

BURMISTRZ KARLINA
UL. PLAC JANA PAWŁA II
78-230 KARLINO

Op. 310.1.2017

Wnioskodawca

.....

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

przepisów prawa podatkowego

Działając na podstawie art. 14j § 1 i § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r. poz. 800, 1000, 1039, 1075 i 1499), po rozpatrzeniu wniosku (dalej „Wnioskodawca”) z dnia 17.01.2017 r. (data wpływu do tut. Urzędu Miejskiego 20.01.2017 r.) o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego (dalej „Wniosek”) **uznają wszystkie trzy stanowiska Wnioskodawcy za nieprawidłowe** w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. do 31 stycznia 2017 r. w świetle brzmienia art. 1a ust. 1 pkt. 2 i art. 2 ust. 1 pkt. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1751 z późn. zm.), zwanej dalej u.p.o.l., art. 3 pkt. 1 i 3 i Kategorii XXIX załącznika do ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2016 r. poz. 290 z późn. zm.), zwanej dalej ustawa Prawo budowlane oraz art. 2 i 17 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 2016 r. poz. 961), zwanej dalej u.i.e.w., oraz art. 4 ust. 1 pkt. 3 u.p.o.l.

Jednocześnie na podstawie art. 14c § 2 ustawy Ordynacja podatkowa wskazują prawidłowe stanowisko, zgodnie z którym:

1. od 1 stycznia 2017 r. całe elektrownie wiatrowe, a nie tylko ich części budowlane (tj. fundament i wieża) podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości;
2. od 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, a także takich elementów wymienionych we Wniosku (tzw. infrastruktura towarzysząca,) jak: urządzenia i oprogramowanie (np. system Scada), które monitoruje działanie oraz pozwala kontrolować pracę urządzenia wiatrowego, oświetlenie

ostrzegawcze, zabezpieczenie odgromowe, chłodnice i wentylatory, wiatrowskaz oraz anemometr, które są odpowiedzialne za pomiar prędkości ruchu oraz kierunki wiatru, włączniki awaryjne, które w przypadku wystąpienia zagrożenia dla prawidłowego działania urządzenia wiatrowego pozwalają na awaryjne jego zatrzymanie;

3. od 1 stycznia 2017 r. podstawą opodatkowania podatkiem od nieruchomości dla elektrowni wiatrowych nie stanowi wartość rynkowa określona przez wnioskodawcę na dzień 1 stycznia 2017 r., lecz wartość, o której w art. 4 ust. 1 pkt. 3 u.p.o.l., tj. 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.

Wnioskodawca przedstawił następujący stan faktyczny:

Wnioskodawca, będący osobą prawną mającą siedzibę w Polsce, jest właścicielem farmy wiatrowej zlokalizowanej częściowo na terenie Gminy Karlino. W skład przedmiotowej farmy wchodzi m.in. elektrownie wiatrowe. Spółka do końca 2016 r. nie traktowała jako przedmiotów opodatkowania podatkiem od nieruchomości całych elektrowni wiatrowych. Opodatkowaniu tym podatkiem podlegały wyłącznie ich części budowlane (tj. fundament i wieża).

Elektrownie wiatrowe nie figurują w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych Spółki 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 (Dz. U. z 2016 r. poz. 1888 ze zm.), zwanej dalej „ustawą o CIT”. 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 r. weszła w życie ustawa z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. poz. 961), dalej zwana „ustawą 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 Spółki urządzeń wiatrowych (środków trwałych je obejmujących) w ich wartości początkowej ustalonej dla potrzeb amortyzacji podatkowej zostały skapitali-

zowane nie tylko wydatki na wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądowórczy, 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 Spółki na inne elementy i infrastrukturę towarzyszącą, tj. przykładowo na:

- urządzenia i oprogramowanie (np. system Scada), które monitoruje działanie oraz pozwala kontrolować pracę urządzenia wiatrowego,
- oświetlenie ostrzegawcze,
- zabezpieczenie odgromowe,
- chłodnice i wentylatory,
- wiatrowskaz oraz anemometr, które są odpowiedzialne za pomiary prędkości ruchu oraz kierunku wiatru,
- włączniki awaryjne, które w przypadku wystąpienia zagrożenia dla prawidłowego działania urządzenia wiatrowego pozwalają na awaryjne jego zatrzymanie.

Stosownie do przepisów ustawy o CIT, Spółka do wartości początkowej urządzeń wiatrowych zaliczyła także inne wydatki o charakterze ogólnym nie odnoszące się wyłącznie do budowy/nabycia elektrowni wiatrowych. Metodyka taka jest związana z charakterem finansowym projektów.

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, Spółka chciałaby potwierdzić zasady, które należy przyjąć do jej opodatkowania, uwzględniając specyfikę rozliczeń dokonywanych przez nią na potrzeby podatku dochodowego osób prawnych.

W związku z powyższym Wnioskodawca zwrócił się o interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego, zadając następujące pytania:

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 i 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 Spółkę na dzień 1 stycznia 2017 r. ?

Stanowisko Wnioskodawcy w zakresie oceny prawnej 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.

Ad 3) Zdaniem Wnioskodawcy, 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.

Stanowisko organu podatkowego:

Na wstępie organ podatkowy pragnie jeszcze zwrócić uwagę, że w postępowaniu dotyczącym wydania interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego organ nie prowadzi żadnego postępowania dowodowego [zob. K. Teszner, Komentarz do art. 14c o.p., w: L. Etel (red.) Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2017, s. 207]. W świetle art. 14h *in fine* Ordynacji podatkowej, w sprawach dotyczących wydania interpretacji podatkowej indywidualnej nie mają zastosowania przepisy rozdziału 11 (Dowody) działu IV tejże ustawy. Trafnie podkreślił WSA w Warszawie w wyroku z 14 kwietnia 2016 r. (III SA/Wa 581/16, LEX nr 2045646), że organ podatkowy nie jest uprawniony do przyjęcia ustaleń odmiennych od podanych we wniosku, nie może też ich uzupełniać. Stan faktyczny przedstawiony we wniosku konstituuje przedmiotowy zakres sprawy o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego, a przez to i zakres samej (udzielonej) interpretacji. Podatkowy organ interpretacyjny ocenia więc możliwość zastosowania prawa podatkowego w odniesieniu do konkretnego, przedstawionego przez Wnioskodawcę, stanu faktycznego i w relacji do tego obszaru dokonuje także operatywnej wykładni przepisów prawa,

których potencjalną subsumcję rozważa. Interpretacja stanowi wyłącznie potwierdzenie bądź negację stanowiska Wnioskodawcy odnośnie do stosowania przepisów prawa podatkowego w zakresie indywidualnego stanu faktycznego.

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 Wnioskodawcę 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 (fundament oraz maszt) czy też elektrownia wiatrowa jako obiekt kompletny, a mianowicie fundament, wieża oraz elementy techniczne, tj. wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układu sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu, a także takie elementy wymienione we Wniosku (tzw. infrastruktura towarzysząca,) jak: urządzenia i oprogramowanie (np. system Scada), które monitoruje działanie oraz pozwala kontrolować pracę urządzenia wiatrowego, oświetlenie ostrzegawcze, zabezpieczenie odgromowe, chłodnice i wentylatory, wiatrowskaz oraz anemometr, które są odpowiedzialne za pomiar prędkości ruchu oraz kierunki wiatru, włączniki awaryjne, które w przypadku wystąpienia zagrożenia dla prawidłowego działania urządzenia wiatrowego pozwalają na awaryjne jego zatrzymanie ?

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 budowlane. 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 (L. Etel. S. Presnarowicz, G. Dudar, Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz, Warszawa 2008, s. 36 i nast.).**

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

w 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 przepisach prawa budowlanego - art. 3 pkt 1 ustawy Prawo budowlane, a w dalszej kolejności do definicji budowli określonej w art. 3 pkt 3 tej ustawy oraz innych jej przepisów. Kolejność ta ma istotne znaczenie i nie może być naruszona.

Podkreślić należy, że 28 czerwca 2015 r. weszła w życie ustawa z dnia 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy – Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw¹, mocą której ustawodawca nadał nowe brzmienie pojęciu „obiekt budowlany”. Art. 3 pkt. 1 Prawa budowlanego, obowiązujący w 2017 r. 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. Zauważyć trzeba, że ustawodawca nie wprowadził zmian do samej definicji budowli zawartej w art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l., podobnie u.i.e.w. nie wprowadziła bezpośrednio żadnych zmian na treść normatywnej definicji „budowla” uregulowanej w art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l. 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.

Prawidłowa analiza tej definicji (obiekt budowlany) ma istotne znaczenie w kontekście uznania elektrowni wiatrowej za przedmiot podatku od nieruchomości, w szczególności, że Wnioskodawca podnosi kwestię „rozdzielenia” budowli na części „budowlane (maszt, fundament)” i „niebudowlane (m. in. układ sterowania, mechanizm obrotu, wirnik ze zespołem łopat oraz infrastruktura towarzysząca). Definicja obiektu budowlanego, do której odsyła ustawodawca w przepisach ustawy podatkowej (u.p.o.l.), 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” wskazuje na obiekt budowlany jako „budowlę wraz z instalacjami umożliwiającymi jej wykorzystanie zgodnie z jego przeznaczeniem”. 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. **Obiektem budowlanym jest zatem taki obiekt który spełnia swoje zadania 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

¹ Dz. U. z 2015 r. poz. 443.

wykorzystania. Rozwiązanie to wydaje się oczywiste i zrozumiałe. W jaki bowiem sposób wykorzystać np. sam fundament i maszt ?

Elektrownia wiatrowa spełnia swoją rolę – istnieje możliwość jej użytkowania zgodnie z przeznaczeniem – tylko i wyłącznie w przypadku połączenia poszczególnych elementów. 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.

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 interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego. 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 ustawy (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. (sygn. akt P 33 /09).).

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, 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). 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 systemowy (zob. 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; R. Dowgier, Nowe zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych, Przegląd Podatków Lokalnych

i Finansów Samorządowych 2016, nr 9, s. 8.). 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.**

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 w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. do 31 grudnia 2017 r. 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.

Zmiana brzmienia art. 3 pkt. 3 ustawy Prawo budowlane dokonana mocą u.i.e.w. jest istotnym dowodem świadczącym o zmianie zasad opodatkowania skoro ustawodawca z jego treści mocą u.i.e.w. usunął część traktującą o częściach budowlanych elektrowni wiatrowych. Budowlą mogą być również inne obiekty nie wymienione wprost w art. 3 pkt. 3 ustawy Prawo budowlane (te w każdym przypadku będą budowlą), ale które wskazane są 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 ma 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 elektrownię 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.

W kontekście stanu faktycznego przedstawionego we Wniosku oraz zadanych pytań należy wyraźnie stwierdzić, że na elektrownię wiatrową składają się przede wszystkim takie części jak: fundament oraz elementy techniczne, tj. wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układu sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Są one wymienione wprost w art. 2 pkt. 2 u.i.e.w. Ponadto do elementów technicznych należy zaliczyć infrastrukturę towarzyszącą (tak określa ją Wnioskodawca), tj. urządzenia i oprogramowanie (np. system Scada), które monitoruje działanie oraz pozwala kontrolować pracę urządzenia wiatrowego, oświetlenie ostrzegawcze, zabezpieczenie odgromowe, chłodnice i wentylatory, wiatrowskaz oraz anemometr, które są odpowiedzialne za pomiar prędkości ruchu oraz kierunki wiatru, wyłączniki awaryjne, które w przypadku wystąpienia zagrożenia dla prawidłowego działania urządzenia wiatrowego pozwalają na awaryjne jego zatrzymanie. Wskazane elementy są związane z prawidłowym działaniem elektrowni wiatrowej. Należy bowiem zauważyć, że wymieniony w kategorii elementy techniczne „układ sterowania” wymaga zapewne określonego programu umożliwiającego jego faktyczne wykorzystanie. Podobnie zabezpieczenie odgromowe zabezpiecza elektrownię wiatrową od skutków wyładowań atmosferycznych, zaś wiatrowskaz i anemometr niezbędne są do prawidłowego działania elektrowni wiatrowej, na co wskazuje sam Wnioskodawca. Tym samym dopiero połączenie wszystkich ww. elementów umożliwia wykorzystanie obiektu budowlanego (elektrowni wiatrowej) zgodnie z przeznaczeniem.

Ten sposób wykładni przepisów prawa nie prowadzi do rozszerzenia zakresu przedmiotowego podatku od nieruchomości. Podkreślić należy, że dokonując wykładni prawa podatkowego należy przede wszystkim szukać „podatkowego” rozumienia pojęć używanych przez ustawodawcę. Oczywiście nie chodzi o to, aby dokonywać wykładni rozszerzającej przepisów nakładających obowiązki o charakterze publicznoprawnym – ta jest niedopuszczalna – lecz o to aby ustalić rzeczywisty sens danej regulacji prawnej kreującej przedmiot opodatkowania. Jest to zabieg szczególnie trudny w sytuacji gdy w przepisach prawa podatkowego znajduje się odesłanie do innych gałęzi prawa, które z opodatkowaniem, poza wskazaniem w ustawie podatkowej, nie mają nic wspólnego. W definicji „budowla” uregulowanej w art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l., podobnie zresztą w art. 1a ust. 1 pkt. 1 normującym pojęcie „budynek” ustawodawca odsyła bowiem do terminu „obiekt budowlany” w rozumieniu przepisów ustawy Prawo budowlane.

W przepisach ustawy podatkowej (u.p.o.l.) ustawodawca definiując budowlę odsyła do określonych pojęć uregulowanych w prawie budowlanym. Z tych też powodów nie ma wątpliwości co do tego, że definicja budowli uregulowana w przepisach prawa budowlanego, w kontekście przytoczonego we wcześniejszej części interpretacji art. 3 pkt. 1 tej ustawy (do tego przepisu odsyła art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l.), ma istotne znaczenie w procesie wykładni przepisów prawa

podatkowego, na co zwrócił uwagę Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 września 2011 r. (sygn. akt P 33 /09), i nie można jej pominąć. Pamiętać jednak należy, że odesłanie do definicji funkcjonujących poza ustawą podatkową oznacza konieczność uwzględnienia rozumienia przepisów, do których odsyła ustawa, w toku interpretacji i stosowania przepisów odsyłających, ale przy uwzględnieniu zasad funkcjonujących w prawie podatkowym, w szczególności zasady autonomii prawa podatkowego. Tezę taką można odczytać z wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. sygn. akt P 33/09 (LEX nr 929854). **Bez sięgnięcia do pojęć spoza dziedziny prawa podatkowego, niejednokrotnie zrozumienie treści regulacji podatkowych byłoby niemożliwe, szczególnie wobec wyraźnego w tym zakresie odesłania.** Jednak poszanowanie zasad prawa podatkowego nakazuje zachować szczególną rozwagę w interpretacji i stosowaniu przepisów innych obszarów prawa.

Dodać należy, że ww. orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego dotyczyło m.in. relacji przepisów u.p.o.l. do przepisów Prawa budowlanego do których odsyła pierwsza z tych ustaw. **Trybunał wskazał, że odesłania do prawa budowlanego zawarte w przepisach u.p.o.l. (m.in. art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.) traktować należy jako odesłania do ustawy Prawo budowlane. Tym samym definicje funkcjonujące na gruncie ustawy Prawo budowlane znajdują zastosowanie przy analizie przepisów u.p.o.l.** To z kolei powoduje, że mankamenty regulacji budowlanych obarczają także te zawarte w u.p.o.l. Jednakże, na uwadze należy w tym kontekście mieć to, że w prawie podatkowym (daninowym) obowiązują wyższe standardy jednoznaczności regulacji prawnych niż w szeroko pojętym prawie administracyjnym. Nadmienić przy tym trzeba, że także w wyroku z 13 grudnia 2017 r. Trybunał Konstytucyjny nawiązał do orzeczenia z 2011 r.², w którym wskazane zostały ogólne zasady uznawania danych obiektów za budowle w zgodzie z przepisami ustawy zasadniczej nie negując określonym tam reguł.

Mając powyższe na uwadze oraz istotę terminu „obiekt budowlany”, do którego odsyła ustawodawca w art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l., stwierdzić należy, że przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości jest cała elektrownia wiatrowa składająca się zarówno z części *stricte* budowlanych jak i elementów technicznych, w skład których należy również zaliczyć

² W uzasadnieniu wyroku podniesiono, że „Szczegółowa analiza definicji zawartych w prawie budowlanym oraz odwołujących się do nich definicji zamieszczonych w ustawie o podatkach lokalnych została przeprowadzona w wyroku z 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, w którym Trybunał Konstytucyjny sformułował w tym względzie szereg poważnych zastrzeżeń, przy czym jedynie niektóre z nich usunęła ustawa zmieniająca. Przywołany judykant dotyczył bezpośrednio opodatkowania podatkiem od nieruchomości podziemnych wyrobisk górniczych oraz zlokalizowanych w nich obiektów i urzędzeń, chociaż w jego uzasadnieniu określono ogólne warunki, na jakich dopuszczalne z konstytucyjnego punktu widzenia jest uznanie określonych obiektów za budowle w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Przedmiotem zapadłego rozstrzygnięcia nie było natomiast zagadnienie rozgraniczenia pojęć budynku i budowli, jednak nie ulegało wątpliwości, że w przekonaniu Trybunału, zarówno na gruncie prawa budowlanego, jak i na gruncie ustawy o podatkach lokalnych żaden budynek nie może być jednocześnie budowlą, a żadna budowla nie może być jednocześnie budynkiem, przy czym pierwszeństwo ma zawsze kwalifikacja danego obiektu jako budynku”.

tw. infrastrukturę towarzyszącą.

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. Zapis taki został dopiero zawarty od 1 stycznia 2018 r.**

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 wskutek 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. (uzasadnienie do poselskiego projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (druk nr 315), Sejm VIII kadencji – www.sejm.gov.pl). 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 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 – użytkową³. W istocie dopiero nowelizacja prawa budowlanego, wpisując wprost do art. 3 pkt. 3 ustawy Prawo budowlane części budowlane elektrowni wiatrowych, przesądziła o zmianie linii orzeczniczej⁴.

W kontekście powyższego **nie sposób przyjąć, że ustawodawca uchwalając u.i.e.w. nie miał zamiaru zmiany zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych. Ponadto nie sposób zaakceptować stanowiska Ministerstwa Infrastruktury i Budownictwa z dnia 28 grudnia 2016 r. w myśl którego modyfikacja definicji budowli dokonana u.i.e.w. nie miała na celu zmiany podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Pogląd ten stoi w ewidentnej sprzeczności m. in. z brzmieniem art. 17 u.i.e.w. wprowadzającego przepisy przejściowe w opodatkowaniu elektrowni wiatrowych.**

Poglądy dotyczące opodatkowania „całych” elektrowni wiatrowych, tj. od pełnej ich wartości prezentowane są w orzecznictwie sądów administracyjnych. W wyroku WSA w Bydgoszczy z dnia 21 lutego 2017 r. (I SA/Bd 866/16) uznał, że w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. opodatkowaniu podlega kompletna elektrownia wiatrowa. Zdaniem składu orzekającego WSA w Bydgoszczy skoro w prawie budowlanym nie ma definicji elektrowni wiatrowej, a istnieje inna ustawa, która przesądza, że jest ona budowlą, to również do celów podatkowych trzeba przyjąć tę definicję. Ponadto sąd uzasadniając swoje stanowisko zwrócił uwagę, że **przytoczony przepis przejściowy u.i.e.w. (art. 17) wskazuje, że do końca 2016 r. podatek od nieruchomości od elektrowni wiatrowych pobiera się na starych zasadach, to przyjąć należy, że od 1 stycznia 2017 r. następuje zmiana zasad opodatkowania tego typu obiektów budowlanych. Zdaniem Sądu, gdyby się zasady nie zmieniły przepis ten niebyły potrzebny.**

Bardzo zbliżony pogląd przedstawił WSA w Łodzi w wyroku z dnia 24 marca 2017 r. (I SA/Łd 1/17). Zdaniem sądu w obecnym stanie prawnym, tj. obowiązującym od 1 stycznia 2017 r., jest kilka argumentów przemawiających za opodatkowaniem „całych” elektrowni wiatrowych. Przed wszystkim, w ocenie sądu, u.i.e.w. wskazuje, że elektrownia wiatrowa jest budowlą, w związku z tym definicję tę należy również stosować na potrzeby podatkowe. **Ponadto w art. 3 pkt. 3 ustawy Prawo budowlane zostały wykreślone elektrownie wiatrowe.**

³ 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).

⁴ R. Dowgier, Nowe zasady opodatkowania..., s. 9. Wyrok NSA z 5 stycznia 2010 r. (II FSK 1101/08).

Wcześniej w tym przepisie jako budowle były wymienione jedynie części budowlane elektrowni wiatrowych. Skoro więc usunięto je z przepisu, a definicję elektrowni wiatrowej zawiera u.i.e.w. to należy ją stosować do celów podatkowych. Jako kolejny argument przemawiający za opodatkowaniem „całych” elektrowni wiatrowych od 1 stycznia 2017 r. skład orzekający wskazał wspomniany powyżej przepis przejściowy (art. 17 u.i.e.w.).

Także w wyroku WSA w Gorzowie Wielkopolskim (SA/Go 56/17 LEX nr 2261412) skład orzekający jednoznacznie stwierdził, że obecnie elektrownia wiatrowa "w całości", a nie tylko jako część budowlana (fundament i maszt) urządzenia technicznego stanowi budowlę w rozumieniu art. 3 pkt 3 p.b. Kwestia opodatkowania elektrowni wiatrowych od 1 stycznia 2017 r. nie wywołuje, zdaniem Sądu, zasadniczych wątpliwości, jeżeli uwzględni się uprawnione metody wykładni (językową oraz systemową, w tym systemową zewnętrzną, mającą znaczenie w sprawie). Zasada *in dubio pro tributario* znajduje zastosowanie wyłącznie wtedy, gdy interpretacja przepisów prawa dokonana według standardowych metod wykładni, nadal pozostawia istotne wątpliwości oznaczające możliwość przyjęcia alternatywnego rozumienia treści normy prawnej. Tylko wówczas nie wolno przypisać jej znaczenia, które byłoby niekorzystne dla podatnika.

Podkreślić należy, że przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie są środki trwałe, ale budowle lub ich części w rozumieniu ustawy. Ustawa odsyła do przepisów o podatkach dochodowych dotyczących środków trwałych tylko w zakresie ustalania wartości początkowej. Nie ma zatem znaczenia na gruncie podatku od nieruchomości sposób identyfikacji i ewidencjonowania środka trwałego dla potrzeb podatków dochodowych. Kwestią prawnie doniosłą jest jedynie ustalenie, który z obiektów posiadanych przez podatnika powinien być sklasyfikowany jako budowla lub jej część i jaka jest wartość tego obiektu określona według zasad wynikających z przepisów o podatkach dochodowych (zob. wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 26 kwietnia 2018 r. (I SA/Rz 209/18, LEX nr 2497027).

Biorąc powyższe pod uwagę organ podatkowy pragnie zwrócić uwagę, że nie podziela stanowiska zaprezentowanego w interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego wydanej 3 listopada 2016 r. znak: FP.310.1.1.2016.2 przez Wójta Gminy Zgorzelec a także poglądów wyrażonych w interpretacji Wójta Gminy Puck z dnia 2 grudnia 2016 r. (F.B.310.2.2016MW) oraz Burmistrza Hły w interpretacji z dnia 5 grudnia 2016 r. (FB.3123.4.105.2016). We wskazanych interpretacjach przepisów prawa podatkowego dokonano błędnej wykładni obowiązujących od 1 stycznia 2017 r. przepisów dotyczących opodatkowania elektrowni wiatrowych.

Tożsamy ze stanowiskiem organu podatkowego w niniejszej sprawie pogląd został wyrażony 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 2016 r.: „*Od dnia 16 lipca 2016 r. elektrownia wiatrowa zatem w całości stanowi obiekt budowlany (budowlę) w rozumieniu ustawy Prawo budowlane, co wynika, jak wskazano powyżej, z aktualnej definicji „budowli”, zawartej w tej ustawie, jak również z Załącznika do niej, gdzie elektrownie wiatrowe zostały wprost wymienione jako obiekt budowlany (kategoria XXIX załącznika).(...) W konsekwencji powyższego od dnia 1 stycznia 2017 r. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegać będzie cała elektrownia wiatrowa.*”.

Za opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości całej elektrowni wiatrowej w rozumieniu art. 2 ustawy o elektrowniach wiatrowych świadczy również stanowisko Ministra Rozwoju i Finansów zawarte w piśmie Sekretarza Stanu Wiesława Janczyka z dnia 9 grudnia 2016 r., adresowane do pana Marka Olszewskiego – Przewodniczącego Związku Gmin Wiejskich Rzeczypospolitej Polskiej – w którym stwierdzono, że od dnia 1 stycznia 2017 r. zmienia się zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości, w zakresie określenia podstawy opodatkowania tym podatkiem, bowiem opodatkowaniu podlegać będzie cała elektrownia wiatrowa.

Od 1 stycznia 2017 r. Wnioskodawca powinien deklarować do opodatkowania wartość „całej” elektrowni wiatrowej, a nie tylko jej „budowlanych” elementów. Generalna zasada dotycząca określania podstawy opodatkowania budowli lub ich części na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości wyrażona została w art. 4 ust. 1 pkt. 3 u.p.o.l. 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 amortyzacyjnego⁵. **Natomiast jeżeli od budowli nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych jako podstawę opodatkowania przyjmuje się wartość rynkową określoną przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego (art. 4 ust. 5 u.p.o.l.)****

Użyte przez ustawodawcę w art. 4 ust. 1 pkt. 3 u.p.o.l. sformułowanie „wartość ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego” wskazuje jednoznacznie, że chodzi tu o wartość do dokonywania odpisów amortyzacyjnych na potrzeby podatkowe, określoną w ustawie z dnia

⁵ Artykuł 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. jednoznacznie stanowi, że przy opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości przyjmuje się wartość budowli niepomniejszoną o odpisy amortyzacyjne, czyli co do zasady w kolejnych latach wartość tych budowli nie zmienia się – zob. wyrok NSA z 6 listopada 2014 r. (II FSK 491/13), LEX nr 1591915.

26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁶ oraz ustawie z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁷. Stanowisko to jest również jednoznacznie wyrażane w orzecznictwie sądownoadministracyjnym. W wyroku WSA w Rzeszowie z dnia 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 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 amortyzacyjnych⁸.

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 dochodowych⁹ (tu: ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych). *Ratio legis* takiego zapisu ma na celu wykazanie, iż **nie mają żadnego wpływu na podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości ewentualne odpisy amortyzacyjne wskutek których podstawa opodatkowania ulegałyby przez pewien okres zmianie – zmniejszeniu**. Przepis ten, przynajmniej w pewnym zakresie, gwarantuje „stałość” podstawy opodatkowania, zaś odesłanie do przepisów ustaw o podatkach dochodowych ma na celu jednoznaczne jej określenie.

Podatek od nieruchomości oblicza się od wartości rynkowej budowli jedynie wtedy, gdy nie jest ona amortyzowana¹⁰ i jej wartość nie jest ujęta w ewidencji środków trwałych. Przepisy u.p.o.l. wskazujące wartość rynkową budowli jako podstawę opodatkowania dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej stanowią wyjątek od ogólnej reguły wyrażonej w art. 4 ust. 1 pkt. 3 u.p.o.l.

W kontekście powyższego stwierdzić należy, że analiza przepisów u.p.o.l. regulujących podstawę opodatkowania dla budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej prowadzi do jednoznacznych wniosków, iż **kluczowe znaczenie ma fakt ujęcia budowli w ewidencji środków trwałych prowadzonej na potrzeby podatku dochodowego od osób fizycznych lub prawnych (tu: osób prawnych)**. Jeżeli budowla podlega amortyzacji (lub jej wartość ujęta jest w ewidencji środków trwałych), podstawą opodatkowania jest wartość określona w art. 4 ust. 1 pkt. 3 u.p.o.l., a więc wartość stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji. Ujęcie budowli w ewidencji środków trwałych wyklucza możliwość przyjęcia jako podstawy opodatkowania wartości rynkowej określonej przez podatnika. Tym samym, w sytuacji, gdy podatnik ma ujęte budowle w ewidencji środków trwałych, niedopuszczalne

⁶ Tekst jednolity: Dz. U. z 2016 r., poz. 2032 z późn. zm.

⁷ Tekst jednolity: Dz. U. z 2016 r., poz. 1888 z późn. zm.

⁸ 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.

⁹ Podobnie wyrok NSA z dnia 28 listopada 2006 r. (sygn. akt II FSK 724/06), niepublikowany.

¹⁰ Wyrok NSA z 12 stycznia 2016 r. (II FSK 2244/15), LEX nr 1959526.

jest uwzględnianie na potrzeby podatku od nieruchomości ich wartości rynkowej. .

Jak natomiast wynika z opisu stanu faktycznego zawartego we wniosku z dnia 17 stycznia 2017 r. o wydanie interpretacji podatkowej (strona 3, akapit trzeci od góry), przedmiotowe urządzenia wiatrowe Wnioskodawcy (środki trwałe je obejmujące) są ujęte w ewidencji środków trwałych.

Ponadto Burmistrz Gminy Karlino podziela pogląd zaprezentowany przez WSA w Olsztynie w wyroku z dnia 21 września 2017 r. (I SA/OI 489/17, orzeczenia.nsa.gov.pl) w myśl którego okoliczność, iż w ewidencji środków trwałych podatnika nie znajduje się zindywidualizowany, odrębny środek trwały w postaci elektrowni wiatrowej nie ma znaczenia dla określenia podstawy opodatkowania. Przepis art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. nie wymaga, aby stanowiąca przedmiot opodatkowania budowla stanowiła zindywidualizowany, odrębny przedmiot opodatkowania. Na określenie podstawy opodatkowania nie ma wpływu okoliczność, że w ewidencji środków trwałych podatnik dokonuje odrębnie odpisów amortyzacyjnych dla urządzenia technicznego i odrębnie dla części budowlanych oraz że dla poszczególnych elementów odrębnie ustalono wartość początkową.

Zgadza się również w pełni z rozstrzygnięciem WSA w Szczecinie z dnia 7 marca 2018 r. (I SA/Sz 1097/17, LEX nr 2472216), w myśl którego 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. Podobnie uznał również WSA w Szczecinie w wyroku z dnia 28 lutego 2018 r. (I SA/Sz 961/17), LEX nr 2457930 . W ocenie składu orzekającego nie ma znaczenia na gruncie podatku od nieruchomości sposób identyfikacji i ewidencjonowania środka trwałego dla potrzeb podatków dochodowych.

Konkludując stwierdzić należy, że od 1 stycznia 2017 r. Wnioskodawca władający elektrowniami wiatrowymi położonymi na terenie Gminy Karlino zobowiązany jest do zapłaty podatku od nieruchomości od pełnej ich wartości, tj. wartości obejmującej zarówno wartość wieży i masztu, jak również urządzeń technicznych, w tym tzw. infrastruktury towarzyszącej. 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. zawierała w 2017 r. 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 co 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 oraz klasyfikacja elektrowni wiatrowej jako obiektu budowlanego w rozumieniu przepisów prawa budowlanego (kategoria XXIX).

Ponadto w sytuacji gdy budowla lub jej część podlega amortyzacji (jej wartość lub wartość poszczególnych elementów ujęta jest w ewidencji środków trwałych), podstawą opodatkowania jest wartość określona w art. 4 ust. 1 pkt. 3 u.p.o.l., a więc wartość stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji. Ujęcie budowli lub jej poszczególnych elementów w ewidencji środków trwałych wyklucza możliwość przyjęcia jako podstawy opodatkowania wartości rynkowej określonej przez podatnika. Tym samym, w sytuacji gdy podatnik ma ujętą budowlę lub jej poszczególne części w ewidencji środków trwałych, niedopuszczalne jest uwzględnianie na potrzeby podatku od nieruchomości ich wartości rynkowej.

POUCZENIE

Wnioskodawcy przysługuje prawo do wniesienia skargi w terminie 30 dni od jej doręczenia. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie za pośrednictwem Burmistrza Gminy Karlino.

Skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, 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.

Burmistrz
Waldemar Młsko