

BD.310.4.2016

.....
.....
.....

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Wójt Gminy Darłowo działając na podstawie art. 14j §1 i §3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.) oraz art. 1a ust. 1 pkt 2 i art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 716 z późn. zm.) w związku z wnioskiem podatnika o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego – podatek od nieruchomości – który wpłynął do Wójta Gminy Darłowo w dniu 31.10.2016 r., uzupełniony pismem z dnia 22.11.2016 r., pismem z dnia 08.12.2016 r., pismem z dnia 02.01.2017 r., pismem z dnia 04.01.2017 r., pismem z dnia 12.01.2017 r., pismem z dnia 16.01.2017 r. i pismem z dnia 19.01.2017r.

uznaje za nieprawidłowe stanowisko Wnioskodawcy.

UZASADNIENIE

W dniu 31.10.2016 r. wpłynął do Wójta Gminy Darłowo wniosek podatnika o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od nieruchomości.

I. We wniosku został przedstawiony następujący opis zdarzenia przysłego:

Wnioskodawca jest przedsiębiorcą inwestującym w farmę wiatrową działającą w obszarze wytwarzania energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii. Wnioskodawca jest wytwórcą, w rozumieniu art. 2 pkt 39 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii, energii elektrycznej z wiatru, która sprzedaje do przedsiębiorstwa energetycznego i jako taki jest właścicielem farmy wiatrowej usytuowanej na terenie gminy Darłowo.

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

Elektrownia wiatrowa Wnioskodawcy składa się m.in. z elementów budowlanych, na które składają się fundament i wieża stalowa oraz urządzeń, na które składa się gondola, która z kolei obejmuje m.in. wirnik i układ pomiarowy. Wirnik składa się z łopatek połączonych piastą. Łopaty poruszane są przez wiatr i przekazują moc do piasty, która jest połączona z wałem napędowym, zwiększającym prędkość osi. Energia mechaniczna jest przenoszona z przekładni do generatora elektrycznego, który przekształca ją w energię elektryczną niskiego napięcia. Następnie energia ta, za pomocą transformatora jest przekształcana w energię elektryczną średniego napięcia, przekazywaną do kolejnego transformatora gdzie staje się energią elektryczną wysokiego napięcia. Finalnie przedmiotowa energia elektryczna jest przesyłana do sieci przesyłowej operatora systemu przesyłowego, w rozumieniu art. 3 pkt 24 ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne.

Wyżej wymienione urządzenia nie są budowlane, lecz stricte techniczne, wytwarzane w zakładach produkcyjnych i przenoszone na miejsce posadowienia fundamentów i wież elektrowni wiatrowych w celu ich montażu. Do zdemontowania urządzeń technicznych nie jest wymagane przeprowadzenie robót budowlanych. Urządzenia te po ich zdemontowaniu mogą być użyte do wytwarzania energii

z wiatru w innej lokalizacji. Po demontażu urządzeń technicznych konstrukcja elementów budowlanych elektrowni wiatrowej, tj. fundamentów lub wieży w żaden sposób nie ulegnie uszkodzeniu. Istotnym podkreślenia jest fakt, iż zakres pozwolenia na budowę elektrowni wiatrowej Wnioskodawcy obejmuje jedynie jej elementy budowlane, nie są natomiast ujęte w nim urządzenia techniczne, jak generator, przekładnia, wirnik, układ pomiarowy.

Funkcje elementów budowlanych i najważniejszych urządzeń technicznych zostały opisane poniżej:

- Fundament – element konstrukcyjny z żelbetonu przekazujący na podłoże gruntowe całość obciążeń posadowionych na nim obiektów. Fundament swoją masą zapewnia stateczność układu.

- Wieża – ważny element konstrukcji turbiny wiatrowej podtrzymujący gondolę oraz układ wirnika. Wieża stalowa za swój główny cel ma umieszczenie wirnika na odpowiedniej wysokości nad poziomem gruntu w celu lepszego wykorzystania wiatru. Wieża elektrowni wiatrowej oprócz utrzymania ważącej często kilkadziesiąt ton gondoli ma za zadanie także obciążenia grawitacyjne, obrotowe i napory wiatru.

- Gondola – urządzenia stanowiące element siłowni wiatrowej, w środku której znajdują się mechanizmy i urządzenia produkujące i przetwarzające energię mechaniczną w elektryczną, tj. wał napędowy, przekładnia, sprzęgło, generator oraz układ sterowania.

- Mechanizm regulacji kąta nastawienia (yaw) – system urządzeń znajdujący się pod gondolą połączony z układem sterowania całej turbiny, składający się z silników elektrycznych oraz dwóch kół zębatach, których zadaniem jest optymalne ustawienie gondoli względem wiatru.

- Wirnik (rotor) z zespołem łopat – to urządzenie stanowi najważniejszy element siłowni wiatrowej, który przekształca energię wiatru w energię mechaniczną przekazywaną przez zespół przeniesienia napędu do generatora. Wirnik osadzony jest w wale, poprzez który napędzany jest generator. Wirnik obraca się najczęściej z prędkością 15-20 obr./min., natomiast typowy generator asynchroniczny wytwarza energię elektryczną przy prędkości ponad 1500 obr./min. Ważną rolę w wirniku odgrywa liczba łopat – typowy układ to 3 łopaty.

- Zespół przeniesienia napędu – tworzą go następujące urządzenia: wał główny, łożysko główne, przekładnia, hamulec i sprzęgło.

- Wał główny – urządzenie, które przenosi moment obrotowy pomiędzy zespołem łopat a przekładnią. Ponieważ turbina obraca się z niewielką prędkością w porównaniu z generatorem, zatem jej moment obrotowy ma dużą wartość. Z tego względu wał główny musi mieć odpowiednią wytrzymałość, a więc ma większą średnicę niż wał generatora.

- Przekładnia – jest newralgicznym urządzeniem całego układu napędowego. Stosowane są dwa główne typy przekładni: o wałach równoległych i planetarne. Pierwszy stopień przekładni jest planetarny, a następne równoległe. Rozwiązanie takie stosuje się ze względu na zdolność przekładni planetarnych do przenoszenia większych momentów obrotowych przy tej samej masie. Wynika to z faktu, że moment obrotowy jest przenoszony na wał wyjściowy przez trzy, a nie jedno koło zębate.

- Generator prądotwórczy – urządzenie, które ma za zadanie zamienić energię mechaniczną w elektryczną niskiego napięcia, która za pomocą kabli jest przekazywana do transformatorów nN/SN oraz SN/WN.

- Układ sterowania – urządzenie kontrolujące prace elektrowni poprzez pomiar podstawowych parametrów siłowni, takich jak np. kierunek wiatru, prędkość wiatru, obroty wału, obroty generatora, napięcie generatora i prądy fazowe, kolejność faz, kąt natarcia łopat wirnika, drgania własne, napięcie zasilania układów wykonawczych.

II. Wnioskodawca zadał następujące pytanie:

Czy w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. za budowlę, w rozumieniu przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, dotyczących podatku od nieruchomości, uznaje się wyłącznie elementy budowlane elektrowni wiatrowej (tj. fundament i wieżę) czy także urządzenia techniczne wchodzące w skład elektrowni wiatrowej?

III. Stanowisko wnioskodawcy:

Zdaniem Wnioskodawcy, w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r., za budowlę w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 716 z późn. zm., dalej Uplok) dotyczących podatku od nieruchomości uznaje się wyłącznie (tak jak dotychczas) elementy budowlane elektrowni wiatrowej, czyli fundament oraz wieżę.

W ocenie Wnioskodawcy, na podstawie art. 1a ust. 1 pkt. 2 Uplok i art. 3 pkt. 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (tekst jedn. Dz. U z 2016 r. poz. 290, dalej: „Prawo budowlane”), żadne urządzenia techniczne elektrowni wiatrowych nie wchodzi od 1 stycznia 2017 r. w zakres opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

IV. Uzasadnienie stanowiska wnioskodawcy:

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt. 2 Uplok „budowlą jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem”. Ustawa podatkowa odsyła zatem w zakresie określenia przedmiotu opodatkowania, tj. budowli, wyłącznie do ustawy Prawo budowlane, (a nawet do jej poszczególnych postanowień dotyczących pojęcia obiektu budowlanego oraz budowli i urządzenia budowlanego).

Mimo zatem, że inne ustawy zawierają swoje definicje budowli lub obiektów, to dla podatku od nieruchomości istotne są jedynie normy zrekonstruowane z przepisów Uplok oraz Prawa budowlanego (art. 3 pkt 1, art. 3 pkt 3, art. 3 pkt 9 tej ustawy). W związku z powyższym, niezależnie od tego, że ustawa z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 2016 r. poz. 961, dalej: „ustawa o inwestycjach”) zawiera w art. 2 pkt 1 definicję legalną elektrowni wiatrowej, przez którą każe rozumieć, na potrzeby tej ustawy, „budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego składająca się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. poz. 478 i 2365 oraz z 2016 r. poz. 925)”, to nadal Prawo budowlane określa w art. 3 pkt 3, że budowlą są „części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową”.

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

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

Argumentów za taką interpretacją dostarcza również sama ustawa o inwestycjach. Warto bowiem zwrócić uwagę, że w art. 4 ust. 1 tej ustawy wskazano, że „odległość, w której mogą być zlokalizowane i budowane: 1) elektrownia wiatrowa - od budynku mieszkalnego albo budynku o funkcji mieszanej, w skład której wchodzi funkcja mieszkaniowa, oraz 2) budynek mieszkalny albo budynek o funkcji mieszanej, w skład której wchodzi funkcja mieszkaniowa - od elektrowni wiatrowej —jest równa lub

większa od dziesięciokrotności wysokości elektrowni wiatrowej mierzonej od poziomu gruntu do najwyższego punktu budowli, wliczając elementy techniczne, w szczególności wirnik wraz z łopatom (całkowita wysokość elektrowni wiatrowej)". Należy uznać, że jeśli ustawodawca stałby na stanowisku, że wszystkie wymienione w art. 2 pkt. 1 ustawy o inwestycjach elementy elektrowni wiatrowej stanowią budowlę jako całość, to zbędne byłoby wskazywanie wprost w art. 4 ust. 1 ustawy o inwestycjach, że do wysokości „budowli” należy doliczyć elementy techniczne - wystarczyłoby jedynie wskazać, że należy uwzględnić wysokość budowli.

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

Powyższemu w żaden sposób nie przeczy:

- 1) brzmienie art. 17 ustawy 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*”, gdyż przepis ten nie determinuje zasad wedle których podatek ma być ustalany; zasady te mogą być bowiem określone jedynie w ustawie podatkowej (Uplok) oraz w ustawie, do której ustawa podatkowa odsyła (Prawo budowlane);
- 2) fakt pojawienia się w ustawie o inwestycjach w art. 2 pkt. 1 definicji legalnej pojęcia elektrowni wiatrowej;
- 3) wykreślenie z nawiasu w art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego pojęcia elektrowni wiatrowych;
- 4) zamieszczenie w załączniku do Prawa budowlanego w „Kategorii XXIX” elektrowni wiatrowych.

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

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

Potwierdzenie braku wpływu ustawy o inwestycjach na prawo podatkowe (Uplok) znajduje podstawy także w tezach wysnutych przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku interpretacyjnym z dnia 13 września 2011 r. (sygn. akt P 33/09), w którym TK orzekł, że: „*Omawiana definicja [budowli - przyp. Wnioskodawcy] nie rozstrzyga statusu obiektów innych niż wskazane expressis verbis w sformułowaniu warunku wystarczającego i koniecznego. W praktyce posłużenie się definicją tego rodzaju w celu zakwalifikowania jakiegoś obiektu jako budowli — jeżeli przedmiotem rozważanej kwalifikacji nie jest obiekt wprost wymieniony pozytywnie lub negatywnie w jej treści - wymaga odwołania się do reguł wykładni funkcjonalnej\ a mianowicie do analogii z ustawy (analogia legis). By*

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

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

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

- Wyrok NSA z dnia 15 kwietnia 2014 r., sygn. IIFSK 880/12

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

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

„(...) Naczelny Sąd Administracyjny stwierdza, że będące przedmiotem sporu w rozpatrywanej sprawie transformatory umieszczone na słupach oraz na fundamentach, nie zostały wprost wymienione w art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego. W efekcie, rzeczy te mogą być przedmiotem opodatkowania jedynie w sytuacji, gdy wykazane zostanie podobieństwo do którejs z budowli bezpośrednio ujętych w tym przepisie. Analiza tego unormowania musi jednak doprowadzić do wniosku, że same transformatory, będące w istocie urządzeniami, nie charakteryzują się cechami zbliżonymi do budowli. W ocenie Sądu w szczególności tak usytuowanych transformatorów nie można uznać, za sieci techniczne czy też sieci uzbrojenia terenu.

W kontekście uznania przez Sąd I instancji transformatorów za wolno stojące urządzenia techniczne należy zauważyć, iż takie stanowisko nie znajduje uzasadnienia w obowiązujących przepisach. Dokonując wykładni sformułowania "wolnostojące urządzenia techniczne" należy stwierdzić, że bez wątplenia chodzi tu o urządzenia, które nie są powiązane z innymi budynkami, budowlami Ud.

W sprawie transformatory posadowione są na słupach lub na fundamentach, co w efekcie wyklucza możliwość uznania ich za wolnostojące urządzenia techniczne (...);

- Wyrok NSA z dnia 15 maja 2012 r., sygn. IIFSK 2320/10²

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

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

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

Taka interpretacja jest ponadto zbieżna z licznym, i jednolitym orzecznictwem sądownoadministracyjnym, które za budowle uznaje jedynie elementy budowlane elektrowni wiatrowych, jak i elementy budowlane innych urządzeń technicznych. Trybunał Konstytucyjny wskazał także w powołanym wyroku, że: *„Biorąc pod uwagę, że w rozważanych kontekstach odwołanie do przepisów prawa budowlanego trzeba traktować jako odesłanie do u.p.b., zastosowanie znajdują tu definicje wyrażen „obiekt budowlany” i „urządzenie budowlane”, a tym samym również definicje wyrażen „budynek”, „budowla” i „obiekt małej architektury”.* To oznacza, w ocenie Wnioskodawcy, że odwołanie Upłok do Prawa budowlanego nie jest odwołaniem do całości tego aktu prawnego, lecz do jego poszczególnych zapisów, czyli wskazanych przez TK definicji legalnych. Idąc dalej, należy wskazać, że zmiana załącznika do Prawa budowlanego poprzez dodanie do niego w tabeli w „Kategorii XXIX” elektrowni wiatrowych nie ma znaczenia dla zakresu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Załącznik do Prawa budowlanego nie jest właściwy do określania przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Treść dalszych przepisów Prawa budowlanego jasno wskazuje, że załącznik służy innym celom niż definiowanie przedmiotu opodatkowania (w istocie służy podziałowi obiektów na wymagające lub nie pozwolenia na użytkowanie (art. 55 Prawa budowlanego) oraz kalkulacji wysokości kar w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w zakresie obiektu budowlanego z projektem (art. 59f Prawa budowlanego), a w kontekście ustawy o inwestycjach dodanie do załącznika do Prawa budowlanego elektrowni wiatrowej spełniać ma jedynie cel tej ustawy - objęcie dozorem technicznym całej instalacji elektrowni wiatrowej.

Ponadto, Trybunał Konstytucyjny wskazał także, że: *„, nie każdy obiekt budowlany w postaci budowli w rozumieniu u.p.b. może zostać uznany za budowlę w ujęciu u.p.o.l, a w konsekwencji nie każdy obiekt budowlany w postaci budowli w rozumieniu u.p.b. może podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości”.* W kontekście analizowanej sprawy oznacza to, w ocenie Wnioskodawcy, że nawet, jeżeli ustawa o inwestycjach uznaje elektrownię wiatrową zabudowie, to nie można w sposób

automatyczny wydobywać z tego skutków podatkowych z powodów wskazanych wyżej. Jak już zostało wskazane, to Upłok jest ustawą właściwą, regulującą opodatkowanie podatkiem od nieruchomości a nie ustawa o inwestycjach.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Podsumowanie

Podsumowując, tezom o objęciu całej elektrowni wiatrowej opodatkowaniem, w ocenie Wnioskodawcy, przeczą następujące argumenty:

- 1) Prawo podatkowe ma charakter autonomiczny, w związku z czym nie jest dopuszczalne automatyczne odwołanie się do definicji uregulowanych w innych gałęziach prawa, jeśli nie wynika to wprost z przepisów prawa podatkowego. Definicja budowli może mieć tylko taką treść, która została jej nadana w ustawie podatkowej - w tym przypadku Uplok. Ustawa o inwestycjach nie jest ustawą podatkową, ani ustawą do której ustawa podatkowa odsyła. Uplok w zakresie definicji budowli (a więc i zakresu opodatkowania) odsyła wyłącznie do przepisów Prawa budowlanego. Ustawy o inwestycjach nie można zaliczyć do regulacji ze sfery prawa budowlanego tym bardziej, że nie została wymieniona w art. 2 Prawa budowlanego, obok przepisów gałęzi tego prawa (prawa geologicznego, prawa wodnego, prawa o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami) jako element tego systemu.
- 2) Definicja budowli w Prawie budowlanym nie zmieniła się. Wykreślenie z niej „elektrowni wiatrowych” nie zmieniło otwartego charakteru wyliczenia co jest urządzeniem technicznym

niepodlegającym opodatkowaniu. Katalog części budowlanych urządzeń technicznych nadal jest otwarty, o czym świadczy pozostawienie w definicji frazy „innych urządzeń”. Nadal, zgodnie z art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego, budowlę stanowią jedynie części budowlane m.in. elektrowni jądrowych oraz innych urządzeń. Z definicji tej wynika, że budowlą są fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Skoro zatem fundament i wieża samodzielnie stanowią budowlę, to nie może jej jednocześnie stanowić cała elektrownia wiatrowa.

- 3) Bez wątplenia elektrownie wiatrowe nie są podobne do żadnego z obiektów wymienionych w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, w szczególności do wolno stojącego urządzenia technicznego. Zgodnie bowiem z orzecznictwem NSA, urządzenie posadowione na fundamencie lub innym elemencie budowlanym nie może zostać uznane za wolno stojące.
- 4) Dotychczasowa praktyka opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych wskazuje, że podlegają one opodatkowaniu jedynie od ich części budowlanych. Takie stanowisko znajduje potwierdzenie w brzmieniu art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego oraz w jednolitym orzecznictwie sądowno-administracyjnym.
- 5) Wprowadzenie „elektrowni wiatrowej” do załącznika Prawa budowlanego w kategorii XXIX nie wpływa w żadnym stopniu na zasady opodatkowania podatkiem od nieruchomości, gdyż załącznik ten służy innym celom - wprowadza podział obiektów na wymagające lub nie wymagające pozwolenia na budowę (art. 55 Prawa budowlanego) oraz kalkulacji wysokości kar w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości co do zgodności obiektu budowlanego z projektem (art. 59f Prawa budowlanego).
- 6) Skoro w obecnej definicji obiektu budowlanego nie znajdują się urządzenia, to zasadniczo nie są one przedmiotem reglamentacji Prawa budowlanego, co potwierdzili (i) Minister Finansów w odpowiedzi na interpelację nr 32306 z dnia 22 kwietnia 2015 r. posła na Sejm RP Pana Macieja Orzechowskiego w sprawie wpływu zmiany ustawy Prawo budowlane oraz (ii) podsekretarz stanu w Ministerstwie Infrastruktury i Rozwoju, Pan Paweł Orłowski, w odpowiedzi na interpelację nr 32355 w sprawie nowelizacji ustawy Prawo budowlane.
- 7) Treść uzasadnienia do projektu ustawy o inwestycjach wskazuje, że celem regulacji nie jest dokonanie zmian w podatku od nieruchomości a wprowadzenie obowiązku szerszego stosowania przepisów Prawo budowlane (m.in. dotyczących utrzymania obiektów budowlanych w należyłym stanie technicznym) do części niebudowlanych elektrowni wiatrowych.
- 8) Przepis art. 17 ustawy o inwestycjach jest niezgodny z wynikającą z art. 2 Konstytucji RP zasadą przyzwoitej legislacji, ponieważ nie zawiera żadnej treści normatywnej, a może wprowadzać w błąd.
- 9) Uznanie stanowiska Wnioskodawcy za nieprawidłowe niesie ryzyko traktowania na gruncie podatku od nieruchomości jednego podsektora branży energetycznej w sposób dyskryminujący.
- 10) Zwiększenie opodatkowania elektrowni wiatrowych przeciwstawia się systemowi wsparcia dla energii ze źródeł odnawialnych przewidzianym przez ustawę o OZE.
- 11) Zwiększenie obciążeń z tytułu podatku od nieruchomości elektrowni wiatrowych przeciwstawia się realizacji celów w zakresie udziału w energii ze źródeł odnawialnych w Polsce nakreślonych w strategicznym dokumencie w zakresie rozwoju energetyki Polski tj. Polityki energetycznej Polski do 2030 r. uchwalonej przez Radę Ministrów w dniu 10 listopada 2009 r. czy też w przyjętym w dniu 6 grudnia 2010 r. przez Radę Ministrów „Krajowym planie działania w zakresie energii ze źródeł odnawialnych”.

V. Ocena stanowiska wnioskodawcy:

Wójt Gminy Darłowo uznaje stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe bowiem w obowiązującym stanie prawnym, za budowlę, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz w art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych uznaje się budowlę, jaką jest elektrownia wiatrowa

składająca się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych – tj. wirnika z zespołem łopat, zespołu przeniesienia napędu, generatora prądowórczego, układów sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu, 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. z 2015 r. poz. 478 z późn. zm.).

VI. Uzasadnienie oceny stanowiska wnioskodawcy przez Wójta Gminy Darłowo:

Mając na uwadze przedmiot interpretacji sprowadzający się do prawidłowego sklasyfikowania elektrowni wiatrowej dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości, wyjść należy od rozważań dotyczących relacji, w jakich pozostają przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych do regulacji ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz. U. z 2016 r. poz. 290 ze zm. - dalej zwana w skrócie p.b.). Należy bowiem podkreślić, iż obie te ustawy zawierają definicję budowli i kształtują zakres opodatkowania. Wniosek taki jest uprawniony w związku z poglądem prawnym wyrażonym w wyroku Trybunału Konstytucyjnego (dalej zwany w skrócie TK) z dnia 13 września 2011 r. (P 33/09). Pomimo tego, że TK nie dokonuje powszechnej wykładni aktów prawnych, a zatem wskazany wyrok, z formalnego punktu widzenia, nie jest wiążący dla organów podatkowych i sądów administracyjnych orzekających w sprawach opodatkowania budowli, to jednak jego znaczenie dla zasad ich opodatkowania jest zasadnicze. Wskazówki wynikające z orzeczenia TK, co znajduje potwierdzenie w licznych orzecznictwie sądów administracyjnych, mają istotny wpływ na stosowanie prawa. Wyrok TK ukształtował praktykę w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli.

TK wskazał w pierwszej kolejności na zasadę określoności i pewności prawa - podatnik musi mieć jasność, co do tego, czy dany obiekt podlega czy też nie podlega opodatkowaniu. Zatem, jak wskazał TK *„Precyzyjnie ujmując, z punktu widzenia standardów konstytucyjnych nie sposób zaakceptować sytuację, gdy jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości byłyby traktowane budowle w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.p.b. nienależące do kategorii obiektów, które expressis verbis wymieniono w tym przepisie (lub - co wynika z wcześniejszych ustaleń - w pozostałych przepisach rozważanej ustawy albo w załączniku do niej), lecz będące obiektami jedynie do nich podobnymi.”*

TK podzielił pogląd, wedle którego o klasyfikacji określonych obiektów jako budowli, oprócz definicji sformułowanej w art. 3 pkt 3 u.p.b., mogą przesądzać również inne przepisy tej ustawy, w szczególności art. 29 ust. 1 i 2, oraz załącznik do niej określający kategorie obiektów budowlanych. *„Treść tych przepisów i załącznika na różne sposoby doprecyzowuje rozpatrywaną definicję, wskazując:*

- 1) jakie obiekty zawierają się w poszczególnych klasach obiektów, których nazwy w niej występują (np. definicja terminu "budowla" obejmuje expressis verbis budowle sportowe oraz budowle hydrotechniczne, przy czym w załączniku do ustawy do kategorii V zaliczono obiekty sportu i rekreacji, jak: stadiony, amfiteatry, skocznie i wyciągi narciarskie, kolejki linowe, odkryte baseny i zjeżdźalnie, a do kategorii XXVII budowle hydrotechniczne piętrzące, upustowe i regulacyjne, jak: zapory, progi i stopnie wodne, jazy, bramy przeciwpowodziowe, śluzy wałowe, syfony, wały przeciwpowodziowe, kanały, śluzy żeglowne, opaski i ostrogi brzegowe oraz rowy melioracyjne),*
- 2) jakie obiekty są częściami składowymi obiektów należących do poszczególnych klas, których nazwy w niej występują (np. definicja terminu "budowla" obejmuje expressis verbis obiekty liniowe, do których - zgodnie art. 3 pkt 3a u.p.b. - należą m.in. drogi ze zjazdami i linie kolejowe, oraz lotniska, przy czym w załączniku do ustawy do kategorii IV zaliczono elementy dróg publicznych i kolejowych dróg szynowych, jak: skrzyżowania i węzły, wjazdy, zjazdy, przejazdy, perony, rampy, a do kategorii XXIII obiekty lotniskowe, jak pasy startowe, drogi kołowania, płyty lotniskowe, place postojowe i manewrowe, lądowiska),*
- 3) jakie klasy obiektów należy uznać za podobne do klas obiektów, których nazwy w niej występują (np. definicja terminu "budowla" nie obejmuje expressis verbis przynajmniej niektórych z rodzajów obiektów zaliczonych w załączniku do ustawy: do kategorii VII, tj. obiektów służących nawigacji wodnej, do kategorii XXI, tj. obiektów związanych*

z transportem wodnym, czy do kategorii XXX, tj. obiektów służących do korzystania z zasobów wodnych).

Na tle powyższego TK wyraził pogląd, wedle którego za budowle w rozumieniu u.p.o.l. należy uznać „*jedynie budowle wymienione expressis verbis w art. 3 pkt 3 p.b., w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej, będące wraz z instalacjami i urządzeniami obiektem budowlanym, o którym mowa w art. 3 pkt 1 lit. b u.p.b., czyli pod warunkiem, że stanowią one całość techniczno-użytkową. (...) nie jest wykluczone, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane.*”.

W stanie prawnym obowiązującym w czasie orzekania wskazane w prawie budowlanym definicje budynku i budowli jako obiektów budowlanych, obejmowały również instalacje i urządzenia techniczne. TK wskazał, że „*zgodnie z art. 3 pkt 1 p.b. przez obiekt budowlany należy rozumieć: budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami oraz obiekt małej architektury. Ustawodawca nie sprecyzował przy tym, czy częściami składowymi obiektu budowlanego w wypadku budynku i budowli są wszelkie urządzenia (techniczne), które pozostają z nim w jakimkolwiek istotnym związku (szeroka interpretacja), czy też jedynie te urządzenia (techniczne), które zapewniają możliwość użytkowania takiego obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, czyli urządzenia budowlane (wąska interpretacja). Nie może jednak ulegać wątpliwości, że urządzenia budowlane jako - z mocy definicji - urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania takiego obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, zawierają się w zbiorze urządzeń (technicznych) albo go wyczerpują.*” TK podkreślił więc, że w pojęciu budynku i budowli w rozumieniu prawa budowlanego, mieszczą się również stanowiące ich części składowe instalacje i urządzenia techniczne. Nie muszą być one przy tym klasyfikowane jako urządzenia budowlane w rozumieniu art. 3 pkt 9 p.b. „*Jakkolwiek ze względu na zakaz wykładni synonimicznej należałoby zaakceptować szeroką interpretację wyrażenia "urządzenie (techniczne)", niesprowadzającą urządzeń (technicznych) do urządzeń budowlanych, to jednak warto zauważyć, że opowiedzenie się za którymkolwiek z prezentowanych rozwiązań prowadzi do tej samej konkluzji, a mianowicie, iż nie sposób wskazać kategorię urządzeń budowlanych niebędących zarazem częściami składowymi obiektów budowlanych (z zastrzeżeniem pewnych wątpliwości dotyczących urządzeń budowlanych związanych z obiektami małej architektury). Dodatkowo odnotować w tym miejscu wypada, że skoro ustawodawca w art. 3 pkt 1 lit. a i b p.b. rozróżnia urządzenia (techniczne) i instalacje, a urządzenia budowlane są szczególnym rodzajem urządzeń (technicznych), to przyjmując musimy, iż instalacje nie są urządzeniami budowlanymi.*”.

Na tle powołanego orzeczenia TK należy więc podkreślić, iż pomimo tego, że nie ma żadnych wątpliwości, iż normatywna definicja budowli dla potrzeb opodatkowania została sformułowana w przepisach ustawy podatkowej jaką jest ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, to jednak zawarte w niej odesłanie do przepisów prawa budowlanego powoduje, iż akt ten w sposób bezpośredni wpływa na zakres opodatkowania. Definicję budowli dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości zawiera art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Pod pojęciem „*budowla*” nakazuje on 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*”. Definicja ta odsyła więc wprost do przepisów prawa budowlanego w zakresie pojęcia „*obiekt budowlany*”. Zgodnie z art. 3 pkt 1 p.b. 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. W dalszych przepisach tej ustawy definiuje się także budowlę (art. 3 pkt 3 p.b.): „*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 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,*

omentarze, 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”.

Reasumując, mając na uwadze wskazówki interpretacyjne wyartykułowane przez TK należy wskazać, iż o zakresie definicji budowli dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości decydują zarówno przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, jak i przepisy prawa budowlanego. Jak jednak wskazał TK *„(...) nie jest wykluczone, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane.”* Ponadto należy przyjąć, iż na potrzeby opodatkowania, za budowle mogą być uznane obiekty budowlane wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 p.b., w pozostałych przepisach tej ustawy albo w załączniku do niej; niczego w tym zakresie nie zmienia fakt, iż art. 3 pkt 3 zawiera definicje słowniczkowe sformułowane na potrzeby prawa budowlanego a nie prawa podatkowego.

Mając na uwadze poczynione rozważania podkreślić należy, iż z dniem 1 stycznia 2017 r. nie nastąpiła żadna zmiana w zakresie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, która uzasadniałaby inne podejście do problematyki opodatkowania budowli, niż to, które było praktykowane przed tą datą. Zmiany takie miały natomiast miejsce w prawie budowlanym oraz ustawach, które są ściśle związane z tym aktem. Przede wszystkim znaczenie ma tutaj wejście w życie ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 2016 r. poz. 961 – dalej zwana w skrócie u.i.e.w.). Akt ten, zgodnie z jego art. 1, określa warunki i tryb lokalizacji i budowy elektrowni wiatrowych oraz warunki lokalizacji elektrowni wiatrowych w sąsiedztwie istniejącej albo planowanej zabudowy mieszkaniowej. Nie nowelizuje on wprawdzie regulacji ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ale zmienia ustawę - Prawo budowlane, której przepisy, co wykazano we wcześniejszej części opinii, współtworzą definicję budowli dla potrzeb opodatkowania.

W procesie wykładni prawa podatkowego ważną kategorię dyrektyw interpretacyjnych stanowią domniemania interpretacyjne, w tym dotyczące racjonalności ustawodawcy. Jak wskazano w wyroku WSA w Warszawie z dnia 9 grudnia 2010 r. (III SA/Wa 2114/10): *„Założenie racjonalnego prawodawcy zakłada istnienie takiego prawodawcy, który tworzy przepisy w sposób sensowny, racjonalny i celowy, znając cały system prawny i nadając poszczególnym słowom i zwrotom zawsze takie same znaczenie, nie zamieszczając jednocześnie zbędnych sformułowań (por. Z. Ziemiński "Teoria prawa", PWN 1978, s. 106-123, jak też postanowienie SN z dnia 22 czerwca 1999 r., sygn. akt I KZP 19/99, OSNKW 1999/7-8/42). Zatem jeżeli u podstaw każdej wykładni przepisu prawnego tkwić winno założenie racjonalności ustawodawcy, to interpretator powinien dążyć do takiego tłumaczenia norm, które by stworzyło spójny z prakseologicznego punktu widzenia system.”* Racjonalność prawodawcy jest pojmowana przede wszystkim jako formalny związek między celem, wiedzą i środkami podejmowanymi dla osiągnięcia celu. Jest ona przyjmowana w odniesieniu do całego systemu prawa, nie mając szczególnego wymiaru na gruncie prawa podatkowego, tym niemniej, biorąc pod uwagę przedmiot niniejszych rozważań, zasadne wydaje się jej zaprezentowanie.

Powyższa zasada realizuje się, między innymi w tym, że racjonalny prawodawca zna prawo, które nowelizuje, a także jest świadom konsekwencji swych działań (tak: wyrok NSA z dnia 27 września 1999 r., FPS 6/99). Wykładnia, nie może prowadzić do negowania nowelizacji aktów ustawowych jako uzupełnienia czy uściślenia dotychczasowych przepisów. Z założenia racjonalności prawodawcy wypływa też szczególna reguła, że każde słowo użyte w tekście prawnym jest potrzebne dla zrekonstruowania podatkowej normy postępowania: nie można natomiast przyjmować za prawidłową takiej wykładni, która uznawałaby jakieś sformułowania tekstu za zbędne.

W kontekście powyższego należy przytoczyć art. 17 u.i.e.w. zgodnie którym *„Od dnia wejścia w życie ustawy do dnia 31 grudnia 2016 r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowych ustala się i pobiera zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie ustawy”.* Z przepisu tego wyraźnie wynika, że ustawodawca zakłada zmianę zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych od początku 2017 r. Wyróżnia on bowiem na potrzeby opodatkowania elektrowni wiatrowych *„przepisy obowiązujące przed dniem wejścia w życie ustawy”*, które

z założenia muszą się różnić od tych, które obowiązują po tym dniu. Inaczej ten przepis nie byłby potrzebny. Taka była wola ustawodawcy, aby te zasady zmienić.

Za szczególny rodzaj wykładni, który wiąże się z pojęciem celu, uznać należy tzw. wykładnię historyczną. Jej istotą jest poszukiwanie argumentów przemawiających za określonym znaczeniem przepisu prawa na podstawie zmian danej regulacji prawnej oraz różnic pomiędzy pierwotnym a późniejszym brzmieniem przepisu. Znając przyczynę zmiany, przepis w nowym jego brzmieniu interpretuje się w taki sposób, aby norma zeń wynikająca pozbawiona była wad czy też słabości, jakie ujawniły się w trakcie obowiązywania przepisu w poprzednim kształcie. W wyroku NSA z dnia 14 marca 1994 r., sygn. III SA 1794/93, wprost wskazano, że posługiwanie się wykładnią historyczną jest powszechnie akceptowaną formą wykładni prawa pod warunkiem, iż nie prowadzi ona do poglądów sprzecznych z treścią prawa; o ile natomiast wykładnia gramatyczna nie daje jednoznacznej odpowiedzi co do treści prawa, to zaletą – a nie błędem – przeprowadzonej wykładni jest sięgnięcie do argumentów wynikających z ewolucji regulacji prawnych dotyczących określonego problemu.

Mając powyższe na uwadze, dokonując wykładni przepisów, które regulują zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych należy odrzucić taki kierunek wykładni, który nowelizacji prawa budowlanego oraz nowej ustawie o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, odmawiałby waloru prawotwórczego i z góry zakładał, że wprowadzone przepisy nie niosą za sobą treści normatywnej.

W procesie wykładni regulacji prawnych dotyczących opodatkowania elektrowni wiatrowych należy zwrócić uwagę na trzy okresy, które wyznaczają kolejne nowelizacje przepisów prawa budowlanego.

Przede wszystkim do nowelizacji prawa budowlanego wynikającej z ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy - Prawo budowlane oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 163, poz. 1364), w ustawie tej nie wskazywano z nazwy na tego rodzaju objekty. Dopiero w wyniku wskazanej nowelizacji od 2006 r. w art. 3 pkt 3 p.b. pojawiło się pojęcie elektrowni wiatrowych, a to w następstwie tego, że za budowlę uznano części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych i innych urządzeń).

Znamienne jest jednak, iż ani w orzecznictwie sądów administracyjnych, ani też w literaturze przedmiotu nie negowano do tej daty opodatkowania tego rodzaju obiektów podatkiem od nieruchomości, a występujące wątpliwości interpretacyjne związane były jedynie z tym, które z elementów elektrowni powinny podlegać opodatkowaniu. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że jeszcze do 2009 r. na tle przepisów prawa budowlanego w brzmieniu obowiązującym do końca 2005 r. dominowała linia orzecznicza, wedle której opodatkowane były wszystkie elementy elektrowni wiatrowych.¹ Za budowlę podlegającą opodatkowaniu uznawano elektrownię wiatrową składającą się z części budowlanych oraz niebudowlanych, które stanowiły całość techniczno-użytkową.² Wyraźna zmiana linii orzeczniczej nastąpiła w 2009 r. i jak się wskazuje³, przynajmniej w części była ona związana ze zmianą prawa budowlanego, do której doszło w 2005 r.⁴ Pogląd o opodatkowaniu jedynie części budowlanych elektrowni wiatrowych zaprezentowało też w 2007 r. Ministerstwo Finansów.⁵ Był on konsekwencją stanowiska Ministra Infrastruktury z dnia 19 września 2005 r.⁶, który za obiekt budowlany w rozumieniu prawa budowlanego uznał jedynie części budowlane elektrowni wiatrowych.

Podkreślić należy, iż wskazana metoda korygowania przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości w następstwie zmian w prawie budowlanym, którą zapoczątkował kazus elektrowni

¹ Zob. W. Morawski (red.), *Podatek od nieruchomości w orzecznictwie sądów administracyjnych. Komentarze. Linie interpretacyjne*, Warszawa 2013, s. 78 i nast.

² Por. wyroki WSA w Szczecinie z dnia 4 stycznia 2006 r. (I SA/Sz 882/04) oraz z dnia 18 maja 2005 r. (I SA/Sz 108/04), a także wyrok NSA z dnia 18 stycznia 2007 r. (II FSK 51/06).

³ W. Morawski (red.), *Podatek od nieruchomości ...*, op. cit., s. 82.

⁴ Wyroki WSA w Szczecinie z dnia 23 lutego 2011 r. (I SA/Sz 887/10), z dnia 7 listopada 2007 r. (I SA/Sz 171/07), z dnia 25 października 2006 r. (I SA/Sz 854/05) oraz NSA z dnia 20 lipca 2009 r. (II FSK 202/08).

⁵ Zob. wyjaśnienie Ministerstwa Finansów Departament Podatków i Opłat Lokalnych z dnia 17 marca 2007 r. w sprawie opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych (PL-833/35/07/IP/346), „Biuletyn Skarbowy” 2007, nr 3, s. 21

⁶ Pismo znak RZL/AM/Inn/023/219b/05.

wiatrowych, została w późniejszym czasie wykorzystana w kontekście opodatkowania sieci telekomunikacyjnych. Z punktu widzenia opodatkowania była to sytuacja analogiczna jak w przypadku elektrowni wiatrowych. Do czasu zmiany w prawie budowlanym⁷ polegającej na wyraźnym zapisaniu w art. 3 pkt 3a, iż obiektem liniowym, który stanowi kategorię budowli, jest kanalizacja kablowa, przy czym kable w niej zainstalowane nie stanowią obiektu budowlanego lub jego części ani urządzenia budowlanego, w orzecznictwie sądów administracyjnych oraz literaturze przedmiotu dominował pogląd o tym, że budowlą jest kanalizacja wraz z kablami.⁸ W sposób jednoznaczny w orzecznictwie NSA potwierdzono, że dodając art. 3 pkt 3a p.b. wprowadzono nową jakość normatywną, zmieniającą treść dotychczasowych regulacji i uzasadniającą opodatkowanie od daty nowelizacji jedynie kanalizacji kablowej bez umiejscowionych w niej kabli.⁹

Zmiana prawa budowlanego dokonana w ustawę z 2005 r. doprowadziła do ujednoczenia stanowiska sądów administracyjnych w zakresie opodatkowania elektrowni wiatrowych i w istocie zamknięcia wszelkich sporów podatników z organami podatkowymi na tym tle. Opodatkowanie jedynie części budowlanych elektrowni wiatrowych potwierdził też resort finansów w powołanym piśmie z 2007 r. Taki stan prawny utrzymywał się do czasu wejścia w życie kolejnej nowelizacji prawa budowlanego, którą wprowadzono ustawą z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Aktem tym dokonano następujących zmian, które należy rozważyć z punktu widzenia przedmiotu niniejszej opinii:

- 1) do systemu prawa wprowadzono ustawę o charakterze systemowym, którą jest ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, a która w art. 2 definiuje elektrownię wiatrową, jako 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); elementami technicznymi elektrowni, stosownie do art. 2 pkt 2 ustawy są: wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu;
- 2) zmieniono ustawę - Prawo budowlane w:
 - a) art. 3 pkt 3 - poprzez wykreślenie z nawiasu (zawierającego przykładowe wyliczenie urządzeń technicznych, których jedynie części budowlane stanowią budowle) pojęcia elektrowni wiatrowych;
 - b) art. 82 ust. 3, gdzie dodano nowy 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);*”, przez co obiekty te objęto właściwością wojewody jako organu administracji architektoniczno-budowlanej;
 - c) załączniku - wskazano w nim wprost w Kategorii XXIX obok dotychczasowych kategorii obiektów „*wolnostojących kominów i masztów*” także elektrownie wiatrowe.

Nie może też ująć uwadze treść art. 17 u.i.e.w., w świetle którego „*Od dnia wejścia w życie ustawy do dnia 31 grudnia 2016 r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowych ustala się i pobiera zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie ustawy*”, który potwierdza normatywny charakter zmian.

⁷ Z dniem 17 lipca 2010 r. weszła w życie ustawa z dnia 7 maja 2010 r. o wspieraniu rozwoju usług i sieci telekomunikacyjnej (Dz.U. Nr 106, poz. 675).

⁸ Za opodatkowaniem kabli umiejscowionych w kanalizacji kablowej opowiadali się m.in. L. Etel, *Podatki od nieruchomości*, Warszawa 2009, s. 15-18; R. Dowgier, *Sieć techniczna jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości*, „Finanse Komunalne” 2004, nr 12. Pogląd przeciwny prezentowali m.in.: T. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, J. Wantoch-Rekowski, *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz* (pod red. W. Morawskiego), Gdańsk 2009, s. 97-103 oraz B. Brzeziński, W. Morawski, *Kable telekomunikacyjne znajdujące się w kanalizacji kablowej a podatek od nieruchomości*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 10.

⁹ Por. wyroki NSA z dnia: 30 listopada 2010 r. (II FSK 1422/09, II FSK 616/10, II FSK 2120/09); 5 października 2010 r. (II FSK 809/09); 27 maja 2010 r. (II FSK 1675/09); 25 lutego 2011 r. (II FSK 1951/09); 19 stycznia 2011 r. (II FSK 1693/09).

Aktualnie, co należy podkreślić, mamy więc do czynienia z innym stanem prawnym niż przed zmianą prawa budowlanego z 2005 r., a zatem nie jest to powrót do zasad obowiązujących w tamtym okresie. Nowelizacja nie ograniczyła się wyłącznie do wykreślenia z art. 3 pkt 3 p.b. elektrowni wiatrowych. Elektrownie te wskazano bowiem *expressis verbis* jako kategorię obiektu budowlanego w załączniku do ustawy - Prawo budowlane. Ponadto przesądono wprost o tym, iż podlegają one właściwości organu architektoniczno-budowlanego, jakim jest wojewoda. I wreszcie w ustawie o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, która w sposób kompleksowy reguluje warunki lokalizacji i budowy elektrowni wiatrowych, zdefiniowano pojęcie „*elektrownia wiatrowa*” oraz wskazano, że „*stare*” zasady ich opodatkowania obowiązują do końca 2016 r.

Kluczowe jest znaczenie dla zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości regulacji ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych - zarówno samej ustawy, jak i zmian w prawie budowlanym, które nią wprowadzono. Jeszcze raz bowiem trzeba podkreślić, za wyrokiem TK z dnia 13 września 2011 r. (P 33/09), iż przepisy prawa budowlanego mają bezpośredni wpływ na zasady opodatkowania budowli.

W pierwszej kolejności należy zauważyć, iż z art. 3 pkt 3 p.b. z przykładowego katalogu urządzeń technicznych, których wyłącznie części budowlane stanowią budowle, wykreślono elektrownie wiatrowe. Jednocześnie dopisano tego rodzaju obiekty do załącznika do ustawy, zaliczając je do kategorii XXIX obejmującej aktualnie wolnostojące kominy i maszty oraz elektrownie wiatrowe. Obie zmiany należy interpretować we wzajemnym powiązaniu. Wskazane wprost w załączniku do prawa budowlanego elektrownie wiatrowe stanowią kategorię obiektu budowlanego. Oczywiście jest też to, iż wobec katalogu obiektów budowlanych, który wskazuje art. 3 pkt 1 p.b. (budynki, budowle, obiekty małej architektury) oraz definicji budynku (art. 3 pkt 2) i obiektu małej architektury (art. 3 pkt 4), elektrownie wiatrowe stanowią budowle w rozumieniu tej ustawy. Prawo budowlane nie zna innych kategorii obiektów budowlanych niż budynki, budowle oraz obiekty małej architektury, a zatem wykluczenie elektrowni wiatrowych z kategorii budynków oraz obiektów małej architektury oznacza, że stanowią one budowle.

Istotne znaczenie ma wola ustawodawcy wyrażona w uzasadnieniu do projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych zmieniającej prawo budowlane (Zob. uzasadnienie do poselskiego projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (druku nr 315), Sejm VIII kadencji, www.sejm.gov.pl), w którym wskazano: „*Ponadto 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 ...*”. Ustawodawca dostrzegł więc skutki podatkowe wprowadzenia w 2005 r. zmiany polegającej na zastrzeżeniu, iż jedynie części budowlane elektrowni wiatrowej stanowią budowlę w rozumieniu art. 3 pkt 3 p.b. Mając tego świadomość wprost w uzasadnieniu ustawy wskazano: „*W projekcie ustawy zaproponowano wykreślenie przepisu wprowadzającego podział elektrowni wiatrowych na części budowlaną i niebudowlaną. W proponowanym stanie prawnym cała elektrownia wiatrowa będzie obiektem budowlanym (budowlą), a tym samym zastosowanie do niej będą znajdować przepisy Prawa budowlanego dotyczące użytkowania obiektów budowlanych oraz dotyczące katastrof budowlanych.*” Sens i cel tej zmiany potwierdza też Minister Infrastruktury i Budownictwa. W odpowiedzi na interpelację poselską nr 4207 w sprawie projektu nowej formy podatku od nieruchomości i objęcia elektrowni wiatrowych zmienionym prawem budowlanym, na podstawie nowelizacji ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Odpowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Infrastruktury i Budownictwa Tomasza Żuchowskiego z dnia 8 lipca 2016 r., <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=1A2CA8FE>), wskazano wprost, iż elektrownia wiatrowa wraz z urządzeniami technicznymi (wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądowórczy, układ sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu) wypełnia przesłanki budowli będącej wolnostojącym urządzeniem technicznym. Jak dalej wskazano w odpowiedzi na interpelację: „*Przechodząc do zmian*

wprowadzonych ustawą z 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych należy przede wszystkim zauważyć, iż zmiany te prowadzą do przywrócenia stanu prawnego sprzed ww. nowelizacji Prawa budowlanego wprowadzonych ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy - Prawo budowlane oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 163 poz.1364) i zrównania traktowania przez Prawo budowlane elektrowni wiatrowych z innymi wolno stojącymi urządzeniami technicznymi. Zrównanie to wiąże się w konsekwencji ze zrównaniem w traktowaniu w obszarze wysokości podatku od nieruchomości.”

Wolą ustawodawcy, po zmianie, cała elektrownia wiatrowa, a nie wyłącznie jej część budowlana stanowi budowlę w rozumieniu art. 3 pkt 3 p.b. Faktem jest przy tym, iż przepis ten nie wskazuje z nazwy na tego rodzaju obiekt, ale mając na uwadze kategorię XXIX obiektów budowlanych, do której w załączniku do ustawy - Prawo budowlane zaliczono i wymieniono tam wprost elektrownie wiatrowe („*wolno stojące kominy i maszty oraz elektrownie wiatrowe*”), obiekty te należy zaliczyć do wymienionych w art. 3 pkt 3 p.b. wolnostojących urządzeń technicznych. Zatem do czasu zmiany prawa budowlanego były podstawy do uznania, że na mocy wyraźnego przepisu, jedynie części budowlane takich urządzeń stanowiły budowle. Po nowelizacji takich podstaw już nie ma.

Uznanie elektrowni wiatrowych za budowle w rozumieniu prawa budowlanego, pomimo braku ich wskazania wprost w art. 3 pkt 3, jest możliwe w świetle poglądu zaprezentowanego przez TK w orzeczeniu w sprawie P 33/09. Jeszcze raz bowiem należy wskazać, iż o klasyfikacji określonych obiektów jako budowli, oprócz definicji sformułowanej w art. 3 pkt 3 p.b., mogą przesądzać również inne przepisy tej ustawy, w szczególności załącznik do niej określający kategorie obiektów budowlanych. Jak wskazał TK, treść tych przepisów i załącznika na różne sposoby doprecyzowuje rozpatrywaną definicję, wskazując:

- a) jakie obiekty zawierają się w poszczególnych klasach obiektów, których nazwy w niej występują;
- b) jakie obiekty są częściami składowymi obiektów należących do poszczególnych klas, których nazwy w niej występują;
- c) jakie klasy obiektów należy uznać za podobne do klas obiektów, których nazwy w niej występują.

Z lit. a i b wynika więc, że nawet w przypadku braku wskazania wprost w art. 3 pkt 3 p.b. danego obiektu budowlanego, możliwe jest uznanie go w oparciu o załącznik do ustawy za budowlę.

Dodatkowym argumentem przemawiającym za uznaniem, iż elektrownie wiatrowe stanowią budowle w rozumieniu przepisów prawa budowlanego jest fakt, iż na podstawie zmiany wprowadzonej w art. 82 ust. 3, objęto je właściwością organu administracji architektoniczno-budowlanej, jakim jest wojewoda. Organ ten właściwy jest w sprawach obiektów budowlanych, a więc, jeżeli w świetle art. 3 p.b. dany obiekt nie jest budynkiem lub obiektem małej architektury, to nie może być niczym innym niż budowlą. Elektrownia wiatrowa, której proces budowy na mocy wyraźnego przepisu podlega właściwości organu architektoniczno-budowlanego, jest budowlą w rozumieniu prawa budowlanego.

Z powyższego wywieść należy, iż na podstawie analizy samych przepisów ustawy - Prawo budowlane elektrownie wiatrowe powinny być klasyfikowane na gruncie tej ustawy jako budowle. Jedynie potwierdzeniem tego faktu jest treść art. 2 u.i.e.w., który stanowi wprost, że elektrownia wiatrowa jest budowlą w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. Kontekst zmian dokonanych w prawie budowlanym ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych wyrażony w uzasadnieniu do projektu tej ustawy jest jasny: wolą ustawodawcy było doprowadzenie do sytuacji, w której cała elektrownia wiatrowa będzie stanowiła budowlę w rozumieniu prawa budowlanego.

W żadnym z przepisów prawa budowlanego nie wskazano, jakie elementy składają się na wymienioną z nazwy w kategorii XXIX załącznika do ustawy elektrownię wiatrową. Nie można jednak nie zauważyć, iż ze wskazanych wyżej fragmentów uzasadnienia projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych wynika wprost, iż celem zmiany w art. 3 pkt 3 p.b. było doprowadzenie do sytuacji, w której budowlą nie będą wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowych. Przyjmując więc przedstawione we wcześniejszej części

stanowiska organu założenie racjonalnego prawodawcy, dokonanej zmiany przepisów prawa budowlanego nie można pozbawić waloru normatywnego.

Za uznaniem, iż pomimo nowelizacji art. 3 pkt 3 p.b. w dalszym ciągu budowlą w rozumieniu tej ustawy są wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowych, nie może przemawiać treść art. 3 pkt 1 p.b. Aktualnie przepis ten stanowi, iż ilekroć w ustawie jest mowa o obiekcie budowlanym, należy przez to rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Wątpliwości w tym zakresie może budzić ostatnia część tego przepisu, wedle której obiekt budowlany, a więc i budowla, musi być wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Pojęcie to powinno być definiowane zgodnie z ustawą z dnia 16 kwietnia 2004 r. o wyrobach budowlanych (Dz. U. z 2016 r. poz. 1570), która z kolei odsyła do art. 2 pkt 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 305/2011z dnia 9 marca 2011 r. ustanawiającego zharmonizowane warunki wprowadzania do obrotu wyrobów budowlanych i uchylające dyrektywę Rady 89/106/EWG (Dz. Urz. UE L 2011.04.04). Wyrobem budowlanym jest więc każdy wybór lub zestaw wyprodukowany i wprowadzony do obrotu w celu trwałego wbudowania w obiektach budowlanych lub w ich częściach, którego właściwości wpływają na właściwości użytkowe obiektów budowlanych w stosunku do podstawowych wymagań dotyczących obiektów budowlanych.

Mając powyższe na uwadze należy stwierdzić, iż elektrownia wiatrowa zbudowana jest również z takich elementów, które nie stanowią wyrobów budowlanych, w szczególności nie są trwale wbudowane w obiekt budowlany. Art. 3 pkt 1 p.b. nie stanowi jednak, iż obiekt budowlany ma być wzniesiony z wyrobów budowlanych (w całości), tylko z użyciem tych wyrobów. Potwierdzeniem tego, że na obiekt budowlany mogą składać się zarówno wyroby budowlane, jak i inne wyroby jest art. 10 p.b. w brzmieniu: *„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.”* Przepis ten, odnoszący się wyłącznie do wyrobów zastosowanych w obiekcie budowlanym w sposób trwały, rozróżnia te z nich, które stanowią wyroby budowlane i które takich wyrobów nie stanowią. Podkreślić też należy, iż art. 10 p.b. w ogólnie nie obejmuje zastosowanych w obiekcie budowlanym wyrobów, które nie zostały z nim połączone w sposób trwały.

Zatem z faktu, iż część techniczno-elektroniczna elektrowni wiatrowej nie składa się z wyrobów budowlanych we wskazanym wyżej rozumieniu, nie można wywodzić, iż tym samym nie stanowi ona części obiektu budowlanego. Art. 3 pkt 1 p.b. nie wprowadza wymogu wzniesienia obiektu budowlanego wyłącznie z użyciem wyrobów budowlanych, a art. 10 tej ustawy tezę tę potwierdza. Na poparcie tego stanowiska można też powołać odpowiedź Ministra Finansów z dnia 5 maja 2015 r. (PL-LS.054.13.2005.MWD), na interpelację poselską nr 32306 w sprawie wpływu zmiany ustawy prawo budowlane na podatek od nieruchomości.¹⁰ Wskazano w niej: *„Dodanie wymogu wzniesienia obiektu budowlanego z użyciem wyrobów budowlanych umożliwia w dalszym ciągu stosowanie w procesie budowlanym materiałów niestanowiących wyrobów budowlanych, co wynika bezpośrednio z art. 10 u.p.b. 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.”*

Ustawa z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych w kompleksowy sposób, co do tej pory nie miało miejsca, uregulowała zagadnienia związane z tego rodzaju obiektami - zgodnie z art. 1 warunki i tryb ich lokalizacji oraz budowy. W związku z jej postanowieniami dokonano zmian w szeregu ustaw, w tym w prawie budowlanym.

¹⁰ <http://www.sejm.gov.pl/Sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=568AC194>

Mając powyższe na uwadze należy stwierdzić, iż skoro ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych reguluje problematykę budowy tych obiektów i jednocześnie dostosowuje do potrzeb tej ustawy prawo budowlane, to użyte w ustawie - Prawo budowlane pojęcie „*elektrownia wiatrowa*” należy rozumieć zgodnie z art. 2 u.i.e.w. Zgodnie z pkt. 1 tego przepisu elektrownią wiatrową jest budowla w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składająca się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. poz. 478 i 2365 oraz z 2016 r. poz. 925). Elementy techniczne, to stosownie do art. 2 pkt 2 wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Na elektrownię wiatrową w rozumieniu przepisów prawa budowlanego składają się więc aktualnie zarówno jej części budowlane (fundament, wieża) jak i niebudowlane (wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu).

Z powyższego wynika więc, co jest dopuszczalne w świetle orzeczenia TK w sprawie P 33/09, że przepisy ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych doprecyzowują prawo budowlane i tym samym współdecydują o zakresie pojęcia „*budowla*” w rozumieniu tej ustawy. Ponieważ budowla w rozumieniu prawa budowlanego stanowi jedną z kategorii obiektu budowlanego, do której odsyła art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., w konsekwencji stanowi ona przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości w zakresie, w jakim treść tego pojęcia wyznacza art. 2 u.i.e.l. Jest to więc sytuacja zbliżona do tej, w której o zakresie opodatkowania wyrobisk górniczych współdecydują regulacje prawa geologicznego i górniczego, a o opodatkowaniu sieci uzbrojenia terenu prawo geodezyjne i kartograficzne.

W uzasadnieniu do projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych wskazano w sposób bezpośredni na cel zmian w prawie budowlanym: „*W proponowanym stanie prawnym cała elektrownia wiatrowa będzie obiektem budowlanym (budowlą)*”. Ustawodawca musiał mieć przy tym świadomość wprowadzonej zmiany, skoro w odniesieniu do zmiany z 2005 r. wskazał, iż podział elektrowni wiatrowych na części budowlane i niebudowlane został wprowadzony przede wszystkim ze względów podatkowych.

Nie może też ująć uwadze fakt, iż na późniejszych etapach prac legislacyjnych w sposób jasny zostały sformułowane konsekwencje projektowanych zmian dla zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych. Zwiększenie opodatkowania było więc przedmiotem np. posiedzenia Sejmowej Komisji Infrastruktury w dniu 30 marca 2016 r., która zajmowała się projektem ustawy¹¹, odpowiedzi na interpelację poselską nr 4207¹², a także znalazło odzwierciedlenie w art. 17 ustawy, o czym niżej. Ponadto już po ogłoszeniu aktu w Sejmie RP złożono projekt ustawy, której celem jest utrzymanie dotychczasowych zasad opodatkowania tych obiektów. Jak wynika z treści i uzasadnienia datowanego na 9 sierpnia 2016 r. projektu ustawy o zmianie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych¹³, proponuje on ograniczenie definicji elektrowni wiatrowych z art. 2 u.i.e.w. wyłącznie od fundamentów i wieży, co ma zmierzać do zmiany regulacji, które „*spowodowały znaczący wzrost podatku od nieruchomości*”. Projekt skierowano do dalszych prac parlamentarnych. Projekt ten potwierdza zmiany, jakie wprowadziła ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Zmiany, których sens wyartykułował też Minister Rozwoju i Finansów w piśmie Sekretarza Stanu Wiesława Janczyka z dnia 9 grudnia 2016 r.¹⁴ do Przewodniczącego Związku Gmin Wiejskich Rzeczypospolitej Polskiej Pana Marka Olszewskiego. Wskazano w nim wprost, powołując się również na pogląd Ministra Infrastruktury i Budownictwa, że „*(...) od dnia 1 stycznia 2017 r. zmieniają się zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości, w zakresie*

¹¹ Stenogram dostępny na stronie Sejmu RP:

[http://orka.sejm.gov.pl/Zapisy8.nsf/0/1451940BBF06D8C3C1257F9B00488E56/\\$file/0044608.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Zapisy8.nsf/0/1451940BBF06D8C3C1257F9B00488E56/$file/0044608.pdf)

¹² Powołane we wcześniejszej części interpretacji stanowisko podsekretarza stanu w Ministerstwie Infrastruktury i Budownictwa Tomasza Żuchowskiego z dnia 8 lipca 2016 r.

¹³ Druk nr 814, Sejm VIII kadencji, <http://sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=814>

¹⁴ Znak: PS2.844.85.2016, <http://www.zgwrp.pl/attachments/article/1059/pismo.pdf>

określenia podstawy opodatkowania tym podatkiem, bowiem opodatkowaniu podlegać będzie cała elektrownia wiatrowa”.

Odpowiadając na pytanie, czy wprowadzone ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych zmiany mają wpływ na opodatkowanie elektrowni wiatrowych, trzeba uwzględnić art. 17 tej ustawy. Zgodnie z jego treścią „*Od dnia wejścia w życie ustawy do dnia 31 grudnia 2016 r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowych ustala się i pobiera zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie ustawy*”. Przepis ten wprowadza konstrukcję prawną, w której na potrzeby wyłącznie podatku od nieruchomości prolonguje się w swoisty sposób wejście w życie wprowadzonych zmian. Innymi słowy, na potrzeby procesu budowlanego już od dnia wejścia w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, tj. od dnia 16 lipca 2016 r., należy uznać za budowlę elektrownię wiatrową, w rozumieniu, jakie nadaje temu pojęciu art. 2 pkt 1 tej ustawy, a więc w zakresie jej części budowlanych i niebudowlanych. Jednakowoż dla potrzeb podatku od nieruchomości do końca 2016 r. zarówno podatnicy dokonujący samoobliczenia, od których pobiera się podatek jak i organy podatkowe, które ustalają jego wysokość w decyzjach, winni byli przyjąć, że nic się nie zmieniło, to znaczy, budowlą będącą przedmiotem opodatkowania była wyłącznie część budowlana elektrowni wiatrowej. Natomiast po dniu 1 stycznia 2017 r. status elektrowni wiatrowych na gruncie prawa budowlanego oraz prawa podatkowego jest identyczny - obiektem budowlanym w postaci budowli jest elektrownia wiatrowa składająca się zarówno z części budowlanych, jak i niebudowlanych (tak: prof. dr hab. Leonard Etel i dr hab. Rafał Dowgier, Ekspertyza prawna, Białystok, 9 stycznia 2017 r.).

Mając powyższe na uwadze, za prawidłowe w obowiązującym stanie prawnym, należy uznać stanowisko, zgodnie z którym za budowlę, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz w art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych uznaje się budowlę, jaką jest elektrownia wiatrowa składająca się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych – tj. wirnika z zespołem łopat, zespołu przeniesienia napędu, generatora prądotwórczego, układów sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu, 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. z 2015 r. poz. 478 z późn. zm.).

POUCZENIE

Na niniejszą interpretację wnioskodawcy przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie za pośrednictwem Wójta Gminy Darłowo. Złożenie skargi musi poprzedzać pisemne wezwanie do usunięcia naruszenia prawa skierowane do Wójta Gminy Darłowo, w terminie 14 dni od dnia, w którym Wnioskodawca dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o wydaniu niniejszej interpretacji (art. 52 §3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. o postępowaniu przed sądami administracyjnymi). 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 ustawy o postępowaniu przed sądami administracyjnymi).