

Warszawa, dnia 26 października 2016 r.

Dane Wnioskodawcy:



Organ upoważniony do wydania interpretacji indywidualnej:

**Wójt Gminy Sońsk**  
Urząd Gminy w Sońsku  
ul. Ciechanowska 20  
06-430 Sońsk

### WNIOSEK O WYDANIE INTERPRETACJI INDYWIDUALNEJ

Rodzaj sprawy:

Podatek od nieruchomości

Rodzaj Wnioskodawcy:

Osoba prawna

Status Wnioskodawcy:

Podatnik

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

Wójt Gminy Sońsk (ul. Ciechanowska 20, 06-430 Sońsk)

Przedmiot wniosku:

Zdarzenie przyszłe (liczba zdarzeń przyszłych: 1)

Wysokość i sposób uiszczenia opłaty:

Kwota opłaty: 40 PLN

Sposób uiszczenia opłaty: na rachunek (nr konta: 08 8213 0008 2001 0023 0351 0001)

Potwierdzenie uiszczenia opłaty – w załączeniu

Zwrot nienależnej opłaty:

Zwrot na rachunek bieżący (nr konta: \_\_\_\_\_ )

Działając w imieniu (dalej: Wnioskodawca lub Spółka) na podstawie art. 14j § 1 i art. 14b § 2-4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (j.t. Dz. U. z 2015 r. poz. 613 ze zm., dalej: Ordynacja podatkowa), wnoszę o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych, tj. art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 716 ze zm.; dalej: UPOL) w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOL i art. 3 pkt 1 i 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 290 ze zm.; dalej: Prawo budowlane).

Opis zdarzenia przyszłego:

Wnioskodawca prowadzi działalność gospodarczą polegającą przede wszystkim na realizacji projektów elektrowni wiatrowych oraz ich eksploatacji.

Po sfinalizowaniu etapu prac mającego na celu przygotowanie inwestycji, zakończonego m.in. uzyskaniem prawomocnego pozwolenia na budowę, Wnioskodawca zamierza zrealizować na terenie Gminy Sońsk inwestycję polegającą na budowie elektrowni wiatrowej. Zakończenie prac budowlanych i uruchomienie elektrowni wiatrowej planowane jest na 2017 r. Realizacja inwestycji uzależniona jest jednak od wyników analiz dotyczących opłacalności inwestycji, w tym również przy uwzględnieniu obciążeń publicznoprawnych dotyczących opodatkowania podatkiem od nieruchomości planowanej elektrowni wiatrowej.

Elektrownia wiatrowa będzie się składać z fundamentu i wieży/masztu („elementy budowlane”) oraz elementów technicznych w postaci m.in. wirnika z zespołem łopatek, 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 wytwarzania energii elektrycznej.

Pytanie do przedstawionego zdarzenia przyszłego:

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), 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 łopatek, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu)?

Stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej zdarzenia przyszłego:

Po wejściu w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wyłącznie części budowlane urządzeń elektrowni wiatrowej (fundament i wieża/maszt) podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, natomiast części techniczne (takie jak w szczególności wirnik z zespołem łopatek, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania

i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu) nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

### **1. Cel ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych i brak skutków podatkowych**

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 zwiększanie obciążeń dotyczących elektrowni wiatrowych z perspektywy ich opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

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 uzasadnienia do projektu ww. ustawy, druk sejmowy nr 315).

Stąd, **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.<sup>1</sup> 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.**

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 bowiem do pozbawienia ich charakteru urządzeń technicznych. Jak Spółka wykaże poniżej, 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 budowlę stanowią wyłączenie ich części budowlane – jako „inne urządzenia” techniczne.

<sup>1</sup> W dniu 16 lipca 2016 r. weszła w życie ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych.

Przede wszystkim jednak 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 ustawy wprowadzającej podatek lub nowelizującej już istniejącą 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.

**Tymczasem, 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 wywoływać skutków podatkowych, jeżeli wywołanie takich skutków nie było wolą ustawodawcy, a zamiar ich wywołania nie został wyartykułowany przez ustawodawcę wprost i odpowiednio uzasadniony.

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 w życie 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 miałyby wpływ na przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Z uwagi na powyższe, ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie wywołuje zatem skutków podatkowych i nie stanowi przepisów, które należałoby poddawać wykładni w celu ustalenia przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Co więcej, 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, byłoby wprost niezgodne z prawem.

**Mając powyższe na uwadze, 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, że ustawa ta nie może wywoływać skutków podatkowych.**

Wskazany przez Spółkę kierunek wykładni przepisów ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nakazuje również:

- 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 wskazanych *expressis verbis*, a na poziomie konkretnym wyklucza uznanie za przedmiot 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 wolno 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 obowiązującego do świadczeń podatkowych”; a także
- 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.

## 2. Wylącznie części budowlane urządzeń technicznych stanowią budowlę podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości

a)

Zgodnie z art. 2 ust. 1 UPOL, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane:

- 1) grunty;
- 2) budynki lub ich części;
- 3) **budowle** lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

W myśl art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOL, **budowlą jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego** niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

UPOL definiując zakres przedmiotowy opodatkowania nie wprowadza szczegółowej definicji terminu „budowla”, odsyłając w tym zakresie jedynie do przepisów ustawy Prawo budowlane<sup>2</sup> (do definicji budowli w Prawie budowlanym poprzez definicję obiektu budowlanego).

<sup>2</sup> Zgodnie z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, „dwukrotne odwołanie się w jej sformułowaniu (definicji budowli z art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOL - przyp. Spółki) do przepisów prawa budowlanego należy interpretować jako odesłanie do przepisów Prawa budowlanego, a nie jako odesłanie do wszelkich przepisów regulujących zagadnienia związane z procesem budowlanym.”

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 rządzącej się własnymi zasadami i realizującej własne (specyficzne) cele, może być źródłem istotnych wątpliwości.

Szczególną uwagę należy zwrócić na wyższy, w przypadku ustaw podatkowych, standard jednoznaczności i określoności przepisów. W kwestii niejasności i braku określoności przepisów UPOL i Prawa budowlanego wypowiedział się Trybunał Konstytucyjny w powoływanym już 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.”*

Mając powyższe na uwadze, 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 urzędnienia (...) 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 *„nie każdy obiekt budowlany w postaci budowli w rozumieniu PrBud może zostać uznany za budowlę w ujęciu PodLokU, a w konsekwencji nie każdy obiekt budowlany w postaci budowli w rozumieniu PrBud może podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.”*

Na tej podstawie 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:

- 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:
- 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.*”.

**Reasumując, objęcie danego obiektu podatkiem od nieruchomości jako budowli uzależnione jest od wymienienia jego nazwy wprost w katalogu budowli z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego.**

b)

Zgodnie z art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego, 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. Jednocześnie, w myśl art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego **budowla to** 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.

**Prawo budowlane w katalogu budowli z art. 3 pkt 3 nie wymienia zatem 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 oraz zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu, tj. elementy techniczne elektrowni wiatrowych.

Należy zwrócić 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 warto wskazać, iż 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<sup>3</sup>.

**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 budowle stanowią wyłącznie części budowlane/fundamenty urządzeń technicznych, a poza zakresem opodatkowania pozostają same urządzenia techniczne.** Na potwierdzenie tego, 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

<sup>3</sup> Przykładowo Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 26 lutego 2014 r., sygn. akt II FSK 804/12, wskazał, iż „z zasady demokratycznego państwa prawa, wyprowadzanej z art. 2 Konstytucji, wynika, że każda regulacja prawna ingerująca w prawa i wolności obywatelskie musi spełniać wymóg dostatecznej określoności, zgodnie z którą wszystkie przedmioty unormowania art. 217 Konstytucji, w tym przedmiot opodatkowania, powinny być uregulowane w akcie rangi ustawowej w sposób precyzyjny, przejrzysty i jasny. Dopiero realizacja tych standardów stanowi precyzyjne wyznaczenie zakresu ingerencji państwa w prawa i obowiązki podmiotów prawa (por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 czerwca 1992 r., U 6/92, OTK 1992 nr 1, poz. 13). Adresat normy prawnej musi bowiem wiedzieć, w jaki sposób ma się zachować (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 listopada 1998 r., K 39/97, OTK 1998 nr 6, poz. 99). Wymóg określoności jest szczególnie istotny w prawie daninowym (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 marca 1994 r., K 13/93, OTK 1994 nr 1 poz. 6) (...)W relacji do przywoływanej zasady, dla pełności argumentów dyskursu chociażby, podkreślić też trzeba, że transformator, stanowiący w istocie rzeczy urządzenie elektroenergetyczne umożliwiające funkcjonowanie stacji elektroenergetycznej nie jest w jakikolwiek sposób podobny do przykładów budowli przedstawionych w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego.”.



techniczno-użytkowej z instalacjami i urządzeniami. W ten sposób ustawodawca wyeliminował wszelkie potencjalne wątpliwości dotyczące kwalifikacji urządzeń technicznych posiadających części budowlane w całości jako budowli na gruncie podatku od nieruchomości.

Jednocześnie, na marginesie Spółka 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 jego 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, 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, 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 należy wskazać, 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 dnia 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 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2002r. Nr 9 poz. 84 ze zm.) podlegają jedynie części budowlane elektrowni wiatrowych jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.”.*

Stanowisko to zachowuje aktualność również po wejściu w życie przepisów ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych – jak Spółka wskazała powyżej, wspomniana ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie miała bowiem wywołać skutków podatkowych.

\*\*\*

**Reasumując, 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 budowlę części budowlane urządzeń technicznych, oraz
- ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie może wywoływać 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).

Oświadczenie i podpis osoby upoważnionej:

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