urządzeń wytwórczych energii elektrycznej, a nie budowli. Urządzenia te bez uszczerbku dla budowli można bowiem wymienić na inne, zamieniać, zmieniać ich parametry techniczne, wymontowywać i zastępować innymi urządzeniami prądotwórczymi bez zmiany całości użytkowej budowli, która pozostaje ta sama.

Końcowo, elektrownia wiatrowa nie jest również urządzeniem budowlanym, o którym mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy PiOL, które odwołuje się do art. 3 pkt 9 prawa budowlanego. W zakresie pojęcia budowli nie wchodzi bowiem urządzenia techniczne, które się w nim znajdują. Nie można ich bowiem porównać do przyłączy, przejazdów, ogrodzenia lub innych urządzeń budowlanych wymienionych w tym przepisie. Nie są więc urządzeniami budowlanymi elementy techniczne służące bezpośrednio wytwarzaniu energii elektrycznej, takie jak zespoły wiatrowe, czyli generator (turbina), wirnik z gondolą, skrzynia biegów, czy transformator. Jak z powyższego wynika, elektrownie wiatrowe umieszczone na wieży lub maszcie, wspartym na fundamencie i powiązane z innymi częściami budowlanymi urządzeń technicznych oraz urządzeniami budowlanymi nie mają nic wspólnego z zapewnieniem możliwości użytkowania tego rodzaju budowli (wieży, masztu lub fundamentów) zgodnie z przeznaczeniem. Nie powinno budzić wątpliwości, że część prądotwórcza nie została osadzona na maszcie w celu umożliwienia jego (tj. masztu) użytkowania, lecz wręcz odwrotnie – istnienie filarów nie ma celu innego niż, ze względów technicznych, umożliwienie funkcjonowania umieszczonych na nich turbin wiatrowych. W istocie zatem mamy do czynienia z sytuacją, w której to urządzenia techniczne elektrowni wiatrowych są głównym urządzeniem, w którym dla prawidłowego funkcjonowania niezbędna jest odpowiednia konstrukcja wieży, masztu i innych obiektów budowlanych, a także

części budowlanych urządzeń technicznych i urządzeń budowlanych. Wieża, maszt, czy fundament jest jednym z elementów potrzebnych do wytwarzania energii elektrycznej za pomocą elektrowni wiatrowych i ich turbin, lecz podobnie jak inne budowle nie pełni w tym urządzeniu roli zasadniczej. Z tego też powodu pozostałe budowle stanowiące wyposażenie techniczne bądź technologiczne elektrowni, a więc będące w istocie rzeczy urządzeniami pomocniczymi w procesie wytwarzania energii elektrycznej nie można uznać za ich część składową. Do budowli nie należą zatem urządzenia służące wytwarzaniu energii elektrycznej. Urządzenia te, bez uszczerbku dla budowli i bez zmiany całości użytkowej, mogą być wymieniane lub zamieniane na inne. Posługując się pojęciem całości techniczno-użytkowej należy mieć na względzie, że sam związek użytkowy nie jest wystarczający do uznania, iż w danym przypadku wszystkie połączone elementy, niezależnie od ich rodzaju tworzą budowlę. Podobnie jak sam związek techniczny nie jest wystarczający do stwierdzenia, że dany przedmiot jest obiektem budowlanym. W związku z tym urządzenia techniczne służące bezpośrednio wytwarzaniu energii elektrycznej, takie jak generator (turbina), wirnik ze skrzydłami, skrzynia biegów, transformator, czy inne urządzenia nie mogą być przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

W ocenie Wnioskodawcy za wciąż aktualne po wejściu w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, należy uznać stanowisko zgodnie z którym, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają jedynie części budowlane elektrowni wiatrowych (fundamenty i wieża), jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składające się na całość użytkową w zakresie urządzeń wytwórczych energii elektrycznej. Podatkowi od nieruchomości nadal nie podlegają urządzenia techniczne – gondola z piastą, w której umieszczony jest generator, urządzenia sterujące, transformator, skrzynia biegów oraz inne instalacje wspomagające obsługę elektrowni wiatrowej, a także wirnik z łopatami.

W ocenie Spółki, w ślad za przywołanymi powyżej definicjami, w szczególności wyliczonymi przykładami budowli, należy wskazać, że za budowlę podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości uważa się wyłącznie część budowlaną urządzeń technicznych. Z punktu widzenia podatku od nieruchomości, jedyną zmianą jaka zaszła wraz z wejściem w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych jest wykreślenie z art. 3 pkt 3 prawa budowlanego z przykładowego wyliczenia części budowlanych urządzeń technicznych

„elektrowni wiatrowych”. Z drugiej jednak strony na uwagę zasługuje fakt, że pomimo takiego wykreślenia, elektrownia wiatrowa wciąż może być uznana za „inne urządzenie”, którego część budowlaną należy uznawać za budowlę w rozumieniu art. 3 pkt 3 ustawy prawa budowlanego. Samo wykreślenie z przykładowego wyliczenia urządzeń technicznych, których części budowlane uznaje się za budowle z art. 3 pkt 3 prawa budowlanego elektrowni wiatrowych, z uwagi na charakter wyliczenia w nawiasie (przykładowy i niezamknięty), nie jest wystarczające do uznania, że taka elektrownia wiatrowa nie jest jednak urządzeniem technicznym na części budowlanej – fundamencie i maszcie (turbina wiatrowa nie jest bowiem urządzeniem technicznym wolnostojącym) i że cała elektrownia wiatrowa, a nie wyłącznie maszt oraz fundament, podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Wnioskodawca także podkreśla, że zdaniem składu orzekającego wyrażonym w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. (sygn. akt P 33/09), w którym doszło do zdefiniowania budowli, w sytuacji w której definicje określające przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości są nieprecyzyjne, to ich wykładnia nie może mieć charakteru rozszerzającego. Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że ustawa prawo budowlane wprowadzie nie pozwala rozstrzygnąć we wszystkich przypadkach, czy danemu urządzeniu można przypisać status urządzenia budowlanego lub innego urządzenia (technicznego), czy statusu samodzielnej budowli, tak potwierdził, że z orzecznictwa można wyprowadzić wniosek, że danemu urządzeniu należy wówczas w pierwszej kolejności zbadać i przypisać urządzenia technicznego lub status urządzenia budowlanego, a dopiero w razie wykluczenia takiej kwalifikacji – status samodzielnej budowli. W ocenie składu orzekającego Trybunału Konstytucyjnego, budowlą w rozumieniu art. 3 pkt 3 prawa budowlanego są jedynie obiekty wymienione wprost w tym przepisie lub obiekty w istotnym zakresie zbliżone do cech posiadanych przez obiekty pełniące rolę wzorców.

W ocenie Wnioskodawcy elektrownie wiatrowe będące w posiadaniu Spółki nie są natomiast podobne do obiektów wymienionych wprost w definicji budowli zawartej w art. 3 pkt 3 prawa budowlanego, a obiektem analogicznym może być zarówno elektrownia jądrowa, jak i „inne urządzenia”, które posiadają elementy budowlane. Zdaniem Spółki, przyjęcie tezy o zaliczeniu urządzeń elektrowni wiatrowych do podstawy opodatkowania, podczas gdy analogiczne urządzenia w innego typu elektrowniach nie stanowią budowli naruszałoby zasadę równości i sprawiedliwości podatkowej (art. 84 w związku z art. 32 i 2 Konstytucji

Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (t.j. Dz.U.1997.78.483 z dnia 1997.07.16 z późn. zm).

Zdaniem Wnioskodawcy wyrażone przez niego stanowisko wydaje się także wspierać sam ustawodawca, który wprowadził zmiany do prawa budowlanego w 2015 r. w zakresie definicji obiektu budowlanego. W nowym brzmieniu art. 3 pkt 1 prawa budowlanego wprost zrezygnowano bowiem z uznania urządzeń technicznych za obiekt budowlany. W konsekwencji można założyć, że nie podlegają one ustawie prawo budowlane i tym samym nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Potwierdzeniem powyższego stanowiska jest również odpowiedź udzielona przez podsekretarza stanu w Ministerstwie Infrastruktury i Rozwoju Pawła Orłowskiego z dnia 15.05.2015 r. na interpelację nr 32355, w której wprost stwierdzono, iż *„usunięcie z obowiązującej definicji obiektu budowlanego pojęcia „urządzenia techniczne”, wynika z faktu, że urządzenia techniczne nie podlegają reglamentacji ustawy - Prawo budowlane (...) i nie mogą być uznawane za części obiektu budowlanego”*.

Wprawdzie Spółka zdaje sobie sprawę z istnienia nowej definicji elektrowni wiatrowej zawartej w art. 2 pkt 1 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, zgodnie z którą za taką elektrownię wiatrową uznaje się budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, niemniej chciałaby zwrócić uwagę, że przedmiotowa definicja nie znajduje zastosowania w przypadku podatku od nieruchomości. Ustawodawca w art. 1a ust. 1 pkt. 2 ustawy PiOL wprost uznał, że budowlą jest obiekt budowlany jedynie w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. Zatem na podstawie obecnego brzmienia przepisów ustawy PiOL nie można twierdzić, aby w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości odsyłała ona do ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Wprowadzona w dniu 16 lipca 2016 r. ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych w żadnej mierze nie może być także uznana za ustawę prawo budowlane, do której wprost i jedynie, odwołuje się ustawa PiOL w zakresie definicji budowli mającej kluczowe znaczenie z punktu widzenia ich opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Ponadto, nie podlega wątpliwości, że ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie jest ustawą podatkową i do jako takiej nie powinno się stosować znajdujących się w niej definicji legalnych do określania przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

W przedstawionym stanie faktycznym oraz w świetle obowiązujących w tym zakresie przepisów prawa podatkowego stanowisko Wnioskodawcy Wójt Gminy Radomsko uznaje za nieprawidłowe.

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. Nie każda zatem budowla, ale tylko „związana z prowadzeniem działalności gospodarczej”, stanowi przedmiot podatku od nieruchomości. W przedmiotowej sprawie nie ma wątpliwości co do charakteru wykonywanej przez podatnika działalności – jest to działalność gospodarcza. Kluczowy problem sprowadza się do ustalenia normatywnego terminu „budowla”, a dokładniej czy budowlę na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości w związku z wejściem w życie u.i.e.w. stanowią wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowej (fundamenty oraz wieże) czy też elektrownia wiatrowa jako obiekt kompletny (także gondola z piastą, w której umieszczony jest generator, urządzenie sterujące, transformator, skrzynia biegów oraz inne instalacja wspomagające obsługę elektrowni, a ponadto wirnik z łopatomy)?

Legalna definicja budowli, o której mowa w art. 2 ust. 1 pkt. 3 u.p.o.l., zawarta jest w art. 1a ust. 1 pkt. 2 tej ustawy. Powołany przepis stanowi, że budowlą jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Należy zwrócić uwagę, że w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. prawodawca definiując budowlę odsyła do przepisów ustawy Prawo budowlane¹. Podkreślić jednak należy, iż odesłanie to ma ograniczony zakres i dotyczy tylko rozumienia pojęć: „obiekt budowlany” oraz „urządzenie budowlane”. Dokonując zatem prawnie – podatkowej kwalifikacji potencjalnego przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości, niezbędne jest oparcie się w pierwszym rzędzie na przepisach u.p.o.l., a jedynie pomocniczo – w zakresie ustawowego odesłania – na prawie budowlanym.²

W kontekście powyższego przyjąć należy, że budowla podlegająca opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jest obiektem budowlanym lub urządzeniem budowlanym w

¹ Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (tekst jednolity: Dz. U. z 2016 r. poz. 290.).

² Por. L. Etel. S. Presnarowicz, G. Dudar, Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz, Warszawa 2008, s. 36 i nast.

rozumieniu prawa budowlanego. **Proces wykładni definicji budowla powinien więc być w każdym przypadku rozpoczęty od przepisów ustawy podatkowej – u.p.o.l. stanowi punkt wyjścia, następnie sięgnąć należy do pojęcia obiektu budowlanego uregulowanego w art. 3 pkt. 1 tej ustawy, a w dalszej kolejności do definicji budowli uregulowanej w przepisach prawa budowlanego (art. 3 pkt. 3 ustawy Prawo budowlane) oraz innych przepisów tej ustawy.** Kolejność ta ma istotne znaczenie i nie może być naruszona.

Podkreślić należy, że **28 czerwca 2015 r. weszła w życie ustawa z 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy – Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw³ mocą której ustawodawca nadał nowe brzmienie pojęciu „obiekt budowlany”.** W obecnym brzmieniu art. 3 pkt. 1 Prawa budowlanego definiuje obiekt budowlany jako budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Przypomnieć należy, iż dotychczas pojęcie obiektu budowlanego obejmowało: budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi; budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami oraz obiekt małej architektury. Zauważyć trzeba, że **ustawodawca nie wprowadził zmian do samej definicji budowli zawartej w art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l. podobnie zresztą jak w przypadku u.i.e.w.** Innymi słowy ustawa o podatkach i opłatach lokalnych w tym zakresie pozostaje bez jakichkolwiek zmian. W dalszym ciągu definiując termin „budowla” odsyła ona do pojęcia obiektu budowlanego w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. W związku z wątpliwościami, które pojawiają się z nowym brzmieniem definicji obiekt budowlany, także w kontekście opodatkowania elektrowni wiatrowych stwierdzić należy, że wprowadzone zmiany miały wyłącznie charakter doprecyzowujący i porządkujący i nie wpływają na zakres przedmiotowy podatku od nieruchomości.

Prawidłowa analiza tej definicji (obiekt budowlany) ma istotne znaczenie w kontekście uznania elektrowni wiatrowej za przedmiot podatku od nieruchomości, w szczególności, że podatnik podnosi kwestię „rozdzielenia” budowli na części „budowlane” i „niebudowlane”. Analizując art. 3 pkt. 1 ustawy Prawo budowlane można stwierdzić, iż ustawodawca w porównaniu do definicji obowiązującej do 28 czerwca 2015 r. wprowadził następujące modyfikacje:

³ Dz. U. z 2015 r. poz. 443.

1. budowla jest obiektem budowlanym wraz z instalacjami, które zapewniają możliwość jej użytkowania zgodnie z przeznaczeniem;
2. wykreślono zapis o budowli jako całości techniczno-użytkowej wraz z instalacjami i urządzeniami – pozostawiono tylko instalacje;
3. budowla to obiekt wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Kluczowe znaczenie w kontekście prawnie podatkowej klasyfikacji danej rzeczy jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości miało dotychczas stwierdzenie prawodawcy, iż budowla jest obiektem stanowiącym całość techniczno – użytkową. Takie sformułowanie przepisu pozwalało na opodatkowanie „całej” budowli a nie wyłącznie jej pewnych elementów. Przy czym, ze względu na brzmienie art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego w stanie prawnym obowiązującym do 16 lipca 2016 r. uznawano, że budowlą w przypadku elektrowni wiatrowych są jedynie części budowlane urządzeń technicznych⁴.

Definicja obiektu budowlanego, do której odsyła ustawodawca w przepisach ustawy podatkowej (u.p.o.l.), w dalszym ciągu nakazuje traktować go za obiekt kompletny. Ma to kluczowe znaczenie, tym bardziej, że u.i.e.w. zmodyfikowała definicję budowli zawartej w prawie budowlanym i usunęła z niej „części budowlane elektrowni wiatrowych”.

Po pierwsze należy zauważyć, że ustawodawca definiując „obiekt budowlany” wprawdzie nie używa już terminu „całość techniczno – użytkowa”. Niemniej jednak w dalszym ciągu wskazuje na obiekt budowlany jako „budowlę wraz z instalacjami”. Na tej właśnie podstawie można wnioskować o „kompletności” obiektu budowlanego. Składa się on bowiem nie tylko z wyrobów o charakterze *stricte* budowlanym ale również instalacji. Dowodzi to, że w dalszym ciągu obiekt budowlany powinien być postrzegany jako obiekt stanowiący całość techniczno – użytkową pomimo braku takiego zapisu. **Obiektem budowlanym jest zatem taki obiekt który spełnia swoje funkcje po technicznym i funkcjonalnym powiązaniu wszystkich elementów.** Instalacje mają „zapewnić możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem”. Oznacza to, że ustawodawca definiując obiekt budowlany szczególną wagę przywiązuje do możliwości jego rzeczywistego wykorzystania. Rozwiązanie to wydaje się oczywiste i zrozumiałe. W jaki bowiem sposób wykorzystać np. same fundamenty i wieżę?

Elektrownia wiatrowa spełnia swoją rolę – istnieje możliwość jej użytkowania

⁴ Wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2009 r. (II FSK 1184/08).

zgodnie z przeznaczeniem – tylko i wyłącznie w przypadku połączenia poszczególnych elementów. W aktualnej definicji obiektu budowlanego zbędne wydaje się użycie zwrotu „całość techniczno – użytkowa”. Zwrot ten został zastąpiony nowym określeniem „instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem”. Przytoczona część przepisu art. 3 ust. 1 ustawy Prawo budowlane ma kluczowe znaczenie w kontekście wykładni definicji „budowla”, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l. „Całość techniczno – użytkowa” tworzy więc budowlę, o której mowa w art. 3 pkt. 3 prawa budowlanego, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania jej zgodnie z przeznaczeniem. Można nawet pokusić się o stwierdzenie, że **ustawodawca w obecnym kształcie definicji budowli jeszcze bardziej wyeksponował konieczność postrzegania budowli jako obiektu kompletnego, gdyż kluczowe znaczenie przywiązał do „możliwości użytkowania budowli”, a zatem do jej potencjalnego wykorzystania do celów gospodarczych. Wprawdzie ta część przepisu została powiązana z „instalacjami”, nie powinno być jednak wątpliwości że łączne zestawienie poszczególnych części definicji „obiekt budowlany” wskazuje na jego „kompletność”.**

Po drugie za zasadnością opodatkowania „całego obiektu budowlanego”, a zatem całości techniczno – użytkowej, przemawia to, że prawodawca zmienił definicję budowli w art. 3 pkt. 3 ustawy Prawo budowlane oraz załącznik do niej w których określone są kategorie obiektów budowlanych. Kwestia ta zostanie rozwinięta w dalszej części niniejszej interpretacji. Gdyby ustawodawca zamierzał zdefiniować obiekty budowlane jako składające się z części budowlanych to konsekwentnie w powołanych przepisach mówiłby o „częściach budowlanych”. Tak jednak nie uczynił co pozwala przyjąć, że brak jest podstaw do „rozbijania” budowli na elementy o różnym charakterze. W pełni aktualne pozostaje więc stanowisko Trybunału Konstytucyjnego dotyczące zasadności traktowania jako budowli obiektów wymienionych w definicji budowli uregulowanej w art. 3 pkt. 3 ustawy Prawo budowlane czy też załącznikach do tej ustawy⁵.

Po trzecie analizując uzasadnienie do projektu ustawy zmieniającej ustawę Prawo budowlane jednoznacznie można stwierdzić, że *„zmiany w przepisach prawa budowlanego ukierunkowane były na stworzenie przejrzystych ram prawnych dla procesu inwestycyjnego w*

⁵ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. (sygn. akt P 33 /09).

budownictwie”. Projektodawca nie odnosi się w nim do kwestii wpływu zmiany definicji obiektu budowlanego na zakres przedmiotowy opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Pozwala to stwierdzić, iż zmiana ta ma charakter neutralny z punktu widzenia przepisów prawa podatkowego. Nawet w części uzasadnienia projektu dotyczącej wpływu zmiany przepisów na sektor finansów publicznych ustawodawca stwierdza brak negatywnego wpływu na ten sektor w części dotyczącej zarówno budżetu centralnego, jak i budżetów jednostek samorządu terytorialnego (gmin). Tak więc i na tej podstawie można przyjąć, iż **zamiarem ustawodawcy nie było wprowadzenie zmian, które rzutowałyby na zakres opodatkowania. Warto zauważyć, że w uzasadnieniu projektu trudno nawet doszukać się wskazania przyczyn zmiany definicji „obiekt budowlany”. Można przyjąć, biorąc pod uwagę obecny kształt definicji, iż ustawodawca chciał termin ten tylko w pewien sposób doprecyzować i uporządkować.**

Pewnym *novum* w tej definicji (obiektu budowlanego) jest to aby obiekt budowlany wykonany był z użyciem wyrobów budowlanych. A zatem obiekt, który został wykonany bez użycia tego typu wyrobów nie może być uznany za obiekt budowlany, a tym samym nie powinien stanowić przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Kwestia ta zdaje się także mieć charakter wyłącznie doprecyzowujący. W kwestii uznania danego wyrobu za „budowlany” pomocna będzie ustawa z 16 kwietnia 2004 r. o wyrobach budowlanych⁶. Zgodnie z art. 2 pkt. 1 tej ustawy pod pojęciem wyrobu budowlanego należy rozumieć wyrób budowlany, o którym mowa w art. 2 pkt 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 305/2011 z dnia 9 marca 2011 r. ustanawiającego zharmonizowane warunki wprowadzania do obrotu wyrobów budowlanych i uchylającego dyrektywę Rady 89/106/EWG (Dz. Urz. UE L 88 z 04.04.2011, str. 5). W myśl zaś art. 2 pkt. 1 tego rozporządzenia pojęcie „wyrób budowlany” oznacza każdy wyrób lub zestaw wyprodukowany i wprowadzony do obrotu w celu trwałego wbudowania w obiektach budowlanych lub ich częściach, którego właściwości wpływają na właściwości użytkowe obiektów budowlanych w stosunku do podstawowych wymagań dotyczących obiektów budowlanych.

⁶ Tekst jednolity: Dz. z 2014 r. poz. 935.

Zaprezentowane rozważania natury ogólnej dotyczące sposobu pojmowania terminu „budowla” na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości pozwalają przejść do rozważań szczegółowych dotyczących *stricte* elektrowni wiatrowych.

U.i.e.w. wprowadziła normatywną definicję elektrowni wiatrowej. Zgodnie z art. 2 pkt. 1 tej ustawy elektrownia wiatrowa to budowla 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). Ustawodawca jednocześnie w pkt. 2 art. 2 zdefiniował pojęcie elementów technicznych. Należą do nich wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Ustalenie prawidłowych zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych wymaga więc sięgnięcia, aż do trzech ustaw, tj. u.p.o.l., ustawy Prawo budowlane oraz u.i.e.w. Przyjęta na gruncie ostatniego aktu prawnego definicja elektrowni wiatrowej ma charakter systemowy⁷. Wprawdzie zawarta jest ona w ustawowym słowniczku pojęć, co może sugerować, że ma zastosowanie tylko na potrzeby tej ustawy, niemniej jednak dogłębna analiza regulacji wprowadzonych tą ustawą, prowadzi do wniosków odmiennych. U.i.e.w. wraz z ustawą Prawo budowlane stanowi kompletny zespół rozwiązań dotyczących realizacji inwestycji w postaci budowy i lokalizacji elektrowni wiatrowych. Nie oznacza to, że zawarte w niej definicje nie mają znaczenia dla wymiaru podatku od nieruchomości ponieważ regulują inne kwestie niż opodatkowanie. Podkreślić należy, że wykładnia systemowa zewnętrzna polega na ustaleniu znaczenia przepisów ze względu na ich lokalizację w strukturze źródeł prawa oraz powiązania, jakie występują pomiędzy różnymi aktami normatywnymi. Wykładnia systemowa opiera się na założeniu, że system prawa jest pewną zorganizowaną całością, spajaną zarówno wspólnymi wartościami, jak i racjami logicznymi. Dlatego też **znaczenia konkretnego przepisu, w tym wypadku, art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l. w zw. z art. 3 ust. 1 ustawy Prawo budowlane, nie można oceniać w oderwaniu od innych przepisów, w szczególności gdy w odrębnym akcie prawnym (u.i.e.w.) dane pojęcie jest wyraźnie zdefiniowane.**

⁷ R. Dowgier, Nowe zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2016, nr 9, s. 8.

Należy zwrócić uwagę, że ustawodawca w przepisach u.p.o.l. definiując „budowlę” odsyła do przepisów prawa budowlanego – aktu, który reguluje sprawy projektowania, budowy, utrzymania i rozbiórki obiektów budowlanych oraz określa zasady działania organów administracji publicznej w tych dziedzinach. Nie są to zatem „sprawy podatkowe. Nie zmienia to jednak faktu, że **skoro w przepisach u.p.o.l. jest odesłanie do przepisów prawa budowlanego to należy stosować normy tam zawarte na potrzeby opodatkowania. Idąc dalej jeśli ustawodawca w przepisach u.i.e.w. definiując elektrownie wiatrową wskazuje, że stanowi ona budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego to nie ma wątpliwości, że jest ona budowlą, o której mowa w art. 3 pkt. 3 ustawy Prawo budowlane a tym samym budowlą, o której mowa w art. 2 ust. 1 pkt. 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l.** Bez znaczenia jest to, że w przepisie tym nie wymienia się wprost elektrowni wiatrowych. Należy zauważyć, że zgodnie z art. 3 pkt. 3 ustawy Prawo budowlane pod pojęciem „budowla” 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.

Wyliczenie obiektów uznanych za budowle w rozumieniu przytoczonego przepisu ma charakter otwarty. Oznacza to, że budowlą mogą być również inne obiekty nie wymienione wprost w art. 3 pkt. 3 ustawy Prawo budowlane (te w każdym przypadku będą budowlą), w tym wskazane w załączniku do tej ustawy (obiekty wymienione w załączniku do ustawy Prawo budowlane nie zawsze są wymienione w art. 3 pkt. 3 tej ustawy – najlepszym tego przykładem są elektrownie wiatrowe). Taki kierunek wykładni jest zgodny z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego (TK P 33/09), w którym wskazano, że jedynie budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt. 3 ustawy Prawo budowlane, w innych przepisach tej

ustawy lub w załączniku do niej, będące wraz z instalacjami i urządzeniami obiektem budowlanym, o którym mowa w art. 3 pkt. 1 tej ustawy. **Nie jest wykluczone, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane.** Z tą sytuacją mamy do czynienia w przypadku elektrowni wiatrowych. O tym, że przepisy u.i.e.w. należy odczytywać łącznie z regulacjami prawa budowlanego świadczy wprowadzona pierwszą z wymienionych ustaw zmiana w art. 82 ust. 3 pkt. 5b prawa budowlanego. Przepis ten stanowi, że **wojewoda jest organem administracji architektoniczno-budowlanej wyższego stopnia w stosunku do starosty oraz organem pierwszej instancji w sprawach obiektów i robót budowlanych: elektrowni wiatrowych, w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. poz. 961).** Ustawodawca w przepisach prawa budowlanego odsyła zatem wprost do u.i.e.w.

Należy zwrócić uwagę, że art. 2 u.i.e.w. definiując elektrownie wiatrową wskazuje, że jest ona budowlą w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych. **Budowlą w rozumieniu tego przepisu jest zatem obiekt kompletny, gdyż ustawodawca wymienia elementy składowe elektrowni wiatrowej nie ograniczając ich wyłącznie do części budowlanych.** Jednocześnie, wspomniana u.i.e.w. zmieniła definicję budowli w prawie budowlanym poprzez usunięcie z niej części budowlanych urządzeń technicznych (elektrowni wiatrowej). Trudno więc uznać, że wskazane zmiany nie mają wpływu na pojmowanie budowli zarówno na potrzeby procesu budowlanego, jak i prawa podatkowego. O statusie elektrowni wiatrowej jako budowli współdecydują więc przepisy u.p.o.l., prawa budowlanego oraz u.i.e.w.

Idąc dalej **nie sposób pominąć art. 9 pkt. 3 u.i.e.w., który znowelizował załącznik do ustawy Prawo budowlane. Kategoria XXIX obiektów budowlanych obejmuje wolno stojące kominy i maszty oraz elektrownie wiatrowe. Podkreślić należy, że załącznik do ustawy Prawo budowlane stanowi immanentną część tej ustawy. Elektrownia wiatrowa jest wymieniona jako jedna z kategorii obiektów budowlanych. Ma to kapitalne znaczenie na etapie ustalania zakresu przedmiotowego podatku od nieruchomości.** Uzasadnione jest to tym, że w „podatkowej” definicji budowli jest bezpośrednio odesłanie do pojęcia „obiekt

budowlany” w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. Skoro zatem elektrownia wiatrowa jest obiektem budowlanym, o którym mowa w przepisach prawa budowlanego to należy ją uznać za przedmiot podatku od nieruchomości. **Ustawodawca w przepisie tym, ani w żadnym innym tej ustawy nie wskazuje, że budowlą (obiektem) budowlanym są wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowej.**

Kolejnym argumentem przemawiającym za opodatkowaniem „całej” elektrowni wiatrowej jest art. 17 u.i.e.w. Przepis ten stanowi, że od dnia wejścia w życie ustawy do dnia 31 grudnia 2016 r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowej ustala się i pobiera zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie ustawy. Ustawodawca, poprzez treść tego przepisu, wyraża wolę zmian w dotychczasowych zasadach opodatkowania elektrowni wiatrowych. Powołany przepis należy odczytywać w ten sposób, że od 16 lipca 2016 r. elektrownia wiatrowa stanowi budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, a co za tym idzie jest budowlą, o której mowa w art. 2 ust. 1 pkt. 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l., niemniej jednak do końca 2016 r. podlega opodatkowaniu na „starych” zasadach. Natomiast od 1 stycznia 2017 r. stanowi przedmiot opodatkowania jako obiekt kompletny. Nie ma zatem podstaw do „rozbijania” jej na części budowlane i niebudowlane (techniczne). **Przedstawione zmiany w opodatkowaniu elektrowni wiatrowych są ewidentne, co wynika z całego systemu nowych regulacji prawnych w tym zakresie. Tak więc twierdzenie, że skutek uchwalenia u.i.e.w. nie doszło do zmian w zasadach opodatkowania elektrowni wiatrowych, jest nieuzasadnione.**

Zaprezentowane stanowisko dotyczące zmian w zakresie opodatkowania elektrowni wiatrowych od 1 stycznia 2017 r. ma uzasadnienie w wykładni historycznej, do czego nawiązuje ustawodawca w uzasadnieniu do projektu u.i.e.w.⁸ Stwierdza w nim, że „...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...**”. Przedmiotowa

⁸ Uzasadnienie do poselskiego projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (druk nr 315), Sejm VIII kadencji – www.sejm.gov.pl

poprawka wynikała m. in. z tego, iż do czasu jej wprowadzenia w orzecznictwie sądów administracyjnych pojawiały się orzeczenia, wedle których budowlą na potrzeby opodatkowania była cała elektrownia wiatrowa składająca się z części budowlanych oraz niebudowlanych, które stanowiły całość techniczno – użytkową⁹. W istocie dopiero nowelizacja prawa budowlanego, wpisując wprost do art. 3 pkt. 3 ustawy Prawo budowlane części budowlane elektrowni wiatrowych, przesądziła o zmianie linii orzeczniczej¹⁰.

W kontekście powyższego **nie sposób przyjąć, że ustawodawca uchwalając u.i.e.w. nie miał zamiaru zmiany zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych. Od 1 stycznia 2017 r. podatnik powinien deklarować do opodatkowania wartość „całej” elektrowni wiatrowej, a nie tylko jej „budowlanych” elementów. Chodzi tutaj oczywiście o wartość, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt. 3 u.p.o.l.** Przepis ten formułuje generalną zasadę dotyczącą ustalania podstawy opodatkowania dla budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Stosownie do jego treści podstawą opodatkowania dla tej kategorii obiektów budowlanych jest wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień pierwszego stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne (wartość początkowa brutto – bez uwzględniania odpisów amortyzacyjnych), a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych – ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. Natomiast jeżeli od budowli nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych jako podstawę opodatkowania przyjmuje się wartość rynkową określoną przez podatnika.

Użyte przez ustawodawcę sformułowanie „wartość ustalona na dzień pierwszego stycznia roku podatkowego” wskazuje jednoznacznie, że chodzi tu o wartość do dokonywania odpisów amortyzacyjnych na potrzeby podatkowe, określoną w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawie z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. Stanowisko to jest również jednoznacznie wyrażane w orzecznictwie sądowo – administracyjnym. W wyroku WSA w Rzeszowie z 18 sierpnia 2005 r. skład orzekający stwierdził, że **skoro w zakresie podstawy opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości ustawodawca odwołał się do wartości definiowanej w ustawach**

⁹ M. in. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 4 stycznia 2009 r. (I SA/Sz 882/04) oraz wyrok NSA z dnia 18 stycznia 2007 r. (II FSK 51/06).

¹⁰ R. Dowgier, Nowe zasady opodatkowania..., s. 9. Wyrok NSA z 5 stycznia 2010 r. (II FSK 1101/08).

podatkowych, tj. wartości stanowiącej podstawę opodatkowania „w tym roku”, czyli w roku podatkowym, za który obliczany jest podatek od nieruchomości, to zasadne jest przyjęcie, iż chodzi tu o wartość początkową, bo ta właśnie wartość jest podstawą naliczania odpisów amortyzacyjnych¹¹. Ustawodawca w u.p.o.l. posłużył się więc techniką odesłania, co oznacza, że określenie wartości budowli powinno odbyć się w oparciu o przepisy powołanych ustaw o podatkach dochodowych¹².

Reasumując stwierdzić należy, iż od 1 stycznia 2017 r. podatnik władający elektrownią wiatrową zobowiązany jest do zapłaty podatku od nieruchomości od pełnej jej wartości, tj. wartości obejmującej zarówno wartość wieży i masztu, jak również urządzeń technicznych takich jak: gondola z piastą, w której umieszczony jest generator, urządzenie sterujące, transformator, skrzynia biegów, instalacje wspomagające obsługę elektrowni czy też wirnik z łopatami. Zmiana ta wprowadzie nie wynika bezpośrednio z przepisów u.p.o.l., niemniej jednak podyktowana jest nowelizacją przepisów ustawy Prawo budowlane oraz związanej z nią u.i.e.w. Do pierwszej z tych ustaw odsyła bezpośrednio ustawodawca w art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l.

Nie powinno być wątpliwości co do tego, że skoro u.i.e.w. zawiera regulacje zmieniające ustawę Prawo budowlane, to interpretując przepisy tej ustawy (Prawo budowlane), nie sposób pominąć norm zawartych w u.i.e.w. Te zaś traktują elektrownię wiatrową jako budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego składającą się z najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych. Można powiedzieć, że przepisy u.i.e.w. należy traktować jako uzupełnienie i rozwinięcie przepisów ustawy Prawo budowlane. Elektrownia wiatrowa jest więc obiektem kompletnym i w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. podlega opodatkowaniu od całej swej wartości. Dobitnie potwierdza to przepis art. 17 u.i.e.w. wprowadzający okres przejściowy w opodatkowaniu tego typu obiektów budowlanych.

Niniejsza interpretacja dotyczy zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę.

¹¹ Sygn. akt I SA/Rz 478/04, teza wyroku opublikowana w: B. Dauter (red.), Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny, Warszawa 2007, s. 89 – 90.

¹² Podobnie wyrok NSA z dnia 28 listopada 2006 r. (sygn. akt II FSK 724/06), niepublikowany.

POUCZENIE

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 Łodzi po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tj. Dz. U. z 2016r., poz. 718 ze zm.). Skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 w/wym. ustawy) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 w/wym. ustawy).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 w/wym. ustawy) na adres: Urząd Gminy w Radomsku ul. Piłsudskiego 34, 97-500 Radomsko.

W O J T

mgr inż. Marian Zołorowski


MALGORZATA MIELCZAREK
Malgorzata Mielczarek
LN-12