

RFB.II.310.01.2016

INTERPRETACJA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Wójt Gminy Malechowo na podstawie art. 14j § 1 i § 3 w związku z art. 14b, art. 14c i art. 14k ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.) oraz art. 1a ust. 1 pkt 2, art. 2 ust. 1 pkt 3 ustaw z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 716 z późn. zm.), dalej Uplok, w odpowiedzi na wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie podatku od nieruchomości z dnia 28 października 2016 r. (data wpływu do urzędu 31.10.2016 r.) oraz pism uzupełniających ww. wniosek z dnia 21 listopada 2016 r., z dnia 7 grudnia 2016 r., z dnia 30 grudnia 2016 r., z dnia 3 stycznia 2017 r., z dnia 11 stycznia 2017 r. oraz z dnia 13 stycznia 2017 r.

postanawia

uznać, iż stanowisko wnioskodawcy wyrażone w w/w wniosku jest nieprawidłowe.

UZASADNIENIE

W dniu 31 października 2016 r. wpłynął do Wójta Gminy Malechowo wniosek podatnika

(dalej: „Wnioskodawca” lub „Spółka”), reprezentowana przez pełnomocnika: o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie w zakresie następującego pytania: czy w stanie prawnym od 1 stycznia 2017 r. za budowlę, w rozumieniu przepisów Uplok dotyczących podatku od nieruchomości, uznaje się wyłącznie elementy budowlane elektrowni wiatrowej

(tj. fundament i wieżę) czy także urządzenia techniczne wchodzące w skład elektrowni wiatrowej?

W przedmiotowym wniosku zostało przedstawione następujące zdarzenie przyszłe:

Wnioskodawca jest przedsiębiorcą inwestującym w farmę wiatrową działającą w obszarze wytwarzania energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii. Wnioskodawca jest wytwórcą, w rozumieniu art. 2 pkt 39) ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. z 2015 r. poz. 478 ze zm.), energii elektrycznej z wiatru, którą sprzedaje do przedsiębiorstwa energetycznego i jako taki jest właścicielem farmy wiatrowej usytuowanej na terenie gminy Malechowo. W skład przedmiotowej farmy wchodzi m.in. elektrownie wiatrowe.

Farma wiatrowa wnioskodawczy wytwarza energię elektryczną przy pomocy generatorów elektroenergetycznych (turbiny wiatrowych) napędzanych energią wiatru.

Spółka podnosi, iż elektrownia wiatrowa składa się z elementów budowlanych, składających się z fundamentu i wieży stalowej oraz z urządzeń tj. gondoli, obejmującej wirnik i układ pomiarowy. Wirnik natomiast składa się z łopatek połączonych piastą. Łopaty poruszane są przez wiatr i przekazują moc do piasty połączonej z wałem napędowym, zwiększającym prędkość osi. Energia mechaniczna z przekładni przenoszona jest do generatora elektrycznego, przekształcającego ją w energię elektryczną niskiego napięcia, która za pomocą transformatorów staje się energią wysokiego napięcia, przesyłaną do sieci operatora systemu przesyłowego w rozumieniu art. 3 pkt 24 ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne (Dz. U. z 2012 r. poz. 1059 ze zm.).

Wnioskodawca wskazuje, że ww. urządzenia nie są budowlane, wytwarzane są w zakładach produkcyjnych i przenoszone na miejsce posadowienia fundamentów i wież elektrowni wiatrowych, w celu ich montażu. Zdemontowanie urządzeń technicznych nie wymaga przeprowadzenia robót budowlanych. Po zdemontowaniu urządzenia te mogą być użyte do wytwarzania energii z wiatru w innej lokalizacji a konstrukcja elementów budowlanych elektrowni wiatrowej, tj. fundamentu lub wieży nie ulegnie uszkodzeniu. Spółka podkreśla również, iż zakres pozwolenia na budowę elektrowni wiatrowej obejmuje jedynie elementy budowlane, nie są w nim ujęte urządzenia techniczne, jak generator, przekładnia, wirnik, układ pomiarowy.

W dalszej części wniosku Spółka opisała funkcje elementów budowlanych i najważniejszych urządzeń technicznych, następująco:

- Fundament – element konstrukcyjny z żelbetonu przekazujący na podłoże gruntowe całość obciążeń posadowionych na nim obiektów. Fundament swoją masą zapewnia stateczność układu.
- Wieża – ważny element konstrukcji turbiny wiatrowej podtrzymujący gondolę oraz układ wirnika. Wieża stalowa za swój główny cel ma umieszczenie wirnika na odpowiedniej wysokości nad poziomem gruntu w celu lepszego wykorzystania wiatru. Wieża elektrowni wiatrowej, oprócz utrzymania ważącej często kilkadziesiąt ton gondoli, ma za zadanie znosić także obciążenia grawitacyjne, obrotowe i napory wiatru.
- Gondola – urządzenie stanowiące element siłowni wiatrowej, w środku której znajdują się mechanizmy i urządzenia produkujące i przetwarzające energię mechaniczną w elektryczną, tj. wał napędowy, przekładnia, sprzęgło, generator oraz układ sterowania.
- Mechanizm regulacji kąta nastawienia (yaw) – system urządzeń znajdujący się pod gondolą połączony z układem sterowania całej turbiny, składający się z silników

elektrycznych oraz z dwóch kół zębatach, których zadaniem jest optymalne ustawienie gondoli względem wiatru.

- Wirnik (rotor) – to urządzenie stanowi najważniejszy element siłowni wiatrowej, który przekształca energię wiatru w energię mechaniczną przekazywaną przez zespół przeniesienia napędu do generatora. Wirnik osadzony jest na wale, poprzez który napędzany jest generator. Wirnik obraca się najczęściej z prędkością 15-20 obr./min., natomiast typowy generator asynchroniczny wytwarza energię elektryczną przy prędkości ponad 1500 obr./min. Ważną rolę w wirniku odgrywa liczba łopat – typowy układ to 3 łopaty.
- Zespół przeniesienia napędu – tworzą go następujące urządzenia: wał główny, łożysko główne, przekładnia, hamulec i sprzęgło.
- Wał główny – urządzenie, które przenosi moment obrotowy pomiędzy zespołem łopat a przekładnią. Ponieważ turbina obraca się z niewielką prędkością w porównaniu z generatorem, zatem jej moment obrotowy ma dużą wartość. Z tego względu wał główny musi mieć odpowiednią wytrzymałość, a więc ma większą średnicę niż wał generatora.
- Przekładnia – jest newralgicznym urządzeniem całego układu napędowego. Stosowane są dwa główne typy przekładni: o wałach równoległych i planetarne. Pierwszy stopień przekładni jest planetarny, a następne równoległe. Rozwiązanie takie stosuje się ze względu na zdolność przekładni planetarnych do przenoszenia większych momentów obrotowych przy tej samej masie. Wynika to z faktu, że moment obrotowy jest przenoszony na wał wyjściowy przez trzy, a nie jedno koło zębate.
- Generator prądotwórczy – urządzenie, które ma za zadanie zmienić energię mechaniczną w elektryczną niskiego napięcia, która za pomocą kabli jest przekazywana do transformatorów nN/SN oraz SN/WN.
- Układ sterowania – urządzenie kontrolujący pracę elektrowni poprzez pomiar podstawowych parametrów siłowni, takich jak np. kierunek wiatru, prędkość wiatru, obroty wału, obroty generatora, napięcie generatora i prądy fazowe, kolejność faz, kąt natarcia łopat wirnika, drgania własne, napięcie zasilania układów wykonawczych.

Stanowisko Wnioskodawcy

Zdaniem Wnioskodawcy, w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r., za budowlę w rozumieniu przepisów ustawy Uplok dotyczących podatku od nieruchomości uznaje się wyłącznie (tak jak dotychczas) elementy budowlane elektrowni wiatrowej, czyli fundament oraz wieżę. W ocenie Wnioskodawcy, na podstawie art. 1a ust.1 pkt. 2 ustawy Uplok i art. 3 pkt. 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U z 2016 r. poz. 290 ze zm.), dalej ustawa u.p.b., żadne urządzenia techniczne elektrowni wiatrowych nie wchodzi od 1 stycznia 2017 r. w zakres opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Uzasadnienie stanowiska Wnioskodawcy

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt. 2 ustawy Uplok „budowlą jest 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”. Ustawa podatkowa odsyła zatem w zakresie określenia przedmiotu opodatkowania, tj. budowli, wyłącznie do ustawy Prawo budowlane, (a nawet do jej poszczególnych postanowień dotyczących pojęcia obiektu budowlanego oraz budowli i urządzenia budowlanego).

Mimo zatem, że inne ustawy zawierają swoje definicje budowli lub obiektów, to dla podatku od nieruchomości istotne są jedynie normy zrekonstruowane z przepisów ustawy Uplok oraz ustawy u.p.b., (art. 3 pkt 1, art. 3 pkt 3, art. 3 pkt 9 tej ustawy). W związku z powyższym, niezależnie od tego, że ustawa z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 2016 r. poz. 961), dalej ustawa u.i.e.w. zawiera w art. 2 pkt 1 definicję legalną elektrowni wiatrowej, przez którą każe rozumieć, na potrzeby tej ustawy, „budowlę 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)”, to nadal ustawa u.p.b. określa w art. 3 pkt 3, że budowlą są „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”.

Powyższe oznacza, że skoro ustawa o inwestycjach w zakresie definicji elektrowni wiatrowych odsyła do przepisów Prawa budowlanego, oznacza to, że elektrownia wiatrowa i jej poszczególne „części” tylko w takim zakresie mogą być uważane za „budowlę”, w jakim u.p.b. uważa je za budowlę na podstawie art. 3 pkt. 3 tej ustawy.

Powyższy wniosek potwierdza m. in. §147 pkt 1 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie zasad techniki prawodawczej (tekst jedn. Dz. U. z 2016 r. poz. 283), który stanowi, że: „jeżeli w ustawie lub innym akcie normatywnym ustalono znaczenie danego określenia w drodze definicji, w obrębie tego aktu nie wolno posługiwać się tym określeniem w innym znaczeniu”. Przepis ten wprost wskazuje, że definicja legalna obowiązuje w ramach danego aktu prawnego, którym w analizowanym przypadku jest ustawa o inwestycjach – niebędąca ustawą podatkową. Należy podkreślić, że to ustawa o inwestycjach w zakresie definicji elektrowni wiatrowej kieruje do Prawa budowlanego a nie na odwrót. Ustawa o inwestycjach nie stanowi bowiem regulacji ze sfery prawa budowlanego i nie została wymieniona w art. 2 ustawy u.p.b., obok przepisów gałęzi tego prawa (prawa geologicznego i górniczego, prawa wodnego, prawa o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami) jako element tego systemu.

Argumentów za taką interpretacją dostarcza również sama ustawa u.i.e.w. Warto bowiem zwrócić uwagę, że w art. 4 ust. 1 tej ustawy wskazano, że „odległość, w której mogą być zlokalizowane i budowane: 1) elektrownia wiatrowa – od budynku mieszkalnego albo budynku o funkcji mieszanej, w skład której wchodzi funkcja mieszkaniowa, oraz 2) budynek mieszkalny albo budynek o funkcji mieszanej, w skład której wchodzi funkcja mieszkaniowa – od elektrowni wiatrowej – jest równa lub większa od dziesięciokrotności wysokości elektrowni wiatrowej mierzonej od poziomu gruntu do najwyższego punktu budowli, wliczając elementy techniczne, w szczególności wirnik wraz z łopatami (całkowita wysokość elektrowni wiatrowej)”. Należy uznać, że jeśli ustawodawca stałby na stanowisku, że wszystkie wymienione w art. 2 pkt. 1 ustawy u.i.e.w. elementy elektrowni wiatrowej stanowią budowlę jako całość, to zbędne byłoby wskazywanie wprost w art. 4 ust. 1 ustawy u.i.e.w. , że do wysokości „budowli” należy doliczyć elementy techniczne – wystarczyłoby jedynie wskazać, że należy uwzględnić wysokość budowli.

W ocenie Wnioskodawcy ustawa o inwestycjach nie daje zatem podstaw do modyfikacji zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości od 1 stycznia 2017 r. Ustawa u.i.e.w. nie jest ustawą podatkową ani ustawą, do której ustawa podatkowa odsyła. Nie można zatem stosować definicji legalnych ustanowionych w niej do określania przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Powyższemu w żaden sposób nie przeczy:

- 1) brzmienie art. 17 ustawy u.i.e.w., zgodnie z którym: „*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*”, gdyż przepis ten nie determinuje zasad wedle których podatek ma być ustalany; zasady te mogą być bowiem określane jedynie w ustawie podatkowej (ustawa Upłok) oraz w ustawie, do której ustawa podatkowa odsyła (ustawa u.p.b.);
- 2) fakt pojawienia się w ustawie u.i.e.w. w art. 2 pkt. 1 definicji legalnej pojęcia elektrowni wiatrowej;
- 3) wykreślenie z nawiasu w art. 3 pkt. 3 ustawy u.p.b. pojęcia elektrowni wiatrowych;
- 4) zamieszczenie w załączniku do ustawy u.p.b. w „Kategorii XXIX” elektrowni wiatrowych.

Znaczenie dla określenia zasad opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości ma interpretacja art. 3 pkt. 3 ustawy u.p.b. wsparta jednolitą praktyką sądów administracyjnych dotyczącą opodatkowania elektrowni wiatrowych, zgodnie z którą budowlami są jedynie elementy budowlane takiej elektrowni. Artykuł 3 pkt. 3 ustawy u.p.b. stanowi wyraźnie, że budowlą są m.in. „*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*”. Orzecznictwo jest jednolite co do tego, że jeżeli urządzenie posiada elementy *stricto* budowlane (w tym fundament), to za budowle uznaje się jedynie ich „części budowlane”¹. Nie ma przy tym znaczenia, czy dotyczy to wprost wymienionego w nawiasie w art. 3 pkt. 3 ustawy u.p.b. urządzenia technicznego czy innego – ważna jest bowiem jego konstrukcja – posiadanie elementów budowlanych/fundamentu. Z przepisu tego jasno wynika, że ma on charakter katalogu otwartego, a zatem nowelizacja polegająca na wykreśleniu z nawiasu „elektrowni wiatrowych” powinna być traktowana jako usunięcie jednego z zawartych w tym przepisie przykładów, co nie powinno skutkować automatycznym zakwalifikowaniem całej elektrowni wiatrowej jako budowli. Wykreślenie z katalogu otwartego „elektrowni wiatrowych” nie zmienia bowiem tego, że elektrownia wiatrowa składa się nadal z elementów budowlanych i elementów technicznych (urządzeń technicznych).

Brak wskazania w art. 3 pkt. 3 ustawy u.p.b. elektrowni wiatrowej jako budowli znajduje dodatkowe potwierdzenie w *ratio legis* ustawy o inwestycjach, które nie dotyczyło zwiększania opodatkowania, lecz jedynie objęcia dozorem technicznym całej instalacji elektrowni wiatrowej, co wynika z uzasadnienia do projektu ustawy o inwestycjach.

Potwierdzenie braku wpływu ustawy u.i.e.w. na prawo podatkowe (ustawę Upłok) znajduje podstawy także w tezach wysnutych przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku interpretacyjnym z dnia 13 września 2011 r. (sygn. akt P 33/09), w którym TK orzekł, że: „*Omawiana definicja [budowli – przyp. Wnioskodawcy] 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*

¹ Tak np. wyroki NSA: z dnia 30 lipca 2009r. sygn. II FSK 202/08, z dnia 25 listopada 2010r. sygn. II FSK 1382/09, z dnia 2 grudnia 2011 r. sygn. II FSK 1658/10, z dnia 15 maja 2012r. sygn. II FSK 2132/10.

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. Ziemiński, *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, Warszawa 1980, s. 294-295; S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii prawa*, Poznań 2001, s. 168-169)". Przenosząc powyższe na grunt analizowanego stanu faktycznego, skoro budowlą są jedynie obiekty wymienione w art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego oraz obiekty do nich podobne, to zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario* (mającą podstawy normatywne nie tylko w art. 2 Konstytucji RP, lecz także w art. 2a Ordynacji podatkowej) należałoby uznać, że dany obiekt nie jest budowlą, chyba że możliwe będzie jego zakwalifikowanie w sposób analogiczny do obiektów, do których przepis ten się odnosi. Zdaniem Wnioskodawcy elektrownie wiatrowe nie są podobne do obiektów liniowych, lotnisk, mostów, wiaduktów, estakad, tuneli, przepustów, sieci technicznych, wolno stojących masztów antenowych, wolno stojących trwale związanych z gruntem tablic reklamowych i urządzeń reklamowych, budowli ziemnych, obronnych (fortyfikacji), ochronnych, hydrotechnicznych, zbiorników, wolno stojących instalacji przemysłowych lub urządzeń technicznych, oczyszczalni ścieków, składowisk odpadów, stacji uzdatniania wody, konstrukcji oporowych, nadziemnych i podziemnych przejść dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowli sportowych, cmentarzy czy pomników.

W ocenie Wnioskodawcy nie można stwierdzić, że urządzenia techniczne elektrowni wiatrowych są wolno stojącymi urządzeniami technicznymi. Ustawodawca jasno wskazuje bowiem, że określenie „*wolno stojący*” ma tutaj kluczowe znaczenie, albowiem w dalszej części rozbudowanego katalogu art. 3 pkt. 3 ustawy u.p.b. mowa jest również o „*częściach budowlanych urządzeń technicznych*” jako budowlach. Warte podkreślenia jest, że urządzenia techniczne nieposiadające charakteru wolno stojących, nie stanowiły i nie stanowią obiektów podlegających podatkowi od nieruchomości w kategorii budowli. Z punktu widzenia techniki tworzenia prawa, jak i paradygmatu racjonalnego ustawodawcy, nie da się przeprowadzić wykładni, zgodnie z którą urządzenie posiadające fundament jest urządzeniem wolno stojącym, gdyż czyniłoby to niezasadnym ustanowienie jako budowli fundamentów pod maszynami i urządzeniami.

W celu określenia, czy urządzenia techniczne mogą mieć przymiot „wolno stojących”, konieczne jest zwrócenie się ku stanowiskom przedstawianym w orzeczeniach sądów administracyjnych, których przykłady Wnioskodawca prezentuje poniżej:

– **Wyrok NSA z dnia 15 kwietnia 2014 r., sygn. II FSK 880/12**

„(...) dokonując wykładni sformułowania „*wolnostojące urządzenia techniczne*” należy stwierdzić, że bez wątpienia chodzi tu o urządzenia, które nie są powiązane z innymi budynkami, budowlami itd. W sprawie transformatory posadowione są na **stłupach lub na fundamentach**, co w efekcie **wyklucza** możliwość uznania ich za wolno stojące urządzenia techniczne (...);”

– **Wyrok NSA z dnia 27 września 2013 r., sygn. II FSK 2491/12**

„(...) Naczelny Sąd Administracyjny stwierdza, że będące przedmiotem sporu w rozpatrywanej sprawie transformatory umieszczone na stłupach oraz na fundamentach, nie zostały wprost wymienione w art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego. W efekcie, rzeczy te mogą być przedmiotem opodatkowania jedynie w sytuacji, gdy wykazane zostanie podobieństwo do którejsz z budowli bezpośrednio ujętych w tym przepisie. Analiza tego unormowania musi jednak doprowadzić do wniosku, że **same transformatory, będące w istocie urządzeniami, nie charakteryzują się cechami zbliżonymi do budowli**. W ocenie Sądu w

szczególności tak usytuowanych transformatorów nie można uznać, za sieci techniczne czy też sieci uzbrojenia terenu. W kontekście uznania przez Sąd I instancji transformatorów za wolno stojące urządzenia techniczne należy zauważyć, iż takie stanowisko nie znajduje uzasadnienia w obowiązujących przepisach. Dokonując wykładni sformułowania "wolnostojące urządzenia techniczne" należy stwierdzić, że bez wątpienia chodzi tu o urządzenia, które nie są powiązane z innymi budynkami, budowlami itd. W sprawie transformatory posadzone są na słupach lub na fundamentach, co w efekcie wyklucza możliwość uznania ich za wolnostojące urządzenia techniczne (...)";

– Wyrok NSA z dnia 15 maja 2012 r., sygn. II FSK 2320/10²

„Przepis art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego wskazuje, że urządzenie techniczne stanowi budowlę tylko wówczas, gdy jest urządzeniem wolno stojącym. Natomiast silownia (elektrownia) wiatrowa jako całość nie stanowi budowli. Ustawodawca rozróżnia bowiem części budowlane urządzeń technicznych od samych urządzeń, uznając za budowlę jedynie pierwsze z nich”.

Analiza powyższych wyroków prowadzi do konkluzji, że dla uznania jakiegokolwiek urządzenia technicznego za „wolno stojące”, konieczne jest, aby urządzenie to nie było powiązane z innymi budynkami lub budowlami (np. fundamentem). Przenosząc rozważania Naczelnego Sądu Administracyjnego na grunt niniejszego wniosku, w ocenie Wnioskodawcy, nie sposób stwierdzić, że urządzenia techniczne elektrowni wiatrowych mają charakter „wolno stojących”, albowiem są one powiązane z budowlą fundamentu oraz wieży, wobec czego nie może być mowy o materializacji przesłanki *sine qua non* opodatkowania urządzeń technicznych podatkiem od nieruchomości. Opodatkowaniu mogą podlegać jedynie części budowlane urządzeń technicznych oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składające się na całość użytkową.

W opinii Wnioskodawcy nie ulega natomiast wątpliwości, że elektrownie wiatrowe wykazują podobieństwo do elektrowni jądrowych, które znajdują się w nawiasie art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego. Tym samym, nie powinno ulegać wątpliwości, że jej urządzenia techniczne należy zaliczyć do innych urządzeń, które ustawodawca pozostawił także w nawiasie analizowanego przepisu.

Taka interpretacja jest ponadto zbieżna z licznym, i jednolitym orzecnictwem sądownoadministracyjnym, które za budowle uznaje jedynie elementy budowlane elektrowni wiatrowych, jak i elementy budowlane innych urządzeń technicznych. Trybunał Konstytucyjny wskazał także w powołanym wyroku, że: „*Biorąc pod uwagę, że w rozważanych kontekstach odwołanie do przepisów prawa budowlanego trzeba traktować jako odesłanie do u.p.b., zastosowanie znajdują tu definicje wyrażen „obiekt budowlany” i „urządzenie budowlane”, a tym samym również definicje wyrażen „budynek”, „budowla” i „obiekt malej architektury”.* To oznacza, w ocenie Wnioskodawcy, że odwołanie w ustawie Upłok do ustawy u.p.b. nie jest odwołaniem do całości tego aktu prawnego, lecz do jego poszczególnych zapisów, czyli wskazanych przez TK definicji legalnych. Idąc dalej, należy wskazać, że zmiana załącznika do ustawy u.p.b. poprzez dodanie do niego w tabeli w „Kategorii XXIX” elektrowni wiatrowych nie ma znaczenia dla zakresu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Załącznik do ustawy u.p.b. nie jest właściwy do określania przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Treść dalszych przepisów ustawy u.p.b. jasno wskazuje, że załącznik służy innym celom niż definiowanie przedmiotu opodatkowania (w istocie służy podziałowi obiektów na wymagające lub nie pozwolenia na użytkowanie (art. 55 ustawy u.p.b.) oraz kalkulacji wysokości kar w przypadku stwierdzenia

² Podobnie także NSA m.in. w wyroku o sygn. II FSK 2131/10.

nieprawidłowości w zakresie obiektu budowlanego z projektem (art. 59f ustawy u.p.b.), a w kontekście ustawy u.i.e.w. dodanie do załącznika do ustawy u.p.b. elektrowni wiatrowej spełniać ma jedynie cel tej ustawy – objęcie dozorem technicznym całej instalacji elektrowni wiatrowej.

Ponadto, Trybunał Konstytucyjny wskazał także, że: „*nie każdy obiekt budowlany w postaci budowli w rozumieniu u.p.b. może zostać uznany za budowlę w ujęciu u.p.o.l., a w konsekwencji nie każdy obiekt budowlany w postaci budowli w rozumieniu u.p.b. może podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości*”. W kontekście analizowanej sprawy oznacza to, w ocenie Wnioskodawcy, że nawet, jeżeli ustawa o inwestycjach uznaje elektrownię wiatrową za budowlę, to nie można w sposób automatyczny wydobywać z tego skutków podatkowych z powodów wskazanych wyżej. Jak już zostało wskazane, to ustawa Uplok jest ustawą właściwą, regulującą opodatkowanie podatkiem od nieruchomości a nie ustawa u.i.e.w.

Skoro zatem nie można wskazać, że ustawa ta spełnia kryteria wynikające z zasady poprawnej legislacji, które w prawie podatkowym są wzmacniane przez normy konstytucyjne wyrażone w art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej, a przy tym celem ustawy o inwestycjach nie było zwiększenie podatków, to w ocenie Wnioskodawcy nie można wyciągać wniosków co do zmiany zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych w celu objęcia opodatkowaniem również, należących do nich, urządzeń technicznych.

Za tym, że urządzenia techniczne wchodzące w skład elektrowni wiatrowych nie stanowią budowli ani obiektu budowlanego w rozumieniu ustawy u.p.b. oraz ustawy Uplok świadczy także obecna definicja obiektu budowlanego, która weszła w życie 28 lipca 2015 r. Zgodnie z art. 3 pkt 1 ustawy u.p.b., obiektem budowlanym obecnie jest: „*budynek, budowla bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych*”. Jak widać, w przywołanej definicji ustawodawca zrezygnował z uznania za obiekt budowlany urządzeń.

Potwierdził to zarówno Minister Finansów w odpowiedzi na interpelację nr 32306 z dnia 22 kwietnia 2015 r. pośła na Sejm RP Pana Macieja Orzechowskiego w sprawie wpływu zmiany ustawy Prawo budowlane na zakres opodatkowania podatkiem od nieruchomości, jak i podsekretarz stanu w Ministerstwie Infrastruktury i Rozwoju, Pan Paweł Orłowski, który w odpowiedzi na interpelację nr 32355 w sprawie nowelizacji ustawy Prawo budowlane i związanej z nią definicją obiektu budowlanego, wskazał, że: „*Usunięcie z obowiązującej definicji obiektu budowlanego pojęcia „urządzenia techniczne”, wynika z faktu, że urządzenia techniczne nie podlegają reglamentacji ustawy – Prawo budowlane (...) i nie mogą być uznawane za części obiektu budowlanego. Pod tym względem nowelizacja jedynie uporządkowała istniejącą definicję obiektu budowlanego i zapewniła jej zgodność z innymi przepisami ustawy – Prawo budowlane m.in. z definicją budowli wskazaną w art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane. Zgodnie z przedmiotowym przepisem za budowlę nie uznaje się urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych i innych urządzeń), a jedynie ich części budowlane oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową*”.

Opisana nowelizacja z 2015 r. nie pozostawia wątpliwości, że zarówno wcześniej, jak i obecnie urządzenia techniczne nie stanowiły i nie stanowią budowli według Prawa budowlanego (z wyjątkiem wolno stojących urządzeń technicznych), a tym samym przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Obecnie nie ma to bowiem podstaw prawnych.

Wnioskodawca dodatkowo wskazuje, że za poprawnością przedstawionego przez niego stanowiska świadczy także fakt, że odmienna interpretacja analizowanych przepisów mogłaby doprowadzić do dyskryminacji jednego podsektora całej branży energetycznej. W ocenie Wnioskodawcy nie ma bowiem podstaw aksjologicznych i prawnych, by urządzenia techniczne posadowione na fundamencie lub innej konstrukcji w sporze w elektrowniach wiatrowych obciążać wyższą daniną publiczną aniżeli urządzenia techniczne posadowione na fundamencie lub innej konstrukcji w sporze służące np. do wytwarzania energii z innych źródeł. Jako przykład Wnioskodawca pragnie przywołać kwalifikację podatkową turbin, które, gdyby uznać stanowisko Wnioskodawcy za nieprawidłowe, w elektrowniach wiatrowych podlegałyby opodatkowaniu, podczas gdy tożsame urządzenia dotyczące wytwarzania prądu inną technologią (np. w elektrowniach wodnych, gazowych czy węglowych) nadal nie byłyby opodatkowane. Co więcej, w dalszym ciągu urządzenia techniczne elektrowni jądrowych nie stanowią przedmiotu opodatkowania, a budowlą jest i będzie jedynie fundament/konstrukcja w sporze pod takimi urządzeniami.

Objęcie zatem opodatkowaniem urządzeń technicznych elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości byłoby jedynym takim przypadkiem opodatkowania urządzeń technicznych. Dla przykładu należy zwrócić uwagę, że zarówno turbiny wodne, jak i turbiny gazowe składają się m.in. z generatora, układu sterowania oraz mechanizmu obrotu. Co więcej, turbiny wodne posiadają również wirnik z zespołem łopat, wał generatora oraz łopaty. Powyższe elementy zarówno w przypadku turbin gazowych, jak i turbin wodnych nie są opodatkowane podatkiem od nieruchomości z uwagi na fakt, że nie są one zaliczane do elementów budowlanych urządzeń technicznych.

Mając na uwadze powyższe, w pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę, że takie dyskryminacyjne opodatkowanie elektrowni wiatrowych może zostać uznane za niezgodne z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej, albowiem budzi ono wątpliwości w zakresie jego zgodności z zasadą równości (art. 32 Konstytucji RP), zasadą poprawnej legislacji w zakresie danin publicznych (art. 217 Konstytucji RP) oraz w zakresie zasady równości i sprawiedliwości podatkowej (art. 84 Konstytucji RP).

Każdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo, na zasadach określonych w ustawie, wnieść skargę do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie zgodności z Konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego wolnościach lub prawach albo o jego obowiązkach określonych w Konstytucji. Jednak możliwość złożenia przedmiotowej skargi istnieje dopiero po wyczerpaniu drogi prawnej.

Idąc dalej, wnioskodawca zwraca uwagę na kontrowersje, jakie przedmiotowe regulacje mogą budzić względem unijnych regulacji prawnych. W myśl art. 4 ust. 3 Traktatu o Unii Europejskiej zgodnie z zasadą lojalnej współpracy Unia i Państwa Członkowskie wzajemnie się szanują i udzielają sobie wzajemnego wsparcia w wykonywaniu zadań wynikających z Traktatów. Państwa Członkowskie podejmują wszelkie środki ogólne lub szczególne właściwe dla zapewnienia wykonania zobowiązań wynikających z Traktatów lub aktów instytucji Unii. Ponadto Państwa Członkowskie ułatwiają wypełnianie przez Unię jej zadań i powstrzymują się od podejmowania wszelkich środków, które mogłyby zagrażać urzeczywistnieniu celów Unii.

Wnioskodawca wskazuje również, że zwiększenie opodatkowania elektrowni wiatrowych przeciwstawia się systemowi wsparcia dla energii ze źródeł odnawialnych przewidzianym przez ustawę o OZE.

Ponadto, Wnioskodawca zaznacza, że zwiększenie obciążeń z tytułu podatku od nieruchomości elektrowni wiatrowych przeciwstawia się realizacji celów w zakresie udziału

w energii ze źródeł odnawialnych w Polsce nakreślonych w strategicznym dokumencie w zakresie rozwoju energetyki Polski tj. Polityki energetycznej Polski do 2030 r. uchwalonej przez Radę Ministrów w dniu 10 listopada 2009 r. czy też w przyjętym w dniu 6 grudnia 2010 r. przez Radę Ministrów „Krajowym planie działania w zakresie energii ze źródeł odnawialnych”. Należy wskazać, że krajowe cele w zakresie udziału energii ze źródeł odnawialnych wynikają bezpośrednio z dyrektywy 2009/28/WE w sprawie promowania stosowania energii ze źródeł odnawialnych zmieniającej i w następstwie uchylającej dyrektywy 2001/77/WE oraz 2003/30/WE. Wnioskodawca pragnie z całą stanowczością podkreślić, że zwiększenie opodatkowania elektrowni wiatrowych zahamuje zrównoważony rozwój odnawialnych źródeł energii w Polsce i docelowo przyczyni się do zmniejszenia ilości energii wytworzonej z odnawialnych źródeł energii, a w konsekwencji do braku realizacji ww. celów.

W ocenie Wnioskodawcy w ramach podsumowania, o objęciu całej elektrowni wiatrowej opodatkowaniem, przeczą następujące argumenty:

- 1) Prawo podatkowe ma charakter autonomiczny, w związku z czym nie jest dopuszczalne automatyczne odwołanie się do definicji uregulowanych w innych gałęziach prawa, jeśli nie wynika to wprost z przepisów prawa podatkowego. Definicja budowli może mieć tylko taką treść, która została jej nadana w ustawie podatkowej – w tym przypadku w ustawie Uplok Ustawa u.i.e.w. nie jest ustawą podatkową, ani ustawą do której ustawa podatkowa odsyła. Ustawa Uplok w zakresie definicji budowli (a więc i zakresu opodatkowania) odsyła wyłącznie do przepisów ustawy u.p.b.. Ustawy u.i.e.w. nie można zaliczyć do regulacji ze sfery prawa budowlanego tym bardziej, że nie została wymieniona w art. 2 ustawy u.p.b., obok przepisów gałęzi tego prawa (prawa geologicznego, prawa wodnego, prawa o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami) jako element tego systemu.
- 2) Definicja budowli w ustawie u.p.b. nie zmieniła się. Wykreślenie z niej „elektrowni wiatrowych” nie zmieniło otwartego charakteru wyliczenia co jest urządzeniem technicznym niepodlegającym opodatkowaniu. Katalog części budowlanych urządzeń technicznych nadal jest otwarty, o czym świadczy pozostawienie w definicji frazy „innych urządzeń”. Nadal, zgodnie z art. 3 pkt. 3 ustawy u.p.b., budowle stanowią jedynie części budowlane m.in. elektrowni jądrowych oraz innych urządzeń. Z definicji tej wynika, że budowlą są fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Skoro zatem fundament i wieża samodzielnie stanowią budowlę, to nie może jej jednocześnie stanowić cała elektrownia wiatrowa.
- 3) Bez wątplenia elektrownie wiatrowe nie są podobne do żadnego z obiektów wymienionych w art. 3 pkt 3 ustawy u.p.b., w szczególności do wolno stojącego urządzenia technicznego. Zgodnie bowiem z orzecznictwem NSA, urządzenie posadowione na fundamencie lub innym elemencie budowlanym nie może zostać uznane za wolno stojące.
- 4) Dotychczasowa praktyka opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych wskazuje, że podlegają one opodatkowaniu jedynie od ich części budowlanych. Takie stanowisko znajduje potwierdzenie w brzmieniu art. 3 pkt. 3 ustawy u.p.b. oraz w jednolitym orzecznictwie sądowo-administracyjnym.
- 5) Wprowadzenie „elektrowni wiatrowej” do załącznika ustawy u.p.b. w kategorii XXIX nie wpływa w żadnym stopniu na zasady opodatkowania podatkiem od nieruchomości, gdyż załącznik ten służy innym celom – wprowadza podział obiektów na wymagające lub nie wymagające pozwoleń na budowę (art. 55 ustawy u.p.b.) oraz kalkulacji wysokości kar

w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości co do zgodności obiektu budowlanego z projektem (art. 59f ustawy u.p.b.).

- 6) Skoro w obecnej definicji obiektu budowlanego nie znajdują się urządzenia, to zasadniczo nie są one przedmiotem reglamentacji ustawy u.p.b., co potwierdzili (i) Minister Finansów w odpowiedzi na interpelację nr 32306 z dnia 22 kwietnia 2015 r. posła na Sejm RP Pana Macieja Orzechowskiego w sprawie wpływu zmiany ustawy Prawo budowlane oraz (ii) podsekretarz stanu w Ministerstwie Infrastruktury i Rozwoju, Pan Paweł Orłowski, w odpowiedzi na interpelację nr 32355 w sprawie nowelizacji ustawy Prawo budowlane.
- 7) Treść uzasadnienia do projektu ustawy u.i.e.w. wskazuje, że celem regulacji nie jest dokonanie zmian w podatku od nieruchomości a wprowadzenie obowiązku szerszego stosowania przepisów ustawy u.p.b. (m.in. dotyczących utrzymania obiektów budowlanych w należytym stanie technicznym) do części niebudowlanych elektrowni wiatrowych.
- 8) Przepis art. 17 ustawy u.i.e.w. jest niezgodny z wynikającą z art. 2 Konstytucji RP zasadą przyzwoitej legislacji, ponieważ nie zawiera żadnej treści normatywnej, a może wprowadzać w błąd.
- 9) Uznanie stanowiska Wnioskodawcy za nieprawidłowe niesie ryzyko traktowania na gruncie podatku od nieruchomości jednego podsektora branży energetycznej w sposób dyskryminujący.
- 10) Zwiększenie opodatkowania elektrowni wiatrowych przeciwstawia się systemowi wsparcia dla energii ze źródeł odnawialnych przewidzianym przez ustawę o OZE.
- 11) Zwiększenie obciążeń z tytułu podatku od nieruchomości elektrowni wiatrowych przeciwstawia się realizacji celów w zakresie udziału w energii ze źródeł odnawialnych w Polsce nakreślonych w strategicznym dokumencie w zakresie rozwoju energetyki Polski tj. Polityki energetycznej Polski do 2030 r. uchwalonej przez Radę Ministrów w dniu 10 listopada 2009 r. czy też w przyjętym w dniu 6 grudnia 2010 r. przez Radę Ministrów „Krajowym planie działania w zakresie energii ze źródeł odnawialnych”.

Wnioskodawca podkreślił, iż jest świadomy, że przedstawione we wniosku orzeczenia sądowe nie posiadają waloru ochronnego w stosunku do Spółki, jednak ze względu na tożsamość stosowanych regulacji prawa podatkowego, stanowią potwierdzenie ugruntowanej linii orzeczniczej i mogą zostać potraktowane, jako wskazówka interpretacyjna w opisanym zdarzeniu przyszłym przedstawionym w niniejszym wniosku.

Ocena stanowiska wnioskodawcy w sprawie przedstawionego zdarzenia przyszłego w zakresie uznania w stanie prawnym od 1 stycznia 2017 r. za budowlę w rozumieniu przepisów Uplok dotyczących podatku od nieruchomości wyłącznie (tak jak dotychczas) elementów budowlanych elektrowni wiatrowej, czyli fundamentu oraz wieży.

Wójt Gminy Malechowo uznaje za nieuzasadnione stanowisko wnioskodawcy, że od 1 stycznia 2017 r. za budowlę w rozumieniu przepisów Uplok dotyczących podatku od nieruchomości uznaje się wyłącznie (tak jak dotychczas) elementy budowlane elektrowni wiatrowej, czyli fundament oraz wieżę.

Opodatkowanie budowli podatkiem od nieruchomości reguluje ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 716 ze zm.) dalej

Upłok. Artykuł 1a ust. 1 pkt 2 tejże ustawy 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 związanego z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych zawiera zatem własną definicję pojęcia „budowla”, niemniej w definicji tej znajduje się odesłanie do przepisów prawa budowlanego, co powoduje, że jego normatywną treść na gruncie ustawy podatkowej ustala się na podstawie przepisów Prawa budowlanego.

Na mocy nowelizacji wprowadzonej ustawą z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 2016 r., poz. 961) dalej u.i.e.w., obowiązującej od 16 lipca 2016 r., art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2016 r., poz. 290 ze zm.) dalej u.p.b., pojęcie budowli określa jako 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.

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

Ustawa u.i.e.w. na mocy art. 9 wykreśliła z nawiasu definicji budowli zawartej w art. 3 pkt 3 ustawy u.p.b., odnoszące się do części budowlanych wyrażenie „elektrowni wiatrowych”. W ocenie organu podatkowego samo usunięcie z zawartego w nawiasie wyczerpania urządzeń technicznych frazy „elektrowni wiatrowych” nie byłoby takie oczywiste dla oceny, czy cała elektrownia wiatrowa jest budowlą w rozumieniu ustawy u.p.b., ponieważ w nawiasie (w art. 3 pkt 3 u.p.b.) zostały wymienione przykładowe części budowlane urządzeń technicznych, a zawarty w nim katalog części budowlanych urządzeń technicznych

jest katalogiem otwartym, na co wskazuje wyrażenie „i innych urządzeń technicznych”. Jednakże jednocześnie w załączniku do ustawy u.p.b. w kategorii XXIX wprowadzono nową kategorię obiektu budowlanego, jakim jest elektrownia wiatrowa. Z uwagi na fakt, iż w załączniku do prawa budowlanego nie zróżnicowano elektrowni wiatrowej ze względu na części budowlane i niebudowlane należy przyjąć, iż obiektem budowlanym jest cała elektrownia wiatrowa.

Ponadto w art. 2 u.i.e.w. wskazano, że na potrzeby tej ustawy elektrownią wiatrową jest budowla w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składająca się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. poz. 478 i 2365 oraz z 2016 r. poz. 925). Przez elementy techniczne elektrowni wiatrowej, ustawa definiuje wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Podkreślić również należy, iż w dodanym art. 82 ust. 3 pkt 5b u.p.b. wskazano, iż wojewoda jest organem administracji architektoniczno-budowlanej wyższego stopnia w stosunku do starosty oraz organem pierwszej instancji w sprawach obiektów i robót budowlanych, i tutaj rozszerzono te kompetencje również na elektrownie wiatrowe, w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy u.i.e.w. Zatem przepis ten po nowelizacji ustawy u.p.b. nawiązuje bezpośrednio do definicji elektrowni wiatrowej z art. 2 pkt 1 u.i.e.w. Tymczasem to właśnie ta definicja jednoznacznie wskazuje, jakie elementy składają się na elektrownie wiatrową: składa się ona co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, którymi są - zgodnie z art. 2 pkt 2 u.i.e.w. – wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Pomimo tego, że definicja elektrowni wiatrowej znajduje się w słowniczku tej ustawy u.i.e.w., w którym zaznaczono, iż ma ona zastosowanie na gruncie tejże ustawy, to w ocenie organu podatkowego nie budzi wątpliwości, iż elektrownia wiatrowa, wskazana jako kategoria obiektu budowlanego w załączniku do ustawy u.p.b., to elektrownia rozumiana w sposób wskazany w art. 2 pkt 1 u.i.e.w. Potwierdza to sam ustawodawca, który w art. 82 ust. 3 pkt 5b p.b. wprost odwołuje się do powołanej definicji w art. 2 pkt 1 u.i.e.w.

W związku z powyższym, niezależnie od tego, że w art. 3 pkt 3 u.p.b. nie wymienia się już z nazwy elektrowni wiatrowych, są one z nazwy wymienione jako kategoria obiektu budowlanego w załączniku do u.p.b. (kategoria XXIX). Ponieważ taki obiekt nie spełnia ani cech budynku, ani cech obiektu małej architektury, na potrzeby podatku od nieruchomości winien być klasyfikowany jako budowla. Na taką budowlę, w myśl art. 2 pkt 1 u.i.e.w. składają się zarówno części budowlane, jak i urządzenia techniczne. Jest to zgodne z uzasadnieniem projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (zob. uzasadnienie do poselskiego projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (druk nr 315), Sejm VIII kadencji, www.sejm.gov.pl), w którym wskazano „W projekcie ustawy zaproponowano wykreślenie przepisu wprowadzającego podział

elektrowni wiatrowych na części budowlaną i niebudowlaną. W proponowanym stanie prawnym cała elektrownia wiatrowa będzie obiektem budowlanym (budowlą)...”.

Za opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości całej elektrowni wiatrowej w rozumieniu art. 2 u.i.e.w. świadczy również stanowisko Ministra Rozwoju i Finansów zawarte w piśmie z dnia 9 grudnia 2016 r., adresowane do Pana Marka Olszewskiego Przewodniczącego Związku Gmin Wiejskich Rzeczypospolitej Polskiej, w którym stwierdzono, „W konsekwencji powyższego od 1 stycznia 2017 r. zmienia się zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości, w zakresie określenia podstawy opodatkowania tym podatkiem, bowiem opodatkowaniu podlegać będzie cała elektrownia wiatrowa”.

Z powyższego wynika, iż ustalenie prawidłowych zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych od 01.01.2017 r., wymaga sięgnięcia aż do trzech ustaw: o podatkach i opłatach lokalnych (Uplok), prawa budowlanego (u.p.b.) oraz o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (u.i.e.w.). Zgodnie bowiem z poglądem prawnym zaprezentowanym w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. (P33/09), przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości mogą być „jedynie takie budowle, które zostały expressis verbis wymienione w art. 3 pkt 3 u.p.b., w pozostałych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej, będące wraz z instalacjami i urządzeniami obiektem budowlanym, o którym mowa w art. 3 pkt 1 lit. b u.p.b., czyli pod warunkiem, że stanowią one całość techniczno-użytkową. Ponadto Trybunał Konstytucyjny stwierdził, iż „(...) nie jest wykluczone, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane”. Wobec tego, o statusie elektrowni wiatrowej współdecydują więc przepisy ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 2016 r., poz. 961). Ponadto przy ustalaniu czy dany obiekt budowlany stanowi budowlę w rozumieniu ustawy Uplok, poza definicją zawartą w art. 3 pkt. 3 ustawy u.p.b., należy posłużyć się całą ustawą u.p.b. oraz załącznikiem do niej.

Ustawodawca dostrzegając, iż wprowadzone zmiany ustawą u.i.e.w. z dnia na dzień (a właściwie mając na uwadze art. 6 ust. 3 Uplok z miesiąca na miesiąc) „wywróca” zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych, w art. 17 u.i.e.w. wskazał że, „Od dnia wejścia w życie ustawy do dnia 31 grudnia 2016 r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowej ustala się i pobiera zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie ustawy”. Oznacza to, że na potrzeby wyłącznie podatku od nieruchomości prolonguje się wejście w życie wprowadzonych zmian. Na potrzeby bowiem procesu budowlanego, już od dnia 16 lipca 2016 r. należy uznać za budowlę elektrownię wiatrową, w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy u.i.e.w., a więc jej części budowlane i niebudowlane. Jednakowoż dla potrzeb podatku od nieruchomości do dnia 31 grudnia 2016 r. zarówno podatnicy jak i organy podatkowe, winni byli przyjąć, że nic się nie zmieniło, to znaczy, budowlą będącą przedmiotem opodatkowania była wyłącznie część budowlana elektrowni wiatrowej. Natomiast od 1 stycznia 2017 r. status elektrowni wiatrowych na gruncie prawa budowlanego oraz prawa podatkowego jest identyczny – obiektem budowlanym w postaci budowli jest elektrownia wiatrowa składająca się zarówno z części budowlanych, jak i niebudowlanych.

Organ podatkowy zgadza się z wnioskodawcą, że do wprowadzenia zmian w prawie budowlanym, które wynikają z ustawy z dnia 20 maja 2016r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 2016 r. poz. 561) - w orzecznictwie sądów administracyjnych od 2009 r. prezentowano w zasadzie jednolity pogląd, wedle którego urządzenia i przedmioty będące wyposażeniem elektrowni wiatrowej, takie jak: wirnik ze skrzydłami, skrzynia biegów, komputer sterujący, transformator, rozdzielnia elektryczna, instalacja alarmowa oraz instalacja zdalnego sterowania, nie stanowią urządzeń budowlanych, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 Uplok i nie są też budowlami wchodzącymi w skład budowli jako całości techniczno-użytkowej (wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2009r. II FSK 1184/08). Z tej części definicji budowli zawartej w art. 3 pkt 3 u.p.b., która wskazywała, iż budowlą są części budowlane urządzeń technicznych, wśród których wskazano wprost elektrownie wiatrowe, wywodząco, iż opodatkowaniu podlegają jedynie takie części elektrowni jak fundament czy maszt/słup/wieża.

Jeżeli więc mieć na uwadze, iż aktualne orzecznictwo sądów administracyjnych w zakresie opodatkowania elektrowni wiatrowych opierało się na przepisach z okresu przed wejściem w życie ustawy u.i.e.w., to zmiany wprowadzone ustawą u.i.e.w. mają istotne znaczenie, co z pewnością wpłynie na przyszłe orzecznictwo sądów administracyjnych.

Odnosząc się do stanowiska wnioskodawcy, że urządzenia techniczne wchodzące w skład elektrowni wiatrowych nie stanowią budowli ani obiektu budowlanego w rozumieniu u.p.b. oraz Uplok, o czym ma świadczyć obecna definicja obiektu budowlanego, która weszła w życie 28 lipca 2015 r., należy przytoczyć definicję obiektu budowlanego zawartego w art. 3 pkt 1 u.p.b., przez który należy rozumieć budynek, budowlę, bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Pojęcie wyrobów budowlanych zostało zdefiniowane w art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 16 kwietnia 2004 r. o wyrobach budowlanych (Dz. U. z 2016 r., poz. 1570 ze zm.). Zgodnie z tym przepisem pod pojęciem wyrobu budowlanego należy rozumieć wyrób budowlany, o którym mowa w art. 2 pkt 1 rozporządzenia Nr 305/2011, którym jest 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. Analizując definicję obiektu budowlanego należy stwierdzić, że nie skutkuje ona modyfikacją zasad opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości. Znajduje to potwierdzenie w poniższych argumentach.

Definicja obiektu budowlanego w prawie budowlanym wskazuje elementy niezbędne do istnienia obiektu budowlanego, w tym budowli. Obiekt taki powinien więc być wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych, choć nie będzie to w każdym przypadku konieczne. Nie można więc, co do zasady, mówić o istnieniu budowli w przypadku, gdy w jej skład nie będzie wchodził wyrób na trwale wbudowany w taki obiekt. Przedmiotowa definicja nie wyklucza jednak, że w skład takiego obiektu tj. m.in. budowli mogą wchodzić również inne elementy. Niektóre elementy wchodzące w skład takiego obiektu wskazano wprost w tej definicji, zwracając uwagę, że składa się on z instalacji zapewniających możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Definicja ta, jak należy założyć,

dopuszcza również włączenie jako elementów składowych m.in. innych elementów takich jak urządzenia i inne elementy niebędące wyrobami budowlanymi. Twierdzenie to wynika z faktu, iż definicja obiektu budowlanego nie wskazuje, iż w jej skład wchodzi wyłącznie wyroby budowlane i instalacje. Definicja ta nie powinna być odczytywana w oderwaniu od innych definicji zawartych w ustawie u.p.b., w tym definicji budowla (art. 3 pkt 3 ustawy u.p.b.), gdyż w innym przypadku pojęcie budowli straciłoby swoją funkcjonalną przydatność. Wiele obiektów wskazanych w definicji budowli nie składa się bowiem w ogóle z wyrobów budowlanych, np. wolno stojące urządzenia techniczne, czy nasypy ziemne. Nie mogłyby być więc one uznane za obiekt budowlany będąc budowlą na gruncie tej samej ustawy. Powyższe rozważania prowadzą do wniosku, iż obiektami budowlanymi są obiekty, które spełniają cechy wskazane w definicji tego pojęcia. Obiektem tym są jednak także inne obiekty, jeśli są objęte definicją budowli w prawie budowlanym, nawet jeśli nie mają one cech wskazanych w definicji obiektu budowlanego. Ponadto w skład obiektów budowlanych wchodzi, także inne elementy niż te, które zostały wskazane w definicji obiektu budowlanego, w tym urządzenia i inne elementy, bez których nie mogłyby funkcjonować obiekty wskazane w definicji budowli w ustawie u.p.b., a ta budowla bez tych elementów utraciłaby swoją przydatność.

Nawiązując do argumentu wnioskodawcy, że ustawa u.i.e.w. nie została wymieniona w art. 2 ust. 2 ustawy u.p.b. i dlatego nie stanowi regulacji ze sfery prawa budowlanego jako element tego systemu, organ podatkowy uznaje za nie mający znaczenia dla rozpatrywanej sprawy. Mając na uwadze treść art. 2 ust. 2 ustawy u.p.b. „Przepisy ustawy nie naruszają przepisów odrębnych, a w szczególności: 1) prawa geologicznego i górniczego - w odniesieniu do obiektów budowlanych zakładów górniczych; 2) prawa wodnego - w odniesieniu do urządzeń wodnych; 3) o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami - w odniesieniu do obiektów i obszarów wpisanych do rejestru zabytków oraz obiektów i obszarów objętych ochroną konserwatorską na podstawie miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego” należy zauważyć, że Ustawodawca w art. 2. ust. 2 ustawy u.p.b. wymienił trzy akty prawne o zbieżnym z prawem budowlanym zakresie przedmiotowym. Użyte w tymże przepisie sformułowanie „w szczególności” świadczy o tym, że katalog przepisów odrębnych, które nie naruszają przepisów prawa budowlanego, nie jest zamknięty.

Organ podatkowy część argumentów wnioskodawcy uznaje za bezprzedmiotowe dla niniejszej sprawy. Rolą organu podatkowego nie jest dokonywanie oceny wprowadzonych regulacji prawnych a jedynie ich odpowiednie stosowanie. Tym bardziej organ podatkowy nie czuje się ani władny ani uprawniony do oceny wprowadzonych regulacji w kontekście ich ewentualnej zgodności z konstytucją. Tego typu oceny mogą wynikać wyłącznie z przepisów prawa, a organem uprawnionym do oceny zgodności ustaw z konstytucją jest wyłącznie Trybunał Konstytucyjny. Do kompetencji organu podatkowego nie należy również ocena relacji przepisów krajowych względem unijnych regulacji prawnych.

Mając na uwadze powyższe Wójt Gminy Malechowo stoi na stanowisku, że od dnia 1 stycznia 2017 r. podstawą opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli w postaci elektrowni wiatrowej, jest elektrownia wiatrowa składająca się z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych – tj. wirnika z zespołem łopat, zespołu przeniesienia napędu,

generatora prądotwórczego, układu sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Tym samym stanowisko wnioskodawcy uznają za nieprawidłowe.

POUCZENIE

Wnioskodawcy przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie po uprzednim wezwaniu na piśmie właściwego organu – w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o wydaniu aktu lub podjęciu innej czynności – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2016 r. , poz. 718 ze zm.). Skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego wnosi się w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia wezwania o usunięcie naruszenia prawa (art. 53 § 2, ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2016 r. , poz. 718 ze zm.).

Skargę wnosi się za pośrednictwem Wójta Gminy Malechowo.

WÓJT
Radosław Nowakowski