

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA  
przepisów prawa podatkowego w zakresie zaistniałego stanu faktycznego

Wójt Gminy Dygowo działając na podstawie art. 14j § 1 i art. 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015r. poz. 613 ze zm.) po rozpatrzeniu wniosku Aeolus sp. z o. o. z dnia 25 października 2016r. o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie podatku od nieruchomości od budowli - art. 1a ust. 1 pkt 2 i art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016r. poz. 716 ze zm.) uznaje stanowisko wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia 25 października 2016r. za nieprawidłowe w zakresie postawionego pytania w opisanym istniejącym stanie faktycznym.

Uzasadnienie

Wnioskodawca, prowadzący działalność gospodarczą w sektorze energii odnawialnej jest właścicielem między innymi elektrowni wiatrowych (nazywanych we wniosku Turbinami) wchodzących w skład Farmy Wiatrowej, która w części położona jest na terenie gminy Dygowo.

Wnioskodawca opisał z czego składa się Turbina, wskazując, że są to: fundament, wieża i gondola. Wnioskodawca zadał pytanie czy w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 i art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016r. poz. 716 ze zm.) budowlą podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jest cała elektrownia wiatrowa (nazywana przez wnioskodawcę Turbiną) czy tylko jej część, tj. fundament i wieża, w szczególności bez gondoli, która przez wnioskodawcę uznawana jest za odrębną ruchomość. Wnioskodawca zajął stanowisko, że budowlą podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jest fundament i wieża, bez gondoli.

Wójt Gminy Dygowo stanowisko wnioskodawcy uznaje za nieprawidłowe bowiem zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016r. poz. 716 ze zm.) budowlą (dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości) 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. Zgodnie zaś z art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2016r. poz. 290 ze zm.) budowlą jest każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Zgodnie z załącznikiem do ww. ustawy Prawo budowlane obiektami budowlanymi kategorii XXIX wolno stojącymi są elektrownie wiatrowe. Zgodnie z art. 2 ustawy z dnia 20 maja 2016r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z

2016r. poz. 961) elektrownia wiatrowa to budowla w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składająca się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. poz. 478 i 2365 oraz z 2016 r. poz. 925). Elementy techniczne zaś to: wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Odnosząc się szczegółowo do przedmiotu niniejszej interpretacji wskazać należy co następuje:

1. Mając na uwadze przedmiot niniejszej 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. **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 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.*” Stanowisko to uzyskało akceptację w literaturze przedmiotu, gdzie podkreślono, że opodatkowaniu mogą podlegać jedynie obiekty wyraźnie wskazane w prawie budowlanym, zakres przedmiotowy opodatkowania musi wynikać z ustawy, a wszelkie wątpliwości należy rozstrzygać na korzyść podatnika. Trybunał zakazał wszelkiej analogii w zakresie określania przedmiotów opodatkowania. Budowle podlegające opodatkowaniu muszą być wymienione z nazwy w przepisach prawa budowlanego.

Po drugie, 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 przyjęć 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, 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”*.

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.

2. 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. Mamy na myśli przede wszystkim wejście w życie ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. 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. Postawić więc należy pytanie, czy zmiany te mogą rzutować na zakres opodatkowania elektrowni wiatrowych?

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. **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. 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.

3. W procesie wykładni regulacji prawnych dotyczących opodatkowania elektrowni wiatrowych należy zwrócić uwagę na trzy okresy, które wyznaczają kolejne nowelizacje przepisów prawa budowlanego. W tym czasie, co należy podkreślić, nie zmieniały się w mogącym mieć wpływ na opodatkowanie elektrowni wiatrowych zakresie, regulacje ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

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, w ustawie tej nie wskazywano z nazwy na tego rodzaju obiekty. 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. Za budowlę podlegającą opodatkowaniu uznawano elektrownię wiatrową składającą się z części budowlanych oraz niebudowlanych, które stanowiły całość techniczno-użytkową. Wyraźna zmiana linii orzeczniczej nastąpiła w 2009 r. i jak się wskazuje, przynajmniej w części była ona związana ze zmianą prawa budowlanego, do której doszło w 2005 r. Pogląd o opodatkowaniu jedynie części budowlanych elektrowni wiatrowych zaprezentowało też w 2007 r. Ministerstwo Finansów. Był on konsekwencją stanowiska Ministra Infrastruktury z dnia 19 września 2005 r., 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 kasus elektrowni 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 budowlanym 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. **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.**

Zmiana prawa budowlanego dokonana w ustawą 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, w naszej ocenie 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 prądowórczy, 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 objekty 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.

**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 przesądzono 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.

**4. Kluczowe w analizowanym kontekście jest znaczenia 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 objekty do załącznika do ustawy, zaliczając je do kategorii XXIX obejmującej aktualnie wolnostojące kominy i maszty oraz elektrownie wiatrowe. W naszej ocenie obie zmiany należy interpretować we wzajemnym powiązaniu. Odrzucić więc należy taki sposób rozumowania, wedle którego wykreślenie z art. 3 pkt 3 p.b. pojęcia „*elektrownie wiatrowe*” oznacza, że nie są one budowlami w rozumieniu tej ustawy. Tego rodzaju argumentacja podważałaby sens zmiany w załączniku do ustawy, gdzie wprost wskazano takie objekty. **Zatem poza sporem pozostaje fakt, iż wskazane *expressis verbis* 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.**

Postawić więc należy pytanie, dlaczego ustawodawca zdecydował się na zmianę art. 3 pkt 3 p.b. i wykreślenie z tego przepisu elektrowni wiatrowych? W tym kontekście sięgnąć należy do wykładni celowościowej, która opiera się na woli ustawodawcy wyrażonej w uzasadnieniu do projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych zmieniającej prawo budowlane, 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, 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.*”

W ocenie organu rozumienie wykreślenia z art. 3 pkt 3 p.b. pojęcia „*elektrownie wiatrowe*” jest więc oczywiste. 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*”), w ocenie organu 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 *expressis verbis* 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 *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 p.b. danego obiektu budowlanego, możliwe jest uznanie go w oparciu o załącznik do ustawy za budowlę, nie tylko wtedy, gdy mieści się on w bardziej ogólnej kategorii powołanej w ustawie (naszym zdaniem elektrownie wiatrowe mieszczą się w pojęciu wolnostojących urządzeń technicznych), ale nawet wtedy, gdy są jedynie do nich podobne.

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. Należy jednak postawić pytanie, czy cel wprowadzenia zmiany, który jest oczywisty, w sposób dostateczny został wyrażony w treści przepisów prawa? Innymi słowy, czy z przepisów prawa budowlanego można wywieść, że faktycznie na elektrownię wiatrową, która stanowi budowlę w rozumieniu prawa budowlanego składają się nie tylko jej części budowlane (fundament, maszt), ale również elementy techniczne (np. wirnik, zespół łopat, układy sterowania)?

5. 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

opinii 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, 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. Wyrobem budowlanym jest więc każdy wyrób 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 ogóle 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. 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.”*

Jeżeli dokonanie wykładni językowej regulacji ustawy - Prawo budowlane z uwzględnieniem celu nowelizacji jej przepisów mogłoby budzić wątpliwości, co do elementów składowych budowli, jaką jej elektrownia wiatrowa wskazana w załączniku do tej ustawy, to należy efekty tej wykładni zweryfikować dodatkowo poprzez metodę systemową zewnętrzną. Należy więc umiejscowić przepis w ramach porządku prawnego, do którego należy i uwzględnić relacje w jakich pozostaje z innymi aktami, które ten porządek tworzą. W tym kontekście poza sporem pozostaje fakt, iż 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.

**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.** Poprawności tej tezy po pierwsze nie zmienia fakt, iż wskazany przepis zawiera pojęcie skonstruowane na potrzeby słowniczka tej ustawy. Zauważyć należy, iż podobnie jest w przypadku art. 3 p.b., który chociaż zawiera słowniczek, to znajduje zastosowanie również w procesie stosowania prawa podatkowego. Zatem tak, jak nie powinno być wątpliwości, iż sformułowane na potrzeby prawa budowlanego („ilekroć w ustawie o jest mowa o”) definicje obiektu budowlanego czy budowli wiążą w procesie wykładni regulacji ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, tak i skonstruowana na potrzeby ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych („użyte w ustawie określenia oznaczają”) definicja elektrowni wiatrowej wiąże w procesie wykładni prawa budowlanego. Z kolei powiązanie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z ustawą - Prawo budowlane jest oczywiste.

Po drugie, wskazanego toku rozumowania nie burzy to, iż ustawodawca w sposób bezpośredni do przepisów ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych odesłał jedynie w art. 82 ust. 3 p.b., a nie uczynił tego w załączniku do ustawy. Nie sposób jest bowiem przyjąć, iż pojęcie „elektrownia wiatrowa” na gruncie tej samej ustawy miałyby być rozumiane w odmienny sposób. W obu przypadkach chodzi o elektrownię wiatrową w rozumieniu, jakie nadają temu pojęciu obowiązujące przepisy dotyczące lokalizacji i budowy tego rodzaju obiektów, a więc art. 2 u.i.w.e. 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.

6. Jak już podniesiono we wcześniejszej części niniejszej opinii, 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. Oczywiście jest, iż w związku z tym uzasadnienie projektu ustawy w zakresie jej skutków finansowych powinno zawierać wprost wskazanie, iż wprawdzie projektowane regulacje nie będą bezpośrednio powodować konieczności poniesienia wydatków z budżetu jednostek samorządu terytorialnego (taki zapis tam zawarto), ale wpłynął na koszty inwestorów. Takiego zastrzeżenia związanego z wpływem zmian na opodatkowanie elektrowni wiatrowych w uzasadnieniu projektu nie było. Należy jednak wskazać, że ten bez wątpienia mankament związany z procesem legislacyjnym nie może prowadzić do wniosku, iż wprowadzone zmiany nie miały oddziaływać i nie mogą oddziaływać na sferę prawa podatkowego. Przede wszystkim, pomimo analogicznych braków związanych z uzasadnieniem projektu, nikt nie kwestionuje aktualnie obowiązujących od lipca 2010 r. zasad opodatkowania sieci telekomunikacyjnych, w przypadku których po nowelizacji prawa budowlanego za budowlę uznano wyłącznie kanalizację kablową bez umieszczonych w niej kabli. W Ocenie Skutków Regulacji projektu ustawy z dnia 7 maja 2010 r. o wspieraniu rozwoju usług i sieci telekomunikacyjnych nie wskazano na żadne przełożenie projektowanej nowelizacji na zmianę obciążeń z tytułu podatku od nieruchomości. Nie był to jednak argument przemawiający za tym, że zasady opodatkowania wskazanych obiektów nie uległy zmianie.

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 ustawy, odpowiedzi na interpelację poselską nr 4207, 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 wiatrowych, 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 Jancyka z dnia 9 grudnia 2016 r. 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 określenia podstawy opodatkowania tym podatkiem, bowiem opodatkowaniu podlegać będzie cała elektrownia wiatrowa”*.

Odpowiadając zatem 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.

Konsekwencją zmiany polegającej na uznaniu z dniem 1 stycznia 2017 r. całej elektrowni wiatrowej za budowlę dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości, będzie konieczność ustalenia nowej wartości stanowiącej podstawę opodatkowania tym podatkiem. Wynika to z faktu, iż na elektrownię wiatrową w rozumieniu, jakie należy przyjąć na potrzeby opodatkowania od 2017 r. składają się również, co wyżej wykazano, jej części niebudowlane.

Stosownie do art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 4-6, podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości stanowi ich wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych - ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. Wyjątki, o których mowa w tym przepisie dotyczą wskazywania podstawy opodatkowania w przypadku budowli będących przedmiotem umowy leasingu (art. 4 ust. 4), od których nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych (art. 4 ust. 5) oraz od budowli ulepszonych lub w zakresie których dokonano aktualizacji wyceny środka trwałego (art. 4 ust. 6). Chociaż zasadniczo zmiana wartości budowli wiąże się z ostatnią ze wskazanych sytuacji, to jednak przepis ten nie może znaleźć zastosowania przy nowych zasadach opodatkowania elektrowni wiatrowych. Zmiana wartości (jej podniesienie) dla celów podatku od nieruchomości, nie było bowiem wynikiem sytuacji, o których mowa w art. 4 ust. 6 u.p.o.l. W konsekwencji, skoro nie zachodzi żaden z wyjątków, o których mowa w ust. 4-6, podstawa opodatkowania powinna być ustalona wedle ogólnej zasady wynikającej z art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

Jeżeli więc podatnik dokonuje od elementów składających się na elektrownię wiatrową (części budowli) odpisów amortyzacyjnych, podstawą opodatkowania będzie wartość takiej elektrowni, na którą składają się fundament i maszt oraz elementy techniczne takie jak: wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądowórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu, ustalona na dzień 1 stycznia 2017 r. Będzie to więc wartość, która zasadniczo powinna wynikać z prowadzonej przez podatnika ewidencji środków trwałych. Jedynie, gdy od budowli nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, podstawą opodatkowania będzie wartość rynkowa wszystkich wskazanych elementów, określona na dzień powstania obowiązku podatkowego (art. 4 ust. 5 u.p.o.l.).

Należy podkreślić, iż wskazana wyżej zasada określenia podstawy opodatkowania nie ulega zmianie przez fakt, iż elektrownia wiatrowa nie stanowi jednego środka trwałego w prowadzonej przez podatnika ewidencji, lecz ujęto w niej poszczególne elementy tej

elektrowni. Podatek od nieruchomości nie jest uiszczany od środków trwałych lecz od budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., a art. 4 ust. 1 pkt 3 tej ustawy nie wymaga, aby budowla stanowiła odrębny środek trwały, od którego dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. Dlatego tak, jak dopuszczalne jest opodatkowanie jedynie części budowli składających się na jeden środek trwały, tak też należy przyjąć, iż możliwie jest opodatkowanie budowli, na którą składa się kilka środków trwałych ujętych w ewidencji podatnika. Sytuacja ta nie uległa zmianie po 1 stycznia 2017 r. Skoro zatem przed tą datą, w orzecznictwie wskazywano, że *„Podstawą opodatkowania elektrowni wiatrowych jest wartość budowli, czyli wszystkich elementów obiektu budowlanego oraz części budowlanych urządzeń technicznych elektrowni wiatrowych, urządzeń budowlanych oraz fundamentów pod urządzeniami, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Nie są natomiast nimi opodatkowane w świetle przepisów art. 1a ust 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 3 i pkt 9 p.b. same urządzenia służące wytwarzaniu energii elektrycznej.”*, to po nowelizacji przepisów zmiana polega wyłącznie na tym, iż na wartość elektrowni wiatrowej składają się dodatkowo elementy niebudowlane. Jeżeli zatem w skład tak rozumianej budowli wchodzi części, od których dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, podstawą opodatkowania będzie suma wartości tych elementów, określona zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Nie sposób jest zaakceptować stanowiska, wedle którego w rozumieniu wskazanego przepisu podatnik nie dokonuje od budowli odpisów amortyzacyjnych, gdy nie stanowi ona odrębnego środka trwałego, a zatem podstawą opodatkowania powinna być jej wartość rynkowa.

W konkluzji, należy stwierdzić, iż:

- 1) Od dnia 1 stycznia 2017 r. 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 u.p.o.l. uznać należy elektrownię wiatrową w rozumieniu, jakie nadaje temu pojęciu art. 2 u.i.e.w. Na taką budowlę składają się: fundament i maszt oraz elementy techniczne takie jak: wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu;
- 2) Od 1 stycznia 2017 r. podstawą opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli w postaci elektrowni wiatrowej, w rozumieniu wyżej wskazanym, jest zasadniczo jej wartość stanowiąca podstawę dokonywania odpisów amortyzacyjnych, ustalona zgodnie z przepisami o podatkach dochodowych (art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.) na dzień 1 stycznia roku podatkowego, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku, gdy od budowli lub ich części nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, jej wartość rynkowa (art. 4 ust. 5 u.p.o.l.). Wartość, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. jest właściwa dla opodatkowania również wtedy, gdy elektrownia wiatrowa nie stanowi odrębnego środka trwałego, od którego dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, lecz są nimi jej poszczególne elementy. Suma wartości tych części budowli, ustalona zgodnie z powołanym przepisem, będzie stanowiła podstawę opodatkowania na potrzeby podatku od nieruchomości.

Stwierdzić zatem należy, że zgodnie z powołanymi wyżej przepisami prawa element Turbiny nazwany przez wnioskodawcę gondolą jest w rozumieniu tych przepisów zespołem elementów technicznych stanowiących część składową elektrowni wiatrowej rozumianej jako budowla podlegająca podatkowi od nieruchomości.

#### Pouczenie:

Wnioskodawcy przysługuje prawo do wniesienia za pośrednictwem Wójta Gminy Dygowo skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie w terminie 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi Wójta

Gminy Dygowo na wezwanie go przez wnioskodawcę do usunięcia naruszenia prawa, które to wezwanie należy wnieść do Wójta Gminy Dygowo w terminie 14 dni od dnia doręczenia niniejszej interpretacji indywidualnej.

Otrzymują:

1.

2.

3. a/a



Wójt Gminy Dygowo  
Grzegorz Starczyk