

Margonin, dnia 15.01.2021 r.

Burmistrz Miasta i Gminy Margonin
ul. Kościuszki 13
64-830 Margonin

WF-FN.310.1.1.2021.TL

ZMIANA INTERPRETACJI INDYWIDUALNEJ

Na podstawie art. 14 e § 1, art. 14j § 1, § 2a i § 3 w związku z art. 14 b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.) Burmistrz Miasta i Gminy Margonin, wobec stwierdzenia nieprawidłowości interpretacji indywidualnej z dnia 21 grudnia 2016 r. nr FN.310.1.1.2016 wydanej na wniosek z dnia 30 września 2016 r. (data wpływu do organu 3 października 2016 r.) o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie stosowania przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w zakresie podatku od nieruchomości, zmienia ww. interpretację z urzędu stwierdzając, że stanowisko Wnioskodawcy dotyczące zapłaty podatku od nieruchomości wyłącznie od następujących obiektów budowlanych stanowiących budowle:

1. fundamentów elektrowni wiatrowych, w których umiejscowione są przepusty kablowe i uziemienie;
2. wież składających się z sekcji stalowych z wmontowaną drabiną z pionowym systemem asekuracji; a w związku z tym, że podstawą opodatkowania będzie wyłącznie wartość wyżej wymienionych budowli określona zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych

jest nieprawidłowe.

UZASADNIENIE

W dniu 03.10.2016 r. wpłynął do tutejszego organu wniosek o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości.

Wnioskodawca zadał następujące pytanie:

Czy wnioskodawca będzie obowiązany od dnia 1 stycznia 2017 r. do zapłaty podatku od nieruchomości wyłącznie od następujących obiektów budowlanych stanowiących budowle:

1. fundamentów elektrowni wiatrowych, w których umiejscowione są przepusty kablowe i uziemienie;
2. wież składających się z sekcji stalowych z wmontowaną drabiną z pionowym systemem asekuracji;

a w związku z tym, czy podstawą opodatkowania będzie wyłącznie wartość wyżej wymienionych budowli określona zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (dalej: Upiol)

Wnioskodawca zaprezentował stanowisko, iż będzie obowiązany od dnia 1 stycznia 2017r. do zapłaty podatku od nieruchomości wyłącznie od następujących obiektów budowlanych stanowiących budowle:

1. fundamentów elektrowni wiatrowych, w których umiejscowione są przepusty kablowe i uziemienie;
2. wież składających się z sekcji stalowych z wmontowaną drabiną z pionowym systemem asekuracji;

a w związku z tym, podstawą opodatkowania będzie wyłącznie wartość wyżej wymienionych budowli określona zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 Upiol.

Wnioskodawca zaprezentował stanowisko, iż na podstawie art. 1a ust. 1 pkt 2 Upiol budowlą jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. Na podstawie zaś art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego ilekroć w ustawie jest mowa o obiekcie budowlanym należy przez to rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Zgodnie zaś z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego budowla to 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.

Przepis art. 9 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz.U.2016.961) wprowadził zmiany do art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego polegające na wykreśleniu zawartych w nawiasie wyrazów „elektrownie wiatrowe”, a w załączniku do Prawa budowlanego w kategorii XXIX (jako rodzaj budowli), obok wolno stojących kominów i masztów, dodano wyrazy: „elektrownie wiatrowe”. Powyższa zmiana nie wpłynęła zdaniem Wnioskodawcy na dotychczasowe zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości.

Po pierwsze zważywszy, że katalog urządzeń technicznych był dotychczas otwarty, to nowelizacja stanowi jedynie usunięcie jednego z wymienionych w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego przykładów, co nie powinno skutkować automatycznym zakwalifikowaniem elektrowni wiatrowych jako budowli, jeśli nie istnieją ku temu przesłanki wynikające z innych przepisów Prawa budowlanego. Katalog części budowlanych urządzeń technicznych nadal jest otwarty, o czym świadczy pozostawienie w definicji „budowli” frazy „innych urządzeń”. Aktualne zatem pozostaje orzecznictwo wydane na tle poprzedniego stanu prawnego, w którym dla kwalifikacji urządzeń wchodzących w skład elektrowni wiatrowych nie miało znaczenia wyliczenie urządzeń technicznych w katalogu

zawartym w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego. Przykładowo w uzasadnieniu wyroku z dnia 2 grudnia 2011 r. (sygn. H FSK 1658/10) Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że:

„ Mając na uwadze treść przytoczonych przepisów należy stwierdzić, iż elektrownie wiatrowe nie są budowlami w rozumieniu art. 1 a ust. 1 pkt 2 ustawy podatkowej w związku z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego. Po pierwsze, nie zostały one w sposób wyraźny wymienione w tym przepisie. Przepis ten do budowli zalicza bowiem lotniska, drogi, linie kolejowe, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane 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 czy pomniki. Jak z powyższego wynika, 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. Po drugie, przepis art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego wskazuje, że urządzenie techniczne stanowi budowlą tylko wówczas, gdy jest urządzeniem wolno stojącym. Natomiast siłownia (elektrownia) wiatrowa jako całość nie stanowi budowli. Ustawodawca rozróżnia bowiem części budowlane urządzeń technicznych od samych urządzeń, uznając za budowlą jedynie pierwsze z nich. Po trzecie, 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 te bez uszczerbku dla budowli można wymieniać na inne, zamieniać, zmieniać ich parametry techniczne, wymontowywać i zastępować innymi urządzeniami prądotwórczymi bez zmiany całości użytkowej budowli, która pozostaje ta sama.

Po czwarte, 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. Z tego też powodu pozostałe budowle stanowiące wyposażenie techniczne bądź technologiczne elektrowni, a więc będące w istocie rzeczami urządzeniami pomocniczymi w procesie wytwarzania energii elektrycznej nie można uznać za ich część składową. Do budowli nie należą zatem urządzenia służące wytwarzaniu energii elektrycznej. W związku z tym urządzenia techniczne służące bezpośrednio wytwarzaniu energii elektrycznej, takie jak generator (turbina), wirnik ze skrzydłami, skrzynia biegów, komputer sterujący, transformator, rozdzielnia energetyczna, instalacja alarmowa zdalnego sterowania nie mogą być przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Dlatego podatkiem od nieruchomości nie podlegają elementy techniczne, o których mowa, służące bezpośrednio wytwarzaniu energii elektrycznej."

Wnioskodawca wskazał też, że w dniu 28 czerwca 2015 r. wprowadzono w Prawie budowlanym nową definicję obiektu budowlanego (art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 24 kwietnia 2015 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze wzmocnieniem narzędzi ochrony krajobrazu, Dz.U. z 2015 r., poz. 774). Zgodnie z obowiązującą definicją - obiektem budowlanym jest budynek, budowla bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Po wprowadzeniu tej zmiany do celów kwalifikacji obiektu jako obiektu budowlanego podstawowe znaczenie ma ustalenie, czy obiekt ten został wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. W konsekwencji więc, obiekt niewzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych nie będzie stanowił obiektu budowlanego w rozumieniu Prawa budowlanego (a zatem i budowli). Szczegółowej analizy użytego w definicji pojęcia „wyrobów budowlanych” dokonał W. Morawski („*Wpływ zmiany definicji obiektu budowlanego na zakres przedmiotowy podatku od nieruchomości przypadkowa rewolucja?*” PP z 2015 r., nr 6, str. 23-31). Autor ten zauważył, że aktualnie Prawo budowlane nie zawiera definicji wyrobów budowlanych. Wprawdzie w pierwotnym brzmieniu tej ustawy definicja wyrobów budowlanych zawarta była w art. 3 pkt 18 (był to wyrób, w rozumieniu przepisów o badaniach i certyfikacji, wytworzony w celu wbudowania, wmontowania, zainstalowania lub zastosowania w sposób trwały w obiekcie budowlanym). Po jego wielokrotnej nowelizacji, przepis ten uchylono z dniem 1 maja 2004 r. w art. 10 Prawa budowlanego stwierdzono ponadto, że „*Wyroby wytworzone w celu zastosowania w obiekcie budowlanym w sposób trwały o właściwościach użytkowych umożliwiających prawidłowo zaprojektowanym i wykonanym obiektom budowlanym spełnienie podstawowych wymagań, można stosować przy wykonywaniu robót budowlanych wyłącznie, jeżeli wyroby te zostały wprowadzone do obrotu lub udostępnione na rynku krajowym zgodnie z przepisami odrębnymi, a w przypadku wyrobów budowlanych - również zgodnie z zamierzonym zastosowaniem*”. Natomiast w art. 26 pkt 1 Prawa budowlanego wskazano, że: „*Inspektor nadzoru inwestorskiego ma prawo: wydawać kierownikowi budowy lub kierownikowi robót polecenia, potwierdzone wpisem do dziennika budowy, dotyczące: usunięcia nieprawidłowości lub zagrożeń, wykonania prób lub badań, także wymagających odkrycia robót lub elementów zakrytych, przedstawienia ekspertyz dotyczących prowadzonych robót budowlanych oraz informacji i dokumentów potwierdzających zastosowanie przy wykonywaniu robót budowlanych wyrobów, zgodnie z art. 10, a także informacji i dokumentów potwierdzających dopuszczenie do stosowania urządzeń technicznych*”. W art. 20 ust. 1 pkt 3a Prawa budowlanego zostało z kolei zawarte wyraźne odesłanie do Ustawy o wyrobach budowlanych. Zgodnie z art. 2 pkt 1 Ustawy z dnia 16 kwietnia 2004 r. o wyrobach budowlanych (Dz.U.2014.883) ilekroć w ustawie jest

mowa o wyrobie budowlanym — należy przez to rozumieć wyrób budowlany, o którym mowa w art. 2 pkt 1 Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 305/2011 z dnia 9 marca 2011 r. ustanawiającego zharmonizowane warunki wprowadzania do obrotu wyrobów budowlanych i uchylającego dyrektywę Rady 89/106/EWG (Dz.U.UE.L.2011.88.5). Rozporządzenie to w art. 2 pkt 1 stwierdza, że: „ *Na użytek niniejszego rozporządzenia stosuje się następujące definicje: wyrób budowlany oznacza każdy wyrób lub zestaw wyprodukowany i wprowadzony do obrotu w celu trwałego wbudowania w obiektach budowlanych lub ich częściach, którego właściwości wpływają na właściwości użytkowe obiektów budowlanych w stosunku do podstawowych wymagań dotyczących obiektów budowlanych*”.

Zasadniczy przekaz definicji według W. Morawskiego jest taki, iż wyrobem budowlanym jest wszystko to, z czego można budować obiekty budowlane. Istotny jest też fakt, że wyrobem budowlanym może być tylko taki wyrób, którego cechy wpływają na właściwości obiektu. Musi to więc być — jak się zdaje — wyrób zasadniczy dla wytworzenia danego obiektu budowlanego, a nie np. element wyposażenia obiektu. Dodatkowo musi to być wyrób, który będzie trwale „wbudowany”, a nie np. zamontowany na obiekcie budowlanym. Według W. Morawskiego nie można się oprzeć wrażeniu, że wyrobem budowlanym jest po prostu wszystko to, co potocznie uważamy za wyrób budowlany, a więc to, co służy do wytworzenia obiektu budowlanego (w potocznym znaczeniu), czyli jego wybudowania. Chodzi tu nie tylko o wybudowanie jego ścian, fundamentu, dachu, ale także jego wykończenie, trwałe elementy wyposażenia, których nie da się w żaden sposób oderwać od całości obiektu (np. instalacje, podłogi, trwałe dekoracje, farba na ścianach itp.). Autor ten podnosi, że wyrób budowlany to — zgodnie z Rozporządzeniem Nr 305/2011 — taki wyrób, „którego właściwości wpływają na właściwości użytkowe obiektów budowlanych w stosunku do podstawowych wymagań dotyczących obiektów budowlanych”. Wydaje się, że można tu zaprezentować racjonalne rozumowanie, iż obiektem budowlanym będą takie obiekty, w których wyroby budowlane wysuwają się na pierwszy plan i wpływają na ich właściwości.

Odnosząc powyższe uwagi do elektrowni wiatrowych będących własnością Wnioskodawcy, należałoby uznać, że tylko te ich części, jak fundament i wieża (pkt 1-2 wyliczenia w opisie stanu faktycznego) mogłyby spełnić definicję obiektu budowlanego wybudowanego z użyciem wyrobów budowlanych. Co się zaś tyczy „elementów technicznych” (tj. wirnika z zespołem łopat, zespołu przeniesienia napędu, generatora prądotwórczego, układu sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu, pkt 3-7 wyliczenia w opisie stanu faktycznego) i pozostałych urządzeń wchodzących w skład elektrowni wiatrowej niestanowiących „elementów technicznych” (np. transformatorów i układów hydraulicznych, pkt 8-13 wyliczenia w opisie stanu faktycznego), to urządzenia te — jako urządzenia o przeznaczeniu typowo technicznym i przemysłowym charakterze — nie są zbudowane z wyrobów budowlanych, nie mogą zatem stanowić obiektu budowlanego.

Nie bez znaczenia pozostaje również fakt, że wraz z omawianą nowelizacją usunięto z definicji obiektu budowlanego pojęcie „instalacje i urządzenia techniczne stanowiące z budowlą całość techniczno-użytkową”. Zmiana ta ponad wszelką wątpliwość wyłącza z definicji budowli urządzenia przemysłowe powiązane w jakikolwiek sposób z budowlą (która wszak obecnie powinna być zbudowana z wyrobów budowlanych).

Wnioskodawca ponadto wskazał, iż zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 Upiol podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości 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. Elektrownia wiatrowa jako całość nie stanowi odrębnego środka trwałego, w stosunku do którego można by określić wartość będącą podstawą amortyzacji, a więc i podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości. W praktyce przyjmuje się, że jedna elektrownia wiatrowa (tzw. wiatrak) składa się zazwyczaj z dwóch środków trwałych: zespołu elektryczno-wiatrowego (turbiny) klasyfikowanego pod nr KŚT 346 („Zespoły prądotwórcze wiatrowe”) i amortyzowanego według stawki 7% oraz wieży z fundamentem klasyfikowanej pod nr KŚT 201 („Budowle na terenach elektrowni”) amortyzowanej według stawki 4,5%. Taki podział potwierdzają interpretacje podatkowe: Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 6 sierpnia 2015 r. nr IBPB-1-3/4510-194/15/IŻ, Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 7 kwietnia 2015 r. nr IPTPB1/4511-4/15-6/MR, Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 4 listopada 2014 r. nr IBPBI/2/423-828/14/KP, Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 3 marca 2014 r. nr IBPBI/2/423-1574/13/MS, Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 3 marca 2014 r. nr IBPBI/2/423-1573/13/MS, Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 10 kwietnia 2013 r. nr IPPB3/423-66/13-2/MS, Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 7 sierpnia 2013 R. nr ILPB4/423-168/13-2/DS. Podział ten koresponduje z podziałem tych obiektów dla celów Prawa budowlanego: wieża z fundamentem to budowla, a turbina to urządzenie techniczne zamontowane na tej budowli. W orzecznictwie sądów administracyjnych (tak: NSA w wyroku z dnia 2 grudnia 2011 r., sygn. II FSK 1658/10) przyjęto, że *„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”*.

Mając na względzie powyższe trzeba uznać, że również zasady klasyfikacji środków trwałych składających się na elektrownię wiatrową (ich części) stoją w sprzeczności z poglądem, że elektrownia wiatrowa jako całość podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Wnioskodawca wskazał też, że mając na względzie fakt, że budowlą jest elektrownia wiatrowa w takim zakresie, w jakim określa to Prawo budowlane, a więc ze wskazaniem jej fundamentu i wieży, można również wyjaśnić, dlaczego wprowadzono tak rozumianą elektrownię wiatrową do załącznika Prawa budowlanego w kategorii XXIX. Elektrownia wiatrowa przy uwzględnieniu jej fundamentu i wieży (bez „elementów technicznych” i pozostałych urządzeń) stanowi bowiem obiekt podobny do tych wymienionych w kategorii XXIX: kominów i masztów. Poza tym celem załącznika do Prawa budowlanego nie jest wskazanie obiektów, które stanowią budowle, lecz grupowanie obiektów, na których wybudowanie niezbędne jest pozwolenie. Służy zatem zupełnie innym celom.

Mając na względzie wszystkie powyższe argumenty, należy zauważyć, że w dniu 16 lipca 2016 r. weszła w życie Ustawa o inwestycjach, która to Ustawa wprowadziła własną definicję elektrowni wiatrowych. Zgodnie z jej art. 2 pkt 1 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, o której mowa w 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 na podstawie art. 2 pkt 2 Ustawy o inwestycjach uznano, że elementy techniczne to wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Trzeba jednak podkreślić, że art. 2 Ustawy o inwestycjach przesądza jedynie o tym, że za „budowlę” można uznać elektrownię wiatrową jako całość dla celów Ustawy o inwestycjach, która przykładowo w art. 4 ust. 1 określa sposób liczenia odległości elektrowni wiatrowych od domów i budynków mieszkalnych („*dziesięciokrotność wysokości elektrowni wiatrowej mierzonej od poziomu gruntu do najwyższego punktu budowli*”). Nie oznacza to jednak, że elektrownia wiatrowa spełnia jako „całość” (wraz z „elementami technicznymi”) kryteria uznania jej za „budowlę” w rozumieniu przepisów Upiol.

Polskie prawo podatkowe kieruje się zasadą autonomii, która polega na tym, że na gruncie tego prawa do realizacji celów opodatkowania niektóre pojęcia i instytucje są uregulowane odmiennie od zawartych w przepisach innych dziedzin prawa, z których pojęcia te i instytucje się wywodzą, co oznacza, że nie jest dopuszczalne automatyczne odwołanie się do definicji zawartych w innych gałęziach prawa, jeśli nie wynika to wprost z przepisów prawa podatkowego.

W konsekwencji nie ma podstaw do twierdzenia, że źródłem definicji pojęcia „budowla” dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości jest regulacja nienależąca do systemu prawa podatkowego, zwłaszcza w sytuacji, gdy ustawa podatkowa zawiera definicję legalną budowli. Definicja ta może mieć tylko taką treść, która została jej nadana w ustawie podatkowej — w tym przypadku w Upiol. Upiol w odniesieniu do definicji budowli (a więc i zakresu opodatkowania) odsyła wyłącznie do przepisów prawa budowlanego. Na podstawie art. 1a ust. 1 pkt 2 Upiol budowlą jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. Ustawę o inwestycjach trudno zaliczyć wprost do regulacji ze sfery prawa budowlanego tym bardziej, że nie została wymieniona w art. 2 Prawa budowlanego, obok przepisów prawa geologicznego i górniczego, prawa wodnego, prawa o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami jako element tego systemu. Dodatkowo, przeciwko uznaniu Ustawy o inwestycjach za element systemu prawa budowlanego, przemawia chociażby treść cytowanego art. 2 pkt 1 tej ustawy, definiującego elektrownię wiatrową jako budowlę „w rozumieniu przepisów prawa budowlanego”, co logicznie eliminuje przepisy Ustawy o inwestycjach z pojęcia „przepisów prawa budowlanego”.

Mimo powyższego, warto jednak ustalić cel i znaczenie nowowprowadzonej regulacji, aby wyeliminować ewentualne wątpliwości co do braku wpływu tej regulacji na obowiązki w zakresie podatku od nieruchomości.

Istotne znaczenie w tym zakresie ma fakt wyodrębnienia w definicji zawartej w art. 2 Ustawy o inwestycjach „elementów technicznych”, ponieważ na podstawie art. 2 pkt 1 tej ustawy stanowią one część składową elektrowni wiatrowych, ta zaś jest budowlą „w rozumieniu prawa budowlanego”.

Należałoby zatem rozważyć, czy z regulacji tej wynika, że „elementy techniczne” (pkt 3-7 wyliczenia w opisie stanu faktycznego) jako takie mogą stanowić budowlę (lub element budowli) w rozumieniu Prawa budowlanego. W praktyce będzie to oznaczało konieczność przeanalizowania przepisów Prawa budowlanego w celu ustalenia, czy „elementy techniczne” stanowią „urządzenia”, czyli element wyłączony z definicji „obiekту budowlanego”, a więc tym samym „budowli”, czy też może są „instalacją”, o której mowa w przepisie art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego, podlegającą opodatkowaniu jako część obiektu budowlanego. Ponieważ katalog „elementów technicznych” zawarty w art. 2 pkt 2 jest zamknięty, poza powyższymi rozważaniami należy pozostawić inne, niewymienione w nim urządzenia wchodzące w skład elektrowni wiatrowych, stanowiące niewolnostojące urządzenia techniczne niewątpliwie niebędące budowlami ani „elementami technicznymi” w rozumieniu tego przepisu (pkt 8-13 wyliczenia w opisie stanu faktycznego). Z art. 3 Prawa budowlanego wynika, że przez „urządzenia instalacyjne” rozumieć należy między innymi urządzenia służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków. Zgodnie zaś z definicją zawartą w Słowniku języka polskiego PWN, „instalacja” to „*zespół przewodów i urządzeń doprowadzających elektryczność, gaz, wodę itp. do jakichś obiektów lub pomieszczeń*”. Tym samym językowe znaczenie wyrazu „instalacja” zbieżne jest z definicją ustawową „urządzeń instalacyjnych”, zawartą w art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego, i odbiega od definicji „elementów technicznych” zawartej w art. 2 Ustawy o inwestycjach (tak również: D. Więckowski, *Wiatrakowy zawrót głowy*, Rzeczpospolita, PCD 2016/6/16). To pozwala na uznanie, że „elementy techniczne” nie będą stanowiły komponentu „obiekту budowlanego”, ani „budowli” w rozumieniu Prawa budowlanego. Nie będą mogły być zatem uznane za element „budowli” podlegający opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Oznacza to też, że elektrownię wiatrową jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości należałoby uważać za obiekt budowlany, składający się co najmniej z fundamentu i wieży, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania tego obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, ale z wyłączeniem „elementów technicznych” w rozumieniu Ustawy o inwestycjach, jako niespełniających wymogów uznania ich za część obiektu budowlanego. Kolejnych argumentów przeciwko uznaniu opodatkowania podatkiem od nieruchomości „elementów technicznych” dostarcza treść uzasadnienia projektu Ustawy o inwestycjach, w którym ustawodawca nie wskazuje, aby ustawa ta miała służyć celom podatkowym. W uzasadnieniu podnosi się, że celem regulacji jest wprowadzenie obowiązku szerszego stosowania przepisów Prawa budowlanego (m.in. dotyczących utrzymania obiektów budowlanych w należyтым stanie technicznym) do części niebudowlanych elektrowni wiatrowych. Wynikiem takiej regulacji miała być np. możliwość uznania oderwania się łopaty (uznawanej przez organy nadzoru budowlanego za części niebudowlane elektrowni wiatrowej) za katastrofę budowlaną, a tym samym umożliwienie organom nadzoru budowlanego interwencji w takich sytuacjach.

Dodatkowo Wnioskodawca wskazał, iż w definicji budowli w Prawie budowlanym pozostawiono w nawiasie w art. 3 pkt. 3 pojęcie „elektrownie atomowe” jako urządzenia techniczne, których tylko części budowlane (a nie całość) podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Trudno za rozwiązanie systemowe uznać wykreślenie z przepisu tylko wyrazów „elektrownie wiatrowe”. Nie ma bowiem uzasadnienia dla zróżnicowania w traktowaniu dla celów podatku od nieruchomości elektrowni atomowych (których tylko części budowlane podlegałyby opodatkowaniu) i elektrowni wiatrowych (które miałyby podlegać opodatkowaniu jako całość).

W dniu 21 grudnia 2016r. Burmistrz Miasta i Gminy Margonin działając na podstawie art. 14j § 1 i § 3 w związku z art. 14b § 1 i 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa wydał interpretację indywidualną nr FN.310.1.1.2016, w której uznał stanowisko Podatnika za prawidłowe.

Warto podkreślić, iż mimo pozytywnego dla Wnioskodawcy stanowiska, organ podatkowy nie podzielił jednak części argumentów, jakie stoją za stanowiskiem Wnioskodawcy uznając je za bezprzedmiotowe dla rozstrzygnięcia sprawy i opierające się o ocenny wymiar wprowadzonych regulacji.

Po ponownym przeanalizowaniu sprawy, mając na względzie w szczególności orzecznictwo sądów administracyjnych w tym zakresie, Burmistrz Miasta i Gminy Margonin stwierdza co następuje:

Zgodnie z art. 14e § 1 ustawy Ordynacja podatkowa minister właściwy do spraw finansów publicznych może, z urzędu, zmienić wydaną interpretację ogólną lub indywidualną jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości.

Przepis ten stosuje się odpowiednio do interpretacji indywidualnych wydawanych przez wójta, burmistrza (prezydenta), starostę lub marszałka województwa (art. 14 j § 3 ustawy Ordynacja podatkowa).

W wyniku przeprowadzonej analizy przedmiotowej sprawy stwierdzono, że interpretacja indywidualna z dnia 21 grudnia 2016r. nr FN.310.1.1.2016 jest nieprawidłowa, dlatego też uzasadnione jest dokonanie jej zmiany.

Organ podatkowy w interpretacji wydanej w grudniu 2016 dokonał szczegółowej wykładni obowiązujących przepisów prawa. Jednym z wniosków, które wynikały z wykładni przepisów była ich wewnętrzna sprzeczność jak i wysoki poziom skomplikowania. Jednocześnie, zastosowanie reguł interpretacyjnych prowadziło do wielu możliwych wykładni analizowanych przepisów. Jednak w wydanej interpretacji organ uznał, iż podatnik nie może być obciążany niekonsekwencją i brakiem jednoznacznych regulacji, szczególnie, gdy dotyczy to sfery obowiązków publicznoprawnych. Tym samym przyjął pozytywną dla wnioskodawcy interpretację przepisów podatkowych będących przedmiotem wniosku. Wraz ze wzrastającą ilością wydawanych wyroków sądowych istniejący zakres możliwych wykładni przepisów prawa uległ istotnemu ograniczeniu. Pojawiające się wyroki sądowe jak i opracowania doktryny prawniczej wprowadziły kierunek interpretacyjny nowych przepisów jak i zaczęły wskazywać pewną stabilność dokonywanej wykładni prawa. Mając na uwadze, iż przyjęta wykładnia przepisów prowadzi do niekorzystnej dla wnioskodawcy interpretacji organ zobligowany jest do zmiany wydanej interpretacji.

Po pierwsze należy wskazać, iż od momentu wydania interpretacji indywidualnej z dnia 21.12.2016 r. w orzecznictwie sądów zdecydowanie przeważały wyroki, zgodnie z którymi w roku 2017 właściciele farm wiatrowych powinni byli płacić podatek od całej elektrowni, czyli zarówno od części budowlanych jak i technicznych. Zaliczyć należy do nich stanowisko wojewódzkich sądów administracyjnych, prezentowane zarówno w nieprawomocnych, jak i prawomocnych wyrokach. Wypowiedzi w kwestii zaliczenia do przedmiotu opodatkowania zarówno elementów budowlanych, jak i technicznych

elektrowni wiatrowych zawarte zostały w następujących prawomocnych wyrokach: WSA w Łodzi z dnia 29 maja 2018 r., sygn. akt I SA/Łd 218/18, z dnia 26 lipca 2017 r., sygn. akt I SA/Łd 414/17, z dnia 26 lipca 2017 r., sygn. akt I SA/Łd 415/17, WSA w Bydgoszczy z dnia 13 grudnia 2017 r., sygn. akt I SA/Bd 925/17, WSA w Opolu z dnia 29 listopada 2017 r., sygn. akt I SA/Op 344/17, WSA w Szczecinie z dnia 16 listopada 2017 r., sygn. akt 720/17, WSA w Gdańsku z dnia 15 listopada 2017 r., sygn. akt 1129/17, WSA w Łodzi z dnia 18 października 2017 r., sygn. akt I SA/Łd 603/17, WSA w Gliwicach z dnia 18 października 2017 r., sygn. akt I SA/GL 569/17, WSA w Gdańsku z dnia 26 września 2017 r., sygn. akt I SA/Gd 1049/17, WSA w Łodzi z dnia 5 września 2017 r., sygn. akt I SA/Łd 531/17, WSA w Opolu z dnia 29 sierpnia 2017 r., sygn. akt I SA/Op 150/17, WSA w Szczecinie z dnia 17 maja 2017 r., sygn. akt I SA/Sz 181/17.

Takie samo zdanie przeważa także wśród przedstawicieli doktryny m.in. prof. L. Etel, Co ma kocioł do wiatraka? Opodatkowanie elektrowni wiatrowych, Przegł. Podatków lokalnych i finansów samorządowych, styczeń 2017, s. 13 i nast., R. Dowgier, Nowe zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych, Przegł. Podatków lokalnych i finansów samorządowych, wrzesień 2016, s. 6 i nast., M. Popławski, Nowa definicja obiektu budowlanego w prawie budowlanym a opodatkowanie budowli podatkiem od nieruchomości, Przegł. Podatków lokalnych i finansów samorządowych, lipiec 2016, s. 6 i nast., S. Babiarz Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych. Niektóre aspekty podatkowe i ekonomiczne dla gmin, [w:] Finanse, rynki finansowe, ubezpieczenia nr 3 z 2017 r. s. 117 i nast.

Jednym z argumentów podnoszonym w orzecznictwie oraz piśmiennictwie za tym, że opodatkowaniu w 2017 r. podlegały nie tylko fundamenty i wieże (elementy budowlane), ale również elementy techniczne, jest art. 17 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, zgodnie z 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”. Wynika z niego, że ustawodawca zamierzał zmienić zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych od 1 stycznia 2017 r. Oprócz tego przeważają poglądy, zgodnie z którymi od początku 2017 r. nastąpiła zmiana sposobu określania przedmiotu opodatkowania, a to miało wpływ na wzrost podatku od nieruchomości. Przemawiały za tym argumenty, iż wejście w życie przepisów ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych w dniu 16 lipca 2016 r. oraz dokonana w tym samym dniu nowelizacja ustawy Prawo budowlane stanowiły powrót do rozwiązań legislacyjnych sprzed nowelizacji ustawy Prawo budowlane z dnia 26 września 2005 r., kiedy to opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości objęte były całe elektrownie wiatrowe, ponadto istotne znaczenie ma także wprowadzenie zmiany w definicji elektrowni wiatrowej jako budowli dokonanej na podstawie art. 2 pkt 1 i art. 3 pkt 1 w związku z art. 17 pkt 2 ustawy z dnia 7 czerwca 2018 r. o zmianie ustawy o odnawialnych źródłach energii oraz niektórych innych ustaw, w uzasadnieniu której wyraźnie zostało zaznaczona wola powrotu do zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości sprzed 1 stycznia 2017 r. Przeciwnie do stanowiska wnioskodawcy w orzecznictwie podnoszono, iż to definicja elektrowni wiatrowej z ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych jest tą, do której należy odnosić się w kwestiach podatkowych (w celach podatkowych należy zatem sięgnąć aż do trzech ustaw: ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ustawy Prawo bankowe oraz ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych).

Ostateczne rozstrzygnięcie, czy w związku z wejściem w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, opodatkowaniu w roku 2017 podlegała cała elektrownia wiatrowa czy tylko jej elementy budowlane miała rozstrzygnąć uchwała NSA w 2018 r., jednak zamiast uchwały rozstrzygającej wątpliwości w zakresie opodatkowania elektrowni wiatrowych w 2017 roku wydany został wyrok przez poszerzony skład siedmiu sędziów.

Rodzaj rozstrzygnięcia NSA ma bardzo istotne znaczenie, ponieważ uchwała z jednej strony wiąże w danej sprawie, z drugiej ma tzw. ogólną moc wiążącą, co oznacza, że w sprawach dotyczących zagadnień ocenianych w uchwale sądy administracyjne nie mogą orzekać w sposób z nią sprzeczny. Jednak mimo tego wyrok, który zapadł dnia 22 października 2018 r. (sygn. II FSK 2983/17) jest kluczową wskazówką dla wszystkich składów orzekających w Naczelnym Sądzie Administracyjnym i wojewódzkich sądach administracyjnych rozpatrujących podobne sprawy. W wyroku tym przeczytać można, że *„sytuacją pożądaną jest taka, w której podstawowe elementy konstrukcyjne podatku, w tym dotyczące przedmiotu opodatkowania wynikają wprost z ustawy podatkowej.”* oraz że *„od ustawodawcy należy wymagać precyzyjnych wypowiedzi w tekstach legislacyjnych”*. NSA wskazywał również, iż *„nieuwzględnienie w uzasadnieniu projektu u.i.e.w. [ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych] skutków podatkowych związanych z wprowadzeniem tego aktu prawnego, należy wprawdzie ocenić negatywnie, nie przesądza to jednakże o braku możliwości dokonania prawidłowej wykładni przepisu w oparciu o reguły językowe.”*

W uzasadnieniu wyroku Naczelny Sąd Administracyjny, uwzględniając unormowania zawarte w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych., w zw. z art. 3 pkt 1 ustawy Prawo budowlane. oraz art. 2 pkt 1 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, a także zasadę dookreśloności podstawowych elementów konstrukcyjnych podatku wynikającą, z art. 217, art. 2 i art. 84 ustawy zasadniczej, doszedł do wniosku, że w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia do 31 grudnia 2017 r. cyt.:

„1) opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegały elektrownie wiatrowe 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;

2) przedmiotem opodatkowania tym podatkiem objęte były wyłącznie fundament i wieża oraz elementy techniczne elektrowni wiatrowych, wymienione w art. 2 pkt 2 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych.”

Niniejszy organ podatkowy w całości zgadza się z poglądem zaprezentowanym w przywołanych wyrokach.

Mając na uwadze powyższe, stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej z dnia 03 października 2016 r. stwierdzające, że zaistnieje obowiązek zapłaty podatku od nieruchomości wyłącznie od następujących obiektów budowlanych stanowiących budowle:

- 1. fundamentów elektrowni wiatrowych, w których umiejscowione są przepusty kablowe i uziemienie;**
- 2. wież składających się z sekcji stalowych z wmontowaną drabiną z pionowym systemem asekuracji; a w związku z tym, czy podstawą opodatkowania będzie wyłącznie wartość wyżej wymienionych budowli określona zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych**

jest nieprawidłowe.

Zdaniem Organu z dniem 1 stycznia 2017 roku podatek od nieruchomości powinien być naliczany od całości elektrowni wiatrowych zarówno od części budowlanych, jak i elementów technicznych stosownie do treści art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Podsumowując powyższe stanowisko stwierdza się, iż elektrownia wiatrowa stanowi budowlę, jako całość w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, w tym w rozumieniu ustawy - Prawo budowlane, jak i ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. W konsekwencji stanowi ona także budowlę w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych składającą się z elementów budowlanych i elementów technicznych.

Zmiana interpretacji indywidualnej dotyczy stanu faktycznego przedstawionego we wniosku i stanu prawnego obowiązującego w dacie wydania interpretacji przez Burmistrz Miasta i Gminy Margonin.

W świetle przedstawionego stanu faktycznego należało zatem z urzędu zmienić interpretację indywidualną z dnia 21 grudnia 2016 r. nr FN.310.1.1.2016, gdyż stwierdzono jej nieprawidłowość.

Pouczenie

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację zmieniającą interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sadu Administracyjnego w Poznaniu ul. Ratajczaka 10/12, 61-815 Poznań, za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi - Dz.U. z 2019 r., poz. 2325, z późn. zm.). Skargę wnosi się w dwóch egzemplarzach (art. 47 § 1 ww. ustawy) na adres: Burmistrz Miasta i Gminy Margonin, ul. Kościuszki 13, 64-830 Margonin.