

Jarczów, dnia 29 grudnia 2016 r.

Wójt Gminy Jarczów
ul. 3 Maja 24
22-664 Jarczów

F.3102.97.2016

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA PRAWA PODATKOWEGO

Wójt Gminy Jarczów, działając na podstawie art. 14j § 1 i § 3 w zw. z art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. 2015, poz. 613 ze zm.), w związku z wnioskiem z dnia 30 września 2016 r. (data wpływu do Urzędu Gminy Jarczów: 4 października 2016 r.) o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego, w zakresie podatku od nieruchomości - art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. 2016, poz. 716) w zw. z art. 3 pkt 1 i 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz.U.2016.290) w zw. z art. 2 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz.U.2016.961)

- postanawia uznać stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia 30 września 2016 r. (data wpływu do Urzędu Gminy Jarczów: 4 października 2016 r.) **za prawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 4 października do Wójta Gminy Jarczów wpłynął wniosek z dnia 30 września 2016 r. o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego, w zakresie podatku od nieruchomości - art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. 2016, poz.

716) w zw. z art. 3 pkt 1 i 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz.U.2016.290) w zw. z art. 2 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz.U.2016.961).

W przedmiotowym wniosku zostało przedstawione następujące zdarzenie przyszłe:

Wnioskodawca jest właścicielem elektrowni wiatrowych położonych w gminie Jarczów (powiat tomaszowski, województwo lubelskie). Elektrownie wiatrowe składają się z następujących obiektów:

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

oraz urządzeń

3. wirników zamontowanych na wieżach, składające się z łopat, łożysk łopat, systemów zmiany kąta nachylenia łopat, cylindrów hydraulicznych i rozdzielaczy (tzw. wirniki z zespołem łopat);
4. układów przeniesienia napędu (momentu obrotowego) składających się z wału głównego wolnoobrotowego, przekładni, hamulca hydraulicznego i sprzęgła (tzw. zespół przeniesienia napędu);
5. generatorów składających się z generatora asynchronicznego, wentylatorów (zewnętrznego i wewnętrznego obiegu chłodzenia), skrzynki zaciskowej, silników wentylatorów, pierścieni ślizgowych i szczotki (tzw. generator prądotwórczy);
6. układów sterowania: szafy sterujące, szafy przetworników - konwerterów, styczniki, zespoły przekaźników;
7. gondoli składających się z ramy, ścianki tylnej, wjazdu technicznego, ścianek bocznych, systemu mocowań bezpieczeństwa, okna gondoli, lampy sygnalizacyjnej, anemometru, układu obrotu gondoli składających się z silników z przekładnią, hamulców hydraulicznych i pierścieni zębatach (tzw. zespół gondoli z mocowaniem i mechanizmem obrotu);
8. układów hydraulicznych składających się ze sprężarki, silnika, węzłów hydraulicznych, bloków zaworowych, hydroakumulatorów i obrotowego systemu przeniesienia ciśnienia i sygnałów sterujących;
9. elektrycznych szaf rozdzielczych poza układem sterowania w tym rozdzielnice, szafa mocy i szafa licznikowa;
10. transformatorów;
11. podestów ruchomych (windy) umiejscowionych wewnątrz wieży;

12. kabli przesyłowych i sterujące umiejscowionych wewnątrz wieży;

13. wciągarka.

Do opisanego zdarzenia przyszłego zadano następujące pytanie:

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

1. fundamentów elektrowni wiatrowych, w których umiejscowione są przepusty kablowe i 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. 1 pkt 3 u.p.o.l.?

Wobec zadanego pytania przedstawiono następujące stanowisko Wnioskodawcy:

Zdaniem Wnioskodawcy będzie on obowiązany, od dnia 1 stycznia 2017 r., do zapłaty podatku od nieruchomości wyłącznie od następujących obiektów budowlanych stanowiących budowlę:

1. fundamentów elektrowni wiatrowych, w których umiejscowione są przepusty kablowe i uziemienie;

2. 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 u.p.o.l.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego jest prawidłowe.

Jak wynika z treści art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. 2016. 716) opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają m.in. budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Budowlą zaś, w rozumieniu przepisu art. 1a ust. 1 pkt 2 o.p.o.l., 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. Z brzmienia przepisu

art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. wynika, że budowlą jest zarówno obiekt budowlany, jak również urządzenia budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. Definicję legalną budowli zawiera przepis art. 3 pkt 3 p.b., który stanowi, że przez budowlę 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.

Ustawą z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz.U. z 2016 r. poz. 961), która weszła w życie z dniem 16 lipca 2016 r., wprowadzono rozwiązania, dzięki którym elektrownia wiatrowa, jako cały obiekt, jest zakwalifikowana dla potrzeb prawa budowlanego jako obiekt budowlany (budowla). Przepis art. 9 pkt 1 u.i.z.e.w. wprowadził zmianę polegającą na wykreśleniu pojęcia „elektrowni wiatrowych” z definicji budowli w Prawie budowlanym (w dotychczasowym brzmieniu przepis ten wskazywał, że budowlą jest część budowlana urządzeń technicznych, w tym elektrowni wiatrowych). Natomiast w kategorii XXIX Załącznika do Prawa budowlanego obok wolno stojących kominów i masztów dodano elektrownie wiatrowe (jako rodzaj budowli). Ponadto przepis art. 2 pkt 1 u.i.z.e.w. wprowadził definicję legalną elektrowni wiatrowej, zgodnie z którą elektrownia wiatrowa jest budowlą w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, o mocy większej niż mikroinstalacja w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z 20 lutego 2015 r., o odnawialnych źródłach energii. Należy zauważyć, iż pomimo tego, że zmiany te nie dają jednak podstaw do modyfikacji zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości.

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych odwołuje się do treści przepisu art. 3 pkt. 3 p.b., który zawiera definicję legalną budowli, wskazując jednocześnie sposób rozumienia tego pojęcia na potrzeby wymiaru podatku od nieruchomości. Zmiana tego przepisu oraz wykreślenie elektrowni wiatrowych z katalogu urządzeń technicznych, których części budowlane są traktowane jak budowla, nie powoduje jednak automatycznego zakwalifikowania urządzeń techniczno-technologicznych elektrowni wiatrowej do grupy pojęciowej „budowli”. Katalog budowli wskazany w art. 3 pkt p.b. w zakresie, w jakim wskazuje, że budowlą są części budowlane urządzeń technicznych pozostaje w dalszym ciągu otwarty, z uwagi na użyty przez ustawodawcę zwrot

„innych urządzeń” (przepis odnosi się bowiem do "części budowlanych urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń"). Bez wpływu na dotychczasowe zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości pozostaje również zamieszczenie w załączniku do Prawa budowlanego w kategorii XXIX wyrazów „elektrownie wiatrowe”. Zmiana ta służy bowiem wyłącznie zgrupowaniu obiektów, na których wybudowanie niezbędne jest uzyskanie pozwolenia. Załącznik do ustawy nie ma bowiem wpływu na zawarte w tej ustawie definicje legalne. Natomiast urządzenia techniczne niemające charakteru budowlanego (nie posiadające części budowlanej) nie mogą być w żadnej części przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Należy zauważyć, że pomimo podejmowania takich prób, urządzenia techniczne jako takie, nie były przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości, a zatem nawet fakt wykreślenia elektrowni wiatrowej z treści art. 3 pkt. 3 p.b. (tj. przykładowego wyliczenia urządzeń technicznych), nie ma wpływu na zachowanie ich podatkowego statusu właśnie jako urządzeń technicznych. Wykreślenie "elektrowni wiatrowych", z katalogu urządzeń technicznych, których części budowlane są traktowane jak budowla prowadzi w istocie do przywrócenia stanu prawnego, który obowiązywał do dnia 26 września 2009 r. Konsekwentnie więc, przepisy te winny być interpretowane z uwzględnieniem stanowiska sądów administracyjnych wypracowanego na gruncie tego stanu prawnego. Jak bowiem wynika ze stanowiska Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrażonego w wyroku z dnia 5 stycznia 2010 r., sygn. akt II FSK 1101/08: *„W istocie to elektrownie wiatrowe są głównym urządzeniem, w którym dla prawidłowego funkcjonowania niezbędna jest odpowiednia konstrukcja wieży, masztu, słupa stalowego i innych obiektów budowlanych, a także części budowlanych urządzeń technicznych i urządzeń budowlanych. Wieża, maszt, czy słup stalowy jest jednym z elementów potrzebnych do wytwarzania energii elektrycznej za pomocą elektrowni wiatrowych i ich turbin, lecz podobnie, jak inne budowle nie pełni w tym urządzeniu roli zasadniczej. Z tego też powodu pozostałe budowle stanowiące wyposażenie techniczne bądź technologiczne elektrowni, a więc będące w istocie rzeczy urządzeniami pomocniczymi w procesie wytwarzania energii elektrycznej nie można uznać za ich część składową. Do budowli nie należą zatem urządzenia służące wytwarzaniu energii elektrycznej. W związku z tym urządzenia techniczne służące bezpośrednio wytwarzaniu energii elektrycznej, takie jak generator (turbina), wirnik ze skrzydłami, skrzynia biegów, komputer sterujący, transformator, rozdzielnia energetyczna, instalacja alarmowa zdalnego sterowania nie mogą być przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Dlatego podatkiem od nieruchomości nie podlegają elementy techniczne, o których mowa, służące bezpośrednio wytwarzaniu energii elektrycznej. Natomiast w świetle art. 1 a ust 1 pkt 2 ustawy podatkowej w związku z art. 3 pkt 3 i pkt 9 Prawa budowlanego w odniesieniu do elektrowni wiatrowych budowle w rozumieniu art. 3 pkt 3 stanowią jedynie obiekty budowlane i części budowlane urządzeń technicznych, to jest*

fundamenty, maszty, wieże, słupy przyłącza, jak pozostałe elementy części budowlanych urządzeń technicznych elektrowni wiatrowych.”. Całe wyposażenie techniczne bądź technologiczne elektrowni nie może być zatem uznane za część składową budowli, która podlegałaby opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. W tej kwestii również wypowiedział się Naczelny Sąd Administracyjny, który stwierdził, że: „W świetle art. 1a ust 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 3 i pkt 9 Prawa budowlanego w odniesieniu do elektrowni wiatrowych budowle w rozumieniu art. 3 pkt 3 stanowią jedynie obiekty budowlane i części budowlane urządzeń technicznych, to jest fundamenty, maszty, wieże, słupy. W związku z tym należy uznać, iż obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości obejmuje elementy budowlane urządzeń technicznych elektrowni wiatrowych. Urządzenia techniczne instalowane na budowlach nie podlegają podatkowi od nieruchomości, gdyż nie stanowią budowli w rozumieniu art. 1a ust 1 pkt 2 u.p.o.l. Natomiast opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają te urządzenia techniczne, które zgodnie z art. 3 pkt 9 Prawem budowlanym są urządzeniami budowlanymi stanowiącymi integralną część budowli, a więc całość techniczno-użytkową elektrowni wiatrowej, zapewniając możliwość użytkowania obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem. Zaś „(...) w każdym wypadku urządzenia techniczne, takie jak: maszt, wieża, droga dojazdowa czy ogrodzenie, będą opodatkowane podatkiem od nieruchomości jako budowle” (wyrok NSA z dnia 15 maja 2012 r., sygn. akt II FSK 2320/10). Podobne stanowisko zajął WSA w Rzeszowie, który stwierdził, że jeżeli „do budowli - z woli ustawodawcy - nie zostały zaliczone urządzenia bezpośrednio służące wytwarzaniu energii elektrycznej (turbina, gondola i inne urządzenia znajdujące się w gondoli), to uzasadnione jest stanowisko, że nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, natomiast podatkowi temu podlegają tylko części budowlane czyli fundament i maszt” (wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 11 sierpnia 2010 r., sygn. akt I Sa/Rz 340/10). W ugruntowaną linię orzecniczą wpisuje się również wyrok WSA w Białymstoku, który w wyroku z dnia 5 maja 2010 r., sygn. akt I Sa/Bk 17/10, przywołał tezę Naczelnego Sądu Administracyjnego zawartą w wyroku z dnia 7 października 2009 r., sygn. akt II FSK 635/08, w której stwierdza, iż: „budowlami w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. są te wszystkie obiekty budowlane, które zostały przykładowo wymienione w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego oraz te obiekty budowlane, które są podobne do nich. Opodatkowanie rzeczy, które nie są objęte wyliczeniem zawartym w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, a ich konstrukcja, charakter i przeznaczenie różni się od wymienionych przez ustawodawcę, narusza zasadę określoności i zasadę ustawowego określania przedmiotu danin publicznoprawnych, wynikające z art. 2 i art. 217 Konstytucji RP”.

Ponadto, dany obiekt aby podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowla musi nie tylko być wymieniony w art. 3 pkt 3 p.b. ale też być traktowany jako obiekt budowlany. Warunkiem zakwalifikowania do kategorii obiektów budowlanych jest użycie przy

wykonaniu tego obiektu wyrobów budowlanych. Oznacza to, że podstawowe znaczenie dla celów kwalifikacji obiektu jako obiektu budowlanego ma ustalenie czy obiekt ten został wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Zgodnie z treścią art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 14 kwietnia 2004 r. o wyrobach budowlanych (Dz.U.2016.1570 j.t.) przez wyrób budowlany należy rozumieć wyrób budowlany, o którym mowa w art. 2 pkt 1 rozporządzenia Nr 305/2011. Jak natomiast wynika z art. 2 pkt 1 1 Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 305/2011 z dnia 9 marca 2011 r. ustanawiające zharmonizowane warunki wprowadzania do obrotu wyrobów budowlanych i uchylające dyrektywę Rady 89/106/EWG (Dz.U.U.E.L.2011.88.5) 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. Powyższy warunek został wprowadzony do definicji obiektu budowlanego zawartej w art. 3 pkt 1 p.b. z dniem 28 czerwca 2015 r. – ustawą z dnia 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy – Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r., poz. 443). Obiektem budowlanym jest zatem budynek, budowla bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. W tym względzie za prawidłowe należy uznać stanowisko Wnioskodawcy, który stwierdza, że definicję obiektu wybudowanego z użyciem wyrobów budowlanych mogą spełniać tylko takie z części elektrowni wiatrowej, o których mowa we wniosku, tj. fundament i wieża (maszt). Natomiast urządzenia techniczne (tj. wirnik wraz z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układ sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu, pkt 3-7 wyliczenia w opisie zdarzenia przyszłego jak i pozostałych urządzeń wchodzących w skład elektrowni wiatrowej transformatorów, układów hydraulicznych oraz pozostałych urządzeń wchodzących w skład elektrowni wiatrowej niestanowiących „elementów technicznych”, pkt 8-13 wyliczenia) jako urządzenia o przeznaczeniu typowo technicznym i przemysłowym charakterze nie są zbudowane z użyciem wyrobów budowlanych, nie mogą zostać zakwalifikowane jako obiekt budowlany, a tym samym nie mieszczą się w zakresie pojęcia budowli.

Nie bez znaczenia pozostaje również fakt, że wraz z nowelizacją ustawy o podatkach i opłatach lokalnych dokonanej ustawą z dnia 28 czerwca 2015 r. o zmianie ustawy - Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 443) usunięto z definicji obiektu budowlanego pojęcie „instalacje i urządzenia techniczne stanowiące z budowlą całość techniczno-użytkową. W poprzednim stanie prawnym pojęcie budynku na gruncie tej ustawy należało rozumieć jako budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi stanowiącymi całość techniczno-użytkową.

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

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, definiując pojęcie budowli, odsyła wyłącznie do przepisów prawa budowlanego, które nie zawierają definicji legalnej elektrowni wiatrowej. Stosownie do art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. 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. Trybunał Konstytucyjny, w wyroku z dnia 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09, podkreślił, iż znaczenie określeń „obiekt budowlany” i „urządzenie budowlane”, występujących w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., zostało objaśnione jedynie w art. 3 pkt 1 i 9 ustawy p.b. Ostatecznie Trybunał Konstytucyjny przyjął, że: *„Bardzo ważki argument zdaje się bowiem jednoznacznie przemawiać za przyjęciem, że dwukrotne odwołanie się w jej sformułowaniu do przepisów prawa budowlanego należy interpretować jako odesłanie do przepisów u.p.b., a nie jako odesłanie do wszelkich przepisów regulujących zagadnienia związane z procesem budowlanym, w tym również do przepisów u.p.g.g.”*. Trybunał zaznaczył jednak, że: *„Dodatkowo trzeba mieć na uwadze, że o zakwalifikowaniu określonego obiektu jako budowli w rozumieniu u.p.b. może współdecydować treść innych regulacji prawnych, w tym także treść aktów podustawowych.”*. Niemniej jednak *„(...) odwołanie do przepisów prawa budowlanego trzeba traktować jako odesłanie do ustawy Prawo budowlane, zastosowanie znajdują tu definicje wyrażeń „obiekt budowlany” i „urządzenie budowlane”, a tym samym również definicje wyrażeń „budynek”, „budowla” i „obiekt małej architektury”. (...) Dodatkowo podkreślić należy, że jakkolwiek, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, nie budzi w zasadzie zastrzeżeń sformułowanie przez ustawodawcę na potrzeby regulacji prawa budowlanego definicji "budowli" i "urządzenia budowlanego" jako definicji otwartych, których zastosowanie w praktyce wymaga nierzadko posłużenia się analogią z ustawy, to nie sposób nie zauważyć, że te same definicje w odniesieniu do u.p.o.l. nie mogą funkcjonować w identyczny sposób. Jak już bowiem stwierdzono, w wypadku prawa daninowego gwarancje dostatecznej określoności regulacji prawnych wynikające z zasady poprawnej legislacji ulegają*

istotnemu wzmocnieniu ze względu treść art. 84 i art. 217 Konstytucji. Pierwszy z wymienionych przepisów ustawy zasadniczej formułuje nakaz precyzyjnego ustalenia w ustawie wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego, natomiast drugi z tych przepisów wskazuje, w odniesieniu do jakich elementów omawianego stosunku (podmioty, przedmiot, stawki, zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych) rozważany obowiązek ma charakter szczególny (...). W praktyce oznacza to m.in., że przepisy prawa podatkowego nie mogą być interpretowane *per analogiam* na niekorzyść podatników”. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego oznacza to, że jeżeli o uznaniu określonego rodzaju obiektów (urządzeń) za budowle (urządzenia budowlane) w rozumieniu prawa budowlanego dla potrzeb podatkowych współdecydują również inne regulacje niż ustawa Prawo budowlane, to tak dokonana kwalifikacja będzie wiążąca także w kontekście u.p.o.l., o ile nie jest ona wynikiem zastosowania analogii z ustawy, czy tym bardziej reguł dopuszczających wykładnię rozszerzającą.

Wątpliwości interpretacyjne sprowadzają się zatem do ustalenia związków normatywnych pomiędzy takimi aktami normatywnymi jak ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, Prawo budowlane oraz ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. W związku z przytoczonym stanowiskiem Trybunału Konstytucyjnego należy uznać, że w tym przypadku kluczowe dla rozstrzygnięcia będą definicje sformułowane w ustawie Prawo budowlane. Oznacza to, że opodatkowaniu podlegają tylko takie budowle, które są wprost wskazane w tejże ustawie. Niedopuszczalne będzie zatem stosowanie definicji elektrowni wiatrowej zawartej ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych w kontekście u.p.o.l., ponieważ w brak w niej odesłania do tej pierwszej, a przyjęcie takiej definicji byłoby dopuszczeniem interpretacji przepisów na niekorzyść podatnika poprzez rozszerzenie pojęcia budowli zdefiniowanego w Prawie budowlanym. Zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario* podatnik nie może ponosić negatywnych konsekwencji wynikających z wadliwości przepisów i tego, że prawo podatkowe nie spełnia minimalnych standardów klarownej legislacji. Jeżeli organ podatkowy napotyka wątpliwości co do znaczenia danego przepisu w odniesieniu do konkretnej sytuacji faktycznej, a wątpliwości tych nie może usunąć w trakcie prawidłowo prowadzonej wykładni przepisów prawa podatkowego, to wówczas, stosując art. 2a o.p., powinien przyjąć znaczenie przepisów korzystniejsze dla podatnika. Toteż skonstruowanie kompleksowej definicji budowli (przedmiotu opodatkowania) jest możliwe tylko poprzez kolejne zastosowanie art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. oraz art. 3 pkt 1, 3 i 9 p.b. Jednocześnie, w doktrynie prawa podatkowego wskazuje się, że definicja zawarta w art. 2 pkt 1 u.i.w.e.w. nie stanowi rozszerzenia definicji budowli, a wprowadza jedynie definicję elektrowni wiatrowej (*W Morawski, w "Zmiany w regulacji podatku od nieruchomości w 2016 r. - drobne remonty w skansenie", Przegląd Podatkowy nr 11/2016, str. 20*).

Ponadto, jak słusznie zauważa Wnioskodawca, z treści uzasadnienia projektu u.i.z.e.w.

(<http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=315>) nie wynika, aby ustawa ta miała służyć celom podatkowym. W uzasadnieniu wskazuje się bowiem, że „dotychczas nie zostały w dostatecznym stopniu sformułowane ramy prawne dla lokalizowania, budowy i eksploatacji elektrowni wiatrowych. Konsekwencją tego stanu rzeczy jest lokalizowanie tych instalacji zbyt blisko budynków mieszkalnych.”. Nadrzędnym celem wydania ustawy jest zatem rozwiązanie problemu lokalizacji elektrowni wiatrowych, gdyż „urządzenia te emitują hałas, niesłyszalne dla ucha infradźwięki, powodują wibracje, migotanie światła, mogą stanowić także bezpośrednie zagrożenie życia lub zdrowia w przypadku awarii, jak również oblodzenia łopat elektrowni wiatrowej zimą.”, co też stanowiło podstawę licznych konfliktów pomiędzy niezadowolonymi mieszkańcami a władzami gmin. Przyczyną wprowadzenia definicji elektrowni wiatrowej w ustawie o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych był brak organu, który na podstawie przepisów prawa w sposób całościowy odpowiadałby za prawidłową eksploatację tych elektrowni. Wskazuje się bowiem, że „Kompetencje te podzielone są obecnie pomiędzy organy nadzoru budowlanego i Urząd Dozoru Technicznego, przy czym zasady eksploatacji niektórych elementów elektrowni wiatrowych, np. łopaty nie zostały w ogóle uregulowane w przepisach prawa. 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 należyтым 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.”. Zgodnie z powyższym, kolejnym celem wprowadzonej regulacji było zapobieżenie negatywnym skutkom podziału elektrowni wiatrowych na część budowlaną i część niebudowlaną, w taki sposób aby przepisy dotyczące użytkowania obiektów budowlanych oraz katastrof budowlanych miały zastosowanie do całej elektrowni wiatrowej. Cel ten został osiągnięty dzięki odesłaniu w przepisach dotyczących nadzoru budowlanego oraz administracji architektoniczno-

budowlanej (art. 82 ust. 3 pkt 5a p.b.) do ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, a konkretnie do art. 2 pkt 1. W uzasadnieniu brak jakiegokolwiek odniesienia do potrzeby wprowadzenia zmian w opodatkowaniu elektrowni wiatrowych. Przepisy ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych wypełniają istniejącą dotychczas lukę w przepisach dotyczących utrzymania obiektów budowlanych w należyтым stanie technicznym, nie modyfikując zasad opodatkowania obowiązujących na gruncie regulacji ustawy o podatkach i opłatach lokalnych odnoszącej się do podatku od nieruchomości. Wśród przewidywanych skutków wprowadzenia ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (społecznych, gospodarczych, finansowych i prawnych) nie zamieszczono żadnej wzmianki o jej skutkach podatkowych. Odnosząc się do kosztów powstających po stronie inwestorów, związanych ze zmianami wynikającymi z tej ustawy, zakomunikowano jedynie, iż *„Przedkładana regulacja wpłynie na koszty inwestorów z uwagi na dodatkowe koszty związane z nowymi wymaganiami w procesie uzyskiwania pozwolenia na budowę oraz obowiązkiem poddania elementów elektrowni wiatrowej odpłatnemu dozorowi technicznemu (cennik ustali minister właściwy ds. gospodarki).”*.

Także charakter zmian definicji budowli w ustawie Prawo budowlane, jak również brak zmian w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, uwzględniając w tym zakresie dyrektywy wykładni celowościowej, dopuszcza uznanie, iż ustawodawca nie poczytywał za swój cel wprowadzenia zmian, które miały wywołać skutki prawnopodatkowe. Co istotne, wskazać należy, że wątpliwości odnoszące się do opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości zostały całkowicie pominięte przy opracowywaniu projektu ustawy, a zostały natomiast zauważone dopiero w trakcie procedury ustawodawczej. W tym świetle wykładnia art. 17 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, zgodnie z którym, 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, nie może stanowić wyłącznej podstawy do tego żeby w sposób celowościowy uzasadnić zamiar ustawodawcy wprowadzenia zmian mających tak zasadnicze konsekwencje podatkowe. Jak bowiem podkreślono w wyroku TK z dnia 3 grudnia 2002 r., sygn. akt P 13/02: *„Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego w pełni uzasadniona jest teza, w myśl której w sytuacji, gdy różne metody wykładni prowadzą do rozbieżnych rezultatów co do rozumienia określonego przepisu, organ stosujący prawo powinien wybrać ten z nich, który najlepiej harmonizuje z normami, zasadami i wartościami konstytucyjnymi.”*. Za ustawę podatkową można uznać wyłącznie taki akt normatywny, który określa elementy konstrukcyjne podatku, a także reguluje prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników i inkasentów oraz ich następców prawnych. Tak więc w rozumieniu art. 84 i art. 217 Konstytucji RP zarówno ustawa Prawo budowlane, jak również ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, nie są ustawami podatkowymi, jakkolwiek do

tej pierwszej odsyła bezpośrednio ustawa podatkowa jaką jest ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Specyfiką prawa podatkowego, jako prawa ingerencyjnego, jest przyznanie prymatu wykładni językowej tekstu prawnego. Zatem stosowanie przepisów Prawa budowlanego, do których ustawa o podatkach i opłatach lokalnych odsyła w celu zdefiniowania przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości, musi przebiegać w drodze podporządkowania się ścisłym regułom interpretacyjnym, ponieważ, jak wskazuje NSA, pierwszeństwo stosowania należy przyznać zasadzie wykładni językowej ze względu na tetyczny oraz ingerencyjny charakter prawa podatkowego, a sam proces wykładni powinien uwzględniać kontekst konstytucyjny w postaci wywodzonej z art. 2 Konstytucji RP zasady praworządności oraz zaufania do Państwa i stanowionego przez nie prawa, a także opartej na art. 84 Konstytucji RP zasady wyłączności ustawy w określaniu danin publicznych (zob. uchwała NSA z dnia 17 stycznia 2011 r., sygn. akt II FPS 2/10).

Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. podstawę opodatkowania, dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, stanowi, z zastrzeżeniem ust. 4-6, wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych – ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. Jeżeli od budowli nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa, określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego (art. 4 ust. 5 u.p.o.l.).

Mając na uwadze powyższe, stanowisko Wnioskodawcy w zakresie przedstawionego pytania i zdarzenia przyszłego uznaje się za prawidłowe.

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia.

Zaznacza się także, że zgodnie z art. 14b § 3 ustawy - Ordynacja podatkowa, składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Organ jest ściśle związany przedstawionym we wniosku stanem faktycznym (opisem zdarzenia przyszłego). Zainteresowany ponosi ryzyko związane z ewentualnym błędnym lub nieprecyzyjnym przedstawieniem we wniosku opisu stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego). Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, o ile rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem faktycznym (opisem zdarzenia przyszłego) podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany

któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona odpowiedź traci swą aktualność.

Wnioskodawcy 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 Lublinie, ul. M.C. Skłodowskiej 40, 20-029 Lublin, 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 - Dz. U. z 2016 r. poz. 718). Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach - art. 47 ww. ustawy) 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 tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy).

Jednocześnie, zgodnie z art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi i podstawą prawną.

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres: Urzędu Gminy Jarczów: ul. 3 Maja 24 22-664 Jarczów.

W S A
mgr Zdzisław Wójcik