

WNIOSEK O WYDANIE INTERPRETACJI INDYWIDUALNEJ

Podstawa prawna: Art. 14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa
(Dz.U. z 2015 r. poz. 613, z późn. zm.)

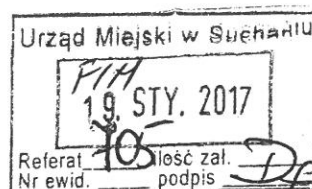
Rodzaj Sprawy: **Podatek od nieruchomości**

Cel złożenia wniosku: **złożenie wniosku**

Rodzaj: **stan faktyczny i zdarzenie przyszłe**

Liczba stanów faktycznych: **1**

Liczba zdarzeń przyszłych: **1**



Organ, do którego kierowany jest wniosek: **Burmistrz Suchania**

Adres do korespondencji organu: **ul. Pomorska 72, 73-132 Suchań**

Wnioskodawca:

Rodzaj wnioskodawcy: **osoba prawna**

Nazwa pełna:

Numer KRS:

Numer REGON:

Numer NIP:

Status Wnioskodawcy: **podatnik**

Adres siedziby:

Reprezentowana przez:

Imię i nazwisko:

Doradca podatkowy, nr wpisu:

Przepisy prawa podatkowego:

Art. 1a ust. 1 pkt 2, art. 2 ust. 1, art. 4 ust 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. 2016 poz. 716), art. 3 pkt 1, 3, 3a, 9 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r.- Prawo budowlane (Dz. U. 2016 poz. 290), art. 1 ust. 1, art. 2 pkt 1, art. 9, art. 17 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 2016 r. poz. 961).

Wysokość opłaty: **80 PLN**

Dowód uiszczenia opłaty: **został dołączony do wniosku**

Numer rachunku bieżącego, na który uiszcza się opłatę: **57 9387 1042 4206 0091 2000 0010**

Sposób zwrotu nienależnej opłaty: **zwrot na rachunek bieżący**

Numer rachunku bieżącego:

Opis stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego

z ograniczoną odpowiedzialnością (dalej: **Wnioskodawca** lub **Spółka**) jest spółką prawa polskiego, z siedzibą w . Przedmiotem działalności Spółki jest wytwarzanie, przesyłanie, dystrybucja i handel energią elektryczną (Wnioskodawca w szczególności zajmuje się wytwarzaniem i sprzedażą energii ze źródeł odnawialnych).

Wnioskodawca zawarł umowy dzierżawy nieruchomości położonych w miejscowości : , powiat , województwo :). Grunty są dzierżawione w celu eksploataowania na nich elektrowni wiatrowych (razem dalej jako: **Elektrownie wiatrowe**), będących własnością Spółki, niezbędnych Wnioskodawcy do prowadzenia działalności gospodarczej.

Wnioskodawca otrzymał w 2016 r. koncesję na wytwarzanie energii elektrycznej od Prezesa Urzędu Regulacji Energetyki. W związku z tym w chwili obecnej Spółka zajmuje się komercyjną produkcją energii elektrycznej.

Elektrownie wiatrowe typu Gamesa składają się z zespołu następujących elementów konstrukcyjnych:

- dwanaście turbin wiatrowych typu Gamesa G97 2MW 50 Hz łącznej mocy wynoszącej 24 MW (dalej pojedynczo jako: **Turbina**),
- dwanaście fundamentów,
- dwanaście wież,
- wyposażenie każdej z wież.

Na wieżach Elektrowni wiatrowych umiejscowione jest urządzenie przekształcające energię wiatru w energię elektryczną, tj. Turbina. Głównym elementem Turbiny jest wirnik, dzięki któremu jest dokonywana konwersja energii wiatru na energię mechaniczną, która następnie przekształcana jest za pomocą generatora w energię elektryczną. Osadzony jest on na wale, poprzez który napędzany jest generator. W celu dostosowania prędkości wirnika stworzono skrzynię przekładniową, w której dokonuje się ewentualne zwiększenie jego prędkości obrotowej. W piaście wirnika umieszczony jest serwomechanizm pozwalający na ustawienie kąta nachylenia łopat (skoku). Do elementów Turbiny należy również gondola, stanowiąca część obracającą się o 360 stopni. Pomaga w tym zainstalowany na szczycie wieży silnik, który poprzez przekładnię zębatą może obracać gondolą. Pracą mechanizmu ustawienia łopat i kierunkowania elektrowni zarządza układ mikroprocesorowy na podstawie danych wejściowych (np. prędkości i kierunku wiatru). Ponadto w gondoli znajdują się:

- transformator,
- łożyska,
- układy smarowania,
- układy chłodzenia
- hamulec zapewniający zatrzymanie wirnika w sytuacjach awaryjnych.

Elektrownie wiatrowe skonstruowane są w ten sposób, że wieża posadowiona jest na fundamencie trwale związanym z gruntem. Wieża składa się z części zewnętrznej, konstrukcyjnej, zbudowanej ze stali, a także z części wewnętrznej – technicznej, w której umieszczone jest wyposażenie, składające się z następujących elementów (wyodrębnione środki trwale Wnioskodawcy):

- winda,
- platformy,
- okablowanie,
- transformator potrzeb własnych

Ponadto w budynku GPZ umieszczony jest system SCADA producenta turbin, służący do sprawowania nadzoru i gromadzenia danych (ang. Supervisory Control and Data Acquisition).

Pytania przyporządkowane do stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego

Czy prawidłowe jest stanowisko Wnioskodawcy, że w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. Turbina nie stanowi budowli w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (dalej: **u.p.o.l.**) i w konsekwencji nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości?

Własne stanowisko w sprawie oceny prawnej stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego

Stanowisko Wnioskodawcy

Zdaniem Wnioskodawcy, w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. Turbina (podobnie jak miało to miejsce przed tą datą) nie stanowi budowli w rozumieniu u.p.o.l. i w konsekwencji nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Uzasadnienie stanowiska Wnioskodawcy

(i) Pojęcie budowli w u.p.o.l. i Prawie budowlanym

Zgodnie z **art. 2 ust. 1 u.p.o.l.** przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości są następujące nieruchomości lub obiekty budowlane:

- grunty,
- budynki lub ich części,
- budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

do

Z kolei zgodnie z **art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l.** za budowlę uznaje się:

- 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.

Określenie tego, jakie elementy Elektrowni wiatrowej stanowić będą budowlę, powinno nastąpić poprzez analizę przepisów ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz. U. 1994 nr 89 poz. 414 ze zm., dalej: **Prawo budowlane**), ponieważ w u.p.o.l. brak jest odrębnej definicji tego pojęcia i regulacje u.p.o.l. wprost odwołują się do definicji zawartych w Prawie Budowlanym. W świetle **art. 3 pkt. 1** Prawa budowlanego pod pojęciem obiektu budowlanego rozumie się budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych (jednocześnie jak zostało to wskazane powyżej za budowlę w rozumieniu u.p.o.l. nie uznaje się budynku lub obiektu małej architektury wskazanego w ww. przepisie Prawa Budowlanego).

Z kolei zgodnie z **art. 3 pkt. 3** Prawa budowlanego (w brzmieniu obowiązującym w dniu 1 stycznia 2017 r.) budowlą 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. Jednocześnie jako wskazany w tym przepisie obiekt liniowy należy – zgodnie z **art. 3 pkt. 3a** Prawa budowlanego – rozumieć obiekt budowlany, którego charakterystycznym parametrem jest długość, w szczególności droga wraz ze zjazdami, linia kolejowa, wodociąg, kanał, gazociąg, ciepłociąg, rurociąg, linia i trakcja elektroenergetyczna, linia kablowa nadziemna i, umieszczona bezpośrednio w ziemi, podziemna, wał przeciwpowodziowy oraz kanalizacja kablowa, przy czym kable w niej zainstalowane nie stanowią obiektu budowlanego lub jego części ani urządzenia budowlanego. Natomiast jako wolno stojące urządzenia techniczne należy rozumieć wyłącznie takie urządzenia, które nie są związane z częścią budowlaną, np. fundamentem. Powyższe znajduje potwierdzenie w ukształtowanej linii orzeczniczej sądów administracyjnych.

Zgodnie **art. 3 pkt. 9** Prawa budowlanego urządzeniem budowlanym jest natomiast „urządzenie 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”.

W świetle art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt. 3 i pkt. 9 Prawa budowlanego w odniesieniu do elektrowni wiatrowych budowle w rozumieniu art. 3 pkt. 3 stanowią jedynie obiekty budowlane i części budowlane urządzeń technicznych, to jest fundamenty oraz części konstrukcyjne masztów, wież, słupów, co wynika z przyjętego w ugruntowanej już linii orzeczniczej podziału elektrowni wiatrowych na części budowlane (stanowiące budowlę i konsekwentnie będące przedmiotem do opodatkowania) oraz części techniczne. Powyższa konstatacja znajduje swoje potwierdzenie zarówno w zaprezentowanym stanowisku Ministra Finansów w tej sprawie, jak i w bogatym orzecznictwie NSA.

Konsekwentnie, zdaniem Wnioskodawcy, Elektrownie wiatrowe (traktowane jako całość) nie są budowlami w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l. Należy wskazać, że regulacja art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego wskazuje jednoznacznie, że Elektrownia wiatrowa nie jest budowlą, tylko urządzeniem technicznym, a jako budowlę należy traktować jedynie jej części budowlane (tj. fundament oraz części konstrukcyjne), jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Wyposażenie techniczne, czyli urządzenia służące do wytwarzania energii elektrycznej, takie jak turbina, nie zostały przez ustawodawcę zaliczone do budowli.

Powyższa kwalifikacja wynika bezpośrednio z brzmienia art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego, zgodnie z którym jako budowlę traktuje się jedynie „części budowlane urządzeń technicznych”. W szczególności, w przedmiotowym przepisie, w wyliczeniu w nawiasie, wskazane są przykłady urządzeń technicznych, które zawierają część budowlaną (na **przykładowy – a nie zaś wyczerpujący** – charakter tego wyliczenia wskazuje m.in. passus „i innych urządzeń”). Zgodnie z przyjętym w doktrynie i orzecznictwie stanowiskiem, budowlą są wyłącznie obiekty wymienione wprost w art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego lub obiekty o cechach zbliżonych do obiektów pełniących rolę wzorców. Bezsprzecznie obiektem analogicznym w stosunku do elektrowni wiatrowej może być elektrownia jądrowa.

Konsekwentnie, na powyższą konkluzję nie ma wpływu zmiana brzmienia art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego, wprowadzona na podstawie ustawy z 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz.U. z 2016 r. poz. 961, dalej jako: **ustawa o inwestycjach**), polegająca na nieujęciu w przykładowym wyliczeniu urządzeń technicznych – elektrowni wiatrowych. Pomimo rezygnacji z bezpośredniego ich wyliczenia w treści art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, jego aktualne brzmienie nadal pozwala na zaliczenie części budowlanych elektrowni wiatrowych do katalogu budowli w związku z tym, że posiadają cechy urządzeń technicznych. Należy bowiem, jeszcze raz podkreślić, że dokonane przez ustawodawcę w ramach art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego wymienienie poszczególnych części budowlanych urządzeń technicznych nie stanowi zamkniętego katalogu, gdyż w tej samej regulacji przewidziano także możliwość istnienia innych, niewymienionych wprost z nazwy urządzeń technicznych, które również mogą mieć odrębną część budowlaną. W szczególności dotyczy to podobieństwa do elektrowni fotowoltaicznych (wprost nie wymienionych w ww. artykule, ale na podstawie ugruntowanej praktyki traktowanych do celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości analogicznie jak elektrownie jądrowe, które są wymienione z nazwy w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego), z uwagi na ich tożsamy charakter (produkcja energii) oraz podobną konstrukcję budowy. Opodatkowanie elektrowni wiatrowych w sposób odmienny od elektrowni jądrowych i fotowoltaicznych prowadziłoby więc nie nieusprawiedliwionej dyskryminacji tego rodzajów obiektów. **W konsekwencji, zdaniem Spółki, Turbina nie może zostać zakwalifikowana jako budowla w rozumieniu Prawa budowlanego.**

Co istotne wskazać należy, że w przypadku Turbiny nie spełniona jest jedna z kluczowych przesłanek uznania składnika majątkowego podatnika za budowlę w rozumieniu Prawa budowlanego (i w

konsekwencji u.p.o.l.) świetle art. 3 pkt. 1 Prawa budowlanego – zgodnie z tym przepisem za taką można uznać jedynie składnik majątkowy wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Trudno uznać, że Turbina została wzniesiona z użyciem wyrobów budowlanych.

Jednocześnie oczywistym jest, że Turbina nie stanowi obiektu liniowego wskazanego w art. 3 pkt. 3a Prawa budowlanego.

Dodatkowo, nie sposób jest również uznać, że część techniczna Elektrowni wiatrowej (w tym Turbina) stanowi urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. To bowiem nie Turbina została osadzona na maszcie w celu zapewnienia możliwości użytkowania masztu (innych części konstrukcyjnych) / fundamentu zgodnie z ich przeznaczeniem, lecz to istnienie części budowlanej umożliwia użytkowanie części technicznej (Turbin) zgodnie z ich przeznaczeniem.

(ii) Potwierdzenie stanowiska Spółki w orzecznictwie sądowym i stanowisku organów podatkowych

Powyższe stanowisko zostało potwierdzone m.in. wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) z dnia 31 lipca 2009 r. (sygn. II FSK 202/08), w którym oddalono skargę kasacyjną organów podatkowych. NSA wskazał w tym wyroku, że części technicznej elektrowni wiatrowej nie można uznać za budowlę w rozumieniu u.p.o.l., nie stanowi ona bowiem ani budowli, ani też urządzenia budowlanego w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. Kwestionując możliwość uznania elektrowni za budowlę, NSA wskazał, że: *"W przykładowym wyliczeniu budowli, a więc obiektów budowlanych niebędących budynkiem lub obiektem małej architektury, od 26 września 2005 r. ustawodawca wymienił części budowlane urządzeń technicznych - elektrowni wiatrowych. Części te są zatem budowlą, a więc obiektem budowlanym w rozumieniu prawa budowlanego. A contrario - elektrownie wiatrowe, które posiadają opisane powyżej części budowlane - nie są budowlą, a także obiektem budowlanym w rozumieniu Prawa budowlanego. Jak zasadnie podniósł autor odpowiedzi na skargę kasacyjną wnioskowanie, zgodnie z którym obiekt budowlany jest częścią innego obiektu budowlanego byłoby absurdalne. Przyjęcie przez ustawodawcę w omawianym zakresie za budowlę "części budowlane urządzeń technicznych", takich jak np. elektrownie wiatrowe, wskazuje że jego intencją było nie traktowanie każdego obiektu budowlanego jako całości, ale wyróżnienie w nim części budowlanych i "niebudowlanych" (por. B. Brzeziński, W. Morawski, Urządzenia techniczne a podatek od nieruchomości, Glosa do wyroku WSA w Lublinie z dnia 7 czerwca 2006 r., I SA/Lu 158/06, Przegląd Podatkowy 2007, nr 10, s. 38-42)".*

Natomiast, omawiając możliwość uznania spornego obiektu za urządzenie budowlane, NSA wskazał, że: *"Urządzenia budowlane ze swej istoty służą do korzystania z obiektu budowlanego, czy też jak wynika to wprost z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. in fine i art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego, zapewniają możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. To samo odnieść należy do części budowlanych urządzeń technicznych, które zgodnie z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego traktowane są jako budowle, a więc obiekty budowlane. Przyjmując racjonalność ustawodawcy, który w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego stwierdził, że elektrownie wiatrowe są urządzeniami technicznymi, nie można uznać ich jednocześnie za urządzenie budowlane w rozumieniu art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego. Takiej interpretacji omawianych przepisów nie zaprzecza treść art. 3 pkt 1 lit. b Prawa budowlanego, który stanowi, że ilekroć w ustawie jest mowa o obiekcie budowlanym - należy przez to rozumieć budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami. Wymieniając w nim instalacje i urządzenia, ustawodawca tych pojęć nie zdefiniował. Nie odniósł ich również wprost do urządzeń technicznych i urządzeń budowlanych, o których mowa w art. 3 pkt 3 i art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego oraz art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Nie są to więc pojęcia tożsame. Przepis art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego definiuje obiekt budowlany poprzez enumeratywne wymienienie trzech typów tych obiektów, definiując każdy z tych obiektów w dalszej swojej części (art. 3 pkt 2, 3 i 4). Stosując*

zasady wykładni systemowej wewnętrznej, skoro budowlą (obiektom budowlanym) są części budowlane urządzenia technicznego (elektrowni wiatrowej), to ten obiekt budowlany nie może składać się z innych obiektów budowlanych. Gdyby ustawodawca chciał, aby urządzenia techniczne, a więc i elektrownie wiatrowe, były uważane za budowlę (obiekt budowlany), wówczas nie definiowałby jako budowli (obiektów budowlanych) ich części budowlanych. Innymi słowy dla celów podatkowych budowla nie musi stanowić całości użytkowej, gdyż zgodnie z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, do którego odsyła ustawa podatkowa budowlą (obiektom budowlanym) mogą być także same części budowlane urządzeń technicznych".

Kwestia uznania elektrowni wiatrowych za urządzenia budowlane była również przedmiotem rozstrzygnięcia WSA w Gorzowie Wielkopolskim. W orzeczeniu z 21 lipca 2011 r. (II SA/Go 305/11) sąd zważył co następuje: „Elektrownia wiatrowa nie jest również urządzeniem budowlanym w rozumieniu art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego. W zakres pojęcia budowli nie wchodzi bowiem urządzenia techniczne, które się w nim znajdują. Nie są one budowlą, gdyż nie są związane z obiektem budowlanym zapewniającym możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Nie można ich bowiem porównać do przyłączy, przejazdów, ogrodzenia, lub innych urządzeń budowlanych wymienionych w tym przepisie. Nie są więc urządzeniami budowlanymi elementy techniczne służące bezpośrednio wytwarzaniu energii elektrycznej, takie jak zespoły wiatrowe, czyli generator (turbina), rotor z gondolą, wirnik, skrzynia biegów, a także komputer sterujący, transformator, rozdzielnia energetyczna, czy instalacja alarmowa zdalnego sterowania. Jak z powyższego wynika elektrownie wiatrowe umieszczone na wieży lub maszcie, bądź stalowym słupie wspartym na fundamencie i powiązane z innymi częściami budowlanymi urządzeń technicznych oraz urządzeniami budowlanymi nie mają nic wspólnego z zapewnieniem możliwości użytkowania tego rodzaju budowli zgodnie z przeznaczeniem. W istocie to elektrownie wiatrowe są głównym urządzeniem, w którym dla prawidłowego funkcjonowania niezbędna jest odpowiednia konstrukcja wieży, masztu, słupa stalowego i innych obiektów budowlanych, a także części budowlanych urządzeń technicznych i urządzeń budowlanych. Wieża, maszt, czy słup stalowy jest jednym z elementów potrzebnych do wytwarzania energii elektrycznej za pomocą elektrowni wiatrowych i ich turbin, lecz podobnie, jak inne budowle nie pełni w tym urządzeniu roli zasadniczej. Do budowli nie należą zatem urządzenia służące wytwarzaniu energii elektrycznej.” Powyższy pogląd prawny wyrażony jest w ugruntowanym orzecznictwie sądów administracyjnych, w tym w szczególności w wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 stycznia 2010 r. sygn. akt II FSK 1101/08, z dnia 16 grudnia 2009 r., sygn. II FSK 1184/08, z dnia 30 lipca 2009 r., sygn. II FSK 202/08 oraz wyrokach Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 7 listopada 2007 r., sygn. I SA/Sz 171/07 i z dnia 28 stycznia 2010 r., sygn. I SA/Sz 726/0.

Zgodnie ze stanowiskiem Ministerstwa Finansów po konsultacjach z Ministerstwem Infrastruktury, przedstawione w piśmie Dyrektora Departamentu Podatków i Opłat Lokalnych z dnia 17 marca 2007 r., (sygn. PL-833/35/07/IP/346, Biuletyn Skarbowy Nr 3/27, s. 21-22): „Za budowlę nie można uznać całej elektrowni wiatrowej, a jedynie jej części budowlane (takie jak fundamenty, maszty, słupy), jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Natomiast urządzenia i instalacje technologiczne, przekształcające energię wiatru w energię mechaniczną przekazywaną do generatora, takie jak: wirniki z łopatkami, generator, skrzynia biegów, komputer sterujący, transformator, rozdzielnia elektryczna, instalacja alarmowa, instalacja zdalnego sterowania - nie są obiektami budowlanymi (tu: budowlą) ani urządzeniem budowlanym w rozumieniu przepisów prawa budowlanego a jedynie stanowią wyposażenie techniczno - technologiczne elektrowni. (...) Sumując, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają jedynie części budowlane elektrowni wiatrowych jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.”

Zgodnie z wyrokiem NSA z dnia 15 maja 2012 r. (sygn. II FSK 2320/10): „elektrownie wiatrowe nie są budowlami w rozumieniu art. 1a ust 1 pkt. 2 ustawy podatkowej [u.p.o.l.] w związku z art. 3 pkt. 3

Prawa budowlanego. Elektrownie wiatrowe nie tylko nie są wymienione w art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego, lecz pozbawione są cech zbliżonych do budowli wymienionych w tym przepisie. W związku z tym nie mogą być one uznane za budowle. Takie urządzenia jak generator, rotor z gondolą, wirnik, generator, skrzynia biegów, komputer sterujący, transformator, rozdzielnia energetyczna, instalacja alarmowa zdalnego sterowania, nie są częściami budowlanymi urządzeń technicznych elektrowni wiatrowych. Są odrębnymi pod względem technicznym częściami przedmiotów składających się na całość użytkową w zakresie urządzeń wytwórczych energii elektrycznej, a nie budowli. (...) Urządzenia techniczne instalowane na budowlach nie podlegają podatkowi od nieruchomości, gdyż nie stanowią budowli w rozumieniu art. 1a ust 1 pkt. 2 u.p.o.l.”.

Podsumowując, z orzecznictwa wynika w sposób jednolity wskazanie do odrębnego traktowania urządzeń technicznych od części budowlanych, na których są posadowione. Pomimo że zarówno urządzenie techniczne, jak i jego część budowlana składają się na całość użytkową, to odrębność technologiczna nie pozwala traktować takiej całości jako budowli w rozumieniu u.p.o.l. Konsekwentnie, takie części Elektrowni wiatrowej, które bezpośrednio lub pośrednio służą wytwarzaniu energii i dodatkowo powstają w ramach procesu technologicznego, który nie jest procesem budowlanym, nie mogą być uznane za budowle i podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

(iii) Elektrownia wiatrowa jako kategoria XXIX załącznika do Prawa budowlanego

Dodatkowo Spółka pragnie zaznaczyć, że zmiana wprowadzona przez ustawę o inwestycjach do kategorii XXIX załącznika do Prawa budowlanego, poprzez rozszerzenie zakresu przedmiotowego tej kategorii o pojęcie elektrowni wiatrowych, pozostaje bez wpływu na stanowisko Spółki przedstawione w pkt (i) powyżej.

Celem rozszerzenia kategorii XXIX załącznika do Prawa budowlanego było bowiem wyłącznie objęcie nadzorem budowlanym inwestycji w elektrownie wiatrowe. Cel ten był wskazywany zarówno na etapie prac sejmowych (stenogramy z posiedzeń sejmu), jak również w uzasadnieniu projektu ustawy o inwestycjach. Powyższe uzasadnienie pozostaje spójne z systematyką ustawy – Prawo budowlane. Do ww. załącznika odsyłają bowiem art. 55 Prawa budowlanego regulujący kwestie podziału obiektów na wymagające i niewymagające pozwoleń na budowę oraz art. 59f Prawa budowlanego, dotyczący kalkulacji wysokości kar w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w zakresie obiektu budowlanego z projektem. **Treść uzasadnienia projektu ustawy o inwestycjach wskazuje więc, iż celem regulacji nie jest dokonanie zmian w podatku od nieruchomości.**

W żadnym razie do ww. załącznika nie odsyła **art. 3** Prawa budowlanego regulujący definicję obiektu budowlanego i budowli. Brak też takiego odesłania w u.p.o.l. W konsekwencji, nie sposób uznać, że przedmiotowy załącznik jest właściwy do celów ustalania listy obiektów budowlanych (budowli) objętych opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości.

(iv) Definicja elektrowni wiatrowej w ustawie o inwestycjach

Dodatkowo Wnioskodawca pragnie wskazać, że ustawa o inwestycjach wprowadziła definicję elektrowni wiatrowej wyłącznie na potrzeby stosowania tej ustawy. Jak wskazuje treść art. 2 pkt 1 tej ustawy, poprzez elektrownię wiatrową należy rozumieć budowlę w świetle prawa budowlanego, która składa 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).

Należy podkreślić, iż przepisy wprowadzone omawianą ustawą nie powinny mieć wpływu na sposób opodatkowania elektrowni wiatrowych. **Definicja elektrowni wiatrowej obowiązuje bowiem na**

potrzeby powyższej ustawy i nie stanowi samodzielnej podstawy do nakładania podatków. Prawo podatkowe ma bowiem charakter autonomiczny i nie jest dopuszczalne odwołanie się do definicji uregulowanych w innych gałęziach prawa, jeżeli nie wynika to wyraźnie z przepisów podatkowych.

Zgodnie z art. 1. ust. 1 ustawy o inwestycjach „ustawa określa warunki i tryb lokalizacji i budowy elektrowni wiatrowych oraz warunki lokalizacji elektrowni wiatrowych w sąsiedztwie istniejącej albo planowanej zabudowy mieszkaniowej”. Zgodnie z wolą ustawodawcy regulacje zawarte w tej ustawie miały na celu wprowadzenie uregulowań w zakresie lokalizacji inwestycji oraz ich trybu realizacji (procesu budowlanego). Ustawa o inwestycjach nie miała więc na celu uregulowanie kwestii opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych – brak jest w niej odniesienia do tej kwestii.

Równocześnie u.p.o.l. nie odwołuje się w żadnym zakresie do ustawy o inwestycjach, nie sposób bowiem uznać, że ustawa o inwestycjach mogłaby stanowić „prawo budowlane”, o którym mowa w przepisach u.p.o.l. Co więcej, nie sposób uznać, że celem ustawodawcy było w takim przypadku milcząco odesłanie do przedmiotowej ustawy. Podkreślenia wymaga, że stosowanie do celów ustalania przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości równocześnie ustawy o inwestycjach oraz ustawy – Prawo budowlane doprowadziłoby do powstania sprzecznych i niedających się pogodzić hipotez interpretacyjnych.

Zgodnie ze stanowiskiem doktryny odnośnie przepisów odsyłających jako techniki prawodawczej „Polska technika prawodawcza przewiduje stosowanie odesłania, stanowiąc wprost w §4 pkt.3 ZTP: w ustawie można odsyłać do przepisów tej samej lub innej ustawy (...). W literaturze przedmiotu podkreśla się, iż **odesłanie w tekście prawnym polega na tym, iż jakiś przepis wskazuje na postanowienia zawarte w innym przepisie lub przepisach. Podkreśla się przy tym, iż legislator tekstu, w którym znajduje się przepis odsyłający, podejmuje w pełni świadomą decyzję do jakich przepisów odsyła, a konkretnie do przepisów o jakiej treści.** W technice tej tkwi zatem założenie istnienia dużej świadomości po stronie legislatora tekstu. Na zasadzie lustra interpretator tekstu uprawniony jest także przyjmując, iż odesłanie do innych przepisów prawa było w pełni świadome oraz że twórca aktu normatywnego podjął decyzję, iż przepisy do których odsyła, współwyznaczają treść norm prawnych zawartych w akcie, w którym sformułowano odesłanie. Stanowi to istotę przepisu odsyłającego.¹

Kolejną przesłanką pozwalającą uznać, że celem ustawodawcy nie było zakwalifikowanie całej elektrowni wiatrowej do obiektów budowlanych, jest fakt, że ustawodawca w uzasadnieniu do ustawy o inwestycjach wyraźnie wskazuje, że nie traktuje części techniczno-elektronicznej Elektrowni wiatrowej jako części obiektu budowlanego. Jej naprawę bądź modernizację wprost określa jako czynności niebędące robotami budowlanymi, natomiast roboty budowlane, zgodnie z definicją ustawową, dotyczą wyłącznie obiektów budowlanych. Powyższe oznacza zatem, że ustawodawca nie tylko nie zamierzał zakwalifikować Turbiny jako obiektu budowlanego, ale jego zdaniem również na skutek tejże nowelizacji Turbina nie stała się obiektem budowlanym.

W świetle powyższego należy uznać, że zawarta w art. 2 pkt 1 ustawy o inwestycjach definicja „elektrownia wiatrowa” jest określeniem mającym zastosowanie tylko i wyłącznie wobec tej ustawy, a nie wobec ustaw podatkowych, które są autonomiczne.

(v) Koncepcja racjonalnego ustawodawcy

¹ A. Załęska „Zagadnienie tzw. odesłania w podatku od nieruchomości - część I”, <http://www.zaleska.pl/pl/article/569/zagadnienie-tzw.-odeslania-w-podatku-od-nieruchomosci---czesc-i.html>.

Spółka pragnie wskazać na możliwość zastosowania w analizowanym przypadku wykładni „racjonalnego prawodawcy”.

Generalnie, zgodnie z koncepcją racjonalnego prawodawcy, konieczną przesłanką wykładni prawa jest zasada racjonalności stosowana dla wszelkiej interpretacji prawniczej. Posługując się tą wykładnią należy więc wskazywać cele, jakie zamierzał osiągnąć ustawodawca daną regulacją. Koncepcja ta ma bowiem umożliwiać takie odczytywanie tekstów prawnych, aby dawały wypowiedzi jednoznaczne, nieobarczone wadami, jakie w zakresie redagowania przepisów popełnił prawodawca faktyczny.

W tym miejscu Wnioskodawca pragnie odwołać się do uzasadnienia do ustawy o inwestycjach, zgodnie z którym „Wynikiem takiej regulacji jest np. brak możliwości uznania oderwania się łopaty (uznawanej przez organy nadzoru budowlanego za części niebudowlane elektrowni wiatrowej) za katastrofę budowlaną, a tym samym wyłączenie się organów nadzoru budowlanego od interweniowania w takich sytuacjach”. „W skrajnym przypadku awaria elementów technicznych może doprowadzić do przewrócenia się elektrowni wiatrowej lub odpadnięcia jej fragmentów, co może zagrażać życiu i zdrowiu ludzi oraz skutkować uszkodzeniem mienia. Przepisy ustawy – Prawo budowlane nie są dostosowane do kontroli ww. elementów technicznych, a pracownicy organów nadzoru budowlanego nie posiadają odpowiednich kwalifikacji do oceny ich stanu technicznego. Dlatego projekt ustawy przewiduje wprowadzenie obowiązku uzyskania przez inwestora, oprócz decyzji o pozwoleniu na użytkowanie, dodatkowej decyzji zezwalającej na eksploatację. Decyzję zezwalającą na eksploatację elektrowni wiatrowej wydawałby Urząd Dozoru Technicznego (UDT), a więc jednostka, której obecny zakres zadań jest zbliżony do oczekiwanego zadania nadzorowania stanu technicznego elementów technicznych elektrowni wiatrowych. Przed wydaniem decyzji zezwalającej na eksploatację Urząd Dozoru Technicznego będzie m.in. sprawdzał kompletność i prawidłowość sporządzonej dokumentacji, zgodność wyposażenia elektrowni wiatrowej z przedłożoną dokumentacją (w tym instrukcją eksploatacji), uczestniczyć w przeprowadzaniu prób funkcjonowania elektrowni wiatrowej zgodnie z przedłożoną dokumentacją oraz, w okresie dostosowawczym, będzie mógł zlecać wykonanie niektórych czynności niezbędnych do przeprowadzenia prób funkcjonowania elektrowni wiatrowej podmiotom dysponującym odpowiednią wiedzą i doświadczeniem. Podkreślenia wymaga to, że tego rodzaju czynności nie są przeprowadzane przez organy nadzoru budowlanego przed wydaniem decyzji o pozwoleniu na użytkowanie elektrowni wiatrowej”.

Dodatkowo, na stronie 75 ww. stenogramu z posiedzenia Sejmu czytamy, że: „Projekt zgodnie z intencją wnioskodawców ma na celu określenie warunków, zasad i trybu lokalizacji, realizacji oraz eksploatacji elektrowni wiatrowych oraz warunków lokalizacji zabudowy mieszkaniowej w sąsiedztwie elektrowni wiatrowych. Obecnie w polskim prawodawstwie brak jest przepisów jednoznacznie regulujących zasadę lokalizacji lądowych elektrowni wiatrowych, czego konsekwencją są liczne protesty mieszkańców zamieszkujących tereny sąsiadujące z istniejącymi lub planowanymi elektrowniami wiatrowymi.”

Dodatkowo uzasadnienie do ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych powołuje się również na treść raportu Najwyższej Izby Kontroli, z którego wynika konieczność objęcia nadzorem technicznym eksploatacji turbin wiatrowych. NIK poruszył ponadto kwestię nieprawidłowości w zakresie lokalizowania elektrowni wiatrowych na podstawie decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, a także zbyt wąskiego kręgu podmiotów uznawanych za strony zarówno w postępowaniu lokalizacyjnym, jak i w postępowaniu w przedmiocie pozwolenia na budowę.

Powyższe cytaty, zdaniem Wnioskodawcy, wyraźnie wskazują, iż intencją racjonalnego ustawodawcy była realizacja celu, jakim jest objęcie nadzorem budowlanym inwestycji w zakresie elektrowni

wiatrowej, zapewnienie większego bezpieczeństwa poprzez umożliwienie kontroli ich utrzymania w należytym stanie technicznym oraz uregulowanie kwestii lokalizacji elektrowni wiatrowych.

W konsekwencji, zastosowanie wykładni „racjonalnego prawodawcy” prowadzi do wniosku, iż głównym motywem uwzględnienia pojęcia elektrowni wiatrowych w załączniku XXIX Prawa budowlanego, wykreślenia elektrowni wiatrowych z listy przykładowych urządzeń technicznych oraz wprowadzenia definicji elektrowni wiatrowych do ustawy o inwestycjach były względy bezpieczeństwa, zamiar rozszerzenia kompetencji organów nadzoru budowlanego w tym zakresie oraz uregulowanie kwestii lokalizacji elektrowni wiatrowych. **Tym samym trudno dopatrzeć się intencji zmiany obciążenia elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości.**

(vi) Podstawa opodatkowania budowli w podatku od nieruchomości

Spółka pragnie dodatkowo zwrócić uwagę na regulacje dotyczące ustalania podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości w odniesieniu do budowli. Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. „*Podstawę opodatkowania stanowi (...) dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 4-6 - 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.*”

Spółka pragnie wskazać, że w ww. przepisie zostało wskazane, że podstawą opodatkowania jest wartość budowli, o jakiej mowa w przepisach o podatkach dochodowych (słowo „wartość” zostało użyte przez ustawodawcę w liczbie pojedynczej). W związku z tym ustawodawca niejako wyklucza możliwość, aby budowla, jaka potencjalnie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, składała się z kilku wartości konstytuującej ją środków trwałych. Taka sytuacja jest z prawnego i praktycznego punktu widzenia nie możliwa.

W tym kontekście należy wskazać, że co do zasady elektrownia wiatrowa składa się z kilku odrębnych środków trwałych (turbina, wieża, fundament etc.). Dlatego nawet jeśli czysto hipotetycznie przyjąć, że cała elektrownia wiatrowa jest jedną budowlą w rozumieniu Prawa budowlanego (co jak zostało wykazane powyżej jest błędne), nie sposób byłoby ustalić podstawę jej opodatkowania podatkiem od nieruchomości, gdyż u.p.o.l. nie przewiduje sytuacji, w której oddzielne środki trwałe, o oddzielnych wartościach stanowiących podstawy dokonywania odpisów amortyzacyjnych, stanowią jedną budowlę i podstawą opodatkowania w takim wypadku miałyby być suma tychże wartości. Brak jest przepisów na takie postępowanie w ustawodawstwie.

(vii) Klauzula in dubio pro tributario

Jeżeli jednak Burmistrz Gminy Suchań miałby wątpliwości interpretacyjne odnośnie zmian przepisów wprowadzonych ustawą o inwestycjach, należy mieć również na względzie przepis art. 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2015 r. poz. 613, z późn. zm; dalej: **OP**), konstytuujący klauzulę *in dubio pro tributario*.

W myśl powołanej regulacji, niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika. W szczególności, jeśli zdaniem organu analizowane przepisy są dla niego niejednoznaczne i budzą wątpliwości interpretacyjne, powinien on dokonać rozstrzygnięcia zgodnie ze stanowiskiem podatnika.

Z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wynika, że *zasada in dubio pro tributario, (...) nakazuje – w przypadku nieusuwalnej wieloznaczności przepisu prawnego – odtworzyć z niego normę prawną,*

która uwzględnia interes podatnika" (wyr. TK z 29 lipca 2014 r., P 49/13, Dz.U. z 2014 r. poz. 1052; wyr. TK z 18 lipca 2013 r., SK 18/09, Dz.U. z 2013 r. poz. 985). Innymi słowy – niejasne regulacje podatkowe nie mogą być interpretowane na niekorzyść podatnika, z uwagi na fakt iż nie może on ponosić negatywnych konsekwencji nieprecyzyjnego sformułowania przepisów przez ustawodawcę. W postanowieniu z 15 lipca 2013 r. Trybunał Konstytucyjny uznał, iż: *"zgodnie z wymogami konstytucyjnymi niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatników, a w konsekwencji jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to zgodnie z zasadą in dubio pro tributario należy opowiedzieć się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązującego do świadczeń podatkowych"* (post. TK z 15 lipca 2013 r., SK 69/13, OTK-A 2015, Nr 7, poz. 110).

Tym bardziej niedopuszczalne jest analogiczne stosowanie nieprecyzyjnych przepisów podatkowych czy też rozszerzające stosowanie jednoznacznych przepisów podatkowych, gdyby miało to na celu zwiększenie obowiązków podatkowych.

Omawiana reguła interpretacyjna była również powoływana w orzecznictwie sądów administracyjnych (przykładowo: wyr. NSA z 10 stycznia 2017 r., II FSK 3729/14, NSA z 7 lutego 2012 r., II FSK 1323/10; wyr. WSA z 23 stycznia 2010 r., I SA/Sz 653/09; wyr. WSA z 21 grudnia 2010 r., I SA/GD 677/10). Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów w uchwale z 13 lipca 2009 r. (I FPS 3/09) wskazał, że: *"ostro sprzeciwia się rozstrzygnięciu wątpliwości na niekorzyść jednostek, stwierdzając, że z taką możliwością od początku swojego funkcjonowania się nie godził i nadal nie godzi"*.

Co więcej w wyroku z 12 kwietnia 2011 r. (I FSK 262/11) NSA zauważył, iż: *"zgodnie z art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. Norma ta, choć ujęta ogólnie, nie może być traktowana jedynie jako postulat odnoszący się do sposobu prowadzenia postępowania. Jest to bowiem przepis, do którego przestrzegania organy zobowiązane są na równi z innymi przepisami zawierającymi wytyczne co do ich działań. Źródła tej zasady należy upatrywać w art. 2 Konstytucji RP, czyli w zasadzie demokratycznego państwa prawnego. Organy są w świetle tej zasady zobowiązane do takiego działania, które nie będzie powodowało ujemnych skutków dla strony postępowania, która działa w dobrej wierze, ma zaufanie do aktów danego organu i je wykonuje. Jednocześnie, organy podatkowe nie mogą na podatnika przerzucać negatywnych konsekwencji własnych działań i zaniechań. Ponadto wszelkie wątpliwości dotyczące stanu faktycznego nie mogą być rozstrzygane na niekorzyść podatnika"*.

Regulacja konstytucyjna znajduje swoje oparcie również w OP, która w art. 2a postuluje do organów podatkowych o działanie w granicach prawa i niestosowanie wykładni rozszerzającej w kontekście niejasnych przepisów. Tym samym, w przypadku jakichkolwiek wątpliwości interpretacyjnych odnośnie zmian wprowadzonych ustawą o inwestycjach, Burmistrz Gminy Suchań nie powinien traktować ww. przepisów jako podstawy do uznania, że podatek od nieruchomości powinien być naliczany od całej Elektrowni wiatrowej, wliczając w to Turbinę.

(viii) Podsumowanie

Mając na uwadze argumenty przytoczone w pkt (i) – (vii) powyżej, zdaniem Spółki Turbina, jako część techniczna Elektrowni wiatrowych stanowiących urządzenie techniczne, nie będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Prawidłowe jest więc stanowisko Spółki, że w stanie prawnym od 1 stycznia 2017 r. Turbina stanowi część techniczną urządzenia technicznego, jakim są Elektrownie wiatrowe, a tym samym nie stanowi budowli w rozumieniu u.p.o.l. i w konsekwencji nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Powyższe stanowisko znajduje potwierdzenie w interpretacjach indywidualnych, wydanych już w stanie prawnym od 1 stycznia 2017 r., tj.:

- interpretacji indywidualnej Wójta Gminy Puck z dnia 2 grudnia 2016 r. (sygn. F.B.310.2.2016.MW) zgodnie z którą „Wójt Gminy Puck podziela uwagi Wnioskodawcy dotyczące charakteru zmiany wprowadzonej w drodze art. 9 pkt 2 i 3 ustawy o inwestycjach, jak również otwartego katalogu części budowlanych urządzeń technicznych – stanowiącego element definicji budowli w rozumieniu art. 3 pkt 3 p.b. Wykreślenie przez ustawodawcę jednego z przykładowych elementów definicji, przy pozostawieniu tamże sformułowania „innych urządzeń”, nadto wobec braku zmian w sposobie wytwarzania, montażu lub demontażu urządzeń jakimi są elektrownie wiatrowe, nie mogło w sposób niebudzący wątpliwości prowadzić do uznania, że od dnia 1 stycznia 2017 roku podatek od nieruchomości w zakresie elektrowni wiatrowych powinien być liczony przy uwzględnieniu wartości urządzeń technicznych umiejscowionych na elementach budowlanych tego rodzaju budowli – fundamencie lub wieży. Niewątpliwie, gdyby wolą ustawodawcy było objęcie elektrowni wiatrowej w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy o inwestycjach podatkiem od nieruchomości jako całości, wyraźne odesłanie, w tym przedmiocie zostałyby dodane do u.p.o.l., względnie elektrownie wiatrowe zostałyby wpisane do art. 3 pkt 3 p.b. w ramach przykładowego katalogu obiektów budowlanych niebędących budynkiem lub obiektem małej architektury, obok wolno stojących urządzeń technicznych i innych tamże wskazanych.”. Jednocześnie Wójt Gminy Puck widząc wątpliwości interpretacyjne istniejące na gruncie przepisów, powołał się na art. 2a Ordynacji podatkowej, uznając, że „Po analizie stanowiska Wnioskodawcy, w świetle obowiązującego stanu prawnego, Wójt Gminy Puck w ramach swej właściwości, przy zastosowaniu art. 2a o.p., uznaje stanowisko zaprezentowane we wniosku z dnia 30 sierpnia 2016 roku za prawidłowe. (...) Zgodnie z art. 2a o.p. niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika. Kierując się dyspozycją tego przepisu, uwzględniając powyższe rozważania oraz stanowisko zaprezentowane we wniosku przez Wnioskodawcę, stanowisko Wnioskodawcy należało uznać za prawidłowe.”;
- interpretacji indywidualnej Burmistrza Łży z dnia 5 grudnia 2016 r. (sygn. FB.3123.4.105.2016) zgodnie z którą „Zdaniem wnioskodawcy, celem ustawodawcy nie mogło być zakwalifikowanie elektrowni wiatrowej (zdefiniowanej na potrzeby wniosku jako Turbina) do obiektów budowlanych bowiem w takim wypadku wszystkie przepisy Ustawy prawo budowlane musiałyby mieć zastosowanie do elektrowni wiatrowych a więc również do jej elementów techniczno-elektronicznych. Taki wniosek jest nie do pogodzenia z faktem, że Ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie wprowadza równocześnie zmian do np. relewantnych w tym zakresie przepisów w zakresie uprawnień budowlanych. (...) Tym samym **tutejszy Organ stwierdza, że dla celów sporządzenia deklaracji na podatek od nieruchomości za 2017 r. a także lata następne, za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości w postaci budowli, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz w art. 2 ust. 1 pkt 3 Ustawy o PiOL, uznaje się wyłącznie część Turbiny, tj. fundament oraz posadowioną na tymże fundamencie wieżę. Nie stanowi natomiast budowli, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz w art. 2 ust. 1 pkt 3 Ustawy o PiOL, a przez to przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, Turbina jako całość (rozumiana jako jeden obiekt budowlany), na która składa się fundament oraz posadowiona na tymże fundamencie wieża wraz z częścią techniczno-elektroniczną Turbiny.”;**
- interpretacji indywidualnej Wójta Gminy Zgorzelec z dnia 3 listopada 2016 r. (sygn. FP.310.1.1.2016.2) zgodnie z którą „Zdaniem Wnioskodawcy, celem ustawodawcy nie mogło być zakwalifikowanie elektrowni wiatrowej (zdefiniowanej na potrzeby wniosku jako Turbina) do obiektów budowlanych bowiem w takim wypadku wszystkie przepisy Ustawy prawo budowlane musiałyby mieć zastosowanie do elektrowni wiatrowych a więc również do jej elementów techniczno-elektronicznych. Taki wniosek jest nie do pogodzenia z faktem, że Ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie wprowadza równocześnie

zmian do np. relewantnych w tym zakresie przepisów w zakresie uprawnień budowlanych. (...) Tym samym tutejszy Organ stwierdza, że dla celów sporządzenia deklaracji na podatek od nieruchomości za 2017 r. a także lata następne, za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości w postaci budowli, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz w art. 2 ust. 1 pkt 3 Ustawy o PiOL, uznaje się wyłącznie część Turbiny, tj. fundament oraz posadowioną na tymże fundamencie wieżę. Nie stanowi natomiast budowli, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz w art. 2 ust. 1 pkt 3 Ustawy o PiOL, a przez to przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, Turbina jako całość (rozumiana jako jeden obiekt budowlany), na która składa się fundament oraz posadowiona na tymże fundamencie wieża wraz z częścią techniczno-elektroniczną Turbiny."

Dodatkowo na dowód prezentowanego stanowiska, Spółka przytacza szereg rozstrzygnięć sądów administracyjnych i organów podatkowych wskazujących, że elektrownia wiatrowa jest urządzeniem technicznym, które nie może podlegać podatkowi od nieruchomości jako całość, gdyż takiemu podatkowi podlega wyłącznie tylko część urządzenia technicznego – część budowlana. W związku powyższym przedmiotowe wyroki znajdują również zastosowanie do analizowanej sytuacji w stanie prawnym obowiązującym od 2017 r. Tytułem przykładu Spółka przytacza:

- wyrok NSA w Warszawie z dnia 15 maja 2012 r. (sygn. II FSK 2132/10) zgodnie z którym: „elektrownia wiatrowa nie jest również urządzeniem budowlanym w rozumieniu art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego. W zakres pojęcia budowli nie wchodzi bowiem urządzenia techniczne, które się w nim znajdują. Nie są one budowlą, gdyż nie są związane z obiektem budowlanym zapewniającym możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Nie można ich bowiem porównać do przyłączy, przejazdów, ogrodzenia lub innych urządzeń budowlanych wymienionych w tym przepisie. Nie są więc urządzeniami budowlanymi elementy techniczne służące bezpośrednio wytwarzaniu energii elektrycznej, takie jak zespoły wiatrowe, czyli generator (turbina), rotor z gondolą, wirnik, skrzynia biegów, a także komputer sterujący, transformator, rozdzielnia energetyczna czy instalacja alarmowa zdalnego sterowania.”
- wyrok NSA w Warszawie z dnia 20 stycznia 2012 r. (sygn. II FSK 1397/10) zgodnie z którym: „skoro ustawodawca uznaje za budowlę części budowlane urządzeń technicznych, a nie same urządzenia techniczne, to siłownia (elektrownia) wiatrowa nie może jako całość zostać zakwalifikowana jako budowla. W związku z tym takie urządzenia jak generator, rotor z gondolą, wirnik, skrzynia biegów, komputer sterujący, transformator, rozdzielnia energetyczna, instalacja alarmowa zdalnego sterowania, nie są częściami budowlanymi urządzeń technicznych elektrowni wiatrowych. Stanowią one odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową w zakresie urządzeń wytwórczych energii elektrycznej, a nie jak twierdzi autor skargi kasacyjnej - budowli. Ponadto trzeba stwierdzić, że skoro w wskazanych orzeczeniach uznano, iż elektrownie wiatrowe są urządzeniami technicznymi, to nie można ich również jednocześnie uznać za urządzenia budowlane w rozumieniu art. 3 pkt. 9 ustawy prawo budowlane (...).”
- interpretację indywidualną z dnia 31 lipca 2014 r. wydaną przez Wójta Gminy Działdowo (sygn. FN.3101.1.1.2014) zgodnie z którą: „natomiast urządzenia i instalacje technologiczne, przekształcające energię wiatru w energię mechaniczną przekazywaną do generatora, takie jak: wirnik z łopatami, generator, skrzynia biegów, komputer sterujący, transformator, rozdzielnia elektryczna, instalacja alarmowa, instalacja zdalnego sterowania – nie są obiektami budowlanymi (tu budowla) ani urządzeniami budowlanymi w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, a jedynie stanowią wyposażenie techniczno-technologiczne elektrowni.”
- interpretację indywidualną z dnia 29 grudnia 2015 r. wydaną przez Wójta Gminy Nowe Ostrowy (sygn. 310.INT.1.2015) zgodnie z którą: „W istocie to elektrownie wiatrowe są głównym urządzeniem, w którym dla prawidłowego funkcjonowania niezbędna jest jedynie

odpowiednia konstrukcja fundamentów i innych obiektów budowlanych, a także części budowlanych urządzeń technicznych i urządzeń budowlanych. Część konstrukcyjna w samej wieży – fundamenty – jest jednym z elementów potrzebnych do wytwarzania energii elektrycznej za pomocą Elektrowni wiatrowych i ich turbin, lecz podobnie jak inne budowle nie pełni w tym urządzeniu roli zasadniczej. Do budowli nie należą zatem urządzenia służące wytwarzaniu energii elektrycznej wraz z Technicznym Wyposażeniem Wież, a w konsekwencji nie powinny powiększać podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli”.

W związku z powyższym, Wnioskodawca wnosi jak na wstępie.

W imieniu Wnioskodawcy

Pełnomocnik

Oświadczenie i podpis osoby upoważnionej

Zgodnie z art. 233 § 1 w związku z § 6 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. - Kodeks karny (Dz. U. Nr 88, poz. 553, z późn. zm.), kto składa fałszywe oświadczenie mające służyć za dowód w postępowaniu sądowym lub w innym postępowaniu prowadzonym na podstawie ustawy, podlega karze pozbawienia wolności od 6 miesięcy do lat 8.

Ja, niżej podpisana, pouczone o odpowiedzialności karnej z art. 233 § 1 w związku z § 6 Kodeksu karnego za składanie fałszywych oświadczeń składam, stosownie do art.14b § 4 ustawy – Ordynacja podatkowa, oświadczenie następującej treści:

Oświadczam, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej.

W imieniu Wnioskodawcy

Załączniki:

1. Potwierdzenie wniesienia opłaty za wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie podatku od nieruchomości w wysokości 80 zł za jeden stan faktyczny i jedno zdarzenie przyszłe.
2. Odpis pełnomocnictwa udzielonego p. _____ przez Wnioskodawcę.
3. Potwierdzenie wniesienia opłaty skarbowej od ww. odpisu pełnomocnictwa.
4. Odpis aktualny z elektronicznego rejestru KRS.