

Wójt Gminy Korytnica
ul. Małkowskiego 20
07-120 Korytnica

RF.3120.1.2016

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Wójt Gminy Korytnica na podstawie art.14j § 1 i 3 w zw. z art. 14 c i art.14j ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2015 r. poz. 613 ze zm.), w odpowiedzi na wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej z dnia 4.10.2016 r. w sprawie „Czy w aktualnym stanie prawnym, dla celów sporządzenia deklaracji na podatek od nieruchomości za 2017 r., a także lata następne, 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 Ustawy o PiOL, uznaje się wyłącznie część Turbiny, tj. fundament oraz posadowioną na tymże fundamencie wieżę, czy też 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 Ustawy o PiOL, uznaje się całą Turbinę (rozumianą jako jeden obiekt budowlany), na którą składa się fundament oraz posadowiona na tymże fundamencie wieża wraz z częścią techniczno-elektroniczną Turbiny?

Postanawia

uznać stanowiska Wnioskodawcy wyrażone we wniosku **za nieprawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 4.10.2016 r. do Wójta Gminy Korytnica wpłynął wniosek
o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Przedstawiono następujący opis stanu faktycznego:

A. Przepisy prawne związane z przedstawionym stanem faktycznym i pytaniem

1. Art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U.2016.716, dalej: „Ustawa o PiOL”).
2. Art.2 ust. 1 pkt 3 Ustawy o PiOL.

B. Wyczerpujące przedstawienie zaistniałego stanu faktycznego

1. Spółka jest spółką kapitałową z siedzibą w Polsce, prowadzącą działalność gospodarczą w sektorze energii odnawialnej, polegającą na realizacji projektów parków wiatrowych na terenie Polski, od fazy deweloperskiej poprzez ich budowę, uruchomienie i eksploatację.
2. Spółka jest właścicielem farmy wiatrowej, składającej się z 25 elektrowni wiatrowych (dalej: „Turbiny”, pojedynczo „Turbina”) oraz infrastruktury towarzyszącej (łącznie zdefiniowanych dalej jako „Farma Wiatrowa”). Farma Wiatrowa posadowiona jest na gruncie dzierżawionym przez Spółkę. Każda z Turbin składa się z żelbetowego fundamentu, wieży, zwanej również masztem, oraz gondoli.
3. Do gondoli każdej z Turbin przymocowany jest wirnik z łopatomy (zwany rotorem) oraz urządzenia pomiarowe. Gondola stanowi ruchomą część, Turbiny, będącą miejscem, w którym znajdują się elementy techniczno-elektroniczne Turbiny. Znajdują się w niej elementy takie jak wirnik, łożysko i wał wirnika, przekładnia, łożysko przekładni, hamulec, sprzęgło, generator wraz z chłodnicą, skrzynia biegów, komputer sterujący, rozdzielnia elektryczna, instalacja alarmowa, instalacja zdalnego sterowania. Gondola przymocowana jest do wieży na tzw. serwo mechanizmie kierowania elektrowni, który, połączony z podpięciem (dużym, zębatym kołem, zamontowanym pomiędzy szczytem wieży i gondolą), steruje ruchem obrotowym gondoli
4. Gondola jest elementem (urządzeniem) wymiennalnym każdej z Turbin, co oznacza, że w przypadku np. uszkodzenia jakiegokolwiek elementu techniczno-elektronicznego znajdującego się w gondoli, który uniemożliwia funkcjonowanie gondoli, może ona zostać wymieniona na inną, nie uszkadzając konstrukcyjnie pozostałej części Turbiny tj. wieży i fundamentu, na którym wieża jest posadowiona. Wieża stanowi element konstrukcyjnie odrębny od gondoli. Gondolę bez uszczerbku dla Turbiny można wymieniać na inną, a nawet wymontowywać i zastąpić innym urządzeniem prądotwórczym.
5. Gondola stanowi, jako ruchomość, odrębny przedmiot obrotu czy też zastawu
6. Wieża jest stalowym elementem konstrukcji Turbiny, którego zadaniem jest podtrzymywanie gondoli oraz układu wirnika na odpowiedniej wysokości nad poziomem gruntu, w celu lepszego wykorzystania wiatru, jest swojego rodzaju wysięgnikiem. Ponadto, w wieży znajduje się drabina i winda, która umożliwia dostęp do gondoli osobom obsługującym Turbinę.
7. Poszczególne elementy Turbiny (tj. gondola, maszt, fundament) ujęto także odrębnie w ewidencji środków trwałych Spółki.
8. Na infrastrukturę towarzyszącą składają się m.in:
 - a) budynki rozdzielni;

- b) transformator 1 10/30 kV;
- c) rozdzielnia 110kV
- d) rozdzielnia 30kV
- e) transformator uziemiający;
- f) szafy sterowniczo-zabezpieczające;
- g) szafy zasilania potrzeb własnych stacji;
- h) system SSiN;
- i) szafa pomiaru energii;
- j) szafa systemu CCTV;
- k) okablowanie łączące stację głównego punktu zasilania z siecią operatora oraz każdą z Turbin ze ww. stacją;
- l) drogi dojazdowe do każdej z Turbin;
- m) inne elementy, takie jak monitoring, oświetlenie oraz ogrodzenie terenu.

C. W związku z tak przedstawionym stanem faktycznym Spółka zwraca się o interpretację indywidualną w zakresie następującego pytania:

9. Czy w aktualnym stanie prawnym, dla celów sporządzenia deklaracji na podatek od nieruchomości za 2017 r., a także lata następne, 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 Ustawy o PiOL, uznaje się wyłącznie część Turbiny, tj. fundament oraz posadowioną na tymże fundamencie wieżę, czy też 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 Ustawy o PiOL, uznaje się całą Turbinę (rozumianą jako jeden obiekt budowlany), na którą składa się fundament oraz posadowiona na tymże fundamencie wieża wraz z częścią techniczno-elektroniczną Turbiny?

D. Stanowisko Spółki w sprawie oceny prawnej stanu faktycznego w zakresie postawionego przez Spółkę pytania

10. W aktualnym stanie prawnym, dla celów sporządzenia deklaracji na podatek od nieruchomości za 2017 r., a także lata następne, 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 Ustawy o PiOL, uznaje się wyłącznie część Turbiny, tj. fundament oraz posadowioną na tymże fundamencie wieżę, bowiem wspólnie stanowią one część budowlaną urządzenia technicznego, o której mowa w art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. prawo budowlane (t.j.

Dz.U.2016.290 z dnia 8 marca 2016 r. z późn. zm., dalej: „Ustawa prawo budowlane”). Nie stanowi natomiast budowli, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 3 oraz w art. 2 ust. 1 pkt 3 Ustawy o PiOL, a przez to przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, Turbina jako całość (rozumiana jako jeden obiekt budowlany), na którą składa się fundament oraz posadowiona na tymże fundamencie wieża wraz z częścią techniczno-elektroniczną Turbiny.

Po rozpatrzeniu wniosku Wójt Gminy Korytnica wyjaśnia co następuje.

W złożonym wniosku o wydanie interpretacji wskazano szereg szczegółowych argumentów mających przemawiać za poprawnością stanowiska wskazanego przez Wnioskodawcę. Należy mieć jednak na uwadze, iż w istocie odnoszą się one do kilku kluczowych zagadnień takich jak: rozumienie definicji budowli dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości, elementów składowych tego rodzaju obiektów oraz znaczenia dla wskazanej definicji zmian wprowadzonych ustawą z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych.

Uwzględniając powyższe, organ podatkowy uzasadniając swoje stanowisko pragnie zwrócić uwagę na następujące grupy zagadnień.

1. Budowla jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości

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 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane¹ 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*

¹ Tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. poz. 290 ze zm. - dalej zwana w skrócie p.b.

(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”.

Pomimo tego, że nie ma żadnych wątpliwości, iż normatywna definicja budowli dla potrzeb opodatkowania została sformułowana w przepisach ustawy podatkowej² 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. Teza ta znajduje potwierdzenie w wyroku Trybunału Konstytucyjnego³ 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. Z tego punktu widzenia wyrok TK ukształtował praktykę w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli i jego krótka analiza jest niezbędna do zrozumienia zasad opodatkowania tego rodzaju obiektów.

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 2⁴, 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*

² Zob. L. Etel, *Podatek od nieruchomości. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 30 i nast.

³ Dalej zwany w skrócie TK.

⁴ Przepis ten wskazuje, jakie kategorie obiektów budowlanych oraz rodzaje prac budowlanych nie wymagają pozwolenia na budowę. Wskazany w art. 29 ust. 1 katalog pozwala uznać, że są to wymienione *expressis verbis* obiekty budowlane.

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 opodatkowaniu musi wynikać z ustawy, a wszelkie wątpliwości należy rozstrzygać na korzyść podatnika.⁵ 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*

⁵ B. Brzeziński, W. Morawski, glosa do wyroku TK z dnia 13.09.2011 r. (P 33/09), „Przeгляд Orzecznictwa Podatkowego” 2012, nr 1.

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.⁶ 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."

Końcowo podkreślić także należy, iż - w opinii TK - w celu zakwalifikowania obiektów i urządzeń jako obiektów budowlanych, nie można posługiwać się przepisami rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB)⁷, czy przepisami rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 10 grudnia 2010 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT)⁸ - wydanymi na podstawie art. 40 ust. 2 ustawy z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej.⁹ **Powołując w tym zakresie bogate orzecznictwo, TK uznał, że akty wykonawcze nie mogą decydować o opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.**

Reasumując poczynione rozważania, wobec wskazanych wyżej problemów interpretacyjnych związanych z definiowaniem pojęć na potrzeby prawa budowlanego oraz ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, TK dostrzegł, że przyporządkowanie obiektów i urządzeń do nazw budowli wskazanych w prawie budowlanym nie jest zadaniem łatwym. Jeżeli więc nie można definitywnie przyporządkować obiektów i urządzeń do określonych kategorii wskazanych wprost w prawie budowlanym, ze względu na zakaz stosowania analogii z ustawy w prawie podatkowym, należy rozstrzygać negatywnie. Przyporządkowanie to opiera się na dwóch podstawowych zasadach:

⁶ Warto zauważyć, że prezentujący swoje stanowisko w sprawie P 33/09 Marszałek Sejmu zwrócił uwagę, że wprowadzona ustawą z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U, Nr 200, poz. 1683) nowelizacja miała rozstrzygnąć definitywnie, że budowlą jest nie tylko sam obiekt, lecz także wszelkiego rodzaju urządzenia towarzyszące, które umożliwiają jego normalne funkcjonowanie.

⁷ Dz.U. Nr 112, poz. 1316 ze zm.

⁸ Dz.U. Nr 242, poz. 1622 ze zm.

⁹ Dz.U. Nr 88, poz. 439 ze zm.

- a) o zakresie opodatkowania budowli mogą decydować wyłącznie akty o charakterze ustawowym, co nie oznacza jednak, że jest to wyłącznie ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. TK wyraźnie wskazał, iż ustawa ta odsyła wprost do prawa budowlanego, ale jak dalej stwierdził „(...) *nie jest wykluczone, że o statusie poszczególnych obiektów i urzędzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane.*”;
- b) na potrzeby opodatkowania, oprócz urzędzeń budowlanych w rozumieniu art. 3 pkt 9 p.b., 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 słownikowe sformułowane na potrzeby prawa budowlanego a nie prawa podatkowego.

2. Założenie racjonalnego prawodawcy oraz historyczna metoda wykładani przepisów prawa podatkowego

Przed przejściem do analizy regulacji prawnych, na których opiera się opodatkowanie elektrowni wiatrowych podkreślić należy, iż w ostatnim okresie miały miejsce zmiany prawodawstwa związanego z tymi obiektami. Mamy na myśli przede wszystkim wejście w życie ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych.¹⁰ 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. Nie wchodząc w tym miejscu w istotę wprowadzonych zmian, co będzie przedmiotem dalszych rozważań, w sposób jednoznaczny należy podkreślić, iż 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

¹⁰ Dz.U. z 2016 r. poz. 961 ze zm. - dalej zwana w skrócie u.i.e.w.

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.¹¹ **Wykładnia, nie może prowadzić do negowania nowelizacji aktów ustawowych jako uzupełnienia czy uściślenia dotychczasowych przepisów.**¹² 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.**¹³

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. Punktem wyjścia będzie ustalenie celu ustawodawcy tworzącego daną regulację w przeszłości (wykładnia statyczna), określenie celu samej regulacji (wykładnia dynamiczna), a także przyczyn, które skłoniły prawodawcę do zmiany jej treści. 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.¹⁴ 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, przed przystąpieniem do analizy regulacji prawnych, na których opiera się opodatkowanie podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych, stanowczo należy odrzucić taki kierunek wykładni, który nowelizacji tych przepisów związanych z wejściem w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych odmawiałby waloru prawotwórczego i z góry zakładał, że wprowadzone przepisy nie niosą za sobą treści normatywnej.

3. Opodatkowanie elektrowni wiatrowych a zmiany w prawie budowlanym - aspekt historyczny

W zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych, należy zwrócić uwagę na trzy okresy, które wyznaczają kolejne nowelizacje przepisów prawa

¹¹ Wyrok NSA z dnia 27 września 1999 r. (FPS 6/99), „Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego” 2000, z. 1, poz.1

¹² Wyrok NSA z dnia 29 czerwca 1994 r. (III SA 1694/93), „Monitor Podatkowy” 1995, nr 3.

¹³ Wyrok NSA z dnia 8 czerwca 1994 r. (SA/Po 692/94), „Monitor Podatkowy” 1995, nr 5.

¹⁴ III SA 1794/93, „Monitor Podatkowy” 1995, nr 2.

budowlanego. W analizowanym 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 ustaw¹⁵, w ustawie tej nie wskazywano z nazwy na tego rodzaju obiekty. Dopiero w następstwie 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 tego obiektu 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.¹⁶ Za budowlę podlegającą opodatkowaniu uznawano elektrownię wiatrową składającą się z części budowlanych oraz niebudowlanych, które stanowiły całość techniczno-użytkową.¹⁷ Wyraźna zmiana linii orzeczniczej nastąpiła w 2009 r. i jak się wskazuje¹⁸, przynajmniej w części była ona związana ze zmianą prawa budowlanego, do której doszło w 2005 r.¹⁹ Pogląd o opodatkowaniu jedynie części budowlanych elektrowni wiatrowych zaprezentowało też w 2007 r. Ministerstwo Finansów.²⁰

Podkreślić należy, iż wskazana metoda korygowania przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości w następstwie zmian w prawie budowlanym, którą zapoczątkował kazu 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 budowlanym²¹ 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

¹⁵ Dz.U. Nr 163, poz. 1364.

¹⁶ Zob. W. Morawski (red.), *Podatek od nieruchomości w orzecznictwie sądów administracyjnych. Komentarze. Linie interpretacyjne*, Warszawa 2013, s. 78 i nast.

¹⁷ 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).

¹⁸ W. Morawski (red.), *Podatek od nieruchomości ...*, op. cit., s. 82.

¹⁹ 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).

²⁰ 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

²¹ 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).

kanalizacja wraz z kablami.²² 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.²³

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.²⁴ 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 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;

²² 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. Brzezicki, 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.

²³ 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).

²⁴ 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

- 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*”.

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*”.

Wprawdzie zmiana w art. 3 pkt 3 p.b. oraz załącznika do tej ustawy, a także definicja elektrowni wiatrowej obowiązują już od dnia 16 lipca 2016 r., ale na mocy art. 17 u.i.e.w. do końca 2016 r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowych ustala się i pobiera zgodnie ze stanem prawnym sprzed zmiany.

4. Znaczenie zmian wprowadzonych ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych dla opodatkowania tego rodzaju obiektów podatkiem od nieruchomości

W pierwszej kolejności podkreślić należy, iż nie nastąpiły żadne zmiany w przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, które mogłyby rzutować na zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych. Tym niemniej należy rozważyć, czy skutku takiego nie należy wiązać ze zmianami wprowadzonymi w prawie budowlanym? **Jeszcze raz bowiem trzeba podkreślić, za wyrokiem TK z dnia 13 września 2011 r. (P 33/09), iż przepisy tej ustawy 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. 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 obiekty. **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 budowlane²⁵, 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 dotyczących katastrów budowlanych.*”

Należy rozumieć, że wykreślenie 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*”), to 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:

²⁵ Zob. uzasadnienie do poselskiego projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (druku nr 315), Sejm VIII kadencji, www.sejm.gov.pl

- 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 (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. Jakie elementy składają się na elektrownię wiatrową stanowiącą budowlę w rozumieniu przepisów prawa podatkowego?

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 też 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 budowlanych²⁶, która z kolei odsyła do art. 2 pkt 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 305/2011 z dnia 9 marca 2011 r. ustanawiającego zharmonizowane warunki wprowadzania do obrotu wyrobów budowlanych i uchylające dyrektywę Rady 89/106/EWG.²⁷ Wyrobem budowlanym jest więc każdy wybór lub zestaw wyprodukowany i wprowadzony do obrotu w celu trwałego wbudowana 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

²⁶ Tekst jednolity: Dz.U. z 2014 r. poz. 883 ze zm.

²⁷ Dz.Urz. UE L. 2011.04.04..

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 nr 32306 w sprawie wpływu zmiany ustawy prawo budowlane na podatek od nieruchomości.²⁸ Wskazano w niej: *„Dodanie wymogu wzniesienia obiektu budowlanego z użyciem wyrobów budowlanych umożliwi 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

²⁸ <http://www.sejm.gov.pl/Sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=568AC194>

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 miałoby 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 górniczego²⁹, a o opodatkowaniu sieci uzbrojenia terenu prawo geodezyjne i kartograficzne.³⁰

6. Konsekwencje zmian w prawie budowlanym dla opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych

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 wpłyną na koszty inwestorów. Takiego zastrzeżenia związanego z wpływem zmian na

²⁹ Tak wskazano w wyroku TK z dnia 13 września 2011 r. (P 33/09).

³⁰ Zob. wyrok NSA z dnia 13 maja 2010 r. (II FSK 858/09).

opodatkowanie elektrowni wiatrowych w uzasadnieniu projektu nie zawarto. 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 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 telekomunikacyjnych³¹ nie wskazano na żadne przełożenie projektowanej nowelizacji na zmianę obciążeń z tytułu podatku od nieruchomości. Nie jest 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 ustawy³², 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 wiatrowych³³, 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.

Zasadnicze znaczenie dla odpowiedzi na pytanie, czy wprowadzone ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych zmiany mają wpływ na opodatkowanie elektrowni wiatrowych ma także art. 17 u.i.w.e. 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 przyjąć, że nic się nie zmieniło, to znaczy, budowlą będącą przedmiotem opodatkowania jest

³¹ Zob. Ocenę Skutków Regulacji do projektu ustawy (druku nr 2546, Sejmu VI kadencji), [http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/E66946D6693A2B2FC125767F0047BEFD/\\$file/2546.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/E66946D6693A2B2FC125767F0047BEFD/$file/2546.pdf)

³² 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)

³³ Druk nr 814, Sejm VIII kadencji, <http://sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=814>

wyłącznie część budowlana elektrowni wiatrowej.³⁴ Natomiast z dniem 1 stycznia 2017 r. wzrosła wartość elektrowni wiatrowej stanowiąca podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości i w składanych na 2017 r. deklaracjach podatkowych powinna być ujawniona właśnie ta wyższa wartość. Będzie to wartość określona zasadniczo stosowanie do art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Jest to przepis, który wprowadza zasadę obliczania wartości dla budowli amortyzowanych, od której wyjątki wskazano w ust. 4-6. Inaczej będzie więc wskazywana podstawa opodatkowania w przypadku budowli będących przedmiotem umowy leasingu (art. 4 ust. 4) oraz tych, od których nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych (art. 4 ust. 5).³⁵

Na gruncie poczynionych rozważań należy stwierdzić, iż wprowadzone ustawą z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych zmiany związane z budową tych obiektów, będą miały znaczenie dla ich opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Wynika to z powiązania ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, prawa budowlanego oraz powołanej ustawy, które należy wyprowadzić z art. 1a ust. 2 u.p.o.l. i które zostało potwierdzone w orzeczeniu TK w sprawie 33/09.

Jednoznacznie należy odrzucić taki kierunek wykładni nowych przepisów, który prowadziłby do pozbawienia ich treści normatywnej w zakresie opodatkowania budowli. Cel wprowadzonych rozwiązań prawnych był jednoznaczny - na potrzeby prawa budowlanego za budowlę należy uznać elektrownię wiatrową jako zespół elementów budowlanych oraz niebudowlanych. Jest to więc zakres odpowiadający definicji tego pojęcia użytej w art. 2 u.i.e.w. W konsekwencji skoro na stanowiącą obiekt budowlany w rozumieniu prawa budowlanego budowlę w postaci elektrowni wiatrowej składają się wszystkie jej elementy, o których mowa w art. 2 u.i.e.w., to stanowi ona przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Skutkuje to wzrostem opodatkowania od 1 stycznia 2017 r., co potwierdza też art. 17 u.i.e.w. i co jest rozwiązaniem uwzględniającym fakt, iż podatek do nieruchomości ma charakter roczny, a więc nie powinno się zwiększać obciążeń z tego tytułu w trakcie okresu rozliczeniowego. Zauważyć przy tym też trzeba, że wprowadzone rozwiązania generalnie istotnie ograniczają inwestycje w zakresie elektrowni wiatrowych, a sprawy opodatkowania są tutaj jedynie ich konsekwencją. Wyższe obciążenie podatkiem określonych sektorów gospodarki nie jest przy tym rozwiązaniem nieznanym polskiemu systemowi prawa podatkowego, o czym świadczy funkcjonowanie tzw. podatku bankowego czy też podatku od wydobywania kopalin.

W świetle obowiązującego stanu prawnego organ podatkowy uznaje stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego za nieprawidłowe.

W niniejszej opinii należy stwierdzić, iż w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości w postaci budowli,

³⁴ R. Dowgier, *Nowe zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2016, nr 9.

³⁵ *Ibidem*.

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 składać się będą: 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.

Niniejsza interpretacja udzielona została w oparciu o przepisy prawa podatkowego obowiązujące na dzień wydania interpretacji przez organ podatkowy i dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę. Interpretacja ta po usunięciu danych identyfikujących Wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, zostanie niezwłocznie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

Reasumując, stanowisko Wnioskodawcy należy uznać za nieprawidłowe.

WÓJT

Stanisław Komudziński

Pouczenie:

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

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

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, ul. Jasna 2/4, 00-013 Warszawa, po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację – w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52

§ 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2016 r., poz. 718 ze zm.). Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 ww. ustawy) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy). Jednocześnie, zgodnie z art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Skargę wnosi się za pośrednictwem Wójta Gminy Korytnica, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres: Urząd Gminy Korytnica, ul. Małkowskiego 20, 07-120 Korytnica.