

Kołobrzeg, dnia 23.01.2017 r.

BF.VI. 310.1.2017

Podatnik :

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

Pełnomocnik :

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

INDYWIDUALNA INTERPRETACJA PODATKOWA

Działając na podstawie art. 14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613, z 2014 r. poz. 183 i poz. 1215, z 2015 r. poz. 251, poz. 699, poz. 978, poz. 1197, poz. 1269, poz. 1311, poz. 1649 i poz. 1923 oraz z 2016 r. poz. 195, poz. 615, poz. 846 i poz. 1228, M. P. z 2015 r. poz. 722 i poz. 723) Wójt Gminy Kołobrzeg po rozpatrzeniu wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, złożonego dnia 03.11.2016 r. przez (dalej: Wnioskodawca) reprezentowaną przez, stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku złożonym dnia 03.11.2016 r. o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego dotyczące opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych wyłącznie w zakresie fundamentów oraz wież od 1 stycznia 2017 r. jest nieprawidłowe.

UZASADNIENIE

W dniu 03 listopada 2016 r. Wnioskodawca złożył wniosek datowany na dzień 25.10.2016 r. o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczących podatku od nieruchomości w zakresie art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz 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) w zw. z art. 3 pkt. 1 i 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2016 r. poz. 290, poz. 961, poz. 1165 i poz. 1250) w zw. z art. 2 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. poz. 961).

STAN FAKTYCZNY

Wnioskodawca przedstawił następujący stan faktyczny.

1. Spółka jest spółką kapitałową z siedzibą w Polsce, prowadzącą działalność gospodarczą w sektorze energii odnawialnej, polegającą na realizacji projektu od fazy deweloperskiej poprzez jej budowę, uruchomienie i eksploatację
2. Spółka jest właścicielem farmy wiatrowej, składającej się z elektrowni wiatrowych (dalej: „**Turbiny**”, pojedynczo „**Turbina**”) oraz infrastruktury towarzyszącej (łącznie

dalej jako „Farma Wiatrowa”). Farma Wiatrowa w całości położona jest na terytorium gminy Kołobrzeg oraz Miasta Kołobrzeg. Farma Wiatrowa posadowiona jest na gruncie dzierzawionym przez Spółkę. Każda z Turbin składa się z żelbetowego fundamentu, wieży, zwanej również masztem, oraz gondoli wraz z wirnikiem.

3. Do gondoli każdej z Turbin przymocowany jest wirnik z łopatomi (zwany rotorem) wraz z układem sterującym kątem natarcia łopat 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: łożysko wirnika, generator, hamulec wirnika, układ wentylatorów chłodzących generator i wewnątrz gondoli, urządzenia sterownicze wraz z instalacją sterowniczą, instalacja monitorująca stan najważniejszych podzespołów zainstalowanych w gondoli, rozdzielnia elektryczna, zespół hydrauliczny służący do sterowania blokadą rotora, serwisowy wciągnik łańcuchowy. Gondola przymocowana jest do wieży na tzw. serwomechanizmie kierowania elektrowni (mechanizmie azymutu). Serwomechanizm kierowania elektrowni, za pomocą dużego, zębatego koła, zamontowanego na szczycie wieży oraz za pomocą zainstalowanego w gondoli zespołu napędowego, składającego się z silników (wraz z wewnętrznymi hamulcami), przekładni i wałów zakończonych mniejszymi kołami zębatymi, 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 żelbetowo - 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 wraz z fundamentem) ujęto także odrębnie w ewidencji środków trwałych Spółki.
8. Na infrastrukturę towarzyszącą składają się m.in.:
 - a) urządzenia pomiarowe do odczytów „zielonej energii”,
 - b) linie światłowodowe,
 - c) place montażowe,
 - d) linia kablowa,
 - e) drogi dojazdowe do każdej z Turbin;
 - f) inne elementy, takie jak np. system alarmowy (monitoring).

9. W deklaracji na podatek od nieruchomości za 2016 r. złożonej 01 lutego 2016 r., Spółka wykazała do opodatkowania (jako przedmiot opodatkowania) m.in. niektóre elementy wyżej opisanej infrastruktury towarzyszącej znajdującej się na terenie Gminy Kołobrzeg, natomiast w zakresie Turbin, znajdujących się na terytorium Gminy Kołobrzeg, Spółka wykazała do opodatkowania podatkiem od nieruchomości niektóre części każdej z Turbin, tj. wieżę wraz z fundamentem, na którym wieża jest posadowiona. Pozostałej części, tj. części techniczno-elektronicznej każdej z Turbin, tj. gondoli (wraz ze znajdującymi się w gondoli urządzeniami), rotora, serwomechanizmu kierunkowania elektrowni oraz urządzeń pomiarowych przymocowanych do gondoli, Spółka nie wykazywała do opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Jednocześnie Wnioskodawca oświadczył, 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.

PYTANIE WNIOSKODAWCY

Wnioskodawca sformułował we wniosku następujące pytanie: 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?

STANOWISKO WNIOSKODAWCY

Wnioskodawca przedstawił następujące stanowisko w sprawie:

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, 0 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. 1 a ust. 1 pkt 2 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. W uzasadnieniu wnioskodawca wskazał, że

1. Nowelizacja Ustawy prawo budowlane, wprowadzona Ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, **nie jest** zmianą o charakterze normatywnym (materialnoprawnym), w zakresie definicji budowli, zawartej w Ustawie prawo budowlane, w związku z czym należy uznać, że również po wejściu w życie Ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, **budowlą jest jedynie część budowlana urządzenia technicznego w postaci elektrowni wiatrowej (fundament oraz wieża)**, i ta właśnie część, również po dniu wejścia w życie ww. ustawy stanowi przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości część budowlaną i część techniczną, nie ma powodów by uznać, że od dnia 16 lipca 2016 r. Turbina jako całość stanowi budowlę w rozumieniu Ustawy prawo budowlane. Ewidentnie zakres działania definicji elektrowni wiatrowej, zawartej w Ustawie o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, zawężony jest tylko do tejże ustawy tj. do Ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Był to, w świetle § 148 Rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” świadomy zabieg ustawodawcy, na skutek którego elektrownia wiatrowa została zdefiniowana jako budowla w rozumieniu prawa budowlanego, jedynie na użytek przepisów Ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych
2. Elektrowni wiatrowej jako całości, nie sposób też uznać za wolno stojące urządzenie techniczne, o którym mowa w art. 3 pkt 3 Ustawy prawo budowlane. Część techniczno-elektroniczna zamontowana jest bowiem na wieży, posadowionej na fundamencie, wobec czego nie sposób uznać, że elektrownia wiatrowa, zdefiniowana na potrzeby niniejszego wniosku jako Turbina, jest urządzeniem technicznym wolno stojącym. Wręcz przeciwnie - wyraźne na pierwszy plan wysuwa się żelbetowy fundament, w którym zatopiona jest wielometrowa wieża (maszt), na którym dopiero mocowana jest gondola. Wskazać ponadto należy, że ustawodawca rozróżnia pojęcie „*urządzenie techniczne*” oraz „*wolno stojące urządzenie techniczne*”. Świadczy o tym sam art. 3 pkt 3 Ustawy prawo budowlane, w którym ustawodawca za budowlę uznaje wolno stojące urządzenie techniczne oraz część budowlaną urządzenia technicznego. Z uwagi na okoliczność, że konstrukcja elektrowni wiatrowych się nie zmieniła, nie ma żadnych podstaw by uznać, że od dnia 16 lipca 2016 r. elektrownia wiatrowa nie jest już *urządzeniem technicznym*, posiadającym część budowlaną, a jest obecnie *wolno stojącym urządzeniem technicznym*. Należy podkreślić, że art. 3 pkt 3 Ustawy prawo budowlane stanowi otwarty katalog obiektów budowlanych, które ta ustawa uznaje za budowle. Świadczy o tym sformułowanie: „**każdy** obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak:”. Oznacza to, że wymienione w tejże definicji obiekty budowlane są jedynie budowlami przykładowymi, a więc wykreślenie słów „*elektrowni wiatrowych*” z przykładów urządzeń technicznych, których części budowlane stanowią budowlę, nie oznacza automatycznie, że całość elektrowni wiatrowej stanowi budowlę albo, że części budowlane elektrowni wiatrowej nie stanowią od tego momentu budowli. Wykreślenie to jest bez praktycznego znaczenia, ponieważ opodatkowaniu podlegają nadal tylko części **budowlane** urządzeń technicznych.

3. Część techniczno-elektroniczna Turbiny nie stanowi też instalacji, która zapewnia możliwość użytkowania obiektu (wieży z fundamentem) zgodnie z jego przeznaczeniem. Podobnie, część techniczno-elektroniczna Turbiny nie jest urządzeniem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Wynika to przede wszystkim z tego, że to część budowlana, tj. fundament i wieża pełnią służebną rolę w stosunku do części techniczno-elektronicznej (to jest części produkującej energię - co stanowi przeznaczenie urządzenia), a nie na odwrót. To wieża i fundament zapewniają możliwość użytkowania części techniczno-elektronicznej zgodnie z przeznaczeniem.
4. Nie sposób następnie uznać, że cała Turbina stanowi budowlę, o której mowa w Ustawie prawo budowlane, bowiem jej część techniczno-elektroniczna nie została wniesiona zużyciem wyrobów, o których mowa w art. 10 Ustawy prawo budowlane. Art. 3 pkt 1 Ustawy prawo budowlane definiuje obiekt budowlany jako budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, **wzniesiony zużyciem wyrobów budowlanych**. Przy tym, w świetle art. 10 Ustawy prawo budowlane, obiekt budowlany, oprócz wyrobów budowlanych, może zostać wzniesiony również przy użyciu wyrobów innych niż budowlane, jednakże cechami wspólnymi wyrobów obu grup musi być to, że wyroby te są:
 1. wytworzone w celu zastosowania w obiekcie budowlanym w sposób trwały,
 2. o właściwościach użytkowych umożliwiających prawidłowo zaprojektowanym i wykonanym obiektom budowlanym spełnienie podstawowych wymagań, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 Ustawy prawo budowlane;
 3. wyroby te zostały wprowadzone do obrotu lub udostępnione na rynku krajowym zgodnie z przepisami odrębnymi.

Ponieważ żadna z powyższych cech nie dotyczy części techniczno-elektronicznej Turbiny, należy dojść do wniosku, że, na gruncie przepisów Ustawy prawo budowlane, nie sposób uznać, że cała Turbina stanowi obiekt budowlany. Zatem nie można rozważać Turbiny w kategoriach takiego obiektu budowlanego jak budowla. Obiektem budowlanym jest tylko część budowlana Turbiny, tj. wieża oraz fundament.

STANOWISKO ORGANU PODATKOWEGO

Zdaniem organu podatkowego przedstawione przez Wnioskodawcę stanowisko jest błędne.

Stosownie do brzmienia art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 716 i poz. 1579) - dalej: u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub objekty budowlane: grunty, budynki lub ich części, budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Jednocześnie wyżej wskazana ustawa w art. 1a pkt 2 definiuje budowlę jako 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.

Z kolei ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2016 r. poz. 290, poz. 961, poz. 1165 i poz. 1250) – dalej u.p.b. definiuje obiekt budowlany jako budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych (art. 3 pkt 1 u.p.b.). Budowlą natomiast jest każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową (art. 3 pkt 3 u.p.b.).

W świetle art. 3 pkt 9 u.p.b. przez urządzenie budowlane rozumie się urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki.

Z powyższego wynika, iż budowlą w rozumieniu u.p.o.l. jest:

- 1) każdy obiekt niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową;
- 2) urządzenie techniczne związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki.

Ustawa Prawo budowlane, jak też ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie definiuje czym jest instalacja. Należy w tym zakresie sięgnąć do słownika języka polskiego, zgodnie z którym instalacja to zespół przewodów i urządzeń doprowadzających elektryczność, gaz, wodę itp. do jakichś obiektów lub pomieszczeń (źródło: <http://sjp.pwn.pl/slowniki/instalacja.html>).

W tym miejscu należy również zauważyć, że ustawa z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. poz. 961) – dalej u.i.e.w. wprowadziła w art. 2 pkt 1 definicję elektrowni wiatrowej określając, że jest to budowla w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składająca się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. poz. 478 i 2365 oraz z 2016 r. poz. 925). Ustawa ta zdefiniowała również elementy techniczne zaliczając do nich wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądowórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu (art. 2 pkt 2 u.i.e.w.). Nadto ww. ustawa znowelizowała ustawę Prawo budowlane wprowadzając do załącznika tejże ustawy jako kategorię obiektu budowlanego wolnostojącego elektrownię wiatrową oraz dodając w art. 82 ust. 3 u.p.b. pkt 5b odwołujący się do definicji elektrowni wiatrowej w rozumieniu art. 2 pkt 1 u.i.e.w.

Ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych dodatkowo wprowadziła w art. 17 zasadę intertemporalną, wedle której 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.

Z tak przedstawionego stanu prawnego nie wynika jednakże *expressis verbis* czy elektrownia wiatrowa jest budowlą w myśl u.p.o.l., albowiem wśród katalogu przykładowych budowli sformułowanego w art. 3 pkt. 3 u.p.b. nie została umieszczona elektrownia wiatrowa. Niemniej jednak katalog ten ma charakter otwarty, co oznacza, iż zakres pojęcia „budowla” obejmuje także inne obiekty, poza wymienionymi wprost.

Dokonując wykładni przepisów w zakresie przedstawionej problematyki należy odwołać się do reguł, na które zwrócił uwagę Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 września 2011 r. (sygn. akt: P 33/09) pochyłając się nad problemem opodatkowania podatkiem od nieruchomości znajdujących się w wyrobisku górniczym obiektów budowlanych służących do wydobywania kopaliny klasyfikowanych jako budowle w rozumieniu u.p.o.l.

Trybunał Konstytucyjny pochylił się w ww. wyroku także nad definicją „budowli” zamieszczoną w u.p.b. Wskazała, że jest to *definicja zakresowa równościowa, zgodnie z którą budowlami są wszelkie obiekty wskazane enumeratywnie w jej treści oraz obiekty do nich podobne, z wyjątkiem obiektów zakwalifikowanych jako budynki i obiekty małej architektury. W rzeczywistości jednak przedstawioną definicję należy uznać za definicję zakresową cząstkową. Formułuje ona bowiem dwa warunki:*

- 1) warunek wystarczający bycia budowlą, zgodnie z którym budowlami są wszelkie obiekty wskazane enumeratywnie w jej treści,
- 2) warunek konieczny bycia budowlą, zgodnie z którym budowlami nie są obiekty zakwalifikowane jako budynki lub obiekty małej architektury.

Dalej Trybunał Konstytucyjny ocenił, że omawiana definicja 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).

Trybunał Konstytucyjny w tymże wyroku stwierdził także, powołując się na aktualne w tej materii stanowiska Naczelnego Sądu Administracyjnego, iż o kwalifikacji określonych obiektów jako budowli, oprócz definicji sformułowanej w art. 3 pkt 3 u.p.b., mogą przesądzać również inne przepisy rozważanej ustawy, w szczególności art. 29 ust. 1 i 2, oraz załącznik do niej określający kategorie obiektów budowlanych. Treść tych przepisów i załącznika na różne sposoby doprecyzowuje rozpatrywaną definicję, wskazując:

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

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

Dodatkowo Trybunał Konstytucyjny zauważył, że o zakwalifikowaniu określonego obiektu jako budowli w rozumieniu u.p.b. może współdecydować treść innych regulacji prawnych, w tym także treść aktów podustawowych (zob. wyrok NSA z 13 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 144/10, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, oraz wyrok NSA z 13 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 1310/10, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych). Przepisy odrębne nierzadko precyzują bowiem znaczenie wyrażenia występujących w prawie budowlanym lub rozważane wyrażenia wprost definiują. Nie sposób również wykluczyć sytuacji, w której wskazane przepisy będą stanowiły, iż dany obiekt jest albo nie jest budowlą (obiektem budowlanym) w ujęciu u.p.b.

*Trybunał Konstytucyjny zastrzegł również, iż definicja wyrażenia "budowla", występująca w u.p.b., ma w rzeczywistości charakter definicji zakresowej częściowej, a tym samym zakwalifikowanie jakiegoś obiektu jako budowli - jeżeli przedmiotem rozważanej kwalifikacji nie jest obiekt wprost wymieniony pozytywnie lub negatywnie w jej treści - wymaga odwołania się do analogii z ustawy. Jakkolwiek posłużenie się definicją tego rodzaju nie budzi zasadniczo zastrzeżeń w zakresie, w jakim jest ona wykorzystywana na potrzeby prawa budowlanego, to całkowicie wykluczyć należy możliwość identycznego jej stosowania na gruncie prawa podatkowego. 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. 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. Konieczne okazuje się jednak w tym miejscu poczynienie pewnego istotnego zastrzeżenia. 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 podustawowych. Jeśli zatem o zakwalifikowaniu określonego 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 bowiem interpretować wyłącznie jako odesłanie do regulacji rangi ustawowej.*

W ramach analizowanej problematyki istotne jest również stanowisko Trybunału Konstytucyjnego odnoszące się do występującego powszechnie w orzecznictwie sądów administracyjnych po glądu, wedle którego przy ustalaniu znaczenia lub zakresu definicji wyrażeń "obiekt budowlany" i "urządzenie budowlane" (co w konsekwencji oznacza także odesłanie do definicji wyrażeń "budynek", "budowla" i "obiekt małej architektury") nie jest dopuszczalne branie pod uwagę - poza art. 3 pkt 1, 2, 3, 4 i 9 u.p.b. - innych przepisów u.p.b., a tym bardziej przepisów innych aktów normatywnych. Trybunał Konstytucyjny krytycznie ocenił taką praktykę wskazując, że *twierdzenie to zdaje się ignorować kilka bezspornych reguł wykładni, które w celu poprawnego odtworzenia normy prawnej z tekstu prawnego nakazują: 1) interpretować przepisy prawne w kontekście normatywnym, obejmującym nie tylko przepisy sąsiadujące czy przepisy zawarte w tej samej jednostce systematyzacyjnej, lecz także treść całego aktu normatywnego, 2) uwzględniać wszelkie przepisy modyfikujące regulację podstawową, niezależnie od tego, w jakim miejscu danego aktu normatywnego czy też w jakim akcie normatywnym takie modyfikatory zostały zamieszczone, 3) przeprowadzać interpretację przepisów prawnych w taki sposób, by uniknąć niespójności i luk, co z założenia wymaga wzięcia pod uwagę pozostałych uregulowań danego aktu normatywnego oraz uregulowań aktów normatywnych odnoszących się do identycznej lub podobnej materii.*

Trybunał Konstytucyjny na gruncie rozpoznawanej sprawy uznał, iż wręcz konieczne jest odwołanie się do innych przepisów poza przepisami ustawy Prawo budowlane celem ustalenia czy przepisy te nie współkształtują definicji sformułowanych w art. 3 pkt 1, 2, 3, 4 i 9 u.p.b., a przynajmniej nie wpływają na sposób kwalifikowania na ich podstawie poszczególnych obiektów, co jest tym bardziej uzasadnione, że definicje w u.p.b. budzą bardzo wiele wątpliwości. I tak Trybunał Konstytucyjny dla ustalenia czy wyrobiska górnicze podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, posłużył się definicją sformułowaną w ustawie z dnia 9 czerwca 2011 r. Prawo geologiczne i górnicze.

Mając na uwadze wyżej przytoczone reguły wykładni Organ stoi na stanowisku, iż elektrownia wiatrowa jest budowlą na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a w związku z tym **Wnioskodawca od 1 stycznia 2017 r. będzie obowiązany do zapłaty podatku od nieruchomości od wartości całej elektrowni wiatrowej, na którą składają się co najmniej fundamenty, wieża, wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układ sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu – określonej zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.**

Organ za podstawę powyżej zaprezentowanego rozstrzygnięcia przyjął następujące założenia i okoliczności. Elektrownia wiatrowa nie jest *expressis verbis* wymieniona w katalogu budowli określonym przepisem art. 3 pkt 3 u.p.b., a zatem nie jest spełniony warunek wystarczający bycia budowlą. Występuje natomiast warunek konieczny bycia budowlą, zgodnie z którym budowlami nie są obiekty zakwalifikowane jako budynki lub obiekty małej architektury. Mając bowiem na względzie zawarte w u.p.b. definicje budynku (należy przez to rozumieć taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach – art. 3 pkt 2)

oraz obiektu małej architektury (należy przez to rozumieć niewielkie obiekty, a w szczególności: 1) kultu religijnego, jak: kapliczki, krzyże przydrożne, figury, 2) posagi, wodotryski i inne obiekty architektury ogrodowej, 3) użytkowe służące rekreacji codziennej i utrzymaniu porządku, jak: piaskownice, huśtawki, drabinki, śmietniki – art. 3 pkt. 4) elektrownia wiatrowa nie posiada cech żadnego z wyżej wskazanych obiektów.

Powyższe ustalenia, a więc wystąpienie warunku koniecznego dla uznania obiektu za budowlę, stały się podstawą do kolejnego kroku dekodowania pojęcia „budowla”. Mianowicie, zgodnie z regułami wykładni zakreślonymi przez Trybunał Konstytucyjny, Organ poddał analizie cały tekst ustawy Prawo budowlane łącznie z załącznikiem celem ustalenia czy przepisy te współkształtują, uzupełniają definicję budowli określoną w art. 3 pkt 3 u.p.b.

Z przytoczonego na wstępie uzasadnienia stanu prawnego wynika, że załącznik do u.p.b. wprost wymienia w ramach kategorii obiektów budowlanych wolnostojących elektrownie wiatrowe. Załącznik ten, co wynika z art. 59f ust. 3 u.p.b., określa kategorie obiektów, współczynnik kategorii obiektu oraz współczynnik wielkości obiektu. Ponadto u.p.b. odwołuje się do tego załącznika również w art. 55 ust. 1 pkt 1 dla celów określenia dla jakich kategorii obiektów wymagana jest decyzja o pozwoleniu na użytkowanie.

Organ stoi na stanowisku, iż treść załącznika do ustawy Prawo budowlane doprecyzowuje rozpatrywaną definicję „obektu budowlanego” i „budowli”, a tym samym nakazuje zakwalifikować do kategorii obiektu budowlanego elektrownię wiatrową. Zaś w ramach obiektu budowlanego nakazuje sklasyfikować elektrownię wiatrową jako budowlę, albowiem jak już wcześniej Organ wskazał nie wpisuje się ona ani w definicję budynku, ani w definicję obiektu małej architektury. W ocenie Organu błędne jest w tym zakresie stanowisko Wnioskodawcy, który marginalizuje znaczenie umieszczenia w załączniku do u.p.b. w ramach obiektów budowlanych – elektrowni wiatrowej. Organ w pełni podziela w tym zakresie stanowisko Trybunału Konstytucyjnego, który w cytowanym już powyżej wyroku, wskazała, że treść załącznika do u.p.b. może przesądzać o nadaniu obiektom statusu budowli, mimo iż nie zostały wprost wymienione w art. 3 pkt. 3 u.p.b., lecz ustawodawca umieścił je w załączniku do ustawy.

Dodatkowo za zaliczeniem elektrowni wiatrowych do budowli w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.p.b. (a tym samym w rozumieniu u.p.o.l.) przemawia także treść art. 82 ust. 3 pkt 5b u.p.b., który wśród obiektów budowlanych, dla których wojewoda jest organem administracji architektoniczno-budowlanej pierwszej instancji, wymienia wprost elektrownie wiatrowe. Co więcej w tym przepisie ustawodawca odwołuje się do elektrowni wiatrowych, w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Ta ustawa zaś wprost wskazuje, że elektrownię wiatrową należy zakwalifikować jako budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej z fundamentu, wieży, wirnika z zespołem łopat, zespołu przeniesienia napędu, generatora prądotwórczego, układów sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

W powyższych okolicznościach nieuprawnione jest stanowisko Wnioskodawcy, który twierdzi, że elektrownię wiatrową jako całość można uznać wyłącznie dla celów u.i.e.w., skoro ustawa Prawo budowlane wprost do definicji zamieszczonej w tej ustawie się odwołuje. Dezaktualizacji uległy w ocenie Organu orzeczenia sądów wydane na stanie prawnym sprzed nowelizacji u.p.b. dokonanej ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Obecne brzmienie przepisów nakazuje traktować całą elektrownię wiatrową jako budowlę. Za budowlę w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. oraz art. 3 pkt 1 w zw. z art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane uznać należy obiekt kompletny. Obiekt taki może składać się z wielu powiązanych technicznie i funkcjonalnie elementów. Mogą to być urządzenia *stricto* budowlane (konstrukcje nośne), jak i niebudowlane (instalacje). Obiektem budowlanym jest bowiem budowla wraz z instalacjami, które umożliwiają jej użytkowanie zgodnie z przeznaczeniem.

W ocenie Organu nieuzasadnione są także argumenty Wnioskodawcy o tym, iż tylko te części elektrowni wiatrowych, jak fundamenty i wieża spełniają definicję obiektu budowlanego wybudowanego z użyciem wyrobów budowlanych, albowiem pozostałe elementy jako urządzenia o przeznaczeniu typowo technicznym i przemysłowym charakterze nie są zbudowane z wyrobów budowlanych, a zatem nie mogą stanowić obiektu budowlanego. Przede wszystkim należy zauważyć, że przez budowlę rozumie się każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Przepis mówi o wzniesieniu obiektu z użyciem wyrobów budowlanych, nie zaś o tym, iż każdy jego element z takiego wyrobu musi zostać wykonany. Takiej cechy nie można by było bowiem przypisać praktycznie żadnej z budowli *expressis verbis* wymienionej w art. 3 pkt 3 u.p.b.

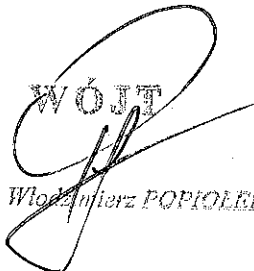
Organ nie dostrzega również podstaw do stosowania zasad klasyfikacji środków trwałych na potrzeby ustalenia przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. W ocenie organu jest to zbyt daleko idąca analogia i brak jest jakiegokolwiek uzasadnienia, aby sposób klasyfikacji środków trwałych miał decydujące znaczenie o zakresie przedmiotowym opodatkowania podatkiem od nieruchomości. W tym miejscu Organ odwołuje się do zasady autonomii prawa podatkowego, na którą sam Wnioskodawca zwracał uwagę, podnosząc, iż nie sposób dopatrzeć się wpływu reguł stosowanych przy amortyzacji środków trwałych na przedmiot opodatkowania – tym bardziej, że Wnioskodawca nie przedstawia żadnej argumentacji, która miałaby stanąć u podstaw odwoływania się do zasad klasyfikacji środków trwałych, poprzestając jedynie na przytoczeniu tych zasad i stwierdzeniu, iż stoją one w sprzeczności z poglądem, iż elektrownia wiatrowa jako całość podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Wedle powyższych rozważań Organu podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości stanowi wartość całej elektrowni wiatrowej, na którą składają się co najmniej fundamenty, wieża, wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądowłórczy, układ sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Organ nie podziela również stanowiska Wnioskodawcy o braku uzasadnienia dla zróżnicowania w traktowaniu dla celów podatku od nieruchomości elektrowni atomowych (których tylko części budowlane podlegałyby opodatkowaniu) i elektrowni wiatrowych (które miałyby podlegać opodatkowaniu jako całość). Nowelizacja u.p.b. dokonana przez u.i.e.w., jak też wprowadzenie definicji elektrowni wiatrowej, do której u.p.b. odwołuje się, w sposób bezsporny dowodzi, że celem ustawodawcy było objęcie podatkiem od nieruchomości całej elektrowni wiatrowej.

Odnosząc się już do ostatniego z argumentów Wnioskodawcy odwołującego się do uzasadnienia u.i.e.w. należy wskazać, że wystarczy sięgnąć li tylko do treści tej ustawy, aby dostrzec, że służy ona celom podatkowym. Mianowicie w art. 17 u.i.e.w. ustawodawca niejako odroczył skutki podatkowe wywoływane przez ustawę do dnia 1 stycznia 2017 r. Jeżeli treść ustawy nie wpływałaby na wysokość opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych, jak twierdzi Wnioskodawca, to nie byłoby potrzeby wprowadzenia przepisów intertemporalnych w tym zakresie. Co więcej w uzasadnieniu do ww. ustawy wprost wskazano, że *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 katastrof budowlanych.*

POUCZENIE

1. 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 Szczecinie 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).
2. Skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 ww. ustawy) w terminie 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie 60 dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy).
3. Skargę wnosi się za pośrednictwem organu – Wójta Gminy Kołobrzeg, ul. Trzebiatowska 48a, 78-100 Kołobrzeg.


mgr inż. Włodzisław POPIOŁEK