Gołańcz, dnia 05.01.2017 r.

Fin.3120.5.2016.EL/AD

**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, poz. 1923 i poz. 1932 oraz z 2016 r. poz. 195, poz. 615, poz. 846, poz. 1228, poz. 1579, poz. 1933, poz. 1948, poz. 2024 i poz. 2255, M. P. z 2015 r. poz. 722 i poz. 723 oraz z 2016 r. poz. 796 i poz. 797) Burmistrz Miasta i Gminy Gołańcz po rozpatrzeniu wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, złożonego dnia 18 października 2016 r. przez (dalej: Wnioskodawca) **stwierdza, że** **stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku złożonym dnia 18 października 2016 r. o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego dotyczące opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych wyłącznie w zakresie fundamentów (w których umiejscowione są przepusty kablowe i uziemienie) oraz wież (składających się z sekcji stalowych z wmontowaną drabiną z pionowym systemem asekuracji) od 1 stycznia 2017 r. jest nieprawidłowe.**

**UZASADNIENIE**

W dniu 18 października 2016 r. Wnioskodawca – złożył wniosek datowany na dzień 17.10.2016 r. o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczących podatku od nieruchomości w zakresie art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 716, poz. 1579 i poz. 1923, M. P. z 2016 r. poz. 779 i poz. 979) 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, poz. 1250 i poz. 2255) 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.

Wnioskodawca jest właścicielem elektrowni wiatrowych, w skład których wchodzą:

1. **obiekty:**
2. fundamenty elektrowni wiatrowych, w których umiejscowione są przepusty kablowe
i uziemienie;
3. wieże składające się z sekcji stalowych z wmontowaną drabiną z pionowym systemem asekuracji;
4. **urządzenia:**
5. wirniki zamontowane na wieżach, składające się z łopat, łożysk łopat, systemów zmiany kąta nachylenia łopat, czujników położenia, cylindrów hydraulicznych i rozdzielaczy złączy obrotowych, hydraulicznych i elektrycznych;
6. układy przeniesienia napędu (momentu obrotowego) składające się z wału głównego wolnoobrotowego, czujników obrotów przekładni zębatej, hamulca tarczowego
i sprzęgła;
7. generatora asynchronicznego, wentylatorów (zewnętrznego i wewnętrznego obiegu chłodzenia), skrzynki zaciskowej, silników wentylatorów, pierścieni ślizgowych
i szczotek czujników obrotów;
8. układy sterowania: szafy sterujące, szafy przetworników - konwerterów, styczniki, zespoły przekaźników, czujników wibracji, czujników temperatury, układów pomiaru napięcia, natężenia prądu, częstotliwości, pomiaru prędkości wiatru;
9. gondole składające się z ramy, ścianki tylnej, wału technicznego, ścianek bocznych, systemu mocowań bezpieczeństwa, okna gondoli, lampy sygnalizacyjnej, anemometru, układu obrotu gondoli składających się z silników z przekładnią, hamulców hydraulicznych i pierścieni zębatych;
10. układy hydrauliczne składające się z pompy silnika, wężów hydraulicznych, bloków zaworowych, hydroakumulatorów i obrotowego systemu przeniesienia ciśnienia
i sygnałów sterujących;
11. elektryczne szafy rozdzielcze poza układem sterowania w tym rozdzielnice, szafy mocy i szafy licznikowe;
12. transformatory;
13. podesty ruchome (windy) umiejscowione wewnątrz wieży;
14. kable przesyłowe i sterujące umiejscowione wewnątrz wieży;
15. wciągarki;
16. komputery.

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.

Organ pismem z dnia 24 października 2016 r. wezwał Wnioskodawcę do usunięcia braków formalnych poprzez uzupełnienie stanu faktycznego o informację w zakresie czy elektrownie wiatrowe wykorzystywane są na potrzeby działalności gospodarczej Wnioskodawcy. W piśmie z dnia 2 listopada 2016 r. Wnioskodawca wskazał, iż elektrownie wiatrowe wykorzystywane są na potrzeby działalności gospodarczej.

**PYTANIE WNIOSKODAWCY**

Wnioskodawca sformułował we wniosku następujące pytanie:

Czy Wnioskodawca będzie obowiązany od dnia 1 stycznia 2017 r. do zapłaty podatku od nieruchomości wyłącznie od następujących obiektów budowlanych stanowiących budowle:

1. fundamentów elektrowni wiatrowych, w których umiejscowione są przepusty kablowe uziemienie;
2. wież składających się z sekcji stalowych z wmontowaną drabiną z pionowym, systemem asekuracji;

- a w związku z tym, czy podstawą opodatkowania będzie wyłącznie wartość wyżej wymienionych budowli określona zgodnie z art. 4 ust. l pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych?

**STANOWISKO WNIOSKODAWCY**

Wnioskodawca zaprezentował stanowisko, wedle którego będzie obowiązany od dnia
1 stycznia 2017 r. do zapłaty podatku od nieruchomości wyłącznie od następujących obiektów budowlanych stanowiących budowle fundamentów: elektrowni wiatrowych, w których umiejscowione są przepusty kablowe uziemienie oraz wież składających się z sekcji stalowych z wmontowaną drabiną z pionowym systemem asekuracji - a w związku z tym, podstawą opodatkowania będzie wyłącznie wartość wyżej wymienionych budowli określona zgodnie
z art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (dalej: u.p.o.l.). Wnioskodawca opiera swoje stanowisko na następujących okolicznościach:

1. wprowadzona art. 9 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych zmiana do art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego polegająca na wykreśleniu zawartych w nawiasie wyrazów "elektrownie wiatrowe" oraz dodanie w załączniku do Prawa budowalnego
w kategorii XXIX (jako rodzaj budowli) obok wolno stojących kominów i masztów, wyrazy: "elektrownie wiatrowe" nie wpływa na dotychczasowe zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości. Katalog części budowlanych urządzeń technicznych nadal jest otwarty, o czym świadczy pozostawienie w definicji „budowli” frazy „innych urządzeń”. Wedle wnioskodawcy w tym stanie prawnym pozostaje aktualne orzecznictwo wydane w oparciu o poprzednio obowiązujące brzmienie art. 3 pkt ustawy Prawo budowlane, wedle którego podatkiem
od nieruchomości nie są objęte elementy techniczne służące bezpośrednio wytwarzaniu energii elektrycznej (takie, jak: generator, wirnik ze skrzydłami, skrzynia biegów, komputer sterujący, transformator, rozdzielnia energetyczna, instalacja alarmowa zdalnego sterowania);
2. tylko te części elektrowni wiatrowych, jak fundamenty i wieża spełniają definicję obiektu budowlanego wybudowanego z użyciem wyrobów budowlanych, pozostałe elementy jako urządzenia o przeznaczeniu typowo technicznym i przemysłowym charakterze nie są zbudowane z wyrobów budowalnych, a zatem nie mogą stanowić obiektu budowlanego;
3. zasady klasyfikacji środków trwałych składających się na elektrownię wiatrową (ich części) stoją w sprzeczności z poglądem, że elektrownia wiatrowa jako całość podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości;
4. z umiejscowienia w załączniku do ustawy Prawo budowlane w kategorii XXIX elektrowni wiatrowych wynika, iż służy ono wyłącznie pogrupowaniu obiektów, na których wybudowanie niezbędne jest pozwolenie;
5. zawarta w ustawie o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych definicja elektrowni wiatrowej przesądza jedynie o tym, że za "budowlę" można uznać elektrownię wiatrową jako całość wyłącznie dla celów tej ustawy*.* Nie oznacza to jednak, że elektrownia wiatrowa spełnia jako "całość" (wraz z "elementami technicznymi") kryteria uznania jej za "budowlę" w rozumieniu przepisów u.p.o.l. Polskie prawo podatkowe kieruje się zasadą autonomii, która polega na tym, że na gruncie tego prawa do realizacji celów opodatkowania niektóre pojęcia i instytucje są uregulowane odmiennie od zawartych w przepisach innych dziedzin prawa, z których pojęcia te i instytucje się wywodzą, co oznacza, że nie jest dopuszczalne automatyczne odwołanie się do definicji zawartych w innych gałęziach prawa, jeśli nie wynika to wprost z przepisów prawa podatkowego;
6. elementy techniczne nie stanowią komponentu obiektu budowalnego, ani budowli
w rozumieniu Prawa budowlanego. Nie mogą być zatem uznane za element "budowli" podlegający opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Elektrownię wiatrową jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości należy uważać za obiekt budowlany, składający się co najmniej z fundamentu i wieży, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania tego obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, ale z wyłączeniem "elementów technicznych" w rozumieniu ustawy o inwestycjach
w zakresie elektrowni wiatrowych, jako niespełniających wymogów uznania ich
za część obiektu budowlanego;
7. z uzasadnienia ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie wynika, aby służyła ona celom podatkowym;
8. brak jest uzasadnienia dla zróżnicowania w traktowaniu dla celów podatku
od nieruchomości elektrowni atomowych (których tylko części budowalne podlegałyby opodatkowaniu) i elektrowni wiatrowych (które miałyby podlegać opodatkowaniu jako całość).

**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, poz. 1579 i poz. 1923, M. P. z 2016 r. poz. 779 i poz. 979) - dalej: u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty 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, poz. 1250 i poz. 2255) – 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 poz. 2365 oraz
z 2016 r. poz. 925, poz. 1579, poz. 1753 i poz. 2260). Ustawa ta zdefiniowała również elementy techniczne zaliczając do nich wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu (art. 2 pkt 2 u.i.e.w.). 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 2016r. 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 2011r. (sygn. akt: P 33/09) pochylając 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. Ziembiński, Problemy podstawowe prawoznawstwa, Warszawa 1980, s. 294-295; S. Wronkowska, Z. Ziembiński, 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 zjeżdżalnie, 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 wyrażeń występujących w prawie budowlanym lub rozważane wyrażenia wprost definiują. Nie sposób również wykluczyć sytuacji, w której wskazane przepisy będą stanowić, 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 cząstkowej, 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 poglądu, 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) posągi, 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 budowalne doprecyzowuje rozpatrywaną definicję „obiektu budowalnego” i „budowli”, a tym samym nakazuje zakwalifikować do kategorii obiektu budowalnego 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 budowalnych, 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.

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 budowalnych, 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 dopatrzyć 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 prądotwórczy, 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 budowalne 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 Poznaniu 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 - Burmistrza Miasta i Gminy Gołańcz,
ul. dr. Piotra Kowalika 2, 62-130 Gołańcz.

Sprawę prowadzą:

Elżbieta Lewandowska,

inspektor ds. wymiaru podatków

nr tel. 67 2683 134.

Aurelia Dziergas

ref. ds. wymiaru podatku

nr tel. 67 26 83 315

Otrzymuje:

1.

 2. aa.