

FIN.310.1.2017

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Wójt Gminy Kotlin działając na podstawie art. 14j § 1 i § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.) oraz art. 1 a ust. 1 pkt 2 i art. 2 ust 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 716 ze zm.) w związku z wnioskiem podatnika Pana [REDAKTOWANO] zam. [REDAKTOWANO] o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w części dotyczącej podatku od nieruchomości, który wpłynął do Wójta Gminy Kotlin w dniu 13 stycznia 2017 r., uzupełnionym pismem pełnomocnika podatnika z dnia 13 stycznia 2017 r.

Uznaje za nieprawidłowe stanowisko Wnioskodawcy

UZASADNIENIE

Podatnik będący osobą fizyczną wystąpił w dniu 13 stycznia 2017 roku z wnioskiem o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od nieruchomości, a konkretnie przepisów art. 1 a ust. 1 pkt 2 i art. 2 ust 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych , dalej określana jako „u.p.o.l.”.

I. We wniosku został przedstawiony następujący opis zdarzenia przyszłego:

Wnioskodawca jest przedsiębiorcą i prowadzi działalność gospodarczą polegającą m.in. na wytwarzaniu energii z wiatru. Jest właścicielem czterech elektrowni wiatrowych wraz z niezbędną infrastrukturą, usytuowanych na terenie Gminy Kotlin.

Elektrownie wiatrowe wnioskodawcy składają się m.in. z elementów budowlanych, na które składają się fundament i wieża oraz z urządzeń technicznych, na które składa się gondola, która z kolei obejmuje wirnik i układ pomiarowy. Wirnik składa się z łopat połączonych piastą. Łopaty poruszane są przez wiatr i przekazują moc do bezprzekładniowego generatora synchronicznego. Energia mechaniczna pozyskiwana z wiatru zamieniona jest w energię elektryczną, przekazywaną poprzez przyłącze do sieci elektroenergetycznej.

Urządzenia techniczne nie są budowane, lecz wytwarzane są w zakładach wytwórczych i przenoszone na miejsce przeznaczenia w celu ich montażu na fundamencie i wieży. Do zdemontowania urządzeń technicznych nie jest wymagane przeprowadzenie robót budowlanych. Urządzenia te, po ich zdemontowaniu mogą być użyte do wytwarzania energii w innej lokalizacji. Po demontażu urządzeń technicznych, konstrukcja elementów budowlanych elektrowni wiatrowych, tj. fundamentu lub wieży, w żaden sposób nie ulegnie uszkodzeniu.

Funkcje elementów budowlanych i poszczególnych urządzeń technicznych:

- 1) Fundament - element konstrukcyjny przekazujący na podłoże gruntowe całość obciążeń posadowionych na nim obiektów. Fundament swoją masą zapewnia stateczność układu i przekazuje obciążenia na podłoże gruntowe;
- 2) Wieża - ważny element turbiny wiatrowej podtrzymujący gondolę oraz układ wirnika. Wieża za swój główny cel ma umieszczenie wirnika na odpowiedniej

wysokości nad poziomem gruntu w celu lepszego wykorzystania wiatru. Wieża elektrowni wiatrowej, oprócz utrzymania ważącej kilkadziesiąt ton gondoli, ma za zadanie znosić także obciążenia grawitacyjne, obrotowe i naporu wiatru;

- 3) Gondola – element siłowni wiatrowej, w środku której znajdują się mechanizmy i urządzenia produkujące prąd elektryczny;
- 4) Mechanizm obrotu – system znajdujący się w gondoli połączony z układem sterowaniem całej turbiny, składający się z silników elektrycznych oraz kilku kół zębatach, których zadaniem jest obrót gondoli zgodnie z kierunkiem wiatru;
- 5) Wirnik wraz z generatorem bezprzekładniowym - (rotor) z zespołem łopat – to najważniejszy element siłowni wiatrowej, który przekształca energię wiatru w energię elektryczną. Wirnik obraca się najczęściej z prędkością 6-24 obrotów /min.;
- 6) Generator prądotwórczy – ma za zadanie zmieniać energię mechaniczną w elektryczną;
- 7) Układ sterowania – kontroluje pracę elektrowni poprzez pomiar podstawowych parametrów siłowni, takich jak np. kierunek wiatru, obroty wirnika, napięcie generatora i prądy fazowe;
- 8) Elektryczne szafy rozdzielcze – w tym szaf sterujących , szaf przetworników – konwerterów, styczników, zespołów przełączników oraz szaf mocy;
- 9) Transformator;
- 10) Kabli przesyłowych oraz sterujących umiejscowionych wewnątrz wieży;
- 11) Układów mikroprocesorowych oraz komputerów zarządzających pracą wszystkich podzespołów oraz czujników.

II. Wnioskodawca zadał następujące pytanie.

Czy w stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 stycznia 2017 r. za budowlę w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r. poz.716 ze zm.) zwanej dalej Uplok dotyczących podatku od nieruchomości uznaje się wyłącznie elementy budowlane elektrowni wiatrowej (tj. fundament i wieżę), czy też takie urządzenia techniczne wchodzące w skład elektrowni wiatrowej?

III. Własne stanowisko Wnioskodawcy.

Według Wnioskodawcy wejście w życie z dniem 16 lipca 2016 r. ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz.U. z 2016 r. poz.961 ze zm.) – dalej zwana w skrócie u.i.e.w. nie zmieniło z dniem 1 stycznia 2017 r. zasad opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych i nadal opodatkowaniu podlegają jedynie elementy budowlane tj. fundament i wieża.

IV. Uzasadnienie stanowiska Wnioskodawcy (najważniejsze tezy)

W ocenie Wnioskodawcy, zmiany wprowadzone ustawą – u.i.e.w. w zakresie pojęcia elektrowni wiatrowych w kontekście opodatkowania ich podatkiem od nieruchomości wywołały mylne wrażenie, że skoro dla celów tej ustawy „cała” elektrownia wiatrowa stanowić będzie budowlę, to przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości obejmie również urządzenia techniczne tej elektrowni, jak np. turbinę, które dotychczas wyłączone były z opodatkowania.

Wnioskodawca wskazał, że u.i.e.w. wprowadziła własną definicję elektrowni wiatrowych, zmieniając także inne ustawy, w tym ustawę - Prawo budowlane, w której znowelizowany

został art.3 pkt 3 (w nawiasie wykreślono wyrazy „elektrownie wiatrowe”), a w załączniku do tej ustawy w kategorii XXIX dodano wyrazy „elektrownie wiatrowe” obok wolno stojących kominów i masztów.

Wnioskodawca podniósł, że u.i.e.w. nie jest ustawą podatkową, ani ustawą do której ustawa podatkowa odsyła. Wskazał, że ustawa o podatkach i opłatach lokalnych w zakresie definicji budowli (a więc i zakresu opodatkowania) odsyła wyłącznie do przepisów prawa budowlanego. Ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie można zaliczyć do regulacji ze sfery prawa budowlanego tym bardziej, że nie została wymieniona w art. 2 ustawy Prawo budowlane. Zdaniem Wnioskodawcy polskie prawo podatkowe kieruje się zasadą autonomii, która polega na tym, że na gruncie tego prawa do realizacji celów opodatkowania niektóre pojęcia i instytucje są uregulowane odmiennie od regulacji zawartych w przepisach innych dziedzin prawa, z których pojęcia te i instytucje się wywodzą, co oznacza, że nie jest dopuszczalne automatyczne odwołanie się do definicji zawartych w innych gałęziach prawa, jeśli nie wynika to wprost z przepisów prawa podatkowego. W konsekwencji – zdaniem Wnioskodawcy – nie ma podstaw do twierdzenia, że źródłem definicji terminu „budowla” dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości jest regulacja nienależąca do systemu prawa podatkowego, zwłaszcza w sytuacji, gdy ustawa podatkowa zawiera definicję legalną „budowli”. Definicja ta może mieć tylko taką treść, która została jej nadana w ustawie podatkowej, a ustawa ta w odniesieniu do definicji budowli odsyła wyłącznie do przepisów prawa budowlanego.

Wnioskodawca podniósł, że definicja budowli w prawie budowlanym nie zmieniła się. Wykreślenie z niej elektrowni wiatrowych nie zmieniło otwartego charakteru wyliczenia, co jest urządzeniem technicznym niepodlegającym opodatkowaniu. Katalog części budowlanych urządzeń technicznych nadal jest otwarty, o czym świadczy pozostawienie w definicji frazy "innych urządzeń". Nadal, zgodnie z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, budowle stanowią jedynie części budowlane m.in. elektrowni jądrowych oraz innych urządzeń.

W ocenie Wnioskodawcy, mając na względzie fakt, że budowlą jest elektrownia wiatrowa w takim zakresie, w jakim określa to Prawo budowlane, a więc ze wskazaniem jej fundamentu i wieży, można również wyjaśnić, dlaczego wprowadzono tak rozumianą elektrownię wiatrową do załącznika Prawa budowlanego w Kategorii XXIX. Elektrownia wiatrowa przy uwzględnieniu jej fundamentu i wieży (bez elementów technicznych) stanowi bowiem obiekt podobny do tych wymienionych w Kategorii XXIX: kominów i masztów. Powołując się na Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. sygn. akt P 33/09 Wnioskodawca wskazał, że zamieszczenie danego obiektu w załączniku nie przesądza o uznaniu go za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Wnioskodawca, powołując się na treść uzasadnienia do projektu u.i.e.w. podniósł, że celem regulacji nie jest dokonanie zmian w podatku od nieruchomości, a wprowadzenie obowiązku szerszego stosowania przepisów prawa budowlanego (m.in. dotyczących utrzymania obiektów budowlanych w należyтым stanie technicznym) do części niebudowlanych elektrowni wiatrowych.

Ponadto, w ocenie Wnioskodawcy, art. 17 u.i.e.w. (przepis przejściowy) nie zawiera żadnej treści normatywnej. Skoro bowiem nowelizacja nie doprowadziła do zmian w opodatkowaniu, to zbędna jest taka regulacja przejściowa, która wprowadza w błąd i świadczy o tym, że w toku prac legislacyjnych nie przestrzegano zasad tworzenia prawa.

V. Ocena stanowiska Wnioskodawcy

Wójt Gminy Kotlin uznaje stanowisko Wnioskodawcy za nieprawidłowe, bowiem w obowiązującym stanie prawnym za budowlę, o której mowa w art.1a ust.1 pkt 2 oraz w art.2 ust.1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych uznaje się budowlę, jaką jest elektrownia wiatrowa składająca się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych – tj. wirnika z zespołem łopat, zespołu przeniesienia napędu, generatora prądotwórczego, układów sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art.2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii.

VI. Uzasadnienie oceny stanowiska Wnioskodawcy

Po rozważeniu przedstawionej we wniosku kwestii Wójt Gminy Kotlin przedstawia następujące stanowisko:

Stan faktyczny w zakresie odnoszącym się do merytorycznej oceny stanowiska Wnioskodawcy jest bezsporny. Pozostaje do oceny prawnej podleganie podatkowi od nieruchomości poszczególnych składników elektrowni wiatrowej. Ocena organu podatkowego jest następująca:

W obowiązującym do dnia 31 grudnia 2016 r. stanie prawnym problemy związane z opodatkowaniem elektrowni wiatrowych były przedmiotem wielu orzeczeń sądów administracyjnych. Dlatego też można przyjąć iż, w orzecznictwie ugruntował się pogląd, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają jedynie części budowlane elektrowni wiatrowych.

W wyroku z dnia 15 maja 2012 r sygn. akt: II FSK 2132/10 Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, iż podziela pogląd wyrażony w wyrokach NSA z dnia 5 stycznia 2010 r., sygn. akt: II FSK 1101/08 oraz z dnia 25 listopada 2010 r., sygn. akt: II FSK 1382/09, że elektrownie wiatrowe nie są budowlami w rozumieniu art. 1 a ust. 1 pkt. 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz. U. z 2014 r., poz. 849 ze zm.) zw. dalej u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt. 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (tekst jednolity Dz. U. 2016 r., poz. 290 ze zm.) zw. dalej u.p.b., ponieważ nie zostały wprost wymienione w tym przepisie. Zgodnie z treścią art. 1a ust.1 pkt 2 u.p.o.l. użyte w niej określenia takie jak budowla oznaczają obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, nie będący budynkiem lub obiektem małej architektury. Ponadto budowlami w świetle tego przepisu są także urządzenia budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewniają możliwość użytkowania obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem. Natomiast w myśl art. 3 pkt 3 u.p.b., do którego odsyła art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., ilekroć mowa jest w tej ustawie o budowli, należy przez to rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący jednak budynkiem lub obiektem małej architektury, a także części budowlane urządzeń technicznych, w tym między innymi elektrowni wiatrowych oraz fundamenty pod maszty, wieże , słupy stalowe i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Natomiast urządzeniami budowlanymi w rozumieniu art. 3 pkt 9 u.p.b., do którego także odsyła art. 1a pkt 2 u.p.o.l., są urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania tego obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza, urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki.

Budowlami opodatkowanymi podatkiem od nieruchomości są więc, zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt. u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 3 i 9 u.p.b., obiekty budowlane oraz części budowlane urządzeń technicznych, fundamenty pod urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową, a także urządzenia budowlane. W ocenie Sądu elektrownie wiatrowe nie zostały w sposób wyraźny wymienione w art. 3 pkt. 3 u.p.b., ponadto pozbawione są cech zbliżonych do budowli wymienionych w tym przepisie. W związku z tym nie mogą one być uznane za budowle. Ponadto przepis art. 3 pkt. 3 u.p.b. wskazuje, że urządzenie techniczne stanowi budowlę tylko wówczas gdy jest urządzeniem wolno stojącym. Natomiast elektrownia wiatrowa jako całość nie stanowi budowli. Ustawodawca rozróżnia bowiem części budowlane urządzeń technicznych od samych urządzeń, uznając za budowlę jedynie pierwsze z nich. Takie urządzenia jak generator, rotor z gondolą, wirnik, generator, skrzynia biegów, komputer sterujący, transformator, rozdzielnia energetyczna, instalacja alarmowa zdalnego sterowania, nie są częściami budowlanymi urządzeń technicznych elektrowni wiatrowych. Są odrębnymi pod względem technicznym częściami przedmiotów, składających się na całość użytkową w zakresie urządzeń wytwórczych energii elektrycznej, a nie budowli. Urządzenia te bez uszczerbku dla budowli można wymieniać na inne, zamieniać, zmieniać ich parametry techniczne, wymontowywać i zastępować innymi urządzeniami prądotwórczymi bez zmiany całości użytkowej budowli, która pozostaje ta sama.

Opisany wyżej stan prawny oraz ugruntowana na jego podstawie linia orzecznicza, znajdująca potwierdzenie w bogatym orzecznictwie Sądów Administracyjnych, nie znajdują zastosowania po wejściu w życie w dniu 16 lipca 2016 r. przepisów ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. 2016. 961 z dnia 1.07.2016 r.) zw. dalej u.i.e.w.

Z jej przepisów wynika wprost, że od 16 lipca 2016 r. elektrownia wiatrowa stanowi budowlę przy czym z przepisów przejściowych i końcowych ustawy, a konkretnie z treści przepisu art. 17 wynika, że w zakresie podatku od nieruchomości do końca 2016 r. należy stosować przepisy dotychczasowe. W art. 2 pkt. 1 u.i.e.w. ustawodawca zawarł legalną definicję elektrowni wiatrowej, przez którą rozumieć należy 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).

Ponadto zgodnie z art. 2 pkt 2 u.i.e.w. określenie „elementy techniczne” oznaczają: wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Jednocześnie przepis art. 9 u.i.e.w. znowelizował art. 3 pkt 3 u.p.b. dotyczący definicji budowli. Po nowelizacji przez budowlę należy rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty linowe, 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, naziemne 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. Porównanie definicji budowli sprzed nowelizacji u.p.b. i po jej nowelizacji wskazuje, że wykreślono z przykładowego katalogu urządzeń technicznych, których jedynie części budowlane stanowiły budowlę, wyrażenie „elektrownie wiatrowe”. Zmieniona została także treść załącznika do u.p.b., który wymienia kategorie obiektów budowlanych. Chodzi tutaj o zmianę zapisu w kategorii XXIX, w którym wprowadzono nową kategorię obiektu budowlanego, jakim jest elektrownia wiatrowa.

Ustalenie na nowych zasadach podatku od elektrowni wiatrowych będzie wymagało zatem odwołanie się do u.p.o.l. , u.p.b. , a także do u.i.e.w.

Zgodnie z treścią art. 1a pkt 2 u.p.o.l. użyte w ustawie określenie budowla oznacza obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Ustawodawca dwukrotnie zatem odwołuje się do przepisów prawa budowlanego. Postępując zgodnie z zapisem art. 1a pkt 2 u.p.o.l. przy ustalaniu, czy obiekt budowlany stanowi budowlę sięgnąć należy do treści art. 3 pkt 3 u.p.b. , który definiuje budowlę. Tymczasem po nowelizacji z art. 3 pkt. u.p.b. wykreślone zostało z przykładowego katalogu urządzeń technicznych, których jedynie części budowlane stanowią budowlę, wyrażenie „elektrownie wiatrowe”. Jednocześnie w załączniku do u.p.b. wprowadzony został zapis w kategorii XXIX przewidujący nową kategorię obiektu budowlanego jakim jest elektrownia wiatrowa.

W związku z opisaną wyżej zmianą w zakresie przepisów prawnych, wprowadzoną w art. 2 u.i.e.w., poprzez określenie legalnej definicji elektrowni wiatrowych i zaliczenie przez ustawodawcę elektrowni wiatrowych do obiektów budowlanych stanowiących budowlę, nasuwają się pytania: po pierwsze - czy od 1 stycznia 2017 r. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, podlegać będzie „cała elektrownia wiatrowa” wraz z urządzeniami technicznymi wymienionymi w art. 2 pkt 2 u.i.e.w., czy też opodatkowaniu podlegać będą tak jak do tej pory tylko części budowlane elektrowni wiatrowej; po drugie - czy w związku z odesłaniem przez ustawodawcę i to dwukrotnym, wynikającym z treści art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. do u. p.b., dopuszczalne jest posługiwanie się i stosowanie na potrzeby ustalania przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, legalnej definicji elektrowni wiatrowej zawartej w art. 2 pkt 1 i 2 u. i. e. w.

W tym miejscu odwołać się trzeba do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. (P 33/09). Wyrok ten ma charakter interpretacyjny i jest efektem wieloletniego sporu o opodatkowanie podziemnych wyrobisk górniczych. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego:

cyt. „(...) problem odwołania się do przepisów prawa budowlanego można przewidzieć w dwóch płaszczyznach. Po pierwsze może chodzić o to, czy odesłanie do przepisów prawa budowlanego oznacza odesłanie tylko do samej ustawy – Prawo budowlane, po drugie, jaki skutek podatkowy ma sytuacja, gdy przepisy odrębne w stosunku do prawa budowlanego precyzują bądź definiują wyrażenia występujące w prawie budowlanym albo nawet wprost stanowią, iż dany obiekt jest albo nie jest budowlą(...). Dwukrotne odwołanie się w jej sformułowaniu (chodzi o u.p.o.l.) do przepisów prawa budowlanego należy interpretować

jako odesłanie do przepisów u.p.b., a nie jako odesłanie do wszelkich przepisów regulujących zagadnienia związane z procesem budowlanym (...).

Jeżeli o uznaniu określonego rodzaju obiektów (urządzeń) za budowle (urządzenia budowlane) w rozumieniu prawa budowlanego współdecydują również inne regulacje niż u.p.b., to taka kwalifikacja, o ile nie jest wynikiem zastosowania analogii z ustawy czy tym bardziej reguł dopuszczających wykładnię rozszerzającą, będzie wiążąca także w kontekście u.p.o.l. Nie można bowiem wykluczyć sytuacji, w której przepisy odrębne w stosunku do u.p.b. precyzują bądź definiują wyrażenia występujące w prawie budowlanym albo nawet wprost stanowią, iż dany obiekt (urządzenie) jest albo nie jest budowlą (urządzeniem budowlanym) w ujęciu u.p.b. (...) W prawie podatkowym - inaczej niż w prawie budowlanym jako dziedzinie prawa administracyjnego - obowiązuje restrykcyjnie pojmowana konstytucyjna zasada wyłączności ustawowej, co oznacza, że poza niewielkimi wyjątkami nie dopuszcza się regulowania zagadnień podatkowych w aktach podstawowych.

Jeżeli zatem o zakwalifikowaniu obiektu czy urządzenia jako budowli bądź urządzenia budowlanego w rozumieniu prawa budowlanego miałyby przesądzać przepisy aktu wykonawczego, to nie istnieją podstawy, by taki obiekt czy urządzenie uznać za budowlę na gruncie u.p.o.l. Odwołanie się w u.p.o.l. do przepisów prawa budowlanego należy interpretować wyłącznie jako odesłanie do regulacji rangi ustawowej”.

Z punktu widzenia praktyki stosowania prawa istotna jest jednak treść podsumowująca uzasadnienie wyroku Trybunału Konstytucyjnego - cyt. „(...) Należy zatem wskazać raz jeszcze, że za budowle w rozumieniu u.p.o.l. można uznać: jedynie budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 u.p.b., w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej, będące wraz z instalacjami i urządzeniami obiektem budowlanym (...); jedynie urządzenia techniczne scharakteryzowane w art. 3 pkt 9 u.p.b. lub w innych przepisach tej ustawy albo w załączniku do niej; mając zarazem na uwadze, iż nie jest wykluczone, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane”.

Analizowany wyrok formalnie dotyczy tylko podziemnych wyrobisk górniczych. Jednakże zakres analizy w nim zawartej jest znacznie szerszy. Trybunał Konstytucyjny dokonał w nim kompleksowej analizy pojęcia budowli i zakresu przedmiotowego podatku od nieruchomości.

Biorąc pod uwagę treść przepisu art. 2 w związku z art. 17 ustawy z dnia 16 lipca 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, od 1 stycznia 2017 r. przedmiotem opodatkowania będą „w całości” elektrownie wiatrowe, które zostały przez ustawodawcę wprost nazwane budowlami. Opodatkowane zatem zostaną nie tylko części budowlane: fundament, wieża, ale także elementy niebudowlane tj. elementy techniczne takie jak: wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Podkreślić przy tym należy, iż katalog wskazanych w art. 2 pkt 1 u.i.e.w. części elektrowni wiatrowych nie jest zamknięty, gdyż ustawodawca posłużył się pojęciem „składającą się co najmniej z ...”.

Podstawa opodatkowania dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej została określona w art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Jak wynika z treści tego przepisu, podstawę opodatkowania stanowi 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. Ustawodawca wprowadził jednocześnie w art. 4 ust. 4, 5, 6 u.o.p.l. wyjątki od tej zasady. Wyjątki te dotyczą sytuacji, gdy po pierwsze budowla jest przedmiotem leasingu i odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający, a następnie jest ona przejmowana przez właściciela – do celów określenia podstawy opodatkowania przyjmuje się wartość początkową przed zawarciem pierwszej umowy leasingu, zaktualizowaną i powiększoną o dokonane ulepszenia oraz niepomniejszona o spłatę wartości początkowej. Drugi wyjątek dotyczy sytuacji, jeżeli od budowli lub ich części, o których mowa w ust. 1 pkt 3 nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych – podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa, określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego. Trzeci wyjątek dotyczy budowli lub ich części od których nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, które zostały ulepszone bądź nastąpiła aktualizacja wyceny środków trwałych – podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego następującego po roku, w którym dokonano ulepszenia lub aktualizacji wyceny środków trwałych. Z przepisu ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. wprost wynika w jaki sposób ma być określona wartość budowli, które aktualnie podlegają amortyzacji oraz budowli, które zostały całkowicie zamortyzowane. W takim przypadku należy wartość tę ustalić zgodnie z przepisami o podatkach dochodowych. Ustalona w ten sposób wartość dotyczy zarówno budowli podlegających amortyzacji, jak również budowli całkowicie zamortyzowanych. Inna jest jedynie data ustalania jej wartości. W przypadku budowli podlegających amortyzacji wartość ustalana jest na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczenia amortyzacji w tym roku, zaś w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych datą jest rok, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. Z literalnego zatem brzmienia przepisu art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. wynika w jaki sposób należy ustalać podstawę opodatkowania. Powyższe stanowisko znajduje potwierdzenie w wyroku NSA z dnia 12 czerwca 2007 r. (II FSK 775/06). W innym wyroku NSA, wydanym w sprawie II FSK 2027/09, Sąd wskazał, że w myśl art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. podstawę opodatkowania stanowi wartość. Według NSA , użyte sformułowanie „wartość ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego” wskazuje jednoznacznie , że chodzi tu o „wartość stanowiącą podstawę obliczania amortyzacji”. Oznacza to, że ustawodawca dla celów podatku od nieruchomości nie nakazuje ustalać podstawy opodatkowania a wskazuje pewien określony stan faktyczny „wartość budowli”, od którego należy obliczyć podatek stanowiący wskazany w ustawie procent tej wartości. Sąd podkreślił, iż podatnik nie może wedle swego uznania ustalać podstawy opodatkowania przyjmując wartość rynkową. Przepisy u.p.o.l. nie dopuszczają sytuacji, w której podatnik może ustalać wartość początkową budowli odmiennie dla celów podatków dochodowych i odmiennie dla celów podatku od nieruchomości, przyjmując wartość rynkową budowli.

WSA w Bydgoszczy w uzasadnieniu wyroku z dnia 21 lutego 2017 r. Sygn. akt I SA/Bd 866/16 (Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych), w którym oddalił skargę na interpretację indywidualną w przedmiocie podatku od nieruchomości, w tożsamym stanie faktycznym wskazał:

„Spór w rozpatrywanej sprawie sprowadza się do rozstrzygnięcia, czy w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. za budowlę w rozumieniu przepisów ustawy z dnia

12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych należy uważać wyłącznie elementy budowlane elektrowni wiatrowej, czy także urządzenia techniczne wchodzące w jej skład. Według wnioskodawcy od 1 stycznia 2017 r. budowlę, tak jak dotychczas, stanowią wyłącznie elementy budowlane elektrowni wiatrowej, tj. fundament oraz wieża. Samorządowy organ podatkowy uznał to stanowisko za nieprawidłowe. Zdaniem Burmistrza Miasta i Gminy opodatkowanie elektrowni wiatrowych ulegnie zwiększeniu o wartość elementów technicznych, w które wyposażona jest elektrownia.

Rozstrzygnięcie wskazanego sporu wymaga analizy pojęcia "budowli" i ustalenia czy za budowlę można uznać elektrownię wiatrową jako całość. Kwestia ta ma istotne znaczenie, bowiem w myśl art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Normatywna definicja budowli zawarta jest w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Pod pojęciem tym należy rozumieć obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Podatkowa definicja budowli została zatem zbudowana w ten sposób, że ustawodawca odsyła do pojęć funkcjonujących na gruncie ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane.

W stanie prawnym obowiązującym do dnia 16 lipca 2016 r., zgodnie z art. 3 pkt 3 u.p.b., przez budowlę należało rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: lotniska, drogi, linie kolejowe, 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 wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Podkreślenia wymaga, że przepis art. 3 pkt 3 u.p.b. wyraźnie wskazywał, że za budowlę należy traktować także części budowlane urządzeń technicznych m.in. elektrowni wiatrowych oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Na tle tych regulacji w orzecznictwie sądowym przyjmowano, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają jedynie części budowlane elektrowni wiatrowej. W wyroku z dnia 11 sierpnia 2010 r., I SA/Rz 340/10 WSA w Rzeszowie stwierdził, że jeśli do budowli - z woli ustawodawcy - nie zostały zaliczone urządzenia bezpośrednio służące wytwarzaniu energii elektrycznej (turbina, gondola, inne urządzenia znajdujące się w gondoli), to uzasadnione jest stanowisko, że nie podlegają one opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, natomiast podatkowi temu podlegają tylko części budowlane, czyli fundamenty i maszt. Stanowisko powyższe potwierdził również NSA w wyroku z dnia 20 stycznia 2012 r., II FSK 1397/10, zgodnie z którym opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. podlegają jedynie części budowlane elektrowni wiatrowych, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów

składających się na całość użytkową, którymi w rozpoznawanej sprawie były fundamenty i maszt elektrowni wiatrowej (por. też wyroki NSA: z dnia 15 maja 2012 r., II FSK 2320/10; z dnia 25 listopada 2010 r., II FSK 1382/09).

Stan prawny w tym względzie uległ zmianie w związku wejściem w życie ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Ustawa ta zawiera definicję elektrowni wiatrowej. W myśl art. 2 pkt 1 u.i.e.w. elektrownia wiatrowa oznacza budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. poz. 478 i 2365). Natomiast elementy techniczne to wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu (art. 2 pkt 2 u.i.e.w.).

Poza tym w ustawie dokonano zmiany treści wyliczenia budowli zawartego w art. 3 pkt 3 u.p.b. Przepis ten obecnie stanowi, że przez budowlę należy rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: "obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty (...), 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". Zmiana polega więc na usunięciu zwrotu "elektrowni wiatrowych" z fragmentu, który brzmiał: "a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń)".

Następną zmianą jest dodanie pkt 5b w art. 82 ust. 3 u.p.b., w którym to przepisie użyto zwrotu "elektrowni wiatrowych", odsyłając w zakresie jego rozumienia do definicji zawartej w art. 2 pkt 1 u.i.e.w. Jednocześnie w załączniku do u.p.b., określającego kategorie obiektów budowlanych, dodano kategorię XXIX – wolno stojące kominy i maszty oraz elektrownie wiatrowe. Nadto w art. 17 u.i.e.w. postanowiono, że "od dnia wejścia w życie ustawy do dnia 31 grudnia 2016 r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowej ustala się i pobiera się zgodnie z przepisami obowiązującymi przed wejściem w życie ustawy". Ustawa ta weszła w życie z dniem 16 lipca 2016 r.

W świetle powyższych regulacji Sąd podziela stanowisko organu podatkowego, że na budowlę składają się zarówno elementy budowlane, jak i niebudowlane elektrowni wiatrowej. Podobny pogląd jest prezentowany w literaturze przedmiotu (por. R. Dowgier, Nowe zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2016, nr 9, s. 6 – 11; L. Etel, Co ma kocioł do wiatraka? Opodatkowanie elektrowni wiatrowych w 2017 r., Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2017, nr 1, s. 13 – 19).

Istotne znaczenia dla takiego rozstrzygnięcia niniejszej sprawy mają wywody zawarte w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., P 33/09. W wyroku tym Trybunał stwierdził, że za budowle w rozumieniu u.p.o.l. można uznać: 1) jedynie budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 u.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, 2) jedynie urządzenia techniczne scharakteryzowane w art. 3 pkt 9 u.p.b. lub w innych przepisach tej ustawy albo w załączniku do niej, co - jeżeli omawiane

urządzenia nie zostały wskazane *expressis verbis* - wymaga wykazania, że zapewniają one możliwość użytkowania obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem, z wyłączeniem jednak: (a) urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi w postaci budowli w rozumieniu u.p.b., które to obiekty budowlane nie dają się zakwalifikować jako budowle w ujęciu u.p.o.l., oraz (b) urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi w postaci obiektów małej architektury, przy zastrzeżeniu, że urządzeniami budowlanymi w rozumieniu u.p.b. nie są instalacje.

Jednocześnie Trybunał Konstytucyjny podniósł, iż o statusie danego obiektu budowlanego jako budowli mogą współdecydować także postanowienia innych ustaw niż wyżej wskazane. "Nie można bowiem wykluczyć sytuacji, w której przepisy odrębne w stosunku do u.p.b. precyzują bądź definiują wyrażenia występujące w prawie budowlanym albo nawet wprost stanowią, iż dany obiekt (urządzenie) jest albo nie jest budowlą (urządzeniem budowlanym) w ujęciu u.p.b." Wprawdzie spółka odwołała się w skardze do powyższego wyroku, lecz pominęła powyższe rozważania Trybunału.

Z uzasadnienia wymienionego wyroku wynika, że organ podatkowy, chcąc określić podatek od budowli, musi "przyporządkować" dane obiekty nazwom budowli wskazanym u.p.b., a konkretnie występującym w art. 3 pkt 3, w innych postanowieniach tej ustawy lub w załączniku do niej. Możliwe jest również wskazanie nazw obiektów budowlanych zawartych w innych ustawach niż u.p.b., które - używając terminologii Trybunału Konstytucyjnego - uzupełniają, modyfikują czy doprecyzowują prawo budowlane. Mogą być one podstawą do uznania danego obiektu za budowlę podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, jeżeli w przepisach tych ustaw ustawodawca używa nazwy danego obiektu i klasyfikuje go jako budowlę (por. L. Etel, Podatek od nieruchomości. Komentarz, Lex 2012, Komentarz do art. 2). W rezultacie, odnalezienie nazwy budowli w u.p.b. lub ustawowych przepisach modyfikujących, doprecyzowujących i uzupełniających postanowienia ustawy - Prawo budowlane pozwala na uznanie danego obiektu za budowlę i w konsekwencji opodatkowanie podatkiem od nieruchomości. Jeżeli organ podatkowy nie będzie w stanie "przyporządkować" danego obiektu do konkretnej nazwy budowli w u.p.b. i ustawach "uzupełniających", to nie może traktować go jako przedmiotu podatku od nieruchomości.

Przenosząc powyższe rozważania na grunt rozpatrywanej sprawy należy zauważyć, że w art. 2 pkt 1 u.i.e.w. wprost postanowiono, że elektrownia wiatrowa jest budowlą w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych. Elementami technicznymi są: wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. W świetle wywodów Trybunału Konstytucyjnego inne ustawy mogą również stanowić, że dany obiekt jest budowlą. Uznanie zatem na gruncie u.i.e.w. elektrowni wiatrowej w całości za budowlę jest także wiążące na gruncie u.p.o.l.

Co więcej w załączniku do u.p.b. wśród obiektów budowlanych wymieniono również elektrownie wiatrowe. Wprawdzie zgodnie z art. 3 pkt 1 u.p.b. do obiektów budowlanych poza budowlą zalicza się też budynek bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych, jednakże nie budzi wątpliwości, że elektrownia wiatrowa nie jest budynkiem czy obiektem małej architektury.

We wskazanym wyroku Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że za budowle należy także uznawać obiekty wymienione w załączniku do u.p.b. Rację ma przy tym strona, że pojęcie elektrowni wiatrowej nie jest zdefiniowane w powyższej ustawie. W ocenie Sądu, jeżeli dane pojęcie nie zostało zdefiniowane w określonym akcie normatywnym, to nie jest co do zasady wykluczone posłużenie się jego definicją zawartą w przepisach, które są niejako źródłem danej instytucji prawnej (por. wyrok NSA z dnia 31 maja 2016 r., II FSK 1177/14). Podobnie ten problem postrzega Trybunał Konstytucyjny, skoro stwierdził w powyższym wyroku, że przepisy ustaw "uzupełniających" mogą definiować wyrażenia występujące w prawie budowlanym (por. też wyrok TK z dnia 18 listopada 2014 r., K 23/12). Taką ustawą "uzupełniającą" jest też ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, która definiuje użyte w u.p.b. pojęcie elektrowni wiatrowej w art. 2 pkt 1. Ponadto wskazać należy, że w art. 82 ust. 3 pkt 5b u.p.b. zawarte jest wprost odesłanie do definicji legalnej elektrowni wiatrowej w art. 2 pkt 1 u.i.e.w.

W tym kontekście Sąd nie podziela stanowiska skarżącej, że z uwagi na autonomiczny charakter prawa podatkowego nie jest możliwe posłużenie się definicją elektrowni wiatrowej zawartej w u.i.e.w. oraz że możliwe jest tylko odwołanie się do przepisów wymienionych w art. 2 u.p.b., tj. prawa geologicznego i górniczego, prawa wodnego, o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami. Zdaniem Sądu, art. 2 u.p.b. nie ogranicza odwoływania się do przepisów innych ustaw. Przepisy odrębne mogą określać wyrażenia występujące w prawie budowlanym, co zostało potwierdzone we wskazanym wyroku Trybunału Konstytucyjnego. W procesie interpretacji prawa należy bowiem posługiwać się także wykładnią systemową, polegającą na ustaleniu znaczenia przepisu ze względu na system prawa, do którego on należy, kiedy to poszczególne przepisy są interpretowane we wzajemnym ich związku. Autonomię prawa podatkowego należy ujmować w kategoriach względnych (por. R. Mastalski, Autonomia prawa podatkowego a spójność i zupełność systemu prawa, Przegląd Podatkowy 2003, nr 10, s. 15 -16).

Nie zasługuje też na uwzględnienie zarzut, że jeżeli u.i.e.w. w zakresie definicji elektrowni wiatrowych odsyła do u.p.b., to aby móc zakwalifikować ją jako budowlę należy najpierw wykazać, że jest ona takim obiektem na gruncie u.p.b. Skoro bowiem zdaniem Trybunału Konstytucyjnego nazwanie w ustawach "uzupełniających" danego obiektu jako budowli jest wiążące na gruncie u.p.b., to nie można zasadnie twierdzić, że uznanie określonego obiektu za elektrownię wiatrową zależy od tego, czy najpierw jest on budowlą w rozumieniu u.p.b. W art. 2 pkt 1 u.i.e.w. wprost stanowi się, że elektrownia wiatrowa jest budowlą w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. Ponadto, według Trybunału, za budowle należy także uznawać obiekty wymienione w załączniku do u.p.b. Elektrownia wiatrowa została wymieniona w tym załączniku w kategorii XXIX.

Przeciwko wykładni uznającej, że budowlą są tylko części budowlane elektrowni wiatrowych przemawia także fakt, że w art. 3 pkt 3 u.p.b. usunięto zwrot "elektrowni wiatrowych" z fragmentu, który brzmiał: "a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń)". Nie można zgodzić się ze spółką, że wykreślenie zwrotu "elektrowni wiatrowych" niczego nie zmieniło, bowiem nadal katalog części budowlanych urządzeń technicznych jest otwarty, z uwagi na użycie w art. 3 pkt 3 wyrażenia "innych urządzeń". Poprzez wykreślenie z art. 3 pkt 3 u.p.b. elektrowni wiatrowych ustawodawca chciał zmienić dotychczasowy podział elektrowni wiatrowych na część budowlaną i niebudowlaną, aby cała elektrownia wiatrowa była budowlą. Wskazuje na to następujący fragment

uzasadnienia do projektu u.i.e.w. (druk sejmowy nr 315, VIII kadencja Sejmu): "(...) 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 (...). W projekcie ustawy zaproponowano wykreślenie przepisu wprowadzającego podział elektrowni wiatrowych na część budowlaną i niebudowlaną. W proponowanym stanie prawnym cała elektrownia wiatrowa będzie obiektem budowlanym (budowlą) (...)." W świetle powyższego zmiana polegająca na wykreśleniu elektrowni wiatrowych z art. 3 pkt 3 u.p.b. ma znaczenie normatywne i nie można dalej utrzymywać, że wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowej stanowią budowlę.

Ponadto, skoro w stanie prawnym obowiązującym do 1 stycznia 2017 r. w judykaturze przyjmowano, że opodatkowaniu podlegają jedynie części budowlane elektrowni wiatrowych, opierając się w dużej mierze na ówczesnym brzmieniu art. 3 pkt 3 u.p.b., to nowelizacja tego przepisu dokonana mocą u.i.e.w., nie może nie mieć jakiegokolwiek znaczenia.

Za wykładnią uznającą za budowlę zarówno elementy budowlane, jak i techniczne elektrowni wiatrowej przemawia także treść art. 17 u.i.e.w. Zgodnie z tym przepisem od dnia wejścia w życie ustawy do dnia 31 grudnia 2016 r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowej ustala się i pobiera się zgodnie z przepisami obowiązującymi przed wejściem w życie ustawy. Przepis ten ma sens tylko wtedy gdy uznamy, że następstwem zmian wprowadzonych przez u.i.e.w. jest wzrost obciążeń w zakresie podatku od nieruchomości, z uwagi na opodatkowanie elektrowni wiatrowej jako całości. Gdyby wprowadzone regulacje - jak to twierdzi spółka - nie spowodowały zmian w opodatkowaniu elektrowni wiatrowych, przepis ten byłby zbędny. Tymczasem nie wolno jest interpretować przepisów prawnych tak, by okazały się zbędne. Nadto, wbrew zarzutom zawartym w skardze, przepis ten nie narusza art. 2 Konstytucji.

Nie można też zgodzić się z twierdzeniem, że ustawodawca w ogóle nie przewidział skutków podatkowych uchwalonej u.i.e.w. Przeczy temu treść art. 17 u.i.e.w. Natomiast to, że w uzasadnieniu do projektu u.i.e.w. głównie skoncentrowano się na kwestiach związanych ze zwiększeniem rygorów dotyczących budowy, nadzoru i lokalizacji elektrowni wiatrowych, a w mniejszym stopniu zajmowano się skutkami podatkowymi wprowadzanych regulacji, nie może mieć przesądzającego znaczenia dla sprawy, tym bardziej, że w toku prac legislacyjnych nad wskazaną ustawą zwracano uwagę na skutki podatkowe proponowanej definicji elektrowni wiatrowej, o czym świadczy dyskusja na posiedzeniu Sejmowej Komisji Infrastruktury w dniu 30 marca 2016 r. (zob. stenogram z posiedzenia Komisji - <http://orka.sejm.gov.pl/Zapisy8.nsf/wgsknrn/INF-14>).

Warto też zauważyć, że w parlamencie znajduje się projekt ustawy o zmianie u.i.e.w. (druk sejmowy nr 814, VIII kadencja Sejmu), w którym elektrownię wiatrową definiuje się jako budowlę w rozumieniu prawa budowlanego, składającą się z fundamentu i wieży o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii. W uzasadnieniu do projektu tej ustawy stwierdzono, że przed dniem wejścia w życie u.i.e.w. podatkiem od nieruchomości objęta była jedynie wieża

wraz z fundamentami, natomiast obecnie podatek jest naliczany od wartości całości urządzenia, łącznie z elementami technicznymi, tj. z turbiną.

W świetle powyższych wywodów nie można również uznać, że usunięcie w nowej definicji obiektu budowlanego zawartej w art. 3 pkt 1 u.p.b. terminu "urządzenia techniczne" powoduje, że opodatkowaniu nie mogą podlegać elementy niebudowlane elektrowni wiatrowej."

Reasumując - od 1 stycznia 2017 r. podatek powinien być naliczany od elektrowni wiatrowych: zarówno od części budowlanych jak i elementów technicznych o których stanowi art. 2 u.i.e.w. oraz stosownie do treści art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.ol.

POUCZENIE

1.Na niniejszą interpretację Wnioskodawcy przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu, za pośrednictwem tutejszego organu podatkowego.

2.Złożenie skargi musi poprzedzać pisemne wezwanie do usunięcia naruszenia prawa skierowane do Wójta Gminy Kotlin, w terminie 14 dni od dnia w którym skarżący dowiedział się albo mógł się dowiedzieć o wydaniu interpretacji.

3.Skargę wnosi się w terminie 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na w/w wezwanie, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi – w terminie 60 dni od dnia wniesienia tego wezwania.