

Bielice, 27.02.2017 r.

Wójt Gminy Bielice
ul. Niepokalanej 34
74 – 202 Bielice

Znak sprawy: BiF.310.02.2017.DM

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Wójt Gminy Bielice, działając na podstawie art. 14j § 1, w związku z art. 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 201 ze zm., dalej: „Ordynacja podatkowa”) oraz art. 1a ust. 1 pkt. 2 i art. 2 ust. 1 pkt. 3 ustawy z dnia 12.01.1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (tj. Dz. U. z 2016r. poz. 716 ze zm., dalej: „UPiOL”), po rozpatrzeniu wniosku z dnia 31.01.2017 r. (data wpływu: 02.02.2017 r.) o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie podatku od nieruchomości

Uznaje za nieprawidłowe stanowisko Wnioskodawcy wskazane we wniosku z dnia 2.02.2017 r.

Uzasadnienie

W dniu 2.02.2017 r. wpłynął do tutejszego Organu wniosek o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości.

W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący **opis stanu faktycznego**:

Wnioskodawca jest spółką kapitałową z siedzibą w Polsce, prowadzącą działalność gospodarczą m.in. w sektorze energii odnawialnej.

Wnioskodawca jest właścicielem elektrowni wiatrowych (dalej: „**elektrownie wiatrowe**”), posadowionych na terenie gminy Bielice (dalej: gmina).

Na pojedynczą elektrownię wiatrową składa się zespół elementów stanowiących odrębne środki trwałe lub grupy odrębnych środków trwałych, tj.:

1. **wieża** złożona m.in. z:

- fundamentu elektrowni wiatrowej wraz z przepustami kablowymi i uziemieniem,
- wzmocnienia gruntu wykonanego pod fundamentem elektrowni wiatrowej,
- elementów wieży stalowej stanowiących konstrukcję budowlaną elektrowni wiatrowej;

2. **kable i linie telesterownicze** obejmujące swym zakresem m.in.:
 - kable elektroenergetyczne średniego napięcia ułożone na zewnątrz elektrowni wiatrowych w ziemi, łączące poszczególne elektrownie wiatrowe między sobą oraz z punktem przyłączenia do systemu elektroenergetycznego,
 - instalację telesterowniczą w postaci kabli światłowodowych ułożonych na zewnątrz elektrowni wiatrowych w ziemi, służącą wymianie sygnałów sterowniczych pomiędzy elektrowniami wiatrowymi i punktem przyłączenia;
3. **turbina**, w skład której wchodzi m.in.:
 - a. wirnik trójłopatowy zamocowany na obracającym się wale wraz z piastą i elektrycznym układem regulacji kąta ustawienia łopatek,
 - b. układ przeniesienia energii kinetycznej wirnika na generator złożony z ułożyskowanego wału wolnych obrotów, przekładni oraz wału szybkiego,
 - c. generator wraz z układem wzbudzenia i hamowania,
 - d. układ sterowania złożony m.in. z komputera sterującego, elementów sterowniczych i wykonawczych, sterowników, przetworników sygnałów i mocy, czujników,
 - e. układ pomiaru prędkości i kierunku wiatru,
 - f. gondola umieszczona obrotowo poprzez łożysko na wieży elektrowni wraz z układem napędu azymutującego obracającym gondolę w kierunku wiatru,
 - g. transformator,
 - h. wewnętrzne okablowanie turbiny,
 - i. układ pomiarowy energii wyprodukowanej brutto wraz z przekładnikami i konwerterami,
 - j. winda osobowa wewnątrz wieży oraz wciągarki serwisowe.
4. **centrala alarmowa** złożona z centrali, okablowania oraz czujników;
5. **układ regulacji mocy** złożony m.in. z przetworników, konwerterów i okablowania znajdujący się w Głównym Punkcie Zasilającym (dalej: GPZ); przy czym GPZ należy do operatora sieci energetycznej (tj. nie stanowi własności Spółki).

Dodatkowo na terenie gminy posadowiona jest infrastruktura towarzysząca w postaci:

6. **drogi i place**, w skład których wchodzi drogi zlokalizowane na terenach prywatnych oraz place montażowe przed elektrowniami wiatrowymi.

Do końca 2016 r. Wnioskodawca deklaruje do opodatkowania podatkiem od nieruchomości wyłącznie:

- części budowlane elektrowni wiatrowych tj. wieżę wraz z fundamentami (pkt 1 powyżej),
- kable i linie telesterownicze (pkt 2 powyżej) oraz
- drogi i place (pkt 6 powyżej).

Poza zakresem opodatkowania podatkiem od nieruchomości pozostawały części techniczne elektrowni wiatrowych wymienione w pkt 3, 4 i 5 powyżej, tj. turbiny i centrala alarmowa.

Ponadto poza zakresem opodatkowania podatkiem od nieruchomości pozostawał układ regulacji mocy (pkt 5 powyżej), tj. urządzenie techniczne zlokalizowane na terenie należącym do operatora sieci energetycznej, a nie do Wnioskodawcy.

W związku z powyższym, Wnioskodawca zadał następujące pytanie:

Czy od dnia 1 stycznia 2017 roku Wnioskodawca jest zobowiązany do zmiany zakresu opodatkowania podatkiem od nieruchomości posiadanych elektrowni wiatrowych w ten sposób, że poza elementami wymienionymi w pkt 1, 2 i 6 stanu faktycznego, Wnioskodawca będzie zobowiązany do opodatkowania podatkiem od nieruchomości elementów technicznych elektrowni wiatrowych (tj. środków trwałych wymienionych w pkt 3, 4 i 5 stanu faktycznego Wniosku)?

Stanowisko Wnioskodawcy:

Zdaniem Wnioskodawcy:

- od 1 stycznia 2017 roku posiadane przez niego elektrownie wiatrowe nadal **będą podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości wyłącznie od części budowlanych** tj. od elementów wymienionych w pkt 1 stanu faktycznego oraz od środków trwałych wymienionych w pkt 2 i 6 stanu faktycznego,
- od 1 stycznia 2017 nadal **nie będą podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości elementy techniczne**, tj. środki trwałe wymienione w pkt 3, 4 i 5 stanu faktycznego.

Stosownie do art. 2 ust. 1 pkt 3 UPiOL opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają obiekty budowlane jak „*budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej*”.

Jednocześnie stosownie do art. 1a ust. 1 pkt 2 UPiOL pod pojęciem „budowli” rozumie się cyt.:

„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”.

Pojęcie „obektu budowlanego” zostało zdefiniowane w art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego jako, cyt.:

„budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych”.

Pojęcie „budowli” zostało zdefiniowane w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, cyt.:

- do 15 lipca 2016 r. 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 wiatrowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową”.

- od 16 lipca 2016 r. jako:

„każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszyny 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”.

Natomiast pojęcie „urządzenia budowlanego” zostało zdefiniowane w art. 3 pkt 9 Ustawy prawo budowlane w następujący sposób, cyt.:

„urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki;”

Nowelizacja definicji „budowli” została wprowadzona ustawą z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz.U. 2016 poz. 961 tekst jednolity z późn. zmian.) – dalej: Ustawa o inwestycjach.

W art. 2 na potrzeby Ustawy o inwestycjach ustawodawca zdefiniował pojęcie „elektrowni wiatrowych” oraz „elementów technicznych” w następujący sposób, cyt.:

„Użyte w ustawie określenia oznaczają:

- 1) *elektrownia wiatrowa - budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą 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);*
- 2) *elementy techniczne - wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.”*

Ponadto w przepisie art. 9 Ustawy o inwestycjach zmieniono następujące przepisy Prawa budowlanego:

- definicję budowli (art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego), poprzez wykreślenie z otwartego katalogu części budowlanych urządzeń technicznych sformułowania „elektrowni wiatrowych” (art. 9 pkt 1 Ustawy o inwestycjach),
- przepis art. 82 ust. 3 Prawa budowlanego określający właściwość wojewody jako organu administracji architektoniczno – budowlanej wyższego stopnia oraz organu pierwszej instancji w sprawach obiektów i robót budowlanych poprzez dodanie pkt 5b w brzmieniu: *„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)”* (art. 9 pkt 2 Ustawy o inwestycjach),

- załącznik do ustawy w tabeli wiersz „Kategoria XXIX”, który otrzymał brzmienie „Kategoria XXIX – wolno stojące kominy i maszty oraz elektrownie wiatrowe” (art. 9 pkt 3 Ustawy o inwestycjach).

Ponadto w Ustawie o inwestycjach został dodany przepis przejściowy art. 17 przewidujący, że od dnia wejścia w życie Ustawy o inwestycjach 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.

W opinii Wnioskodawcy, wprowadzone Ustawą o inwestycjach zmiany przepisów Prawa budowlanego pozostają bez wpływu na sposób opodatkowania elektrowni wiatrowych, co oznacza, że począwszy od 1 stycznia 2017 r. Wnioskodawca jest nadal zobowiązany do opodatkowania podatkiem od nieruchomości wyłącznie części budowlanych elektrowni wiatrowych tj. wieży złożonej m.in. z fundamentu elektrowni wiatrowej wraz z przepustami kablowymi i uziemieniem, wzmocnienia gruntu, elementów wieży stalowej, kabli i linii telesterowniczych oraz dróg i placów, w skład których wchodzi drogi zlokalizowane na terenach prywatnych oraz place montażowe przed elektrowniami wiatrowymi.

Wnioskodawca twierdzi, iż nie jest zobowiązany do opodatkowania podatkiem od nieruchomości środków trwałych stanowiących części techniczne elektrowni wiatrowych tj.: turbin i centrali alarmowej.

Na wstępie Wnioskodawca podkreśla, że w stanie prawnym obowiązującym do 31.12.2016 r. nie ulegało wątpliwości, że elektrownie wiatrowe z uwagi na ich konstrukcję, sposób montażu i cel jakiemu służą, stanowią urządzenia techniczne posadowione na elementach budowlanych, a zatem budowle podlegające opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości stosownie do art. 1a ust. 1 pkt 2, art. 2 ust. 1 pkt 3 UPIOL w zw. z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego stanowiły wyłącznie ich części budowlane.

Wątpliwości Wnioskodawcy w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości elementów technicznych wymienionych w pkt 3, 4 i 5 stanu faktycznego wynikały z wejścia w życie Ustawy o inwestycjach i wprowadzonych tą ustawą zmian ustawy Prawo budowlane.

1. Definicja budowli zawarta w przepisie art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego.

Definicja budowli z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego.

Jako że UPIOL odsyła w zakresie wykładni pojęcia „budowla” do przepisów Prawa budowlanego, w pierwszym rzędzie należy dokonać interpretacji definicji legalnej „budowli” zawartej w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego. Znowelizowana definicja „budowli” zawarta w przepisie art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego stanowi, iż pod pojęciem „budowli” należy rozumieć cyt.:

„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”.

W stosunku do stanu prawnego obowiązującego do 15 lipca 2016 r. z otwartego katalogu części budowlanych urządzeń technicznych zostało wykreślone sformułowanie „elektrowni wiatrowych”. W opinii Wnioskodawcy fakt ten pozostaje bez wpływu na dotychczasową kwalifikację elektrowni wiatrowych jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. W/w definicja budowli jest bowiem tzw. definicją zakresową częściową, co potwierdził Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 13 września 2011 (sygn. akt P 33/09) stwierdzając, że cyt.:

„Formułuje ona (...) dwa warunki:

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

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

W przypadku definicji zakresowej częściowej w pierwszej kolejności należy zbadać, czy określony obiekt jest wprost wymieniony w niej jako odrębna kategoria budowli. Przechodząc przez elementy składowe definicji budowli nie ulega wątpliwości, że elektrownie wiatrowe, na które składa się szereg środków trwałych nie stanowią 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 (fortyfikacje), ochronnych, hydrotechnicznych, zbiorników itp. Ustawodawca nie wymienił elektrowni wiatrowych wprost jako odrębnej kategorii budowli w w/w definicji.

W katalogu „budowli” zawartym w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego obok wymienionych powyżej obiektów jak np. sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, ustawodawca wymienia również „wolno stojące urządzenia techniczne”. W zakresie wolno stojących urządzeń technicznych ustawodawca jasno wskazuje jednak, że sformułowanie „wolno stojący” ma tutaj kluczowe znaczenie, albowiem w dalszej części katalogu z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego mowa jest również o „częściach budowlanych urządzeń technicznych” jako odrębnej kategorii budowli. Innymi słowy ustawodawca jednoznacznie odróżnia wolno stojące urządzenia techniczne od urządzeń technicznych trwale połączonych z innymi budynkami lub budowlami. Elektrownie wiatrowe są posadowione na wieży osadzonej na fundamentach.

Aby uznać dane urządzenie za wolno stojące konieczne jest aby urządzenie to nie było powiązane z innymi budynkami, bądź jak ma to miejsce w przypadku elektrowni wiatrowych – z innymi budowlami, tj. w szczególności fundamentem na którym posadowiona jest wieża. Urządzenia techniczne nie posiadające charakteru wolno stojących nie stanowiły i nadal nie stanowią obiektów podlegających podatkowi od nieruchomości w kategorii budowli. Stanowisko, iż urządzenie posiadające fundament nie jest urządzeniem wolno stojącym potwierdza jednolicie orzecznictwo sądów administracyjnych (vide tytułem przykładu wyrok NSA z 27.09.2013 r., sygn. II FSK 2492/12, wyrok NSA z 15.04.2014 r., sygn. II FSK 880/12). Elektrownie wiatrowe nie są wolno stojącymi urządzeniami technicznymi bowiem są one powiązane z budowlą w postaci fundamentu i wieży.

Części budowlane urządzeń technicznych.

Z uwagi na fakt, iż elektrownie wiatrowe nie są wymienione w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego jako odrębna kategoria budowli, nie stanowią wolno stojących urządzeń technicznych oraz cyt. za wyrokiem NSA z dnia 5 stycznia 2010 r., sygn. II FSK 1101/08 „*pozbawione są cech zbliżonych do budowli wymienionych w tym przepisie*” za budowlę można wyłącznie uznać ich części budowlane, jako „części budowlane urządzeń technicznych” w rozumieniu art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego. Tym samym środki trwale wymienione w pkt 3, 4 i 5 stanu faktycznego tj. turbiny, w skład których wchodzi

wirnik, układ przeniesienia energii kinetycznej, generator, układ sterowania, układ pomiaru, gondola, transformator, wewnętrzne okablowanie turbin, układ pomiarowy, winda osobowa i centrala alarmowa nie mieszczą się w żadnej kategorii „budowli” wymienionej w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego. Takiego stanu rzeczy nie zmienia wykreślenie w przepisie art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego z przykładowego wyliczenia budowli w postaci części budowlanych urządzeń technicznych sformułowania „elektrowni wiatrowych”.

O kwalifikacji części technicznych elektrowni wiatrowych na gruncie przepisów prawo – podatkowych przesądzą bowiem ich obiektywne właściwości. Na kwalifikację elektrowni wiatrowych jako urządzeń technicznych stanowiących budowlę w części budowlanej wskazuje ich charakter, cel jakim służą oraz ich konstrukcja, a w szczególności fakt, iż są to urządzenia techniczne zamocowane na części budowlanej jaką jest wieża wraz z fundamentami.

W opinii Wnioskodawcy zmiany redakcyjne przepisu art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego nie modyfikują kwalifikacji elektrowni wiatrowych jako urządzeń technicznych posiadających elementy budowlane, co oznacza, że „budowlą” w rozumieniu art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego nadal pozostają wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowych jako „części budowlane urządzeń technicznych”. Wykreślenie przez ustawodawcę jednego z przykładowych elementów definicji przy jednoczesnym pozostawieniu w niej sformułowania „innych urządzeń”, oraz przy jednoczesnym braku faktycznych zmian w sposobie wytwarzania, montażu, demontażu urządzeń jakimi są elektrownie wiatrowe, zasadnym czyni stanowisko Wnioskodawcy, że wskazane powyżej zmiany przepisów Prawa budowlanego nie wpływają na dotychczasową kwalifikację prawno-podatkową elektrowni wiatrowych jako urządzeń technicznych posadowionych na elementach budowlanych.

Wyliczenie urządzeń technicznych posiadających części budowlane zawarte w definicji „budowli” z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego ma bowiem charakter przykładowy. Potwierdza to sformułowanie in fine wyliczenia cyt.: „(...) i innych urządzeń”. Oznacza to, że katalog urządzeń technicznych stanowiących budowlę jedynie w ich części budowlanej jest katalogiem otwartym, w którym mieszczą się również inne urządzenia techniczne o zbliżonych cechach. Takim urządzeniem technicznym o zbliżonych cechach są elektrownie wiatrowe, których główny element stanowią urządzenia ściśle techniczne jak turbiny.

Dla prawidłowej kwalifikacji elektrowni wiatrowych na gruncie Prawa budowlanego istotne jest, że w definicji zawartej w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego w kategorii „części budowlane urządzeń technicznych” pozostawione jest odniesienie do innych urządzeń technicznych stosowanych w energetyce jak piece przemysłowe oraz co istotne elektrownie jądrowe. Jeżeli zatem inne urządzenia techniczne stosowane w energetyce kwalifikowane są jako budowle wyłącznie w zakresie ich części budowlanych, brak podstaw do odmiennej kwalifikacji elektrowni wiatrowych. W przeciwnym przypadku objęcie definicją budowli elementów technicznych elektrowni wiatrowych doprowadziłoby bowiem do nieuzasadnionego i sprzecznego z Konstytucją¹ zróżnicowania podmiotów gospodarczych prowadzących de facto zbliżoną działalność gospodarczą. W takiej sytuacji turbiny i generatory elektrowni wiatrowych stanowiłyby budowle podlegające opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, natomiast turbina i generator elektrowni jądrowej takiego waloru by już nie posiadały. Takie zróżnicowanie kwalifikacji prawno – podatkowej urządzeń technicznych stosowanych w energetyce nie dość że nie znajduje uzasadnienia w wykładni przepisu art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego (z uwagi na otwarty katalog budowli jako „części budowlane urządzeń technicznych”), to byłoby wprost sprzeczne z art. 2, 22 i 32 ust. 1 Konstytucji, bowiem wprowadzałoby nieuzasadnione ograniczenie

¹ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997.78.483 z późn. zm. – dalej: Konstytucja)

swobody prowadzenia działalności gospodarczej i równego traktowania obywateli i przedsiębiorców w życiu gospodarczym.

Ponadto, gdyby intencją ustawodawcy było zakwalifikowanie elektrowni wiatrowych w całości jako budowli w rozumieniu art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, to zostałyby one wprost, enumeratywnie wymienione w treści tego przepisu, tak jak ma to miejsce w przypadku np. mostów, wiaduktów, sieci technicznych, wolno stojących masztów antenowych, wolno stojących trwale związanych z gruntem tablic reklamowych itp.

Wnioski:

- Zmiana definicji budowli polegająca na wykreśleniu z przykładowego katalogu kategorii „części budowlane urządzeń technicznych” sformułowania „elektrowni wiatrowych” nie wpływa na ich kwalifikację prawną – podatkową.
- Na potrzeby podatku od nieruchomości „budowlą” podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości są nadal wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowych bowiem:
 - definicja budowli z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego nie wymienia wprost elektrowni wiatrowych jako odrębnej kategorii budowli, jak ma to miejsce w przypadku np. wolno stojących masztów antenowych,
 - elektrownie wiatrowe nie są wolno stojącymi urządzeniami technicznymi, bowiem urządzenie posadowione na fundamencie lub innym elemencie budowlanym nie jest uznawane za „wolno stojące”,
 - wykreślenie zawartego w nawiasie art. 3 pkt 3 sformułowania „elektrowni wiatrowych” nie zmienia faktu, iż jest katalog urządzeń technicznych stanowiących budowle jedynie w ich części budowlanej, o czym świadczy sformułowanie przepisu „i innych urządzeń”,
 - elektrownie wiatrowe są urządzeniami stosowanymi w energetyce,
 - katalog urządzeń technicznych stanowiących budowle jedynie w ich części budowlanej zawiera odesłania do innych urządzeń stosowanych w energetyce jak piece przemysłowe oraz, co istotne, elektrownie jądrowe,
 - otwarty charakter tej definicji potwierdza, że mieszczą się w nim inne urządzenia techniczne o zbliżonych do wymienionych w nawiasie art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego cechach, tj. również elektrownie wiatrowe.
- W konsekwencji z zakresu definicji „budowla” z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego wyłączone pozostają urządzenia techniczne elektrowni wiatrowych, jak opisane w stanie faktycznym turbiny i centrala alarmowa.

2. Definicja urządzenia budowlanego zawarta w przepisie art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego.

Wnioskodawca wyjaśnia, że wykreślenie w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego sformułowania „elektrownie wiatrowe” nie wpływa w żadnym stopniu na reklasyfikację elektrowni wiatrowych na urządzenia budowlane w rozumieniu art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego. Stosownie do art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego pod pojęciem urządzenia budowlane należy rozumieć cyt.:

„urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki.”

Jak zostało wykazane powyżej, w przypadku elektrowni wiatrowych budowlą jest wieża i fundament. W kontekście powyższego, elementy te są z zasady, jako elementy budowlane, wyłączone z zakresu definicji urządzenia budowlanego, bowiem nie stanowią urządzeń technicznych. W związku z powyższym, pojęcie urządzenia budowlanego może się wyłącznie odnosić do części technicznych jak turbiny i centrala alarmowa.

Istotnym wyróżnikiem urządzeń budowlanych jest natomiast, że urządzenia techniczne stanowią funkcję podrzędną w stosunku do obiektu budowlanego, których celem jest zapewnienie możliwości użytkowania tego obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Taka sytuacja nie ma miejsca w przypadku elektrowni wiatrowych, gdzie to element budowlany jak wieża i fundament pełni funkcję pomocniczą względem urządzeń technicznych składających się na turbiny jak np. wirniki, łopaty, układy przeniesienia energii kinetycznej, generator, układ sterowania i pomiaru, gondola, transformator. Konstrukcja elektrowni wiatrowych zakłada nadrzędność funkcji urządzeń technicznych nad budowlanymi. Przez pryzmat funkcji elektrowni wiatrowej jej najważniejszym elementem są urządzenia techniczne, natomiast wieża i fundament pełnią funkcję pomocniczą i zapewniają prawidłowe funkcjonowanie turbin.

W kontekście powyższego w przypadku elektrowni wiatrowych to nie elementy techniczne zapewniają możliwość użytkowania wieży i fundamentu, lecz odwrotnie – wieża i fundament zapewniają prawidłowe funkcjonowanie turbin. W konsekwencji - elektrownie wiatrowe nie mogą być uznane za urządzenia budowlane w rozumieniu art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego. Stanowisko takie jest jednomyślnie potwierdzane przez składy orzekające sądów administracyjnych. Tytułem przykładu NSA w wyroku z 5 stycznia 2010 r. , sygn. II FSK 1101/08 Sąd stwierdził, cyt.:

„Elektrownie wiatrowe umieszczone na wieży lub maszcie, bądź stalowym słupie wspartym na fundamencie i powiązane z innymi częściami budowlanymi urządzeń technicznych oraz urządzeniami budowlanymi nie mają nic wspólnego z zapewnieniem możliwości użytkowania tego rodzaju budowli zgodnie z przeznaczeniem. W istocie bowiem to elektrownie wiatrowe są głównym urządzeniem, w którym dla prawidłowego funkcjonowania niezbędna jest odpowiednia konstrukcja wieży, masztu, słupa stalowego i innych obiektów budowlanych, a także części budowlanych urządzeń technicznych i urządzeń budowlanych. Wieża, maszt, czy słup stalowy jest jednym z elementów potrzebnych do wytwarzania energii elektrycznej za pomocą elektrowni wiatrowych i ich turbin, lecz podobnie, jak inne budowle nie pełni w tym urządzeniu roli zasadniczej.”

Wnioski:

Części techniczne elektrowni wiatrowych nie stanowią urządzeń budowlanych, bowiem:

- Istotnym wyróżnikiem urządzeń budowlanych jest, że urządzenia techniczne stanowią funkcję podrzędną w stosunku do obiektu budowlanego, których celem jest zapewnienie możliwości użytkowania tego obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.
- W przypadku elektrowni wiatrowych relacje te są odwrócone - element budowlany jak wieża i fundament pełni funkcję pomocniczą względem urządzeń technicznych składających się na turbiny, a nie odwrotnie.

3. Zmiana definicji „obiektu budowlanego w Prawie budowlanym.

W dniu 28 czerwca 2015 r. ustawodawca dokonał zmiany definicji „obiektu budowlanego” w rozumieniu art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego w następujący sposób:

Do 27.06.2015 r.	Od 28.06.2015 r.
1) obiekcie budowlanym - należy przez to rozumieć: a) budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, b) budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami , c) obiekt małej architektury;	1) obiekcie budowlanym - należy przez to rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych ;

Powyższe potwierdza, że ustawodawca zrezygnował z uznania za obiekty budowlane instalacji i urządzeń, podkreślając równoległe znaczenie elementów budowlanych dla prawnej kwalifikacji jako obiektu budowlanego. Co istotne, w odpowiedzi z dnia z 5 maja 2015 r. sygn.. 179192.539892.339320 na interpelację poselską 32306 z dnia 22 kwietnia 2015 r. Minister Finansów stwierdził, cyt.:

„Powiązanie w art. 3 pkt 1 u.p.b. pojęcia obiektu budowlanego z wyrobami budowlanymi wynika z przyjęcia założenia, zgodnie z którym zakwalifikowanie danej konstrukcji jako obiektu budowlanego możliwe będzie po stwierdzeniu zastosowania przy jej wznoszeniu wyrobów budowlanych, przy czym możliwe będzie również użycie wyrobów innych niż budowlane. Z kolei usunięcie z obowiązującej definicji obiektu budowlanego pojęcia urządzenia techniczne, wynika z faktu, że urządzenia techniczne nie podlegają reglamentacji u.p.b. (...) i nie mogą być uznawane za części obiektu budowlanego. Pod tym względem nowelizacja jedynie uporządkowała istniejącą definicję i zapewniła jej zgodność z innymi przepisami u.p.b. m.in. z definicją budowli wskazaną w art. 3 pkt 3 tej ustawy. Zgodnie z przedmiotowym przepisem za budowlę nie uznaje się urządzeń technicznych, a jedynie ich części budowlane (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.”

Mając na uwadze znowelizowaną definicję „obiektu budowlanego”, tj. obiektu „wzniesionego z użyciem wyrobów budowlanych”, podkreślenia wymaga fakt, iż w przypadku elektrowni wiatrowych tylko niektóre elementy jak fundament, wieża, wykopy, przepusty przeznaczone do ułożenia okablowania spełniają definicję obiektu budowlanego. Pozostałe elementy jak turbiny i centrala alarmowa stanowią urządzenia, które z natury rzeczy nie są produkowane i montowane z cyt.: „użyciem wyrobów budowlanych”.

Wnioski:

Fakt, iż w przypadku urządzeń technicznych jak elektrownie wiatrowe budowlę stanowią ich części budowlane potwierdza zmiana doprecyzowująca definicję obiektu budowlanego w art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego, jaka weszła w życie z dniem 28.06.2015 r., która to zmiana polegała na:

- wykreśleniu sformułowania „urządzeń” z zakresu definicji,
- dodaniu sformułowania, iż obiekty budowlane to obiekty „wzniesione z użyciem wyrobów budowlanych”, a taka sytuacja nie ma miejsca w przypadku elementów technicznych elektrowni wiatrowych.

4. Stanowisko doktryny i judykatury w zakresie opodatkowania elektrowni wiatrowych.

Fakt, iż w odniesieniu do elektrowni wiatrowych za budowlę uważa się wyłącznie części budowlane a nie urządzenia techniczne służące do wytwarzania energii potwierdza jednolita linia interpretacyjna sądów administracyjnych. Stanowisko to pomimo wykreślenia sformułowania „elektrownie wiatrowe” z przykładowego wyliczenia urządzeń technicznych uznawanych za budowle jedynie w części budowlanej pozostaje nadal aktualne, bowiem redakcyjna zmiana przepisu art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego nie zmienia konstrukcji i charakteru elektrowni wiatrowych jako takich, które to czynniki przemawiały przed 2017 r. za ich kwalifikacją prawnopodatkową jako urządzeń technicznych stanowiących budowlę w zakresie części budowlanych (przykładowo: orzeczenie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 grudnia 2009 r., sygn.: II FSK 1184/08, orzeczenie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 stycznia 2010 r., sygn.: II FSK 1101/08, orzeczenie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 maja 2012 r., sygn.: II FSK 2320/10, orzeczenie Naczelnego sądu Administracyjnego z 20 stycznia 2012 r., sygn.: II FSK 1397/10, orzeczenie Naczelnego sądu Administracyjnego z 15 maja 2012 r., sygn.: II FSK 2132/10, orzeczenie Naczelnego sądu Administracyjnego z 25 listopada 2011 r., sygn.: II FSK 1382/09, orzeczenie Naczelnego sądu Administracyjnego z 2 grudnia 2011 r., sygn.: II FSK 1658/10).

Wnioskodawca powołuje poniżej przykładowe orzeczenia sądów administracyjnych, z którymi Wnioskodawca w pełni się zgadza i przyjmuje wyrażone w nich stanowisko jako własne, tj. m.in.:

- wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) z dnia 15 maja 2012 r., sygn. II FSK 2320/10, cyt.:

„Urządzenia techniczne instalowane na budowlach nie podlegają podatkowi od nieruchomości, gdyż nie stanowią budowli w rozumieniu art. 1a ust 1 pkt 2 u.p.o.l. Natomiast opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają te urządzenia techniczne, które zgodnie z art. 3 pkt 9 Prawem budowlanym są urządzeniami budowlanymi stanowiącymi integralną część budowli, a więc całość techniczno-użytkową elektrowni wiatrowej, zapewniając możliwość użytkowania obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem. Wówczas jednak urządzenia techniczne są opodatkowane w ramach opodatkowania budowli co do zasady nie powodują zwiększenia wysokości podatku. Oznacza to, że w każdym wypadku urządzenia techniczne, takie jak: maszt, wieża, droga dojazdowa czy ogrodzenie, będą opodatkowane podatkiem od nieruchomości jako budowle. (...)

Reasumując nie są opodatkowane w świetle przepisów art. 1a ust 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 3 i pkt 9 ustawy Prawo budowlane same urządzenia służące wytwarzaniu energii elektrycznej”.

- Wyrok NSA z dnia 5 stycznia 2010 r., sygn. II FSK 1101/08, cyt.:

„Elektrownie wiatrowe nie są budowlami w rozumieniu art. 1a ust 1 pkt 2 ustawy podatkowej w związku z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego. Elektrownie wiatrowe nie tylko nie są wymienione w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, lecz pozbawione są cech zbliżonych do budowli wymienionych w tym przepisie. W związku tym nie mogą być one uznane za budowle. Takie urządzenia, jak generator, rotor z gondolą, wirnik, generator, skrzynia biegów, komputer sterujący, transformator, rozdzielnia energetyczna, instalacja alarmowa zdalnego sterowania, nie są częściami budowlanymi urządzeń technicznych elektrowni wiatrowych. Są odrębnymi pod względem technicznym częściami przedmiotów składających się na całość użytkową w zakresie urządzeń wytwórczych energii elektrycznej, a nie budowli. Elektrownia wiatrowa nie jest również urządzeniem budowlanym w rozumieniu art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego. W zakres pojęcia budowli nie wchodzi bowiem urządzenia techniczne, które się w nim znajdują, a obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości

obejmuje elementy budowlane urządzeń technicznych elektrowni wiatrowych. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają te urządzenia techniczne, które zgodnie z art. 3 pkt 9 prawa budowlanego są urządzeniami budowlanymi stanowiącymi integralną część budowli, a więc całość techniczno-użytkową elektrowni wiatrowej, zapewniając możliwość użytkowania obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem.”

- Wyrok NSA z dnia 26 grudnia 2009 r., sygn.: II FSK 1184/08, cyt.:

„Sporne w sprawie niniejszej w zakresie oceny prawnopodatkowej: 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 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2006 r., Nr 121, poz. 844 ze zm.) w związku z art. 3 pkt 9 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2006 r., Nr 156, poz. 1118) i nie są też budowlami wchodzącymi w skład budowli jako całości techniczno - użytkowej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 wymienionej ustawy podatkowej w związku z art. 3 pkt 1 lit. b powołanej ustawy Prawo budowlane”.

Wnioski:

- Stanowisko Wnioskodawcy potwierdza jednolite orzecznictwo sądów administracyjnych, zgodnie z którym uznaje się, że jeżeli urządzenie techniczne posiada elementy budowlane (w tym fundamenty), to za budowlę uznaje się jedynie ich „części budowlane”.
- Jednolite stanowisko sądów administracyjnych zachowuje aktualność również po 1.01.2017 r., bowiem:
 - u podstaw kwalifikacji prawnopodatkowej dokonywanej przez sądy administracyjne leży kwalifikacja prawna elektrowni wiatrowych jako urządzeń technicznych posiadających części budowlane,
 - sposób konstrukcji, montażu i funkcji jakim służą elektrownie wiatrowe, które to obiektywne czynniki przemawiały za ich uznaniem za urządzenia techniczne posiadające części budowlane a zatem stanowiące budowlę wyłącznie w zakresie części budowlanych nie uległy zmianie.
- W zakresie kwalifikacji prawno – podatkowej elektrowni wiatrowych nie ma znaczenia, czy są to urządzenia techniczne wprost wymienione w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, czy też inne niewymienione tam urządzenia, ważna jest bowiem ich konstrukcja, a w szczególności fakt, iż są posadowione na elementach budowlanych tj. fundamencie i wieży.

5. Zmiana załącznika do Prawa budowlanego.

Na zmianę dotychczasowej kwalifikacji prawno – podatkowej elektrowni wiatrowych nie wpływa również zmiana załącznika do Prawa budowlanego w tabeli wiersz „Kategoria XXIX”, który otrzymał brzmienie „Kategoria XXIX – wolno stojące kominy i maszty oraz elektrownie wiatrowe”. Celem tego załącznika nie jest definiowanie poszczególnych elementów konstrukcyjnych podatku od nieruchomości.

Załącznik ten:

- dzieli jedynie z mocy art. 55 Prawa budowlanego obiekty na wymagające albo niewymagające pozwolenia budowlanego oraz
- umożliwia obliczenie wysokości kar w razie stwierdzenia nieprawidłowości w razie kontroli, o której mowa w art. 59a ust. 2 Prawa budowlanego.

Nowelizacja tego załącznika realizuje wyłącznie cel Ustawy o inwestycjach (vide pkt 6 poniżej), jakim jest objęcie dozorem technicznym całej instalacji elektrowni wiatrowej. W kontekście powyższego za zasadne należy zatem przyjąć stanowisko zaprezentowane w interpretacji indywidualnej Wójta Gminy Puck z 30 grudnia 2016 r. o sygn. F.B.310.3.2016.MW, że cyt.:

„gdyby wolą ustawodawcy było objęcie elektrowni wiatrowej w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy o inwestycjach podatkiem od nieruchomości jako całości, wyraźne odesłanie w tym przedmiocie zostałoby dodane do u.p.o.l., względnie elektrownie wiatrowe zostałyby wpisane do art. 3 pkt 3 p.b. w ramach przykładowego katalogu obiektów budowlanych niebędących budynkiem lub obiektem małej architektury, obok wolno stojących urządzeń technicznych i innych tamże wskazanych.”

Wnioskodawca podkreśla, że tylko normy prawne, które bez wątpliwości interpretacyjnych ustalają obowiązki podatkowe mogą rodzić skutki dla podatnika. Za taką podatkotwórczą normę prawną nie sposób uznać zmiany załącznika do Prawa budowlanego.

Wnioski:

- Na zmianę dotychczasowej kwalifikacji prawno – podatkowej elektrowni wiatrowych w żadnym stopniu nie wpływa zmiana załącznika do ustawy Prawo budowlane w tabeli wiersz „Kategoria XXIX”,
- Załącznik ten nie ma charakteru podatkotwórczego, a jego zmiana podyktowana jest wyłącznie realizacją celów Ustawy o inwestycjach, jakim było objęcie elektrowni wiatrowych dozorem technicznym.

6. Wpływ Ustawy o inwestycjach na przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

W Ustawie o inwestycjach ustawodawca wprowadził w/w zmiany przepisów Prawa budowlanego. Dodatkowo w art. 2 tej ustawy wprowadzono definicję, cyt.:

- „*elektrowni wiatrowych*” jako „*budowli w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającej 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)*”,
- „*elementów technicznych*” jako „*wirnika z zespołem łopatek, zespołem przeniesienia napędu, generatorem prądotwórczym, układem sterowania i zespołem gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.*”

W ustawie tej umieszczony został również przepis przejściowy (art. 17), 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.

W celu określenia wpływu Ustawy o inwestycjach na przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych, kluczowe są cele jakie przyświecały ustawodawcy zawarte w uzasadnieniu do projektu Ustawy o inwestycjach oraz określenie relacji tej ustawy do przepisów UPiOL. Ustawodawca wielokrotnie i wyraźnie wskazał w uzasadnieniu tej ustawy, że jej celem są kwestie związane z lokalizacją, budową i eksploatacją elektrowni wiatrowych, cyt.:

„W związku z powyższym podjęto prace nad uregulowaniem kwestii dotyczących lokalizacji, budowy oraz użytkowania elektrowni wiatrowych w Polsce.”

W części uzasadnienia oznaczonej „Elektrownia wiatrowa jako obiekt budowlany” ustawodawca wyjaśnił, że cyt.:

„W projekcie ustawy zaproponowano wykreślenie przepisu wprowadzającego podział elektrowni wiatrowych na części budowlaną i niebudowlaną. W proponowanym stanie prawnym cała elektrownia wiatrowa będzie obiektem budowlanym (budowlą), a tym samym zastosowanie do niej będą znajdować przepisy Prawa budowlanego dotyczące użytkowania obiektów budowlanych oraz dotyczących katastrof budowlanych.”

W części uzasadnienia oznaczonej „Przewidywane skutki wprowadzonej regulacji” w zakresie skutków finansowych, ustawodawca wskazał, cyt.:

„wejście w życie projektowanej regulacji nie będzie bezpośrednio powodować konieczności poniesienia wydatków z budżetu państwa ani budżetu jednostek samorządu terytorialnego; Przedkładana regulacja nie nakłada ani na jednostki samorządu terytorialnego ani na budżet państwa dodatkowych zobowiązań finansowych, jednakże dodatkowe obowiązki w procesie wydawania pozwoleń na budowę oraz rozpatrywania odwołań od decyzji UDT są nowym zadaniem dla administracji wymagającym zatrudnienia nowych pracowników. Szacunkowe roczne koszty dla wszystkich elektrowni wiatrowych w Polsce wyniosą około 27-150 mln zł przy zachowaniu obecnego poziomu mocy elektrowni wiatrowych (około 5300 MW). Przedkładana regulacja wpłynie na koszty inwestorów z uwagi na dodatkowe koszty związane z nowymi wymaganiami w procesie uzyskiwania pozwolenia na budowę oraz obowiązkiem poddania elementów elektrowni wiatrowej odpłatnemu dozorowi technicznemu (cennik ustali minister właściwy ds. gospodarki).”

W kontekście powyższego ustawodawca nie wskazał na skutki finansowe, jakie nowelizacja miałaby jego zdaniem spowodować w obszarze podatkowym, tj. w zakresie wzrostu dochodów budżetów jednostek samorządu lokalnego oraz w zakresie wzrostu szacunkowych kosztów po stronie inwestorskiej. Istotne jest, że skoro ustawodawca wskazuje na skutek finansowy nowelizacji w postaci zwiększonych kosztów inwestorskich w zw. z wprowadzonym wymogiem w procesie pozyskania pozwolenia na budowę, nie odnosi się natomiast do drastycznego (ok. czterokrotnego) wzrostu kosztów w postaci podatku od nieruchomości, oznacza to że zmiana sposobu opodatkowania elektrowni wiatrowych w żadnym stopniu nie była zamiarem ustawodawcy. Mając zatem na uwadze cel Ustawy o Inwestycjach, wprowadzona w niej definicja elektrowni wiatrowych nie ma charakteru podatkotwórczego i nie może być stosowana per analogiam na niekorzyść podatników na gruncie przepisów prawa podatkowego.

Wnioski:

Uzasadnienie do Ustawy o inwestycjach potwierdza, że:

- cel nowelizacji dotyczy wyłącznie kwestii związanych z lokalizacją, budową i eksploatacją elektrowni wiatrowych,
- cel nowelizacji nie zakładał zmian w sferze opodatkowania elektrowni wiatrowych.

Definicja elektrowni wiatrowych w Ustawie o inwestycjach.

Punktem wyjścia dla ustalenia przedmiotu opodatkowania są przepisy UPiOL oraz przepisy Prawa budowlanego, a nie autonomiczne definicje zawarte w Ustawie o inwestycjach. Ustawa o inwestycjach wprowadza legalną definicję „elektrowni wiatrowych” obowiązującą wyłącznie w zakresie tego aktu prawnego, co potwierdza sformułowanie użyte we wprowadzeniu w/w definicji, cyt.:

„użyte w ustawie (tj. Ustawie o inwestycjach– przyp. Wnioskodawcy) określenia oznaczają”.

Fakt, iż wprowadzona przepisem art. 2 Ustawy o inwestycjach definicja „elektrowni wiatrowych” obowiązuje wyłącznie w obrębie tej ustawy potwierdza § 147 ust. 1 oraz § 148 Zasad techniki Prawodawczej (Dalej: ZTP)², cyt.:

- §147 ust. 1 ZTP: „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.”
- § 148 ZTP: „Jeżeli w ustawie zachodzi wyjątkowo potrzeba odstąpienia od znaczenia danego określenia ustalonego w ustawie określonej jako "kodeks" lub "prawo" lub innej ustawie podstawowej dla danej dziedziny spraw, wyraźnie podaje się inne znaczenie tego określenia i zakres jego odniesienia, używając zwrotu: "w rozumieniu niniejszej ustawy określenie oznacza" albo zwrotu: "ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o należy przez to rozumieć ...”.

Oznacza to, że legalna definicja „elektrowni wiatrowych” wprowadzona w art. 2 ustawy o inwestycjach obowiązuje wyłącznie na gruncie tej ustawy i nie można jej adaptować na potrzeby wykładni przepisów prawa podatkowego. Dla podatku od nieruchomości istotne są jedynie przepisy Prawa budowlanego, w zakresie w jakim odsyła do nich UPIOL, tj. w szczególności definicja „budowli” (art. 3 pkt 3) i „urządzenia budowlanego (art. 3 pkt 9). Ponadto o wtórności definicji „elektrowni wiatrowych” zawartej w Ustawie o inwestycjach wobec przepisów Prawa budowlanego świadczy fakt, iż definicja ta wprost sama odsyła do cyt.: „budowli w rozumieniu przepisów prawa budowlanego”. Skoro zatem sama definicja „elektrowni wiatrowych” z przepisu art. 2 Ustawy o inwestycjach odsyła do przepisów Prawa budowlanego, to elektrownia wiatrowa i jej poszczególne części mogą być tylko w takim zakresie uważane za „budowlę”, w jakim Prawo budowlane uważa je za budowlę na podstawie art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego.

Innymi słowy to Ustawa o inwestycjach odsyła do przepisów Prawa budowlanego, a nie na odwrót.

Istotne jest również, że Ustawa o inwestycjach nie została wymieniona w art. 2 Prawa budowlanego, obok innych aktów prawnych (np. prawa o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami) traktowanych jako wchodzących w zakres gałęzi prawa budowlanego.

Wnioski:

- Ustawa o inwestycjach i zawarte w niej definicje mają charakter samoistny, obowiązujący wyłącznie na gruncie tej ustawy.
- Definicje zawarte w Ustawie o inwestycjach nie modyfikują zatem przepisów Prawa budowlanego w zakresie w jakim stosuje się je do odkodowania przedmiotu opodatkowania na gruncie UPIOL.

Uwagi do pozostałych przepisów Ustawy o inwestycjach.

Fakt, iż Ustawa o inwestycjach nie wprowadza odrębnej kategorii „budowli” w postaci całej „elektrowni wiatrowej” potwierdza dodatkowo szczegółowa analiza jej poszczególnych przepisów. Jako przykładem można się posłużyć przepisem art. 4 ust. 1 Ustawy o inwestycjach, stosownie do którego, cyt.:

² Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w spr. zasad techniki prawodawczej (Dz.U. 2016.283).

„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 mierzonych od poziomu gruntu do najwyższego punktu budowli, wliczając elementy techniczne, w szczególności wirnik wraz z łopatom (całkowita wysokość elektrowni wiatrowej).”*

Jednocześnie zgodnie z art. 2 pkt 2 Ustawy o inwestycjach pod pojęciem „elementów technicznych” rozumie się, cyt.:

„wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.”

Analiza przepisu art. 4 ust. 1 Ustawy o inwestycjach potwierdza zatem, że również na gruncie tej ustawy ustawodawca różnicuje elementy budowlane elektrowni wiatrowych (tj. budowlę) od „elementów technicznych” elektrowni wiatrowych, które na gruncie Prawa budowlanego budowli nie stanowią. Gdyby ustawodawca traktował całą elektrownię wiatrową wraz z odrębnie zdefiniowanymi elementami technicznymi za budowlę zbędne byłoby dodanie w art. 4 ust. 1 Ustawy o inwestycjach sformułowania „wliczając elementy techniczne”. Jednocześnie wskazać należy, że znowelizowana ustawa Prawo budowlane, zawiera jedynie odesłanie do Ustawy o inwestycjach, w przepisach dotyczących nadzoru budowlanego oraz administracji architektoniczno – budowlanej. W pozostałym zakresie, a w szczególności w zakresie kluczowych dla Prawa budowlanego definicji, ustawa ta nie zawiera odesłania do Ustawy o inwestycjach.

Wnioski:

- Pomimo, iż Ustawa o inwestycjach wprowadza autonomiczną definicję „elektrowni wiatrowych” jako „budowli w rozumieniu przepisów prawa budowlanego” zawiera równoległe przepisy, które wyraźnie wskazują na odmienne traktowanie elementów budowlanych od elementów technicznych elektrowni wiatrowych.
- Przykładem takiego przepisu jest art. 4 ust. 1 Ustawy o inwestycjach.
- Oznacza to, że nawet w obrębie aktu prawnego jakim jest Ustawa o inwestycjach, ustawodawca w niektórych przepisach zdaje się kwalifikować całą elektrownię wiatrową jako „budowlę”, w innych zaś wyraźnie oddziela jej części budowlane określane jako „budowla” od części technicznych.

Uwagi do art. 17 Ustawy o inwestycjach.

Stosownie do art. 17 Ustawy o inwestycjach, cyt.:

„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.”

Tak sformułowany przepis przejściowy może sugerować o zmianach w zakresie opodatkowania elektrowni wiatrowych po 1.01.2017 r. Wniosek taki jest jednak nieuprawniony w świetle przedstawionej powyżej argumentacji, w tym w szczególności w kontekście uzasadnienia do projektu Ustawy o inwestycjach, które nie zawiera ani wzmianki o wpływie nowelizacji na ewentualne zmiany w przedmiocie opodatkowania podatkiem od nieruchomości, ani też analizy skutków finansowych takiej

rzekomej zmiany po stronie samorządów terytorialnych i podatników (inwestorów). Ponadto przepis ten nie determinuje zasad, wedle których ma być ustalany podatek od nieruchomości, bowiem jest to zastrzeżone dla ustawy podatkowej i z mocy zawartego w niej odesłania dla ustawy Prawo budowlane. W kontekście powyższego przepis art. 17 Ustawy o inwestycjach jest tzw. „normą pustą”, która nie niesie za sobą żadnych podatkowo istotnych treści normatywnych. Przepis ten, jak już, ma charakter przepisu porządkującego, którego celem było wskazanie, że z uwagi na fakt, iż Ustawa o inwestycjach weszła w życie z dniem 16 września 2016 r. i z tym dniem wprowadzona została zmiana definicji budowli na gruncie Prawa budowlanego do której odsyła ustawa podatkowa, ewentualny wpływ takiej zmiany na kwestie związane z rozliczaniem podatku od nieruchomości został przesunięty do dnia 1 stycznia 2017 r. Innymi słowy celem wprowadzenia przepisu przejściowego było jak już li tylko rozstrzygnięcie, które brzmienie przepisu art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego należy uwzględnić w przypadku ustalania podatku od nieruchomości. Przyjęcie przeciwnego stanowiska jest nie do pogodzenia z zasadami techniki prawodawczej wyrażonymi w ZTP oraz z zasadami legislacji podatkowej wrażonymi w art. 217 i 84 Konstytucji, z których to przepisów wynika zasada gwarancji określoności opodatkowania.

Niejako dodatkowo należy wskazać, że przepis ten ogranicza się do kwestii „ustalania” podatku od nieruchomości, tj. do art. 6 ust. 7 UPOiL, a zatem nie odnosi się on do będących podatnikami tego podatku osób prawnych jak Wnioskodawca.

Wniosek:

- Przepis art. 17 Ustawy o inwestycjach w żadnej mierze nie wpływa na przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, który jest zastrzeżony dla UPiOL oraz z mocy zawartego w niej odesłania przepisu art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego.
- W kontekście powyższego przepis ten nie zawiera podatkotwórczych treści normatywnych.
- Przyjęcie przeciwnego prowadziłoby do wprost niezgodności w/w przepisu z przepisem art. 217 i 84 Konstytucji.

Stosunek Ustawy o inwestycjach do UPOiL.

Ustawa o inwestycjach nie jest ustawą podatkową ani też ustawą, do której ustawa podatkowa odsyła. UPiOL w definicji budowli odsyła do przepisów prawa budowlanego. Co istotne i na co zwrócił uwagę Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, odesłanie to należy traktować jako odesłanie do przepisów Prawa budowlanego cyt.:

„Biorąc po uwagę, że w rozważanych kontekstach odwołanie do przepisów prawa budowlanego trzeba traktować jako odesłanie do u.p.b., zastosowanie znajdują tu również definicje wyrażeń „obiekt budowlany” i „urządzenie budowlane”, a tym samym również definicje wyrażeń „budynek”, „budowla” i „obiekt małej architektury. Oznacza to w konsekwencji, że regulacje u.p.o.l. obarczają te same mankamenty i niejasności, które zostały stwierdzone przy okazji analizy u.p.b. Jednak ze względu na to, iż w prawie daninowym wymagany jest wyższy standard jednoznaczności i określoności przepisów prawnych niż w prawie administracyjnym, uchybienia te w zakresie, w jakim dotyczą regulacji podatkowej, zyskują poważniejszy charakter”.

Wprawdzie w dalszej części wyroku Trybunał Konstytucyjny zaznacza, że cyt.:

„o zakwalifikowaniu określonego obiektu jako budowli w rozumieniu u.p.b. może współdecydować treść innych regulacji prawnych”, tym niemniej podkreśla w wyroku nakaz określoności wynikający z art. 84 i 217 Konstytucji, konkludując, że cyt. „W praktyce oznacza to m.in., że przepisy prawa podatkowego nie mogą być interpretowane per analogiam na niekorzyść podatników”.

Mając na uwadze powyższe, odesłanie do przepisów prawa budowlanego zawarte w art. 1a ust. 1 pkt 2 UPIOL ma charakter odesłania do przepisów ustawy Prawo budowlane. W kontekście powyższego definicja „elektrowni wiatrowych” zawarta w art. 2 pkt 1 Ustawy o inwestycjach nie jest podatkotwórcza, a zatem nie determinuje przedmiotu opodatkowania ustalonego w oparciu o przepisy UPIOL oraz przepisy Prawa budowlanego.

Kluczowym aktem prawnym dla gałęzi prawa budowlanego jest ustawa Prawo budowlane. Ponadto w art. 2 ust. 2 Prawa budowlanego ustawodawca wymienił trzy akty prawne o zbieżnym z prawem budowlanym zakresie przedmiotowym, tj. prawo geologiczne i górnicze, prawo wodne, ustawę o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami. W wyliczeniu tym brak jest Ustawy o inwestycjach.

Wnioski:

Ustawa o inwestycjach nie daje podstaw do modyfikacji zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości od 1 stycznia 2017 r. bowiem:

- nie jest ustawą podatkową,
- nie odsyła do jej stosowania ustawa podatkowa,
- istnieje bezwzględny zakaz stosowania interpretacji prawa podatkowego w drodze analogii na niekorzyść podatnika.

7. Wykładnia przepisu art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego na potrzeby prawa podatkowego tj. w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz art. 2 ust. 1 pkt 3 UPIOL w zgodzie z zasadą *in dubio pro tributario*.

Jakkolwiek w ocenie Wnioskodawcy wykładnia przepisów art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz art. 2 ust. 1 pkt 3 UPIOL potwierdza, że w przypadku elektrowni wiatrowych – również w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. przedmiot opodatkowania stanowią wyłącznie ich części budowlane, Wnioskodawca zwraca uwagę, że w sytuacji gdyby takie stanowisko miało budzić wątpliwości interpretacyjne po stronie Organu podatkowego, dokonywana przez ten organ interpretacja przepisów powinna uwzględniać wyrażoną w art. 2a ustawy Ordynacja podatkowa zasadę *in dubio pro tributario*.

Stosownie do w/w przepisu, cyt.:

„Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika”.

Jedną z podstawowych emanacji cytowanej powyżej zasady jest skierowany do organów podatkowych nakaz stosowania wykładni korzystniejszej dla podatnika, w sytuacji gdy istnieje więcej niż jedna interpretacja danego przepisu prawa podatkowego. Powyższe potwierdza uzasadnienie projektu ustawy z dnia 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych ustaw³ (nr druku sejmowego 3018), cyt.:

„Organy podatkowe, działając zgodnie z zasadą legalizmu oraz mając na względzie zasadę wyłączności ustawy w odniesieniu do materii prawa podatkowego, w przypadku gdy - po zastosowaniu wypracowanych w nauce prawa metod wykładni przepisów, z uwzględnieniem pierwszeństwa wykładni językowej - przepis prawa podatkowego nadal będzie budził wątpliwości odnośnie do treści normy prawnej, która jest z niego dekodowana, powinny niedające się usunąć wątpliwości rozstrzygać na korzyść podatnika.

³ Ustawa z dnia 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2015.1197).

Stosowanie zasady in dubio pro tributario w zakresie wykładni prawa ma przede wszystkim umożliwić realizację pewności prawa podatkowego. Zasada ta pełnić ma funkcję upraszczającą i klarującą prawo podatkowe, co ma istotne znaczenie z uwagi na ogólny stan polskiego prawa podatkowego. Gdy postanowienie aktu prawnego prowadzi do wniosków niemających sensu, sprzecznych lub niejednoznacznych, to prawidłowym rozwiązaniem jest wybór znaczenia (normy prawnej), które jest korzystne dla podatnika - gwarantując ochronę praw podatnika i obrotu gospodarczego dzięki zwiększeniu pewności prawa. Przy stosowaniu tej zasady, interpretator powinien - z przypisanych normie różnych znaczeń - zawsze kierować się tym, które jest najkorzystniejsze z punktu widzenia podatnika, celem zapewnienia jak największej ochrony podatnika."

Podstawowe reguły stosowania zasady „in dubio pro tributario” w rozumieniu art. 2a Ordynacji podatkowej przedstawił Minister Finansów w interpretacji ogólnej z dnia 29 grudnia 2015 r., nr PK4.8022.44.2015, cyt.:

„W kontekście art. 2a Ordynacji podatkowej przez „korzyść podatnika” należy rozumieć optymalne dla niego rozwiązanie prawne spośród tych, które zarysowały się w trakcie wykładni przepisu. To, jakie rozwiązanie jest korzystniejsze dla podatnika, wskazuje sam podatnik np. dokonując rozliczenia w treści deklaracji podatkowej albo prezentując swoje stanowisko w tym zakresie w toku postępowania podatkowego.

Wskazywana przez podatnika interpretacja przepisu i sposób jego zastosowania może zostać zakwestionowana przez organ podatkowy poprzez wykazanie, że treść przepisu nie budzi wątpliwości na tle tej konkretnej sprawy albo - jeżeli przepis budzi pewne wątpliwości - poprzez wykazanie, że wątpliwości te da się usunąć, a wynik prawidłowo przeprowadzonej wykładni przepisu jest inny niż wskazywany przez podatnika. Organ podatkowy, przy wykładni przepisów prawa podatkowego, powinien uwzględnić orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. (...)

Jeśli organ podatkowy dojdzie do wniosku, że w sprawie ma zastosowanie art. 2a Ordynacji podatkowej ale można zastosować więcej niż jedną, równorzędną i korzystną dla podatnika interpretację przepisu, powinien wybrać tą korzystniejszą dla podatnika. (...)"

Fakt, iż w sytuacji wystąpienia wątpliwości interpretacyjnych, jakie mogą się zarysować na tle wykładni przepisu art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego w zw. z art. art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz art. 2 ust. 1 pkt 3 UPiOL, wątpliwości takie powinny być wykładane na korzyść podatnika potwierdza również wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, w którym Sąd stwierdził, cyt.:

„Dodatkowo podkreślić należy, że jakkolwiek, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, nie budzi w zasadzie zastrzeżeń sformułowanie przez ustawodawcę na potrzeby regulacji prawa budowlanego definicji „budowli” i „urządzenia budowlanego” jako definicji otwartych, których zastosowanie w praktyce wymaga nierzadko posłużenia się analogią z ustawy, to nie sposób nie zauważyć, że te same definicje w odniesieniu do u.p.o.l. nie mogą funkcjonować w identyczny sposób. Jak już bowiem stwierdzono, w przypadku prawa daninowego gwarancję dostatecznej określoności regulacji prawnych wynikające z zasady poprawnej legislacji ulegają istotnemu wzmocnieniu ze względu treść art. 84 i art. 217 Konstytucji. Pierwszy z wymienionych przepisów ustawy zasadniczej formułuje nakaz precyzyjnego ustalenia w ustawie wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego, natomiast drugi z tych przepisów wskazuje, w odniesieniu do jakich elementów omawianego stosunku (podmioty, przedmiot, stawki, zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych) rozważany obowiązek ma charakter szczególny (...). W praktyce oznacza to m.in., że przepisy prawa podatkowego nie mogą być interpretowane per analogiam na niekorzyść podatników."

Wnioski:

Za uznaniem za prawidłowe stanowiska Wnioskodawcy przemawia również zasada wykładni wątpliwości interpretacyjnych na korzyść podatnika (art. 2a Ordynacji podatkowej) oraz zakaz stosowania na gruncie prawa podatkowego wykładni per analogiam na niekorzyść podatnika.

8. Interpretacje indywidualne wydawane przez organy podatkowe.

Finalnie Wnioskodawca wskazał, że prawidłowość jego stanowiska potwierdza szereg interpretacji indywidualnych wydawanych przez gminne organy podatkowe jak np.:

- Interpretacja Wójta Gminy Zgorzelec z dnia 3 listopada 2016 r., sygn. FP.310.1.1.2016.2, w której organ podatkowy stwierdził, cyt.:

„(...) za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości w postaci budowli, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz w art. 2 ust. 1 pkt 3 UPiOL, uznaje się wyłącznie część Elektrowni wiatrowej (t.j. Turbiny), tj. fundament oraz posadowioną na tymże fundamencie wieżę. Nie stanowi natomiast budowli, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz w art. 2 ust. 1 pkt 3 UPiOL, a przez to przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, Elektrownia wiatrowa (t.j. Turbina) jako całość (rozumiana jako jeden obiekt budowlany), na którą składa się fundament oraz posadowiona na tymże fundamencie wieża wraz z częścią techniczno-elektroniczną Elektrowni wiatrowej (t.j. Turbiny).”

- Interpretacja Wójta Gminy Puck z dnia 2 grudnia 2016 r., sygn. F.B.310.2.2016.MW, w której organ podatkowy stwierdził, cyt.:

„w ocenie tut. Organu, zmiana treści art. 3 pkt 3 p.b. wprowadzona art. 9 pkt 1 ustawy o inwestycjach, nie wpłynęła na zmianę sposobu opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości w stosunku do sposobu tego opodatkowania przed dniem 1 stycznia 2017 r.” oraz „Wykreślenie przez ustawodawcę jednego z przykładowych elementów definicji, przy pozostawieniu tamże sformułowania „innych urządzeń”, nadto wobec braku zmian w sposobie wytwarzania, montażu lub demontażu urządzeń jakimi są elektrownie wiatrowe, nie mogło w sposób niebudzący wątpliwości prowadzić do uznania, że od dnia 1 stycznia 2017 roku podatek od nieruchomości w zakresie elektrowni wiatrowych powinien być liczony przy uwzględnieniu wartości urządzeń technicznych umiejscowionych na elementach budowlanych tego rodzaju budowli – fundamencie lub wieży.”

- Interpretacja Burmistrza Miasta i Gminy Iłży z dnia 5 grudnia 2016 r., sygn. FB.3123.4.105.2016, w której organ podatkowy stwierdził, cyt.:

„(...) dla celów sporządzenia deklaracji za podatek od nieruchomości za 2017 r. a także lata następne, za przedmiot opodatkowania w postaci budowli, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz w art. 2 ust. 1 pkt 3 Ustawy o PiOL, uznaje się wyłącznie część Elektrowni wiatrowej (t.j. Turbiny), tj. fundament oraz posadowioną na tymże fundamencie wieżę. Nie stanowi natomiast budowli, (...), a przez to przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, Elektrownia wiatrowa (t.j. Turbina) jako całość (...), na którą składa się fundament oraz posadowiona na tymże fundamencie wieża wraz z częścią techniczno-elektroniczną Elektrowni wiatrowej (t.j. Turbiny).”

- Interpretacja Wójta Gminy Chełmża z dnia 20 grudnia 2016 r., sygn. FN.310.2.2016, w której organ podatkowy stwierdził, cyt.:

„Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości będzie nadal podlegać część budowlana

nieruchomości, tj. fundament i wieża. Poza przedmiotem opodatkowania pozostają części techniczne (...).

- Interpretacje Burmistrza Miasta i Gminy Margonin z dnia 21 grudnia 2016 r., sygn. FN.310.1.1.2016 i FN.310.1.2.2016, w których organ podatkowy stwierdził, cyt.:

„Ugruntowaną nie tylko w przepisach ale i orzecznictwie definicją budowli odnoszącej się do elektrowni wiatrowej jest wieża, maszt oraz fundament. Nie jest nią natomiast generator, prądnica i inne urządzenia, które w oparciu o przepisy ustawy prawo budowlane nie stanowią budowli. Pomimo, iż nowa definicja budowli z zakresie elektrowni wiatrowych próbuje nadać kierunek, w którym instalacje stanowią element budowli, to jednak nie mają one wymiaru jednoznaczności, co do wprowadzonych rozwiązań.” oraz „(...) wszelkie nie dające się usunąć wątpliwości należy rozstrzygać na korzyść podatnika, gdyż brak jest precyzyjnej podstawy prawnej do nakładania ciężarów publicznoprawnych (...).

- Interpretacja Burmistrza Miasta i Gminy Tyszowce z dnia 22 grudnia 2016 r., sygn. PF.310.1.2016, w której organ podatkowy stwierdził, cyt.:

„Wątpliwości interpretacyjne sprowadzają się przeto do ustalenia związków normatywnych pomiędzy takimi aktami normatywnymi jak u.p.o.l., ustawa Prawo budowlane oraz ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. W związku z powyższym stanowiskiem Trybunału Konstytucyjnego należy uznać, że w tym przypadku kluczowe dla rozstrzygnięcia będą definicje sformułowane w ustawie Prawo budowlane. Oznacza to, że opodatkowaniu podlegają tylko takie budowle, które są wprost wskazane w tejże ustawie.” oraz „Zgodnie z zasadą in dubio pro tributario podatnik nie może ponosić negatywnych konsekwencji wynikających z wadliwości przepisów i tego, że prawo podatkowe nie spełnia minimalnych standardów klarownej legislacji.”.

- Interpretacja Wójta Gminy Tomaszów Lubelski z dnia 23 grudnia 2016 r., sygn. P.311.126.2016, w której organ podatkowy stwierdził, cyt.:

„ustawa o inwestycjach nie jest prawem budowlanym ani ustawą do której odsyła prawo podatkowe” i „ustawa o inwestycjach nie zawiera treści normatywnej w zakresie podatku od nieruchomości i nie zmienia przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych” oraz „fakt, że z art. 3 pkt 3 u.p.b. usunięto zwrot „elektrownie wiatrowe”, jako obiekty opodatkowane tylko w ramach ich części budowlanych, niczego nie zmienia, ponieważ zaraz potem pojawia się zwrot „i innych urządzeń”, który zakresem obejmuje także elektrownie wiatrowe.”.

- Interpretacja Wójta Gminy Puck z dnia 30 grudnia 2016 r., sygn. F.B.310.3.2016.MW, w której organ podatkowy stwierdził, cyt.:

„w ocenie tut. Organu, zmiana treści art. 3 pkt 3 p.b. wprowadzona w art. 9 pkt 1 ustawy o inwestycjach, nie wpłynęła na zmianę sposobu opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości w stosunku do sposobu tego opodatkowania przed dniem 1 stycznia 2017 r.” oraz „gdyby wolą ustawodawcy było objęcie elektrowni wiatrowej w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy o inwestycjach podatkiem od nieruchomości jako włości, wyraźne odesłanie w tym przedmiocie zostałoby wpisane do art. 3 pkt 3 p.b. w ramach przykładowego katalogu obiektów budowlanych (...).

Wniosek:

Prawidłowość stanowiska Wnioskodawcy potwierdzają liczne interpretacje indywidualne wydawane przez organy podatkowe.

Mając na uwadze powyższe Wnioskodawca stanął na stanowisku iż Ustawa o inwestycjach i wprowadzona nią nowelizacja przepisów ustawy Prawo budowlane nie wpłynęły na elementy konstrukcyjne podatku od nieruchomości w zakresie elektrowni wiatrowych, a tym samym wnosi o uznanie za prawidłowe stanowiska, iż:

- **od 1 stycznia 2017 roku posiadane przez niego elektrownie wiatrowe nadal będą podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości wyłącznie od części budowlanych tj. od elementów wymienionych w pkt 1 stanu faktycznego oraz od środków trwałych wymienionych w pkt 2 i 6 stanu faktycznego,**
- **od 1 stycznia 2017 nadal nie będą podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości elementy techniczne, tj. środki trwałe wymienione w pkt 3, 4 i 5 stanu faktycznego.**

Stanowisko organu podatkowego w sprawie przedstawionego stanu faktycznego

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. 2016 r., poz. 716 – dalej: UPiOL) opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Powyższy przepis wskazuje – jako podstawę opodatkowania – budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Stosownie do treści art. 1a ust. 1 pkt 2 UPiOL budowla oznacza 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.

Tym samym jako budowlę stanowiącą przedmiot opodatkowania należy rozumieć 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.

Zgodnie z art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz. U. 2016 r., poz. 290 – dalej: prawo budowlane) przez obiekt budowlany należy rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Powyższy przepis wyróżnia trzy rodzaje obiektów budowlanych: budynki, budowle oraz obiekty małej architektury. Skoro art. 1a ust. 1 pkt 2 UPiOL wyłącza z kategorii budowli obiekty budowlane w rozumieniu prawa budowlanego będące budynkami lub obiektami małej architektury, budowlami są pozostałe obiekty budowlane, tj. budowle w rozumieniu prawa budowlanego.

Zgodnie z art. 3 pkt 3 prawa budowlanego przez budowle 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.

Mając na uwadze przytoczone wyżej przepisy, na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 UPIOL opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają obiekty budowlane niebędące budynkami lub obiektami małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszyny 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.

Szczególną kategorię budowli – jako przedmiotów opodatkowania – stanowią części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń).

Wobec powyższego zasadą jest, że przedmiot opodatkowania stanowią części budowlane urządzeń technicznych.

Zgodnie z art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. 2016 r., poz. 961 – dalej: UIZEW) 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 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).

Powyższy przepis stanowi wprost, że elektrownia wiatrowa stanowi budowlę w rozumieniu prawa budowlanego. Nadto, przesądza on, że na budowlę, jaką stanowi elektrownia wiatrowa, składają się co najmniej: fundament, wieża oraz elementy techniczne, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii. Tym samym elektrownia wiatrowa jest jednolitą budowlą, na którą składają się – nierozdzielnie pod względem prawnym elementy: fundament, wieża oraz elementy techniczne, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii. Każdy z tych elementów jest – nierozdzielnie pod względem prawnym – składową elektrowni wiatrowej jako budowli.

Zgodnie z art. 2 pkt 2 UIZEW elementy techniczne oznaczają wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądowórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Mając na uwadze powyższe wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądowórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu stanowią – nierozdzielnie pod względem prawnym – składową elektrowni wiatrowej jako budowli.

Powyższe powoduje, że elementy techniczne elektrowni wiatrowych stanowią – wbrew ogólnej zasadzie – część budowli, pomimo że nie są częściami budowlanymi.

W związku z tym, części techniczne elektrowni wiatrowych stanowią – również wbrew ogólnej zasadzie – przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości jako część budowli.

Zgodnie z art. 17 UIZEW do 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.

Stosownie do treści powyższego przepisu podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowej ustala się i pobiera zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie ustawy do dnia 31 grudnia 2016 r.

Mając na uwadze powyższe do dnia 31 grudnia 2016 r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowych ustala się i pobiera zgodnie z przepisami dodatkowymi, tj. bez uwzględnienia konsekwencji wynikających z art. 2 pkt 1 i 2 UIZEW. Przez przepisy dotychczasowe należy rozumieć brzmienie art. 3 pkt 3 prawa budowlanego sprzed zmiany dokonanej w art. 9 pkt 1 UIZEW. Zgodnie bowiem z dotychczasową definicją budowli należało przez nią rozumieć części budowlane m. in. elektrowni wiatrowych. Równoczesne wprowadzenie definicji elektrowni wiatrowych przesądzające zaliczenie do części budowli jej elementów technicznych (art. 2 pkt 1 i 2 UIZEW) oraz wyłączenie z definicji budowli części budowlanych elektrowni wiatrowych (art. 3 pkt 3 prawa budowlanego) świadczy o zamiarze ustawodawcy jednolitego zaliczania do budowli części technicznych elektrowni wiatrowych.

Jednocześnie wskazanie w art. 17 UIZEW, że do dnia wejścia w życie ustawy tj. do 31 grudnia 2016 r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowej ustala się i pobiera zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie ustawy, wskazuje że intencją ustawodawcy była zmiana ustalania i pobierania podatku od nieruchomości w zakresie elektrowni wiatrowych. W innej sytuacji przepis art. 17 UIZEW byłby pozbawiony sensu.

Mając na uwadze powyższe, nieprawidłowe jest stanowisko Wnioskodawcy, że po 1 stycznia 2017 r. podstawą opodatkowania elektrowni wiatrowej w podatku od nieruchomości na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 i art. 4 ust. 1 pkt 3 UPiOL będzie w dalszym ciągu wyłącznie wartość części budowlanej elektrowni wiatrowej, a w konsekwencji wartość części technicznej elektrowni wiatrowej nie będzie podlegała opodatkowaniu tym podatkiem.

Prawidłowa wykładania przytoczonych przepisów wskazuje, że od 1 stycznia 2017 r. podstawą opodatkowania elektrowni wiatrowej podatkiem od nieruchomości będą również części techniczne elektrowni wiatrowej w rozumieniu art. 2 pkt 2 UIZEW.

Pouczenie

Na niniejszą interpretację przysługuje prawo do wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie za pośrednictwem tutejszego organu, tj. Wójta Gminy Bielice. Złożenie skargi musi poprzedzać pisemne wezwanie do usunięcia naruszenia prawa skierowane do Wójta Gminy Bielice, w terminie 14 dni od dnia doręczenia interpretacji (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002r. o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, dalej: „ustawa o.p.p.s.a.”). Termin do wniesienia skargi wynosi 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na w/w wezwanie, a jeżeli organ nie udzielił, odpowiedzi na wezwanie, w terminie 60 dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 oraz art. 54 § 1 ustawy o.p.p.s.a.).

WÓJT
Zdzisław Lech Twardowski