

BD.310.1.2016

.....  
.....

### **INTERPRETACJA INDYWIDUALNA**

Wójt Gminy Darłowo działając na podstawie art. 14j §1 i §3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.) oraz art. 1a ust. 1 pkt 2, art. 2 ust. 1 pkt 3 i art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1445 ze zm.) w związku z wnioskiem podatnika ..... z siedzibą w ..... o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego – podatek od nieruchomości – który wpłynął do Wójta Gminy Darłowo w dniu 21 października 2016 r. oraz wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 19 marca 2019 r. sygn. akt II FSK 2935/17

#### **postanawia**

1) w zakresie powstania z dniem 1 stycznia 2017 r. obowiązku podatkowego 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 (pytanie nr 1)

**uznać za prawidłowe stanowisko wnioskodawcy,**

2) w zakresie przyjęcia od 1 stycznia 2017 r. jako podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości należących do wnioskodawcy budowli w postaci elektrowni wiatrowych, ich wartości rynkowej określonej przez wnioskodawcę na dzień 1 stycznia 2017 r. (pytanie nr 2)

**uznać za prawidłowe stanowisko wnioskodawcy.**

### **UZASADNIENIE**

W dniu 21 października 2016 r. wpłynął do Wójta Gminy Darłowo wniosek podatnika ..... z siedzibą w ..... o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od nieruchomości w zakresie uznania za przedmiot opodatkowania elektrowni wiatrowej w postaci budowli składającej 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. Powyższy wniosek dotyczy również przyjęcia jako podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych ich wartości rynkowej określonej przez wnioskodawcę na dzień 1 stycznia 2017 r.

## **I. W przedmiotowym wniosku zostało przedstawione następujące zdarzenie przyszłe:**

Wnioskodawca, będący osobą prawną mającą siedzibę w Polsce, jest właścicielem farmy wiatrowej zlokalizowanej na terenie Gminy Darłowo. W skład przedmiotowej farmy wchodzi m.in. elektrownie wiatrowe. Aktualnie Spółka nie traktuje, jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości całych elektrowni wiatrowych. Na dzień składania wniosku opodatkowaniu tym podatkiem podlegają wyłącznie ich części budowlane (tj. fundament oraz 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. 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.

Z dniem 16 lipca 2016 r. weszła w życie ustawa z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni 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 w ich wartości początkowej ustalonej dla potrzeb amortyzacji zostały skapitalizowane nie tylko wydatki na wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Na wartość początkową urządzeń wiatrowych składają się także wydatki Spółki na inne elementy i infrastrukturę towarzyszącą, tj. przykładowo na:

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

Stosownie do przepisów ustawy o CIT, Spółka do wartości początkowej urządzeń wiatrowych zaliczyła także inne wydatki o charakterze ogólnym (m.in. wydatki za tłumaczenie, usługi doradcze, nadzór geotechniczny, nadzór budowlany).

W związku ze zmianami, jakie wprowadziła wspomniana ustawa o elektrowniach wiatrowych, wnioskodawca zamierza od 1 stycznia 2017 r. opodatkować podatkiem od nieruchomości elektrownie wiatrowe rozumiane jako budowle składające 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. Wnioskodawca zamierza przyjmować za podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych ich wartość rynkową określoną przez Spółkę na dzień 1 stycznia 2017 r.

## **II. Wnioskodawca zadał następujące pytania do przedstawionego zdarzenia przyszłego:**

### **Pytanie nr 1**

Czy z dniem 1 stycznia 2017 r. powstanie obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości od budowli jaką będzie 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?

### **Pytanie nr 2**

Czy począwszy od 1 stycznia 2017 r. podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości należących do Wnioskodawcy budowli w postaci elektrowni wiatrowych będzie stanowić ich wartość rynkowa określona przez Spółkę na dzień 1 stycznia 2017 r.?

## **III. Stanowisko wnioskodawcy:**

### **W zakresie pytania nr 1**

Zdaniem wnioskodawcy, z dniem 1 stycznia 2017 r. powstanie obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości od budowli jaką będzie 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.

### **W zakresie pytania nr 2**

Zdaniem wnioskodawcy, z dniem 1 stycznia 2017 r. podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości należących do wnioskodawcy budowli w postaci elektrowni wiatrowych będzie stanowić ich wartość rynkowa określona przez Spółkę na dzień 1 stycznia 2017 r.

## **IV. Uzasadnienie stanowiska wnioskodawcy w zakresie pytania nr 1**

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

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

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

Od dnia 16 lipca 2016 r. obowiązuje ustawa o elektrowniach wiatrowych, która zawiera definicję elektrowni wiatrowej. Zgodnie z art. 2 pkt 1 tej ustawy elektrownia wiatrowa oznacza budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. poz. 478 i 2365 oraz z 2016 r. poz. 925). Z kolei art. 2 pkt 2 ustawy doprecyzowuje definicję elektrowni wiatrowej poprzez wskazanie, że przywołane wyżej elementy oznaczają wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Wnioskodawca podkreślił, że wskazana powyżej ustawa o elektrowniach wiatrowych znowelizowała z dniem 16 lipca 2016 r. także Prawo budowlane. Z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego zawierającego katalog obiektów – urządzeń technicznych, w przypadku których tylko ich części budowlane stanowią budowle, zostały wykreślone elektrownie wiatrowe. Zgodnie z aktualnym brzmieniem tego artykułu pod pojęciem budowli należy rozumieć *„każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: lotniska, mosty (...) a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako*

*odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.”*

Nowelizacja dokonana przez ustawę o elektrowniach wiatrowych objęła także załącznik do Prawa budowlanego, który określa rodzaje obiektów budowlanych, przez dodanie do kategorii XXIX elektrowni wiatrowych.

Z kolei przepisy przejściowe do ustawy o elektrowniach wiatrowych wskazują od kiedy wprowadzenie nowego rodzaju budowli – jaką jest elektrownia wiatrowa – będzie wywierać wpływ na opodatkowanie podatkiem od nieruchomości. Art. 17 ww. ustawy stanowi bowiem, 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”.

Mając na uwadze powyższe, wnioskodawca uważa, że do końca 2016 r. w odniesieniu do elektrowni wiatrowych opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają wyłącznie ich elementy/części budowlane (tj. fundamenty oraz wieża). Przed dniem wejścia w życie ustawy o elektrowniach wiatrowych przepisy z zakresu Prawa budowlanego nie wskazywały elektrowni wiatrowych jako budowli, zaliczając do nich tylko części budowlane elektrowni wiatrowych.

Jednocześnie, w ocenie wnioskodawcy z dniem 1 stycznia 2017 r., powstanie nowy przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości jakim będzie elektrownia wiatrowa. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie będą już podlegać wyłącznie elementy budowlane elektrowni wiatrowych (tj. fundament oraz wieża). Wnioskodawca uważa, że od tej daty elektrownie wiatrowe powinny być kwalifikowane jako obiekty budowlane stanowiące budowle opodatkowane podatkiem od nieruchomości z uwagi na okoliczność, iż ustawa o elektrowniach wiatrowych przy definiowaniu elektrowni wiatrowej wprost wskazuje, że stanowią one budowle w rozumieniu przepisów Prawa budowlanego, a także iż zostały one wprost wymienione w załączniku do Prawa budowlanego.

Należy podkreślić, że ustawa o elektrowniach wiatrowych, wprowadzając na gruncie przepisów prawa budowlanego nowy rodzaj budowli, jakim jest elektrownia wiatrowa, dookreśliła, iż składa się ona z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych – tj. wirnika z zespołem łopat, zespołu przeniesienia napędu, generatora prądotwórczego, układu sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

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

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

Prezentowane powyżej stanowisko wnioskodawcy znajduje potwierdzenie we wnioskach płynących z wyroku Trybunału Konstytucyjnego (dalej: „TK”) z dnia 13 września 2011 r. TK wskazał w nim, na podstawie przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i przepisów z zakresu prawa budowlanego, należy rozumieć pojęcie budowli podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Zgodnie z ww. wyrokiem: *„za budowle w rozumieniu u.p.o.l. można uznać jedynie (...) budowle wymienione expressis verbis w art. 3 pkt 3 u.p.b. , w innych przepisach tej ustawy lub załączniku do niej.”* W tym kontekście, posłużenie się przez ustawę o elektrowniach wiatrowych sformułowaniem „co najmniej” przy definiowaniu elektrowni wiatrowej również nie może dawać podstaw do zaliczenia w skład przedmiotu opodatkowania jakim jest elektrownia wiatrowa innych elementów niż te wprost wymienione w definicji elektrowni wiatrowej.

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

Wnioskodawca uważa, że taką ustawą (przepisem) z zakresu Prawa budowlanego jest właśnie obowiązująca od dnia 16 lipca 2016 r. ustawa o elektrowniach wiatrowych, która zawiera definicję elektrowni wiatrowej oraz jej elementów technicznych. Reguluje ona bowiem kwestie związane ze wznoszeniem budowli jakimi są elektrownie wiatrowe i tym samym wpisuje się ona w zbiór regulacji z zakresu szeroko rozumianego prawa budowlanego.

TK w przedmiotowym wyroku podkreślił także, że wszelkie definicje z zakresu prawa budowlanego (nie tylko samej ustawy Prawo budowlane, ale też innych ustaw precyzujących bądź definiujących wyrażenia występujące w prawie budowlanym) dla potrzeb ustalania związanych z nimi konsekwencji na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych powinny być interpretowane w ścisłej zgodności z ich brzmieniem. Zdaniem TK *„(...) nie budzi w zasadzie zastrzeżeń sformułowanie przez ustawodawcę na potrzeby regulacji prawa budowlanego definicji "budowli" i "urządzenia budowlanego" jako definicji otwartych,*

*których zastosowanie w praktyce wymaga nierzadko posłużenia się analogią z ustawy, to nie sposób nie zauważyć, że te same definicje w odniesieniu do u.p.o.l. nie mogą funkcjonować w identyczny sposób. Jak już bowiem stwierdzono, w wypadku prawa daninowego gwarancje dostatecznej określoności regulacji prawnych wynikające z zasady poprawnej legislacji ulegają istotnemu wzmocnieniu ze względu treść art. 84 i art. 217 Konstytucji.”*

Konkludując, zdaniem wnioskodawcy, z dniem 1 stycznia 2017 r. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie będą już podlegać wyłącznie elementy budowlane elektrowni wiatrowych (tj. fundament oraz wieża). Z dniem 1 stycznia powstanie obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości od budowli, jaką będzie elektrownia wiatrowa 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.

## **V. Uzasadnienie stanowiska wnioskodawcy w zakresie pytania nr 2**

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

Ustawa o elektrowniach wiatrowych wprowadziła do regulacji z zakresu prawa budowlanego nowy rodzaj budowli, tj. elektrownię wiatrową składającą się z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych – tj. wirnika z zespołem łopat, zespołu przeniesienia napędu, generatora prądotwórczego, układu sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu, która od 1 stycznia 2017 r. będzie stanowić przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

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

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

Według wnioskodawcy, za powyższym podejściem przemawia także okoliczność, że w wartości początkowej należących do niej środków trwałych odpowiadających urządzeniom

wiatrowym oprócz wydatków na elementy techniczne elektrowni wiatrowej, o których mowa w ustawie o elektrowniach wiatrowych ujęto także wydatki na inne elementy i infrastrukturę towarzyszącą, które nie mieszczą się w zakresie definicji elektrowni wiatrowej (przykładowo wspomniane już specjalistyczne oprogramowanie, oświetlenie, zabezpieczenie odgromowe, chłodnice i wentylatory).

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

Zdaniem wnioskodawcy właśnie w takich sytuacjach jak opisana we wniosku znajduje zastosowanie dyspozycja art. 4 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, który wskazuje na konieczność odwołania się do wartości rynkowej przedmiotów opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Zgodnie z art. 4 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, określenie wartości rynkowej budowli powinno być dokonane na moment powstania w stosunku do niej obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości. Jak już wcześniej wnioskodawca wskazywał, stosownie do przepisu przejściowego z ustawy o elektrowniach wiatrowych, tj. art. 17 tej ustawy, z dniem 1 stycznia 2017 r. powstanie obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości od zupełnie nowej kategorii budowli, jaką będą elektrownie wiatrowe.

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

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

**VI. Ocena stanowiska wnioskodawcy w sprawie przedstawionego zdarzenia przyszłego w zakresie powstania z dniem 1 stycznia 2017 r. obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości od budowli, jaką będzie 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 (pytanie nr 1)**

Wójt Gminy Darłowo uznaje za uzasadnione stanowisko wnioskodawcy oraz tak, jak wnioskodawca przyjmuje, że z dniem 1 stycznia 2017 r. powstaje 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.

Mając na uwadze przedmiot interpretacji sprowadzający się do prawidłowego sklasyfikowania elektrowni wiatrowej dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości, wyjść należy od rozważań dotyczących relacji, w jakich pozostają przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych do regulacji ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz. U. z 2016 r. poz. 290 ze zm. - dalej zwana w skrócie p.b.). Należy bowiem podkreślić, iż obie te ustawy zawierają definicję budowli i kształtują zakres opodatkowania. Wniosek taki jest uprawniony w związku z poglądem prawnym wyrażonym w wyroku Trybunału Konstytucyjnego (dalej zwany w skrócie TK) z dnia 13 września 2011 r. (P 33/09).

Zgodnie z art. 190 Konstytucji RP, orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego mają moc powszechnie obowiązującą i są ostateczne. Przemawia to za uznaniem, zwłaszcza w przypadku wyroków negatywnych, ich prawotwórczego charakteru. Kreują one normę derogującą o charakterze ogólnym i abstrakcyjnym (por. uchwałę NSA z dnia 7 grudnia 2009 r., I OPS 9/09, CBOSA). Mimo tego zatem, że nie zostały one uwzględnione w zamkniętym katalogu źródeł prawa zawartym w art. 87 Konstytucji, to ustawodawca przyznał im równorzędne walory. Orzeczenie Trybunału współkształtuje zatem porządek prawny i musi być uwzględniane w procesie stosowania prawa, stając się niekiedy bezpośrednią podstawą orzeczenia sądowego, co bywa traktowane jako bezpośrednie stosowanie Konstytucji przez sąd (T. Grzybowski, Wpływ zmian prawa na jego wykładnię, Warszawa 2013, lex/el). Wyrok TK ukształtował praktykę w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli.

TK wskazał w pierwszej kolejności na zasadę określoności i pewności prawa - podatnik musi mieć jasność, co do tego, czy dany obiekt podlega czy też nie podlega opodatkowaniu. Zatem, jak wskazał TK *„Precyzyjnie ujmując, z punktu widzenia standardów konstytucyjnych nie sposób zaakceptować sytuację, gdy jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości byłyby traktowane budowle w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.p.b. nienależące do kategorii obiektów, które expressis verbis wymieniono w tym przepisie (lub - co wynika z wcześniejszych ustaleń - w pozostałych przepisach rozważanej ustawy albo w załączniku do niej), lecz będące obiektami jedynie do nich podobnymi.”*

TK podzielił pogląd, wedle którego o klasyfikacji określonych obiektów jako budowli, oprócz definicji sformułowanej w art. 3 pkt 3 u.p.b., mogą przesądzać również inne przepisy tej ustawy, w szczególności art. 29 ust. 1 i 2, oraz załącznik do niej określający kategorie obiektów budowlanych. *„Treść tych przepisów i załącznika na różne sposoby doprecyzowuje rozpatrywaną definicję, wskazując:*

*1) jakie obiekty zawierają się w poszczególnych klasach obiektów, których nazwy w niej występują (np. definicja terminu "budowla" obejmuje expressis verbis budowle sportowe oraz budowle hydrotechniczne, przy czym w załączniku do ustawy do kategorii V zaliczono obiekty sportu i rekreacji, jak: stadiony, amfiteatry, skocznie i wyciągi narciarskie, kolejki linowe, odkryte baseny i zjeżdźalnie, a do kategorii XXVII budowle hydrotechniczne piętrzące, upustowe i regulacyjne, jak: zapory, progi i stopnie wodne,*

*jazy, bramy przeciwpowodziowe, śluzy wałowe, syfony, wały przeciwpowodziowe, kanały, śluzy żeglowne, opaski i ostrogi brzegowe oraz rowy melioracyjne),*

- 2) *jakie obiekty są częściami składowymi obiektów należących do poszczególnych klas, których nazwy w niej występują (np. definicja terminu "budowla" obejmuje expressis verbis obiekty liniowe, do których - zgodnie art. 3 pkt 3a u.p.b. - należą m.in. drogi ze zjazdami i linie kolejowe, oraz lotniska, przy czym w załączniku do ustawy do kategorii IV zaliczono elementy dróg publicznych i kolejowych dróg szynowych, jak: skrzyżowania i węzły, wjazdy, zjazdy, przejazdy, perony, rampy, a do kategorii XXIII obiekty lotniskowe, jak pasy startowe, drogi kołowania, płyty lotniskowe, place postojowe i manewrowe, lądowiska),*
- 3) *jakie klasy obiektów należy uznać za podobne do klas obiektów, których nazwy w niej występują (np. definicja terminu "budowla" nie obejmuje expressis verbis przynajmniej niektórych z rodzajów obiektów zaliczonych w załączniku do ustawy: do kategorii VII, tj. obiektów służących nawigacji wodnej, do kategorii XXI, tj. obiektów związanych z transportem wodnym, czy do kategorii XXX, tj. obiektów służących do korzystania z zasobów wodnych).*

Na tle powyższego TK wyraził pogląd, wedle którego za budowle w rozumieniu u.p.o.l. należy uznać „*jedynie budowle wymienione expressis verbis w art. 3 pkt 3 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. (...) nie jest wykluczone, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące Prawo budowlane.*”

W stanie prawnym obowiązującym w czasie orzekania wskazane w Prawie budowlanym definicje budynku i budowli jako obiektów budowlanych, obejmowały również instalacje i urządzenia techniczne. TK wskazał, że „*zgodnie z art. 3 pkt 1 p.b. przez obiekt budowlany należy rozumieć: budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami oraz obiekt małej architektury. Ustawodawca nie sprecyzował przy tym, czy częściami składowymi obiektu budowlanego w wypadku budynku i budowli są wszelkie urządzenia (techniczne), które pozostają z nim w jakimkolwiek istotnym związku (szeroka interpretacja), czy też jedynie te urządzenia (techniczne), które zapewniają możliwość użytkowania takiego obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, czyli urządzenia budowlane (wąska interpretacja). Nie może jednak ulegać wątpliwości, że urządzenia budowlane jako - z mocy definicji - urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania takiego obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, zawierają się w zbiorze urządzeń (technicznych) albo go wyczerpują.*” TK podkreślił więc, że w pojęciu budynku i budowli w rozumieniu prawa budowlanego, mieszczą się również stanowiące ich części składowe instalacje i urządzenia techniczne. Nie muszą być one przy tym klasyfikowane jako urządzenia budowlane w rozumieniu art. 3 pkt 9 p.b. „*Jakkolwiek ze względu na zakaz wykładni synonimicznej należałoby zaakceptować szeroką interpretację wyrażenia "urządzenie (techniczne)", niesprowadzającą urządzeń (technicznych) do urządzeń budowlanych, to jednak warto zauważyć, że opowiedzenie się za którymkolwiek z prezentowanych rozwiązań prowadzi do tej*

*samej konkluzji, a mianowicie, iż nie sposób wskazać kategorię urządzeń budowlanych niebędących zarazem częściami składowymi obiektów budowlanych (z zastrzeżeniem pewnych wątpliwości dotyczących urządzeń budowlanych związanych z obiektami małej architektury). Dodatkowo odnotować w tym miejscu wypada, że skoro ustawodawca w art. 3 pkt 1 lit. a i b p.b. rozróżnia urządzenia (techniczne) i instalacje, a urządzenia budowlane są szczególnym rodzajem urządzeń (technicznych), to przyjęc musimy, iż instalacje nie są urządzeniami budowlanymi.”*

Na tle powołanego orzeczenia TK należy więc podkreślić, iż pomimo tego, że nie ma żadnych wątpliwości, iż normatywna definicja budowli dla potrzeb opodatkowania została sformułowana w przepisach ustawy podatkowej jaką jest ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, to jednak zawarte w niej odesłanie do przepisów Prawa budowlanego powoduje, iż akt ten w sposób bezpośredni wpływa na zakres opodatkowania. Definicję budowli dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości zawiera art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Pod pojęciem „budowla” nakazuje on rozumieć „*obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem*”. Definicja ta odsyła więc wprost do przepisów Prawa budowlanego w zakresie pojęcia „*obiekt budowlany*”. Zgodnie z art. 3 pkt 1 p.b. przez obiekt budowlany należy rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. W dalszych przepisach tej ustawy definiuje się także budowlę (art. 3 pkt 3 p.b.): „*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 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*”.

Reasumując, mając na uwadze wiążący wyrok TK oraz tezy w nim zawarte, należy wskazać, iż o zakresie definicji budowli dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości decydują zarówno przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, jak i przepisy prawa budowlanego. Jak jednak wskazał TK „*(...) nie jest wykluczone, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane.*” Ponadto należy przyjąć, iż na potrzeby opodatkowania, za budowle mogą być uznane obiekty budowlane wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 p.b., w pozostałych przepisach tej ustawy albo w załączniku do niej; niczego w tym zakresie nie zmienia fakt, iż art. 3 pkt 3

zawiera definicje słownikowe sformułowane na potrzeby Prawa budowlanego, a nie Prawa podatkowego.

Mając na uwadze poczynione rozważania podkreślić należy, iż z dniem 1 stycznia 2017 r. nie nastąpiła żadna zmiana w zakresie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, która uzasadniałaby inne podejście do problematyki opodatkowania budowli, niż to, które było praktykowane przed tą datą. Zmiany takie miały natomiast miejsce w Prawie budowlanym oraz ustawach, które są ściśle związane z tym aktem. Przede wszystkim znaczenie ma tutaj wejście w życie ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 2016 r. poz. 961 – dalej zwana w skrócie u.i.e.w.). Akt ten, zgodnie z jego art. 1, określa warunki i tryb lokalizacji i budowy elektrowni wiatrowych oraz warunki lokalizacji elektrowni wiatrowych w sąsiedztwie istniejącej albo planowanej zabudowy mieszkaniowej. Nie nowelizuje on wprowadzie regulacji ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ale zmienia ustawę - Prawo budowlane, której przepisy, co wykazano we wcześniejszej części opinii, współtworzą definicję budowli dla potrzeb opodatkowania.

W procesie wykładni Prawa podatkowego ważną kategorię dyrektyw interpretacyjnych stanowią domniemania interpretacyjne, w tym dotyczące racjonalności ustawodawcy. Jak wskazano w wyroku WSA w Warszawie z dnia 9 grudnia 2010 r. (III SA/Wa 2114/10): *„Założenie racjonalnego prawodawcy zakłada istnienie takiego prawodawcy, który tworzy przepisy w sposób sensowny, racjonalny i celowy, znając cały system prawny i nadając poszczególnym słowom i zwrotom zawsze takie same znaczenie, nie zamieszczając jednocześnie zbędnych sformułowań (por. Z. Ziemiński "Teoria prawa", PWN 1978, s. 106-123, jak też postanowienie SN z dnia 22 czerwca 1999 r., sygn. akt I KZP 19/99, OSNKW 1999/7-8/42). Zatem jeżeli u podstaw każdej wykładni przepisu prawnego tkwić winno założenie racjonalności ustawodawcy, to interpretator powinien dążyć do takiego tłumaczenia norm, które by stworzyło spójny z prakseologicznego punktu widzenia system.”* Racjonalność prawodawcy jest pojmowana przede wszystkim jako formalny związek między celem, wiedzą i środkami podejmowanymi dla osiągnięcia celu. Jest ona przyjmowana w odniesieniu do całego systemu prawa, nie mając szczególnego wymiaru na gruncie prawa podatkowego, tym niemniej, biorąc pod uwagę przedmiot niniejszych rozważań, zasadne wydaje się jej zaprezentowanie.

Powyższa zasada realizuje się, między innymi w tym, że racjonalny prawodawca zna prawo, które nowelizuje, a także jest świadom konsekwencji swych działań (tak: wyrok NSA z dnia 27 września 1999 r., FPS 6/99). Wykładnia, nie może prowadzić do negowania nowelizacji aktów ustawowych jako uzupełnienia czy uściślenia dotychczasowych przepisów. Z założenia racjonalności prawodawcy wypływa też szczególna reguła, że każde słowo użyte w tekście prawnym jest potrzebne dla zrekonstruowania podatkowej normy postępowania: nie można natomiast przyjmować za prawidłową takiej wykładni, która uznawałaby jakieś sformułowania tekstu za zbędne.

W kontekście powyższego należy przytoczyć art. 17 u.i.e.w. zgodnie którym *„Od dnia wejścia w życie ustawy do dnia 31 grudnia 2016 r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowych ustala się i pobiera zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie ustawy”*. Z przepisu tego wyraźnie wynika, że ustawodawca zakłada zmianę

zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych od początku 2017 r. Wyróżnia on bowiem na potrzeby opodatkowania elektrowni wiatrowych „przepisy obowiązujące przed dniem wejścia w życie ustawy”, które z założenia muszą się różnić od tych, które obowiązują po tym dniu. Inaczej ten przepis nie byłby potrzebny. Taka była wola ustawodawcy, aby te zasady zmienić.

Kluczowe jest znaczenie dla zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości regulacji ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych - zarówno samej ustawy, jak i zmian w prawie budowlanym, które nią wprowadzono. Jeszcze raz bowiem trzeba podkreślić, za wyrokiem TK z dnia 13 września 2011 r. (P 33/09), iż przepisy Prawa budowlanego mają bezpośredni wpływ na zasady opodatkowania budowli.

W pierwszej kolejności należy zauważyć, iż z art. 3 pkt 3 p.b. z przykładowego katalogu urządzeń technicznych, których wyłącznie części budowlane stanowią budowle, wykreślono elektrownie wiatrowe. Jednocześnie dopisano tego rodzaju obiekty do załącznika do ustawy, zaliczając je do kategorii XXIX obejmującej aktualnie wolnostojące kominy i maszty oraz elektrownie wiatrowe. Obie zmiany należy interpretować we wzajemnym powiązaniu. Wskazane wprost w załączniku do prawa budowlanego elektrownie wiatrowe stanowią kategorię obiektu budowlanego. Oczywiście jest też to, iż wobec katalogu obiektów budowlanych, który wskazuje art. 3 pkt 1 p.b. (budynki, budowle, obiekty małej architektury) oraz definicji budynku (art. 3 pkt 2) i obiektu małej architektury (art. 3 pkt 4), elektrownie wiatrowe stanowią budowle w rozumieniu tej ustawy. Prawo budowlane nie zna innych kategorii obiektów budowlanych niż budynki, budowle oraz obiekty małej architektury, a zatem wykluczenie elektrowni wiatrowych z kategorii budynków oraz obiektów małej architektury oznacza, że stanowią one budowle.

Istotne znaczenie ma wola ustawodawcy wyrażona w uzasadnieniu do projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych zmieniającej Prawo budowlane (Zob. uzasadnienie do poselskiego projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (druku nr 315), Sejm VIII kadencji, [www.sejm.gov.pl](http://www.sejm.gov.pl)), w którym wskazano: „*Ponadto ustawa - Prawo budowlane wprowadza podział elektrowni wiatrowych na dwie części - część budowlaną i część niebudowlaną (techniczną). Podział ten został wprowadzony w 2005 r. w wyniku poprawki senackiej do jednej z ustaw nowelizujących Prawo budowlane. Jak się wydaje, przepis ten został wprowadzony przede wszystkim ze względów podatkowych - w celu zwolnienia części niebudowlanych elektrowni wiatrowych z podatku od nieruchomości ...*”. Ustawodawca dostrzegł więc skutki podatkowe wprowadzenia w 2005 r. zmiany polegającej na zastrzeżeniu, iż jedynie części budowlane elektrowni wiatrowej stanowią budowle w rozumieniu art. 3 pkt 3 p.b. Mając tego świadomość wprost w uzasadnieniu ustawy wskazano: „*W projekcie ustawy zaproponowano wykreślenie przepisu wprowadzającego podział elektrowni wiatrowych na części budowlaną i niebudowlaną. W proponowanym stanie prawnym cała elektrownia wiatrowa będzie obiektem budowlanym (budowlą), a tym samym zastosowanie do niej będą znajdować przepisy Prawa budowlanego dotyczące użytkowania obiektów budowlanych oraz dotyczące katastrof budowlanych.*” Sens i cel tej zmiany potwierdza też Minister Infrastruktury i Budownictwa. W odpowiedzi na interpelację poselską 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 (Odpowiedź Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Infrastruktury i Budownictwa Tomasza Żuchowskiego z dnia 8 lipca 2016 r., <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=1A2CA8FE>), wskazano wprost, iż elektrownia wiatrowa wraz z urządzeniami technicznymi (wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układ sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu) wypełnia przesłanki budowli będącej wolnostojącym urządzeniem technicznym. Jak dalej wskazano w odpowiedzi na interpelację: „Przechodząc do zmian wprowadzonych ustawą z 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych należy przede wszystkim zauważyć, iż zmiany te prowadzą do przywrócenia stanu prawnego sprzed ww. nowelizacji Prawa budowlanego wprowadzonych ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy - Prawo budowlane oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 163 poz.1364) i zrównania traktowania przez Prawo budowlane elektrowni wiatrowych z innymi wolno stojącymi urządzeniami technicznymi. Zrównanie to wiąże się w konsekwencji ze zrównaniem w traktowaniu w obszarze wysokości podatku od nieruchomości.”*

Wolą ustawodawcy, po zmianie, cała elektrownia wiatrowa, a nie wyłącznie jej część budowlana stanowi budowlę w rozumieniu art. 3 pkt 3 p.b. Faktem jest przy tym, iż przepis ten nie wskazuje z nazwy na tego rodzaju obiekt, ale mając na uwadze kategorię XXIX obiektów budowlanych, do której w załączniku do ustawy - Prawo budowlane zaliczono i wymieniono tam wprost elektrownie wiatrowe („wolno stojące kominy i maszty oraz elektrownie wiatrowe”), obiekty te należy zaliczyć do wymienionych w art. 3 pkt 3 p.b. wolnostojących urządzeń technicznych. Zatem do czasu zmiany prawa budowlanego były podstawy do uznania, że na mocy wyraźnego przepisu, jedynie części budowlane takich urządzeń stanowiły budowle. Po nowelizacji takich podstaw już nie ma.

Uznanie elektrowni wiatrowych za budowle w rozumieniu Prawa budowlanego, pomimo braku ich wskazania wprost w art. 3 pkt 3, jest możliwe w świetle poglądu zaprezentowanego przez TK w orzeczeniu w sprawie P 33/09. Jeszcze raz bowiem należy wskazać, iż o klasyfikacji określonych obiektów jako budowli, oprócz definicji sformułowanej w art. 3 pkt 3 p.b., mogą przesądzać również inne przepisy tej ustawy, w szczególności załącznik do niej określający kategorie obiektów budowlanych. Jak wskazał TK, treść tych przepisów i załącznika na różne sposoby doprecyzowuje rozpatrywaną definicję, wskazując:

- a) jakie obiekty zawierają się w poszczególnych klasach obiektów, których nazwy w niej występują;
- b) jakie obiekty są częściami składowymi obiektów należących do poszczególnych klas, których nazwy w niej występują;
- c) jakie klasy obiektów należy uznać za podobne do klas obiektów, których nazwy w niej występują.

Z lit. a i b wynika więc, że nawet w przypadku braku wskazania wprost w art. 3 pkt 3 p.b. danego obiektu budowlanego, możliwe jest uznanie go w oparciu o załącznik do ustawy za budowlę.

Dodatkowym argumentem przemawiającym za takim rozumieniem budowli w tym przypadku jest fakt, iż Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku w składzie 7-sędziów z dnia 22 października 2018 r. (sygn. II FSK 2983/17) uznał, że przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości objęte były od 1 stycznia 2017 r. wyłącznie fundament, wieża oraz elementy techniczne, tj. wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układ sterowania zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Z powyższego wywieść należy, iż na podstawie analizy samych przepisów ustawy - Prawo budowlane elektrownie wiatrowe powinny być klasyfikowane na gruncie tej ustawy jako budowle. Jedynie potwierdzeniem tego faktu jest treść art. 2 u.i.e.w., który stanowi wprost, że elektrownia wiatrowa jest budowlą w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. Kontekst zmian dokonanych w prawie budowlanym ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych wyrażony w uzasadnieniu do projektu tej ustawy jest jasny: wolą ustawodawcy było doprowadzenie do sytuacji, w której cała elektrownia wiatrowa będzie stanowiła budowlę w rozumieniu prawa budowlanego.

W żadnym z przepisów Prawa budowlanego nie wskazano, jakie elementy składają się na wymienioną z nazwy w kategorii XXIX załącznika do ustawy elektrownię wiatrową. Nie można jednak nie zauważyć, iż ze wskazanych wyżej fragmentów uzasadnienia projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych wynika wprost, iż celem zmiany w art. 3 pkt 3 p.b. było doprowadzenie do sytuacji, w której budowlą nie będą wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowych. Przyjmując więc przedstawione we wcześniejszej części stanowiska organu założenie racjonalnego prawodawcy, dokonanej zmiany przepisów prawa budowlanego oraz wyroku w składzie 7-sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego nie można pozbawić waloru normatywnego.

Ustawa z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych w kompleksowy sposób, co do tej pory nie miało miejsca, uregulowała zagadnienia związane z tego rodzaju obiektami - zgodnie z art. 1 warunki i tryb ich lokalizacji oraz budowy. W związku z jej postanowieniami dokonano zmian w szeregu ustaw, w tym w Prawie budowlanym.

Mając powyższe na uwadze należy stwierdzić, iż skoro ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych reguluje problematykę budowy tych obiektów i jednocześnie dostosowuje do potrzeb tej ustawy prawo budowlane, to użyte w ustawie - Prawo budowlane pojęcie „*elektrownia wiatrowa*” należy rozumieć zgodnie z art. 2 u.i.e.w. Zgodnie z pkt. 1 tego przepisu elektrownią wiatrową jest 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). Elementy techniczne, to stosownie do art. 2 pkt 2 wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Na elektrownię wiatrową w rozumieniu przepisów prawa budowlanego składają się więc aktualnie zarówno jej części budowlane (fundament, wieża) jak i niebudowlane (wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator

prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu).

Z powyższego wynika więc, co jest dopuszczalne w świetle orzeczenia TK w sprawie P 33/09, że przepisy ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych doprecyzowują prawo budowlane i tym samym współdecydują o zakresie pojęcia „*budowla*” w rozumieniu tej ustawy. Ponieważ budowla w rozumieniu Prawa budowlanego stanowi jedną z kategorii obiektu budowlanego, do której odsyła art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., w konsekwencji stanowi ona przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości w zakresie, w jakim treść tego pojęcia wyznacza art. 2 u.i.e.l. Jest to więc sytuacja zbliżona do tej, w której o zakresie opodatkowania wyrobisk górniczych współdecydują regulacje prawa geologicznego i górniczego, a o opodatkowaniu sieci uzbrojenia terenu prawo geodezyjne i kartograficzne.

Odpowiadając na pytanie, czy wprowadzone ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych zmiany mają wpływ na opodatkowanie elektrowni wiatrowych, trzeba uwzględnić art. 17 tej ustawy. Zgodnie z jego treścią „*Od dnia wejścia w życie ustawy do dnia 31 grudnia 2016 r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowych ustala się i pobiera zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie ustawy*”. Przepis ten wprowadza konstrukcję prawną, w której na potrzeby wyłącznie podatku od nieruchomości prolonguje się w swoisty sposób wejście w życie wprowadzonych zmian. Innymi słowy, na potrzeby procesu budowlanego już od dnia wejścia w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, tj. od dnia 16 lipca 2016 r., należy uznać za budowlę elektrownię wiatrową, w rozumieniu, jakie nadaje temu pojęciu art. 2 pkt 1 tej ustawy, a więc w zakresie jej części budowlanych i niebudowlanych. Jednakowoż dla potrzeb podatku od nieruchomości do końca 2016 r. zarówno podatnicy dokonujący samoobliczenia, od których pobiera się podatek jak i organy podatkowe, które ustalają jego wysokość w decyzjach, winni byli przyjąć, że nic się nie zmieniło, to znaczy, budowlą będącą przedmiotem opodatkowania była wyłącznie część budowlana elektrowni wiatrowej. Natomiast po dniu 1 stycznia 2017 r. status elektrowni wiatrowych na gruncie Prawa budowlanego oraz Prawa podatkowego jest identyczny - obiektem budowlanym w postaci budowli jest elektrownia wiatrowa składająca się zarówno z części budowlanych, jak i niebudowlanych. (tak: prof. dr hab. Leonard Etel i dr hab. Rafał Dowgier, Ekspertyza prawna, Białystok, 9 stycznia 2017 r.)

**Mając na uwadze powyższe Wójt Gminy Darłowo stoi na stanowisku, że z dniem 1 stycznia 2017 r. powstaje 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.**

**VII. Ocena stanowiska wnioskodawcy w sprawie przedstawionego zdarzenia przyszłego w zakresie przyjęcia od 1 stycznia 2017 r. jako podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości należących do wnioskodawcy budowli w postaci**



**elektrowni wiatrowych, ich wartości rynkowej określonej przez wnioskodawcę na dzień 1 stycznia 2017 r. (pytanie nr 2)**

Wójt Gminy Darłowo uznaje za uzasadnione stanowisko wnioskodawcy, że w przypadku braku amortyzacji budowli lub ich części odpowiadających swoim zakresem budowli elektrowni wiatrowych (składających się z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych wymienionych w art. 2 pkt 2 u.i.e.w.), od dnia 1 stycznia 2017 r. podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości należących do wnioskodawcy budowli w postaci elektrowni wiatrowych, stanowi ich wartość rynkowa określona przez wnioskodawcę na dzień 1 stycznia 2017 r.

W przedstawionym przez wnioskodawcę zdarzeniu przyszłym podkreślono, iż 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. **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.**

Na wartość początkową urządzeń wiatrowych składają się także wydatki Spółki na inne elementy i infrastrukturę towarzyszącą, m.in:

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

Dodatkowo wnioskodawca do wartości początkowej urządzeń wiatrowych zaliczył także inne wydatki o charakterze ogólnym nieodnoszące się do przedmiotu opodatkowania (m.in. wydatki za tłumaczenie, usługi doradcze, nadzór geotechniczny, nadzór budowlany).

Konsekwencją zmiany polegającej na uznaniu z dniem 1 stycznia 2017 r. całej elektrowni wiatrowej za budowlę dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości, jest konieczność ustalenia wartości stanowiącej podstawę opodatkowania tym podatkiem. Wynika to z faktu, iż na elektrownię wiatrową w rozumieniu, jakie należy przyjąć na potrzeby opodatkowania od 1 stycznia 2017 r. składają się również, co wyżej wykazano, jej części niebudowlane, niewchodzące w skład przedmiotu opodatkowania.

Stosownie do art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 4-6, podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości stanowi ich wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych - ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. Wyjątki, o których mowa w tym przepisie dotyczą wskazywania podstawy opodatkowania w przypadku budowli będących przedmiotem umowy leasingu (art. 4 ust. 4), od których nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych (art. 4 ust. 5) oraz od budowli ulepszonych lub w zakresie których dokonano aktualizacji wyceny środka trwałego (art. 4 ust. 6). Z powyższego wynika więc, że ustawodawca powiązał podstawę opodatkowania nie tylko z wartością przyjmowaną jako podstawa dokonywania odpisów amortyzacyjnych, ale także unormował sytuacje podatników, którzy nie dokonują odpisów amortyzacyjnych od budowli lub ich części. Wówczas podstawę opodatkowania stanowić będzie ich wartość rynkowa, określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego. Określenie podstawy opodatkowania prawodawca odniósł do wartości rynkowej, która określa podatnik na dzień powstania obowiązku podatkowego.

**Takie stanowisko przyjął Naczelny Sąd Administracyjny, w wiążącym tut. Organ podatkowy wyroku z dnia 19 marca 2019 r. sygn. II FSK 2935/17.**

Uznając ocenę wyrażoną w wyżej przytoczonym wyroku należy stwierdzić, że ewidencja sama w sobie nie decyduje o podstawie opodatkowania podatkiem od nieruchomości, a przedmiotem opodatkowania tym podatkiem nie są środki trwałe, ale budowle lub ich części w rozumieniu u.p.o.l. Ustawa podatkowa zawiera odesłanie do przepisów o podatkach dochodowych środków trwałych jedynie w zakresie ustalenia wartości początkowej. Nie ma zatem tu znaczenia, że elektrownia wiatrowa nie stanowi jednego środka trwałego. Kwestią znaczącą jest ustalenie faktu amortyzacji budowli lub braku amortyzacji.

Należy również zauważyć, że zgodnie z art. 4 ust. 5 u.p.o.l. niedokonywanie odpisów amortyzacyjnych dotyczy wszystkich przypadków niezależnie od tego z jakich przyczyn nie ma miejsca fakt dokonywania tych odpisów. Sytuacja opisana w tym przepisie może mieć miejsce również wtedy, gdy podatnik dokonuje odpisów amortyzacyjnych, ale brak jest tożsamości między środkami trwałymi stanowiącymi przedmiot opodatkowania w podatku dochodowym, od których dokonuje się odpisów amortyzacyjnych i budowlami opodatkowanymi podatkiem od nieruchomości. Należy podkreślić, że amortyzacji w podatku dochodowym podlegają środki trwałe obejmujące swym zakresem budowle, budynki, lokale, maszyny, urządzenia, środki transportu i inne przedmiot, natomiast spośród tych środków trwałych przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości na tle sprawy mogą być wyłącznie budowle.

W związku z powyższym, **w przypadku gdy podatnik w prowadzonej przez siebie ewidencji nie posiada środka trwałego odpowiadającego elektrowni wiatrowej (jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości) oraz brak jest możliwości**

**wyodrębnienia z wchodzących w skład majątku wnioskodawcy środków trwałych, wartości elektrowni wiatrowej (składającej się z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych wymienionych w art. 2 pkt 2 u.i.e.w.), podstawę opodatkowania budowli elektrowni wiatrowej powinna stanowić wartość rynkowa ustalona przez podatnika na moment powstania obowiązku podatkowego, tj. na dzień 1 stycznia 2017 r.**

**Mając na uwadze powyższe Wójt Gminy Darłowo stoi na stanowisku, że od dnia 1 stycznia 2017 r. podstawą opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli w postaci elektrowni wiatrowej, w rozumieniu wyżej wskazanym, w sytuacji, gdy nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych od budowli elektrownie wiatrowej lub zindywidualizowanych części składających się na elektrownię wiatrową, stanowić będzie ich wartość rynkowa, określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego.**

### **POUCZENIE**

Na niniejszą interpretację wnioskodawcy przysługuje prawo do wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie za pośrednictwem Wójta Gminy Darłowo. Złożenie skargi musi poprzedzać pisemne wezwanie do usunięcia naruszenia prawa skierowane do Wójta Gminy Darłowo, w terminie 14 dni od dnia, w którym wnioskodawca dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o wydaniu niniejszej interpretacji (art. 52 §3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. o postępowaniu przed sądami administracyjnymi). Termin do wniesienia skargi wynosi 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na w/w wezwanie, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie 60 dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 §2 ustawy o postępowaniu przed sądami administracyjnymi).