

BF
08.01.17
Q1

URZĄD MIEJSKI
w Kisielicach
Wpł. 2017 - 01 - 09
11/1/2017
U. Jędrzej

WNIOSEK O WYDANIE INTERPRETACJI INDYWIDUALNEJ

Organ, do którego kierowany jest wniosek:

Burmistrz Kisielic
Urząd Miejski w Kisielicach
ul. Daszyńskiego 5
14-220 Kisielice

Wnioskodawca:

Reprezentowana przez:

doradcę podatkowego i

Adres do doręczeń:

Status Wnioskodawcy:

Podatnik

Organ podatkowy właściwy dla Wnioskodawcy ze względu na sprawę będącą przedmiotem interpretacji indywidualnej:

Burmistrz Kisielic
Urząd Miejski w Kisielicach
ul. Daszyńskiego 5
14-220 Kisielice

Przedmiot wniosku:

Stan faktyczny
Liczba stanów faktycznych: 1
Liczba pytań: 1

Rodzaj sprawy:

Dotyczy: Podatek od nieruchomości

Przepisy prawa podatkowego będące przedmiotem interpretacji indywidualnej:

- Artykuł 1a ust. 1 pkt 2 Ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tj. z dnia 6 maja 2016 r.; Dz.U. z 2016 r. poz. 716, dalej: „Uplok”) w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 3 Uplok.

Wysokość i sposób uiszczenia opłaty:

Kwota opłaty: 40 zł
Sposób uiszczenia opłaty: na rachunek bankowy
Kserokopia dowodu uiszczenia opłaty dołączona do wniosku

Numer rachunku bankowego: 47 8320 0005 0040 0031 2000 0030

Stan faktyczny:

Wnioskodawca jest przedsiębiorcą inwestującym w farmę wiatrową działającą w obszarze wytwarzania i obrotu energii elektrycznej z odnawialnych źródeł. Wnioskodawca prowadzi działalność gospodarczą polegającą na wytwarzaniu i obrotu energii z wiatru i jako taki jest właścicielem farmy wiatrowej usytuowanej na terenie gminy Kisielice.

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

Elektrownia wiatrowa Wnioskodawcy składa się m.in. z elementów budowlanych, na które składają się fundament i wieża stalowa oraz z urządzeń technicznych, na które składa się gondola, która z kolei obejmuje m.in. wirnik, stojan i układ konwerterów przetwarzających energię. Wirnik składa się z łopat połączonych piastą. Łopaty poruszane są przez wiatr. Energia mechaniczna napędzanych wiatrem skrzydeł jest przekształcana w energię elektryczną za pomocą wolnoobrotowego generatora elektrycznego, który z kolei przekształca ją w energię elektryczną niskiego napięcia przy pomocy układów energoelektronicznych, energia jest przysyłana do transformatora zainstalowanego u podstawy turbiny, następnie jest przekształtowana w energię elektryczną średniego napięcia, później jest przesyłana poprzez linie średniego napięcia do transformatora na stacji GPZ gdzie z kolei jest przekształcana w energię elektryczną wysokiego napięcia, a potem jest przesyłana do dystrybucyjnej sieci elektroenergetycznej operatora.

Wyżej wymienione urządzenia techniczne nie są elementami budowlanymi, 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 z wiatru w innej lokalizacji. Po demontażu urządzeń technicznych, konstrukcja elementów budowlanych elektrowni wiatrowej, tj. fundamentu lub wieży, w żaden sposób nie ulegnie uszkodzeniu.

Funkcje elementów budowlanych i najważniejszych urządzeń technicznych zostały opisane poniżej:

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

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

Gondola – urządzenie stanowiące element siłowni wiatrowej, w środku której znajdują się mechanizmy i urządzenia produkujące przetwarzające energię mechaniczną w prąd elektryczny, tj. generator, układy energoelektroniczne oraz układ sterowania.

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

Wirnik (rotor) z zespołem łopat – to urządzenie stanowi najważniejszy element siłowni wiatrowej, który przekształca energię wiatru w energię mechaniczną przekazywaną poprzez generator wolnoobrotowy. Wirnik osadzony jest na wale, stojan na konstrukcji gondoli. Ważną rolę w wirniku odgrywa liczba łopat – typowy układ to 3 łopaty.

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

Wał główny – urządzenie, które przenosi moment obrotowy pomiędzy zespołem łopat czyli wirnikiem a stojanem. Ponieważ turbina obraca się z niewielką prędkością w porównaniu z generatorem, zatem jej moment obrotowy ma dużą wartość. Z tego względu wał główny musi mieć odpowiednią wytrzymałość.

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

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

W związku z tak przedstawionym stanem faktycznym, po stronie Wnioskodawcy powstała wątpliwość co do przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości od 1 stycznia 2017 r.

Pytanie:

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

Stanowisko Wnioskodawcy:

Zdaniem Wnioskodawcy, w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r., za budowlę w rozumieniu przepisów Uplok dotyczących podatku od nieruchomości uznaje się wyłącznie (tak jak dotychczas) elementy budowlane elektrowni wiatrowej, czyli fundament oraz wieżę. W ocenie Wnioskodawcy na podstawie art. 1a ust.1 pkt. 2 Uplok i art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego urządzenia techniczne elektrowni wiatrowych nie wchodzą w zakres opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Uzasadnienie:

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt. 2 Uplok budowlą jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Ustawa podatkowa odsyła zatem w zakresie określenia przedmiotu opodatkowania, tj. budowli, wyłącznie do ustawy Prawo budowlane, tj. ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. (Dz. U. 2016, poz. 290, tj., dalej: „Prawo budowlane”) (a nawet do jej poszczególnych postanowień dotyczących pojęcia obiektu budowlanego oraz budowli i urządzenia budowlanego).

Mimo zatem, iż inne ustawy zawierają swoje definicje budowli lub obiektów, to dla podatku od nieruchomości istotne są jedynie normy zrekonstruowane z przepisów Uplok oraz Prawa budowlanego (art. 3 pkt 1, art. 3 pkt 3, art. 3 pkt 9 tej ustawy). Z tego powodu, niezależnie od tego, że Ustawa z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz.U.2016, poz. 961, tj. dalej: „Ustawa o inwestycjach”) zawiera definicję legalną elektrowni wiatrowej, przez którą każe rozumieć, na potrzeby tej Ustawy, 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), to nadal Prawo budowlane określa, że budowlą są jedynie części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Powyższe oznacza, że skoro Ustawa o inwestycjach w zakresie definicji elektrowni wiatrowych odsyła do przepisów Prawa budowlanego, to w takim razie elektrownia wiatrowa i jej poszczególne „części” tylko w takim zakresie mogą być uważane za „budowlę”, w jakim Prawo budowlane uważa je za budowlę na podstawie art. 3 pkt. 3 tej ustawy. Potwierdza to §147 pkt 1 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie zasad techniki

prawodawczej (Dz.U.2016.283 z dnia 2016.03.07), który stanowi, że: „Jeżeli w ustawie lub innym akcie normatywnym ustalono znaczenie danego określenia w drodze definicji, w obrębie tego aktu nie wolno posługiwać się tym określeniem w innym znaczeniu”. Przepis ten wprost wskazuje, że definicja legalna obowiązuje w ramach danego aktu prawnego, którym w analizowanym przypadku jest Ustawa o inwestycjach - niebędąca ustawą podatkową.

To Ustawa o inwestycjach w tym względzie referuje do Prawa budowlanego a nie na odwrót. Ustawa o inwestycjach nie stanowi bowiem regulacji ze sfery prawa budowlanego, ponieważ nie została wymieniona w art. 2 Prawa budowlanego, obok przepisów gałęzi tego prawa (prawa geologicznego i górniczego, prawa wodnego, prawa o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami) jako element tego systemu.

Argumentów za taką interpretacją dostarcza również sama Ustawa o inwestycjach. Warto bowiem zwrócić uwagę, że w jej art. 4 ust. 1 wskazano, że odległość, w której mogą być zlokalizowane i budowane: 1) elektrownia wiatrowa – od budynku mieszkalnego albo budynku o funkcji mieszanej, w skład której wchodzi funkcja mieszkaniowa, oraz 2) budynek mieszkalny albo budynek o funkcji mieszanej, w skład której wchodzi funkcja mieszkaniowa - od elektrowni wiatrowej - jest równa lub większa od dziesięciokrotności „wysokości elektrowni wiatrowej mierzonej od poziomu gruntu do najwyższego punktu budowli, wliczając elementy techniczne, w szczególności wirnik wraz z łopatami (całkowita wysokość elektrowni wiatrowej)”. Jeśli ustawodawca stałby na stanowisku, że wszystkie wymienione w art. 2 pkt. 1 Ustawy o inwestycjach elementy elektrowni wiatrowej stanowią budowlę jako całość, to zbędne byłoby wskazywanie wprost w art. 4 ust. 1 Ustawy o inwestycjach, że do wysokości „budowli” należy doliczyć elementy techniczne – wystarczyłoby wskazać, że należy uwzględnić wysokość budowli.

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

Powyższemu w żaden sposób nie przeczy:

- 1) brzmienie art. 17 Ustawy o inwestycjach, zgodnie z którym: „*Od dnia wejścia w życie ustawy do dnia 31 grudnia 2016 r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowej ustala się i pobiera zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie ustawy*”, gdyż przepis ten nie determinuje zasad wedle których podatek ma być ustalany. Zasady te mogą być bowiem określone jedynie w ustawie podatkowej (Uplok) oraz w ustawie, do której ustawa podatkowa odsyła (Prawo budowlane);
- 2) fakt pojawienia się w art. 2 pkt. 1 Ustawy o inwestycjach definicji legalnej pojęcia „elektrowni wiatrowej”;
- 3) wykreślenie z nawiasu w art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego pojęcia „elektrowni wiatrowych”;
- 4) zamieszczenie w załączniku do Prawa budowlanego w „Kategorii XXIX” elektrowni wiatrowych.

Znaczenie dla określenia zasad opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości ma bowiem interpretacja art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego wsparta jednolitą praktyką sądów administracyjnych dotyczącą opodatkowania elektrowni wiatrowych, zgodnie z którą budowlami są jedynie elementy budowlane takiej elektrowni. Artykuł 3 pkt. 3 Prawa budowlanego stanowi wyrażnie, że budowlą są m.in. „*części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową*”. Linia orzecznicza jest spójna co do tego, że jeżeli urządzenie posiada elementy *stricto* budowlane (w tym fundament), to za budowlę uznaje się jedynie ich „części budowlane”¹. Nie ma przy tym znaczenia, czy dotyczy to wprost wymienionego w

¹ Tak np. wyroki NSA: z dnia 30 lipca 2009r. sygn. II FSK 202/08, z dnia 25 listopada 2010r. sygn. II FSK 1382/09, z dnia 2 grudnia 2011r. sygn. II FSK 1658/10, z dnia 15 maja 2012r. sygn. II FSK 2132/10.

nawiasie w art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego urządzenia technicznego czy innego – ważna jest bowiem jego konstrukcja – posiadanie elementów budowlanych/fundamentu. Z przepisu jasno wynika, że ma on charakter katalogu otwartego, a zatem nowelizacja polegająca na wykreśleniu z nawiasu „elektrowni wiatrowych” powinna być traktowana jako usunięcie jednego z zawartych w tym przepisie przykładów, co nie powinno skutkować automatycznym zakwalifikowaniem całej elektrowni wiatrowej jako budowli. Wykreślenie z katalogu otwartego „elektrowni wiatrowych” nie zmienia bowiem tego, że elektrownia wiatrowa składa się nadal z elementów budowlanych i elementów technicznych (urządzeń technicznych).

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

Potwierdzenie braku wpływu Ustawy o inwestycjach na prawo podatkowe (Upłok) znajduje podstawy także w tezach wysnutych przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku interpretacyjnym z dnia 13 września 2011 r. (sygn. akt P 33/09), w którym TK orzekł, że: „*Omawiana definicja [budowli – przyp. Wnioskodawcy] nie rozstrzyga statusu obiektów innych niż wskazane expressis verbis w sformułowaniu warunku wystarczającego i koniecznego. W praktyce posłużenie się definicją tego rodzaju w celu zakwalifikowania jakiegoś obiektu jako budowli – jeżeli przedmiotem rozważanej kwalifikacji nie jest obiekt wprost wymieniony pozytywnie lub negatywnie w jej treści – wymaga odwołania się do reguł wykładni funkcjonalnej, a mianowicie do analogii z ustawy (analogia legis). By ustalić bowiem, czy dany obiekt powinien, czy też nie powinien zostać uznany za budowlę, konieczne okazuje się wykazanie, że posiadane przez niego cechy są (argumentum a simili) bądź też nie są (argumentum a contrario) w istotnym zakresie zbliżone do cech posiadanych przez obiekty pełniące rolę wzorców, a za określoną kwalifikacją przemawia dodatkowo odpowiednia argumentacja aksjologiczna (por. Z. Ziemiński, Problemy podstawowe prawoznawstwa, Warszawa 1980, s. 294-295; S. Wronkowska, Z. Ziemiński, Zarys teorii prawa, Poznań 2001, s. 168-169)*”. Przenosząc powyższe na grunt analizowanego stanu faktycznego, skoro budowlą są jedynie obiekty wymienione w art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego oraz obiekty do nich podobne, a zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario*, mającą podstawy normatywne nie tylko w art. 2 Konstytucji RP, lecz także w art. 2a Ordynacji podatkowej, to należałoby uznać, że dany obiekt nie jest budowlą, chyba że możliwe będzie jego zakwalifikowanie w sposób analogiczny do obiektów w tym przepisie się znajdujących. Zdaniem Wnioskodawcy elektrownie wiatrowe nie są podobne do obiektów liniowych, lotnisk, mostów, wiaduktów, estakad, tuneli, przepustów, sieci technicznych, wolno stojących masztów antenowych, wolno stojących trwale związanych z gruntem tablic reklamowych i urządzeń reklamowych, budowli ziemnych, obronnych (fortyfikacji), ochronnych, hydrotechnicznych, zbiorników, wolno stojących instalacji przemysłowych lub urządzeń technicznych, oczyszczalni ścieków, składowisk odpadów, stacji uzdatniania wody, konstrukcji oporowych, nadziemnych i podziemnych przejść dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowli sportowych, cmentarzy czy pomników.

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

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

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

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

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

„(...) Naczelny Sąd Administracyjny stwierdza, że będące przedmiotem sporu w rozpatrywanej sprawie transformatory umieszczone na słupach oraz na fundamentach, nie zostały wprost wymienione w art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego. W efekcie, rzeczy te mogą być przedmiotem opodatkowania jedynie w sytuacji, gdy wykazane zostanie podobieństwo do którejś z budowli bezpośrednio ujętych w tym przepisie. Analiza tego unormowania musi jednak doprowadzić do wniosku, że same transformatory, będące w istocie urządzeniami, nie charakteryzują się cechami zbliżonymi do budowli. W ocenie Sądu w szczególności tak usytuowanych transformatorów nie można uznać, za sieci techniczne czy też sieci uzbrojenia terenu. W kontekście uznania przez Sąd I instancji transformatorów za wolno stojące urządzenia techniczne należy zauważyć, iż takie stanowisko nie znajduje uzasadnienia w obowiązujących przepisach. Dokonując wykładni sformułowania "wolnostojące urządzenia techniczne" należy stwierdzić, że bez wątpienia chodzi tu o urządzenia, które nie są powiązane z innymi budynkami, budowlami itd. W sprawie transformatory posadowione są na słupach lub na fundamentach, co w efekcie wyklucza możliwość uznania ich za wolnostojące urządzenia techniczne (...)"

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

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

Ponadto, Trybunał Konstytucyjny wskazał także, że: „*nie każdy obiekt budowlany w postaci budowli w rozumieniu u.p.b. może zostać uznany za budowlę w ujęciu u.p.o.l., a w konsekwencji nie każdy obiekt budowlany w postaci budowli w rozumieniu u.p.b. może podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości*”. W kontekście analizowanej sprawy oznacza to, w ocenie Wnioskodawcy, że nawet, jeżeli Ustawa o inwestycjach uznaje elektrownię wiatrową za budowlę, to nie można w sposób automatyczny wyprowadzać z tego skutków podatkowych z powodów wskazanych wyżej. Jak już zostało wskazane, to Uplok jest ustawą właściwą, regulującą opodatkowanie podatkiem od nieruchomości a nie Ustawa o inwestycjach. Dodatkowo, z uzasadnienia do projektu Ustawy o inwestycjach wynika zupełnie inny niż podatkowy cel jej ustanowienia – objęcie dozorem technicznym całości instalacji wiatrowej.

Skoro zatem nie można wskazać, że Ustawa o inwestycjach spełnia kryteria wynikające z zasady poprawnej legislacji, które w prawie podatkowym są wzmacniane przez normy konstytucyjne wyrażone w art. 84 i art. 217 Konstytucji, a przy tym celem Ustawy o inwestycjach nie było zwiększenie podatków, to w ocenie Wnioskodawcy nie można wyciągać wniosków co do zmiany zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych w celu objęcia jej całej opodatkowaniem.

Zmiana poj. obiektu budowlanego

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

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

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

Dyskryminacja podsektora

Wnioskodawca dodatkowo pragnie wskazać, iż za poprawnością przedstawionego przez niego stanowiska świadczy także fakt, iż odmienna interpretacja analizowanych przepisów mogłaby doprowadzić do dyskryminacji jednego podsektora całej branży energetycznej. W ocenie Wnioskodawcy nie ma bowiem podstaw aksjologicznych i prawnych, by urządzenia techniczne posadowione na fundamencie lub innej konstrukcji wsporczej w elektrowniach wiatrowych obciążać wyższą daniną publiczną aniżeli urządzenia techniczne posadowione na fundamencie lub innej konstrukcji wsporczej służące np. do wytwarzania energii z innych źródeł. Jako przykład Wnioskodawca pragnie przywołać kwalifikację podatkową turbin, które, gdyby uznać stanowisko Wnioskodawcy za nieprawidłowe, w elektrowniach wiatrowych podlegałyby opodatkowaniu, podczas

gdy tożsame urządzenia dotyczące wytwarzania prądu inną technologią (np. w elektrowniach wodnych, gazowych czy węglowych) nadal nie byłyby opodatkowane. Co więcej, w dalszym ciągu urządzenia techniczne elektrowni jądrowych nie stanowią przedmiotu opodatkowania, a budowlą jest i będzie jedynie fundament/konstrukcja wsporcza pod takimi urządzeniami.

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

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

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

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

Podsumowanie

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

1. Prawo podatkowe ma charakter autonomiczny, w związku z czym nie jest dopuszczalne automatyczne odwołanie się do definicji uregulowanych w innych gałęziach prawa, jeśli nie wynika to wprost z przepisów prawa podatkowego. Definicja budowli może mieć tylko taką treść, która została jej nadana w ustawie podatkowej – w tym przypadku Uplok. Ustawa o inwestycjach nie jest ustawą podatkową, ani ustawą do której ustawa podatkowa odsyła. Uplok w zakresie definicji budowli (a więc i zakresu opodatkowania) odsyła wyłącznie do przepisów Prawa budowlanego. Ustawy o inwestycjach nie można zaliczyć do regulacji ze sfery prawa budowlanego tym bardziej, że nie została wymieniona w art. 2 Prawa budowlanego, obok przepisów gałęzi tego prawa (prawa geologicznego, prawa wodnego, prawa o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami) jako element tego systemu.
2. Definicja budowli w Prawie budowlanym nie zmieniła się. Wykreślenie z niej „elektrowni wiatrowych” nie zmieniło otwartego charakteru wyliczenia co jest urządzeniem technicznym niepodlegającym opodatkowaniu. Katalog części budowlanych urządzeń technicznych (nie podlegających podatkowi od nieruchomości) 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. Bez wątpienia elektrownie wiatrowe nie są podobne do żadnego z obiektów wymienionych w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, w szczególności do wolno stojącego urządzenia technicznego. Zgodnie bowiem z orzecznictwem NSA, urządzenie posadowione na fundamencie lub innym elemencie budowlanym nie może zostać uznane za wolno stojące. Zgodnie z art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego elektrownie wiatrowe nie są budowlą.

3. Dotychczasowa praktyka opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych wskazuje, że podlegają one opodatkowaniu jedynie od ich części budowlanych. Takie stanowisko znajduje potwierdzenie w brzmieniu art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego oraz w jednolitym orzecznictwie sądowo-administracyjnym.
4. Wprowadzenie „elektrowni wiatrowej” do załącznika Prawa budowlanego w kategorii XXIX nie wpływa w żadnym stopniu na zasady opodatkowania podatkiem od nieruchomości, gdyż załącznik ten służy innym celom – wprowadza podział obiektów na wymagające lub nie wymagające pozwoleń na budowę (art. 55 Prawa budowlanego) oraz kalkulacji wysokości kar w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości co do zgodności obiektu budowlanego z projektem (art. 59f Prawa budowlanego).
5. Skoro w obecnej definicji obiektu budowlanego nie znajdują się urządzenia, to zasadniczo nie są one przedmiotem reglamentacji Prawa budowlanego, co potwierdzili (i) Minister Finansów w odpowiedzi na interpelację nr 32306 z dnia 22 kwietnia 2015 r. posła na Sejm RP Pana Macieja Orzechowskiego w sprawie wpływu zmiany ustawy Prawo budowlane oraz (ii) podsekretarz stanu w Ministerstwie Infrastruktury i Rozwoju, p. Paweł Orłowski, w odpowiedzi na interpelację nr 32355 w sprawie nowelizacji ustawy Prawo budowlane.
6. Treść uzasadnienia do projektu ustawy o inwestycjach wskazuje, że celem regulacji nie jest dokonanie zmian w podatku od nieruchomości a wprowadzenie obowiązku szerszego stosowania przepisów Prawo budowlane (m.in. dotyczących utrzymania obiektów budowlanych w należyтым stanie technicznym) do części niebudowlanych elektrowni wiatrowych.
7. Przepis art. 17 ustawy o inwestycjach jest niezgodny z wynikającą z art. 2 Konstytucji RP zasadą przyzwoitej legislacji, ponieważ nie zawiera żadnej treści normatywnej, a może wprowadzać w błąd.
8. Uznanie stanowiska Wnioskodawcy za nieprawidłowe niesie ryzyko traktowania na gruncie podatku od nieruchomości jednego podsektora branży energetycznej w sposób dyskryminujący.

Jednocześnie Wnioskodawca pragnie wskazać, że prawidłowość zaprezentowanego przez nią stanowiska w zakresie sposobu opodatkowania elektrowni wiatrowych od dnia 1 stycznia 2017 r., tj. opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych jedynie od wartości jej elementów budowlanych, została potwierdzona w poniższych interpretacjach indywidualnych przepisów prawa podatkowego, wydanych w tożsamym stanie faktycznym.

- **Interpretacja indywidualna Wójta Gminy Zgorzelec z dnia 3 listopada 2016 r., sygn. FP.310.1.1.2016.2**

„Tym samym tutejszy Organ stwierdza, że 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 art. 2 ust. 1 pkt 3 Ustawy Ustawy o PiOL, uznaje się wyłącznie część Turbiny, tj. fundament oraz posadowioną na tym fundamencie wieżę. Nie stanowi natomiast budowli, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz 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”;

- **Interpretacja indywidualna Wójta Gminy Puck z dnia 2 grudnia 2016 r., sygn. F.B.310.2.2016.MW**

„Na gruncie tak poczynionych ustaleń, stwierdzić pozostaje, że w ocenie tut. Organu, zmiana treści art. 3 ust. 3 p.b. [Prawa budowlanego przyp. Wnioskodawcy], wprowadzona art. 9 pkt 1 ustawy o inwestycjach, nie wpłynęła na zmianę sposobu opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości w stosunku do sposobu tego opodatkowania przed dniem 1 stycznia 2017 r.” (...) „Niewątpliwie, gdyby wolą ustawodawcy było objęcie elektrowni wiatrowej w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy o inwestycjach podatkiem od nieruchomości jako całości, wyraźne odesłanie w tym przedmiocie zostałoby dodane do u.p.o.l., względnie elektrownie wiatrowe zostałyby wpisane do art. 3 pkt 3 p.b. w ramach przykładowego katalogu obiektów budowlanych niebędących budynkiem lub obiektem małej architektury, obok wolno stojących urządzeń technicznych i innych tamże wskazanych”;

- **Interpretacja indywidualna Burmistrza Iłży z dnia 5 grudnia 2016 r., sygn. FB.3123.4.105.2016**

„Tym samym tutejszy Organ stwierdza, że 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 art. 2 ust. 1 pkt 3 Ustawy Ustawy o PiOL, uznaje się wyłącznie część Turbiny, tj. fundament oraz posadowioną na tym fundamencie wieżę. Nie stanowi natomiast budowli, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz 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”.

- **Interpretacja indywidualna Burmistrza Miasta i Gminy Margonin z dnia 21 grudnia 2016 r. sygn. FN.310.1.2.2016**

„Organ podatkowy w pełni popiera stanowisko wnioskodawcy wyrażone we wniosku, a związane z faktem, że wnioskodawca będzie zobowiązany od 2017 r., do zapłaty podatku od nieruchomości w zakresie kwalifikacji budowli wyłącznie do tej części elektrowni wiatrowej w jakiej wypełnia ona zakres normatywny obiektu budowlanego”.

- **Interpretacja indywidualna Burmistrza Tyszowic z dnia 29 grudnia 2016 r. sygn. PF.310.1.2016**

„ Jak wskazano wyżej, definicja elektrowni wiatrowej wprowadzona ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (art. 2 ust. 1) nie daje podstawy do zmiany kwalifikacji elektrowni na gruncie przepisów podatkowych. Wykładnia językowa pozwala stwierdzić, iż dla określenia przedmiotu opodatkowania wciąż istotna jest definicja budowli zawarta w ustawie Prawo budowlane. Definitywnie przesądza o tym brak wprowadzenia w ustawie podatkowej odesłania do ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Takiego odesłania, które byłoby relewantne na płaszczyźnie prawa podatkowego, brak jest również w ustawie Prawo budowlane, gdyż do ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych odsyłają jedynie przepisy dotyczące nadzoru budowlanego oraz administracji architektoniczno-budowlanej”.

Wnioskodawca wnosi o potwierdzenie, że zaprezentowane przez niego stanowisko i rozumienie treści przepisów w odniesieniu do przedstawionego przez niego pytania jest prawidłowe.

Oświadczenie i podpis osoby upoważnionej do reprezentowania Wnioskodawcy:

Ja niżej podpisana(y), pouczone(y) o odpowiedzialności karnej z art. 233 § 1 w związku z § 6 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 roku Kodeks karny (Dz. U. Nr 88, poz. 553 z późn. zm.) za składanie fałszywych oświadczeń, składam stosowne do art. 14b § 4 ustawy Ordynacja podatkowa, oświadczenie o następującej treści:

Oświadczam, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej.

4 stycznia 2017 r.

Za Wnioskodawcę:

Załączniki:

- 1 Potwierdzenie uiszczenia opłaty za udzielenie interpretacji indywidualnej.
- 2 Aktualny odpis z Krajowego Rejestru Sądowego Wnioskodawcy .
- 3 Pełnomocnictwo do reprezentowania Wnioskodawcy.
- 4 Potwierdzenie uiszczenia opłaty za pełnomocnictwo.

