**BF.VI.310.2.2017** Kołobrzeg, dnia 30.03.2017 r.

 **……………………………**

 **…………………………………..**

 **……………….**

**INDYWIDUALNA INTERPRETACJA PODATKOWA**

Działając na podstawie art. 14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613, z 2014 r. poz. 183 i poz. 1215, z 2015 r. poz. 251, poz. 699, poz. 978, poz. 1197, poz. 1269, poz. 1311, poz. 1649 i poz. 1923 oraz z 2016 r. poz. 195, poz. 615, poz. 846 i poz. 1228, M. P. z 2015 r. poz. 722 i poz. 723) Wójt Gminy Kołobrzeg po rozpatrzeniu wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, złożonego dnia 20.01.2017 r. przez ………………………, (dalej: Wnioskodawca) **stwierdza, że** **stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku złożonym dnia 20.01.2017 r. o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego dotyczące opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych wyłącznie w zakresie fundamentów oraz wież od 1 stycznia 2017 r. jest nieprawidłowe.**

**UZASADNIENIE**

W dniu 20 stycznia 2017 r. Wnioskodawca ……………… złożył wniosek datowany na dzień 17 stycznia 2017 r. o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczących podatku od nieruchomości w zakresie art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2, art. 4 ust. 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 716)

**STAN FAKTYCZNY**

Wnioskodawca, będący osobą prawną mającą siedzibę w Polsce, jest właścicielem farmy wiatrowej zlokalizowanej na terenie Gminy Kołobrzeg. W skład przedmiotowej farmy wchodzą m.in. elektrownie wiatrowe. Spółka do końca 2016 r. nie traktowała jako przedmiotów opodatkowania PoN całych elektrowni wiatrowych. Opodatkowaniu tym podatkiem podlegały 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 prawnychdalej: „ustawa 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 (dalej: „ustawa 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 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 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,
* 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 nie odnoszące się wyłącznie do budowy/nabycia elektrowni wiatrowych. Metodyka taka jest związana z charakterem finansowym projektów.

**PYTANIE WNIOSKODAWCY**

* + 1. Czy począwszy od 1 stycznia 2017 r. (tak samo jak to miało miejsce do końca 2016 r.) opodatkowaniu PoN podlegają wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowych (tj. fundament oraz wieża)?
		2. Czy, w przypadku negatywnej odpowiedzi na pytanie nr 1, z dniem 1 stycznia 2017 r. powstał obowiązek podatkowy w PoN 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 PoN należących do Wnioskodawcy budowli w postaci elektrowni wiatrowych stanowi ich wartość rynkowa określona przez Spółkę na dzień 1 stycznia 2017 r.?

**STANOWISKO WNIOSKODAWCY**

Ad 1) Zdaniem Wnioskodawcy, począwszy od 1 stycznia 2017 r. (tak samo jak to miało miejsce do końca 2016 r.) opodatkowaniu PoN 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 PoN 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 PoN należących do Wnioskodawcy budowli w postaci elektrowni wiatrowych stanowi ich wartość rynkowa określona przez Spółkę na dzień 1 stycznia 2017 r.

**STANOWISKO ORGANU PODATKOWEGO**

1. Zdaniem organu podatkowego przedstawione przez Wnioskodawcę stanowisko co do pytania ad. 1 jest nieprawidłowe.
2. Zdaniem organu podatkowego przedstawione przez Wnioskodawcę stanowisko co do pytania ad. 2 jest nieprawidłowe.
3. Zdaniem organu podatkowego przedstawione przez Wnioskodawcę stanowisko co do pytania ad. 3 jest nieprawidłowe.

**UZASADNIENIE**

Stosownie do brzmienia art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 716 i poz. 1579) - dalej: u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane: grunty, budynki lub ich części, budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Jednocześnie wyżej wskazana ustawa w art. 1a pkt 2 definiuje budowlę jako 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.

Z kolei ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2016 r. poz. 290, poz. 961, poz. 1165 i poz. 1250) – dalej u.p.b. 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 (art. 3 pkt 1 u.p.b.). Budowlą natomiast jest 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 (art. 3 pkt 3 u.p.b.).

W świetle art. 3 pkt 9 u.p.b. przez urządzenie budowlane rozumie się urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki.

Z powyższego wynika, iż budowlą w rozumieniu u.p.o.l. jest:

1. każdy obiekt niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych, 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;
2. urządzenie techniczne związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki.

Ustawa Prawo budowlane, jak też ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie definiuje czym jest instalacja. Należy w tym zakresie sięgnąć do słownika języka polskiego, zgodnie z którym instalacja to zespół przewodów i urządzeń doprowadzających elektryczność, gaz, wodę itp. do jakichś obiektów lub pomieszczeń (źródło: http://sjp.pwn.pl/slowniki/instalacja.html).

W tym miejscu należy również zauważyć, że ustawa z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. poz. 961) – dalej u.i.e.w. wprowadziła w art. 2 pkt 1 definicję elektrowni wiatrowej określając, że jest 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). Ustawa ta zdefiniowała również elementy techniczne zaliczając do nich wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu (art. 2 pkt 2 u.i.e.w.). Nadto ww. ustawa znowelizowała ustawę Prawo budowlane wprowadzając do załącznika tejże ustawy jako kategorię obiektu budowlanego wolnostojącego elektrownię wiatrową oraz dodając w art. 82 ust. 3 u.p.b. pkt 5b odwołujący się do definicji elektrowni wiatrowej w rozumieniu art. 2 pkt 1 u.i.e.w.

Ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych dodatkowo wprowadziła w art. 17 zasadę intertemporalną, wedle której 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.

Z tak przedstawionego stanu prawnego nie wynika jednakże expressis verbis czy elektrownia wiatrowa jest budowlą w myśl u.p.o.l., albowiem wśród katalogu przykładowych budowli sformułowanego w art. 3 pkt. 3 u.p.b. nie została umieszczona elektrownia wiatrowa. Niemniej jednak katalog ten ma charakter otwarty, co oznacza, iż zakres pojęcia „budowla” obejmuje także inne obiekty, poza wymienionymi wprost.

Dokonując wykładni przepisów w zakresie przedstawionej problematyki należy odwołać się do reguł, na które zwrócił uwagę Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 września 2011 r. (sygn. akt: P 33/09) pochylając się nad problemem opodatkowania podatkiem od nieruchomości znajdujących się w wyrobisku górniczym obiektów budowlanych służących do wydobywania kopaliny klasyfikowanych jako budowle w rozumieniu u.p.o.l.

Trybunał Konstytucyjny pochylił się w ww. wyroku także nad definicją „budowli” zamieszczoną w u.p.b. Wskazała, że jest to *definicja zakresowa równościowa, zgodnie z którą budowlami są wszelkie obiekty wskazane enumeratywnie w jej treści oraz obiekty do nich podobne, z wyjątkiem obiektów zakwalifikowanych jako budynki i obiekty małej architektury. W rzeczywistości jednak przedstawioną definicję należy uznać za definicję zakresową cząstkową. Formułuje ona bowiem dwa warunki:*

*1) warunek wystarczający bycia budowlą, zgodnie z którym budowlami są wszelkie obiekty wskazane enumeratywnie w jej treści,*

*2) warunek konieczny bycia budowlą, zgodnie z którym budowlami nie są obiekty zakwalifikowane jako budynki lub obiekty małej architektury.*

Dalej Trybunał Konstytucyjny ocenił, że *omawiana definicja nie rozstrzyga statusu obiektów innych niż wskazane expressis verbis w sformułowaniu warunku wystarczającego i koniecznego. W praktyce posłużenie się definicją tego rodzaju w celu zakwalifikowania jakiegoś obiektu jako budowli - jeżeli przedmiotem rozważanej kwalifikacji nie jest obiekt wprost wymieniony pozytywnie lub negatywnie w jej treści - wymaga odwołania się do reguł wykładni funkcjonalnej, a mianowicie do analogii z ustawy (analogia legis). By ustalić bowiem, czy dany obiekt powinien, czy też nie powinien zostać uznany za budowlę, konieczne okazuje się wykazanie, że posiadane przez niego cechy są (argumentum a simili) bądź też nie są (argumentum a contrario) w istotnym zakresie zbliżone do cech posiadanych przez obiekty pełniące rolę wzorców, a za określoną kwalifikacją przemawia dodatkowo odpowiednia argumentacja aksjologiczna* *(por. Z. Ziembiński, Problemy podstawowe prawoznawstwa, Warszawa 1980, s. 294-295; S. Wronkowska, Z. Ziembiński, Zarys teorii prawa, Poznań 2001, s. 168-169)*.

Trybunał Konstytucyjny w tymże wyroku stwierdził także, powołując się na aktualne w tej materii stanowiska Naczelnego Sądu Administracyjnego, iż *o kwalifikacji określonych obiektów jako budowli, oprócz definicji sformułowanej w art. 3 pkt 3 u.p.b., mogą przesądzać również inne przepisy rozważanej 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 zjeżdżalnie, 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).*

Dodatkowo Trybunał Konstytucyjny zauważył, że *o zakwalifikowaniu określonego obiektu jako budowli w rozumieniu u.p.b. może współdecydować treść innych regulacji prawnych, w tym także treść aktów podustawowych (zob. wyrok NSA z 13 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 144/10, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, oraz wyrok NSA z 13 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 1310/10, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych). Przepisy odrębne nierzadko precyzują bowiem znaczenie wyrażeń występujących w prawie budowlanym lub rozważane wyrażenia wprost definiują. Nie sposób również wykluczyć sytuacji, w której wskazane przepisy będą stanowić, iż dany obiekt jest albo nie jest budowlą (obiektem budowlanym) w ujęciu u.p.b.*

Trybunał Konstytucyjny zastrzegł również, iż *definicja wyrażenia "budowla", występująca w u.p.b., ma w rzeczywistości charakter definicji zakresowej cząstkowej, a tym samym zakwalifikowanie jakiegoś obiektu jako budowli - jeżeli przedmiotem rozważanej kwalifikacji nie jest obiekt wprost wymieniony pozytywnie lub negatywnie w jej treści - wymaga odwołania się do analogii z ustawy. Jakkolwiek posłużenie się definicją tego rodzaju nie budzi zasadniczo zastrzeżeń w zakresie, w jakim jest ona wykorzystywana na potrzeby prawa budowlanego, to całkowicie wykluczyć należy możliwość identycznego jej stosowania na gruncie prawa podatkowego. 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*. *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. Konieczne okazuje się jednak w tym miejscu poczynienie pewnego istotnego zastrzeżenia. W prawie podatkowym - inaczej niż w prawie budowlanym jako dziedzinie prawa administracyjnego - obowiązuje restrykcyjnie pojmowana konstytucyjna zasada wyłączności ustawowej, co oznacza, że poza niewielkimi wyjątkami nie dopuszcza się regulowania zagadnień podatkowych w aktach podustawowych. Jeśli zatem o zakwalifikowaniu określonego obiektu czy urządzenia jako budowli bądź urządzenia budowlanego w rozumieniu prawa budowlanego miałyby przesądzać przepisy aktu wykonawczego, to nie istnieją podstawy, by taki obiekt czy urządzenie uznać za budowlę na gruncie u.p.o.l. Odwołanie się w u.p.o.l. do przepisów prawa budowlanego należy bowiem interpretować wyłącznie jako odesłanie do regulacji rangi ustawowej.*

W ramach analizowanej problematyki istotne jest również stanowisko Trybunału Konstytucyjnego odnoszące się do występującego powszechnie w orzecznictwie sądów administracyjnych poglądu, wedle którego przy ustalaniu znaczenia lub zakresu definicji wyrażeń "obiekt budowlany" i "urządzenie budowlane" (co w konsekwencji oznacza także odesłanie do definicji wyrażeń "budynek", "budowla" i "obiekt małej architektury") nie jest dopuszczalne branie pod uwagę - poza art. 3 pkt 1, 2, 3, 4 i 9 u.p.b. - innych przepisów u.p.b., a tym bardziej przepisów innych aktów normatywnych. Trybunał Konstytucyjny krytycznie ocenił taką praktykę wskazując, że *twierdzenie to zdaje się ignorować kilka bezspornych reguł wykładni, które w celu poprawnego odtworzenia normy prawnej z tekstu prawnego nakazują: 1) interpretować przepisy prawne w kontekście normatywnym, obejmującym nie tylko przepisy sąsiadujące czy przepisy zawarte w tej samej jednostce systematyzacyjnej, lecz także treść całego aktu normatywnego, 2) uwzględniać wszelkie przepisy modyfikujące regulację podstawową, niezależnie od tego, w jakim miejscu danego aktu normatywnego czy też w jakim akcie normatywnym takie modyfikatory zostały zamieszczone, 3) przeprowadzać interpretację przepisów prawnych w taki sposób, by uniknąć niespójności i luk, co z założenia wymaga wzięcia pod uwagę pozostałych uregulowań danego aktu normatywnego oraz uregulowań aktów normatywnych odnoszących się do identycznej lub podobnej materii.*

Trybunał Konstytucyjny na gruncie rozpoznawanej sprawy uznał, iż wręcz konieczne jest odwołanie się do innych przepisów poza przepisami ustawy Prawo budowlane celem ustalenia czy przepisy te nie współkształtują definicji sformułowanych w art. 3 pkt 1, 2, 3, 4 i 9 u.p.b., a przynajmniej nie wpływają na sposób kwalifikowania na ich podstawie poszczególnych obiektów, co jest tym bardziej uzasadnione, że definicje w u.p.b. budzą bardzo wiele wątpliwości. I tak Trybunał Konstytucyjny dla ustalenia czy wyrobiska górnicze podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, posłużył się definicją sformułowaną w ustawie z dnia 9 czerwca 2011 r. Prawo geologiczne i górnicze.

Mając na uwadze wyżej przytoczone reguły wykładni Organ stoi na stanowisku, iż elektrownia wiatrowa jest budowlą na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a w związku z tym **Wnioskodawca od 1 stycznia 2017 r. będzie obowiązany do zapłaty podatku od nieruchomości od wartości całej elektrowni wiatrowej, na którą składają się co najmniej fundamenty, wieża, wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układ sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu – określonej zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Użycie przez ustawodawcę zwrotu „co najmniej” oznacza przy tym, że do opodatkowania elektrowni wiatrowej jako budowli w rozumieniu Prawa budowlanego powinny być również elementy tej budowli nie wymienione wprost w definicji sformułowanej w art. 2 u.i.e.w, które jednak zaliczone być mogą do elementów budowli w ramach definicji zawartej w art. 3 pkt 1 i 3 ustawy u.p.b.**

Organ za podstawę powyżej zaprezentowanego rozstrzygnięcia przyjął następujące założenia i okoliczności. Elektrownia wiatrowa nie jest expressis verbis wymieniona w katalogu budowli określonym przepisem art. 3 pkt 3 u.p.b., a zatem nie jest spełniony warunek wystarczający bycia budowlą. Występuje natomiast warunek konieczny bycia budowlą, zgodnie z którym budowlami nie są obiekty zakwalifikowane jako budynki lub obiekty małej architektury. Mając bowiem na względzie zawarte w u.p.b. definicje budynku (należy przez to rozumieć taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach – art. 3 pkt 2) oraz obiektu małej architektury (należy przez to rozumieć niewielkie obiekty, a w szczególności: 1) kultu religijnego, jak: kapliczki, krzyże przydrożne, figury, 2) posągi, wodotryski i inne obiekty architektury ogrodowej, 3) użytkowe służące rekreacji codziennej i utrzymaniu porządku, jak: piaskownice, huśtawki, drabinki, śmietniki – art. 3 pkt. 4) elektrownia wiatrowa nie posiada cech żadnego z wyżej wskazanych obiektów.

Powyższe ustalenia, a więc wystąpienie warunku koniecznego dla uznania obiektu za budowlę, stały się podstawą do kolejnego kroku dekodowania pojęcia „budowla”. Mianowicie, zgodnie z regułami wykładni zakreślonymi przez Trybunał Konstytucyjny, Organ poddał analizie cały tekst ustawy Prawo budowlane łącznie z załącznikiem celem ustalenia czy przepisy te współkształtują, uzupełniają definicję budowli określoną w art. 3 pkt 3 u.p.b.

Z przytoczonego na wstępie uzasadnienia stanu prawnego wynika, że załącznik do u.p.b. wprost wymienia w ramach kategorii obiektów budowlanych wolnostojących elektrownie wiatrowe. Załącznik ten, co wynika z art. 59f ust. 3 u.p.b., określa kategorie obiektów, współczynnik kategorii obiektu oraz współczynnik wielkości obiektu. Ponadto u.p.b. odwołuje się do tego załącznika również w art. 55 ust. 1 pkt 1 dla celów określenia dla jakich kategorii obiektów wymagana jest decyzja o pozwoleniu na użytkowanie.

Organ stoi na stanowisku, iż treść załącznika do ustawy Prawo budowalne doprecyzowuje rozpatrywaną definicję „obiektu budowalnego” i „budowli”, a tym samym nakazuje zakwalifikować do kategorii obiektu budowalnego elektrownię wiatrową. Zaś w ramach obiektu budowlanego nakazuje sklasyfikować elektrownię wiatrową jako budowlę, albowiem jak już wcześniej Organ wskazał nie wpisuje się ona ani w definicję budynku, ani w definicję obiektu małej architektury. W ocenie Organu błędne jest w tym zakresie stanowisko Wnioskodawcy, który marginalizuje znaczenie umieszczenia w załączniku do u.p.b. w ramach obiektów budowlanych – elektrowni wiatrowej. Organ w pełni podziela w tym zakresie stanowisko Trybunału Konstytucyjnego, który w cytowanym już powyżej wyroku, wskazała, że treść załącznika do u.p.b. może przesądzać o nadaniu obiektom statusu budowli, mimo iż nie zostały wprost wymienione w art. 3 pkt. 3 u.p.b., lecz ustawodawca umieścił je w załączniku do ustawy.

Dodatkowo za zaliczeniem elektrowni wiatrowych do budowli w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.p.b. (a tym samym w rozumieniu u.p.o.l.) przemawia także treść art. 82 ust. 3 pkt 5b u.p.b., który wśród obiektów budowalnych, dla których wojewoda jest organem administracji architektoniczno-budowlanej pierwszej instancji, wymienia wprost elektrownie wiatrowe. Co więcej w tym przepisie ustawodawca odwołuje się do elektrowni wiatrowych, w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Ta ustawa zaś wprost wskazuje, że elektrownię wiatrową należy zakwalifikować jako budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej z fundamentu, wieży, wirnika z zespołem łopat, zespołu przeniesienia napędu, generatora prądotwórczego, układów sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

W powyższych okolicznościach nieuprawnione jest stanowisko Wnioskodawcy, który twierdzi, że elektrownię wiatrową jako całość można uznać wyłącznie dla celów u.i.e.w., skoro ustawa Prawo budowlane wprost do definicji zamieszczonej w tej ustawie się odwołuje. Dezaktualizacji uległy w ocenie Organu orzeczenia sądów wydane na stanie prawnym sprzed nowelizacji u.p.b. dokonanej ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Obecne brzmienie przepisów nakazuje traktować całą elektrownię wiatrową jako budowlę.

W ocenie Organu nieuzasadnione są także argumenty Wnioskodawcy o tym, iż tylko te części elektrowni wiatrowych, jak fundamenty i wieża spełniają definicję obiektu budowlanego wybudowanego z użyciem wyrobów budowlanych, albowiem pozostałe elementy jako urządzenia o przeznaczeniu typowo technicznym i przemysłowym charakterze nie są zbudowane z wyrobów budowalnych, a zatem nie mogą stanowić obiektu budowlanego. Przede wszystkim należy zauważyć, że przez budowlę rozumie się każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Przepis mówi o wzniesieniu obiektu z użyciem wyrobów budowlanych, nie zaś o tym, iż każdy jego element z takiego wyrobu musi zostać wykonany. Takiej cechy nie można by było bowiem przypisać praktycznie żadnej z budowli expressis verbis wymienionej w art. 3 pkt 3 u.p.b.

Organ nie dostrzega również podstaw do stosowania zasad klasyfikacji środków trwałych na potrzeby ustalenia przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. W ocenie organu jest to zbyt daleko idąca analogia i brak jest jakiegokolwiek uzasadnienia, aby sposób klasyfikacji środków trwałych miał decydujące znaczenie o zakresie przedmiotowym opodatkowania podatkiem od nieruchomości. W tym miejscu Organ odwołuje się do zasady autonomii prawa podatkowego, na którą sam Wnioskodawca zwracał uwagę, podnosząc, iż nie sposób dopatrzyć się wpływu reguł stosowanych przy amortyzacji środków trwałych na przedmiot opodatkowania – tym bardziej, że Wnioskodawca nie przedstawia żadnej argumentacji, która miałaby stanąć u podstaw odwoływania się do zasad klasyfikacji środków trwałych, poprzestając jedynie na przytoczeniu tych zasad i stwierdzeniu, iż stoją one w sprzeczności z poglądem, iż elektrownia wiatrowa jako całość podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Wedle powyższych rozważań Organu podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości stanowi wartość całej elektrowni wiatrowej, na którą składają się co najmniej fundamenty, wieża, wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układ sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Odnosząc się do argumentu Wnioskodawcy odwołującego się do uzasadnienia u.i.e.w. należy wskazać, że wystarczy sięgnąć li tylko do treści tej ustawy, aby dostrzec, że służy ona celom podatkowym. Mianowicie w art. 17 u.i.e.w. ustawodawca niejako odroczył skutki podatkowe wywoływane przez ustawę do dnia 1 stycznia 2017 r. Jeżeli treść ustawy nie wpływałaby na wysokość opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych, jak twierdzi Wnioskodawca, to nie byłoby potrzeby wprowadzenia przepisów intertemporalnych w tym zakresie. Co więcej w uzasadnieniu do ww. ustawy wprost wskazano, że *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 dotyczących katastrof budowlanych.*

Organ wskazuje przy tym, że kwestię podniesioną przez Wnioskodawcą podobnie do Organu rozstrzygnął Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy, który w wyroku z dnia 21 lutego 2017 r. sygn. akt I SA/Bd 866/16 stwierdził między innymi, że „należy zauważyć, że w art. 2 pkt 1 u.i.e.w. wprost postanowiono, że elektrownia wiatrowa jest budowlą w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych. Elementami technicznymi są: wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. W świetle wywodów Trybunału Konstytucyjnego inne ustawy mogą również stanowić, że dany obiekt jest budowlą. Uznanie zatem na gruncie u.i.e.w. elektrowni wiatrowej w całości za budowlę jest także wiążące na gruncie u.p.o.l.”

W ocenie Organu od l stycznia 2017 r. podstawą opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli w postaci elek­trowni wiatrowej, jest określona stosownie do art. 4 u.p.o.l. wartość poszczególnych jej elementów. Zasadniczo będzie to wartość stanowiąca podstawę dokonywania odpi­sów amortyzacyjnych, ustalona zgodnie z przepisami o podatkach dochodowych (art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.) na dzień 1 stycz­nia roku podatkowego, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne. Jedynie w przy­padku, gdy od części elektrowni wiatrowej nie dokonuje się odpisów amortyzacyj­nych, będzie to w odniesieniu, do nich ich wartość rynkowa (art. 4 ust. 5 u.p.o.l.). Wartość, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l, jest właściwa dla opodatkowania również wtedy, gdy elektrownia wiatrowa nie stanowi odrębnego środka trwałego, od którego dokonuje się odpisów amorty­zacyjnych, lecz są nimi jej poszczególne elementy. Suma wartości tych części budowli stanowić będzie podstawę opodatkowania na potrzeby podatku od nieruchomości. W tym zakresie Organ zaznacza, że budowla w postaci elektrowni wiatrowej stanowi w istocie zespół składników, które są ze sobą funkcjonalnie i technicznie powiązane. Przy tym poszczególne elementy budowli w postaci elektrowni wiatrowej są przedmiotem amortyzacji, chociaż, jak wskazano, nie jako jeden środek trwały. Jeżeli więc podatnik dokonuje, od ele­mentów składających się na elektrownię wiatrową (części budowli), odpisów amor­tyzacyjnych, podstawą opodatkowania będzie wartość tych elementów ustalona zgodnie z art. 4 ust. l pkt 3 u.p.o.l. Iden­tycznie będzie w odniesieniu do części niebudowlanych (wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechani­zmem obrotu). Jedynie w przypadku, gdy od budowli lub jej części nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, podstawą opo­datkowania będzie wartość rynkowa poszczególnych elementów, określona na dzień powstania obowiązku podat­kowego (art. 4 ust. 5 u.p.o.l.).

**POUCZENIE**

1. Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r . Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi).

2. Skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 ww. ustawy) w terminie 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie 60 dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy).

3. Skargę wnosi się za pośrednictwem organu – Wójta Gminy Kołobrzeg, ul. Trzebiatowska 48a, 78-100 Kołobrzeg.