

RFB-D. 3120.1.2017

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Wójt Gminy Fabianki, działając na podstawie przepisów art.14j § 1 i § 3 w zw. z art. 14b i 14c i art. 14k § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r., poz. 613 z późn. zm.), w związku z wnioskiem . (adres w aktach sprawy) z dnia 10.04.2017 r. (data wpływu do tutejszego urzędu dnia 13.04.2017 r.) o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego w zakresie przedmiotu opodatkowania i wynikającego z niego wysokości podatku od nieruchomości w 2017 roku z tytułu eksploatacji trzech elektrowni wiatrowych

uznaje za nieprawidłowe

stanowisko wnioskodawcy wyrażone w w/w wniosku

I. Stanowisko wnioskodawcy

Dnia 13 kwietnia 2017 r. do Urzędu Gminy w Fabiankach wpłynął wniosek podatnika o wydanie pisemnej interpretacji indywidualnej o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego. Spółka jest właścicielem trzech elektrowni wiatrowych położonych w miejscowości na terenie gminy Fabianki. Elektrownie są w całości własnością Spółki, która eksploatuje ją w celu produkcji prądu. W ewidencji środków trwałych Spółki ujęto m.in. elementy inwestycji stanowiące zdaniem wnioskodawcy budowlę i przedmiot dotychczasowego opodatkowania podatkiem od nieruchomości oraz ujęto również urządzenia techniczne tej elektrowni, które dotychczas były wyłączone z opodatkowania:

1 turbina

Typ – Vestas V 80, moc nominalna 2000 kW, rok pierwszego uruchomienia 2001, Numer V13956 (składająca się z gondoli, trzech skrzydeł, pisaty, rozdzielnicy, kabla HV, szafki dolnego kontrolera oraz windy serwisowej);

2 turbina

Typ – Vestas V 80, moc nominalna 2000 kW, rok pierwszego uruchomienia 2001, Numer V13952 (składająca się z gondoli, trzech skrzydeł, piasty, rozdzielnicy, kabla HV, szafki dolnego kontrolera oraz windy serwisowej);

3 turbina

Typ – Vestas V 80, moc nominalna 2000 kW, rok pierwszego uruchomienia 2001, Numer V13955 (składająca się z gondoli, trzech skrzydeł, piasty, rozdzielnicy, kabla HV, szafki dolnego kontrolera oraz windy serwisowej);

W deklaracji na podatek od nieruchomości na 2017 r. Spółka w zakresie Turbin wykazała do opodatkowania podatkiem od nieruchomości te elementy każdej z turbin, które dotychczas bezspornie uznawane były za elementy budowlane – tak jak fundament. Pozostałych części techniczno-elektronicznych każdej z turbin tj. Gondoli (wraz z urządzeniami znajdującymi się w niej, urządzeniami pomiarowymi itp.) Spółka nie wykazała do opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

W związku z wejściem w życie w dniu 16 lipca 2016 r. ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych¹ podatnik powziął wątpliwości co do rozliczania od 1 stycznia 2017 r. podatku od nieruchomości, tj. czy przepisy Ustawy o inwestycjach oraz zmiany wprowadzone do Prawa budowlanego spowodowały zmiany zakresu opodatkowania podatkiem od nieruchomości (podstawy opodatkowania) oraz jego wysokości w zakresie ww. Inwestycji?

Zdaniem Wnioskodawcy ostatnio wprowadzone zmiany do Prawa budowlanego oraz nowa Ustawa o inwestycjach nie spowodowały ani zmiany zakresu opodatkowania podatkiem od nieruchomości (podstawy opodatkowania) ani jego wysokości dotyczącej elektrowni wiatrowych, w tym także na obowiązujący od 2017 r. wymiar podatku od ww. Inwestycji (trzy elektrownie wiatrowe położone w gminie Fabianki na działkach

w miejscowości Podatek od nieruchomości powinien być więc uiszczany w dotychczasowej wysokości. Wymienione powyżej zmiany mogły wywoływać mylne wrażenie, że skoro dla celów Ustawy o inwestycjach „cała“ elektrownia wiatrowa stanowić będzie budowlę, to przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości obejmie również urządzenia techniczne tej elektrowni, jak np. Turbinę, które dotychczas były wyłączone z opodatkowania. Zwolennicy tego poglądu powołują się na brzmienie art. 17 Ustawy o inwestycjach, 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. Skoro ustawodawca wprowadził przepis przejściowy odnoszący się do opodatkowania

¹ Dz. U. z 2016 r. poz. 961 z późn. zm. – dalej powoływana jako u.i.e.w.

na zasadach dotychczasowych do końca 2016 r., to najwyraźniej zakładał możliwość zmiany zasad wymiaru podatku po tej dacie. Samo przyjęcie poglądu, że na podstawie definicji zawartej w Ustawie o inwestycjach elektrownię wiatrową jako całość, wraz z jej „elementami technicznymi“, fundamentem i wieżą, można uznawać za „budowlę“ nie oznacza jeszcze, że w tym samym zakresie stanowi ona przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Przede wszystkim art. 2 Ustawy o inwestycjach przesądza jedynie o tym, że za taką „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. Jednak nie oznacza to też, że elektrownia wiatrowa spełnia jako „całość“ (wraz z „elementami technicznymi“) kryteria uznania ją 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 regulacji 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 terminu „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. A w ustawie tej w odniesieniu do definicji budowli (więc i zakresu opodatkowania) jest odsyłanie 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 gałęzi tego prawa (prawa geologicznego i górniczego, prawa wodnego, prawa o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami) jako element tego systemu. Z tych względów w kwestii opodatkowania nie może mieć znaczenia również forma tego aktu, jako ustawy (a więc równorzędna ustawie prawo budowlane). Dodatkowo, przeciwko uznaniu Ustawy o inwestycjach za element systemu prawa budowlanego, przemawia chociażby treść cytowanego już 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“.

Natomiast Ustawa o inwestycjach w zakresie definicji elektrowni wiatrowych odsyła do przepisów prawa budowlanego. Z kolei Prawo budowlane z dniem 16 lipca 2016 r. nie zostało poddane aż tak istotnym zmianom, z wyjątkiem wykreślenia z definicji budowli wyrazów „elektrowni wiatrowych“. Aktualnie zgodnie 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. Zważywszy, że katalog urządzeń technicznych był dotychczas otwarty, to nowelizacja ta może być traktowana jako usunięcie jednego z zawartych w powyższym przepisie 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 będzie otwarty, o czym świadczy pozostawienie w definicji „budowli“ frazy „innych urządzeń“.

Istotne jest także wyodrębnienie w definicji zawartej w art. 2 Ustawy o inwestycjach „elementów technicznych“. Ponieważ na podstawie art. 2 pkt 1 Ustawy o inwestycjach stanowią one część składową elektrowni wiatrowych, ta zaś jest budowlą „ w rozumieniu prawa budowlanego, to należałoby rozważyć, czy z regulacji tej wynika, że „elementy techniczne“ jako takie stanowią budowlę (lub element budowli) w rozumieniu Prawa budowlanego. W praktyce będzie to oznaczało konieczność rozważenia na gruncie Prawa budowlanego, czy „elementy techniczne“ stanowią „urządzenia“, czyli element wyłączony z definicji „obiektu 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. Jako „urządzenia instalacyjne“ zgodnie z art. 3 Prawa budowlanego należy rozumieć 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 słowa „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). Mając na względzie powyższe, „elementy techniczne“ nie będą stanowiły komponentu „obiektu 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. Argumentów za powyższą interpretacją może dostarczyć również Ustawa o inwestycjach. Warto zwrócić uwagę, że w art. 4 ust. 1 tej ustawy wskazuje się, że odległość, w której mogą być lokalizowane 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 łopatom (całkowita wysokość elektrowni wiatrowej). Jeśli ustawodawca stałby na stanowisku, że wszystkie wymienione w art. 2 pkt 1 elementy elektrowni wiatrowej stanowią budowlę jako całość, to zbędne byłoby uznanie zawarte wprost w art. 4 ust. 1 Ustawy o inwestycjach, że do wysokości „budowli” należy doliczyć elementy techniczne – wystarczyłoby bowiem wskazać, że należy uwzględnić wysokość budowli. Argument ten należy jednak traktować jako uboczny, ponieważ jest wynikiem raczej błędu legislacyjnego (w art. 4 ust 1 ustawodawca „zapomniał” o definicji z art. 2 pkt 1).

Nie sposób pominąć znaczenia nowelizacji Prawa budowlanego. W dniu 28 czerwca 2015 r. wprowadzono w Prawie budowlanym nową definicję obiektu budowlanego (art. 3 pkt 1, ustawa z dnia 24 kwietnia 2015 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze wzmocnieniem narzędzi ochrony krajobrazu, Dz. U. z 2015 r. poz. 774). Obecnie 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 budowlanego podstawowym wyróżnikiem stało się, czy obiekt ten został wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Jak się zatem zdaje, obiekt wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych nie będzie stanowił obiektu budowlanego w rozumieniu Prawa budowlanego (a zatem i budowli). Wnikliwej analizy 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, wybudowany w celu wbudowania, wmontowania, zainstalowania lub zastosowania

w sposób trwały w obiekcie budowlanym). Po jego kilkukrotnej nowelizacji, uchylono go 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 o wyrobach budowlanych ilekroć w ustawie jest mowa o wyrobie budowlanym – należy przez to rozumieć wyrób budowlany, o którym mowa w art. 2 pkt 1 Rozporządzenia Nr 305/2011. 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 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 wszystkie powyższe uwagi do elektrowni wiatrowych, należałoby uznać, że tylko te ich części, jak fundament albo wieża mogłyby spełnić definicję obiektu budowlanego wybudowanego z użyciem wyrobów budowlanych. Co się zaś tyczy ich „elementów technicznych“, a zatem wirnika z zespołem łopat, zespołu przeniesienia napędu, generatora prądotwórczego, układu sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu, to „obiekty“, czy „urządzenia“ te – jako urządzenia o przeznaczeniu typowo technicznym i przemysłowym charakterze – nie są zbudowane z wyrobów budowlanych i nie mogą zatem stanowić obiektu budowlanego. 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 wyklucza z definicji budowli urządzenia przemysłowe powiązane w jakikolwiek sposób z budowlą (która wszak obecnie powinna być zbudowana z wyrobów budowlanych).

Ponadto uwzględniając, 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“) stanowi bowiem obiekt podobny do tych wymienionych w Kategorii XXIX: kominów i masztów. Przy czym należy zwrócić uwagę, że dla właściwego zrozumienia znaczenia pojęcia budowli załącznik do Prawa budowlanego nie ma decydującego znaczenia. W wyroku z dnia 13 września 2011 r. (sygn. P 33/09) Trybunał Konstytucyjny uznał, że załącznik do Prawa budowlanego ma raczej znaczenie dodatkowe, czy pomocnicze przy kwalifikacji określonych obiektów jako budowli, szczególnie wtedy, gdy obiekt nie został wymieniony w art. 3 pkt 3 ustawy (definicja budowli) i to bardziej w zakresie „aparatury pojęciowej przyjętej“ w Prawie budowlanym niż w Upiol. Zamieszczenie danego obiektu w załączniku nie przesądza więc o uznaniu go za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Także w w/w orzeczeniu Trybunał Konstytucyjny podkreślił „otwarte definicje“ wyrażeń „budowla“ i „urządzenie budowlane“, sformułowane w u.p.b. (w niniejszym wniosku nazywana Prawem Budowlanym), akceptowalne na gruncie prawa budowlanego, nie mogą być – ze względu na zakaz wykładni per analogiam na niekorzyść podatnika stosowane w jednakowy sposób, czyli w pełnym zakresie na gruncie prawa podatkowego. Prowadzi to do sytuacji, w której jakkolwiek kwalifikacji dokonuje się na podstawie tych samych definicji, to jednak na skutek uwzględnienia odmiennych reguł wykładni nie wszystkie obiekty uznane za budowle i urządzenia budowlane na potrzeby u.p.b.

zostaną uznane za budowle i urządzenia budowlane na potrzeby u.p.o.l. (w niniejszym wniosku nazywana Upiol.), co bez wątpienia skutkuje powstaniem poważnego zamieszania. Także w tym wyroku Trybunał Konstytucyjny zwrócił uwagę, iż w prawie daninowym jest konieczny „wyższy standard jednoznaczności i określoności przepisów prawnych niż w prawie administracyjnym” oraz wynikający wprost z konstytucji „nakaz precyzyjnego ustalenia w ustawie wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego”. Tak więc także w związku z powyższym orzeczeniem błędnym jest przyjęcie rozstrzygającej roli umieszczenia elektrowni wiatrowych w załączniku do Prawa Budowlanego szczególnie na gruncie prawa podatkowego w tym Upiol. A także dyskusyjne zgodnie z wyrokiem Trybunału jest uznanie Ustawy o inwestycjach, jako prawa budowlanego do którego odwołuje się Upiol.

Należy także uwzględnić sposób obliczenia podstawy podatku w powiązaniu z zasadami amortyzacji środków trwałych. 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. Tymczasem 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. Zwykle fundament i wieża, turbina i linie kablowe, czy zespół prądotwórczy stanowią odrębne środki trwałe z indywidualnie określoną podstawą amortyzacji (wartością początkową).

Przeciwko uznaniu opodatkowania podatkiem od nieruchomości „elementów technicznych” źródłem argumentów jest także uzasadnienie 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.

Należy także zwrócić uwagę na pozostawione w definicji budowli w Prawie budowlanym, pojęcie elektrownie atomowe „jako urządzenia techniczne, których tylko części budowlane (a nie całość)” podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości (art. 3 pkt 3). Budzą poważne wątpliwości takie działania legislacyjne, których nie wprowadziłby racjonalny ustawodawca.

Nie ma bowiem uzasadnienia dla różnicowania w traktowaniu elektrowni atomowych (których tylko części budowlane podlegałyby opodatkowaniu) i elektrowni wiatrowych (które miałyby podlegać opodatkowaniu jako całość). Opodatkowanie elektrowni wiatrowych w całości jako budowli spowodowałoby w praktyce nierówne traktowanie m.in. w stosunku do inwestorów posiadających elektrownie konwencjonalne, baterie koksownicze i piece przemysłowe, czy panele fotowoltaniczne, w przypadku których opodatkowaniu podlegają tylko części budowlane tych urządzeń. Zmiana zasad opodatkowania tylko jednej technologii może być zatem interpretowana jako uniemożliwienie jej konkurencji z konwencjonalnymi źródłami wytwarzania energii oraz innymi źródłami odnawialnymi.

Nie sposób pominąć orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego jednoznacznie potwierdzającego powyższe tezy. Zgodnie m.in. z wyrokami NSA z dnia 30.07.2009 r. (sygn. Akt II FSK 202/08) oraz z dnia 20.01.2012 r. (sygn. Akt II FSK 1397/10) urządzenia techniczne elektrowni wiatrowych nie mogą być uznawane jako części samej budowli. Są nimi jedynie fundamenty i maszt. W myśl tych wyroków elementy techniczne, jako części niebudowlane, nie powinny stanowić podstawy naliczania podatku od nieruchomości. Linia orzecnicza nadal pozostaje aktualna co potwierdza, że zmiana definicji w Ustawie o inwestycjach służyć powinna wyłącznie celom zapisanym w tejże ustawie. Opodatkowanie obiektów, które nie są objęte wyłączeniem zawartym w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego (definicji budowli), a ich konstrukcja, charakter i przeznaczenie różni się od wymienionych przez ustawodawcę, narusza zasadę określoności i zasadę ustawowego określania przedmiotu danin publicznoprawnych, wynikającą z art. 217 Konstytucji RP.

II. Ocena prawna stanowiska Wnioskodawcy z przytoczeniem przepisów prawa

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt. 3 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Nie każda zatem budowla, ale tylko „związana z prowadzeniem działalności gospodarczej”, stanowi przedmiot podatku od nieruchomości. W przedstawionej sprawie nie ma wątpliwości co do charakteru wykonywanej przez podatnika działalności – jest to działalność gospodarcza. Kluczowy problem sprowadza się do ustalenia normatywnego terminu „budowla”, a dokładniej czy budowlę na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości w związku z wejściem w życie u.i.e.w. stanowią wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowej (fundamenty oraz wieże) czy też elektrownia wiatrowa jako obiekt kompletny (także gondola z piastą, w której umieszczony jest generator, urządzenie sterujące, transformator, skrzynia biegów oraz inne instalacja wspomagające obsługę elektrowni, a ponadto wirnik z łopatomy)?

Legalna definicja budowli, o której mowa w art. 2 ust. 1 pkt. 3 u.p.o.l., zawarta jest w art. 1a ust. 1 pkt. 2 tej ustawy. Powołany przepis stanowi, że 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. Należy zwrócić uwagę, że w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. prawodawca definiując budowlę odsyła do przepisów ustawy Prawo budowlane². Podkreślić jednak należy, iż odesłanie to ma ograniczony zakres i dotyczy tylko rozumienia pojęć: „obiekt budowlany” oraz „urządzenie budowlane”. Dokonując zatem prawnego – podatkowej kwalifikacji potencjalnego przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości, niezbędne jest oparcie się w pierwszym rzędzie na przepisach u.p.o.l., a jedynie pomocniczo – w zakresie ustawowego odesłania – na prawie budowlanym.³

W kontekście powyższego przyjąć należy, że budowla podlegająca opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jest obiektem budowlanym lub urządzeniem budowlanym w rozumieniu prawa budowlanego. **Proces wykładni definicji budowla powinien więc być w każdym przypadku rozpoczęty od przepisów ustawy podatkowej – u.p.o.l. stanowi punkt wyjścia, następnie sięgnąć należy do pojęcia obiektu budowlanego uregulowanego w art. 3 pkt. 1 tej ustawy, a w dalszej kolejności do definicji budowli uregulowanej w przepisach prawa budowlanego (art. 3 pkt. 3 ustawy Prawo budowlane) oraz innych przepisów tej ustawy.** Kolejność ta ma istotne znaczenie i nie może być naruszona.

Podkreślić należy, że **28 czerwca 2015 r. weszła w życie ustawa z 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy – Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw⁴ mocą której ustawodawca nadał nowe brzmienie pojęciu „obiekt budowlany”.** W obecnym brzmieniu art. 3 pkt. 1 Prawa budowlanego definiuje obiekt budowlany jako budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Przypomnieć należy, iż dotychczas pojęcie obiektu budowlanego obejmowało; budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi; budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami oraz obiekt małej architektury. Zauważyć trzeba, że **ustawodawca nie wprowadził zmian do samej definicji budowli zawartej w art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l. podobnie zresztą jak w przypadku u.i.e.w.** Innymi słowy ustawa o podatkach i opłatach lokalnych w tym zakresie pozostaje bez jakichkolwiek zmian. W dalszym ciągu definiując termin „budowla” odsyła ona do pojęcia obiektu budowlanego w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. W związku

² Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (tekst jednolity; Dz. U. z 2016 r. poz. 290.).

³ Por. L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar, Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz, Warszawa 2008, s. 36 i nast.

⁴ Dz. U. z 2015 r. poz. 443.

z wątpliwościami, które pojawiają się z nowym brzmieniem definicji obiekt budowlany, także w kontekście opodatkowania elektrowni wiatrowych stwierdzić należy, że wprowadzone zmiany miały wyłącznie charakter doprecyzowujący i porządkujący i nie wpływają na zakres przedmiotowy podatku od nieruchomości.

Podobny pogląd wyrażony został przez WSA w Gliwicach w wyroku z dnia 14 września 2016 r. Zdaniem składu orzekającego **zmiana definicji obiektu budowlanego, polegająca na zastąpieniu zwrotu „budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami” zwrotem „wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem”, nie powoduje, że opodatkowaniu podlegają jedynie części budowlane elektrofiltrów oraz instalacji odsiarczania spalin.** Co do zasady bowiem fundament (część budowlana) służy umiejscowieniu elektrofiltrów i instalacji odsiarczania spalin i nie można zasadnie twierdzić o użytkowaniu fundamentów (części budowlanej) w oderwaniu od użytkowania usytuowanych na nich instalacji, czy urządzeń. Obiektem budowlanym jest bowiem m.in. budowla wraz z instalacjami. **Na tej właśnie podstawie można wnioskować o „kompletności” obiektu budowlanego. Składa się on nie tylko z wyrobów o charakterze stricte budowlanym, ale również instalacji. Obiektem budowlanym jest zatem taki obiekt, który spełnia swoje funkcje po technicznym i funkcjonalnym powiązaniu wszystkich elementów. Instalacje mają zapewnić możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem⁵.**

Prawidłowa analiza tej definicji (obiekt budowlany) ma istotne znaczenie w kontekście uznania elektrowni wiatrowej za przedmiot podatku od nieruchomości, w szczególności, że podatnik podnosi kwestię „rozdzielenia” budowli na części „budowlane” i „niebudowlane”. Analizując art. 3 pkt. 1 ustawy Prawo budowlane można stwierdzić, iż ustawodawca w porównaniu do definicji obowiązującej do 28 czerwca 2015 r. wprowadził następujące modyfikacje:

1. budowla jest obiektem budowlanym wraz z instalacjami, które zapewniają możliwość jej użytkowania zgodnie z przeznaczeniem;
2. wykreślono zapis o budowli jako całości techniczno-użytkowej wraz z instalacjami i urządzeniami – pozostawiono tylko instalacje;
3. budowla to obiekt wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Kluczowe znaczenie w kontekście prawnopodatkowej klasyfikacji danej rzeczy jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości miało dotychczas stwierdzenie prawodawcy, iż budowla jest obiektem stanowiącym całość techniczno – użytkową. Takie sformułowanie przepisu pozwalało na opodatkowanie „całej” budowli a nie wyłącznie jej pewnych elementów. Przy czym, ze względu na brzmienie art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego w stanie

⁵ I SA/GI, 783/16, LEX nr 2136323.

prawnym obowiązującym do 16 lipca 2016 r. uznawano, że budowlą w przypadku elektrowni wiatrowych są jedynie części budowlane urządzeń technicznych⁶.

Definicja obiektu budowlanego, do której odsyła ustawodawca w przepisach ustawy podatkowej (u.p.o.l.), w dalszym ciągu nakazuje traktować go za obiekt kompletny. Ma to kluczowe znaczenie, tym bardziej, że u.i.e.w. zmodyfikowała definicję budowli zawartej w prawie budowlanym i usunęła z niej „części budowlane elektrowni wiatrowych”.

Po pierwsze należy zauważyć, że ustawodawca definiując „obiekt budowlany” wprawdzie nie używa już terminu „całość techniczno – użytkowa”. Niemniej jednak w dalszym ciągu wskazuje na obiekt budowlany jako „budowlę wraz z instalacjami”. Na tej właśnie podstawie można wnioskować o „kompletności” obiektu budowlanego. Składa się on bowiem nie tylko z wyrobów o charakterze *stricte* budowlanym ale również instalacji. Dowodzi to, że w dalszym ciągu obiekt budowlany powinien być postrzegany jako obiekt stanowiący całość techniczno – użytkową pomimo braku takiego zapisu. **Obiektem budowlanym jest zatem taki obiekt który spełnia swoje funkcje po technicznym i funkcjonalnym powiązaniu wszystkich elementów.** Instalacje mają „zapewnić możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem”. Oznacza to, że ustawodawca definiując obiekt budowlany szczególną wagę przywiązuje do możliwości jego rzeczywistego wykorzystania. Rozwiązanie to wydaje się oczywiste i zrozumiałe. W jaki bowiem sposób wykorzystać np. same fundamenty i wieżę?

Elektrownia wiatrowa spełnia swoją rolę – istnieje możliwość jej użytkowania zgodnie z przeznaczeniem – tylko i wyłącznie w przypadku połączenia poszczególnych elementów. W aktualnej definicji obiektu budowlanego zbędne wydaje się użycie zwrotu „całość techniczno – użytkowa”. Zwrot ten został zastąpiony nowym określeniem „instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem”. Przyniesiona część przepisu art. 3 ust. 1 ustawy Prawo budowlane ma kluczowe znaczenie w kontekście wykładni definicji „budowla”, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l. „Całość techniczno – użytkową” tworzy więc budowla, o której mowa w art. 3 pkt. 3 prawa budowlanego, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania jej zgodnie z przeznaczeniem. Można nawet pokusić się o stwierdzenie, że ustawodawca w obecnym kształcie definicji budowli jeszcze bardziej wyeksponował konieczność postrzegania budowli jako obiektu kompletnego, gdyż kluczowe znaczenie przywiązał do „możliwości użytkowania budowli”, a zatem do jej potencjalnego wykorzystania do celów gospodarczych. Wprawdzie ta część przepisu została powiązana z „instalacjami”, nie powinno być jednak wątpliwości że łączne zestawienie poszczególnych części definicji „obiekt budowlany” wskazuje na jego „kompletność”.

⁶ Wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2009 r. (II FSK 1184/08).

Po drugie za zasadnością opodatkowania „całego obiektu budowlanego”, a zatem całości techniczno – użytkowej, przemawia to, że prawodawca zmienił definicję budowli w art. 3 pkt. 3 ustawy Prawo budowlane oraz załącznik do niej w których określone są kategorie obiektów budowlanych. Kwestia ta zostanie rozwinięta w dalszej części interpretacji. Gdyby **ustawodawca zamierzał zdefiniować obiekty budowlane jako składające się z części budowlanych to konsekwentnie w powołanych przepisach mówiłby o „częściach budowlanych”**. Tak jednak nie uczynił co pozwala przyjąć, że brak jest podstaw do „rozbijania” budowli na elementy o różnym charakterze. W pełni aktualne pozostaje więc stanowisko Trybunału Konstytucyjnego dotyczące zasadności traktowania jako budowli obiektów wymienionych w definicji budowli uregulowanej w art. 3 pkt. 3 ustawy Prawo budowlane czy też załącznikach do tej ustawy⁷.

Po trzecie analizując uzasadnienie do projektu ustawy zmieniającej ustawę Prawo budowlane jednoznacznie można stwierdzić, że *„zmiany w przepisach prawa budowlanego ukierunkowane były na stworzenie przejrzystych ram prawnych dla procesu inwestycyjnego w budownictwie”*. Projektodawca nie odnosi się w nim do kwestii wpływu zmiany definicji obiektu budowlanego na zakres przedmiotowy opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Pozwala to stwierdzić, iż zmiana ta ma charakter neutralny z punktu widzenia przepisów prawa podatkowego. Nawet w części uzasadnienia projektu dotyczącej wpływu zmiany przepisów na sektor finansów publicznych ustawodawca stwierdza brak negatywnego wpływu na ten sektor w części dotyczącej zarówno budżetu centralnego, jak i budżetów jednostek samorządu terytorialnego (gmin). Tak więc i na tej podstawie można przyjąć, iż **zamiarem ustawodawcy nie było wprowadzenie zmian, które rzutowałby na zakres opodatkowania. Warto zauważyć, że w uzasadnieniu projektu trudno nawet doszukać się wskazania przyczyn zmiany definicji „obiekt budowlany”. Można przyjąć, biorąc pod uwagę obecny kształt definicji, iż ustawodawca chciał termin ten tylko w pewien sposób doprecyzować i uporządkować**.

Pewnym *novum* w tej definicji (obiektu budowlanego) jest to aby obiekt budowlany wykonany był z użyciem wyrobów budowlanych. A zatem obiekt, który został wykonany bez użycia tego typu wyrobów nie może być uznany za obiekt budowlany, a tym samym nie powinien stanowić przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Kwestia ta zdaje się także mieć charakter wyłącznie doprecyzowujący. W kwestii uznania danego wyrobu za „budowlany” pomocna będzie ustawa z 16 kwietnia 2004 r. o wyrobach budowlanych⁸. Zgodnie z art. 2 pkt. 1 tej ustawy pod pojęciem wyrobu budowlanego należy rozumieć wyrób budowlany, o którym mowa w art. 2 pkt 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 305/2011 z dnia 9 marca

⁷ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. (sygn. akt P 33 /09).

⁸ Tekst jednolity: Dz. z 2014 r. poz. 935.

2011 r. ustanawiającego zharmonizowane warunki wprowadzania do obrotu wyrobów budowlanych i uchylającego dyrektywę Rady 89/106/EWG (Dz. Urz. UE L 88 z 04.04.2011, str. 5). W myśl zaś art. 2 pkt. 1 tego rozporządzenia pojęcie „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.

Zaprezentowane rozważania natury ogólnej dotyczące sposobu pojmowania terminu „budowla” na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości pozwalają przejść do rozważań szczegółowych dotyczących *stricte* elektrowni wiatrowych.

U.i.e.w. wprowadziła normatywną definicję elektrowni wiatrowej. Zgodnie z art. 2 pkt. 1 tej ustawy elektrownia wiatrowa to budowla w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składająca się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. poz. 478 i 2365 oraz z 2016 r. poz. 925). Ustawodawca jednocześnie w pkt. 2 art. 2 zdefiniował pojęcie elementów technicznych. Należą do nich wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Ustalenie prawidłowych zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych wymaga więc sięgnięcia, aż do trzech ustaw, tj. u.p.o.l., ustawy Prawo budowlane oraz u.i.e.w. Przyjęta na gruncie ostatniego aktu prawnego definicja elektrowni wiatrowej ma charakter systemowy⁹. Wprawdzie zawarta jest ona w ustawowym słowniczku pojęć, co może sugerować, że ma zastosowanie tylko na potrzeby tej ustawy, niemniej jednak dogłębna analiza regulacji wprowadzonych tą ustawą, prowadzi do wniosków odmiennych. **U.i.e.w. wraz z ustawą Prawo budowlane stanowi kompletny zespół rozwiązań dotyczących realizacji inwestycji w postaci budowy i lokalizacji elektrowni wiatrowych. Nie oznacza to, że zawarte w niej definicje nie mają znaczenia dla wymiaru podatku od nieruchomości ponieważ regulują inne kwestie niż opodatkowanie.** Podkreślić należy, że wykładnia systemowa zewnętrzna polega na ustaleniu znaczenia przepisów ze względu na ich lokalizację w strukturze źródeł prawa oraz powiązania, jakie występują pomiędzy różnymi aktami normatywnymi. Wykładnia systemowa opiera się na założeniu, że system prawa jest pewną zorganizowaną całością, spajaną zarówno wspólnymi wartościami, jak i racjami logicznymi. Dlatego też **znaczenia konkretnego przepisu, w tym wypadku, art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l. w zw. z art. 3 ust. 1 ustawy Prawo budowlane, nie można**

⁹ R. Dowgier, Nowe zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2016, nr 9, s. 8.

oceniać w oderwaniu od innych przepisów, w szczególności gdy w odrębnym akcie prawnym (u.i.e.w.) dane pojęcie jest wyraźnie zdefiniowane.

Należy zwrócić uwagę, że ustawodawca w przepisach u.p.o.l. definiując „budowlę” odsyła do przepisów prawa budowlanego – aktu, który reguluje sprawy projektowania, budowy, utrzymania i rozbiórki obiektów budowlanych oraz określa zasady działania organów administracji publicznej w tych dziedzinach. Nie są to zatem „sprawy podatkowe”. Nie zmienia to jednak faktu, że skoro w przepisach u.p.o.l. jest odesłanie do przepisów prawa budowlanego to należy stosować normy tam zawarte na potrzeby opodatkowania. Idąc dalej jeśli ustawodawca w przepisach u.i.e.w. definiując elektrownie wiatrową wskazuje, że stanowi ona budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego to nie ma wątpliwości, że jest ona budowlą, której mowa w art. 3 pkt. 3 ustawy Prawo budowlane a tym samym budowlą, o której mowa w art. 2 ust. 1 pkt. 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l.. Bez znaczenia jest to, że w przepisie tym nie wymienia się wprost elektrowni wiatrowych. Należy zauważyć, że zgodnie z art. 3 pkt. 3 ustawy Prawo budowlane pod pojęciem „budowla” należy 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 jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Wyliczenie obiektów uznanych za budowle w rozumieniu przytoczonego przepisu ma charakter otwarty. Oznacza to, że budowlą mogą być również inne obiekty nie wymienione wprost w art. 3 pkt. 3 ustawy Prawo budowlane (te w każdym przypadku będą budowlą), w tym wskazane w załączniku do tej ustawy (obiekty wymienione w załączniku do ustawy Prawo budowlane nie zawsze są wymienione w art. 3 pkt. 3 tej ustawy – najlepszym tego przykładem są elektrownie wiatrowe). Taki kierunek wykładni jest zgodny z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego (TK P 33/09). Nie jest wykluczone, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane. Z tą sytuacją mamy do czynienia w przypadku elektrowni wiatrowych. O tym,

że przepisy u.i.e.w. należy odczytywać łącznie z regulacjami prawa budowlanego świadczy wprowadzona pierwszą z wymienionych ustaw zmiana w art. 82 ust. 3 pkt. 5b prawa budowlanego. Przepis ten stanowi, że **wojewoda jest organem administracji architektoniczno-budowlanej wyższego stopnia w stosunku do starosty oraz organem pierwszej instancji w sprawach obiektów i robót budowlanych: elektrowni wiatrowych, w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. poz. 961).** Ustawodawca w przepisach prawa budowlanego odsyła zatem wprost do u.i.e.w.

Należy zwrócić uwagę, że art. 2 u.i.e.w. definiując elektrownie wiatrową wskazuje, że jest ona budowlą w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych. **Budowlą w rozumieniu tego przepisu jest zatem obiekt kompletny, gdyż ustawodawca wymienia elementy składowe elektrowni wiatrowej nie ograniczając ich wyłącznie do części budowlanych.** Jednocześnie, wspomniana u.i.e.w. zmieniła definicję budowli w prawie budowlanym poprzez usunięcie z niej części budowlanych urządzeń technicznych (elektrowni wiatrowej). Trudno więc uznać, że wskazane zmiany nie mają wpływu na pojmowanie budowli zarówno na potrzeby procesu budowlanego, jak i prawa podatkowego. O statusie elektrowni wiatrowej jako budowli współdecydują więc przepisy u.p.o.l., prawa budowlanego oraz u.i.e.w.

Idąc dalej **nie sposób pominąć art. 9 pkt. 3 u.i.e.w., który znowelizował załącznik do ustawy Prawo budowlane. Kategoria XXIX obiektów budowlanych obejmuje wolno stojące kominy i maszty oraz elektrownie wiatrowe.** Podkreślić należy, że załącznik do ustawy Prawo budowlane stanowi immanentną część tej ustawy. Elektrownia wiatrowa jest wymieniona jako jedna z kategorii obiektów budowlanych. Ma to kapitalne znaczenie na etapie ustalania zakresu przedmiotowego podatku od nieruchomości. Uzasadnione jest to tym, że w „podatkowej” definicji budowli jest bezpośrednie odesłanie do pojęcia „obiekt budowlany” w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. Skoro zatem elektrownia wiatrowa jest obiektem budowlanym, o którym mowa w przepisach prawa budowlanego to należy ją uznać za przedmiot podatku od nieruchomości. **Ustawodawca w przepisie tym, ani w żadnym innym tej ustawy nie wskazuje, że budowlą (obiektem) budowlanym są wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowej.**

Kolejnym argumentem przemawiającym za opodatkowaniem „całej” elektrowni wiatrowej jest art. 17 u.i.e.w. Przepis ten stanowi, 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. Ustawodawca, poprzez treść tego przepisu, wyraża wolę zmian w dotychczasowych zasadach opodatkowania elektrowni

wiatrowych. Powołany przepis należy odczytywać w ten sposób, że od 16 lipca 2016 r. elektrownia wiatrowa stanowi budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, a co za tym idzie jest budowlą, o której mowa w art. 2 ust. 1 pkt. 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l., niemniej jednak do końca 2016 r. podlega opodatkowaniu na „starych” zasadach. Natomiast od 1 stycznia 2017 r. stanowi przedmiot opodatkowania jako obiekt kompletny. Nie ma zatem podstaw do „rozbijania” jej na części budowlane i niebudowlane (techniczne). **Przedstawione zmiany w opodatkowaniu elektrowni wiatrowych są ewidentne, co wynika z całego systemu nowych regulacji prawnych w tym zakresie. Tak więc twierdzenie, że wskutek uchwalenia u.i.e.w. nie doszło do zmian w zasadach opodatkowania elektrowni wiatrowych, jest nieuzasadnione.**

Zaprezentowane stanowisko dotyczące zmian w zakresie opodatkowania elektrowni wiatrowych od 1 stycznia 2017 r. ma uzasadnienie w wykładni historycznej, do czego nawiązuje ustawodawca w uzasadnieniu do projektu u.i.e.w.¹⁰ Stwierdza w nim, że „...ustawa Prawo budowlane wprowadza podział elektrowni wiatrowych na dwie części – część budowlaną i część niebudowlaną (techniczną). Podział ten został wprowadzony w 2005 r. w wyniku poprawki senackiej do jednej z ustaw nowelizujących prawo budowlane. **Jak się wydaje, przepis ten został wprowadzony przede wszystkim ze względów podatkowych – w celu zwolnienia części niebudowlanych elektrowni wiatrowych z podatku od nieruchomości...**”. Przedmiotowa poprawka wynikała m. in. z tego, iż do czasu jej wprowadzenia w orzecznictwie sądów administracyjnych pojawiały się orzeczenia, wedle których budowlą na potrzeby opodatkowania była cała elektrownia wiatrowa składająca się z części budowlanych oraz niebudowlanych, które stanowiły całość techniczno – użytkową¹¹. W istocie dopiero nowelizacja prawa budowlanego, wpisując wprost do art. 3 pkt. 3 ustawy Prawo budowlane części budowlane elektrowni wiatrowych, przesądziła o zmianie linii orzeczniczej¹²,

W kontekście powyższego **nie sposób przyjąć, że ustawodawca uchwalając u.i.e.w. nie miał zamiaru zmiany zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych. Od 1 stycznia 2017 r. podatnik powinien deklarować do opodatkowania wartość „całej” elektrowni wiatrowej, a nie tylko jej „budowlanych” elementów. Chodzi tutaj oczywiście o wartość, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt. 3 u.p.o.l.** Przepis ten formułuje generalną zasadę dotyczącą ustalania podstawy opodatkowania dla budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Stosownie do jego treści podstawą opodatkowania dla tej kategorii obiektów budowlanych jest wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień pierwszego stycznia roku

¹⁰ Uzasadnienie do poselskiego projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (druk nr 315), Sejm VIII kadencji – www.sejm.gov.pl

¹¹ M. in. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 4 stycznia 2009 r. (I SA/Sz 882/04) oraz wyrok NSA z dnia 18 stycznia 2007 r. (II FSK 51/06).

¹² R. Dowgier, Nowe zasady opodatkowania..., s. 9. Wyrok NSA z 5 stycznia 2010 r. (II FSK 1101/08).

podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne (wartość początkowa brutto – bez uwzględniania odpisów amortyzacyjnych), a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych – ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. Natomiast jeżeli od budowli nie dokonuje się od nich odpisów amortyzacyjnych jako podstawę opodatkowania przyjmuje się wartość rynkową określoną przez podatnika.

Użyte przez ustawodawcę sformułowanie „wartość ustalona na dzień pierwszego stycznia roku podatkowego” wskazuje jednoznacznie, że chodzi tu o wartość do dokonywania odpisów amortyzacyjnych na potrzeby podatkowe, określoną w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawie z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. Stanowisko to jest również jednoznacznie wyrażane w orzecznictwie sądowo – administracyjnym. W wyroku WSA w Rzeszowie z 18 sierpnia 2005 r. skład orzekający stwierdził, że **skoro w zakresie podstawy opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości ustawodawca odwołał się do wartości definiowanej w ustawach podatkowych, tj. wartości stanowiącej podstawę opodatkowania „w tym roku”, czyli w roku podatkowym, za który obliczany jest podatek od nieruchomości, to zasadne jest przyjęcie, iż chodzi tu o wartość początkową, bo ta właśnie wartość jest podstawą naliczania odpisów amortyzacyjnych**¹³. Ustawodawca w u.p.o.l. posłużył się więc techniką odesłania, co oznacza, że określenie wartości budowli powinno odbyć się w oparciu o przepisy powołanych ustaw o podatkach dochodowych¹⁴.

Mając na uwadze wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej złożony przez podatnika stwierdzić należy, że przytoczone w nim wyroki sądów administracyjnych są nieadekwatne do obecnego stanu prawnego. Zostały one wyrażone w odmiennym stanie prawnym i nie mogą mieć zastosowania w zakresie ustalania przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości w związku ze zmianami wynikającymi z uchwalenia ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych.

III. Konkluzje

Reasumując stwierdzić należy, iż **od 1 stycznia 2017 r. podatnik władający elektrownią wiatrową zobowiązany jest do zapłaty podatku od nieruchomości od pełnej jej wartości, tj. wartości obejmującej zarówno wartość wieży i masztu, jak również urządzeń technicznych**

¹³ Sygn. akt I SA/Rz 478/04, teza wyroku opublikowana w: B. Dauter (red.), Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny, Warszawa 2007, s. 89 – 90.

¹⁴ Podobnie wyrok NSA z dnia 28 listopada 2006 r. (sygn. akt II FSK 724/06), niepublikowany.

takich jak: gondola z piastą, w której umieszczony jest generator, urządzenie sterujące, transformator, skrzynia biegów, instalacje wspomagające obsługę elektrowni czy też wirnik z lopatami. Zmiana ta wprowadzie nie wynika bezpośrednio z przepisów u.p.o.l., niemniej jednak podyktowana jest nowelizacją przepisów ustawy Prawo budowlane oraz związanej z nią u.i.e.w. Do pierwszej z tych ustaw odsyła bezpośrednio ustawodawca w art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l.

Nie powinno być wątpliwości co do tego, że skoro u.i.e.w. zawiera regulacje zmieniające ustawę Prawo budowlane, to interpretując przepisy tej ustawy (Prawo budowlane), nie sposób pominąć norm zawartych w u.i.e.w. Te zaś traktują elektrownię wiatrową jako budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego składającą się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych. Można powiedzieć, że przepisy u.i.e.w. należy traktować jako uzupełnienie i rozwinięcie przepisów ustawy Prawo budowlane. Elektrownia wiatrowa jest więc obiektem kompletnym i w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. podlega opodatkowaniu od całej swej wartości. Dobitnie potwierdza to przepis art. 17 u.i.e.w. wprowadzający okres przejściowy w opodatkowaniu tego typu obiektów budowlanych oraz klasyfikacja elektrowni wiatrowej jako obiektu budowlanego w rozumieniu przepisów prawa budowlanego (kategoria XXIX).

Biorąc powyższe pod uwagę należy stwierdzić, że stanowiska Podatnika nie można uznać za prawidłowe, gdyż nie znajduje ono uzasadnienia w obowiązującym stanie prawnym.

Należy podkreślić, że stanowisko organu podatkowego potwierdza również kształtująca się linia orzecznicza w tym zakresie (t.j. nieprawomocne wyroki WSA w Bydgoszczy z dnia 21.02.2017 r.- sygnatura akt I SA/Bd 866/16; wyrok WSA w Łodzi z dnia 24.03.2017 r.- sygnatura akt I SA/Łd 1/17; wyrok WSA w Olsztynie z dnia 23.03.2017 r. – sygnatura akt I SA/OI 17/17 ; wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 08.03.2017 r. – sygnatura akt I SA/Go 56/17).

POUCZENIE

Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

Niniejsza interpretacja po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, zostanie niezwłocznie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

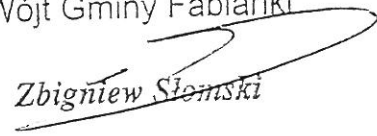
Stronie przysługuje prawo wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy, po uprzednim wezwaniu tutejszego organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi* – Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zmianami). Skargę do WSA wnosi się w terminie 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi tut. Organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie 60 dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy). Skargę wnosi się za pośrednictwem Wójta Gminy Fabianki (art. 54 § 1 ww. ustawy).

Otrzymują:

1.

2. Aa

Wójt Gminy Fabianki


Zbigniew Słomski

Wójt Gminy Fabianki
URZĄD GMINY FABIANKI
87-811 Fabianki

Status wnioskodawcy: **Podatnik**

Rodzaj wnioskodawcy: **osoba prawna**

Rodzaj sprawy: **podatek od nieruchomości**

Przepisy prawa będące przedmiotem interpretacji:

- Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. 2016 poz. 716) -zwana dalej „Upiol”;
- Ustawa z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U z 20.05.2016 r. poz.961) -zwana dalej **Ustawą o inwestycjach**;
- Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz.U. 2016 poz. 290) -zwana dalej **Prawem budowlanym**;
- Ustawa z dnia 16 kwietnia 2004 r. o wyrobach budowlanych (Dz.U. 2016 poz. 1570) – zwana dalej **Ustawą o wyrobach budowlanych**;

Opłata za wniosek: **40zł**

Sposób uiszczenia opłaty: ..
załączeniu dowód uiszczenia opłaty skarbowej za wydanie interpretacji indywidualnej)

WNIOSEK O WYDANIE INTERPRETACJI INDYWIDUALNEJ

Na podstawie art. 14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. 2015 nr 0 poz. 613 z późniejszymi zmianami- dalej zwana **Ordynacją**) W imieniu własnym jako Wnioskodawca zwracam się z wnioskiem wydanie pisemnej indywidualnej interpretacji prawa podatkowego w zakresie przedmiotu opodatkowania i wynikającego z niego wysokości podatku od nieruchomości w roku 2017 wynikającego z tytułu eksploatacji trzech elektrowni wiatrowych położonych na działkach

Stanu faktyczny:

Wnioskodawca

4). Spółka jest podatnikiem przedmiotowego podatku od nieruchomości w tym od trzech elektrowni wiatrowych położonych miejscowość .. Elektrownie są w całości własnością Spółki która eksploatuje ją w celu produkcji prądu. W ewidencji środków trwałych Spółki ujęto m.in. elementy Inwestycji stanowiące zdaniem wnioskodawcy budowlę i przedmiot dotychczasowego opodatkowania podatkiem od nieruchomości oraz ujęto również urządzenia techniczne tej elektrowni, które dotychczas były wyłączone z opodatkowania.

1 turbina

Typ - Vestas V 80, moc nominalna 2000 kW, rok pierwszego uruchomienia 2001, Numer V13956, (składająca się z gondoli, trzech skrzydeł, piasty, rozdzielnicy, kabla HV, szafki dolnego kontrolera oraz windy serwisowej),

2 turbina

Typ - Vestas V 80, moc nominalna 2000 kW, rok pierwszego uruchomienia 2001, Numer V13952, (składająca się z gondoli, trzech skrzydeł, piasty, rozdzielnicy, kabla HV, szafki dolnego kontrolera oraz windy serwisowej),

3 turbina

Typ - Vestas V 80, moc nominalna 2000 kW, rok pierwszego uruchomienia 2001, Numer V13955, (składająca się z gondoli, trzech skrzydeł, piasty, rozdzielnicy, kabla HV, szafki dolnego kontrolera oraz windy serwisowej),

Turbiny te zlokalizowane są na działkach.

W deklaracji na podatek od nieruchomości na 2017r. Spółka w zakresie Turbin Spółka wykazała do opodatkowania podatkiem od nieruchomości te elementy każdej z Turbin które dotychczas bezspornie uznawane były za elementy budowlane –tak jak fundament .Pozostałe części techniczne –elektroniczne każdej z turbin tj. gondola (wraz z urządzeniami znajdującymi się w niej, rotor urządzenia pomiarowe itp. Spółka nie wykazała do opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Pytanie wnioskodawcy:

Czy przepisy Ustawy o inwestycjach oraz zmiany wprowadzone do Prawa budowlanego spowodowały zmiany zakresu opodatkowania podatkiem od nieruchomości (podstawy opodatkowania), oraz jego wysokości zakresie w/w Inwestycji ,
położone

Stanowisko Wnioskodawcy:

Zdaniem Wnioskodawcy ostatnio wprowadzone zmiany do Prawa budowlanego, oraz

nowa Ustawa o inwestycjach, nie spowodowały ani zmiany zakresu opodatkowania podatkiem od nieruchomości (podstawy opodatkowania), ani jego wysokości dotyczącej elektrowni wiatrowych, w tym także na obowiązujący od 2017 r. wymiar podatku od w/w Inwestycji

...) Podatek od nieruchomości powinien więc być uiszczany w dotychczasowej wysokości.

Uzasadnienie Stanowiska Wnioskodawcy:

Uchwalone w bieżącym roku przepisy dotyczące elektrowni wiatrowych wywołały wątpliwości co do przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych. Można spotkać się z opiniami, że zmiany te spowodowały od dnia 1 stycznia 2017 r. znaczne zwiększenie opodatkowania elektrowni wiatrowych. Stanowisko takie należy uznać za wątpliwe.

Źródłem poglądów o zmianie zakresu opodatkowania elektrowni wiatrowych od dnia 1 stycznia 2017 r. jest przede wszystkim uchwalenie Ustawy o inwestycjach, która weszła w życie w dniu 16 lipca 2016 r. Ustawa ta 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 elementy techniczne to wimik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Ustawa o inwestycjach wprowadziła zmiany w innych ustawach, w tym definicji budowli w Prawie budowlanym. Mianowicie wykreślono w art. 3 pkt 3 tej ustawy, w nawiasie wyrazy „elektrownie wiatrowe”, a w załączniku do Prawa budowlanego w kategorii XXIX dodano (jako rodzaj budowli), obok wolno stojących kominów i masztów, wyrazy: „elektrownie wiatrowe”.

Wymienione powyższej zmiany mogły wywoływać mylne wrażenie, że skoro dla celów Ustawy o inwestycjach „cała” elektrownia wiatrowa stanowić będzie budowlę, to przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości obejmie również urządzenia techniczne tej elektrowni, jak np. turbinę, które dotychczas były wyłączone z opodatkowania. Zwolennicy tego poglądu powołują się na brzmienie art. 17 Ustawy o inwestycjach, 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. Skoro ustawodawca wprowadził przepis przejściowy odnoszący się do opodatkowania na zasadach dotychczasowych do końca 2016 r., to najwyraźniej zakładał możliwość zmiany zasad wymiaru podatku po tej dacie. Samo przyjęcie poglądu, że na podstawie definicji zawartej w Ustawie o inwestycjach elektrownię wiatrową jako całość, wraz z jej

„elementami technicznymi”, fundamentem i wieżą, można uznawać za „budowlę”, nie oznacza jeszcze, że w tym samym zakresie stanowi ona przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Przede wszystkim art. 2 Ustawy o inwestycjach przesądza jedynie o tym, że za taką „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. Jednak nie oznacza to też, że elektrownia wiatrowa spełnia jako „całość” (wraz z „elementami technicznymi”) kryteria uznania ją 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 regulacji 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 terminu „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. A w ustawie tej w odniesieniu do definicji budowli, (więc i zakresu opodatkowania) jest odsyłanie wyłącznie do przepisów prawa budowlanego. Na podstawie art. 1 a 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 gałęzi tego prawa (prawa geologicznego i górnictwa, prawa wodnego, prawa o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami) jako element tego systemu. Z tych względów w kwestii opodatkowania nie może mieć znaczenia również forma tego aktu, jako ustawy (a więc równorzędna ustawie Prawo budowlane). Dodatkowo, przeciwko uznaniu Ustawy o inwestycjach za element systemu prawa budowlanego, przemawia chociażby treść cytowanego już 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”.

Natomiast Ustawa o inwestycjach w zakresie definicji elektrowni wiatrowych odsyła do przepisów prawa budowlanego. Z kolei Prawo budowlane z dniem 16 lipca 2016 r. nie zostało poddane aż tak istotnym zmianom, z wyjątkiem wykreślenia z definicji budowli wyrazów „elektrowni wiatrowych”. Aktualnie zgodnie 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. Zważywszy, że katalog urządzeń technicznych był dotychczas otwarty, to nowelizacja ta może być traktowana jako usunięcie jednego z zawartych w powyższym przepisie 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 będzie otwarty, o czym świadczy pozostawienie w definicji „budowli” frazy „innych urządzeń”.

Istotne jest także wyodrębnienie w definicji zawartej w art. 2 Ustawy o inwestycjach „elementów technicznych”. Ponieważ na podstawie art. 2 pkt 1 Ustawy o inwestycjach stanowią one część składową elektrowni wiatrowych, ta zaś jest budowlą „w rozumieniu prawa budowlanego, to należałoby rozważyć, czy z regulacji tej wynika, że „elementy techniczne” jako takie stanowią budowlę (lub element budowli) w rozumieniu Prawa budowlanego. W praktyce będzie to oznaczało konieczność rozważenia na gruncie Prawa budowlanego, czy „elementy techniczne” stanowią „urządzenia”, czyli element wyłączony z definicji „objektu 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. Jako „urządzenia instalacyjne” zgodnie z art. 3 Prawa budowlanego rozumieć należy między innymi urządzenia służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków. Zgodnie zaś z definicją zawartą w Słowniku języka polskiego PWN, „instalacja” to współ przewodów i urządzeń doprowadzających elektryczność, gaz, wodę itp. do jakichś obiektów lub pomieszczeń”. Tym samym językowe znaczenie słowa „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). Mając na względzie powyższe, „elementy techniczne” nie będą stanowiły komponentu „objektu 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.

Argumentów za powyższą interpretacją może dostarczyć również Ustawa o inwestycjach. Warto zwrócić uwagę, że w art. 4 ust. 1 tej ustawy wskazuje się, że odległość, w której mogą być lokalizowane 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). Jeśli ustawodawca stałby na stanowisku, że wszystkie wymienione w art. 2 pkt 1 elementy elektrowni wiatrowej stanowią budowlę jako całość, to zbędne byłoby uznanie zawarte wprost w art. 4 ust. 1 Ustawy o inwestycjach, że do wysokości „budowli” należy doliczyć elementy techniczne - wystarczyłoby bowiem wskazać, że należy uwzględnić wysokość budowli. Argument ten należy jednak traktować jako uboczny, ponieważ jest wynikiem raczej błędu legislacyjnego (w art. 4 ust. 1 ustawodawca „zapomniał” o definicji z art. 2 pkt 1).

Nie sposób pominąć znaczenie nowelizacji Prawa budowlanego. W dniu 28 czerwca 2015 r. wprowadzono w Prawie budowlanym nową definicję obiektu budowlanego (art. 3 pkt 1, ustawa z dnia 24 kwietnia 2015 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze wzmocnieniem narzędzi ochrony krajobrazu, Dz. U. z 2015 r., poz. 774). Obecnie 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 podstawowym wyróżnikiem stało się, czy obiekt ten został wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Jak się zatem zdaje, obiekt niewzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych nie będzie stanowił obiektu budowlanego w rozumieniu Prawa budowlanego (a zatem i budowli). Wnikliwej analizy 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 kilkukrotnej nowelizacji, uchylono go 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 o wyrobach budowlanych ilekroć w ustawie jest mowa o wyrobie budowlanym - należy przez to rozumieć wyrób budowlany, o którym mowa w art. 2 pkt 1 Rozporządzenia Nr 305/2011. 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 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 wszystkie powyższe uwagi do elektrowni wiatrowych, należałoby uznać, że tylko te ich części, jak fundament albo wieża mogłyby spełnić definicję obiektu budowlanego wybudowanego z użyciem wyrobów budowlanych. Co się zaś dotyczy ich „elementów technicznych”, a zatem wimika z zespołem łopat, zespołu przeniesienia napędu, generatora prądotwórczego, układu sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu, to „obiekty”, czy „urządzenia” te – jako urządzenia o przeznaczeniu typowo technicznym i przemysłowym charakterze - nie są zbudowane z wyrobów budowlanych i nie mogą zatem stanowić obiektu budowlanego. 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 wyklucza z definicji budowli urządzenia przemysłowe powiązane w jakikolwiek sposób z budowlą (która wszak obecnie powinna być zbudowana z wyrobów budowlanych).

Ponadto uwzględniając, 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”) stanowi bowiem obiekt podobny do tych wymienionych w Kategorii XXIX: kominów i masztów. Przy czym należy zwrócić uwagę, że dla właściwego zrozumienia znaczenia pojęcia budowli załącznik do Prawa budowlanego nie ma decydującego znaczenia. W wyroku z dnia 13 września 2011 r. (sygn. P 33/09) Trybunał Konstytucyjny uznał, że załącznik do Prawa budowlanego ma raczej znaczenie dodatkowe, czy pomocnicze przy kwalifikacji określonych obiektów jako budowli, szczególnie wtedy, gdy obiekt nie został wymieniony w art. 3 pkt 3 ustawy (definicja budowli) i to bardziej w zakresie „aparatury pojęciowej przyjętej” w Prawie budowlanym niż w Upiol. Zamieszczenie danego obiektu w załączniku nie przesądza więc o uznaniu go za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Także w w/w orzeczeniu Trybunał Konstytucyjny podkreślił „otwarte definicje wyrażeń „budowla” i „urządzenie budowlane”, sformułowane w u.p.b.(w niniejszym wniosku nazywana Prawem Budowlanym), akceptowalne na gruncie prawa budowlanego, nie mogą być – ze względu na zakaz wykładni per analogiam na niekorzyść podatnika – stosowane w jednakowy sposób, czyli w pełnym zakresie na gruncie prawa podatkowego. Prowadzi to do sytuacji, w której jakkolwiek kwalifikacji dokonuje się na podstawie tych samych definicji, to jednak na skutek uwzględnienia odmiennych reguł wykładni nie wszystkie obiekty uznane za budowle i urządzenia budowlane na potrzeby u.p.b. zostaną uznane za budowle i urządzenia budowlane na potrzeby u.p.o.l.(w niniejszym wniosku nazywana Upiol), co bez wątpienia skutkuje powstaniem poważnego zamieszania.” Także w tym wyroku Trybunał Konstytucyjny zwrócił uwagę, iż prawie daninowym jest konieczny „wyższy standard jednoznaczności i określoności przepisów prawnych niż w prawie administracyjnym” oraz wynikający wprost z konstytucji „nakaz precyzyjnego ustalenia w ustawie wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego”.

Tak więc także w związku z powyższym orzeczeniem błędnym jest przyjęcie rozstrzygającej roli umieszczenia elektrowni wiatrowych w załączniku do Prawa Budowlanego szczególnie na gruncie prawa podatkowego w tym Upiol. A także dyskusyjne zgodnie z wywoдем Trybunału jest uznanie Ustawy o inwestycjach, jako prawa budowlanego do którego odwołuje się Upiol.

Należy także uwzględnić sposób obliczenia podstawy podatku w powiązaniu z zasadami amortyzacji środków trwałych. 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. Tymczasem 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. Zwykle fundament i wieża, turbina i linie kablowe, czy zespół prądotwórczy stanowią odrębne środki trwałe z indywidualnie określoną podstawą amortyzacji (wartością początkową).

Przeciwko uznaniu opodatkowania podatkiem od nieruchomości „elementów technicznych” źródłem argumentów jest także uzasadnienie 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.

Należy także zwrócić uwagę na pozostawiono w definicji budowli w Prawie budowlanym, pojęcie elektrownie atomowe "jako urządzenia techniczne, których tylko części budowlane (a nie całość)" podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości(art. 3 pkt. 3) Budzą poważne wątpliwości takie działania legislacyjne, których nie wprowadziłby racjonalny ustawodawca. Nie ma bowiem uzasadnienia dla zróżnicowania w traktowaniu elektrowni atomowych (których tylko części budowlane podlegałyby opodatkowaniu) i elektrowni wiatrowych (które miałyby podlegać opodatkowaniu jako całość). Opodatkowanie elektrowni wiatrowych w całości jako budowli spowodowałoby w praktyce nierówne traktowanie m.in. w stosunku do inwestorów posiadających elektrownie konwencjonalne, baterie koksownicze i piece przemysłowe, czy panele fotowoltaiczne, w przypadku których opodatkowaniu podlegają tylko części budowlane tych urządzeń. Zmiana zasad opodatkowania tylko jednej technologii może być zatem interpretowana jako uniemożliwienie jej konkurencji z konwencjonalnymi źródłami wytwarzania energii oraz innymi źródłami odnawialnymi.

Nie sposób pominąć orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego jednoznacznie potwierdzający powyższe tezy. Zgodnie m.in. z wyrokami NSA z dnia 30.07.2009 r. (sygn.. akt II FSK 202/08) oraz z dnia 20.01.2012 r. (sygn. akt II FSK 1397/10) urządzenia techniczne elektrowni wiatrowych nie mogą być uznawane jako części samej budowli. Są nimi jedynie fundamenty i maszt. W

myśl tych wyroków elementy techniczne, jako części niebudowlane, nie powinny stanowić podstawy naliczania podatku od nieruchomości. Linia orzecznicza nadal pozostaje aktualna co potwierdza, że zmiana definicji w Ustawie o inwestycjach służyć powinna wyłącznie celom zapisanym w tejże ustawie. Opodatkowanie obiektów, które nie są objęte wyliczeniem zawartym w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego (definicji budowli), a ich konstrukcja, charakter i przeznaczenie różni się od wymienionych przez ustawodawcę, narusza zasadę określoności i zasadę ustawowego określania przedmiotu danin publicznoprawnych, wynikającą z art. 217 Konstytucji RP

W związku z powyższym zwracam się z prośbą o potwierdzenie, że zaprezentowane powyżej stanowisko jest prawidłowe.

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

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

Proszę o przekazanie informacji o dacie wydania interpretacji oraz o zawartej w niej ocenie stanowiska wnioskodawcy albo o innym sposobie rozstrzygnięcia sprawy adres pocztą elektroniczną _