

Strzelce, dnia 31.05.2017 r.

Wójt Gminy Strzelce
ul. Leśna 1
99-307 Strzelce

FN 310.1.2.2017

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Wójt Gminy Strzelce, działając na podstawie art. 14j § 1 i § 3, art. 14d § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jednolity: Dz. U. z 2017 r. , poz. 201, dalej „UOP”), w związku z art. 1c ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz. U. z 2016 r. poz. 716 z póź. zm., dalej „UPiOL”), w związku z art. 11a ust. 1 pkt. 2, art. 26 ust. 1, art. 30 ust. 1 i art. 39 ust. 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (tekst jednolity: Dz. U. z 2016 r. poz. 446 z póź. zm., dalej „USG”), po rozpatrzeniu wniosku z dnia 07.03.2017 r. (10.03.2017 r. – data wpływu do tutejszego urzędu)

o wydanie indywidualnej interpretacji
przepisów prawa podatkowego (dalej „Wniosek”)

uznają stanowisko Wnioskodawcy za nieprawidłowe w obowiązującym stanie prawnym w świetle brzmienia art. 1a ust. 1 pkt. 2 i art. 2 ust. 1 pkt. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, art. 2 pkt. 1, art. 2 pkt. 2, art. 3 pkt. 3 i Kategorii XXIX załącznika do ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (tekst jednolity: Dz. U. z 2016 r. poz. 290 z póź. zm., dalej „UPB”) oraz art. 17 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 2016 r. poz. 961, dalej „UIZEW”). Jednocześnie na podstawie art. 14c § 2 UOP **wskazują prawidłowe stanowisko, zgodnie z którym od dnia 01.01.2017 r. przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości będzie cała elektrownia wiatrowa (turbina), tj. fundament, wieża oraz elementy techniczne**, a nie jak do tej pory tylko jej części budowlane, co wynika z brzmienia art. 1a ust. 1 pkt. 2 i art. 2 ust. 1 pkt. 3 UPOŁ, art. 2 pkt. 1, art.2 pkt. 2, art. 3 pkt. 3 oraz Kategorii XXIX załącznika PB oraz art. 17 UIZEW.

UZASADNIENIE

W dniu 10.03.2017 r. Wnioskodawca reprezentowany przez
złożył do tutejszego organu – Wójta Gminy Strzelce wniosek celem wydania
przez tutejszy Organ, na podstawie art. 14j § 1 UOP indywidualnej interpretacji przepisów prawa
podatkowego dotyczącej należnej wysokości podatku od nieruchomości w roku 2017, a tym samym
ustalenia właściwej podstawy opodatkowania, wynikającego z tytułu eksploatacji elektrowni
wiatrowej w (gmina Strzelce), położonej na działce ewidencyjnej nr

Powyższe wynika z wątpliwości w zakresie stosowania i niejednorodnej wykładni przepisów wprowadzonych zapisami ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 2016 r. poz. 961).

Wnioskodawca przedstawił następujący stan faktyczny:

Wnioskodawca jest z siedzibą w Polsce, prowadzącą działalność gospodarczą w sektorze energii odnawialnej, polegającą na realizacji projektów parków wiatrowych na terenie Polski, od fazy deweloperskiej poprzez ich budowę, uruchomienie i eksploatację.

jest obecnie właścicielem jednej działającej farmy wiatrowej w . Farma wiatrowa posadowiona jest na działce nr 297, składa się z jednej elektrowni wiatrowej (dalej zwanej Turbiną) oraz infrastruktury towarzyszącej. Turbina z kolei składa się z żelbetonowego fundamentu, wieży oraz gondoli. Do gondoli przymocowany jest wirnik z łopatami oraz urządzenia pomiarowe. Gondola stanowi ruchomą część Turbiny, będącą miejscem, w którym znajdują się elementy techniczno-elektroniczne, takie jak: wirnik, łożysko i wał wirnika, przekładnia, łożysko przekładni, hamulec, sprzęgło, generator wraz z chłodnicą, skrzynia biegów, komputer sterujący, rozdzielnia elektryczna, instalacja alarmowa, instalacja zdalnego sterowania. Gondola przymocowana jest do wieży na tzw. serwomechanizmie kierunkowania elektrowni, który połączony z podpięciem steruje ruchem obrotowym gondoli.

Gondola jest elementem wymiennalnym każdej z Turbin, co oznacza, że w przypadku np. uszkodzenia jakiegokolwiek elementu techniczno-elektronicznego znajdującego się w gondoli, może ona zostać wymieniona na inną, nie uszkadzając konstrukcyjnie pozostałej Turbiny, tj. wieży i fundamentu, na którym jest posadowiona. Wieża stanowi element konstrukcyjnie odrębny od gondoli. Gondole bez uszczerbku dla Turbiny można wymienić na inną, a nawet wymontować i zastąpić innym urządzeniem prądotwórczym.

Gondola stanowi, jako ruchomość, odrębny przedmiot obrotu czy też zastawu. Połączenie z wieżą jest jedynie przemijające i nie ma charakteru trwałego, a jedynie pomocnicze-służebne, jej zadaniem jest takie usytuowanie gondoli, aby jak najefektywniej wykorzystać wietrzność danego miejsca. Poszczególne elementy Turbiny (tj. gondola, wieża, fundament) ujęto także odrębnie w ewidencji środków trwałych wnioskującej spółki.

W deklaracji na podatek od nieruchomości na 2016 rok wykazała do opodatkowania elementy infrastruktury technicznej towarzyszącej (np. okablowanie, plac manewrowy, itp.), natomiast w zakresie Turbiny, spółka wykazała do opodatkowania jedynie niektóre jej części, tj. wieżę oraz fundament, na którym jest posadowiona. Pozostałej części Turbiny, w tym gondoli nie wykazała do opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

W związku z przedstawionym stanem faktycznym Wnioskodawca zwrócił się o interpretację indywidualną, zadając następujące pytanie:

Czy w stanie prawnym poczynszy od 16 lipca 2016 r., za przedmiot opodatkowania od dnia 1 stycznia 2017 r. podatkiem od nieruchomości w postaci budowli, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt. 2 oraz art. 2 ust. 1 pkt. 3 UPiOL uznaje się wyłącznie Turbiny, tj. fundament oraz posadowioną na tymże fundamencie wieżę, czy też za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości w postaci budowli, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt. 2 oraz art. 2 ust. 1 pkt. 3 UPiOL, uznaje się całą Turbinę

(rozumianą jako jeden obiekt budowlany), na którą składa się fundament oraz posadowiona na tymże fundamencie wieża wraz z częścią techniczno-elektroniczną Turbiny?

Jednocześnie Wnioskodawca zajął następujące stanowisko w sprawie oceny prawnej stanu faktycznego w zakresie postawionego przez Wnioskodawcę pytania:

stoi na stanowisku, że po wejściu w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości w postaci budowli, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt. 2 oraz w art. 2 ust. 1 pkt. 3 UPiOL, uznaje się wyłącznie część Turbiny tj. fundament oraz posadowioną na tymże fundamencie wieżę, bowiem wspólnie stanowią one część budowlaną urządzenia technicznego, o której mowa w art. 3 pkt. 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane.

Powyższe stanowisko Wnioskodawca uzasadnił następującymi argumentami:

Zdaniem elektrownia wiatrowa jako całość nie może być uznana za budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt. 2 UPiOL w związku z art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego nawet po zmianach wprowadzonych ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Należy zwrócić uwagę, że elektrownie wiatrowe nie zostały w sposób wyraźny wymienione w przepisie art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego. Przepis ten do budowli zalicza bowiem lotniska, drogi, linie kolejowe, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane gruntem urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, naziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci, uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze czy pomniki. Jak wynika z powyższego wyliczenia, elektrownie wiatrowe nie tylko nie są wymienione w wyżej wymienionym przepisie, lecz pozbawione są cech zbliżonych do budowli wymienionych w tym przepisie. Dlatego też nie mogą być one uznane za budowle.

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

Elektrownia wiatrowa nie jest również urządzeniem budowlanym, o którym mowa w art. 1a ust. 1 pkt. 2 UPiOL, które odwołuje się do art. 3 pkt. 9 Prawa budowlanego. W zakres pojęcia budowli nie wchodzi bowiem urządzenia techniczne, które się w nim znajdują. Nie można ich bowiem porównać do przyłączy, przejazdów, ogrodzenia lub innych urządzeń budowlanych wymienionych w tym przepisie. Nie są więc urządzeniami budowlanymi elementy techniczne służące bezpośrednio wytwarzaniu energii elektrycznej, takie jak generator (turbina), wirnik z gondolą, czy transformator. Jak z powyższego wynika, elektrownie wiatrowe umieszczone na wieży lub maszcie, wspartym na fundamencie i powiązane z innymi częściami budowlanymi urządzeń technicznych oraz urządzeniami budowlanymi nie mają nic wspólnego z zapewnieniem możliwości użytkowania tego rodzaju budowli (wieży lub fundamentu) zgodnie z przeznaczeniem. Nie powinno budzić wątpliwości, że część prądotwórcza nie została osadzona na maszcie w celu umożliwienia jego (tj. masy) użytkowania,

lecz wręcz odwrotnie – istnienie wieży nie ma celu innego niż, ze względów technicznych, umożliwienie funkcjonowania umieszczonych na nich urządzeń technicznych (gondola, wirnik, śmigła). W istocie zatem mamy do czynienia z sytuacją, w której to urządzenia techniczne elektrowni wiatrowych są głównym urządzeniem, w którym dla prawidłowego funkcjonowania niezbędna jest odpowiednia konstrukcja wieży, masztu i innych obiektów budowlanych, a także części budowlanych urządzeń technicznych i urządzeń budowlanych. Wieża, maszt czy fundament jest jednym z elementów potrzebnych do wytwarzania energii elektrycznej za pomocą generatora, lecz podobnie jak inne budowle nie pełni w tym urządzeniu roli zasadniczej. Z tego też powodu pozostałe budowle stanowiące wyposażenie techniczne bądź technologiczne elektrowni, a więc będące w istocie rzeczy urządzeniami pomocniczymi w procesie wytwarzania energii elektrycznej nie można uznać za ich część składową. Do budowli nie zależą zatem urządzenia służące wytwarzaniu energii elektrycznej. Urządzenia te, bez uszczerbku dla budowli i bez zmiany całości użytkowej, mogą być wymieniane lub zamieniane na inne. Posługując się pojęciem całości techniczno-użytkowej należy mieć na względzie, że sam związek użytkowy nie jest wystarczający do uznania, iż w danym przypadku wszystkie połączone elementy, niezależnie od ich rodzaju tworzą budowlę. Podobnie jak sam związek techniczny nie jest wystarczający do stwierdzenia, że dany przedmiot jest obiektem budowlanym. W związku z tym urządzenia techniczne służące bezpośrednio wytwarzaniu energii elektrycznej takie jak generator, wirnik ze skrzydłami, transformator, czy inne urządzenia nie mogą być przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Zdaniem przyjęcie tezy o zaliczeniu urządzeń elektrowni wiatrowych do podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości, podczas gdy analogiczne urządzenia w innego typu elektrowniach (np. konwencjonalnych) nie stanowią budowli naruszałoby zasadę równości i sprawiedliwości podatkowej (art. 84 w związku z art. 2 Konstytucji RP). Na potwierdzenie powyższego stanowiska wnioskodawca powołuje się na wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. (sygn. akt P 33/09), w którym doszło do zdefiniowania budowli, w sytuacji w której definicje określające przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości są nieprecyzyjne, to ich wykładnia nie może mieć charakteru rozszerzającego. Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że ustawa prawo budowlane wprawdzie nie pozwala rozstrzygnąć we wszystkich przypadkach, czy danemu urządzeniu można przypisać status urządzenia budowlanego lub innego urządzenia (technicznego), czy status samodzielnej budowli, tak potwierdził, że z orzecnictwa można wyprowadzić wniosek, że danemu urządzeniu należy wówczas w pierwszej kolejności zbadać i przypisać status urządzenia technicznego lub status urządzenia budowlanego, a dopiero w razie wykluczenia takiej kwalifikacji – status samodzielnej budowli. W ocenie składu orzekającego Trybunału Konstytucyjnego, budowlą w rozumieniu art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego są jedynie obiekty wymienione wprost w tym przepisie lub obiekty w istotnym zakresie zbliżone do cech posiadanych przez obiekty pełniące rolę wzorców. Elektrownie wiatrowe nie są w żaden sposób podobne do obiektów wymienionych w art. 3 ust. 3 Prawa budowlanego, a obiektem analogicznym może być zarówno elektrownia jądrowa, jak i „inne urządzenia”, które posiadają elementy budowlane.

Wnioskodawca podnosi, że definicja elektrowni wiatrowej zawarta w art. 2 pkt. 1 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, zgodnie z którą za elektrownię wiatrową uznaje się budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych nie znajduje zastosowania w przypadku podatku od nieruchomości. Ustawodawca w art. 1a ust. 1 pkt. 2 UPIOL wprost uznał, że budowlą jest obiekt budowlany jedynie w rozumieniu przepisów Prawa budowlanego. Zatem na podstawie obecnego

brzmienia przepisów UPiOL nie można twierdzić, aby w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości odsyłała ona do ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Należy zatem uznać, iż to Prawo budowlane (jak to ma miejsce dotychczas i co wydaje się potwierdzać definicja zawarta w ustawie o inwestycjach) ciągle wiezie prym w zakresie ustalania przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

twierdzi również, iż w przypadku ewentualnej zmiany praktyki w zakresie opodatkowania elektrowni wiatrowych przeczy także dotychczasowa linia orzecznicza sądów administracyjnych opowiadająca się za opodatkowaniem elektrowni wiatrowych jedynie w zakresie ich części budowlanych. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Naczelnego Sądu Administracyjnego (m. in. Wyroki NSA z dnia 30.07.2009 r. sygn. akt II FSK 202/08 oraz z dnia 20.01.2012 r. sygn. akt II FSK 1397/10) urządzenia techniczne elektrowni wiatrowych nie mogą być uznawane jako części samej budowli. Są nimi jedynie fundamenty i maszt. Tym samym, elementy techniczne, jako części niebudowlane, nie powinny stanowić podstawy naliczania podatku od nieruchomości.

Kolejną przesłanką pozwalającą ustalić, że celem ustawodawcy nie było zakwalifikowanie całej elektrowni wiatrowej do obiektów budowlanych, albowiem ustawodawca w uzasadnieniu do ustawy w zakresie elektrowni wiatrowych nie wskazał, że nowelizacja wprowadzona do Prawa budowlanego wpłynie na wzrost wpływów z tytułu podatku od nieruchomości.

Podsumowując uzasadnienie wniosku zgodnie z obowiązującą od dnia 1 stycznia 2016 r. zasadą prawa podatkowego wyrażoną w art. 2a Ordynacji podatkowej, wszelkie niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego, należy rozstrzygać na korzyść podatnika.

Mając powyższe na uwadze, wnioskodawca stoi na stanowisku, że w stanie prawnym po wejściu w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości w postaci budowli, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt. 2 oraz w art. 2 ust. 1 pkt. 3 UPiOL, uznaje się wyłącznie część Turbiny, tj. fundament oraz posadowioną na tymże fundamencie wieżę, bowiem wspólnie stanowią one część budowlaną urządzenia technicznego, o której mowa w art. 3 pkt. 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane.

Stanowisko organu podatkowego

W ocenie organu podatkowego stanowisko Wnioskodawcy opiera się na całkowicie błędnej interpretacji obowiązujących przepisów prawnych, wnioskodawca w szczególności nieprawidłowo analizuje skutek zmian legislacyjnych, jakie spowodowało wejście w życie UIZEW, w tym także w obszarze podatku od nieruchomości.

Obowiązująca od dnia 16 lipca 2016 r. UIZEW skutkuje wieloma zmianami, i tak:

Po pierwsze - w art. 2 pkt. 1 stanowi, że elektrownia wiatrowa to budowla w rozumieniu przepisów prawa budowlanego (...);

Po drugie – art. 2 pkt. 2 definiuje pojęcie elementów technicznych elektrowni wiatrowej (a nie urządzeń technicznych jak w ustawie prawo budowlane, czyli wirników z zespołem łopat, zespołów przeniesienia napędu, generatorów prądowców, układów sterowania, zespołów gondoli wraz z mocowaniami i mechanizmami obrotu);

Po trzecie – art. 9 pkt. 1 zmienia definicję budowli w rozumieniu UPB (art.3 pkt. 3 UPB);

Po czwarte – art. 17 stanowi, że od dnia wejścia ustawy w życie do dnia 31 grudnia 2016 r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowej ustala się i pobiera zgodnie przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie UIZEW.

Stanowisko Wnioskodawcy oparte jest na błędnym założeniu, iż pojęcie budowli jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości należy wyprowadzać **wyłącznie z przepisów ustawy prawo budowlane i z zawartej tam definicji budowli i obiektu budowlanego**. Tymczasem definicja budowli na potrzeby ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zawarta w art. 1a ust. 1 pkt. 2 tejże ustawy odsyła do pojęcia obiektu budowlanego w rozumieniu przepisów prawa budowlanego.

Zauważyć należy, że ustawodawca odsyła nie do konkretnej ustawy Prawo budowlane z dnia 7 lipca 1994 r., lecz do prawa budowlanego (pisanego z małej litery), jako dziedziny, gałęzi prawa, regulującej w sposób kompleksowy wykonywanie różnego typu inwestycji budowlanych. Obecnie prawo budowlane jest traktowane jako swoisty dział prawa a kluczowe regulacje rozsięte są po wielu ustawach i rozporządzeniach. Pojęcie „prawo budowlane” jest najczęściej używane na określenie ogółu regulacji publicznoprawnych dotyczących przebiegu procesu inwestycyjno-budowlanego, tj:

- regulacje cywilnoprawne dotyczące stosunków rzeczowych i zobowiązaniowych związanych z prawem do nieruchomości będącej przedmiotem działań inwestycyjnych oraz zleceniem wykonania robót budowlanych, jak również odpowiedzialności odszkodowawczej uczestników procesu inwestycyjno-budowlanego;
- regulacje administracyjnoprawne dotyczące działań organów administracji związanych z zagospodarowaniem nieruchomości i procesem budowlanym;
- przepisy regulujące jakość wyrobów budowlanych;
- regulacje dotyczące bezpieczeństwa i higieny pracy.

Najważniejszą regulacją dotyczącą tej dziedziny prawa jest ustawa Prawo budowlane z dnia 7 lipca 1994 roku. Ustawa Prawo budowlane reguluje prawa i obowiązki uczestników procesu inwestycyjnego oraz osób wykonujących samodzielne funkcje techniczne w budownictwie. Wprowadza także system sankcji zabezpieczających wykonywanie norm materialnych uzupełnionych przez przepisy karne.

Większość instytucji prawnych, pojęć i definicji z dziedziny prawa budowlanego zawarta jest z pewnością w UPB, która stanowi, można powiedzieć, główny, najszerszy zbiór przepisów prawnych w tej dziedzinie. Nie jest to jednak jeszcze w pełni kompletna i wyczerpująca kodyfikacja. **Oznacza to zatem, że niektóre pojęcia instytucji prawnych w rozumieniu prawa budowlanego, mogą być uregulowane w ustawach szczególnych poza UPB.** Taką ustawą szczególną jest właśnie UIZEW. Ustawodawca zdecydował się uregulować sprawy związane z budową elektrowni wiatrowych w odrębnej ustawie, która stanowi *lex specialis*, albowiem dla osiągnięcia pożądanych celów społeczno-gospodarczych nie wystarczyłyby zmiany w ustawie prawo budowlane lub wydanie przepisów techniczno-budowlanych na podstawie tejże ustawy. Ustawa „odległościowa” (UIZEW) określa w szczególności: warunki i tryb lokalizacji i budowy elektrowni wiatrowych oraz warunki lokalizacji elektrowni wiatrowych w sąsiedztwie istniejącej albo planowanej zabudowy mieszkaniowej, a zatem materia uregulowana w ustawie z pewnością obejmuje dziedzinę prawa budowlanego, a instytucje prawne i definicje legalne zawarte w tej ustawie są instytucjami i definicjami „w rozumieniu prawa budowlanego”. **W ocenie organu ustawa „odległościowa” jest ustawą z dziedziny prawa budowlanego, a nie ustawą z innej dziedziny posługującą się pojęciem budowli (por. np. Prawo geodezyjne i kartograficzne).**

Wprowadzając w UIZEW pojęcie elektrowni wiatrowej jako swoistego rodzaju budowli w rozumieniu prawa budowlanego obejmującej całość elektrowni wiatrowej (w nomenklaturze Wnioskodawcy

całość Turbiny) ustawodawca miał świadomość oddziaływania takiego pojęcia budowli na sferę prawno-podatkową w zakresie zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości. Wprowadzając w UIZEW definicję elektrowni wiatrowej jako swoistej budowli składającej się również z części technicznych, ustawodawca dokonał równocześnie zmiany definicji budowli zawartej w UPB w art. 3 pkt. 3 w ten sposób, iż wymieniając części budowlane urządzeń technicznych w egemplifikacji tych urządzeń pominął elektrownie wiatrowe poprzestając na wymienieniu „części budowlanych, kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń”. Świadczy to o tym, że pełna regulacja pojęcia elektrowni wiatrowej jako budowli obejmującej całą elektrownię w UIZEW uczyniła niepotrzebną dotychczasową regulację traktującą jako budowlę tylko części budowlane elektrowni wiatrowych i innych urządzeń technicznych. Zmieniony art. 3 pkt. 3 PB i art. 2 pkt. 1 UIZEW są w obecnym stanie prawnym kompatybilne (spójne) względem siebie, a drugi z powołanych przepisów określa jednoznacznie podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości jako budowlę obejmującą całość elektrowni wiatrowej, łącznie z elementami budowlanymi i technicznymi. Nie ma żadnych przesłanek, aby ograniczyć działanie przepisu art. 2 UIZEW wyłącznie do tejże ustawy.

Nie można też zgodzić się z twierdzeniem wnioskodawcy, że ustawodawca w ogóle nie przewidział skutków finansowych uchwalonej UIZEW. Zaprzecza temu treść art. 17 UIZEW, z którego wynika, iż od dnia wejścia w życie ustawy (tj. od dnia 16 lipca 2016 r.) do dnia 31 grudnia 2016 r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowej ustala się i pobiera zgodnie z przepisami obowiązującymi przez dzień wejścia w życie ustawy. Należy też zauważyć, że w parlamencie znajduje się projekt ustawy o zmianie UIZEW (druk sejmowy nr 814, VIII kadencja Sejmu), w którym elektrownię wiatrową definiuje się jako budowlę w rozumieniu prawa budowlanego, składającą się z fundamentu i wieży o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt. 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii. W uzasadnieniu do projektu tej ustawy stwierdzono, że przed dniem wejścia w życie UIZEW podatkiem od nieruchomości objęta była jedynie wieża wraz z fundamentami, natomiast obecnie podatek jest naliczany od wartości całości urządzenia, łącznie z elementami technicznymi, tj. z turbiną.

Zdaniem organu podatkowego zarzut naruszenia art. 2a Ordynacji podatkowej jest bezzasadny. Zasada *in dubio pro tributario* jest jedną z dyrektyw wykładni prawa i ma zastosowanie wyłącznie wtedy, gdy interpretacja przepisu prawa przy zastosowaniu wszystkich jej kontekstów (językowego, systemowego, funkcjonalnego) nie daje zadowalających rezultatów. W przypadku, gdy rezultat przeprowadzonej wykładni, mimo zastosowania różnych metod interpretacji, pozwala na przyjęcie alternatywnych względem siebie treści normy prawnej, prawidłowym rozwiązaniem jest wybór znaczenia, które jest korzystne dla podatnika. Taka sytuacja nie wystąpiła w przedmiotowej sprawie. Sprawa opodatkowania elektrowni wiatrowych od dnia 1 stycznia 2017 r., nie wywołuje zdaniem organu podatkowego tak zasadniczych wątpliwości, jakie podnosi wnioskodawca, jeżeli uwzględną się uprawnione metody wykładni, mającą znaczenie w sprawie. Dlatego brak jest podstaw do uznania, że został naruszony art. 2a OP.

Mając na względzie wszystkie przytoczone wywody należało uznać stanowisko Wnioskodawcy za nieprawidłowe.

Jednocześnie na podstawie art. 14c § 2 UOP należało wskazać prawidłowe stanowisko, zgodnie z którym po wejściu w życie UIZEW przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości od 2017 r. będzie cała elektrownia wiatrowa (w nomenklaturze Wnioskodawcy Turbina), tj. fundament, wieża oraz elementy techniczne, a nie tylko jej części budowlane.

Stanowisko tutejszego Organu znajduje potwierdzenie w pismach Ministerstwa Finansów kierowanych m. in. do portali branżowych. Tytułem przykładu należy wskazać na pismo Ministerstwa Finansów (źródło:<http://wysokienapiecie.pl/prawo-energetyczne/1598podatek-od-nieruchomosci-od-turbin-wiatrowych-interpretacja-mf>), które brzmiało następująco:

„Ustawą z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, która została przekazana Prezydentowi do podpisu 10 czerwca zostanie znowelizowany art. 3 pkt. 3 u. p. b. w taki sposób, że ustawodawca rezygnuje z wymieniania w definicji budowli części budowlanych elektrowni wiatrowych. Ponadto w załączniku do u. p. b., określającym kategorie obiektów budowlanych, w „Kategorii XXIX”, wprowadza się nowy obiekt – „elektrownie wiatrowe”. Jednocześnie przypominamy, iż w uzasadnieniu wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 13 września 2011 r. (sygn. akt P 33/09) [powołanego przez Wnioskodawcę – dop. aut.] Trybunał wskazał jednoznacznie, jak powinno się interpretować przepisy podatkowe dotyczące opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości zgodnie z Konstytucją, stwierdzając m. in., że za budowle w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych można uznać jedynie budowle wymienione w art. 3 pkt. 3 u. p. b., w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej, będące wraz z instalacjami i urządzeniami obiektem budowlanym, o którym mowa w art. 3 pkt. 1 lit. b u. p. b., czyli pod warunkiem, że stanowią one całość techniczno-użytkową (...). Tak ujęte stanowisko Trybunału Konstytucyjnego jasno określa, jakie obiekty i urządzenia należy uznawać za budowle, a jakie budowlami w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie będą, a tym samym nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Oznacza to, że od 1 stycznia 2017 r. (art. 17 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych) elektrownie wiatrowe, które są wymienione w załączniku do u. p. b. będą podlegały opodatkowaniu od całkowitej wartości, bez podziału na części budowlane i niebudowlane”.

Należy podkreślić, iż powyższy pogląd opodatkowania od dnia 1 stycznia 2017 r. elektrowni wiatrowych poparty jest aktualnymi rozstrzygnięciami sądów administracyjnych (np. wyrok WSA w Bydgoszczy z 21 lutego 2017 r. sygn. akt I SA/Bd 866/16, wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 8 marca 2017 r. sygn. akt I SA/Go 56/17 czy też wyrok WSA w Łodzi z 24 marca 2017 r. sygn. akt I SA/Łd 1/17).

Tutejszy Organ w pełni podziela powyższe stanowisko Ministerstwa Finansów oraz powołane wyżej orzecznictwa sądów administracyjnych.

POUCZENIE

Wnioskodawcy przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi, ul. Piotrkowska 135, 90-434 Łódź, za pośrednictwem Wójta Gminy Strzelce, po uprzednim wezwaniu na piśmie Wójta Gminy Strzelce – w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o wydaniu interpretacji przepisów prawa podatkowego – do usunięcia naruszenia prawa. Skargę wnosi się w dwóch egzemplarzach w terminie 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi Wójta Gminy Strzelce na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli Wójt Gminy Strzelce nie udzielił odpowiedzi na wezwanie – w terminie 60 dni od dnia wniesienia tego odwołania.

WOJTA
Tadeusz Kaczmarek