WÓJT GMINY
MOSZCZENICA

PRA.074.20.1.2016

Moszczenica, dnia 13 stycznia 2017 r.

Interpretacja indywidualna

Wójt Gminy Moszczenica, działając na podstawie art. 14j § 1 i 3 w zw. z art. 14b § 2 - 5, art. 14c, art. 14d § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.), zwanej dalej ordynacją podatkową lub o.p., oraz art. 1a ust. 1 pkt 2 i art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 716 z późn. zm.), zwanej dalej ustawą o podatkach i opłatach lokalnych lub u.p.o.l., w związku z wnioskiem [redacted] dalej jako Wnioskodawca, z dnia 31 października 2016 r. (data wpływu do organu) o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego dotyczącej podatku od nieruchomości, w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości elementów technicznych elektrowni wiatrowej

uznaje stanowisko Wnioskodawcy zawarte we wniosku z dnia 31 października 2016 r. za nieprawidłowe

Uzasadnienie

W dniu 31 października 2016 r. wpłynął do tutejszego organu wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego, dotyczącej podatku od nieruchomości, w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości elementów technicznych elektrowni wiatrowej.

W przedmiotowym wniosku Wnioskodawca przedstawił następujący stan faktyczny/ zdarzenie przyszłe:

Wnioskodawca prowadzi działalność gospodarczą polegającą przede wszystkim na realizacji projektów elektrowni wiatrowych oraz ich eksploatacji. Wnioskodawca zrealizował na terenie Gminy Moszczenica inwestycję polegającą na budowie elektrowni wiatrowej. Dalsza eksploatacja inwestycji uzależniona jest jednak od wyników analiz dotyczących opłacalności inwestycji, w tym również przy uwzględnieniu obciążeń publicznoprawnych dotyczących opodatkowania elektrowni wiatrowej podatkiem od nieruchomości.

Elektrownia wiatrowa należąca do Spółki składa się z fundamentu i wieży/masztu („elementy budowlane") oraz elementów technicznych w postaci m.in. wirnika z zespołem łopat, zespołu przeniesienia napędu, generatora prądotwórczego, układów sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem, a także mechanizmu obrotu („elementy techniczne"), stanowiących odrębne pod względem technicznym od elementów budowlanych urządzenia służące do wytwarzanie energii elektrycznej.

W związku z powyższym Wnioskodawca zadał następujące pytanie:

Czy w związku z wejściem w życie ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 2016 r. poz. 961; dalej: ustawa o inwestycjach w zakresie

elektrowni wiatrowych lub u.i.z.e.w.), opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają – tak jak dotychczas – wyłącznie elementy budowlane elektrowni wiatrowej (fundament i wieża/maszt), tj. nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości elementy techniczne (takie jak w szczególności wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu)?

Stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej zaistniałego stanu faktycznego / zdarzenia przyszłego:

Wnioskodawca stoi na stanowisku, że po wejściu w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, tak jak dotychczas, wyłącznie części budowlane urządzeń elektrowni wiatrowej (fundament i wieża/maszt) podlegają opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości, natomiast części techniczne (takie jak w szczególności wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu) nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Zdaniem Wnioskodawcy, celem ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych było wyłącznie uregulowanie kwestii dotyczących lokalizacji, budowy oraz użytkowania elektrowni wiatrowych. Jednocześnie, celem tym nie było nigdy zwiększenie obciążeń elektrowni wiatrowych z perspektywy opodatkowania ich podatkiem od nieruchomości. Wnioskodawca uważa, że wynika to wprost z uzasadnienia do ww. ustawy, zgodnie z którym „od 2009 roku można zaobserwować w Polsce niezwykle dynamiczny rozwój energetyki wiatrowej. Niestety dotychczas nie zostały w dostatecznym stopniu sformułowane ramy prawne dla lokalizowania, budowy i eksploatacji elektrowni wiatrowych (...) W związku z powyższym podjęto prace nad uregulowaniem kwestii dotyczących lokalizacji, budowy oraz użytkowania elektrowni wiatrowych w Polsce." (str. 1-2 uzasadnienie do projektu ww. ustawy, druk sejmowy nr 315).

Jak czytamy we wniosku, wyłącznie na potrzeby ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych została sformułowana definicja elektrowni wiatrowej jako budowli składającej się z fundamentu i wieży/masztu oraz elementów technicznych. Definicja ta jednak – z uwagi na charakter ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych jako aktu niestanowiącego prawa podatkowego ani Prawa budowlanego, jak również niewprowadzającego, jakichkolwiek zmian w przepisach UPOL, nie może wywołać skutku w postaci zmiany zakresu opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości. Podobnie, zmiany wprowadzone do Prawa budowlanego ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (od dnia 16 lipca 2016 r. art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego nie wymienia już wprost w katalogu przykładowych urządzeń technicznych obok kotłów, pieców przemysłowych i elektrowni jądrowych, również elektrowni wiatrowych; elektrownia wiatrowa została natomiast wymieniona jako obiekt budowlany w załączniku do Prawa budowlanego) nie mogą wpływać i nie wpływają w żaden sposób na zakres opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Wnioskodawca wywodzi, że wykreślenie elektrowni wiatrowych z katalogu przykładowych urządzeń technicznych z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego oraz wymienienie elektrowni wiatrowych w załączniku do Prawa budowlanego nie prowadzi do pozbawienia ich charakteru urządzeń technicznych. Wnioskodawca wskazuje, że elektrownie wiatrowe bez wątpienia stanowią urządzenia techniczne i jako takie, chociaż niewymienione wprost, mieszczą się w katalogu urządzeń technicznych z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, w przypadku których budowę stanowią wyłącznie ich części budowlane – jako „ inne urządzenia" techniczne.

Wnioskodawca zwraca uwagę, że wyrażona expressis verbis w art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.) zasada wyłączności ustawy w sprawach podatkowych gwarantuje, że projekt każdej nowej ustawy wprowadzającej podatek lub nowelizującej istniejącą już ustawę podatkową, a także mającej wpływ

na elementy konstrukcyjne podatku, zostanie uchwalony w odpowiednim trybie, przez podmiot do tego powołany. Zasada ta zapewnia możliwość weryfikacji projektów ustaw podatkowych, co jest niezbędne w demokratycznym państwie prawnym, w szczególności z uwagi na fakt, że podatki stanowią formę bezpośredniej ingerencji w sferę praw i wolności obywateli. Według Wnioskodawcy, ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie jest ustawą podatkową (reguluje zupełnie inną materię – określa warunki i tryb lokalizacji i budowy elektrowni wiatrowych oraz warunki lokalizacji elektrowni wiatrowych w sąsiedztwie istniejącej albo planowanej zabudowy mieszkaniowej) ani nie wprowadza zmian w przepisach podatkowych. Dlatego też, nawet znowelizowanie Prawa budowlanego na mocy ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie może wywołać skutków podatkowych, jeżeli wywołanie takich skutków nie było wolą ustawodawcy, a zamiar ich wywołania nie został wyartykułowany przez ustawodawcę wprost i odpowiedni uzasadniony.

Wnioskodawca uważa, że wprowadzona wyłącznie na potrzeby ww. ustawy definicja elektrowni wiatrowej, zgodnie z którą budowlę stanowi elektrownia wiatrowa składająca się z fundamentu i wieży/masztu oraz elementów technicznych, nie może mieć zatem znaczenia z perspektywy opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości. Nie jest to definicja sformułowana na potrzeby ustawy o podatkach i opłatach lokalnych – jak wskazano powyżej, wejście ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie spowodowało żadnych zmian w ustawie podatkowej – UPOL, ani żadnych zmian w Prawie budowlanym, do którego UPOL odsyła, które miały by wpływ na przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Z uwagi na powyższe, ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie wywołuje skutków podatkowych i nie stanowi przepisów, które należało by poddać wykładni w celu ustalenia przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Co więcej, zdaniem Wnioskodawcy, wyznaczenie zakresu opodatkowania w oparciu o przepisy ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych – jako aktu niestanowiącego prawa podatkowego ani Prawa budowlanego, jak również niewprowadzającego jakichkolwiek zmian w przepisach UPOL, było by wprost niezgodne z prawem.

Wnioskodawca stwierdza, że uwzględniając brzmienie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych oraz treść uzasadnienia tej ustawy, które w żadnym miejscu nie wskazują, aby ww. ustawa miała (czy też powinna mieć) wpływ na określenie przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, należy stwierdzić, iż ustawa ta nie może wywoływać skutków podatkowych.

Wskazany przez Wnioskodawcę kierunek wykładni przepisów ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, jego zdaniem, nakazuje również:

1) wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. (sygn. P 33/09) - „gdy kwalifikacja obiektu lub urządzenia (...) jako budowli w rozumieniu PodLokU budzi wątpliwości, których nie daje się wyeliminować, kwestię – ze względu na zakaz stosowania analogii z ustawy w prawie podatkowym – należy rozstrzygnąć negatywnie. Rozważany zakaz działa przy tym niejako dwupoziomowo: na poziomie abstrakcyjnym wyklucza uznanie za przedmiot opodatkowania kategorii obiektów, których nazwy nie zostały wyraźnie wymienione w PrBud, nawet jeżeli obiekty mieszczące się w takiej kategorii są istotnie podobne do obiektów należących do kategorii opodatkowania poszczególnych obiektów, jeżeli nie można ich definitywnie przyporządkować do kategorii, której nazwa została wprost zawarta w PrBud." oraz **„zgodnie z wymogami konstytucyjnymi niejasnych regulacji podatkowych nie można interpretować na niekorzyść podatników, a w konsekwencji jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to zgodnie z zasadą in dubio pro tributario należy opowiedzieć się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązanego do świadczeń podatkowych"**; a także
2) wyrażona w art. 2a Ordynacji podatkowej zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika, zgodnie z którą niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa

podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika.

W uzasadnieniu wniosku Wnioskodawca cytuje art. 2 ust. 1 oraz art. 1a ust.1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Wskazuje ponadto, że UPOL definiując zakres przedmiotowy opodatkowania nie wprowadza szczegółowej definicji terminu „budowla", odsyłając w tym zakresie jedynie do przepisów ustawy Prawo budowlane (do definicji budowli w Prawie budowlanym poprzez definicję obiektu budowlanego). Wprowadzenie w UPOL odesłania do norm prawnych spoza gałęzi prawa podatkowego, regulujących materię niepodatkową (Prawo budowlane normuje działalność obejmującą m.in. sprawy projektowania, budowy, utrzymania, rozbiórki obiektów budowlanych oraz określa zasady działania organów administracji publicznej w tych dziedzinach) należy uznać za sytuację wyjątkową. Specyfika prawa podatkowego rodzi określone wymogi regulacyjne – poziom dookreśloności normy prawnopodatkowej musi odpowiadać najwyższym standardom, tak aby w sposób jasny i precyzyjny można było odtworzyć treść wszystkich elementów konstrukcyjnych podatku (podmiot opodatkowania, przedmiot opodatkowania i podstawę opodatkowania). Odesłanie do innej gałęzi prawa (w tym przypadku – do Prawa budowlanego) najczęściej rządzącego się własnymi zasadami i realizującej własne (specyficzne) cele, może być źródłem istotnych wątpliwości.

Zdaniem Wnioskodawcy, szczególną uwagę należy zwrócić na wyższy, w przypadku ustaw podatkowych, standard jednoznaczności i określoności przepisów. Wnioskodawca wskazuje, że w kwestii niejasności i braku określoności przepisów UPOL i Prawa budowlanego wypowiedział się Trybunał Konstytucyjny w powoływanym jak powyżej wyroku z dnia 13 września 2011 r. (sygn. P 33/09), który wskazał, że „regulacje UPOL obarczają te same mankamenty i niejasności, które zostały stwierdzone przy okazji analizy Prawa budowlanego. Jednak ze względu na to, iż w prawie daninowym wymagany jest wyższy standard jednoznaczności i określoności przepisów prawnych niż w prawie administracyjnym, uchybienia te w zakresie, w jakim dotyczą regulacji podatkowej, zyskują poważniejszy charakter.".

Jak twierdzi Wnioskodawca, Trybunał Konstytucyjny przesądził, że dla zapewnienia pewności stosowania przepisów UPOL wymaganej Konstytucją, warunkiem zaliczenia danego obiektu do budowli w świetle definicji zawartej w UPOL jest wymienienie go wprost w przepisach Prawa budowlanego, rozumiane jako użycie nazwy danego obiektu „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". Jednocześnie, przyporządkowanie do określonej nazwy musi być definitywne: „gdy kwalifikacja obiektu lub urządzenia (...) jako budowli w rozumieniu u.p.o.l. budzi wątpliwości, których nie daje się wyeliminować, kwestię - ze względu na zakaz stosowania analogii z ustawy w prawie podatkowym - należy rozstrzygnąć negatywnie. Rozważany zakaz działa przy tym niejako dwupoziomowo: na poziomie abstrakcyjnym wyklucza uznanie za przedmiot opodatkowania kategorii obiektów, których nazwy nie zostały wyraźnie wymienione w u.p.b., nawet jeżeli obiekty mieszczące się w takiej kategorii są istotnie podobne do obiektów należących do kategorii wskazanych expressis verbis"). Jednocześnie Trybunał stwierdził, że „Oznacza to, 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.".

Wnioskodawca argumentuje, że w orzecznictwie sądów administracyjnych ukształtował się pogląd, znajdujący odzwierciedlenie również w praktyce organów podatkowych, zgodnie z którym budowle opodatkowane podatkiem od nieruchomości stanowią wyłącznie te obiekty, które zostały wymienione w katalogu budowli z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego. W szczególności, w tym zakresie, sądy administracyjne w najnowszych orzeczeniach dotyczących kontenerów wprost wskazują, iż z uwagi na brak możliwości zakwalifikowania ich do jednej z kategorii obiektów wymienionych w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, nie stanowią one budowli i nie podlegają

opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Przykładowo w:

1) wyroku z dnia 15 marca 2016 r., sygn. akt II FSK 84/14, NSA wskazał, że „Zasadnicze znaczenie dla rozstrzygnięcia spornego problemu będzie miała zatem odpowiedź na pytanie, czy wskazane we wniosku kontenery mieszczą się w ww. zakresie definicyjnym wynikającym z treści art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zw. z art. 3 pkt 3 u.p.b. (...) Naczelny Sąd Administracyjny uważa, że interpretacji art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., w zw. z art. 3 pkt 3 u.p.b. należy dokonać z uwzględnieniem stanowiska, jakie zaprezentował Trybunał Konstytucyjny (...) Inaczej mówiąc katalog budowli wymienionych w art. 3 pkt 3 u.p.b. ma charakter otwarty (przykładowy) dla ustalenia znaczenia tego pojęcia na gruncie prawa budowlanego. W kontekście jednakże standardów konstytucyjnych, dotyczących ustawowego wymogu ustawowego sprecyzowania elementów konstrukcyjnych podatku (art. 217 Konstytucji RP), wykazowi temu dla celów zdefiniowania pojęcia budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. należy przydać cechy numerus clausus. Odnosząc przytoczone rozważania do wskazanych we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji kontenerów stwierdzić należy, że ocena czy sporny kontener może zostać opodatkowany podatkiem od nieruchomości jako budowla (jej część) zależne będzie od wykazania, że mieści się on w katalogu wymienionym w art. 3 pkt 3 u.p.b."; oraz w:
2) wyroku z dnia 26 lutego 2015 r., sygn. akt II FSK 134/13, NSA przesądził, że „ocena czy sporny kontener może zostać opodatkowany podatkiem od nieruchomości jako budowla (jej część) zależne będzie od wykazania, że mieści się on w katalogu wymienionym w art. 3 pkt 3 u.p.b.".

Dalej Wnioskodawca przytacza treść art. 3 pkt 1 i 3 pkt 3 Prawa budowlanego, wskazując jednocześnie, iż Prawo budowlane w katalogu budowli z art. 3 pkt 3 nie wymienia nazwy „elektrownia wiatrowa". Obiektu tego nie można również przyporządkować do żadnej kategorii wymienionej w tym katalogu. Art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego wymienia jednak wprost jako budowle części budowlane urządzeń technicznych. Urządzeniami takimi niewątpliwie są wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu, tj. elementy techniczne elektrowni wiatrowych.

Wnioskodawca zwraca uwagę, że wyliczenie urządzeń technicznych z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego nie ma charakteru enumeratywnego. Użycie w przytoczonym przepisie zwrotu „i innych urządzeń" („części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych elektrowni jądrowych i innych urządzeń)") świadczy, że następujące przed tym zwrotem wyliczenie urządzeń zaliczanych do urządzeń technicznych ma charakter przykładowy i obejmuje wszelkie urządzenia techniczne, w tym również urządzenia elektrowni wiatrowych. W tym zakresie Wnioskodawca wskazuje, że na gruncie obecnie obowiązujących przepisów powszechnie przyjmuje się, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają transformatory (stanowiące, podobnie jak elektrownie wiatrowe, urządzenia elektroenergetyczne), pomimo tego, że analogicznie jak w przypadku elektrowni wiatrowych, nie zostały one wymienione wprost w katalogu przykładowych urządzeń technicznych z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego.

Zdaniem wnioskodawcy, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowle podlegają bowiem wyłącznie obiekty, które mają charakter budowlany, tj. obiekty wznoszone z użyciem wyrobów budowlanych, przy użyciu technik budowlanych (powstające w ramach procesu budowlanego). Stąd wyraźne wskazanie w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, że budowlę stanowią wyłącznie części budowlane/fundamenty urządzeń technicznych, a poza zakresem opodatkowania pozostają same urządzenia techniczne. Na potwierdzenie tego, jak twierdzi Wnioskodawca, ustawą z dnia 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy – Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r. poz. 443), wprowadzono do Prawa budowlanego nową definicję obiektu budowlanego,

dodając wymóg wzniesienia obiektu budowlanego przy użyciu wyrobów budowlanych oraz rezygnując z przesłanki tworzenia przez budowlę całości techniczno-użytkowej z instalacjami i urządzeniami. W ten sposób, twierdzi Wnioskodawca, ustawodawca wyeliminował wszelkie potencjalne wątpliwości dotyczące kwalifikacji urządzeń technicznych posiadających części budowlane w całości jako budowli na gruncie podatku od nieruchomości.

Jednocześnie Wnioskodawca wskazuje, iż mając na uwadze definicje:

- budowli z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, zgodnie z którą budowlę stanowią wyłącznie części budowlane urządzeń technicznych; oraz
- obiektu budowlanego z art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego, zgodnie z którą obiektem budowlanym jest budowla wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z przeznaczeniem, wzniesiona z użyciem wyrobów budowlanych;

urządzenia techniczne elektrowni wiatrowych nie mogą stanowić budowli dla podatku od nieruchomości również ze względu na definicję obiektu budowlanego, gdyż:

- elementy techniczne elektrowni (takie jak wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu) nie stanowią instalacji, lecz urządzenia techniczne;
- to nie urządzenia techniczne zapewniają możliwość wykorzystywania fundamentu i wieży/masztu zgodnie z ich przeznaczeniem, lecz przeciwnie – fundament i wieża/maszt zapewniają możliwość wykorzystywania urządzeń technicznych; oraz co istotne:
- urządzenia nie są wznoszone z użyciem materiałów budowlanych.

W konsekwencji, jak twierdzi Wnioskodawca, uwzględniając definicję budowli z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego oraz stanowisko Trybunału Konstytucyjnego i sądów administracyjnych, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości powinny podlegać jedynie części budowlane ww. urządzeń technicznych elektrowni wiatrowych, tj. fundament i wieża/maszt. Tym samym, zdaniem Wnioskodawcy, w stanie prawnym obowiązującym po wejściu w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych – tak jak dotychczas – wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowych (fundament i wieża/maszt) podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, natomiast części techniczne (takie jak wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu) nie są opodatkowane.

Dodatkowo Wnioskodawca wskazuje, iż na gruncie przepisów obowiązujących przed wejściem w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych organy podatkowe i sądy administracyjne powszechnie przyjmowały, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowych, tj. fundament i wieża/maszt. Na taki zakres opodatkowania wskazał m.in. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 30 lipca 2009 r., sygn. akt II FSK 202/08 - „Przepis art. 3 pkt 1 u.p.b. definiuje obiekt budowlany poprzez enumeratywne wymienienie trzech typów tych obiektów, definiując każdy z tych obiektów w dalszej swojej części (art. 3 pkt 2, 3 i 4). Stosując zasady wykładni systemowej wewnętrznej, skoro budowlą (obiektem budowlanym) są części budowlane urządzenia technicznego (elektrowni wiatrowej), to ten obiekt budowlany nie może składać się z innych obiektów budowlanych. Gdyby ustawodawca chciał, aby urządzenia techniczne, a więc i elektrownie wiatrowe, były uważane za budowlę (obiekt budowlany), wówczas nie definiowałby jako budowli (obiektów budowlanych) ich części budowlanych. Innymi słowy dla celów podatkowych budowla nie musi stanowić całości użytkowej, gdyż zgodnie z art. 3 pkt 3 u.p.b., do którego odsyła ustawa podatkowa budowlą (obiektem budowlanym) mogą być także same części budowlane urządzeń technicznych.". W konsekwencji Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, iż „Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. podlegają zatem jedynie części budowlane elektrowni wiatrowych jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających

się na całość użytkową.".

Wnioskodawca uważa, że stanowisko to zachowuje aktualność również po wejściu w życie przepisów ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, gdyż wspomniana ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie miała wywołać skutków podatkowych.

Jak podsumował Wnioskodawca, mając na uwadze przytoczone powyżej dyrektywy rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika, oraz uwzględniając, że:

- elektrownia wiatrowa nie została wymieniona w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego jako budowla,
- elektrownia wiatrowa składa się z elementów budowlanych (fundament i wieża/maszt) oraz elementów technicznych (takich jak w szczególności wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu),
- art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego wymienia jako budowle części budowlane urządzeń technicznych, oraz
- ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie może wywołać żadnych skutków podatkowych,

po wejściu w życie ww. ustawy, tak jak dotychczas, wyłącznie części budowlane urządzeń elektrowni wiatrowych (fundament i wieża/maszt) podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, tj. nie podlegają opodatkowaniu części techniczne (takie jak w szczególności wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu).

Stanowisko organu podatkowego w sprawie przedstawionego stanu faktycznego:

I. W świetle obowiązującego stanu prawnego, po przeprowadzeniu analizy zaprezentowanej przez Wnioskodawcę argumentacji, należy uznać stanowisko Wnioskodawcy za **nieprawidłowe.** Interpretacja dotyczy stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

Wnioskodawca przedstawił szereg argumentów mających uzasadnić zajęte przez siebie stanowisko. Należy zaznaczyć, że, zdaniem organu, w niniejszej sprawie występuje kilka zagadnień, których rozstrzygnięcie przesądzi o tym, iż stanowisko wnioskodawcy jest nieprawidłowe. Do kwestii tych należą w szczególności: wykładnia definicji budowli jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości oraz wpływ wejścia w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych na treść i rozumienie tej definicji.

II. Stosownie do postanowień art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane - budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Natomiast definicja budowli dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości uregulowana jest w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., zgodnie z którym pojęcie "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. Konstrukcja tej definicji sprawia, że nie jest możliwe ustalenie zakresu opodatkowania podatkiem od nieruchomości bez odwołania się do przepisów prawa budowlanego.

I tak, zgodnie z art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (t.j. Dz. U. z

2016 r. poz. 290 z późn. zm.), zwanej dalej Prawem budowlanym lub pr.bud., przez „obiekt budowlany" należy rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Z tego wyliczenia zawartego w art. 3 pkt 1 pr.bud., z punktu widzenia opodatkowania podatkiem od nieruchomości, w kręgu naszych rozważań pozostaje pojęcie budowli. W myśl art. 3 pkt 3 pr.bud. przez pojęcie „budowli" należy rozumieć **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. Dodać także należy, iż elektrownie wiatrowe są wprost wskazane w załączniku do Prawa budowlanego, jako obiekty budowlane zaliczone do XXIX kategorii. Ponadto, zgodnie z art. 82 ust. 3 pkt 5b pr.bud., Wojewoda jest organem administracji architektoniczno-budowlanej wyższego stopnia w stosunku do starosty oraz organem pierwszej instancji w sprawach obiektów i robót budowlanych w postaci elektrowni wiatrowych, w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Sam Wnioskodawca dostrzega, że elektrownie wiatrowe są wskazane w załączniku do Prawa budowlanego jako obiekty budowlane.

Dla porządku należy przytoczyć jeszcze definicje budynku i obiektu małej architektury, aby jednoznacznie wykluczyć możliwość uznania za takowe elektrowni wiatrowej. Otóż, stosownie do art. 1a pkt 1 u.p.o.l., „budynek" jest to obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach. Ta definicja jest tożsama z definicją budynku uregulowaną w Prawie budowlanym – zgodnie z art. 3 pkt 2 pr.bud. przez „budynek" należy rozumieć taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach. Jeśli zaś chodzi o obiekty małej architektury, niezdefiniowane w u.p.o.l., jak stanowi art. 3 pkt 4 pr.bud., - należy przez to rozumieć **niewielkie obiekty**, a w szczególności:

a) kultu religijnego, jak: kapliczki, krzyże przydrożne, figury,

b) posągi, wodotryski i inne obiekty architektury ogrodowej,

c) użytkowe służące rekreacji codziennej i utrzymaniu porządku, jak: piaskownice, huśtawki, drabinki, śmietniki.

Z powyższego wynika, że wykluczone jest zaliczenie elektrowni wiatrowych do budynków czy też obiektów małej architektury, czy to z powodu braku przegród budowlanych oraz dachu, czy też z powodu ich wielkości. Bezsporny jest fakt, że ustawodawca wskazał elektrownie wiatrowe jako obiekty budowlane. Wobec tego, że Prawo budowlane zna wyłącznie trzy kategorie obiektów budowlanych (budynki, budowle, obiekty małej architektury), elektrownia wiatrowa musi zaliczać się do którejś z nich, będąc obiektem budowlanym. Jeżeli, z uwagi na treść przytoczonych powyżej definicji, nie można uznać elektrowni wiatrowej za budynek ani obiekt małej architektury, bez wątpienia musi stanowić ona budowlę, w świetle Prawa budowlanego. Wychodząc od podatkowej definicji budowli, jako obiektu budowlanego w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędącego budynkiem lub obiektem małej architektury – zaliczenie elektrowni wiatrowej do kategorii obiektu budowlanego zgodnie z Prawem budowlanym i jednocześnie przesądzenie o tym, że nie jest to obiekt będący budynkiem lub obiektem małej architektury, daje podstawę do zaliczenia jej do kategorii budowli.

Jak czytamy w komentarzu do art. 1a u.p.o.l.: „W art. 1a u.p.o.l. ustawodawca zamieszcza słownik definicji legalnych, czyli katalog pojęć, co do których wskazuje na sposób ich rozumienia w całej ustawie o podatkach i opłatach lokalnych." (Borszowski Paweł i Stelmaszczyk Klaudia. Art. 1(a). W: Komentarz do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, [w:] Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz. Wolters Kluwer, 2016.).

Ponadto L. Etel pisze: „Należy zauważyć, że w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. ustawodawca nie odsyła bezpośrednio do pojęcia budowli zawartego w ustawie - Prawo budowlane. Tak więc na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie można rozpoczynać procesu interpretacji terminu "budowla" od art. 3 pkt 3 pr. bud., choć przepis ten może być pomocny w ustaleniu "podatkowego" znaczenia pojęcia budowli." (Etel Leonard. Art. 1(a). W: Podatek od nieruchomości. Komentarz. LEX, 2012).

III. Należy w tym miejscu przytoczyć poglądy wyrażone w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., P 33/09, pomimo braku prawnie wiążącego charakteru wykładni dokonanej przez Trybunał. Co prawda formalnie rzecz ujmując ww. wyrok nie jest wiążący dla organów podatkowych oraz sądów administracyjnych dokonujących kontroli m.in. interpretacji podatkowych pod względem legalności, czyli zgodności z prawem, jednakże można zauważyć, że wskazówki sformułowane przez Trybunał Konstytucyjny mają wpływ na stosowanie prawa, co znajduje odzwierciedlenie w licznych wyrokach sądów administracyjnych. Chociaż pytanie prawne zostało zadane Trybunałowi na tle stanu faktycznego niezwiązanego z elektrowniami wiatrowymi (sprawa dotyczyła wyrobisk górniczych i obiektów i urządzeń zlokalizowanych w tych wyrobiskach), jednak Trybunał Konstytucyjny dogłębnie przeanalizował przepisy u.p.o.l. oraz Prawa budowlanego, gdyż *„mając na względzie konieczność ochrony praw i wolności konstytucyjnych zagrożonych przez niewłaściwe jej stosowanie, Trybunał uznał za celowe szczegółowe odniesienie się do wskazanych w pytaniu prawnym wątpliwości, nie przesądzając kierunku rozstrzygnięcia sprawy, w związku z którą pytanie to zostało sformułowane.".*

Fragmenty uzasadnienia tego wyroku były cytowane przez Wnioskodawcę, jednak należy zauważyć, że wnioskodawca uczynił to w sposób wybiórczy i tracąc z pola widzenia ogólny sens stanowiska zajętego przez Trybunał Konstytucyjny. W przedmiotowym wyroku Trybunał Konstytucyjny zajął stanowisko, nie zgadzając się z poglądami wyrażanymi przez sądy administracyjne w licznych wyrokach, iż odesłanie w art. 1a u.p.o.l. do definicji "obiektu budowlanego", "urządzenia budowlanego", "budynku", "budowli" i "obiektu małej architektury" nie oznacza zakazu brania pod uwagę - poza art. 3 pkt 1, 2, 3, 4 i 9 u.p.b. - innych przepisów Prawa budowlanego, a tym bardziej przepisów innych aktów normatywnych. W uzasadnieniu przywołanego wyroku czytamy: *"Zdaniem Trybunału, twierdzenie to* [o braku możliwości stosowania poza art. 3 pkt 1, 2, 3, 4 i 9 pr.bud. - innych przepisów u.p.b., a tym bardziej przepisów innych aktów normatywnych – przyp. A.H.] *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. Oznacza to, że nie tylko możliwe, lecz wręcz konieczne okazuje się rozważenie, czy inne przepisy u.p.b. oraz inne akty normatywne, w szczególności u.p.g.g., 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 - jak wykazano - definicje te budzą bardzo wiele wątpliwości.". To samo należy odnieść do ustawy z o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych.

Czym innym, zdaniem Trybunału, jest bowiem zakaz stosowania analogii na niekorzyść podatnika w przepisach prawa podatkowego, a czym innym ustalenie zakresu znaczeniowego pojęć użytych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych przy pomocy przepisów Prawa budowlanego, a także innych przepisów prawa rangi ustawowej. W uzasadnieniu tegoż wyroku czytamy bowiem także: "***Podkreślić trzeba, że 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.*". Uprzedzając nieco dalsze wywody zaznaczyć należy, że ten sam tok rozumowania należy przyjąć w niniejszej sprawie, gdyż mamy do czynienia z aktem prawnym rangi ustawowej, który zalicza elektrownie wiatrowe do budowli w rozumieniu przepisów Prawa budowlanego.

IV. W przedmiotowym wyroku Trybunał Konstytucyjny dokonał analizy pojęcia „budowli", wskazując, że: „*omówienia wymaga charakter definicji wyrażenia "budowla". Formalnie 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.".

Nieco dalej Trybunał stwierdził, powołując się na orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego, że: „ ***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***".

Jak czytamy w komentarzu do art. 1a u.p.o.l., w odniesieniu do cytowanego wyroku Trybunału Konstytucyjnego: „*W tym konkretnym przypadku TK uznał, iż definicja budowli zawarta w art. 3 pkt 3 pr. bud. niesie jednak dla podatnika pewien przekaz, gdy uwzględnimy - teoretycznie przykładowe, gdyż wprowadzone za pomocą zwrotu "jak" - wyliczenie budowli w niej zawarte. Obiekty wyraźnie wskazane w tym wyliczeniu z pewnością są budowlami. Tak samo obiekty wskazane w innych przepisach pr. bud. jako budowle bez wątpienia są budowlami. O ile więc organ podatkowy nie wychodzi przy poborze podatku od nieruchomości poza zakres tego, co*

zostało expressis verbis wskazane jako budowla w pr. bud., o tyle nie narusza zasady ustawowego nakładania podatków. Doszło tu do ograniczenia zakresu zastosowania regulacji podatkowej w stosunku do zakresu, który byłby wynikiem ściśle językowej wykładni przepisu. Odrzucenie wyników wykładni językowej w tym akurat wypadku wydaje się uzasadnione. Nie można mówić o naruszeniu jakichś praw podatnika, skoro otrzymał on od prawodawcy dość przejrzystą informację, że ten konkretny obiekt wymieniony w art. 3 pkt 3 pr. bud. lub w innych przepisach pr. bud. jest budowlą. Alternatywą jest tylko stwierdzenie niekonstytucyjności przepisu, co prowadziłoby nie tylko do fatalnych skutków dla gmin, ale w ogóle dla stabilności systemu finansowego państwa." (Morawski Wojciech, Brzezicki Tomasz, Majka Paweł i Łunarski Olgierd. Art. 1(a). W: Podatek od nieruchomości w orzecznictwie sądów administracyjnych. Komentarz. Linie interpretacyjne. LEX, 2013.). Dodając do tego pogląd Trybunału o możliwości stosowania przepisów także innych ustaw poza Prawem budowlanym w celu sprecyzowania definicji budowli lub zakwalifikowania danego obiektu jako budowli w rozumieniu Prawa budowlanego, **mamy potwierdzenie, iż zgodne z przepisami prawa jest zakwalifikowanie elektrowni wiatrowej w całości (tj. elementy budowlane wraz z elementami technicznymi) jako budowli w rozumieniu Prawa budowlanego oraz ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.**

Biorąc powyższe pod uwagę, za całkowicie chybiony należy uznać pogląd wyrażony przez Wnioskodawcę w uzasadnieniu zajętego stanowiska, jakoby „Trybunał Konstytucyjny przesądził, że warunkiem zaliczenia danego obiektu do budowli w świetle definicji zawartej w UPOL jest wymienienie go wprost w przepisach Prawa budowlanego, rozumiane jako użycie nazwy danego obiektu" (str. 6 wniosku). Sam Trybunał bowiem stwierdził w uzasadnieniu cytowanego wyroku, że: „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.". Zatem nie można z przywołanego orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego wyciągnąć takich wniosków, jak uczynił to Wnioskodawca.

V. W tym miejscu należy wskazać na fakt, że zaprezentowane powyżej brzmienie definicji „budowli" uregulowanej w art. 3 pkt 3 pr.bud. zostało ukształtowane poprzez art. 9 pkt 1 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, który to przepis wprowadzał zmianę do art. 3 pkt 3 pr.bud, polegającą na wykreśleniu elektrowni wiatrowych z nawiasu wskazującego katalog urządzeń technicznych, których części budowlane uznawane są za budowle. Ta zmiana weszła w życie z dniem 16 lipca 2016 r. Przed nowelizacją przepis art. 3 pkt 3 pr.bud. definiował budowlę jako: "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 wiatrowych**, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.". Organ nie kwestionuje, że na tle poprzednio obowiązującego stanu prawnego wykształciła się ugruntowana linia orzecznicza, zgodnie z którą opodatkowaniu podlegały jedynie części budowlane elektrowni wiatrowych, tj. fundamenty oraz wieża/maszt.

Prezentowane uprzednio stanowisko nie może ostać się dłużej na gruncie regulacji obowiązujących od dnia 16 lipca 2016 r., wskutek wejścia w życie ustawy o inwestycjach w

zakresie elektrowni wiatrowych. Ustawa ta w art. 2 pkt 1 definiuje pojęcie „elektrowni wiatrowej" jako „**budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych**, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. poz. 478 i 2365 oraz z 2016 r. poz. 925)". Art. 2 pkt 2 u.i.z.e.w. stanowi natomiast, że przez "elementy techniczne" należy rozumieć „wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu". Co prawda ustawa ta nie jest ustawą podatkową, jednakże wprost wskazuje czym jest elektrownia wiatrowa – zawiera legalną definicję tego pojęcia. Zgodnie z poglądami zaprezentowanymi przez Trybunał Konstytucyjny w cytowanym powyżej wyroku z dnia 13 września 2011 r., P 33/09 przy ustalaniu zakresu pojęciowego budowli dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości należy posługiwać się nie tylko przepisami ustawy Prawo budowlane w całości (tj. łącznie z załącznikiem, w którym wprost wskazano elektrownię wiatrową jako obiekt budowlany zaliczany do XXIX kategorii), ale także przepisami innych ustaw, jeżeli *„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.".* Taką ustawą odrębną w stosunku do Prawa budowlanego, stanowiącą że elektrownia wiatrowa jest budowlą w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, jest z całą pewnością ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, która w art. 2 pkt 1 wprost na to wskazuje. Zatem należy uznać, że ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych współtworzy wraz z Prawem budowlanym oraz ustawą o podatkach i opłatach lokalnych pojęcie elektrowni wiatrowej jako budowli podlegającej opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Należy przy tym zaznaczyć, że opodatkowaniu winna podlegać cała elektrownia wiatrowa, rozumiana jako budowla w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składająca się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, do których zaliczamy wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu, a nie jedynie części budowlane elektrowni wiatrowej, czyli fundament oraz wieża/maszt. Wynika to z faktu, że przed wejściem w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych definicja budowli zawarta w art. 3 pkt 3 pr.bud. wskazywała, ze jako budowlę należy rozumieć m.in. „części budowlane elektrowni wiatrowych", natomiast aktualnie z przepisu tego usunięto elektrownie wiatrowe, zaś inne przepisy (tj. cytowany wcześniej załącznik do Prawa budowlanego oraz art. 2 pkt u.i.z.e.w.) przesądzają, iż elektrownię wiatrową należy traktować jako budowlę w całości wraz z elementami technicznymi. Na marginesie należy zauważyć, że zmiana załącznika do Prawa budowlanego (w zakresie brzmienia wiersza "Kategoria XXIX") również została dokonana ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych.

VI. Wnioskodawca, na poparcie swoich wywodów dotyczących konsekwencji braku możliwości zakwalifikowania jakiegoś obiektu do jednej z kategorii wymienionych w art. 3 pkt 3 pr.bud. w postaci niemożliwości zaliczenia tego obiektu do budowli i niepodlegania opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, przytacza fragment wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 marca 2016 r., sygn. akt II FSK 84/14. Należy zauważyć, że podobnie jak w przypadku cytowanego wcześniej wyroku Trybunału Konstytucyjnego, również tutaj cytat z uzasadnienia przytoczony przez Wnioskodawcę nie odzwierciedla rzeczywistej intencji i poglądów wyrażonych przez Naczelny Sąd Administracyjny. Wnioskodawca w sposób wybiórczy przytoczył i połączył fragmenty uzasadnienia przedmiotowego wyroku, pozornie uzasadniając swoje stanowisko. Jednakże uważna lektura pełnego uzasadnienia zacytowanego we wniosku wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 marca 2016 r., sygn. akt II FSK 84/14 pozwala na konkluzję, że w istocie poglądy tam wyrażone potwierdzają stanowisko przeciwne do stanowiska Wnioskodawcy, a prezentowane przez tutejszy organ. Mianowicie w uzasadnieniu tego wyroku możemy przeczytać: *„Dodać należy, że **o kwalifikacji określonych obiektów jako budowli, oprócz definicji***

sformułowanej w art. 3 pkt 3 u.p.b., mogą przesądzać również inne przepisy rozważanej ustawy oraz załącznik do niej, określający kategorie obiektów budowlanych (...). *Naczelny Sąd Administracyjny uważa, że interpretacji art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., w zw. z art. 3 pkt 3 u.p.b. należy dokonać z uwzględnieniem stanowiska, jakie zaprezentował Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 września 2011 r. (P-33/09), w świetle m.in. którego* ***za budowle w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. mogą zostać uznane jedynie budowle wymienione expressis verbis w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane, w innych przepisach tej ustawy lub załączniku do niej****, będące wraz z instalacjami i urządzeniami obiektem budowlanym, o którym mowa w art. 3 pkt 1 lit. b ustawy Prawo budowlane, czyli pod warunkiem, że stanowią one całość techniczno-użytkową oraz jedynie urządzenia techniczne scharakteryzowane w art. 3 pkt 9 ustawy Prawo budowlane lub w innych przepisach tej ustawy albo w załączniku do niej.*".

Wskazać należy, że ten pogląd, zgodny ze stanowiskiem zajętym przez Trybunał Konstytucyjny, prezentowany jest także w innych orzeczeniach Naczelnego Sądu Administracyjnego, m.in. w uchwale NSA z dnia 3 lutego 2014 r., sygn. akt II FPS 11/13 oraz wyrokach NSA z dnia 13 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 144/10 i II FSK 1310/10.

VII. Wnioskodawca pisze we wniosku (str. 8), że: „Art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego wymienia jednak wprost jako budowle części budowlane urządzeń technicznych. Urządzeniami takimi niewątpliwie są wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania oraz zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu, tj. elementy techniczne elektrowni wiatrowych.". Zapewne Wnioskodawca pomylił się, gdyż elementami budowlanymi elektrowni wiatrowych są fundament oraz wieża/maszt. Dalej Wnioskodawca wywodzi, iż „(...) wyliczenie urządzeń technicznych z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego nie ma charakteru enumeratywnego. Użycie w przytoczonym przepisie zwrotu „i innych urządzeń" („części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń") świadczy, że następujące przed tym zwrotem wyliczenie urządzeń zaliczanych do urządzeń technicznych ma charakter przykładowy i obejmuje wszelkie urządzenia techniczne, w tym również urządzenia elektrowni wiatrowych.".

Nie sposób przyznać racji Wnioskodawcy w powyższym zakresie. Ustawodawca celowo bowiem wykreślił wyrażenie „elektrowni wiatrowych" z treści art. 3 pkt 3 pr.bud., (gdzie zamieszczone wskazywało na konieczność takiej interpretacji przepisów, zgodnie z którą opodatkowaniu podlegały wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowych), wymieniając jednocześnie wprost elektrownie wiatrowe w załączniku do ustawy, tym samym zaliczając je do kategorii XXIX obiektów budowlanych. Z całą pewnością było to działanie przemyślane, które miało na celu dostosowanie przepisów prawa budowlanego do regulacji ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, gdyż ustawa ta, jak wspomniano wcześniej, wprowadziła definicję elektrowni wiatrowych, z której to definicji wynika, że elektrownia wiatrowa jest **budowlą 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) – art. 2 pkt 1 u.i.z.e.w. Przytoczone powyżej przepisy wskazują, że zamiarem ustawodawcy było zaliczenie elektrowni wiatrowych w całości do budowli w rozumieniu Prawa budowlanego, a nie, jak to było do czasu wejścia w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, traktowanie jako budowli wyłącznie części budowlanych tych elektrowni.

Taki zresztą zamiar wynika z uzasadnienia do projektu przedmiotowej ustawy: *„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.*".

W konsekwencji należy uznać, że skoro budowlą w rozumieniu Prawa budowlanego jest elektrownia wiatrowa w całości, także jako opodatkowaną podatkiem od nieruchomości należy uznać całą elektrownię wiatrową, łącznie z elementami technicznymi, którymi, zgodnie z definicją zawartą w art. 2 pkt 2 u.i.z.e.w., są: wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Nie należy również tracić z pola widzenia definicji budowli zawartej w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, gdyż elektrownia wiatrowa jest zaliczona do kategorii obiektów budowlanych niebędących budynkami ani obiektami małej architektury.

VIII. Z przyczyn przedstawionych szczegółowo powyżej nie sposób zaakceptować również tezy postawionej przez Wnioskodawcę, jakoby „urządzeń technicznych elektrowni wiatrowej" nie dało się uznać za budowlę na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych wyraźnie wskazuje bowiem, że elektrownia wiatrowa jest budowlą w rozumieniu przepisów prawa budowlanego w całości, a odwołanie się do tej ustawy, jako potwierdzającej wynikające z przepisów Prawa budowlanego zaliczenie elektrowni do obiektów budowlanych (i również budowli) jest zgodne z poglądami wyrażonymi przez Trybunał Konstytucyjny w cytowanym powyżej wyroku. Skoro tak, to nie ma potrzeby odwoływać się jeszcze do pojęcia „urządzeń technicznych". **W konsekwencji, wbrew temu, co twierdzi Wnioskodawca, po wejściu w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości powinna podlegać budowla w postaci elektrowni wiatrowej składającej się zarówno z elementów budowlanych (fundament, wieża/maszt), jak również elementów technicznych wskazanych w art. 2 pkt 2 u.i.z.e.w.**

Przed zmianą stanu prawnego dokonaną ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych ugruntowana była wykładnia, zgodnie z którą opodatkowaniu jako budowle podlegały wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowych. Nie ma to jednak znaczenia dla uznania, że po przedmiotowej zmianie stanu prawnego sytuacja opodatkowania elektrowni wiatrowych uległa zmianie. Nawet przytoczony przez Wnioskodawcę wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 lipca 2009 r., sygn. akt II FSK 202/08 nie potwierdza zasadności stanowiska Wnioskodawcy na gruncie aktualnie obowiązującego stanu prawnego, a dodatkowo pośrednio można z niego wywieść argumenty na potwierdzenie stanowiska tutejszego organu, gdyż Sąd pisze: *„Gdyby ustawodawca chciał, aby urządzenia techniczne, a więc i elektrownie wiatrowe, były uważane za budowle (obiekt budowlany), wówczas nie definiowałby jako budowli (obiektów budowlanych) ich części budowlanych.*". Jeśli więc aktualnie ustawodawca zmienił prawo poprzez usunięcie wyrażenia „elektrowni wiatrowych" z części definicji, która uznawała za budowlę części budowlane urządzeń technicznych, a jednocześnie wskazał w załączniku do Prawa budowlanego elektrownie wiatrowe jako obiekt budowlany zaliczany do kategorii XXIX, należy uznać że poprzednio zajmowane w orzecznictwie stanowisko utraciło aktualność. Teraz bowiem ustawodawca chce, aby za budowle uznawać nie tylko części budowlane elektrowni wiatrowych, ale elektrownie wiatrowe w całości, wraz z elementami technicznymi.

IX. Można przyjąć także, iż brak słuszności stanowiska Wnioskodawcy wynika z konieczności stosowania na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości w pierwszej kolejności definicji budowli zawartej w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., a nie tej wynikającej z Prawa budowlanego. Już zresztą na gruncie poprzednio obowiązującego stanu prawnego L. Etel wyraził pogląd, który także obecnie można wykorzystywać, że definiując pojęcie budowli na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości, w pierwszej kolejności należy odwoływać się do definicji budowli zawartej w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych: *„W ustawie o podatkach i opłatach lokalnych i w prawie budowlanym istnieją dwie różne definicje budowli. Pierwsza z nich jest zawarta w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., a druga w art. 3 pkt 3 u.p.b. Spór w analizowanej sprawie toczy się o to, którą z tych definicji stosować. Jest rzeczą oczywistą, że na potrzeby opodatkowania*

podatkiem od nieruchomości wyłączne zastosowanie znajduje definicja zawarta w ustawie podatkowej. I ją przede wszystkim należy analizować, ustalając, czy dany obiekt jest budowlą podlegającą opodatkowaniu. Z definicji tej wynika odesłanie do prawa budowlanego, ale tylko w zakresie dwóch pojęć: obiektu budowlanego i urządzenia budowlanego. Czy te pojęcia są zdefiniowane w ustawie – Prawo budowlane? Tak, w artykule 3 znajdziemy zarówno definicję obiektu budowlanego (pkt 1), jak i urządzenia budowlanego (pkt 9). Nie ma zatem żadnych wątpliwości interpretacyjnych dotyczących tego, do jakich definicji prawa budowlanego odsyła ustawa podatkowa. Nie odsyła ona do całego słowniczka ustawowego zawartego w art. 3 u.p.b., a jedynie do dwóch zdefiniowanych tam pojęć. W art. 3 są także inne definicje, do których ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie odsyła. Jest to np. definicja budynku, budynku mieszkalnego, tymczasowego obiektu budowlanego. Nie są to jednak pojęcia, które powinny być drobiazgowo analizowane w celu ustalenia, co jest przedmiotem podatku od nieruchomości. Takiej analizie powinna być poddana przede wszystkim definicja obiektu budowlanego, ponieważ do niej odsyła ustawa podatkowa. Rzeczą podstawową jest zatem ustalenie, czy dany obiekt (elektrownia wiatrowa) jest obiektem budowlanym. Kwestia ta raczej nie budzi wątpliwości. Każdy obiekt budowlany w rozumieniu prawa budowlanego, z pewnymi wyjątkami niemającymi znaczenia w sprawie, podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Wynika to bezpośrednio z art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 w związku z art. 2 ust. 1 u.p.o.l. Obiekt ten jest opodatkowany jako budynek albo budowla. O tym, czy dany obiekt jest budynkiem czy też budowlą, rozstrzygać należy nie na podstawie definicji budynku i budowli z prawa budowlanego, ale na podstawie definicji budynku i budowli zawartych w ustawie podatkowej. Najpierw należy więc stwierdzić, czy dana rzecz jest obiektem budowlanym na podstawie definicji zawartej w art. 3 pkt 1 u.p.b. Po ustaleniu, że tak – należy wrócić na grunt ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i rozważyć, czy ten obiekt budowlany ma cechy budynku zdefiniowanego w jej art. 1a ust. 1 pkt 1. Jeżeli ma wszystkie cechy budynku, należy opodatkować ten obiekt jako budynek. Jeżeli natomiast ich nie ma, to – co do zasady – jest to budowla w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. i tak też powinna być opodatkowana." (Etel Leonard. Glosa do wyroku NSA z dnia 30 lipca 2009 r., II FSK 202/08. Przegląd Podatkowy, 2010.). Jednakże nawet przyjęcie występującej większościowo w orzecznictwie sądów administracyjnych wykładni nakazującej odwoływanie się do definicji budowli zawartej w Prawie budowlanym, stanowisko wnioskodawcy na gruncie aktualnie obowiązujących przepisów jest nieprawidłowe.

X. Wnioskodawca wskazał na poparcie swojego stanowiska także, iż opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają wyłącznie obiekty, które mają charakter budowlany, tj. obiekty wznoszone z użyciem wyrobów budowlanych, przy użyciu technik budowlanych (powstające w ramach procesu budowlanego). Zdaniem Wnioskodawcy, potwierdzeniem tego jest wprowadzenie do Prawa budowlanego nowej definicji obiektu budowlanego, dodając wymóg wzniesienia obiektu budowlanego przy użyciu wyrobów budowlanych oraz rezygnując z przesłanki tworzenia przez budowlę całości techniczno-użytkowej z instalacjami i urządzeniami. Ten argument wnioskodawcy również nie może się ostać.

Po pierwsze, zmiana definicji obiektu budowlanego dokonana ustawą z dnia 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy - Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 443), nie wywołuje takich skutków, jakie chce jej przypisać Wnioskodawca.

Pojęcie wyrobów budowlanych jest zdefiniowane przez art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 16 kwietnia 2004 r. o wyrobach budowlanych (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 1570 z późn. zm.) poprzez odesłanie do wyrobów budowlanych, o których mowa w art. 2 pkt 1 Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady Nr 305/2011 z dnia 9 marca 2011 r. - Zharmonizowane warunki wprowadzania do obrotu wyrobów budowlanych i uchylenie dyrektywy Rady 89/106/EWG (Dz.U.UE.L.2011.88.5 z dnia 2011.04.04). W myśl tego przepisu "wyrób budowlany" oznacza każdy wyrób lub zestaw wyprodukowany i wprowadzony do obrotu w celu trwałego wbudowania

w obiektach budowlanych lub ich częściach, którego właściwości wpływają na właściwości użytkowe obiektów budowlanych w stosunku do podstawowych wymagań dotyczących obiektów budowlanych. Elektrownia wiatrowa składa się z elementów budowlanych, które są z całą pewnością wznoszone przy użyciu elementów budowlanych, a także z innych elementów, do budowy których nie zostały wykorzystane wyroby budowlane. Potwierdza to także art. 10 pr.bud., który stanowiąc, że: „wyroby wytworzone w celu zastosowania w obiekcie budowlanym w sposób trwały o właściwościach użytkowych umożliwiających prawidłowo zaprojektowanym i wykonanym obiektom budowlanym spełnienie podstawowych wymagań, można stosować przy wykonywaniu robót budowlanych wyłącznie, jeżeli wyroby te zostały wprowadzone do obrotu lub udostępnione na rynku krajowym zgodnie z przepisami odrębnymi, a w przypadku wyrobów budowlanych - również zgodnie z zamierzonym zastosowaniem", różnicuje pojęcie wyrobów i wyrobów budowlanych i wskazuje, że w obiekcie budowlanym mogą być użyte jedne i drugie. Zatem z faktu, że elektrownia wiatrowa nie jest zbudowana w całości z wyrobów budowlanych, gdyż zawiera elementy techniczne, nie można wnioskować, że nie jest ona obiektem budowlanym.

Jak czytamy w komentarzu do art. 3 pr.bud.: „*Nowością jest wprowadzenie dodatkowego wymogu dotyczącego użycia wyrobów budowlanych. A zatem obiektem budowlanym może być jedynie taki budynek, budowla czy też obiekt małej architektury, który został wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Wydaje się przy tym, że ustawodawca nie wprowadził takiego wymogu, poprzez który należałoby przyjąć, iż obiektem budowlanym będzie taki budynek, budowla czy też obiekt małej architektury, który został wzniesiony wyłącznie z użyciem wyrobów budowlanych. Spełnienie tego wymogu można zatem przyjąć również w przypadku, gdy obiekt budowlany został wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych oraz przy użyciu innych "wyrobów"*." (Borszowski Paweł i Stelmaszczyk Klaudia. Art. 1(a). W: Komentarz do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, [w:] Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz. Wolters Kluwer, 2016.).

Po drugie, jeżeli za budowlę (obiekt budowlany) uznamy, zgodnie z aktualnie obowiązującymi przepisami prawa, elektrownię wiatrową jako całość (tzn. zarówno elementy budowlane, jaki i elementy techniczne), traci sens odwoływanie się do pojęcia "instalacji", gdyż elementy techniczne wymienione w art. 2 pkt 2 u.i.z.e.w. stanowią część budowli, a nie coś od tej budowli odrębnego.

Trzeba także zwrócić uwagę na kwestię samej definicji budowli w u.p.o.l. Definicja ta składa się niejako z dwóch części, gdyż zgodnie z nią budowlami są:

1) obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury;
2) a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Jako że, co wykazano powyżej, elektrownie wiatrowe należy zaliczyć do obiektów budowlanych, zatem niepotrzebne jest na potrzeby niniejszej sprawy, rozważanie znaczenia drugiej części tej definicji, odnoszącej się do urządzeń budowlanych w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związanych z obiektem budowlanym, które zapewniają możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

XI. Należy podkreślić, że wynikająca z art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.) zasada *nullum tributum sine lege*, wbrew stanowisku Wnioskodawcy, nie oznacza, że o zakresie opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości może decydować wyłącznie ustawa podatkowa, jaką jest ustawa o podatkach i

opłatach lokalnych. Sam Trybunał Konstytucyjny bowiem wskazał, że u.p.o.l. odsyła wprost do Prawa budowlanego, a ponadto nie wykluczył wpływu przepisów odrębnych w stosunku do pr.bud. rangi ustawowej na współdecydowanie o statusie poszczególnych obiektów. Wprawdzie ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie wprowadza zmian do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ale nowelizuje Prawo budowlane, do którego przepisów, zgodnie z poglądem Trybunału Konstytucyjnego, należy sięgać ustalając znaczenie pojęcia „budowla" dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Przy tym podkreślić raz jeszcze należy, że Trybunał dozwala na sięganie także do przepisów odrębnych w stosunku do Prawa budowlanego dla doprecyzowania znaczenia pojęcia „budowla".

XII. Nie można zaakceptować również poglądu prezentowanego przez Wnioskodawcę, że ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie może wywoływać żadnych skutków podatkowych, z uwagi na „brzmienie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych oraz treść uzasadnienia tej ustawy, które w żadnym miejscu nie wskazują, aby ww. ustawa miała (czy też powinna mieć) wpływ na określenie przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Wnioskodawca całkowicie pomija kilka istotnych aspektów.

Po pierwsze art. 17 u.i.z.e.w. stanowi, że 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. Już samo brzmienie tego przepisu wskazuje na fakt, że ustawodawca zdawał sobie sprawę ze skutków swojej regulacji. Brak tego przepisu przejściowego powodowałby, że jej skutki podatkowe byłyby widoczne już od dnia wejścia w życie u.i.z.e.w., tj. od dnia 16 lipca 2016 r. (tak jak rzecz miała się z kwestią opodatkowania sieci telekomunikacyjnych w związku z dodaniem do Prawa budowlanego art. 3 pkt 3a definiującego pojęcie „obiektu liniowego"). Wprowadzając do ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych art. 17 ustawodawca wydłużył czas stosowania dotychczasowych przepisów aż do dnia 31 grudnia 2016 r. - w zakresie opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości.

Po drugie, w uzasadnieniu projektu ww. ustawy (druk 315, http://www.sejm.gov.pl/) czytamy: "*Ponadto ustawa – Prawo budowlane wprowadza podział elektrowni wiatrowych na dwie części – część budowlaną i część niebudowlaną (techniczną). Podział ten został wprowadzony w 2005 r. w wyniku poprawki senackiej do jednej z ustaw nowelizujących Prawo budowlane. Jak się wydaje, przepis ten został wprowadzony przede wszystkim ze względów podatkowych - w celu zwolnienia części niebudowlanych elektrowni wiatrowych z podatku od nieruchomości, ale jego skutkiem jest również brak konieczności stosowania przepisów ustawy (m.in. dotyczących utrzymania obiektów budowlanych w należytym stanie technicznych) do części niebudowlanych elektrowni wiatrowych. Wynikiem takiej regulacji jest np. brak możliwości uznania oderwania się łopaty (uznawanej przez organy nadzoru budowlanego za części niebudowlane elektrowni wiatrowej) za katastrofę budowlaną, a tym samym wyłączenie się organów nadzoru budowlanego od interweniowania w takich sytuacjach. 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.*". Jak widać autorzy projektu ustawy dostrzegli wpływ podziału elektrowni wiatrowych na część budowlaną i elementy niebudowlane (czyli uznawania za budowlę wyłącznie budowlanych jej części) na gruncie Prawa budowlanego, na opodatkowanie elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości. Stąd też pomimo braku wskazania wprost, że ustawa wywoła konsekwencje dla opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości, nie można takiego wpływu wykluczyć, zwłaszcza w kontekście treści art. 17 u.i.e.w.

Po trzecie, już po wejściu w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych został zgłoszony projekt ustawy o zmianie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (druk 814, http://www.sejm.gov.pl/), który przewiduje zmianę definicji elektrowni wiatrowej poprzez wykreślenie z niej elementów technicznych. Natomiast w uzasadnieniu projektu ustawy zmieniającej czytamy: „*W szczególności projekt zmierza do zmiany regulacji, które: - spowodowały znaczący wzrost wysokości podatku od nieruchomości, który jest naliczany w zależności od wartości elektrowni wiatrowej, (...).*". Powyższy projekt został skierowany do pracy w Komisji Infrastruktury. Jest to potwierdzenie poglądu, że aktualnie – tzn. od 1 stycznia 2017 r. podatkiem od nieruchomości będzie opodatkowana elektrownia wiatrowa jako całość, tzn. elementy budowlane wraz z elementami technicznymi.

XIII. Dokonując wykładni przepisów prawa, w tym podatkowego, nie należy tracić z pola widzenia założenia racjonalności ustawodawcy. Jest to domniemanie interpretacyjne, które stanowi ważny element procesu wykładni prawa. Jak czytamy w uzasadnieniu wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w warszawie z dnia 9 grudnia 2010 r., sygn. akt III SA/Wa 2114/10: „*W procesie wykładni prawa podatkowego ważną kategorię dyrektyw interpretacyjnych stanowią domniemania interpretacyjne, w tym dotyczące racjonalności ustawodawcy. Założenie racjonalnego prawodawcy zakłada istnienie takiego prawodawcy, który tworzy przepisy w sposób sensowny, racjonalny i celowy, znając cały system prawny i nadając poszczególnym słowom i zwrotom zawsze takie same znaczenie, nie zamieszczając jednocześnie zbędnych sformułowań (por. Z. Ziembiński "Teoria prawa", PWN 1978, s. 106-123, jak też postanowienie SN z dnia 22 czerwca 1999 r., sygn. akt I KZP 19/99, OSNKW 1999/7-8/42). Zatem jeżeli u podstaw każdej wykładni przepisu prawnego tkwić winno założenie racjonalności ustawodawcy, to interpretator powinien dążyć do takiego tłumaczenia norm, które by stworzyło spójny z prakseologicznego punktu widzenia system.*". Ponadto Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale składu 7 sędziów z dnia 28 maja 2007 r., sygn. akt I FPS 5/06 stwierdził: "*Uwzględniając jednak przy interpretacji przepisów prawa zasadę racjonalności ustawodawcy, nakazującej poszukiwanie takiego sensu przepisów, aby odpowiadały one celowi wprowadzenia danej instytucji prawnej, nie można poprzestać na takiej wykładni, która prowadzi do konstatacji o nieracjonalności ustawodawcy i stworzeniu przez niego pustej regulacji prawnej. Takie bowiem ustalenie znaczenia normy prawnej byłoby sprzeczne z konstytucyjnym porządkiem prawnym, nakazującym - w granicach możliwego sensu słów określonej regulacji - poszukiwanie takiego rozumienia interpretowanego przepisu, które czyniłoby go racjonalnym oraz zgodnym z Konstytucją i prawem wspólnotowym.*". Z kolei w uchwale składu 7 sędziów z dnia 27 września 1999 r. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził: "*Zakładając racjonalność ustawodawcy, należy przyjąć, że zna on prawo, które nowelizuje, a także jest świadom konsekwencji swych działań.*". Z uzasadnienia wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 8 czerwca 1994 r., sygn. akt SA/Po 692/94 wynika, że: "*Z założenia językowej racjonalności "prawodawcy" wyprowadzić też można regułę interpretacyjną szczególnie istotą dla rozstrzygnięcia niniejszej skargi - że każde słowo użyte w tekście prawnym jest potrzebne dla zrekonstruowania podatkowej normy postępowania: nie można natomiast przyjmować za prawidłową takiej wykładni, która uznawałaby jakieś sformułowania tekstu za zbędne.*". Dodatkowo zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego: "*Nie jest słusznym zarzut skargi, uznający za wadliwe te elementy uzasadnienia zaskarżonej decyzji, które odwołują się do argumentów natury historycznej. Posługiwanie się wykładnią historyczną jest powszechnie akceptowaną formą wykładni prawa pod warunkiem, iż nie prowadzi ona do poglądów sprzecznych z treścią prawa. O ile natomiast wykładnia gramatyczna nie daje jednoznacznej odpowiedzi co do treści prawa, to zaletą - a nie błędem - przeprowadzonej wykładni prawa jest sięgnięcie do argumentów wynikających z ewolucji regulacji prawnych dotyczących określonego problemu.*". Z powyższego wynika, że proces wykładni przepisów prawa jest procesem skomplikowanym i wielopłaszczyznowym. Z uwagi na powyższe nie można zaakceptować stanowiska Wnioskodawcy, który neguje znaczenie wejścia w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych

dla dokonywania wykładni pojęcia budowli dla potrzeb opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości.

Przyjęcie stanowiska Wnioskodawcy prowadziłoby do konkluzji, że art. 17 u.i.z.e.w. jest zbędny, skoro nie zmieniają się zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości.

XIV. Przybliżyć należy zatem kształt przepisów dotyczących opodatkowania elektrowni wiatrowych w ujęciu historycznym, dla wskazanie sposobu ewolucji tych przepisów. Od wprowadzenia do u.p.o.l. definicji (art. 1a) w 2003 r. definicje budowli i budynku nie podlegały zmianom. Należy uznać, że inne zmiany tej ustawy nie będą mieć wpływu na poniższą analizę.

Jeśli zaś chodzi o Prawo budowlane – ulegało ono zmianom w zakresie nas interesującym, dwukrotnie – mamy więc do czynienia z trzema stanami prawnymi, jeśli chodzi o zaliczanie elektrowni wiatrowych do budowli w rozumieniu przepisów Prawa budowlanego:

1) stan prawny obowiązujący do 25 września 2005 r. (przed wejściem w życie ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy - Prawo budowlane oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 163, poz. 1364).) - gdy w Prawie budowlanym nie było bezpośredniego odniesienia do elektrowni wiatrowych;
2) stan prawny obowiązujący od 26 września 2005 r. do 15 lipca 2016 r. (wejściem w życie ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy - Prawo budowlane oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 163, poz. 1364) – dalej jako ustawa nowelizująca Pr.bud. z 28 lipca 2005 r., ale jeszcze przed wejściem w życie u.i.z.e.w.) - w Prawie budowlanym było jedno odniesienie do elektrowni wiatrowych w art. 3 pkt 3 pr.bud., przy czym ww. ustawa wskazywała, że budowlą jest wyłącznie część budowlana elektrowni wiatrowej jako urządzenia technicznego;
3) stan prawny obowiązujący od 16 lipca 2016 r. (od wejścia w życie u.i.z.e.w.)- w Prawie budowlanym pojęcie elektrowni wiatrowych zostało wykreślone z definicji zamieszczonej w art. 3 pkt 3, ale w zamian pojawiło się w art. 82 ust. 3 pkt 5b oraz w załączniku do ustawy w wierszu dotyczącym XXIX kategorii obiektów budowlanych.

Jak czytamy w komentarzu do art. 1a autorstwa W. Morawskiego: *„Do 2009 r. dominowała w orzecznictwie sądowym niekorzystna dla podatników koncepcja, zgodnie z którą budowlami są całe elektrownie wiatrowe. Przykładowo w wyroku WSA w Szczecinie z 4.01.2006 r. (**I SA/Sz 882/04** - spór dotyczył wymiaru podatku za rok 2004) stwierdzono, iż "nie jest możliwe [...] zaaprobowanie stanowiska skarżącej Spółki, że budowlą są jedynie części budowlane elektrowni wiatrowej, jej fundamenty oraz przyłącza (jako urządzenia budowlane) albowiem ww. elementy tworzą jedynie całości techniczną, a nie techniczno-użytkową, jak wymaga art. 3 pkt 1b [powinno być pkt 1 lit. b - przyp. W.M.] Prawa budowlanego. Natomiast, brzmienie definicji budowli, a w szczególności wskazanie, że budowlami są również części budowlane urządzeń technicznych, takich jak: piece, kotły i inne urządzenia, a także elektrownie wiatrowe, albowiem art. 1 ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy - Prawo budowlane oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 163, poz. 1364) zmieniono brzmienie tej definicji poprzez dodanie zapisu o elektrowniach wiatrowych, wskazuje, w ocenie Sądu, że zamiarem ustawodawcy było podkreślenie, że pomimo, że elementy budowlane nie są technicznie tożsame z urządzeniami, to jednak tworzą z nimi całość użytkową (budowlę), bo jedynie całość techniczno-użytkowa jest budowlą. A zatem, urządzenia, jakimi są siłownie wiatrowe, jako całość, stanowią budowlę, ponieważ tylko wszystkie ich elementy spełniają funkcję, dla której takie obiekty zostały wzniesione". Była to więc argumentacja typowa w ówczesnym okresie. Podobny pogląd prezentowano w wyroku WSA w Szczecinie z dnia 18.05.2005 r. (**I SA/Sz 108/04**), dotyczącym jednak stanu prawnego sprzed 1.01.2003 r.*" (Morawski Wojciech, Brzezicki Tomasz, Majka Paweł i Łunarski Olgierd. Art. 1(a). W: Podatek od nieruchomości w orzecznictwie sądów administracyjnych. Komentarz. Linie interpretacyjne. LEX, 2013.).

Po wejściu w życie ustawy nowelizującej Pr.bud. z 28 lipca 2005 r. zaczęły się pojawiać orzeczenia, z których wynikało, iż opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości winny podlegać jedynie części budowlane elektrowni wiatrowych. W. Morawski pisze: *„Część składów sędziowskich przywiązuje dużą wagę do zmiany treści art. 3 pkt 3 pr. bud., do której doszło 26 września 2005 r. (zmianę wprowadzono na podstawie ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy - Prawo budowlane oraz o zmianie niektórych innych ustaw - Dz. U. Nr 163, poz. 1364). O ile przed tym dniem stosowny fragment art. 3 pkt 3 pr. bud. brzmiał: "a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych i innych urządzeń)", o tyle po zmianie brzmiał: "a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych i innych urządzeń)". Przykładowo właśnie tą zmianą regulacji prawnej WSA w Szczecinie w wyroku z 23.02.2011 r. **(I SA/Sz 887/10)** tłumaczy zmianę poglądu co do opodatkowania elektrowni wiatrowych. Sąd ten stwierdził: "Fakt przyjęcia do opodatkowania elektrowni wiatrowej jako całości przez organ pierwszoinstancyjny jest bezsporny, jako przyczynę zaś wskazują tak organ pierwszej jak i drugiej instancji ukształtowany w tym zakresie pogląd orzecznictwa sądów administracyjnych nawet po zmianie ww. przepisów, przywołując w tym zakresie wyrok WSA sygn. akt **I SA/Sz 854/05** z dnia 25 października 2006 r. Zauważyć jednak należy, że Sąd ten rozpatrywał sprawę w przedmiocie opodatkowania podatkiem od nieruchomości za 2005 r. i zgodnie z kognicją poddawał kontroli legalności zaskarżoną decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego z dnia 13 lipca 2005 r. na dzień jej wydania a na dzień wydania decyzji [...] r. nie obowiązywał jeszcze stan prawnym zmieniony ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy - Prawo budowlane oraz o zmianie niektórych innych ustaw". Podobny pogląd znalazł się w uzasadnieniu wyroku WSA w Szczecinie z 7.11.2007 r. **(I SA/Sz 171/07)**. Z uzasadnień obydwu wyroków WSA w Szczecinie wynika dość jednoznacznie, że akceptuje on swoje wcześniejsze orzecznictwo, zgodnie z którym opodatkowaniu podlegać powinna całość elektrowni wiatrowej, o ile dotyczy ono stanu prawnego sprzed nowelizacji pr. Bud. (...) Zasadniczo opodatkowanie elektrowni wiatrowych rozpatrywane jest w kontekście zawartego w art. 3 pkt 3 pr. bud. zwrotu "części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców, elektrowni wiatrowych i innych urządzeń)". Pogląd, że przepis ten rozstrzyga o tym, iż opodatkowaniu podlega tylko część budowlana urządzenia technicznego, należy uznać za w pełni zasadny."* (Morawski Wojciech, Brzezicki Tomasz, Majka Paweł i Łunarski Olgierd. Art. 1(a). W: Podatek od nieruchomości w orzecznictwie sądów administracyjnych. Komentarz. Linie interpretacyjne. LEX, 2013.).

Aktualnie, siłą rzeczy, nie ma jeszcze orzecznictwa sądów administracyjnych dotyczących wpływu zmiany Prawa budowlanego dokonanej ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych na opodatkowanie elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości. Omawiane regulacje obowiązują bowiem dopiero od kilku miesięcy w u.i.z.e.w. oraz Prawie budowlanym, natomiast w odniesieniu do podatku od nieruchomości można je stosować dopiero od 1 stycznia 2017 r. Jednakże jak szczegółowo wykazano powyżej, zmiany w Prawie budowlanym dokonane ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych oraz art. 2 pkt 1 u.i.z.e.w., doprecyzowujący definicję budowli na potrzeby Prawa budowlanego oraz ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, świadczą o tym, ze ustawodawca miał na celu zmianę sytuacji prawnej elektrowni wiatrowych, w tym w zakresie opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości. Potwierdza to dodatkowo, również cytowany wcześniej art. 17 u.i.z.e.w. Za stanowiskiem wskazującym na konieczność opodatkowania od 1 stycznia 2017 r. elektrowni wiatrowych w całości, a nie jedynie ich części budowlanych, opowiedział się także podsekretarz stanu w Ministerstwie Infrastruktury i Budownictwa Tomasz Żuchowski w Odpowiedzi na interpelację nr 4207 w sprawie projektu nowej formy podatku od nieruchomości i objęcia elektrowni wiatrowych zmienionym prawem budowlanym, na podstawie nowelizacji ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych z dnia 8 lipca 2016 r. (http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=1A2CA8FE).

XV. Nie można podzielić także argumentu podniesionego przez Wnioskodawcę we wniosku,

jakoby kierunek wykładni przepisów wskazany przez Wnioskodawcę znajdował uzasadnienie w wyrażonej w art. 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.), zwanej dalej Ordynacją podatkową lub o.p., zasadzie rozstrzygania niedających się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego na korzyść podatnika. Jak bowiem stwierdził Trybunał Konstytucyjny w cytowanym przez organ oraz przez Wnioskodawcę wyroku z dnia 13 września 2011 r., P 33/09: *„Trybunał Konstytucyjny uznał jednocześnie, że art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zakresie, w jakim miałby dotyczyć podziemnych wyrobisk górniczych oraz znajdujących się w nich obiektów i urządzeń, nie narusza wskazanych przez pytający sąd wzorców konstytucyjnych. Jakkolwiek zauważone przez WSA wątpliwości co do rozumienia rozważanej regulacji są poważne, to nie mają one charakteru kwalifikowanego, **co oznacza, iż możliwe jest ich usunięcie przez zastosowanie przyjętych w kulturze prawnej reguł wykładni.** Tym samym pytający sąd, rozpatrując zawisłą przed nim sprawę, może samodzielnie, w toku interpretacji zakwestionowanych przepisów prawnych, rozstrzygnąć przedstawione przez niego zagadnienia, co powinno nastąpić w zgodzie z wymogami stawianymi przez Konstytucję.”*. Biorąc pod uwagę fakt, że w przedmiotowej sprawie usunięcie istniejących wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego jest możliwe w drodze zastosowania reguł wykładni, wspomniana zasad wynikająca z art. 2a o.p. nie znajdzie zastosowania, gdyż w sprawie nie zachodzą nie dające się usunąć wątpliwości.

XVI. Podsumowując, stanowisko Wnioskodawcy należy uznać za nieprawidłowe, gdyż:

1) interpretację pojęcia „budowli” na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości należy rozpocząć od definicji zawartej w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.;
2) definicja „budowli” w u.p.o.l. odwołuje się do pojęcia obiektu budowlanego w rozumieniu Prawa budowlanego, niebędącego budynkiem ani obiektem małej architektury;
3) elektrownia wiatrowa jest obiektem budowlanym w rozumieniu Prawa budowlanego, zaliczonym do XXIX kategorii obiektów budowlanych;
4) są tylko trzy kategorie obiektów budowlanych: budynki, budowle, obiekty małej architektury;
5) elektrownia wiatrowa nie jest budynkiem, ani obiektem małej architektury, zatem jest budowlą;
6) powyższe (pkt 5) potwierdza także definicja elektrowni wiatrowej zawarta w art. 2 pkt 1 u.i.z.e.w.;
7) ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych dokonała zmian w Prawie budowlanym, które mają wpływ na zakwalifikowanie elektrowni wiatrowej dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości jako budowli w całości, tj. elementy budowlane (fundament i wieża/maszt) wraz z elementami technicznymi (wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu);
8) zasada racjonalności ustawodawcy nie pozwala przyjąć, że zmiany dokonane w prawie budowlanym ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie mają wpływu na zakres opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości, m.in. z uwagi na treść art. 17 u.i.z.e.w.;
9) nie jest sprzeczne z konstytucyjną zasadą *nullum tributum sine lege*, ani z poglądami wyrażonymi przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09 odwoływanie się przy ustalaniu znaczenia pojęcia budowli odwoływanie się do załącznika do Prawa budowlanego ani też do ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych;

10) w niniejszej sprawie nie zachodzą nie dające się usunąć wątpliwości co do stanu prawnego.

Zatem, począwszy od 1 stycznia 2017 r. elektrownie wiatrowe są uznawane za budowlę w rozumieniu Prawa budowlanego w całości, tj. elementy budowlane (fundament i wieża/maszt) wraz z elementami technicznymi (wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu), i jako takie są opodatkowane podatkiem od nieruchomości w całości.

Wobec powyższego organ zajął stanowisko, jak na wstępie.

Pouczenie:

Zgodnie z art. 14k § 1 o.p., zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą, stwierdzeniem jej wygaśnięcia lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić Wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

Niniejsza interpretacja, po usunięciu danych identyfikujących Wnioskodawcę, zostanie niezwłocznie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej Urzędu Gminy w Moszczenicy.

Od niniejszej pisemnej interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego, na podstawie art. 3 § 2 pkt 4a ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 718 z późn. zm.), zwanej dalej p.p.s.a., służy wnioskodawcy skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi.

Zgodnie z art. 52 § 3 zd. 1 p.p.s.a., skargę na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydawaną w indywidualnej sprawie można wnieść po uprzednim wezwaniu na piśmie tutejszego organu - w terminie czternastu dni od dnia, w którym skarżący (Wnioskodawca) dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o wydaniu interpretacji - do usunięcia naruszenia prawa. W myśl art. 53 § 2 p.p.s.a., skargę wnosi się w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia wezwania o usunięcie naruszenia prawa.

Skargę należy złożyć za pośrednictwem Wójta Gminy Moszczenica na adres: Urząd Gminy w Moszczenicy, ul. Kosowska 1, 97-310 Moszczenica.

Sporządziła:

Anna Hajda