



MIASTO I GMINA PACZKÓW



Urząd Miejski w Paczkowie
Rynek 1
48-370 Paczków
tel. +48 (77) 431 67 91
fax +48 (77) 544 90 04
um@paczkow.pl
NIP 753-00-14-002
REGON 000529373

Burmistrz Gminy Paczków
ul. Rynek 1
48-370 Paczków
FN.3120.6.175.2016

Paczków 13.02.2017

INDYWIDUALNA INTERPRETACJA PODATKOWA

Działając na podstawie art. 14j § 1 i § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm., zwana dalej „o.p.”) oraz art. 1a ust. 1 pkt 2 i art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 716 z późn. zm., zwana dalej „u.p.o.l.”) w związku z wnioskiem

o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego z tytułu podatku od nieruchomości, który wpłynął do tut. Organu w dniu 16.11.2016r.

Burmistrz Gminy Paczków stwierdza, że: stanowisko strony przedstawione we wniosku z dnia 10.11.2016r., iż od 01.01.2017r. za budowlę w rozumieniu przepisów u.p.o.l. dotyczących podatku od nieruchomości, uznaje się wyłącznie (tak jak dotychczas) elementy budowlane elektrowni wiatrowej, czyli fundament oraz wieżę – nie jest prawidłowe.

UZASADNIENIE

W dniu 16.11.2016r. Do tut. Organu podatkowego wpłynął wniosek o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości.

We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny:

Wnioskodawca prowadzi działalność gospodarczą polegającą na wytwarzaniu energii z wiatru i jako taki właściciel farmy wiatrowej usytuowanej na terenie tut. Gminy we wsi Unikowice. Farma wiatrowa Wnioskodawcy wytwarza energię elektryczną przy pomocy generatorów (turbiny wiatrowych) napędzanych energią wiatru. Energia elektryczna uzyskana z energii wiatru jest uznana za ekologicznie czystą, gdyż pomijając nakłady energetyczne związane z wybudowaniem takiej elektrowni wytworzenie energii nie pociąga za sobą spalania żadnego paliwa.

Elektrownia wiatrowa Wnioskodawcy składa się m.in. z elementów budowlanych, na które składają się fundament i wieża oraz z urządzeń technicznych, na które składa się: wirnik ze śmigłami, gondola oraz znajdujący się w niej generator, konwerter, transformator, a także układ pomiarowy. Wirnik składa się z 3 łopat połączonych piastą. Łopaty poruszane są przez wiatr i przekazują energię mechaniczną do piasty połączonej z wałem napędowym, za pośrednictwem którego energia mechaniczna jest przenoszona z przekładni do generatora elektrycznego, który przekształca ją w energię elektryczną. Energia elektryczna wytworzona w generatorze przekazywana jest następnie do konwertera oraz na transformator o podwyższający napięcie a, następnie przekazywana do wyjścia z elektrowni wiatrowej do sieci elektroenergetycznej- najpierw sieci średnich napięć farmy wiatrowej (SN), a następnie poprzez transformator na stacji GPO Wnioskodawcy- do sieci elektroenergetycznej krajowego systemu elektroenergetycznego.

Urządzenia techniczne nie są budowane, lecz wytwarzane w zakładach wytwórczych i dostarczane na miejsce przeznaczenia w celu ich montażu na fundamencie i wieży. Do zdemontowania urządzeń technicznych, a także ich ew. wymiany lub naprawy, nie jest wymagane przeprowadzanie robót budowlanych. Urządzenia te po ich zdemontowaniu mogą być użyte do wytwarzania energii z wiatru w innej lokalizacji. Po demontażu urządzeń technicznych konstrukcja elementów budowlanych elektrowni wiatrowej, tj. fundamentu wieży, w żaden sposób nie ulegnie uszkodzeniu.

Funkcje elementów budowlanych i poszczególnych urządzeń technicznych zostały opisane poniżej:

- Fundament - element konstrukcyjny przekazujący na podłoże gruntowe całość obciążeń posadowionych na nim obiektów. Fundament swoją masą zapewnia stateczność układu i przekazuje obciążenia na podłoże gruntowe.
- Wieża - ważny element konstrukcji turbiny wiatrowej podtrzymujący gondolę oraz układ wirnika. Wieża za swój główny cel ma umieszczenie wirnika na odpowiedniej wysokości nad poziomem gruntu w celu lepszego wykorzystania wiatru. Wieża elektrowni wiatrowej, oprócz utrzymania ważącej kilkadziesiąt ton gondoli, ma za zadanie znosić także obciążenia grawitacyjne, obrotowe i napory wiatru.
- Gondola - element siłowni wiatrowej, w środku której znajdują się mechanizmy i urządzenia produkujące prąd elektryczny, w tym między innymi: wał napędowy, przekładnia, sprzęgło, generator, konwerter, transformator, układ sterowania, układ pomiarowy.
- Mechanizm obrotu - system znajdujący się pod gondolą połączony z układem sterowania całej turbiny, składający się z silników elektrycznych oraz kół zębatach, których zadaniem jest obrót gondoli zgodnie z kierunkiem wiatru i zgodnie z sygnałami sterowniczymi układu regulacji turbiny wiatrowej.
- Wirnik (rotor) z zespołem 3 łopat - to najważniejszy element siłowni wiatrowej, który przekształca energię wiatru w energię mechaniczną przekazywaną poprzez zespół przeniesienia napędu do generatora oraz na konwerter i transformator. Wirnik osadzony jest na wale poprzez który napędzany jest generator. Wirnik obraca się najczęściej z prędkością 6-18 obr./min, natomiast typowy generator asynchroniczny wytwarza energię elektryczną

przy prędkości ok. 1500 obr./min. Ważną rolę w wirniku odgrywa liczba łopat- typowy układ to 3 łopaty.

- Zespół zniesienia napędu - tworzą go następujące elementy: wał główny, łożysko główne, przekładnia, hamulec, sprzęgło.
- Zespół prądotwórczy – tworzą: generator, konwerter, transformator.
- Wał główny - przenosi moment obrotowy pomiędzy zespołem łopat a przekładnią. Ponieważ turbina obraca się z niewielką prędkością w porównaniu z generatorem, zatem jej moment obrotowy ma dużą wartość. Z tego względu wał główny musi mieć odpowiednią wytrzymałość, a więc ma większą średnicę niż wał generatora.
- Przekładnia – zadaniem tego urządzenia jest zestopniować i dopasować tak prędkość obrotu wału, aby optymalnie było przeniesienie energii mechanicznej pozyskanej z wiatru na wysoką prędkość obrotową wału generatora.
- Generator prądotwórczy - ma za zadanie zamienić energię mechaniczną w energię elektryczną.
- Konwerter - ma za zadanie dopasować parametry napięcia i prądu płynącego przez generator do parametrów żądanych przez system sterowania turbiną wiatrową oraz system sterowania operatora sieci elektroenergetycznej.
- Transformator - ma za zadanie podnieść poziom napięcia wytworzonej energii elektrycznej w generatorze oraz konwerterze, aby można było ją przesłać do stacji elektroenergetycznej GPO.
- Układ sterowania - kontroluje prace elektrowni poprzez pomiar parametrów siłowni wiatrowej, takich jak np. kierunek wiatru, prędkość wiatru, obroty wału, obroty generatora, napięcie generatora, prądy fazowe, kolejność faz, kąt natarcia łopat wirnika, drgania własne, napięcia zasilania układów wykonawczych oraz innych parametrów, odpowiadających zadanym wartościom sterowniczym i nadzoru operatora systemu elektroenergetycznego.

W związku z powyższym wnioskodawca zadał następujące pytanie:

Czy w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017r. za budowlę w rozumieniu przepisów u.p.o.l. dotyczących podatku od nieruchomości uznaje się wyłącznie elementy budowlane elektrowni wiatrowej (tj. fundament i wieża) czy także urządzenia techniczne wchodzące w skład elektrowni wiatrowej?

Stanowisko wnioskodawcy:

Zdaniem wnioskodawcy, w stanie prawnym obowiązującym od stycznia 2017 r. za budowlę w rozumieniu przepisów u.p.o.l. dotyczących podatku od nieruchomości, uznaje się wyłącznie (tak jak dotychczas) elementy budowlane elektrowni wiatrowej, czyli fundament oraz wieżę.

Uzasadnienie przedstawionego stanowiska przez wnioskodawcę:

Zgodnie z art.1a ust. 1 pkt.2 u.p.o.l. budowlą jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związanego z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Ustawa podatkowa



odsyła zatem w zakresie określenia przedmiotu opodatkowania, tj. budowli, wyłącznie do ustawy Prawo budowlane (a nawet do jego poszczególnych postanowień dotyczących pojęcia obiektu budowlanego oraz budowli i urządzenia budowlanego).

Zatem mimo, iż inne ustawy zawierają swoje definicje budowli lub obiektów, to dla podatku od nieruchomości istotne są jedynie normy zrekonstruowane z przepisów u.p.o.l. oraz Prawa budowlanego (art. 3 pkt 1, art. 3 pkt 3, art. 3 pkt 9 tej ustawy). Z tego powodu, niezależnie od tego, że ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz.U.2016.961 z dnia 2016.07.01; dalej: „ustawa o inwestycjach”) zawiera definicję legalną elektrowni wiatrowej, przez którą każe rozumieć, na potrzeby tej ustawy, budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego składają 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 o odnawialnych źródłach energii (Dz. U.poz. 478 i 2365), to nadal Prawo budowlane określa, że budowlą są jedynie 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. Powyższe oznacza, że skoro ustawa o inwestycjach w zakresie definicji elektrowni wiatrowych odsyła do przepisów Prawa budowlanego, to w takim razie elektrownia wiatrowa i jej poszczególne „części” tylko w takim zakresie mogą być uważane za „budowlę”, w jakim prawo budowlane uważa je za budowlę na podstawie art. 3 pkt 3 tej ustawy. Potwierdza to § 147 pkt 1 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002r. w sprawie zasad techniki prawodawczej (Dz.U.2016.286 z dnia 2016.03.07.), który stanowi, że : „Jeżeli w ustawie lub innym akcie normatywnym ustalono znaczenie danego określenia w drodze definicji, w obrębie tego aktu nie wolno posługiwać się tym określeniem w innym znaczeniu”. Przepis ten wprost wskazuje, że definicja legalna obowiązuje w ramach danego aktu prawnego, którym w analizowanym przypadku jest ustawa o inwestycjach - niebędąca ustawą podatkową.

To ustawa o inwestycjach w tym względzie kieruje do Prawa budowlanego a nie na odwrót. Ustawa o inwestycjach nie stanowi bowiem regulacji ze sfery prawa budowlanego, bo nie została wymieniona w art. 2 Prawa budowlanego, obok przepisów gałęzi tego prawa (prawa geologicznego i górniczego, prawa wodnego, prawa o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami) jako element tego systemu.

Argumentów za taką interpretacją dostarcza również sama ustawa o inwestycjach. Warto bowiem zwrócić uwagę, że art. 4 ust. 1 tej ustawy wskazano, że odległość, w której mogą być zlokalizowane i budowane: 1) elektrownia wiatrowa - od budynku mieszkalnego albo budynku o funkcji mieszanej, w skład w której wchodzi funkcja mieszkaniowa, oraz 2) budynek mieszkalny albo budynek o funkcji mieszanej, w skład której wchodzi funkcja mieszkaniowa - od elektrowni wiatrowej - jest równa lub większa od dziesięciokrotności „wysokość elektrowni wiatrowej mierzonej od poziomu gruntu do najwyższego punktu budowli, wliczając elementy techniczne, w szczególności wirnik wraz z łopatami (całkowita wysokość elektrowni wiatrowej)”. Jeśli ustawodawca stałby na stanowisku, że wszystkie wymienione w art. 2 pkt. 1 ustawy o inwestycjach elementy elektrowni wiatrowej stanowią budowlę jako całość, to zbędne byłoby wskazywane wprost w art. 4 ust. 1 ustawy o inwestycjach, że do wysokości „budowli” należy doliczyć elementy techniczne - wystarczyłoby wskazać, że należy uwzględniać wysokość budowli.

W ocenie wnioskodawcy, ustawa o inwestycjach nie daje zatem podstaw do modyfikacji zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości od 1 stycznia 2017r. Ustawa o inwestycjach nie jest ustawą podatkową ani ustawą, do której ustawa podatkowa odsyła. Nie można zatem stosować definicji legalnych w niej się znajdujących do określenia przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości

Powyższemu w żaden sposób nie przeczy:

1. Brzmienie art. 17 ustawy o inwestycjach, zgodnie z którym: „Od dnia wejścia w życie ustawy do dnia 31 grudnia 2016r. Podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowej ustala się i pobiera zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie ustawy” gdyż przepis ten nie determinuje zasad wedle których podatek ma być ustalany. Zasady te ustawa podatkowa odsyła (Prawo budowlane);
2. Fakt pojawienia się w ustawie o inwestycjach w art. 2 pkt 1 ustawy o inwestycjach definicji legalnej pojęcia elektrowni wiatrowej;
3. Wykreślenie z nawiasu w art. 3pkt 3 prawa budowlanego pojęcia elektrowni wiatrowych
4. Zamieszczenie w załączniku do Prawa budowlanego w kategorii „XXIX” elektrowni wiatrowych.

Znaczenie dla określenia zasad opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości ma bowiem interpretacja art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego wsparta jednolitą praktyką sądów administracyjnych dotyczącą opodatkowania elektrowni wiatrowych zgodnie z którą budowlami są jedynie elementy budowlane takiej elektrowni. Artykuł 3 pkt.3 Prawa budowlanego stanowi przecież wyraźnie, że budowlą są m.in. „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”. Orzecznictwo jest jednolite co do tego, że jeżeli urządzenie posiada elementy stricte budowlane (w tym fundament), to za budowle uznaje się jedynie ich „części budowlane”. Nie ma przy tym znaczenia, czy dotyczy to wprost wymienionego w nawiasie w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego urządzenia technicznego czy innego- ważna jest bowiem jego konstrukcja - posiadanie elementów budowlanych/fundamentu. Z przepisu jasno wynika, że ma on charakter katalogu otwartego, a zatem nowelizacja polegająca na wykreśleniu z nawiasu „elektrowni wiatrowych” powinna być traktowana jako usunięcie jednego z zawartych w tym przepisie przykładów, co nie powinno skutkować automatycznym zakwalifikowaniem całej elektrowni wiatrowej jako budowli. Wykreślenie z katalogu otwartego „elektrowni wiatrowych” nie zmienia bowiem tego, że elektrownia wiatrowa składa się nadal z elementów budowlanych i elementów technicznych (urządzeń technicznych).

Brak wskazania w art. 3 pkt.3 Prawa budowlanego elektrowni wiatrowej jako budowli znajduje dodatkowe potwierdzenie w ratio legis ustawy o inwestycjach, które nie dotyczyło zwiększenia opodatkowania, lecz jedynie objęcia dozorem technicznym całej instalacji elektrowni wiatrowej, co wynika z uzasadnienia do projektu ustawy o inwestycjach.

Potwierdzenie braku wpływu ustawy o inwestycjach na prawo podatkowe (u.p.o.l.) znajduje podstawy także w tezach wysnutych przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku interpretacyjnym z dnia 13 września 2011r. (sygn. Akt P 33/09), w którym TK orzekł, że „Omawiana definicja [budowli- przyp. Wnioskodawcy] nie rozstrzyga statusu obiektów innych niż wskazane *expressis verbis* w sformułowaniu warunku wystarczającego i koniecznego. W praktyce posłużenie się definicją tego

rodzaju w celu zakwalifikowania jakiegoś obiektu jako budowli - jeżeli przedmiotem rozważanej kwalifikacji nie jest obiekt wprost wymieniony pozytywnie lub negatywnie w jej treści - wymaga odwołania się do reguł wykładni funkcjonalnej, a mianowicie do analogii z ustawy (analogia legis). By ustalić bowiem czy dany obiekt powinien, czy też nie powinien zostać uznany za budowlę, konieczne okazuje się wykazanie, że posiadane przez niego cechy są (argumentum a simili) bądź też nie są (argumentum a contrario) w istotnym zakresie zbliżone do cech posiadanych przez obiekty pełniące rolę wzorców, a za określoną kwalifikacją przemawia dodatkowo odpowiednia argumentacja aksjologiczna (por. Z. Ziemiński, Problemy podstawowe prawoznawstwa. Warszawa 1980 s. 294-295; S. Wronkowska, Z. Ziemiński, Zarys teorii prawa, Poznań 2001, s. 168-169)". Przenosząc powyższe na grunt analizowanego stanu faktycznego, skoro budowlą są jedynie obiekty wymienione w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego oraz obiekty do nich podobne, a zgodnie z zasadą in dubio pro tributario, mającą podstawy normatywne nie tylko w art. 2 Konstytucji RP, lecz także w art. 202 Ordynacji podatkowej, to należałoby uznać, że dany obiekt nie jest budowlą, chyba że możliwe będzie jego zakwalifikowanie w sposób analogiczny do obiektów w tym przepisie się znajdujących. Zdaniem Wnioskodawcy elektrownie wiatrowe nie są podobne do obiektów liniowych, lotnisk, mostów, wiaduktów, estakad, tuneli, przepustów, sieci technicznych, wolno stojących masztów antenowych, wolno stojących trwale związanych z gruntem tablic reklamowych i urządzeń reklamowych, budowli ziemnych, obronnych (fortyfikacji), ochronnych, hydrotechnicznych, zbiorników, wolno stojących instalacji przemysłowych lub urządzeń technicznych, oczyszczalni ścieków, składowisk odpadów, stacji uzdatniania wody, konstrukcji oporowych, nadziemnych i podziemnych przejść dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowli sportowych, cmentarzy czy pomników.

W ocenie wnioskodawcy nie można przede wszystkim stwierdzić że urządzenia techniczne elektrowni wiatrowych stanowią wolno stojące urządzenia techniczne. Ustawodawca jasno wskazuje bowiem, że epitet w postaci „wolno stojących ma tutaj kluczowe znaczenie, albowiem w dalszej części rozbudowanego katalogu art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego mowa jest również o „częściach budowlanych urządzeń technicznych” jako budowlach. Warte podkreślenia jest, że urządzenia techniczne nieposiadające charakteru wolno stojących, nie stanowiły i nie stanowią obiektów podlegających podatkowi od nieruchomości w kategorii budowli. Z punktu widzenia techniki tworzenia prawa, jak i paradygmatu racjonalnego ustawodawcy, nie da się wyprowadzić wykładni, zgodnie z którą urządzenie posiadające fundament jest urządzeniem wolno stojącym, gdyż czyniłoby to niezasadnym ustanowienie jako budowli fundamentów pod maszynami i urządzeniami.

W celu określenia, czy urządzenia techniczne mogą mieć przymiot „wolno stojących” konieczne jest zwrócenie ku stanowiskom przedstawianym w orzeczeniach sądów administracyjnych, których przykłady Wnioskodawca prezentuje poniżej:

- Wyrok NSA z dnia 15 kwietnia 2014r., sygn. II FSK 880/12
„(...) dokonując wykładni sformułowania „wolno stojące urządzenia techniczne” należy stwierdzić, że bez wątpienia chodzi tu o urządzenia, które nie są powiązane z innymi budynkami, budowlami itd. W sprawie transformatory posadowione są na słupach lub na fundamentach, co w efekcie wyklucza możliwość uznania ich za wolno stojące urządzenia techniczne (...)

- Wyrok NSA z dnia 27 września 2013r. Sygn. II FSK 2491/12
„(...) Naczelny Sąd Administracyjny stwierdza, że będące przedmiotem sporu w rozpatrywanej sprawie transformatory umieszczone na słupach oraz fundamentach, nie zostały wprost wymienione

w art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego. W efekcie, rzeczy te mogą być przedmiotem opodatkowania jedynie w sytuacji, gdy wykazane zostanie podobieństwo do którejs z budowli bezpośrednio ujętych w tym przepisie. Analiza tego unormowania musi jednak doprowadzić do wniosku, że same transformatory, będące w istocie urządzeniami nie charakteryzują się cechami zbliżonymi do budowli. W ocenie Sądu w szczególności tak usytuowanych transformatorów nie można uznać, za sieci techniczne czy też sieci uzbrojenia terenu. W kontekście uznania przez Sąd I instancji transformatorów za wolno stojące urządzenia techniczne należy zauważyć iż takie stanowisko nie znajduje uzasadnienia w obowiązujących przepisach. Dokonując wykładni sformułowania „wolno stojące urządzenia należy stwierdzić, że bez wątpienia chodzi tu o urządzenia, które nie są powiązane z innymi budynkami, budowlami itd. W sprawie transformatory posadowione są na słupach lub fundamentach, co w efekcie wyklucza możliwość uznania ich za wolno stojące urządzenia techniczne(...)

Lektura powyższych wyroków prowadzi do konkluzji, że dla uznania jakiegokolwiek urządzenia technicznego za „wolno stojące”, konieczne jest, aby urządzenie nie było powiązane z innymi budynkami lub budowlami (np. fundamentem). Przenosząc rozważania Naczelnego Sądu Administracyjnego na grunt niniejszego wniosku, w ocenie Wnioskodawcy, nie sposób stwierdzić, iż urządzenia techniczne elektrowni wiatrowych mają charakter „wolno stojących” albowiem są one powiązane z budowlą fundamentu oraz wieży, wobec czego nie może być mowy o materializacji przesłanki sine qua opodatkowania urządzeń technicznych podatkiem od nieruchomości. Opodatkowaniu mogą podlegać jedynie części budowlane urządzeń technicznych oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składające się w całość użytkową.

Biorąc to pod uwagę, obiektem analogicznym do urządzeń elektrowni wiatrowych, w ocenie Wnioskodawcy, może być jedynie elektrownia jądrowa, jak i „inne urządzenia” które posiadają elementy budowlane. Taka interpretacja jest ponadto zbieżna z licznym i jednolitym orzecnictwem sądowoadministracyjnym, które za budowle uznaje jedynie elementy budowlane elektrowni wiatrowych, jak i elementy budowlane innych urządzeń technicznych. Trybunał wskazał także, że „Biorąc pod uwagę, że w rozważanych kontekstach odwołanie do przepisów prawa budowlanego trzeba traktować jako odesłanie do u.p.b., zastosowanie znajdują tu definicje wyrażen „obiekt budowlany” i urządzenie budowlane”, a tym samym również definicję wyrażen „budynek”, „budowla” i „obiekt małej architektury”. To oznacza, w ocenie Wnioskodawcy, że odwołanie u.p.o.l. do Prawa budowlanego nie jest odwołaniem do całości tego aktu prawnego, lecz do jego poszczególnych zapisów, czyli wskazanych przez TK definicji legalnych. Idąc dalej tym tokiem myślenia, zmiana załącznika do prawa budowlanego poprzez dodanie do niego w tabeli w „Kategorii XXIX” elektrowni wiatrowych nie ma znaczenia dla zakresu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Załącznik do prawa budowlanego nie jest właściwy do określenia przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Treść dalszych przepisów Prawa budowlanego jasno wskazuje, że załącznik służy innym celom niż dofinansowanie przedmiotu opodatkowania (w istocie służy podziałowi obiektów na wymagające lub nie wymagające pozwolenia na budowę (art. 55 Prawa budowlanego) oraz kalkulacji wysokości kar w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w zakresie obiektu budowlanego z projektem (art. 59f Prawa budowlanego), a w kontekście ustawy o inwestycjach dodanie do załącznika do Prawa budowlanego elektrowni wiatrowej spełniać ma jedynie cel tej ustawy - objęcie dozorem technicznym całej instalacji elektrowni wiatrowej.

Ponadto, Trybunał Konstytucyjny wskazał także, że „nie każdy obiekt budowlany w postaci budowli w rozumieniu u.p.b. może zostać uznany za budowlę w ujęciu u.p.o.l. a w konsekwencji nie każdy obiekt budowlany w postaci budowli w rozumieniu u.p.b. może polegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości”. W kontekście analizowanej sprawy oznacza to w ocenie Wnioskodawcy, że nawet, jeżeli ustawa o inwestycjach uznaje elektrownię wiatrową za budowlę w rozumieniu Prawa budowlanego, to nie można w sposób automatyczny wydobywać z tego skutków podatkowych z powodów wskazanych wyżej. Jak już wspomnieliśmy, z uzasadnienia do projektu ustawy o inwestycjach wynika bowiem zupełnie inny niż podatkowy cel jej uzasadnienia- objęcie dozorem technicznym całości instalacji wiatrowej.

Skoro zatem nie można wskazać, że ustawa ta spełnia kryteria wynikające z zasady poprawnej legislacji, które w prawie podatkowym są wzmacniane przez normy konstytucyjne wyrażone w art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej, a przy tym celem ustawy o inwestycjach nie było zwiększenie podatków, to w ocenie Wnioskodawcy nie można wyciągać wniosków co do zmiany zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych w celu objęcia jej całej opodatkowaniem.

Za tym, że urządzenia techniczne wchodzące w skład elektrowni wiatrowych nie stanowią budowli ani obiektu budowlanego w rozumieniu prawa budowlanego oraz u.p.o.l. świadczy także obecna definicja obiektu budowlanego, która weszła w życie 28 lipca 2015r. Zgodnie z nią, obiektem budowlanym jest: „budynek, budowla bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wniesiony z użyciem wyrobów budowlanych”. Jak widać, w przywołanej definicji ustawodawca zrezygnował z uznania za obiekt budowlany urządzeń, tym samym dając do zrozumienia, że urządzenia techniczne jako takie nie podlegają reglamentacji tej ustawy.

Potwierdził to zarówno Minister Finansów w odpowiedzi na interpretację nr 32306 z dnia 22 kwietnia 2015r. Pośla na sejm RP Pana Macieja Orzechowskiego w sprawie wpływu zmiany ustawy Prawo budowlane na zakres opodatkowania podatkiem od nieruchomości, jak i podsekretarz stanu w Ministerstwie Infrastruktury i Rozwoju, p. Paweł Orłowski, który w odpowiedzi na interpelację nr 32355 w sprawie nowelizacji ustawy Prawo budowlane i związanej z nią definicji obiektu budowlanego, wskazał, że 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. Pod tym względem nowelizacja jedynie uporządkowała istniejącą definicję obiektu budowlanego i zapewniła jej zgodność z innymi przepisami ustawy- Prawo budowlane m.in. z definicją budowli wskazaną w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane. Zgodnie z przedmiotowym przepisem za budowlę nie uznaje się urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych i innych urządzeń), a jedynie ich części budowlane oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową”.

Opisana nowelizacja z 2015r. nie pozostawia wątpliwości, że zarówno wcześniej, jak i obecnie urządzenia techniczne nie stanowiły i nie stanowią budowli według Prawa budowlanego, a tym, samym przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Obecnie nie ma bowiem podstaw prawnych.

Wnioskodawca dodatkowo wskazał, iż za poprawnością przedstawionego przez niego stanowiska świadczy także fakt, iż odmienna interpretacja analizowanych przepisów mogłaby doprowadzić do dyskryminacji jednego podsektora całej branży energetycznej. W ocenie

wnioskodawcy nie ma bowiem podstaw aksjologicznych i prawnych, by urządzenia techniczne posadowione na fundamencie lub innej konstrukcji wsporczej w elektrowniach wiatrowych obciążać daniną publiczną aniżeli urządzenia techniczne posadowione na fundamencie lub innej konstrukcji wsporczej służącej np. do wytwarzania energii z innych źródeł. Jako przykład Wnioskodawca pragnie przywołać kwalifikację podatkową turbin, które gdyby uznać stanowisko Wnioskodawcy za nieprawidłowe, w elektrowniach wiatrowych podlegałyby opodatkowaniu, podczas gdy tożsame urządzenia dotyczące wytwarzania prądu inną technologią (np. w elektrowniach wodnych gazowych czy węglowych) nadal nie byłyby opodatkowane. Co więcej, w dalszym ciągu urządzenia techniczne elektrowni jądrowych nie stanowią przedmiotu opodatkowania, a budowlą jest i będzie jedynie fundament/konstrukcja wsporcza pod takimi urządzeniami.

Podsumowując, tezom w objęciu całej elektrowni wiatrowej opodatkowaniem, w ocenie Wnioskodawcy, przeczą następujące argumenty:

1. Prawo podatkowe ma charakter autonomiczny, w związku z czym nie jest dopuszczalne automatyczne odwołanie się do definicji uregulowanych w innych gałęziach prawa, jeśli nie wynika to wprost z przepisów prawa podatkowego. Definicja budowli może mieć tylko taka treść, która została jej nadana w ustawie podatkowej – w tym przypadku u.p.o.l. Ustawa o inwestycjach nie jest ustawą podatkową, ani ustawą do której ustawa podatkowa odsyła. U.p.o.l. w zakresie definicji budowli (a więc i zakresu opodatkowania) odsyła wyłącznie do przepisów Prawa budowlanego. Ustawy o inwestycjach nie można zaliczyć do regulacji ze strefy prawa budowlanego tym bardziej, że nie została wymieniona w art. 2 Prawa budowlanego, obok przepisów gałęzi tego prawa (prawa geologicznego, prawa wodnego prawa o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami) jako element tego systemu.
2. Definicja budowli w prawie budowlanym nie zmienia się. Wykreślenie z niej elektrowni wiatrowych nie zmieniło otwartego charakteru wyliczenia, co jest urządzeniem technicznym niepodlegającym opodatkowaniu. Katalog części budowlanych urządzeń technicznych (które same nie podlegają podatkowi od nieruchomości) nadal jest otwartym, o czym świadczy pozostawienie w definicji frazy „innych urządzeń”. Nadal zgodnie z art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego, budowlę stanowią jedynie części budowlane m.in. elektrowni jądrowych oraz innych urządzeń. Bez wątpienia elektrownie wiatrowe nie są podobne do żadnego z obiektów wymienionych w art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego, w szczególności do wolno stojącego urządzenia technicznego. Zgodnie bowiem z orzecznictwem NSA, urządzenie posadowione na fundamencie lub innym elemencie budowlanym nie może zostać uznane za wolno stojące. Dlatego stosownie do art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego elektrownie wiatrowe nie są budowlą.
3. Dotychczasowa praktyka opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych wskazuje, że podlegają one opodatkowaniu jedynie od ich części budowlanych. Takie stanowisko znajduje potwierdzenie w brzmieniu art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego oraz w jednolitym orzecznictwie sądowoadministracyjnym.
4. Wprowadzenie „elektrowni wiatrowej” do załącznika Prawa budowlanego w kategorii XXIX nie wpływa w żadnym stopniu na zasady opodatkowania podatkiem od nieruchomości, gdyż załącznik ten służy innym celom - wprowadza podział obiektów na wymagające lub niewymagające pozwoleń na budowę (art. 55 Prawa budowlanego) oraz kalkulacji wysokości kar w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości co do zgodności obiektu budowlanego z projektem (art. 59f Prawa budowlanego)

5. Skoro w obecnej definicji obiektu budowlanego nie znajdują się urządzenia, to zasadniczo nie są one przedmiotem reglamentacji Prawa budowlanego, co potwierdzili (i) Minister Finansów w odpowiedzi na interpretację nr 32306 z dnia 22 kwietnia 2015 r. posła na Sejm RP Pana Macieja Orzechowskiego w sprawie wpływu zmiany ustawy prawo budowlane oraz (ii) podsekretarz stanu w Ministerstwie Infrastruktury i Rozwoju, p. Paweł Orłowski, w odpowiedzi na interpretację nr 32355 w sprawie nowelizacji ustawy Prawo budowlane.
6. Treść uzasadnienia do projektu ustawy o inwestycjach wskazuje, że celem regulacji nie jest dokonanie zmian w podatku od nieruchomości a wprowadzenie obowiązku szerszego stosowania przepisów Prawo budowlane (m.in. dotyczących utrzymania obiektów budowlanych w należyтым stanie technicznym) do części niebudowlanych elektrowni wiatrowych.
7. Przepis art. 17 ustawy o inwestycjach jest niezgodny z wynikającą z art. 2 Konstytucji RP zasadą przyzwoitej legislacji, ponieważ nie zawiera żadnej treści normatywnej, a może wprowadzać błąd.
8. Uznanie stanowiska Wnioskodawcy za nieprawidłowe niesie ryzyko traktowania na gruncie podatku od nieruchomości jednego podsektora branży energetycznej w sposób dyskryminujący.

Wnioskodawca wniósł o potwierdzenie, że zaprezentowane przez niego stanowisko i rozumienie treści przepisów w odniesieniu do przedstawionego przez niego pytania jest prawidłowe.

Stanowisko organu podatkowego ww. sprawie:

Zgodnie z art. 14j o.p. stosownie do swojej właściwości interpretacje indywidualne wydaje wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa. Natomiast z art. 15 § 1. ww. ustawy wynika, iż organy podatkowe przestrzegają z urzędu swojej właściwości rzeczowej i miejscowej. Paragraf 2, stanowi iż właściwość rzeczowa i miejscowa jest ustalana z uwzględnieniem również zakresu zadań i terytorialnego zasięgu działania organów podatkowych, określonych na podstawie odrębnych przepisów. Właściwość rzeczowa w zakresie podatku od nieruchomości jest określona w art. 1c u.p.o.l., w myśl którego organem podatkowym właściwym w sprawach podatków i opłat unormowanych w niniejszej ustawie jest wójt (burmistrz, prezydent miasta). Wniosek o indywidualną interpretację podatkową dotyczy podatku od nieruchomości. Artykuł 6 ust. 9 u.p.o.l. jasno wskazuje, iż właściwość organu podatkowego określana jest ze względu na miejsce położenia przedmiotów opodatkowania. Nieruchomości stanowiące przedmiot opodatkowania położone są na terytorium Gminy Paczków we wsi Unikowice. Mając powyższe na uwadze należy stwierdzić, iż Burmistrz Gminy Paczków jest właściwym organem podatkowym zarówno miejscowo jak i rzeczowo do wydania przedmiotowej interpretacji.

Stan faktyczny opisany we wniosku przez Wnioskodawcę stanowiący przedmiot interpretacji obliguje tut. Organ podatkowy do wydania niniejszej interpretacji podatkowej działając w oparciu o przepisy prawa wynikające z następujących ustaw: ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 716 z późn. zm., zwana dalej „u.p.o.l.”), ustawy z dnia 7 lipca 1994r. Prawo budowlane (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 290 z późn. zm., zwana dalej „p.b.”) oraz ustawy z dnia 20 maja 2016r. O inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 961)



Artykuł 2 ust. 1 u.p.o.l., stanowi iż opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane: 1) grunty; 2) budynki lub ich części; 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Wnioskodawca wnosi o stwierdzenie, które elementy elektrowni wiatrowej będą podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości od 01.01.2017r. Aby odpowiedzieć na to pytanie organ podatkowy musi stwierdzić czy w nowym stanie prawnym cała elektrownia wiatrowa winna być uznawana w całości jako budowla?! W stanie prawnym obowiązującym do 31.12.2016r. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegały wyłącznie fundament oraz maszt czyli tzw. części budowlane elektrowni wiatrowej, co utwierdziło się w orzecznictwie sądów.

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. budowla to 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 na potrzeby zdefiniowania budowli odsyła zatem do ustawy Prawo budowlane. Z art. 3 pkt. 3 tej ustawy, wynika iż 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. Organ podatkowy zaznacza, iż brzmienie ww. artykułu zostało wprowadzone na mocy art. 9 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych i spowodowało nowelizację dotychczasowego brzmienia tegoż artykułu. Powyższa ustawa wprowadziła zmianę definicji budowli polegającą na wykreśleniu z nawiasu znajdującego się w treści definicji budowli wyrazów „elektrowni wiatrowych”, które odnosiły się do tzw. części budowlanych. Równocześnie w załączniku do ustawy Prawo budowlane w kategorii XXIX dodano elektrownię wiatrową, jako nową kategorię obiektu budowlanego. Burmistrz Gminy Paczków stoi na stanowisku, iż powyższe zmiany doprowadziły do zakwalifikowania na gruncie ustawy Prawo budowlane elektrowni wiatrowej jako obiektu budowlanego, a co za tym idzie wypełnienia definicji budowli jaką zawiera art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane. Fakt, iż w załączniku do przedmiotowej ustawy nie dokonano podziału elektrowni wiatrowych biorąc pod uwagę części budowlane i niebudowlane obliguje do stwierdzenia, iż obiektem budowlanym jest cała elektrownia wiatrowa. Ponadto Trybunał Konstytucyjny w wyroku w sprawie P 33/09, wskazał iż opodatkowane mogą być tylko takie budowle, które zostały *expressis verbis* wymienione w art. 3 pkt. 3 ustawy Prawo budowlane, w innych przepisach tej ustawy, albo w załączniku do niej.

Ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych wprowadza poprzez art. 2 definicję elektrowni wiatrowych oraz elementów technicznych, które przesadzają o tym jakie elementy składają się na elektrownię wiatrową i że są to zarówno elementy budowlane jak i niebudowlane (techniczne). W myśl ww. artykułu użyte w ustawie określenia oznaczają:

- 1) elektrownia wiatrowa – 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);

- 2) elementy techniczne – wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Z powyższego, wynika iż to ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych wprowadzając definicję pojęcia elektrowni wiatrowej zaszeregowała ją jako budowlę w rozumieniu ustawy Prawo budowlane. Tym samym w przepisie tym wskazano, iż na budowlę tą składają się kolejno: fundamenty, wieża oraz elementy techniczne takie jak wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Przedstawione powyżej argumenty przesądzają za tym, iż podatkiem od nieruchomości z dniem 01.01.2017r. podlega jako budowla cała elektrownia wiatrowa, czyli iż poza masztem i fundamentem opodatkowaniu podlegają również elementy techniczne jako część składowa tejże budowli. Ustawa Prawo budowlane jak i ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, przesądzają, iż elektrownia wiatrowa jest budowlą w rozumieniu art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane, bez podziału na części budowlane i niebudowlane. W przypadku ustawy Prawo budowlane znajduje to odzwierciedlenie w załącznik do ustawy poprzez przyporządkowanie do kategorii obiektów budowlanych elektrowni wiatrowej. A w przypadku ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych poprzez zdefiniowanie elektrowni wiatrowej jako budowli w rozumieniu tej pierwszej.

Zgodnie z art. 17 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych 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. Stąd przyjęcie stanowiska, iż wprowadzone zmiany nic nie zmieniają w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości oznaczałoby, iż ww. przepis nie ma najmniejszego sensu.

W odpowiedzi na interpelację nr 4207 w sprawie projektu nowej formy podatku od nieruchomości i objęcia elektrowni wiatrowych zmienionym prawem budowlanym, na podstawie nowelizacji ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych podsekretarz stanu w Ministerstwie 2 Infrastruktury i Budownictwa Pan Tomasz Żuchowski udzielił wyjaśnienia, że elektrownia wiatrowa wraz z urządzeniami technicznymi (wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu) wypełnia przesłanki budowli będącej wolno stojącym urządzeniem technicznym. Odpowiedź na interpelację dostępna jest na stronie internetowej Sejmu RP (link do strony: <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=1A2CA8FE>).

Podobne stanowisko w niniejszej sprawie zostało zajęte przez Ministra Rozwoju i Finansów w odpowiedzi na interpelację nr 7740 Posła Tadeusza Cymańskiego w sprawie zmiany sposobu opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości w piśmie nr PS2.054.39.2016 z dnia 2 grudnia 2016r. (link do strony: <http://orka2.sejm.gov.pl/TNT8.nsf/klucz/658C47ED/%24FILE/i07740-o1.pdf>)

Niniejsza interpretacja udzielona jest w oparciu o przepisy prawa podatkowego obowiązujące na dzień wydania interpretacji przez organ podatkowy i dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę.

W tym stanie rzeczy należało postanowić jak w sentencji.

POUCZENIE

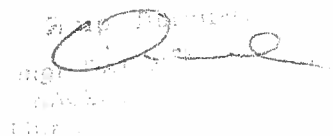
Od niniejszej interpretacji przysługuje stronie prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu, za pośrednictwem Burmistrza Gminy Paczków. Skargę można wnieść po uprzednim wezwaniu na piśmie Burmistrza Gminy Paczków, do usunięcia naruszenia



prawa. Termin do złożenia wezwania do usunięcia naruszenia prawa wynosi 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o treści wydanej interpretacji. Termin na wniesienie skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego wynosi 30 dni od dnia doręczenia stronie odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ takiej odpowiedzi nie udzieli, w terminie 60 dni od dnia wniesienia wezwania o usunięcie naruszenia prawa.

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

Niniejsza interpretacja po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę zostanie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

A handwritten signature in dark ink is written over a circular official stamp. The stamp contains some text, but it is mostly illegible due to the signature and the quality of the scan. Below the stamp, there are some faint, illegible markings.