

FN 24.10.2016  
FN-V / OS.M. 2016 r. d

URZĄD GMINY  
SULIKÓW

24 -10- 2016

W P L Y N E N I O  
F. 1866/2016

L. dz: .....

19 października 2016 r.

**Dane wnioskodawcy:**

**Organ do którego kierowany jest wniosek:** Wójt Gminy Sulików  
ul. Dworcowa 5  
59 – 975 Sulików

## WNIOSEK

### o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego

Na podstawie art. 14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U.2015.216 z dnia 6 maja 2015 r. z późn. zm., dalej: „Ordynacja podatkowa”) wnoszę o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Przedmiotem wniosku jest zaistniały stan faktyczny.

- A. Przepisy prawne związane z przedstawionym stanem faktycznym i pytaniem**
1. Art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U.2016.716, dalej: „Ustawa o PiOL”).
  2. Art. 2 ust. 1 pkt 3 Ustawy o PiOL.
- B. Wyczerpujące przedstawienie zaistniałego stanu faktycznego**
1. Spółka jest spółką kapitałową z siedzibą w Polsce, prowadzącą działalność gospodarczą w sektorze energii odnawialnej, polegającą na realizacji projektów parków wiatrowych na terenie Polski, od fazy deweloperskiej poprzez ich budowę, uruchomienie i eksploatację.
  2. Spółka jest właścicielem farmy wiatrowej, oznaczanej jako farma wiatrowa Zgorzelec. Część infrastruktury farmy wiatrowej położona jest na terenie gminy Sulików (dalej ta część farmy wiatrowych w zakresie, w jakim znajduje się na terenie gminy Sulików

będzie określana jako „Farma Wiatrowa”). Farma Wiatrowa posadowiona jest na dzierżawionym przez Spółkę gruncie. Farma Wiatrowa składa się z trzech elektrowni wiatrowych (dalej: „Turbiny”, pojedynczo „Turbina”) oraz infrastruktury towarzyszącej. Każda z Turbin składa się z żelbetowego fundamentu, wieży, zwanej również masztem, oraz gondoli.

3. Do gondoli każdej z Turbin przymocowany jest wirnik z łopatom (zwany rotorem) oraz urządzenia pomiarowe. Gondola stanowi ruchomą część Turbiny, będącą miejscem, w którym znajdują się elementy techniczno-elektroniczne Turbiny. Znajdują się w niej elementy takie jak wirnik, łożysko i wał wirnika, przekładnia, łożysko przekładni, hamulec, sprzęgło, generator wraz z chłodnicą, skrzynia biegów, komputer sterujący, rozdzielnia elektryczna, instalacja alarmowa, instalacja zdalnego sterowania. Gondola przymocowana jest do wieży na tzw. serwomechanizmie kierunkowania elektrowni, który, połączony z podpięciem (dużym, zębatym kołem, zamontowanym pomiędzy szczytem wieży i gondolą), steruje ruchem obrotowym gondoli.
4. Gondola jest elementem wymiennalnym każdej z Turbin, co oznacza, że w przypadku np. uszkodzenia jakiegokolwiek elementu techniczno-elektronicznego znajdującego się w gondoli, który uniemożliwia funkcjonowanie gondoli, może ona zostać wymieniona na inną, nie uszkadzając konstrukcyjnie pozostałej części Turbiny tj. wieży i fundamentu, na którym wieża jest posadowiona. Wieża stanowi element konstrukcyjnie odrębny od gondoli. Gondolę bez uszczerbku dla Turbiny można wymieniać na inną, a nawet wymontowywać i zastąpić innym urządzeniem prądotwórczym.
5. Gondola stanowi, jako ruchomość, odrębny przedmiot obrotu czy też zastawu.
6. Wieża jest stalowym elementem konstrukcji Turbiny, którego zadaniem jest podtrzymywanie gondoli oraz układu wirnika na odpowiedniej wysokości nad poziomem gruntu, w celu lepszego wykorzystania wiatru, jest swojego rodzaju wysięgnikiem. Ponadto, w wieży znajduje się drabina i winda, która umożliwia dostęp do gondoli osobom obsługującym Turbinę.
7. Poszczególne elementy Turbiny (tj. gondola, wieża, fundament) ujęto także odrębnie w ewidencji środków trwałych Spółki.
8. Na infrastrukturę towarzyszącą składa się m.in.:
  - a) budynek stacji głównego punktu zasilania wraz z wyposażeniem elektrycznym;
  - b) system zabezpieczeń, pomiaru, nadzoru, SCADA, znajdujący się w ww. budynku;
  - c) okablowanie łączące stację głównego punktu zasilania z siecią operatora oraz każdą z Turbin ze ww. stacją;
  - d) posadowiony na fundamencie transformator oraz misa olejowa pod nim się znajdująca;
  - e) drogi dojazdowe do każdej z Turbin;

- f) place manewrowe w obrębie każdej z Turbin;
  - g) inne elementy, takie jak zbiornik na wodę, maszt pomiarowy, licznik zielonej energii, monitoring, oświetlenie, elementy stalowe oraz ogrodzenie terenu, na którym znajduje się wymieniona wyżej infrastruktura towarzysząca.
9. W deklaracji na podatek od nieruchomości za 2016 r. składanej do Wójta Gminy Sulików, Spółka wykazała do opodatkowania (jako przedmiot opodatkowania) m.in. niektóre elementy wyżej opisanej infrastruktury towarzyszącej (np. okablowanie, budynek stacji głównego punktu zasilania, transformator, drogi dojazdowe, place manewrowe, ogrodzenie), natomiast w zakresie Turbin, Spółka wykazała do opodatkowania podatkiem od nieruchomości niektóre części każdej z Turbin, tj. wieżę oraz fundament, na którym wieża jest posadowiona. Pozostałej części, tj. części techniczno - elektronicznej każdej z Turbin, tj. gondoli (wraz znajdującymi się w gondoli urządzeniami), rotora, serwomechanizmu kierunkowania elektrowni oraz urządzeń pomiarowych przymocowanych do gondoli, Spółka nie wykazywała do opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

**C. W związku z tak przedstawionym stanem faktycznym, Spółka zwraca się o interpretację indywidualną w zakresie następującego pytania:**

10. Czy w aktualnym stanie prawnym, dla celów sporządzenia deklaracji na podatek od nieruchomości za 2017 r., a także lata następne, za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości w postaci budowli, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz w art. 2 ust. 1 pkt 3 Ustawy o PiOL, uznaje się wyłącznie część Turbiny, tj. fundament oraz posadowioną na tymże fundamencie wieżę, czy też za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości w postaci budowli, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz w art. 2 ust. 1 pkt 3 Ustawy o PiOL, uznaje się całą Turbinę (rozumianą jako jeden obiekt budowlany), na którą składa się fundament oraz posadowiona na tymże fundamencie wieża wraz z częścią techniczno-elektroniczną Turbiny?

**D. Stanowisko Spółki w sprawie oceny prawnej stanu faktycznego w zakresie postawionego przez Spółkę pytania**

11. W aktualnym stanie prawnym, dla celów sporządzenia deklaracji na podatek od nieruchomości za 2017 r., a także lata następne, za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości w postaci budowli, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz w art. 2 ust. 1 pkt 3 Ustawy o PiOL, uznaje się wyłącznie część Turbiny, tj. fundament oraz posadowioną na tymże fundamencie wieżę, bowiem wspólnie stanowią one część budowlaną urządzenia technicznego, o której mowa w art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. prawo budowlane (t.j. Dz.U.2016.290 z dnia 8 marca 2016 r. z późn. zm., dalej: „Ustawa prawo budowlane”). Nie stanowi natomiast budowli, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz w art. 2 ust. 1 pkt 3 Ustawy o PiOL, a przez to przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, Turbina jako całość (rozumiana jako jeden obiekt budowlany), na którą składa się fundament oraz posadowiona na tymże fundamencie wieża wraz z częścią techniczno-elektroniczną Turbiny.

E.	Uzasadnienie stanowiska Spółki w zakresie postawionego przez Spółkę pytania	
I.	„Przepisy prawa budowlanego” to przepisy Ustawy prawo budowlane.....	10
II.	Turbina nie stanowi obiektu budowlanego.....	11
	i. Wyrób budowlany.....	15
	ii. Wyrób inny niż budowlany.....	19
III.	Część techniczno-elektroniczna nie stanowi instalacji zapewniającej możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.....	23
IV.	Część techniczno-elektroniczna Turbiny nie stanowi urządzenia budowlanego, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. 24	
V.	Powrót do definicji budowli w brzmieniu do dnia 25 września 2005 r. – brak zmian w kwestii uznania elektrowni wiatrowej za urządzenie techniczne, a jej części budowlanej za budowlę.....	25
VI.	Charakter katalogu budowli w art. 3 pkt 3 Ustawy prawo budowlane – brak zmian w kwestii uznania elektrowni wiatrowej za urządzenie techniczne, a jej części budowlanej za budowlę.....	30
VII.	Elektrownie wiatrowe we właściwości organów administracji architektoniczno-budowlanej (nie zaliczając się jednak do obiektów budowlanych, zdefiniowanych w art. 3 pkt 1 Ustawy prawo budowlane).....	31
VIII.	Zakres działania definicji elektrowni wiatrowej zawężony do Ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych.....	35
IX.	Dodanie elektrowni wiatrowej do załącznika do Ustawy prawo budowlane. Wzmianka o danym obiekcie w przepisach Ustawy prawo budowlane.....	36
X.	Ograniczony zakres działania ustawy Prawo budowlane - brak kompetencji organu nadzoru budowlanego do oceny stanu technicznego części techniczno-elektronicznej Turbiny, co ma miejsce w przypadku obiektów budowlanych.....	36
XI.	Modernizacja/naprawa elementów techniczno-elektronicznych Turbiny, nie są robotami budowlanymi, a które dotyczą wyłącznie obiektów budowlanych.....	38
XII.	Brak intencji ustawodawcy w zakresie wzrostu wpływów z podatku od nieruchomości.....	38
XIII.	Prokonstytucyjna wykładnia - konstytucyjna zasada sprawiedliwości podatkowej oraz zasada orzekania <i>in dubio pro tributario</i> ostatecznie decydują, że budowlą opodatkowaną podatkiem od nieruchomości jest jedynie część budowlana elektrowni wiatrowej.....	41
XIV.	Podsumowanie.....	48
XV.	Oświadczenie.....	49

12. Zgodnie z art. 2 ust. 1 Ustawy o PiOL, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub objekty budowlane:
  - a) grunty;
  - b) budynki lub ich części;
  - c) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.
13. Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 Ustawy o PiOL, budowla jest to 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.
14. Art. 3 pkt 1 Ustawy prawo budowlane definiuje **obiekt budowlany** jako budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.
15. Z kolei art. 3 pkt 3 Ustawy prawo budowlane definiuje **budowlę**, przez którą należy rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: objekty 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)<sup>1</sup> oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.
16. W dniu 16 lipca 2016 r. weszła w życie ustawa z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (dalej: „**Ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych**”), która wprowadziła w Ustawie Prawo budowlane następujące zmiany:
  - a) Wykreślone zostały słowa „*elektrowni wiatrowych*” z przykładów urządzeń technicznych, których części budowlane stanowią budowlę, w następstwie czego, art. 3 pkt 3 otrzymał brzmienie: „3) *budowli* – należy przez to rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: objekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem tablice

<sup>1</sup> Odniesienie do „innych urządzeń” wskazuje, że jest to katalog otwarty, przykładowy.

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;”. Na skutek tej zmiany, w powyższej definicji budowli elektrownia wiatrowa nie jest już wskazana wśród przykładów urządzeń technicznych, których część budowlana stanowi budowlę. Innymi słowy, od dnia 16 lipca 2016 r. części budowlane elektrowni wiatrowych nie są już wprost wskazane wśród przykładów budowli w jej definicji.

b) w art. 82 ust. 3 po pkt 5a Ustawy prawo budowlane dodany został pkt 5b w brzmieniu: „5b) elektrowni wiatrowych, w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. poz. 961);”;

c) w załączniku do ustawy pierwsze pole wiersza „Kategoria XXIX” otrzymał brzmienie: „Kategoria XXIX – wolno stojące kominy i maszty oraz elektrownie wiatrowe”.

17. Nowelizacja Ustawy prawo budowlane, wprowadzona Ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, **nie jest** zmianą o charakterze normatywnym (materialnoprawnym), w zakresie definicji budowli, zawartej w Ustawie prawo budowlane, w związku z czym należy uznać, że również po wejściu w życie Ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, **budowlą jest jedynie część budowlana urządzenia technicznego w postaci elektrowni wiatrowej (fundament oraz wieża)**, i ta właśnie część, również po dniu wejścia w życie ww. ustawy stanowi przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości.
18. **Zmiana definicji budowli w Ustawie prawo budowlane, stanowi powrót do definicji budowli w brzmieniu do dnia 25 września 2005 r.** Dopiero od 26 września 2005 r. definicja budowli wprost wskazywała, wśród przykładów urządzeń technicznych, których część budowlana stanowi budowlę, na elektrownię wiatrową. Z definicji tej też wprost wynikało, że elektrownia wiatrowa jest urządzeniem technicznym. W sądownictwie administracyjnym utrwalony jest jednak pogląd, że **budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz art. 2 ust. 1 pkt 3 Ustawy o PiOL stanowi tylko część budowlana Turbiny, także przed dniem 26 września 2005 r.**, przez co część techniczno-elektroniczna nie podlegała opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. **Z uwagi na fakt, że sam charakter elektrowni wiatrowych się nie zmienił, tj. ich konstrukcja, fakt bycia urządzeniem technicznym, posiadającym część budowlaną i część techniczną, nie ma powodów by uznać, że od dnia 16 lipca 2016 r. Turbina jako całość stanowi budowlę w rozumieniu Ustawy prawo budowlane.**

19. Elektrowni wiatrowej jako całości, nie sposób też uznać za wolno stojące urządzenie techniczne, o którym mowa w art. 3 pkt 3 Ustawy prawo budowlane. Część techniczno-elektroniczna zamontowana jest bowiem na wieży, posadowionej na fundamencie, wobec czego nie sposób uznać, że elektrownia wiatrowa, zdefiniowana na potrzeby niniejszego wniosku jako Turbina, jest urządzeniem technicznym wolno stojącym. Wręcz przeciwnie – wyraźne na pierwszy plan wysuwa się żelbetowy fundament, w którym zatopiona jest wielometrowa wieża (maszt), na którym dopiero mocowana jest gondola. Wskazać ponadto należy, że ustawodawca rozróżnia pojęcie „urządzenie techniczne” oraz „wolno stojące urządzenie techniczne”. Świadczy o tym sam art. 3 pkt 3 Ustawy prawo budowlane, w którym ustawodawca za budowlę uznaje wolno stojące urządzenie techniczne oraz część budowlaną urządzenia technicznego. Z uwagi na okoliczność, że konstrukcja elektrowni wiatrowych się nie zmieniła, nie ma żadnych podstaw by uznać, że od dnia 16 lipca 2016 r. elektrownia wiatrowa nie jest już *urządzeniem technicznym*, posiadającym część budowlaną, a jest obecnie *wolno stojącym urządzeniem technicznym*.
20. Należy podkreślić, że art. 3 pkt 3 Ustawy prawo budowlane stanowi otwarty katalog obiektów budowlanych, które ta ustawa uznaje za budowle. Świadczy o tym sformułowanie: „każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak:”. Oznacza to, że wymienione w tejże definicji obiekty budowlane są jedynie budowlami przykładowymi, a więc wykreślenie słów „*elektrowni wiatrowych*” z przykładów urządzeń technicznych, których części budowlane stanowią budowlę, nie oznacza automatycznie, że całość elektrowni wiatrowej stanowi budowlę albo, że części budowlane elektrowni wiatrowej nie stanowią od tego momentu budowli. Wykreślenie to jest bez praktycznego znaczenia, ponieważ opodatkowaniu podlegają nadal tylko części budowlane urządzeń technicznych.
21. Część techniczno-elektroniczna Turbiny nie stanowi też instalacji, która zapewnia możliwość użytkowania obiektu (wieży z fundamentem) zgodnie z jego przeznaczeniem. Podobnie, część techniczno-elektroniczna Turbiny nie jest urządzeniem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Wynika to przede wszystkim z tego, że to część budowlana, tj. fundament i wieża pełnią służebną rolę w stosunku do części techniczno-elektronicznej (to jest części produkującej energię - co stanowi przeznaczenie urządzenia), a nie na odwrót. To wieża i fundament zapewniają możliwość użytkowania części techniczno-elektronicznej zgodnie z przeznaczeniem.
22. Nie sposób następnie uznać, że cała Turbina stanowi budowlę, o której mowa w Ustawie prawo budowlane, bowiem jej część techniczno-elektroniczna nie została wniesiona z użyciem wyrobów, o których mowa w art. 10 Ustawy prawo budowlane. Art. 3 pkt 1 Ustawy prawo budowlane definiuje obiekt budowlany jako budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, **wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych**. Przy tym, w świetle art. 10 Ustawy prawo budowlane, obiekt budowlany, oprócz wyrobów budowlanych, może zostać wzniesiony również przy użyciu wyrobów

innych niż budowlane, jednakże cechami wspólnymi wyrobów obu grup musi być to, że wyroby te są:

- a) wytworzone w celu zastosowania w obiekcie budowlanym w sposób trwały,
- b) o właściwościach użytkowych umożliwiających prawidłowo zaprojektowanym i wykonanym obiektom budowlanym spełnienie podstawowych wymagań, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 Ustawy prawo budowlane;
- c) wyroby te zostały wprowadzone do obrotu lub udostępnione na rynku krajowym zgodnie z przepisami odrębnymi.

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

23. Potwierdzeniem konkluzji, że skutkiem nowelizacji Ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie jest nadanie elektrowni wiatrowej statusu obiektu budowlanego, jest fakt, że art. 10 Ustawy prawo budowlane, nie został równolegle znowelizowany, tak aby „dopasować” swoje brzmienie do konstrukcji elektrowni wiatrowych, i aby obiekt budowlany, w rozumieniu Ustawy prawo budowlane, mógł objąć swoją definicją również część techniczno-elektroniczną, zamontowaną na wieży. W obecnej chwili bowiem, część techniczno-elektroniczna, z uwagi na fakt, że nie została wzniesiona z użyciem wyrobów budowlanych, ani innych niż budowlane, o których mowa w art. 10 Ustawy prawo budowlane, nie stanowi części obiektu budowlanego, za który można uznać jedynie część budowlaną Turbiny.
24. Celem ustawodawcy nie mogło być zakwalifikowanie elektrowni wiatrowej do obiektów budowlanych, bowiem w takim wypadku wszystkie przepisy Ustawy prawo budowlane musiałyby mieć zastosowanie do elektrowni wiatrowych, a więc również do jej elementów techniczno-elektronicznych. Taki wniosek jest nie do pogodzenia z faktem, że Ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie wprowadza równocześnie zmian do np. odpowiednich w tym zakresie przepisów w zakresie uprawnień budowlanych.
25. Wymienienie elektrowni wiatrowych przez ustawodawcę w załączniku do Ustawy prawo budowlane miało na celu uzależnienie rozpoczęcia użytkowania całości elektrowni wiatrowej od uprzedniego uzyskania pozwolenia na użytkowanie tejże elektrowni. W zamyśle projektodawców wprowadzony miał być także obowiązek uzyskania dodatkowej *decyzji o pozwoleniu na eksploatację*, wydawanej przez Urząd Dozoru Technicznego (który ma kompetencje, w odróżnieniu od organu nadzoru budowlanego, do oceny stanu technicznego części technicznej elektrowni wiatrowej). Przepisy w tym zakresie ostatecznie zostały w ostatniej chwili wykreślone z projektu i nie znalazły się w Ustawie o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Natomiast zmiana w zakresie art. 82 Ustawy prawo budowlane doprowadziła jedynie do „włączenia” elektrowni



wiatrowych pod właściwość pierwszoinstancyjną wojewody, nie doprowadzając do zakwalifikowania elektrowni wiatrowej do obiektów budowlanych, zdefiniowanych w art. 3 pkt 1 Ustawy prawo budowlane.

26. Powyższe wnioski potwierdza okoliczność, że ewidentnie zakres działania definicji elektrowni wiatrowej, zawartej w Ustawie o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, zawężony jest tylko do tejże ustawy tj. do Ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Był to, w świetle § 148 Rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” świadomy zabieg ustawodawcy, na skutek którego elektrownia wiatrowa została zdefiniowana jako budowla w rozumieniu prawa budowlanego, jedynie na użytek przepisów Ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (za wyjątkiem Rozdziału 3. tj. „Zmiany w przepisach obowiązujących”).
27. Kolejną przesłanką pozwalającą uznać, że celem ustawodawcy nie było zakwalifikowanie całej elektrowni wiatrowej do obiektów budowlanych, jest fakt, że ustawodawca w uzasadnieniu do Ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych wyraźnie wskazuje, że nie traktuje części techniczno-elektronicznej Turbiny jako części obiektu budowlanego. Jej naprawę bądź modernizację wprost określa jako czynności niebędące robotami budowlanymi, natomiast roboty budowlane, zgodnie z definicją ustawową, dotyczą wyłącznie obiektów budowlanych. Powyższe oznacza zatem, że ustawodawca nie tylko nie zamierzał zakwalifikować Turbiny jako obiektu budowlanego, ale jego zdaniem również na skutek tejże nowelizacji Turbina nie stała się obiektem budowlanym, a więc również nie stała się budowlą.
28. Kolejną przesłanką pozwalającą uznać, że celem ustawodawcy nie było zakwalifikowanie całej elektrowni wiatrowej do obiektów budowlanych, jest to, że ustawodawca w uzasadnieniu do Ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie wskazuje, że wpłynie ona na wzrost wpływów z tytułu podatku od nieruchomości (a co jest jego obowiązkiem, w przypadku uznania, że taki będzie skutek nowelizacji). Biorąc pod uwagę uzasadnienie Ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, należy dojść do wniosku, że intencją ustawodawcy nie było nie było zakwalifikowanie całej elektrowni wiatrowej do obiektów budowlanych, miałyby to bowiem odzwierciedlenie w finansowych skutkach wprowadzanych regulacji zarówno po stronie budżetu jednostek samorządu terytorialnego, jak i właścicieli elektrowni wiatrowych.
29. Również art. 17 Ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie niesie ze sobą żadnej treści normatywnej. W żaden sposób nie stanowi o przedmiocie opodatkowania podatkiem od nieruchomości (jest to zdanie oznajmujące dotyczące wyłącznie roku 2016). Ponadto, przepis ten w ogóle nie dotyczy osób prawnych, jaką jest Spółka. W art. 17 mowa bowiem o „ustalaniu” podatku, podczas gdy *ustalenie* podatku od nieruchomości ma miejsce tylko i wyłącznie - stosownie do art. 6 ust. 7 Ustawy o PiOL - w przypadku osób fizycznych, w stosunku do których właśnie *ustala* się podatek od nieruchomości w drodze decyzji. Tymczasem osoby prawne składają

deklarację na podatek od nieruchomości, a decyzja ustalająca nie jest w ogóle wydawana.

30. Wreszcie, posługując się prokonstytucyjną metodą wykładni prawa, a także ściśle powiązaną z tą wykładnią zasadą *in dubio pro tributario* (tzn. w razie wątpliwości - na korzyść podatnika), należy dojść do wniosku, że przedmiot opodatkowania, począwszy od 16 lipca 2016 r., jest, tak jak przed tym dniem, jedynie część budowlana elektrowni wiatrowej, tj. fundament i posadowiony na tym fundamencie maszt, a więc dla celów sporządzenia deklaracji na podatek od nieruchomości za 2017 r. i lata następne, za przedmiot opodatkowania uznaje się wyłącznie część Turbiny, tj. fundament oraz posadowioną na tymże fundamencie wieżę. Nowelizacja Ustawy prawo budowlane, wprowadzona Ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, nie wpłynęła na klasyfikację Turbiny w świetle Ustawy prawo budowlane. Tylko taka wykładnia odpowiada wynikowi wykładni, który najpełniej odpowiada normom, zasadom i wartościom konstytucyjnym, w tym zasadzie równości (równość opodatkowania np. w stosunku do innych typów elektrowni). Reasumując, należy dojść do wniosku, że jedynie część budowlana Turbiny stanowi budowlę w rozumieniu Ustawy prawo budowlane.
31. Poniżej znajduje się rozwinięcie przedstawionych powyżej argumentów, przemawiających za prawidłowością stanowiska Spółki.:

I. **„Przepisy prawa budowlanego” to przepisy Ustawy prawo budowlane.**

32. Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 Ustawy o PiOL, budowla jest to 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.
33. Powyższe oznacza, że znaczenie pojęcia „*budowla*”, w rozumieniu Ustawy o PiOL, należy odczytać przy pomocy definicji pojęcia „*obiekt budowlany*” na gruncie Ustawy prawo budowlane.
34. Tu należy dla porządku wspomnieć, że jednoznacznie w tej materii wypowiedział się **Trybunał Konstytucyjny w wyroku P 33/09 z 13 września 2011 r.**, w którym Trybunał Konstytucyjny wskazał, że „*przepisy prawa budowlanego*”, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 Ustawy o PiOL, należy odczytywać jako odesłanie do przepisów Ustawy prawo budowlane, a nie jako odesłanie do **wszelkich przepisów regulujących zagadnienia związane z procesem budowlanym** (patrz akapit 40 tegoż wyroku).
35. **Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 7 lipca 2015 r., sygn. II FSK 1673/13** podkreślił, iż nie można zaaprobować sposobu wykładni tych przepisów, który polega na odwoływaniu się do definicji zawartych w innych, szczególnych ustawach (np. Prawo geodezyjne i kartograficzne, Prawo energetyczne),

i na ustalaniu desygnatu pojęcia „*budowla*” poprzez te definicje. Jak podkreślił Naczelny Sąd Administracyjny, Trybunał Konstytucyjny wyrokiem z dnia 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09 wskazał, że odwołanie się w Ustawie o PiOL do przepisów prawa budowlanego należy interpretować jako odesłanie do przepisów Ustawy prawo budowlane, a nie jako odesłanie do wszelkich przepisów regulujących zagadnienia związane z procesem budowlanym.

36. Powyższy pogląd podzielają również inne sądy, jak np. **WSA w Gliwicach**, który w wyroku z dnia 26 kwietnia 2016 r., sygn. I SA/GI 1259/15 (prawomocny), wskazał, że odesłanie art. 1a ust. 1 pkt 3 Ustawy o PiOL do prawa budowlanego „*należy interpretować jako odesłanie do przepisów ustawy Prawo budowlane, a nie jako odesłanie do wszelkich przepisów regulujących zagadnienia związane z procesem budowlanym, zatem nie można zaaprobować takiego sposobu wykładni tych przepisów ustawy podatkowej, który polega na odwoływaniu się do definicji zawartych w innych, szczególnych ustawach (Prawo geodezyjne i kartograficzne, Prawo energetyczne), i na ustalaniu desygnatu pojęcia „budowla” poprzez te definicje*”.
37. Taką ustawą odrębną (szczególną) w stosunku do Ustawy prawo budowlane, do której definicji nie należy się odwoływać, jest niewątpliwie Ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych.
38. Zatem, aby dokonać oceny czy Turbina stanowi budowlę na gruncie art. 1a ust. 1 pkt 2 Ustawy o PiOL, należy zakwalifikować Turbinę jako obiekt budowlany w **rozumieniu Ustawy prawo budowlane**, a nie Ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Wobec powyższego, w kolejnym punkcie dokonana zostanie analiza, czy Turbinę można uznać za obiekt budowlany w rozumieniu Ustawy prawo budowlane.

## II. Turbina nie stanowi obiektu budowlanego.

39. Aby dokonać oceny czy Turbina stanowi obiekt budowlany w rozumieniu Ustawy prawo budowlane, należy dokonać analizy, czy Turbina mieści się w definicji obiektu budowlanego, zawartej w tej ustawie.
40. Art. 3 pkt 1 Ustawy prawo budowlane definiuje obiekt budowlany jako budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.
41. W świetle tego przepisu, aby dany obiekt mógł być zakwalifikowany jako obiekt budowlany, **musi być wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych**.
42. Powyższy wniosek znajduje potwierdzenie w orzecznictwie, przykładowo **WSA w Gliwicach** w wyroku z dnia 26 kwietnia 2016 r., sygn. I SA/GI 1259/15 (prawomocny) stwierdził, że: „*Wyprzedzając dalsze rozważania co do drugiego ze spornych przedmiotów opodatkowania, czyli szaf rozdzielczych, trzeba zaznaczyć, że nie umknęło uwadze Sądu, iż po wejściu w życie ustawy zmieniającej Prawo*

*budowlane, w definicji „obiekty budowlanego” pojawiło się doprecyzowanie wskazujące, iż obiekt ten musi być „wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych”.*

43. Powyższe potwierdzają poglądy wyrażane przez przedstawicieli doktryny: „Podstawowym terminem używanym przez ustawę, począwszy od przepisu art. 1, jest „obekt budowlany”. Nowelą z dnia 20 lutego 2015 r., która weszła w życie z dniem 28 czerwca 2015 r., dokonano zmiany definicji obiektu budowlanego. Definicja niniejsza, zamieszczona w art. 3 pkt 1, składa się w istocie rzeczy z trzech definicji: budynku, budowli i obiektu małej architektury. Definicją obiektu budowlanego w każdym z wymienionych rodzajów obiektów objęto instalacje zapewniające możliwość użytkowania danego obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. **Uznanie obiektu za obiekt budowlany uzależnione zostało od wzniesienia go z użyciem wyrobów budowlanych.**” (pr. zbior. pod red. Plucińska-Filipowicz Alicja, Wierzbowski Marek, Prawo budowlane. Komentarz, wyd. II, wyd. Wolters Kluwer, 2016).
44. Nie oznacza to jednak, że obiekt budowlany może być wzniesiony jedynie z użyciem wyrobów budowlanych - biorąc pod uwagę dalsze przepisy ww. ustawy, zasadnym jest wniosek, że **obekt budowlany, oprócz wyrobów budowlanych, może zostać wzniesiony również przy użyciu wyrobów innych niż budowlane**, o czym mowa w art. 10 Ustawy prawo budowlane.
45. Zgodnie z tymże artykułem, „*wyroby wytworzone w celu zastosowania w obiekcie budowlanym w sposób trwały, o właściwościach użytkowych umożliwiających prawidłowo zaprojektowanym i wykonanym obiektem budowlanym spełnienie podstawowych wymagań, można stosować przy wykonywaniu robót budowlanych wyłącznie, jeżeli wyroby te zostały wprowadzone do obrotu lub udostępnione na rynku krajowym zgodnie z przepisami odrębnymi, a w przypadku wyrobów budowlanych - również zgodnie z zamierzonym zastosowaniem.*”
46. Na skutek analizy art. 10 Ustawy prawo budowlane, można wyróżnić **dwie grupy wyrobów:**
- a) wyroby budowlane,
  - b) wyroby inne niż budowlane.

Jak wynika z tego przepisu, cechami wspólnymi wyrobów obu grup jest to, że wyroby te są:

- (i) wytworzone w celu zastosowania w obiekcie budowlanym w sposób trwały,
- (ii) o właściwościach użytkowych umożliwiających prawidłowo zaprojektowanym i wykonanym obiektem budowlanym spełnienie podstawowych wymagań, o których mowa w art. 5 ust.1 pkt 1 Ustawy prawo budowlane;
- (iii) wyroby te zostały wprowadzone do obrotu lub udostępnione na rynku krajowym zgodnie z przepisami odrębnymi.

47. Powyższe oznacza, że aby dany wyrób mieścił się w grupie wyrobów, o której mowa w art. 10 Ustawy prawo budowlane, a więc grupie wyrobów budowlanych i innych niż budowlane, musi on charakteryzować się cechami, które zostały wyżej wskazane w punktach (i) – (iii).
48. Powyższy wniosek potwierdza przykładowo odpowiedź Ministra Finansów z dnia 5 maja 2015 r., sygn. PL-LS.054.13.2015.MWD, na interpelację nr 32306 w sprawie wpływu zmiany Ustawy prawo budowlane na podatek od nieruchomości, w której stwierdzono, że: „Dodanie wymogu wzniesienia obiektu budowlanego z użyciem wyrobów budowlanych umożliwia w dalszym ciągu stosowanie w procesie budowlanym materiałów niestanowiących wyrobów budowlanych, co wynika bezpośrednio z art. 10 u.p.b. Powiązanie w art. 3 pkt 1 u.p.b. pojęcia obiektu budowlanego z wyrobami budowlanymi wynika z przyjęcia założenia, zgodnie z którym zakwalifikowanie danej konstrukcji jako obiektu budowlanego możliwe będzie **po stwierdzeniu zastosowania przy jej wznoszeniu wyrobów budowlanych, przy czym możliwe będzie również użycie wyrobów innych niż budowlane.**”
49. Jak dalej wskazują przedstawiciele doktryny, „Wymóg wzniesienia z użyciem wyrobów budowlanych wywołuje oczywiście pytanie, czy cały obiekt musi być wykonany z wyrobów budowlanych, czy wystarczy, że do jego wykonania użyto wyrobów budowlanych, ale także innych wyrobów, które nie są budowlanymi. Wykładnia językowa definicji obiektu budowlanego może wskazywać, że zasadne jest drugie podejście. Prowadziłoby to jednak do skutku absurdalnego, gdyż dołożenie do typowego urządzenia technicznego jednej cegły cudownie zmieniałoby to urządzenie w obiekt budowlany.
- Trzeba jednak zwrócić uwagę, że wyrób budowlany to – zgodnie z rozporządzeniem 305/2011 – taki wyrób, „którego właściwości wpływają na właściwości użytkowe obiektów budowlanych w stosunku do podstawowych wymagań dotyczących obiektów budowlanych”. Wydaje się, że można tu zaprezentować racjonalne rozumowanie, iż obiektem budowlanym będą takie obiekty, w których wyroby budowlane wysuwają się na pierwszy plan i wpływają na ich właściwości.” (Morawski Wojciech, Wpływ zmiany definicji obiektu budowlanego na zakres przedmiotowy podatku od nieruchomości - przypadkowa rewolucja?, Przegląd Podatkowy nr 6/2015, str. 23-31).

50. Podsumowując dotychczasowe rozważania, zgodnie z art. 3 pkt 1 oraz art. 10 Ustawy prawo budowlane, obiekt budowlany, w rozumieniu Ustawy prawo budowlane, wniesiony jest z wyrobów budowlanych (warunek konieczny do uznania danego obiektu za obiekt budowlany), a także częściowo może on być wniesiony z użyciem wyrobów innych niż budowlane, o których mowa w art. 10 Ustawy prawo budowlane.

51. Konkludując, należy wskazać, że art. 3 pkt 1 oraz art. 10 Ustawy prawo budowlane **ostatecznie określają granicę pomiędzy obiektami, które można uznać za obiekty budowlane, a których nie.**

Przykładowo: Zgodnie z art. 3 pkt 4 lit. b Ustawy prawo budowlane, obiektem małej architektury jest posąg, co wynika z literalnego brzmienia tego przepisu. Jednakże tenże posąg, jeżeli nie został wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych oraz ewentualnie wyrobów innych niż budowlane (bo został zbudowany np. z lodu bądź śniegu), nie może zostać zakwalifikowany jako obiekt budowlany, a więc taki posąg zasadniczo nie będzie w ogóle podlegał Ustawie prawo budowlane, bowiem zgodnie z art. 1 Ustawy prawo budowlane, ustawa ta normuje działalność obejmującą sprawy projektowania, budowy, utrzymania i rozbiórki **obiektów budowlanych** oraz zakreśla zasady działania organów administracji publicznej w tych dziedzinach.

Jeżeli zatem dany obiekt nie został wzniesiony z użyciem wyrobów, o których mowa w art. 10 Ustawy prawo budowlane, **nie może on zostać zakwalifikowany, jako obiekt budowlany**, w rozumieniu Ustawy prawo budowlane.

52. Na obligatoryjne wykorzystanie w trakcie robót budowlanych (z definicji dotyczących obiektów budowlanych) wyrobów, o których mowa w art. 10 Ustawy prawo budowlane, wskazują m.in.:
- a) Art. 22 ust. 3e Ustawy prawo budowlane, zgodnie z którym, do podstawowych zadań kierownika budowy należy zapewnienie przy wykonywaniu robót budowlanych stosowania wyrobów, **zgodnie z art. 10 Ustawy prawo budowlane.**
  - b) Art. 25 pkt 2 Ustawy prawo budowlane, zgodnie z którym, do podstawowych obowiązków inspektora nadzoru inwestorskiego należy sprawdzanie jakości wykonywanych robót budowlanych i stosowania przy wykonywaniu tych robót **wyrobów zgodnie z art. 10 Ustawy prawo budowlane.**
  - c) Art. 26 pkt 1 Ustawy prawo budowlane, zgodnie z którym, inspektor nadzoru inwestorskiego ma prawo wydawać kierownikowi budowy lub kierownikowi robót polecenia, potwierdzone wpisem do dziennika budowy, dotyczące: usunięcia nieprawidłowości lub zagrożeń, wykonania prób lub badań, także wymagających odkrycia robót lub elementów zakrytych, przedstawienia ekspertyz dotyczących prowadzonych robót budowlanych oraz informacji i dokumentów **potwierdzających zastosowanie przy wykonywaniu robót budowlanych wyrobów, zgodnie z art. 10**, a także informacji i dokumentów potwierdzających dopuszczenie do stosowania urządzeń technicznych.
53. Konkludując, należy wskazać, że podczas robót budowlanych, mających za cel np. budowę obiektu budowlanego, tylko wyroby, o których mowa w art. 10 Ustawy prawo budowlane mogą być wykorzystane do tej budowy, a więc wyroby, które nie spełniają wymagań narzuconych przez ten przepis, nie mogą być wykorzystane podczas wznoszenia obiektu budowlanego, np. wyroby niedopuszczone do obrotu, zgodnie z odrębnymi przepisami. Co do zasady bowiem obiekt budowlany jest wnoszony wyłącznie z wyrobów budowlanych oraz wyrobów innych niż budowlane, o których mowa w art. 10 Ustawy prawo budowlane. Jeżeli zatem dany obiekt nie został wzniesiony z użyciem wyrobów, o których mowa w art. 10 Ustawy prawo budowlane, **nie może on**

**zostać zakwalifikowany, jako obiekt budowlany, w rozumieniu Ustawy prawo budowlane.**

54. Zatem w celu stwierdzenia, czy Turbina stanowi obiekt budowlany w rozumieniu Ustawy prawo budowlane, punktem wyjścia powinna być analiza czy Turbina jest w całości wniesiona z wyrobów budowlanych oraz wyrobów innych niż budowlane, o których mowa w art. 10 Ustawy prawo budowlane. Aby przeprowadzić jednak taką analizę, należy uprzednio zdefiniować czym są owe wyroby budowlane oraz wyroby inne niż budowlane.

**i. Wyrób budowlany**

55. Termin „*wyroby budowlane*” nie jest zdefiniowany w Ustawie prawo budowlane. Ustawodawca posługuje się tym terminem również w art. 20 ust. 1 pkt 3a Ustawy prawo budowlane, gdzie ten termin odsyła do ustawy z dnia 16 kwietnia 2004 r. o wyrobach budowlanych (Dz. U. z 2014 r. poz. 883 oraz z 2015 r. poz. 1165, dalej: „**Ustawa o wyrobach budowlanych**”).
56. Z kolei art. 2 pkt 1 Ustawy o wyrobach budowlanych wskazuje, że ilekroć w ustawie jest mowa o wyrobie budowlanym, to należy przez to rozumieć wyrób budowlany, o którym mowa w art. 2 pkt 1 rozporządzenia Nr 305/2011 (mowa o Rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i rady (UE) nr 305/2011 z dnia 9 marca 2011 r. ustanawiającym zharmonizowane warunki wprowadzania do obrotu wyrobów budowlanych i uchylające dyrektywę Rady 89/106/EWG, Dz.U.UE.L.2011.88.5 z dnia 2011.04.04, dalej: „**Rozporządzenie o wyrobach budowlanych**”).
57. Zgodnie z art. 2 pkt 1 Rozporządzenia o wyrobach budowlanych, „*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.
58. Do właściwości użytkowych, umożliwiających obiektom budowlanym spełnienie wymagań podstawowych, odwołuje się również art. 10 Ustawy prawo budowlane.
59. Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 Ustawy prawo budowlane, obiekt budowlany jako całość oraz jego poszczególne części, wraz ze związanymi z nim urządzeniami budowlanymi należy, biorąc pod uwagę przewidywany okres użytkowania, projektować i budować w sposób określony w przepisach, w tym techniczno-budowlanych, oraz zgodnie z zasadami wiedzy technicznej, zapewniając spełnienie podstawowych wymagań dotyczących obiektów budowlanych określonych w załączniku I do Rozporządzenia o wyrobach budowlanych, dotyczących:
- a) nośności i stateczności konstrukcji,
  - b) bezpieczeństwa pożarowego,

- c) higieny, zdrowia i środowiska,
  - d) bezpieczeństwa użytkowania i dostępności obiektów,
  - e) ochrony przed hałasem,
  - f) oszczędności energii i izolacyjności cieplnej,
  - g) zrównoważonego wykorzystania zasobów naturalnych.
60. Jak wskazują przedstawiciele doktryny, „Nie można oczywiście w pełni utożsamiać pojęć „obiekt budowlany” na gruncie Prawa budowlanego i rozporządzenia, ale wydaje się, że zasadniczy przekaz definicji jest taki, iż wyrobem budowlanym jest wszystko to, z czego można budować obiekty budowlane. I nie ma co się dziwić prawodawcy unijnemu, że nie sformułował zamkniętego katalogu tych wyrobów – trudno przewidzieć, z czego ludzie wybudują różne obiekty budowlane. Istotne jest jednak to, że wyrobem budowlanym może być tylko taki wyrób, którego cechy wpływają na właściwości obiektu. Musi to więc być – jak się zdaje – wyrób zasadniczy dla wytworzenia danego obiektu budowlanego, a nie np. element wyposażenia obiektu. Jest to już pewna informacja zacieśniająca krąg poszukiwań obiektu budowlanego. Dodatkowo musi to być wyrób, **który będzie trwale „wbudowany”, a nie np. zamontowany na obiekcie budowlanym.**” (Morawski Wojciech, Wpływ zmiany definicji obiektu budowlanego na zakres przedmiotowy podatku od nieruchomości - przypadkowa rewolucja?, Przegląd Podatkowy nr 6/2015, str. 23-31).
61. Podobnie wskazał WSA w Gliwicach w wyroku z dnia 26 kwietnia 2016 r., sygn. I SA/GI 1259/15 (prawomocny): „[...] w tym miejscu Sąd zwraca uwagę na element **trwałości wbudowania** takiego wyrobu w obiekt budowlany”.
62. Jak dalej wskazują przedstawiciele doktryny, „Komentowana ustawa nie zawiera definicji wyrobów budowlanych. Do wyrobów budowlanych nawiązuje przepis art. 10 pr. bud. Ustawodawca pojęcie wyrobu budowlanego zdefiniował w ustawie z dnia 16 kwietnia 2004 r. o wyrobach budowlanych (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 883 z późn. zm.) poprzez odesłanie w art. 2 pkt 1 wprost do definicji zamieszczonej w art. 2 pkt 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 305/2011 z dnia 9 marca 2011 r. ustanawiającego zharmonizowane warunki wprowadzania do obrotu wyrobów budowlanych i uchylającego dyrektywę Rady 89/106/EWG (Dz. Urz. UE L 88 z 4.04.2011, s. 5, z późn. zm.). Zgodnie z tym przepisem „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.**

Omawiana definicja „wyrobu budowlanego” wskazuje, że o zaliczeniu wyrobu lub zestawu do kategorii wyrobów budowlanych **decyduje cel**, w którym został wyprodukowany i wprowadzony do obrotu, oraz **właściwości** wyrobu (zestawu). **Celem tym jest trwale wbudowanie w obiekcie budowlanym.** Jednocześnie jego właściwości mają mieć **wpływ na właściwości użytkowe obiektu budowlanego.**



*Niewątpliwie materiałami budowlanymi, w rozumieniu niniejszej definicji są wyroby (zestawy), które służą do budowy elementów konstrukcyjnych obiektu budowlanego, a także takich elementów, jak ściany, stropy, schody, dachy – a więc nie materiały, które nie są materiałami wykończeniowymi.” (pr. zbior. pod red. Plucińska-Filipowicz Alicja, Wierzbowski Marek, Prawo budowlane. Komentarz, wyd. II, wyd. Wolters Kluwer, 2016).*

63. Jak dalej wskazują ww. komentatorzy, komentując art. 10 Ustawy prawo budowlane:

*„Komentowany przepis dotyczy wyrobów, które zostały wytworzone w celu zastosowania w obiekcie budowlanym w sposób trwały. **Chodzi tutaj zatem o te wyroby, które będą służyły do budowy elementów konstrukcyjnych obiektu budowlanego oraz innych trwałych elementów, takich jak: schody, ściany, stropy, dachy i ich pokrycia.** Trwałemu wbudowaniu w obiekcie budowlanym nie podlegają natomiast materiały służące do przeprowadzenia robót wykończeniowych.*

*Wyroby, które mają mieć zastosowanie w obiekcie budowlanym w sposób trwały, **muszą charakteryzować się właściwościami użytkowymi, które umożliwią spełnianie przez obiekt budowlany podstawowych wymagań** dotyczących bezpieczeństwa konstrukcji, pożarowego, użytkowania, a także odpowiednich warunków higienicznych i zdrowotnych oraz ochrony środowiska, ochrony przed hałasem i drganiami, odpowiedniej charakterystyki energetycznej budynku oraz racjonalizacji użytkowania energii. Tylko materiały dopuszczone i wprowadzone do obrotu w trakcie procesu inwestycyjnego mogą zostać w nim wykorzystane (wyrok NSA z dnia 17 czerwca 2009 r., II OSK 921/08, LEX nr 561997).” (pr. zbior. pod red. Plucińska-Filipowicz Alicja, Wierzbowski Marek, Prawo budowlane. Komentarz, wyd. II, wyd. Wolters Kluwer, 2016).*

64. Cytując dalej za przedstawicielami doktryny:

*„Po pierwsze, należy zauważyć, że mowa jest nie tylko o wyrobach budowlanych, ale o wszystkich wyrobach wytworzonych celem **trwałego zastosowania w obiekcie budowlanym**. Po drugie, istotnym elementem cechującym określone wyroby jest ich **trwałość**. Przykładowo, są nimi wyroby wytworzone do budowy elementów **konstrukcyjnych** obiektu budowlanego czy też **innych jego trwałych elementów**, takich jak ściany i pokrycie dachowe. Do omawianych wyrobów nie należą natomiast materiały służące przykładowo do przeprowadzenia robót budowlanych o charakterze wykończeniowym. Wyroby wytworzone w celu zastosowania w obiekcie budowlanym powinny posiadać określone **właściwości użytkowe, umożliwiające obiektom budowlanym spełnienie wymagań podstawowych, o których stanowi art. 5 ust. 1 pkt 1** (zob. komentarz do art. 5, uwaga 3). Art. 10 znajduje zastosowanie do wszystkich materiałów budowlanych będących w użyciu w trakcie budowy czy też remontu obiektu budowlanego. Istotny pozostaje czas, w jakim dochodzi do zaprojektowania i wykorzystania w obiekcie budowlanym takich materiałów, ponieważ tylko materiały dopuszczone i wprowadzone do obrotu w trakcie procesu inwestycyjnego z zachowaniem przepisów odrębnych mogą być w nim wykorzystane (wyrok NSA*

z 17 czerwca 2009 r., II OSK 921/2008, Lexis.pl nr 4129252)." (pr.zbior. pod red. Andrzeja Glinickiego, Prawo Budowlane. Komentarz, wyd. Wolters Kluwer, wyd. II).

65. Bardzo istotnym w tym miejscu jest fakt, że analizy pod kątem oceny czy Turbina (lub jej części), została wzniesiona z użyciem wyrobów budowlanych dokonała Komisja Europejska, przy okazji komentarza na temat deklaracji właściwości użytkowych oraz oznakowania CE (oznakowanie CE umieszcza się na wyrobach budowlanych, dla których producent sporządził deklarację właściwości użytkowych, zgodnie z art. 4 i 6 Rozporządzenia o wyrobach budowlanych). Zdaniem Komisji Europejskiej, **część techniczno-elektroniczna nie stanowi wyrobu budowlanego, ponieważ ta część elektrowni wiatrowej podlega pod tzw. dyrektywę maszynową** - zgodnie z informacją zamieszczoną w sekcji „FAQ” (często zadawane pytania) na stronie Komisji Europejskiej, dotyczącej Rozporządzenia o wyrobach budowlanych ([https://ec.europa.eu/growth/sectors/construction/product-regulation/faq\\_en](https://ec.europa.eu/growth/sectors/construction/product-regulation/faq_en), data odczytu: 08 sierpnia 2016 r.), w odpowiedzi na pytanie nr 31 wskazuje się, że wyrób budowlany musi być oznakowany znakiem CE zgodnie ze standardową normą EN 1090-1:2009+A1:2011 w przypadku, gdy spełnione są wszystkie z następujących warunków:
- a) wyrób objęty jest zakresem normy EN 1090-1:2009+A1:2011 (do wglądu istnieje niewyczerpująca lista wyrobów nieobjętych normą EN 1090-1:2009+A1:2011);
  - b) wyrób stanowi konstrukcyjny wyrób budowlany („*structural construction product*”) w rozumieniu Rozporządzenia o wyrobach budowlanych, co oznacza, że:
    - (i) wyrób jest przeznaczony do trwałego wbudowania w obiektach budowlanych oraz
    - (ii) wyrób ten pełni konstrukcyjną funkcję („*has a structural function*”) w stosunku do obiektu budowlanego, tj. jego niesprawność ma wpływ na spełnienie podstawowych wymagań dotyczących obiektów budowlanych, o których mowa w załączniku I do Rozporządzenia o wyrobach budowlanych (innymi słowy, jego właściwości wpływają na właściwości użytkowe obiektów budowlanych w stosunku do podstawowych wymagań dotyczących obiektów budowlanych), dotyczących nośności i stateczności konstrukcji, bezpieczeństwa pożarowego, higieny, zdrowia i środowiska, bezpieczeństwa użytkowania i dostępności obiektów, ochrony przed hałasem, oszczędności energii i izolacyjności cieplnej, zrównoważonego wykorzystania zasobów naturalnych);
  - c) wyrób nie jest objęty europejską specyfikacją produktu (gdyż jeśli dla tego produktu istnieje określona zharmonizowana norma EN lub Wytyczne dla Europejskich Zatwierdzeń Technicznych (European Technical Approval Guideline [ETAG]) lub Europejskie Zatwierdzenie Techniczne (European Technical Approval) czy też Europejska Ocena Techniczna (European Technical Assessment [ETA]), podstawą oznakowania znakiem CE jest odpowiednia zharmonizowana norma EN, zatwierdzenie ETA lub Ocena ETA).

Zgodnie z Notą numer 1 do pytania numer 31, „**Turbiny wiatrowe i ich wieże nie mogą być oznaczone znakiem CE zgodnie z normą EN 1090-1. Są one przedmiotem dyrektywy maszynowej (Machinery Directive) i na jej podstawie kompletny system turbiny wiatrowej musi być oznaczony znakiem CE. Jednym z podstawowych wymogów dyrektywy maszynowej jest stabilność maszyny. W związku z tym, obowiązkowe oznakowanie CE zgodnie z dyrektywą maszynową obejmuje również stabilność turbiny wiatrowej. Stosowanie rozporządzenia o wyrobach budowlanych, wraz z dyrektywą maszynową, nie obejmowałoby dodatkowych aspektów działania. Ponadto, wieże turbin wiatrowych nie są uważane za wyroby budowlane zgodnie z rozporządzeniem o wyrobach budowlanych. Niemniej jednak, wieże turbin wiatrowych można ocenić zgodnie z normą EN 1090-1 (lub innymi normami) w celu spełnienia wymagań dotyczących stabilności zgodnie z dyrektywą maszynową.**”

66. Zgodnie z powyższym, część techniczno-elektroniczna Turbiny (w nocie nr 1 powyżej, zwana „turbina” jednak chodzi o część techniczno-elektroniczną elektrowni wiatrowej) **nie stanowi wyrobu budowlanego**, o którym mowa w art. 10 Ustawy prawo budowlane, bowiem podlega ona pod tzw. dyrektywę maszynową.
67. Powyższe oznacza, że część techniczno-elektroniczna Turbiny z całą pewnością nie jest wniesiona z użyciem wyrobów budowlanych, bowiem, w ocenie Komisji Europejskiej, cała ta część nie stanowi wyrobu budowlanego. Wobec powyższego, należy w dalszej kolejności przeanalizować, czy część techniczno-elektroniczna Turbiny jest wniesiona z użyciem wyrobów innych niż budowlane – jest to istotne z tego względu, że jeżeli na skutek analizy okaże się, że część techniczno-elektroniczna Turbiny nie jest wniesiona ani z użyciem wyrobów budowlanych (co już zostało udowodnione), ani z użyciem wyrobów innych niż budowlane, o których mowa w art. 10 Ustawy prawo budowlane, to tej części elektrowni wiatrowej nie będzie można uznać za część obiektu budowlanego, w związku z czym jedynie część budowlana Turbiny, tj. wieża i fundament, będą stanowić obiekt budowlany.
68. W związku z powyższym, w kolejnym punkcie zostanie przeprowadzona analiza, czym są wyroby inne niż budowlane, i czy część techniczno-elektroniczna Turbiny jest wniesiona z ich użyciem.

#### **ii. Wyrób inny niż budowlany**

69. Tak jak zostało to już wyżej wspomniane, świetle art. 10 Ustawy prawo budowlane, można wyróżnić dwie grupy wyrobów: wyroby budowlane i wyroby inne niż budowlane, jednakże cechami wspólnymi wyrobów obu grup jest to, że wyroby te są:
  - a) wytworzone w celu zastosowania w obiekcie budowlanym w sposób trwały,
  - b) o właściwościach użytkowych umożliwiających prawidłowo zaprojektowanym i wykonanym obiektom budowlanym spełnienie podstawowych wymagań.
  - c) wyroby te zostały wprowadzone do obrotu lub udostępnione na rynku krajowym zgodnie z przepisami odrębnymi.

70. W świetle stanu faktycznego, przedstawionego w niniejszym wniosku, należy zatem wskazać, że **nie sposób uznać, że część techniczno-elektroniczna Turbiny została wzniesiona z użyciem „wyrobów innych niż budowlane”**, bowiem:

- a) Nie została ona **wytworzona w celu wbudowania jej w obiekcie budowlanym w sposób trwały**. Zgodnie z przedstawionym stanem faktycznym, gondola nie jest trwale wbudowana w obiekt budowlany (wieżę). Gondola jest elementem wymiennym każdej z Turbin, co oznacza, że w przypadku np. uszkodzenia jakiegokolwiek elementu techniczno-elektronicznego znajdującego się w gondoli, który uniemożliwia funkcjonowanie gondoli, może ona zostać wymieniona na inną, nie uszkadzając konstrukcyjnie pozostałej części Turbiny tj. wieży. Wieża stanowi element konstrukcyjnie odrębny od gondoli. Gondolę bez uszczerbku dla Turbiny można wymieniać na inną, a nawet wymontowywać i zastąpić innym urządzeniem prądotwórczym. Gondola przymocowana jest do wieży na tzw. serwomechanizmie kierowania elektrowni, który, połączony z podpięciem (dużym, zębatym kołem, zamontowanym pomiędzy szczytem wieży i gondolą), steruje ruchem obrotowym gondoli. W sposób trwały w obiekcie budowlanym nie są wbudowane również części techniczno-elektroniczne, znajdujące się w gondoli, tj. wirnik, łożysko i wał wirnika, przekładnia, łożysko przekładni, hamulec, sprzęgło, generator wraz z chłodnicą, skrzynia biegów, komputer sterujący, rozdzielnia elektryczna, instalacja alarmowa, instalacja zdalnego sterowania.
- b) Gondola, ani znajdujące się w niej elementy techniczno-elektroniczne nie są wyrobami, które służą do budowy **elementów konstrukcyjnych** obiektu budowlanego (wieży i fundamentu). Wieża stanowi element konstrukcyjnie odrębny od gondoli. Gondolę bez uszczerbku dla Turbiny można wymieniać na inną, a nawet wymontowywać i zastąpić innym urządzeniem prądotwórczym.
- c) Część techniczno-elektroniczna nie charakteryzuje się właściwościami użytkowymi, które **umożliwią spełnianie przez obiekt budowlany** (wieży i fundamentu) podstawowych wymagań dotyczących bezpieczeństwa konstrukcji, pożarowego, użytkowania, a także odpowiednich warunków higienicznych i zdrowotnych oraz ochrony środowiska, ochrony przed hałasem i drganiami, odpowiedniej charakterystyki energetycznej budynku oraz racjonalizacji użytkowania energii. Część techniczna w żadnym wypadku nie umożliwia wieży spełniania takich wymagań. Co więcej, to wieża ma rolę służebną w stosunku do części techniczno-elektronicznej a nie na odwrót - wieża umożliwia części technicznej (gondoli z rotorem) spełniać swoją funkcję, którą jest produkcja energii z wiatru.

71. Podsumowując, skoro:

- a) część techniczno-elektroniczna Turbiny nie stanowi wyrobu budowlanego, a więc nie podlega ona pod Rozporządzenie o wyrobach budowlanych, a pod tzw. dyrektywę maszynową, a więc tym bardziej nie została ta część Turbiny wzniesiona z użyciem wyrobów budowlanych;

b) część techniczno-elektroniczna Turbiny nie została wzniesiona z użyciem wyrobów innych niż budowlane, o których mowa w art. 10 Ustawy prawo budowlane;

to na gruncie przepisów Ustawy prawo budowlane, nie sposób uznać, że cała Turbina stanowi obiekt budowlany, a zatem nie można rozważać Turbiny w kategoriach takiego obiektu budowlanego jak budowla. Obiektem budowlanym jest tylko część budowlana Turbiny, tj. wieża oraz fundament.

72. Potwierdzeniem powyższego wniosku jest również fakt, że Turbiny, a więc urządzenia techniczno-elektronicznego, zamontowanego na wieży Turbiny, **nie można uznać za wolno stojące urządzenie techniczne**. Część techniczno-elektroniczna zamontowana jest bowiem na wieży, posadowionej na fundamencie, wobec czego nie sposób uznać, że elektrownia wiatrowa, zdefiniowana na potrzeby niniejszego wniosku jako Turbina, jest urządzeniem wolno stojącym. Wręcz przeciwnie – wyraźne na pierwszy plan wysuwa się żelbetowy fundament, w którym zatopiona jest wielometrowa wieża (maszt), na którym mocowana jest gondola.
73. Na powyższy aspekt wskazał prof. dr hab. Brzeziński Bogumił oraz dr Wojciech Morawski w glosie do **wyroku WSA w Lublinie z dnia 7 czerwca 2006 r., I SA/Lu 158/06**, który dotyczył kwestii czy można uznać stację bazową, będącą aparaturą służącą funkcjonowaniu telefonii komórkowej, która została zamontowana na wieży katedry, za wolno stojące urządzenie techniczne.
74. Jak wskazano w ww. glosie, „*W wypadku urządzeń technicznych za budowle można uznać tylko te z nich, które są "wolno stojące" - co wyraźnie wynika z cytowanego powyżej art. 3 pkt 3 pr. bud. Urządzenia zamontowane na maszcie lub wieży antenowej i w kontenerze telekomunikacyjnym oczywiście nie mogą być uznane za obiekty "wolno stojące". Ewentualne zakwalifikowanie takich urządzeń do pojęcia budowli spowodowałoby dalsze zakłócenie logiki definicji budowli. Wystarczy bowiem zwrócić uwagę, że za budowle zostały uznane tylko "części budowlane urządzeń technicznych", jak: kotły, piece i "inne" urządzenia. Intencja prawodawcy jest dość jasna - nie traktuje on każdego obiektu jako całości, ale skłonny jest wyróżniać w nim części budowlane i "niebudowlane".[...] Widać wyraźnie, że prawodawca "interesuje się" tylko tymi elementami, które można na gruncie językowym określić jako elementy budowlane*”.
75. W podobnym stanie faktycznym wypowiedział się WSA w Krakowie w wyroku z dnia **6 listopada 2015 r., sygn. II SA/Kr 858/15 (prawomocny)**, w którym to Sąd wskazał, że „*Niewątpliwie przedmiotowa inwestycja [stacja bazowa telefonii komórkowej] jest urządzeniem technicznym. Przepis art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego bardzo wyraźnie wskazuje, że urządzenie techniczne stanowi budowlę tylko wówczas, gdy jest urządzeniem wolnostojącym, czyli cechującym się dylatacją od innych obiektów budowlanych. Tymczasem niniejsza instalacja radiokomunikacyjna jest połączona (zainstalowana) z istniejącym obiektem budowlanym, na którym ją zainstalowano, a więc nie jest ona ani wolnostojącym masztem antenowym, ani do wolnostojącym urządzeniem technicznym.*”

76. Bardzo gruntowną analizę problemu kwalifikacji elektrowni wiatrowej, jako wolno stojącego urządzenia technicznego, przeprowadzają W. Morawski, T. Brzezicki, P. Majka, O. Łunarski, w pozycji „Podatek od nieruchomości w orzecznictwie sądów administracyjnych. Komentarz. Linie interpretacyjne.” (wyd. Wolters Kluwer, 2013), w którym stwierdza się, że „Skoro prawodawca objął zakresem pojęcia budowli dodatkowo części budowlane urządzeń technicznych, to - aby zachować logikę przepisu - trzeba poszukać takiego rozumienia zwrotu "wolno stojące urządzenia techniczne", które zapewniałoby harmonię z resztą przepisu. Poruszając się w granicach możliwego sensu słów "wolno stojące", można byłoby przyjąć, że "wolno stojące" oznacza takie urządzenia techniczne, **które nie są połączone przestrzennie z obiektem budowlanym**. Z dalszej części definicji wynika, że sam fundament lub inna część budowlana urządzenia technicznego są obiektami budowlanymi. Z kontekstu użycia zwrotu "wolno stojące urządzenia techniczne" wynikałoby, że **chodzi tu o urządzenia, które nie mają żadnej części budowlanej. W takiej sytuacji urządzenie techniczne, które posadowione jest na fundamencie albo posiada "część budowlaną" o innym charakterze, nie byłoby obiektem "wolno stojącym"**. Oznaczałoby to, że budowlą byłaby tylko część budowlana tego urządzenia. Rozwiązanie takie pozwala uniknąć wniosku alternatywnego w postaci konstatacji o identyfikacji kolejnego błędu legislacyjnego w sposobie sformułowania definicji budowli.
- Samo wymienienie w art. 3 pkt 3 in fine pr. bud. części budowlanych elektrowni wiatrowych ma istotne znaczenie dla postrzegania zwrotu "wolno stojące". Jest to istotne w kontekście pojawiających się w praktyce poglądów, że zwrot "wolno stojące urządzenia techniczne" dotyczy wszystkich urządzeń, które nie są umieszczone wewnątrz budynków. W tej sytuacji racjonalny prawodawca nie wymieniłby jako przykładu urządzenia technicznego, którego tylko część jest objęta zakresem pojęcia budowli, właśnie elektrowni wiatrowych."*
77. Wskazać końcowo w tej kwestii należy, że ustawodawca **wyraźnie rozróżnia pojęcie „urządzenie techniczne” oraz „wolno stojące urządzenie techniczne”**. Świadczy o tym sam art. 3 pkt 3 Ustawy prawo budowlane, w którym ustawodawca za budowlę uznaje wolno stojące urządzenie techniczne oraz część budowlaną urządzenia technicznego. Z uwagi na fakt, że konstrukcja elektrowni wiatrowych się nie zmieniła, nie ma żadnych podstaw by uznać, że od dnia 16 lipca 2016 r. elektrownia wiatrowa nie jest już *urządzeniem technicznym*, posiadającym część budowlaną, a jest obecnie *wolno stojącym urządzeniem technicznym*.
78. W tej sytuacji skoro Turbina nie stanowi wolno stojącego urządzenia technicznego, natomiast tylko część budowlana Turbiny stanowi budowlę, należy przeanalizować, czy część techniczno-elektroniczna Turbiny stanowi instalację, która zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, bowiem zgodnie z Ustawą prawo budowlane, obiekt budowlany to nie tylko budowla ale również budowla wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

**III. Część techniczno-elektroniczna nie stanowi instalacji zapewniającej możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.**

79. Zgodnie z art. 3 pkt 1 Ustawy prawo budowlane, obiekt budowlany to budynek, budowla bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.
80. Część techniczno-elektroniczna nie stanowi instalacji zapewniającej możliwość użytkowania wieży i fundamentu zgodnie z przeznaczeniem. W istocie to wieża wraz z fundamentem zapewniają możliwość użytkowania części techniczno-elektronicznej elektrowni wiatrowej, jako, że to ona jest głównym urządzeniem, w której prawidłowego funkcjonowania niezbędna jest odpowiednia konstrukcja wieży.
81. Pogląd, że część techniczno-elektroniczna Turbiny **nie stanowi** instalacji, która zapewnia możliwość użytkowania obiektu (wieży z fundamentem) zgodnie z jego przeznaczeniem, jest w orzecznictwie sądowo-administracyjnym utrwalony i niekwestionowany.

Przykładowo w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 stycznia 2010, sygn. II FSK 1101/08, wskazane zostało, że „*Pojęcie budowli obejmuje również instalacje umożliwiające jej użytkowanie i w takiej sytuacji urządzenia związane z funkcjonowaniem budowli są jej elementem składowym budowli, lecz tylko wówczas gdy są to części budowlane stanowiące całość użytkową budowli, a nie stanowią urządzenia techniczne służące wytwarzaniu energii elektrycznej*” (tak też Naczelny Sąd Administracyjny przykładowo w wyroku z dnia 15 maja 2012 sygn. II FSK 2320/10, 25 listopada 2010 r. sygn. II FSK 1382/09).

82. Obecne brzmienie art. 3 pkt 1 Ustawy prawo budowlane jest wynikiem wejścia w życie ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy – Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z dnia 27 marca 2015. poz. 443). Przed wejściem tej ustawy w życie, tj. przed dniem 28 czerwca 2015 r., art. 3 pkt 1 ustawy Prawo budowlane brzmiał: „*Ilekcroc w ustawie jest mowa o: 1) obiekcie budowlanym - należy przez to rozumieć: a) budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, b) budowle stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami, c) obiekt małej architektury*”.
83. Powyższa zmiana nie miała jednak wpływu na zmianę charakteru instalacji, w związku z tym nie miała wpływu na zakres opodatkowania budynków i budowli (potwierdził to Minister Finansów w piśmie z dnia 6 lipca 2015 r. sygn. PL-LS.054.17.2015.MWD czy też Minister Infrastruktury i Rozwoju w piśmie z dnia 22 maja 2015 r. sygn. DB.II.054.20.2015.IS.2).
84. Podsumowując, część techniczno-elektroniczna Turbiny **nie stanowi** instalacji, która zapewnia możliwość użytkowania obiektu (wieży z fundamentem) zgodnie z jego przeznaczeniem, a więc część budowlana Turbiny wraz z częścią techniczno-

elektroniczną nie stanowią wespół obiektu budowlanego, w rozumieniu Ustawy prawo budowlane (zgodnie z definicją obiektu budowlanego w Ustawie prawo budowlane, obiektem budowlanym m.in. jest budowla wraz z instalacjami, które zapewniają możliwość użytkowania obiektu zgodnie z przeznaczeniem).

85. Wykluczenie uznania części budowlanej Turbiny wespół z częścią techniczno-elektroniczną za obiekt budowlany, w rozumieniu Ustawy prawo budowlane, oznacza, że w celu ostatecznego rozstrzygnięcia czy Turbina stanowi budowlę, w rozumieniu Ustawy o PiOL, należy przeanalizować, czy część techniczno-elektroniczna stanowi urządzenie budowlane, w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem – wynika to z tego, że budowla w rozumieniu Ustawy o PiOL, oznacza obiekt budowlany w rozumieniu Ustawy prawo budowlane, 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. Ponieważ możliwość zakwalifikowania Turbiny, jako obiektu budowlanego, została wykluczona, pozostaje jeszcze rozstrzygnąć, czy część techniczno-elektroniczna stanowi urządzenie budowlane, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu (tj. części budowlanej elektrowni wiatrowej) zgodnie z jego przeznaczeniem. Poniżej zatem została dokonana analiza w tym zakresie.

#### IV. Część techniczno-elektroniczna Turbiny nie stanowi urządzenia budowlanego, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

86. Art. 3 pkt 9 Ustawy prawo budowlane definiuje urządzenia budowlane, przez które należy rozumieć 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.
87. Części techniczno-elektronicznej nie sposób uznać za urządzenie budowlane, o którym mowa w art. 3 pkt 9 Ustawy prawo budowlane. Część techniczno-elektroniczna urządzenia technicznego, jakim jest elektrownia wiatrowa, nie może zarazem być urządzeniem technicznym, które zapewnia możliwość użytkowania wieży i fundamentu, a zatem części budowlanej urządzenia technicznego, zgodnie z przeznaczeniem. Ponadto, tak naprawdę to wieża i fundament pełnią rolę służebną w stosunku do części techniczno-elektronicznej elektrowni wiatrowej – to wieża i fundament zapewniają możliwość użytkowania części techniczno-elektronicznej zgodnie z przeznaczeniem, jakim jest produkcja energii elektrycznej. Prawdliwość stanowiska Spółki ma odzwierciedlenie w niekwestionowanym i jednolitym orzecznictwie sądowno-administracyjnym. Przykładowo, **Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 5 stycznia 2010, sygn. II FSK 1101/08** wskazał, że, *„Nie są więc urządzeniami budowlanymi elementy techniczne służące bezpośrednio wytwarzaniu energii elektrycznej, takie jak zespoły wiatrowe, czyli generator (turbina), rotor z gondolą,*



wirnik, skrzynia biegów, a także komputer sterujący, transformator, rozdzielnia energetyczna, czy instalacja alarmowa zdalnego sterowania. Jak z powyższego wynika elektrownie wiatrowe umieszczone na wieży lub maszcie, bądź stalowym słupie wspartym na fundamencie i powiązane z innymi częściami budowlanymi urządzeń technicznych oraz urządzeniami budowlanymi **nie mają nic wspólnego z zapewnieniem możliwości użytkowania tego rodzaju budowli zgodnie z przeznaczeniem. 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."**

- 88. Powyższe stanowisko było również wyrażone przez Ministra Finansów w piśmie z dnia 17 maja 2007 r., sygn. PL-833/35/07/IP/346 oraz Ministra Infrastruktury w piśmie z dnia 19 września 2005 r., sygn. RZL/AM/Inn/023/219b/05.
- 89. Powyższa argumentacja jest wystarczająca do poparcia stanowiska Spółki w zakresie postawionego w niniejszym wniosku pytania. Jednakże w celu wzmocnienia swojej argumentacji, Spółka przedstawia poniżej dodatkowe argumenty przemawiające za prawidłowością stanowiska Spółki.

**V. Powrót do definicji budowli w brzmieniu do dnia 25 września 2005 r. – brak zmian w kwestii uznania elektrowni wiatrowej za urządzenie techniczne, a jej części budowlanej za budowlę.**

- 90. Zmiana definicji budowli w Ustawie prawo budowlane, stanowi **powrót do definicji budowli w brzmieniu do dnia 25 września 2005 r.**, co obrazuje tabela poniżej:

<b>Brzmienie do 25 września 2005 r.</b>	<b>Aktualne brzmienie</b>
3) budowli - należy przez to rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej	3) budowli - należy przez to rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej

architektury, jak: lotniska, drogi, linie kolejowe, mosty, wiadukty, tunele, przepusty techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem 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 i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową;

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;"

91. Należy wskazać, że z uwagi na fakt, że art. 3 pkt 3 Ustawy prawo budowlane stanowi **otwarty** katalog obiektów budowlanych, które ta ustawa uznaje za budowle (o czym szerzej w punkcie kolejnym), oznacza to, że wymienione w tejże definicji obiekty budowlane są jedynie budowlami **przykładowymi**, a więc wykreślenie, na mocy Ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, słów „*elektrowni wiatrowych*” z przykładów urządzeń technicznych, których części budowlane stanowią budowlę, nie oznacza automatycznie, że całość elektrowni wiatrowej stanowi budowlę albo, że części budowlane elektrowni wiatrowej nie stanowią od tego momentu budowli. Z uwagi właśnie na taki charakter ww. katalogu, wymienienie wprost danego urządzenia technicznego bądź nie, **nic absolutnie nie zmienia** w zakresie kwalifikacji danego urządzenia, jako urządzenia technicznego, a jego części budowlanej jako budowli. Zatem zarówno przed 25 września 2005 r., jak i po tym dniu, w tym i w stanie prawnym po nowelizacji wprowadzonej Ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, budowlą w rozumieniu Ustawy prawo budowlane, **jest wyłącznie część budowlana elektrowni wiatrowej**.
92. Na poparcie powyższej tezy, należy wskazać, że w odniesieniu właśnie do stanu prawnego sprzed 25 września 2005 r., Minister Finansów w piśmie z dnia 17 maja 2007 r., **sygn. PL-833/35/07/IP/346** wskazał, że w stanie prawnym do 25 września 2005 r. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają jedynie części budowlane elektrowni wiatrowych, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów

składających się na całość użytkową, a nowelizacja definicji budowli, jaka weszła w życie 26 września 2005 r. stanowi tylko potwierdzenie tego wniosku.

93. Minister Finansów, powołując się na pisma Ministra Infrastruktury z dnia 29 lipca 2005 r. sygn. RZL/AM/Inn/023/219/05 oraz z dnia 19 września 2005 r., sygn. RZL/AM/Inn/023/219b/05, wskazał, że **„za budowlę nie można uznać całej elektrowni wiatrowej, a jedynie jej części budowlane (takie jak fundamenty, maszty, słupy), jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Natomiast urządzenia i instalacje technologiczne, przekształcające energię wiatru w energię mechaniczną przekazywaną do generatora, takie jak: wirniki z łopatkami, generator, skrzynia biegów, komputer sterujący, transformator, rozdzielnia elektryczna, instalacja alarmowa, instalacja zdalnego sterowania - nie są obiektami budowlanymi (tu: budowlą) ani urządzeniami budowlanymi w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, a jedynie stanowią wyposażenie techniczno-technologiczne elektrowni”**.
94. Zgodnie z treścią pism Ministra Infrastruktury, na które Minister Finansów się powołuje w ww. piśmie (pisma te stanowią załącznik do niniejszego wniosku), w stanie prawnym do 25 września 2005 r. za budowlę nie uznaje się całej elektrowni wiatrowej, a jedynie jej części budowlane (takie jak fundamenty, maszty, słupy), jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Potwierdzeniem tego jest przyjęta przez Sejm zmiana w ustawie Prawo budowlane, zawarta w ustawie o zmianie ustawy – Prawo budowlane oraz o zmianie niektórych innych ustaw (art. 1 pkt 1 lit. a), polegająca na dodaniu elektrowni wiatrowych do definicji budowli (art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane). Oznacza to, że według obecnie obowiązującego stanu prawnego, **za budowlę nie uznaje się całej elektrowni, a jedynie jej części budowlane**, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Natomiast instalowane urządzenia i instalacje technologiczne, przekształcające energię wiatru w energię mechaniczną przekazywaną do generatora, takie jak wirniki z łopatkami, generator, skrzynia biegów, komputer sterujący, transformator, rozdzielnia elektryczna, instalacja alarmowa, instalacja zdalnego sterowania – **nie są obiektami budowlanymi, a jedynie stanowią wyposażenie techniczno-technologiczne elektrowni**.
95. Twierdzenie, że budowlą w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 3 Ustawy o PiOL, jest tylko część budowlana Turbiny jest powszechne w sądownictwie administracyjnym, np. w wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego w wyrokach z dnia 30 lipca 2009 r., sygn. II FSK 202/08; z dnia 25 listopada 2010 r., sygn. II FSK 1382/09; z dnia 5 stycznia 2010 r., sygn. II FSK 1101/08; z dnia 2 grudnia 2011 r., sygn. II FSK 1658/10; z dnia 20 stycznia 2012 r., sygn. I FSK 1397/10; z dnia 15 maja 2012 r., sygn. II FSK 2320/10).
96. W jednym z tym wyroków (z dnia 25 listopada 2010 r., II FSK 1382/09) Naczelny Sąd Administracyjny przedstawił następującą zwięzłą i trafną argumentację, która w zasadzie powtarza się w pozostałych wyrokach sądów administracyjnych, i która

odzwierciedla utrwalony pogląd w sądownictwie w zakresie uznania elektrowni wiatrowej jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości:

*„Mając na uwadze treść przytoczonych przepisów należy stwierdzić, iż elektrownie wiatrowe nie są budowlami w rozumieniu art. 1a ust 1 pkt 2 ustawy podatkowej w związku z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, gdyż po pierwsze, nie zostały w sposób wyraźny wymienione w tym przepisie. Przepis ten do budowli zalicza bowiem lotniska, drogi, linie kolejowe, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem 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, czy pomniki. Jak z powyższego wynika elektrownie wiatrowe nie tylko nie są wymienione w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, lecz pozbawione są cech zbliżonych do budowli wymienionych w tym przepisie. W związku tym nie mogą być one uznane za budowle. Po drugie, przepis art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego wskazuje, że urządzenie techniczne stanowi budowlę tylko wówczas, gdy jest urządzeniem wolno stojącym. Natomiast siłownia (elektrownia) wiatrowa jako całość nie stanowi budowli. Ustawodawca rozróżnia bowiem części budowlane urządzeń technicznych od samych urządzeń, uznając za budowlę jedynie pierwsze z nich. Po trzecie, takie urządzenia, jak generator, rotor z gondolą, wirnik, generator, skrzynia biegów, komputer sterujący, transformator, rozdzielnia energetyczna, instalacja alarmowa zdalnego sterowania, nie są częściami budowlanymi urządzeń technicznych elektrowni wiatrowych. Są odrębnymi pod względem technicznym częściami przedmiotów składających się na całość użytkową w zakresie urządzeń wytwarzających energię elektryczną, a nie budowli. Urządzenia te bez uszczerbku dla budowli można wymieniać na inne, zamieniać, zmieniać ich parametry techniczne, wymontowywać i zastępować innymi urządzeniami prądotwórczymi bez zmiany całości użytkowej budowli, która pozostaje ta sama. Po czwarte, elektrownia wiatrowa nie jest również urządzeniem budowlanym w rozumieniu art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego. W zakres pojęcia budowli nie wchodzi bowiem urządzenia techniczne, które się w nim znajdują. Nie są one budowlą, gdyż nie są związane z obiektem budowlanym zapewniającym możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Nie można je bowiem porównać do przyłączy, przejazdów, ogrodzenia, lub innych urządzeń budowlanych wymienionych w tym przepisie. Nie są więc urządzeniami budowlanymi elementy techniczne służące bezpośrednio wytwarzaniu energii elektrycznej, takie jak zespoły wiatrowe, czyli generator (turbina), rotor z gondolą, wirnik, skrzynia biegów, a także komputer sterujący, transformator, rozdzielnia energetyczna, czy instalacja alarmowa zdalnego sterowania. Jak z powyższego wynika elektrownie wiatrowe umieszczone na wieży lub maszcie, bądź stalowym słupie wspartym na fundamencie i powiązane z innymi częściami budowlanymi urządzeń technicznych oraz urządzeniami budowlanymi nie mają nic wspólnego z zapewnieniem możliwości użytkowania tego rodzaju budowli zgodnie z przeznaczeniem. 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. W związku z tym należy uznać, iż obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości obejmuje elementy budowlane urządzeń technicznych elektrowni wiatrowych. Z uwagi na powyższe Naczelny Sąd Administracyjny uznał za zasadny zarzut naruszenia przepisów prawa materialnego, polegające na błędnym uznaniu, że elektrownie wiatrowe są budowlami w rozumieniu ustawy podatkowej i podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Urządzenia techniczne instalowane na budowlach nie podlegają podatkowi od nieruchomości, gdyż nie stanowią budowli w rozumieniu art. 1 a ust 1 pkt 2 ustawy podatkowej. 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. Oznacza to, że w każdym wypadku urządzenia techniczne jakim jest elektrownia wiatrowa, taka jak: maszt, wieża, droga dojazdowa czy ogrodzenie, będą opodatkowane podatkiem od nieruchomości jako budowle. Pojęcie budowli obejmuje również instalacje umożliwiające jej użytkowanie i w takiej sytuacji urządzenia związane z funkcjonowaniem budowli są jej elementem składowym budowli, lecz tylko wówczas gdy są to części budowlane stanowiące całość użytkową budowli, a nie stanowią urządzenia techniczne służące wytwarzaniu energii elektrycznej. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają również części budowlane urządzeń technicznych elektrowni wiatrowych jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Z tego punktu widzenia nieuzasadnione jest dzielenie budowli na poszczególne elementy, gdyż są one budowlą jako całość. Podstawą opodatkowania

*elektrowni wiatrowych jest więc wartość budowli czyli wszystkich elementów obiektu budowlanego oraz urządzeń części budowlanych urządzeń technicznych elektrowni wiatrowych, urządzeń budowlanych oraz fundamentów pod urządzeniami, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Nie są natomiast nimi opodatkowane w świetle przepisów art. 1 a ust 1 pkt 2 ustawy podatkowej w związku z art. 3 pkt 3 i pkt 9 ustawy Prawo budowlane same urządzenia służące wytwarzaniu energii elektrycznej.*

*Mając powyższe na uwadze na podstawie art. 188 i art. 203 pkt 1 ppsa orzeczono jak w sentencji."*

97. Podsumowując dorobek orzeczniczy w zakresie, jakie części Turbiny stanowią budowlę w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 3 Ustawy o PiOL, w sądownictwie administracyjnym utrwalony jest pogląd, że budowlę w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 3 Ustawy o PiOL stanowi tylko część budowlana Turbiny, także przed dniem 26 września 2005 r., przez co część techniczno-elektroniczna Turbiny nie podlegała opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Z uwagi na fakt, że sam charakter elektrowni wiatrowych się nie zmienił, tj. ich konstrukcja, fakt bycia urządzeniem technicznym, posiadającym część budowlaną i część techniczną, się nie zmienił, nie ma powodów by uznać, że od dnia 16 lipca 2016 r. Turbina jako całość stanowi budowlę w rozumieniu Ustawy prawo budowlane.

**VI. Charakter katalogu budowli w art. 3 pkt 3 Ustawy prawo budowlane – brak zmian w kwestii uznania elektrowni wiatrowej za urządzenie techniczne, a jej części budowlanej za budowlę.**

98. Jedną ze zmian, jaką wprowadziła Ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, jest nadanie nowego brzmienia definicji budowli, zawartej w Ustawie prawo budowlane. Powyższa zmiana nie zmieniła jednak samego charakteru definicji budowli, w związku z czym, nie ma powodów do uznania, że na mocy ww. nowelizacji, elektrownia wiatrowa, choć już nie wprost w tej definicji wymieniona, nie mieści się już w gronie urządzeń technicznych, które wymienia definicja budowli.
99. Zgodnie z nowelą, art. 3 pkt 3 otrzymał brzmienie: „3) budowli – należy przez to 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;”.

100. Do dnia wejścia powyżej noweli w życie, definicja budowli brzmiała następująco: „3) *budowli - należy przez to 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 wiatrowych**, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową;*”
101. Powyższa nowela oznacza, że słowa „*elektrowni wiatrowych*” zostały wykreślone jedynie z przykładów urządzeń technicznych, których części budowlane stanowią budowlę.
102. Należy wskazać, o czym było już wspomniane powyżej, że art. 3 pkt 3 Ustawy prawo budowlane stanowi **otwarty** katalog obiektów budowlanych, które ta ustawa uznaje za budowle. Świadczy o tym sformułowanie: „*każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak:*”. Oznacza to, że wymienione w tejże definicji obiekty budowlane są jedynie budowlami **przykładowymi**, a więc wykreślenie, na mocy Ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, słów „*elektrowni wiatrowych*” z przykładów urządzeń technicznych, których części budowlane stanowią budowlę, nie oznacza automatycznie, że całość elektrowni wiatrowej stanowi budowlę albo, że części budowlane elektrowni wiatrowej nie stanowią od tego momentu budowli.
103. Gdyby ustawodawca miał za cel doprowadzić do zakwalifikowania elektrowni wiatrowej do obiektów budowlanych, zdefiniowanych w art. 3 pkt 1 Ustawy prawo budowlane, z pewnością **wymieniłby elektrownię wiatrową jako przykład budowli** w art. 3 pkt 3 Ustawy prawo budowlane.
104. Z uwagi na fakt, że ustawodawca nie wymienił wprost elektrowni wiatrowej w przykładach budowli, jak również z uwagi na fakt, że sam charakter elektrowni wiatrowych się nie zmienił, tj. ich konstrukcja, fakt bycia urządzeniem technicznym, posiadającym część budowlaną i część techniczną, się nie zmienił, nie ma powodów by uznać, że od dnia 16 lipca 2016 r. Turbina jako całość stanowi budowlę w rozumieniu Ustawy prawo budowlane.

**VII. Elektrownie wiatrowe we właściwości organów administracji architektoniczno-budowlanej (nie zaliczając się jednak do obiektów budowlanych, zdefiniowanych w art. 3 pkt 1 Ustawy prawo budowlane).**

105. Kolejną zmianą, jaką wprowadziła Ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, jest dodanie w art. 82 ust. 3 po pkt 5a Ustawy prawo budowlane pkt. 5b

- w brzmieniu: „5b) elektrowni wiatrowych, w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. poz. 961).” Ta nowelizacja doprowadziła do „włączenia” elektrowni wiatrowych pod właściwość pierwszoinstancyjną wojewody, ostatecznie nie doprowadzając do zakwalifikowania elektrowni wiatrowej do obiektów budowlanych, zdefiniowanych w art. 3 pkt 1 Ustawy prawo budowlane.
106. Dodanie ww. punktu spowodowało, że we właściwości wojewody, jako organu administracji architektoniczno-budowlanej wyższego stopnia w stosunku do starosty oraz jako organu pierwszej instancji w sprawach obiektów i robót budowlanych, stały się elektrownie wiatrowe, w rozumieniu art. 2 pkt 1 Ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych.
107. Zgodnie z art. 2 pkt 1 Ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, użyte w tejże ustawie określenie „*elektrownia wiatrowa*”, oznacza budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. poz. 478 i 2365).
108. Z kolei elementy techniczne, o których mowa w art. 2 pkt 1 Ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, to wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.
109. Powyższe oznacza, że ustawodawca włączył elektrownię wiatrową (na potrzeby niniejszego wniosku zdefiniowanej jako Turbinę), pomimo, że jako całość nie stanowi ona obiektu budowlanego, we właściwość pierwszoinstancyjną wojewody.
110. Powyższe potwierdza fakt, że w analogicznej sytuacji znajdują się urządzenia fotowoltaiczne, o których mowa w art. 29 ust. 2 pkt 16 Ustawy prawo budowlane – zgodnie z tym przepisem, pozwolenia na budowę nie wymaga wykonywanie robót budowlanych polegających na montażu urządzeń fotowoltaicznych o zainstalowanej mocy elektrycznej do 40 kW. Tymczasem, zgodnie z ugruntowanym i jednolitym orzecznictwem sądowniczym, za obiekt budowlany, a konkretnie budowlę, uznaje się jedynie część budowlaną paneli fotowoltaicznych – przykładowo **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Opolu w wyroku z dnia 13 czerwca 2014 r., sygn. I SA/Op 327/14 (prawomocny)** stwierdził, że „*panele (ogniwa) fotowoltaiczne, które pod wpływem promieniowania świetlnego działają jako generatory energii elektrycznej, stanowią urządzenia techniczne nie mogące być przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości, a opodatkowaniu tym podatkiem stosownie do art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 3 i pkt 9 u.p.b. oraz art. 4 ust 1 pkt 3 u.p.o.l. podlegać będą wyłącznie jako budowla ich fundamenty (trwałe mocowanie) jako odrębna część przedmiotów składająca się na całość użytkową*”.



Oznacza to, że w przypadku urządzeń fotowoltaicznych ustawodawca „włączył” obiekt niebędący obiektem budowlanym do kręgu obiektów budowlanych, w stosunku do których roboty budowlane zwolnione są z obowiązku uzyskania pozwolenia na budowę (co do zasady, roboty budowlane, zgodnie z art. 3 pkt 7 Ustawy prawo budowlane, to budowa, rozbudowa, montaż, remont lub rozbiórka **obektu budowlanego**).

111. W analogicznej sytuacji są **urządzenia o wysokości powyżej 3 m instalowane na obiektach budowlanych**. Ustawodawca wyraźnie wskazuje, że może istnieć obiekt budowlany, np. budowla, na którym zostanie zamontowane urządzenie techniczne, i nie dojdzie jednocześnie do rozbudowy obiektu budowlanego (a więc zainstalowane urządzenie techniczne nie stanie się częścią „pierwotnego” obiektu budowlanego), natomiast dojdzie do dodania do niego elementu o odmiennym charakterze (tj. niebędące obiektem budowlanym), jaki niewątpliwie ma urządzenie techniczne. Mowa tu o art. 30 ust. 1 pkt 3 lit. b Ustawy prawo budowlane, w którym ustawodawca wskazuje, że zgłoszenia właściwemu organowi wymaga wykonywanie robót budowlanych polegających na instalowaniu urządzeń o wysokości powyżej 3 m na obiektach budowlanych (przy czym, co do zasady, roboty budowlane, zgodnie z art. 3 pkt 7 Ustawy prawo budowlane, to budowa, rozbudowa, montaż, remont lub rozbiórka **obektu budowlanego**). Na powyższy aspekt wskazał prof. dr hab. Brzeziński Bogumił oraz dr Wojciech Morawski w glosie do wyroku WSA z dnia 7 czerwca 2006 r., I SA/Lu 158/06, który dotyczył kwestii czy można uznać stację bazową, będącą aparaturą służącą funkcjonowaniu telefonii komórkowej, która została zamontowana na wieży katedry, za wolno stojące urządzenie techniczne.

Jak wskazano w ww. glosie, „Zgodnie z art. 30 ust. 1 pkt 3 lit. c pr. bud. [obecnie uchylony – przyp. Spółki] *wymagane jest zgłoszenie organom nadzoru budowlanego wykonania "robót budowlanych polegających na instalowaniu (...) na obiektach budowlanych - urządzeń emitujących pola elektromagnetyczne, będących instalacjami w rozumieniu ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. - Prawo ochrony środowiska 14, zaliczanych do przedsięwzięć mogących znacząco oddziaływać na środowisko w rozumieniu tej ustawy". Wynika z tego przepisu dość oczywisty wniosek, że może istnieć budynek lub budowla, na którym zostanie zamontowane urządzenie techniczne. Nie chodzi tu więc o rozbudowę obiektu budowlanego, ale na dodaniu do niego elementu o odmiennym charakterze, jaki niewątpliwie ma urządzenie techniczne.*”

112. O tym, że ustawodawca nie traktuje elektrowni wiatrowej jako budowli, w rozumieniu Ustawy prawo budowlane, stanowiącej przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, świadczy fakt, że wymieniając w ww. punkcie 5b elektrownie wiatrowe, odnosi się do Ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, wskazuje bowiem, że elektrownie wiatrowe, o których mowa w art. 82 ust. 3 pkt 5b Ustawy prawo budowlane, to „*elektrownie wiatrowe w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. poz. 961)*”. Oczywistym jest, jak również zgodne z zasadami techniki prawodawczej, że **gdyby racjonalny ustawodawca traktował Turbinę jako elektrownię wiatrową,**

a więc status elektrowni wiatrowej jako budowli wynikał z definicji zawartej w art. 3 pkt 3 Ustawy prawo budowlane, to ustawodawca nie musiałby, a nawet wręcz nie powinien, dodawać do słów „elektrownie wiatrowe” sformułowania „w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. poz. 961).” Skoro zatem z definicji budowli, zawartej w Ustawie prawo budowlane nie wynika by elektrownia wiatrowa była budowlą, by włączyć elektrownię wiatrową pod właściwość pierwszoinstancyjną wojewody, racjonalny ustawodawca zdecydował się na dodanie w art. 82 ust. 3 po pkt 5a Ustawy prawo budowlane pkt. 5b w brzmieniu: „5b) elektrowni wiatrowych, w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. poz. 961);”.

113. Należy również zwrócić uwagę na umiejscowienie w Ustawie prawo budowlane, definicji elektrowni wiatrowej – znajduje się ona w przepisach szczegółowych, podczas gdy, zgodnie z zasadami techniki prawodawczej, w przepisach ogólnych zamieszcza się objaśnienia użytych w ustawie określeń i skrótów. Zgodnie z **dyrektywą wykładni systemowej, uwzględniającej strukturę aktu prawnego**, „*umieszczenie definicji ustawowej bądź to w przepisach ogólnych aktu prawnego, bądź to w przepisach szczegółowych, może wpływać na zasięg jej obowiązywania. Dobrą ilustracją powyższej tezy mogą być przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące obliczania terminów. W początkowym kształcie tego aktu zamieszczone były one (poza jednym wyjątkiem) w Dziale IV. Postępowanie podatkowe [...]. Oznaczało to, że nie znajdowały one zastosowania do obliczania terminów materialnoprawnych (chyba, że w drodze analogii legis). Po przeniesieniu treści tych przepisów z art. 161 do Działu I. Przepisy ogólne (art. 12) zaczęły one obowiązywać także przy obliczaniu terminów materialnoprawnych.*” (B. Brzeziński, Podstawy wykładni prawa podatkowego, wyd. ODDK sp. z o.o., 2006 r.).
114. Jak wskazano w uzasadnieniu projektu Ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych: „*W obowiązującym stanie prawnym brak jest organu, który w sposób całościowy odpowiadałby za prawidłową eksploatację elektrowni wiatrowych. 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.*”
115. Pomimo, że w uzasadnieniu Ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych możemy zauważyć, że ustawodawca mówi o zakwalifikowaniu całości elektrowni wiatrowej jako budowli, nie można przeoczyć faktu, że nie jest to cel sam w sobie, a na **pierwszy plan wysuwa się dążenie ustawodawcy do „włączenia” elektrowni wiatrowych pod właściwość pierwszoinstancyjną wojewody i przez ten pryzmat należy oceniać zamysł ustawodawcy.**
116. Tak przeprowadzona wykładnia celowościowa znowelizowanych przepisów, pozwala na uzyskanie tożsamego wyniku interpretacyjnego z rezultatem wykładni literalnej. Wynika z niej, że, Turbiny jako całości, nie sposób uznać za obiekt budowlany,

w rozumieniu Ustawy prawo budowlane. Potwierdza to art. 10 Ustawy prawo budowlane, który nie został równolegle znowelizowany, tak aby „dopasować” swoje brzmienie do konstrukcji elektrowni wiatrowych, i aby obiekt budowlany, w rozumieniu Ustawy prawo budowlane, mógł objąć swoją definicją również część techniczno-elektroniczną, zamontowaną na wieży. W obecnej chwili bowiem, część techniczno-elektroniczna, z uwagi na fakt, że nie została wzniesiona z użyciem wyrobów budowlanych ani innych niż budowlane, nie stanowi części obiektu budowlanego, za który można uznać jedynie część budowlaną Turbiny. Podsumowując, powyższy efekt działań legislacyjnych można podsumować w ten sposób, że doprowadził do „włączenia” elektrowni wiatrowych pod właściwość pierwszoinstancyjną wojewody, ostatecznie nie doprowadzając do zakwalifikowania elektrowni wiatrowej do podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości obiektów budowlanych, zdefiniowanych w art. 3 pkt 1 Ustawy prawo budowlane.

#### VIII. Zakres działania definicji elektrowni wiatrowej zawężony do Ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych.

117. Oczywistym też jest, że zakres działania definicji elektrowni wiatrowej, zawartej w Ustawie o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, **zawężony jest tylko do tejże ustawy** tj. do Ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Był to świadomy zabieg racjonalnego ustawodawcy – zgodnie bowiem z § 148 Rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz.U.2016.283 z dnia 7 marca 2016 r.), *„Jeżeli w ustawie zachodzi wyjątkowo potrzeba odstąpienia od znaczenia danego określenia ustalonego w ustawie określonej jako „kodeks” lub „prawo” lub innej ustawie podstawowej dla danej dziedziny spraw, wyraźnie podaje się inne znaczenie tego określenia i zakres jego odniesienia, używając zwrotu: „w rozumieniu niniejszej ustawy określenie .... oznacza ....” albo zwrotu: „ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o .... należy przez to rozumieć ...”*.

118. Zgodnie bowiem z art. 2 pkt 1 i 2 Ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, **„użyte w ustawie określenia oznaczają”**:

- a) elektrownia wiatrowa oznacza budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. poz. 478 i 2365);
- b) elementy techniczne to wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

119. Z powyższego należy wywnioskować, że elektrownia wiatrowa została zdefiniowana jako budowla w rozumieniu prawa budowlanego, **jedynie na użytek przepisów**

**Ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (za wyjątkiem Rozdziału 3. tj. „Zmiany w przepisach obowiązujących”).**

**IX. Dodanie elektrowni wiatrowej do załącznika do Ustawy prawo budowlane. Wzmianka o danym obiekcie w przepisach Ustawy prawo budowlane.**

120. Ostatnią ze zmian wprowadzonych Ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, do Ustawy prawo budowlane było nadanie w załączniku do Ustawy prawo budowlane pierwszemu polu wiersza „Kategoria XXIX” następującego brzmienia: **Kategoria XXIX – wolno stojące kominy i maszty oraz elektrownie wiatrowe”.**
121. Trybunał Konstytucyjny w wyroku P 33/09 z 13 września 2011 r. wskazał, że: *„Dodać należy, że o kwalifikacji określonych obiektów jako budowli, oprócz definicji sformułowanej w art. 3 pkt 3 u.p.b., mogą przesądzać również inne przepisy rozważanej ustawy, w szczególności art. 29 ust. 1 i 2, oraz załącznik do niej określający kategorie obiektów budowlanych (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).”*
122. Powyższy fragment wyroku TK nie ma w niniejszej sprawie zastosowania, bowiem, tak jak to już wyżej zostało udowodnione, dodanie w art. 82 ust. 3 po pkt 5a Ustawy prawo budowlane pkt. 5b w brzmieniu: **„5b) elektrowni wiatrowych, w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. poz. 961);”** przez Ustawę o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, doprowadziło do „włączenia” elektrowni wiatrowych pod właściwość pierwszoinstancyjną wojewody, **ostatecznie nie doprowadzając do zakwalifikowania elektrowni wiatrowej do obiektów budowlanych**, zdefiniowanych w art. 3 pkt 1 Ustawy prawo budowlane.
123. W związku, z tym, że na mocy ww. nowelizacji Turbina nie stała się obiektem budowlanym w rozumieniu Ustawy prawo budowlane, nie stała się również budowlą w rozumieniu tej ustawy. Skoro zatem status elektrowni wiatrowej się nie zmienił, tj. elektrownia wiatrowa jest urządzeniem technicznym, którego część budowlana stanowi budowlę, natomiast samo urządzenie techniczne nie jest budowlą, wzmianka na temat **„elektrowni wiatrowej”** w treści przepisów Ustawy prawo budowlane bądź w jej załączniku, nie czyni z całej elektrowni wiatrowej budowli.

**X. Ograniczony zakres działania ustawy Prawo budowlane - brak kompetencji organu nadzoru budowlanego do oceny stanu technicznego części techniczno-elektronicznej Turbiny, co ma miejsce w przypadku obiektów budowlanych.**

124. Celem ustawodawcy nie mogło być zakwalifikowanie elektrowni wiatrowej (zdefiniowanej na potrzeby niniejszego wniosku jako Turbina) do obiektów budowlanych, bowiem w takim wypadku **wszystkie przepisy Ustawy prawo**

**budowlane musiałyby mieć zastosowanie do elektrowni wiatrowych, a więc również do jej elementów techniczno-elektronicznych.**

125. Taki wniosek jest nie do pogodzenia z faktem, że Ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych **nie wprowadza równocześnie zmian do np. relewantnych w tym zakresie przepisów w zakresie uprawnień budowlanych.** Przeszkodą w zakwalifikowaniu elektrowni wiatrowej jako obiektu budowlanego jest fakt, że przepisy Ustawy prawo budowlane nie są dostosowane do kontroli ww. elementów technicznych, a pracownicy organów nadzoru budowlanego nie posiadają odpowiednich kwalifikacji do oceny ich stanu technicznego.

126. Ustawodawca zauważa, że:

*„Uznanie całej elektrowni wiatrowej za obiekt budowlany (budowlę) nie eliminuje ryzyka powstania awarii jej elementów technicznych, [...] Przepisy ustawy – Prawo budowlane **nie są dostosowane do kontroli ww. elementów technicznych**, a pracownicy organów nadzoru budowlanego **nie posiadają odpowiednich kwalifikacji do oceny ich stanu technicznego**. Dlatego projekt ustawy przewiduje wprowadzenie obowiązku uzyskania przez inwestora, oprócz decyzji o pozwoleniu na użytkowanie, dodatkowej decyzji zezwalającej na eksploatację. Decyzję zezwalającą na eksploatację elektrowni wiatrowej wydawałby Urząd Dozoru Technicznego (UDT), a więc jednostka, której obecny zakres zadań jest zbliżony do oczekiwanego zadania nadzorowania stanu technicznego elementów technicznych elektrowni wiatrowych. Przed wydaniem decyzji zezwalającej na eksploatację Urząd Dozoru Technicznego będzie m.in. sprawdzał kompletność i prawidłowość sporządzonej przedkładanej dokumentacji, zgodność wyposażenia elektrowni wiatrowej z przedłożoną dokumentacją (w tym instrukcją eksploatacji), uczestniczyć w przeprowadzaniu prób funkcjonowania elektrowni wiatrowej zgodnie z przedłożoną dokumentacją oraz, w okresie dostosowawczym, będzie mógł zlecać wykonanie niektórych czynności niezbędnych do przeprowadzenia prób funkcjonowania elektrowni wiatrowej podmiotom dysponującym odpowiednią wiedzą i doświadczeniem. Podkreślenia wymaga to, że tego rodzaju czynności nie są przeprowadzane przez organy nadzoru budowlanego przed wydaniem decyzji o pozwoleniu na użytkowanie elektrowni wiatrowej.”*

[...]

*Decyzja zezwalająca na eksploatację elektrowni wiatrowej wydawana będzie na okres 2 lat i po tym okresie utraci ona ważność. Jednakże po upływie 18 miesięcy od dnia wydania decyzji inwestor będzie mógł złożyć wniosek o jej przedłużenie na okres kolejnych dwóch lat. Przepis ten ma za zadanie zapewnienie okresowej kontroli zdolności elementów technicznych elektrowni wiatrowej do eksploatacji. Wydanie decyzji o przedłużeniu ważności decyzji pozwoleniu zezwalającej na eksploatację elektrowni wiatrowej wymagać będzie ponownego przeprowadzenia postępowania opisanego w art. 9-12 ustawy (art. 13 projektu ustawy). Decyzja o pozwoleniu na eksploatację elektrowni wiatrowej wygasać będzie także w chwili rozpoczęcia naprawy i modernizacji na eksploatowanej elektrowni wiatrowej.”*

127. Podsumowując, celem ustawodawcy nie było zakwalifikowanie elektrowni wiatrowej (zdefiniowanej na potrzeby niniejszego wniosku jako Turbina) do obiektów budowlanych. W takim wypadku wszystkie przepisy Ustawy prawo budowlane musiałyby mieć zastosowanie do elektrowni wiatrowych, a więc również do jej elementów techniczno-elektronicznych. Jest to nie do pogodzenia z faktem, że Ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie wprowadza równocześnie zmian do relewantnych w tym zakresie przepisów w zakresie uprawnień budowlanych. Przeszkodą w zakwalifikowaniu elektrowni wiatrowej jako obiektu budowlanego jest fakt, że przepisy Ustawy prawo budowlane nie są dostosowane do kontroli ww. elementów technicznych, a pracownicy organów nadzoru budowlanego nie posiadają odpowiednich kwalifikacji do oceny ich stanu technicznego.

**XI. Modernizacja/naprawa elementów techniczno-elektronicznych Turbiny, nie są robotami budowlanymi, a które dotyczą wyłącznie obiektów budowlanych.**

128. Kolejną przesłanką pozwalającą uznać, że celem ustawodawcy nie było zakwalifikowanie całej elektrowni wiatrowej (na potrzeby niniejszego wniosku zdefiniowanej jako Turbina) do obiektów budowlanych, jest fakt, że ustawodawca w uzasadnieniu do Ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych wyraźnie wskazuje, że nie traktuje części techniczno-elektronicznej Turbiny jako części obiektu budowlanego. Jest tak dlatego, że jej naprawę bądź modernizację wprost określa jako czynności niebędące robotami budowlanymi.

129. Jak wynika z uzasadnienia Ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych:

*„W przypadku dokonywania przez inwestora naprawy lub modernizacji elementów technicznych elektrowni wiatrowej, **niestanowiących robót budowlanych**, inwestor zobowiązany będzie do uprzedniego uzgodnienia tego zamiaru z Urzędem Dozoru Technicznego. Uzgodnienie będzie dokonywane w trybie przepisów kodeksu postępowania administracyjnego.”*

130. Jak wynika z definicji zawartej w art. 3 pkt 7 Ustawy prawo budowlane, roboty budowlane to budowa, rozbudowa, montaż, remont lub rozbiórka **obiektu budowlanego**.

131. Powyższe oznacza zatem, że ustawodawca nie tylko nie zamierzał zakwalifikować Turbiny jako obiektu budowlanego, ale jego zdaniem również na skutek tejże nowelizacji Turbina nie stała się obiektem budowlanym.

**XII. Brak intencji ustawodawcy w zakresie wzrostu wpływów z podatku od nieruchomości.**

132. Kolejną przesłanką pozwalającą uznać, że celem ustawodawcy nie było zakwalifikowanie całej elektrowni wiatrowej do obiektów budowlanych, jest fakt, że ustawodawca w uzasadnieniu do Ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie wskazuje, że nowelizacja wprowadzona do Ustawy prawo budowlane

na mocy Ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych wpływie na wzrost wpływów z tytułu podatku od nieruchomości.

133. Jak wskazano w uzasadnieniu rządowym do Ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych:

*„Przewidywane skutki wprowadzenia regulacji*

*[...]*

*3. finansowe – wejście w życie projektowanej regulacji nie będzie bezpośrednio powodować konieczności poniesienia wydatków z budżetu państwa ani budżetu jednostek samorządu terytorialnego;*

*Przedkładana regulacja nie nakłada ani na jednostki samorządu terytorialnego ani na budżet państwa dodatkowych zobowiązań finansowych, jednakże dodatkowe obowiązki w procesie wydawania pozwoleń na budowę oraz rozpatrywania odwołań od decyzji UDT są nowym zadaniem dla administracji wymagającym zatrudnienia nowych pracowników. Szacunkowe roczne koszty dla wszystkich elektrowni wiatrowych w Polsce wyniosą około 27-150 mln zł przy zachowaniu obecnego poziomu mocy elektrowni wiatrowych (około 5300 MW).*

*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).”*

134. Biorąc pod uwagę powyższe uzasadnienie, należy dojść do wniosku, że intencją ustawodawcy nie było zakwalifikowanie całej elektrowni wiatrowej do obiektów budowlanych podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, miałyby to bowiem odzwierciedlenie w finansowych skutkach wprowadzanych regulacji zarówno po stronie budżetu jednostek samorządu terytorialnego, jak i właścicieli elektrowni wiatrowych.
135. Powyższego wniosku nie zmienia fakt, że w trakcie prac nad Ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych pojawił się art. 17 tej ustawy, zgodnie z którym, „od dnia wejścia w życie ustawy do dnia 31 grudnia 2016 r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowej ustala się i pobiera zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie ustawy”. Powyższy przepis jako przepis o charakterze technicznym nie niesie ze sobą żadnej treści normatywnej, bowiem w żaden sposób nie stanowi o przedmiocie opodatkowania podatkiem od nieruchomości. O tym co stanowi przedmiot opodatkowania tym podatkiem, a także jego podstawę, stawki etc., stanowią wyłącznie odpowiednie przepisy UPiOL, a nie Ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, która nie jest ustawą podatkową w rozumieniu art. 3 pkt 1 Ordynacji podatkowej.

136. Co więcej, warto zauważyć, że przepis ten **w ogóle nie dotyczy osób prawnych**, jaką jest Spółka, bowiem przepis ten mówi o „ustalaniu” podatku, podczas gdy *ustalenie* podatku od nieruchomości ma miejsce tylko i wyłącznie - stosownie do art. 6 ust. 7 Ustawy o PiOL - w przypadku osób fizycznych, w stosunku do których właśnie *ustala* się podatek od nieruchomości w drodze decyzji. Tymczasem osoby prawne składają deklarację na podatek od nieruchomości, a decyzja ustalająca nie jest wydawana.
137. Oczywistym jest również, że nie można bagatelizować faktu, że racjonalny ustawodawca użył w ww. przepisie słowa „ustalać” – słowo to ma na gruncie Ordynacji podatkowej bardzo określone znaczenie, którego nie używa się zamiennie z innymi słowami. Przeciwnie – różnica pomiędzy podatkiem „ustalonym”, a podatkiem „określonym”, jest na gruncie Ordynacji podatkowej bardzo doniosła, o czym świadczy art. 21 Ordynacji podatkowej, który, mówiąc zwięźle, stanowi, że podatek może wynikać albo z samoobliczenia (tak jest właśnie w przypadku podatku od nieruchomości, którego podatnikiem jest osoba prawna) albo z decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe (tak jest w przypadku osób fizycznych, jak stanowi 6 ust. 7 Ustawy o PiOL). W pierwszym przypadku, gdy podatnik nieprawidłowo dokona samoobliczenia podatku, wydawana jest „decyzja określająca” zobowiązanie w prawidłowej wysokości. Na fakt istotnej różnicy pomiędzy podatkami ustalonymi i podatkami określonymi racjonalny ustawodawca wskazuje także w przepisach o przedawnieniu (art. 68, art. 70a Ordynacji podatkowej).
138. Co więcej, gdyby racjonalny ustawodawca chciał zaadresować powyższy przepis art. 17 również do osób prawnych, użyłby w stosunku do podatku od nieruchomości słowo „wymiar”. Przykładowo bowiem zgodnie z:
- a) art. 6 ust. 13 Ustawy o PiOL, „Rada gminy określa, w drodze uchwały, wzory formularzy, o których mowa w ust. 6 (przepis dotyczy osób fizycznych – przyp. autora) i w ust. 9 pkt 1 (przepis dotyczy m.in. osób prawnych – przyp. autora); w formularzach zawarte będą dane dotyczące podmiotu i przedmiotu opodatkowania niezbędne do **wymiaru** i poboru podatku od nieruchomości”.
  - b) Art. 7a ust. 1 Ustawy o PiOL, „Dla potrzeb **wymiaru** i poboru podatku od nieruchomości oraz podatku rolnego i podatku leśnego organy podatkowe prowadzą ewidencję podatkową nieruchomości w systemie informatycznym.” (jest to uregulowanie wspólne zarówno dla osób fizycznych jak i osób prawnych).
139. Reasumując, art. 17 Ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, jako przepis techniczny nie niesie ze sobą żadnej treści normatywnej, bowiem w żaden sposób nie stanowi o przedmiocie opodatkowania podatkiem od nieruchomości, co w niniejszym przypadku nie wymaga tak naprawdę szczegółowej analizy, bowiem przepis ten stanowiący o ustalaniu podatku **w ogóle nie dotyczy osób prawnych**, jaką jest Spółka.
140. Biorąc pod uwagę powyższe, jak i wcześniej skomentowane uzasadnienie rządowe Ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych zawarte w drukach sejmowych nr 315 z dnia 19 lutego 2016 r., należy dojść do wniosku, że intencją racjonalnego



ustawodawcy nie było zakwalifikowanie całej elektrowni wiatrowej do obiektów budowlanych, mogących stanowić przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

**XIII. Prokonstytucyjna wykładnia - konstytucyjna zasada sprawiedliwości podatkowej oraz zasada orzekania *in dubio pro tributario* ostatecznie decydują, że budowlą opodatkowaną podatkiem od nieruchomości jest jedynie część budowlana elektrowni wiatrowej.**

141. Powyższe argumenty są w zupełności wystarczające do poparcia stanowiska Spółki. Jednakże Spółka pragnie końcowo zwrócić uwagę na fakt, że przyjęcie stanowiska odmiennego od przyjmowanego przez Spółkę, tj. uznanie, że cała Turbina stanowi obiekt budowlany, w rozumieniu Ustawy prawo budowlane, spowodowałoby naruszenie konstytucyjnej zasady sprawiedliwości podatkowej, a także zasady *in dubio pro tributario* (w razie wątpliwości na korzyść podatnika).
142. W niniejszej sprawie należy dokonać tzw. prokonstytucyjnej metody wykładni prawa, która pozwoli uzyskać taki wynik wykładni, który najlepiej odpowiada normom, zasadom i wartościom konstytucyjnym, w tym zasadzie równości. **Stosując taką wykładnię, należy dojść do wniosku, że jedynie część budowlana Turbiny stanowi budowlę w rozumieniu Ustawy prawo budowlane.**
143. Powyższy wniosek popierają przedstawiciele doktryny. Przykładowo, Adam Nita, w pozycji *"Teoretyczne i normatywne wyznaczniki sprawiedliwego opodatkowania"* (Toruński rocznik podatkowy 2013) wskazuje, że: *„Konstytucyjna regulacja materialnie ujmowanej sprawiedliwości podatkowej opiera się na trzech normatywnych podstawach. Wyznaczają je art. 2, 32 ust. 1 oraz 84 ustawy zasadniczej kreujące zasadę sprawiedliwości społecznej, a także zasady równości wobec prawa oraz powszechności opodatkowania.*

*Punktem wyjścia w rozważaniach nad normatywnym ujęciem sprawiedliwości w odniesieniu do zjawisk podatkowych jest zasada sprawiedliwości społecznej. Postulat sprawiedliwości podatkowej jako wyznacznik kształtu konstrukcji poszczególnych podatków oraz całego systemu podatkowego jest bowiem przejawem i konsekwencją nakazu urzeczywistnienia sprawiedliwości społecznej. Tak uzasadniana sprawiedliwość podatkowa doznaje zaś wzmocnienia przez zasadę równości wobec prawa oraz znajduje swoją egzemplifikację w treści zasady powszechności opodatkowania.*

*Także w ujęciu konstytucyjnym, sprawiedliwość podatkowa postrzegana jest więc przez wzgląd na wymóg zachowania równości wobec prawa. To z kolei, implikuje pytanie o rozumienie nakazu równego traktowania w odniesieniu do uprawnień i obowiązków podatkowych. Jak wynika z analizy orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, nie jest on rozumiany jako wymóg dosłownej równości. Możliwe jest zatem różnicowanie obciążenia podatkowego, w szczególności w zależności od tego, kto jest podatnikiem, albo ze względu na to, jaka sytuacja faktyczna lub prawna jest przedmiotem*

*opodatkowania. Istotne jest natomiast, aby kryterium tego różnicowania nie było dowolne, ale aby jego wybór był uzasadniony racjonalnie. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, przesłanką równości wobec prawa jest bowiem spełnienie wymogu równego, ocenianego według jednakowej miary, traktowania wszystkich podmiotów charakteryzujących się w równym stopniu daną cechą istotną. Jak to obrazowo określił Trybunał Konstytucyjny, zasada sprawiedliwości wymaga aby „równych traktować równo”. Takie ujęcie sprawiedliwości, samo w sobie nie przesądza jednak o kryterium oceny pozwalającym ustalić, czy w konkretnym wypadku, w odniesieniu do określonej regulacji podatkowej wymóg równości wobec prawa rzeczywiście został spełniony. Istotne jest zatem wskazanie cechy decydującej o sprawiedliwości i równości opodatkowania. Jak się wydaje, również na gruncie konstytucyjnym, właściwości tej można się doszukiwać w regulacjach zawierających gwarancje swobód ekonomicznych. Należą do nich w szczególności normy konstytucyjne zapewniające ochronę prawa własności oraz artykułujące wolność działalności gospodarczej. Podatek będąc narzędziem partycypacji w korzyściach majątkowych uzyskiwanych przez jego podmiot nie może bowiem prowadzić do pozbawiania podatnika jego własności”.*

144. Podkreślić należy, że zasada równości ma zastosowanie również w **stosunku do osób prawnych**, co zostało potwierdzone w orzecznictwie TK (wyrok TK z dnia 18 kwietnia 2000 r., sygn. K 23/99).
145. W orzecznictwie TK podkreśla się, że wszystkie podmioty charakteryzujące się daną cechą wspólną powinny być traktowane jednakowo, bez zróżnicowań o charakterze dyskryminującym jak i faworyzującym (wyrok TK z dnia 4 grudnia 2000 r., sygn. K 9/00). W związku z tym, jednostki charakteryzujące się w równym stopniu daną cechą istotną (relewantną) powinny być traktowane równo, a więc według jednakowej miary. Jednocześnie zasada równości uzasadnia odmienne traktowanie podmiotów różnych, nieposiadających wspólnej istotnej cechy (wyrok TK z dnia 20 października 1998r., sygn. K 7/98).
146. W przypadku, gdy norma prawna odmienne traktuje podmioty charakteryzujące się wspólną istotną cechą mówimy o odstępstwie od zasady równości, które jest dopuszczalne wyłącznie w razie spełnienia określonych przesłanek. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego utrwaliło się przekonanie, że ocena dopuszczalności odstępstwa od zasady określonej w art. 32 Konstytucji RP musi zostać dokonana poprzez pryzmat oceny przyjętego kryterium różnicowania. W związku z tym przyjmuje się za dopuszczalne różnicowanie podmiotów należących do tej samej klasy wyłącznie w przypadku, gdy zachodzi:
  - a) relewantność zróżnicowania, które pozostaje w bezpośrednim związku z celem takiego zróżnicowania i tym samym jest „racjonalnie uzasadnione”, a zróżnicowanie nie ma charakteru dowolnego (arbitralnego);
  - b) proporcjonalność zróżnicowania, która polega na zachowaniu proporcji pomiędzy zróżnicowaniem, a celem jaki ma zostać dzięki temu zróżnicowaniu osiągnięty;

- c) istnienie innych wartości konstytucyjnych uzasadniających zróżnicowanie (orzeczenie TK z dnia 3 września 1996 r., sygn.K 10/96; orzeczenie TK z dnia 16 grudnia 1996, sygn. U 1/96).

Ponadto, różnicowanie podmiotów charakteryzujących się cechą istotną jest dopuszczalne, jeżeli służy realizacji zasady sprawiedliwości społecznej wyrażonej w art. 2 Konstytucji RP. Zakazane jest różnicowanie niesprawiedliwe (wyrok TK z dnia 20 października 1998 r., K 7/98, wyrok NSA z 23 października 2012, sygn. I FSK 2145/11). Obowiązki nakładane na obywateli powinny być zgodne z zasadami równości, sprawiedliwości oraz ekonomiczności (orzeczenie TK z dnia 26 września 1989 r., sygn. K 3/89).

147. Jednocześnie należy podkreślić, że w przypadku odstąpienia od zasady równości, ciężar udowodnienia, że wprowadzone różnicowanie podmiotów posiadających wspólną cechę istotną jest uzasadnione spoczywa na organie państwowym, który na gruncie wydanego aktu prawnego dopuścił do takiego różnicowania.
148. Należy zwrócić uwagę, że na gruncie prawa podatkowego konstytucyjna zasada równości wprowadza nakaz zachowania zasady równomierności w opodatkowaniu podatkami, przez wprowadzenie powszechnego i proporcjonalnego opodatkowania. Dopuszczalność zróżnicowania sytuacji podatkowej podmiotów jest dopuszczalna tylko w przypadku spełnienia poszczególnych przesłanek uzasadniających odejście od zasady równego traktowania obywateli.
149. Zróżnicowanie jest uzasadnione, jeżeli pozostaje w związku bezpośrednim z celem przepisów, wagą interesu, dla którego zróżnicowanie jest wprowadzone i pozostaje w proporcji do interesów naruszanych, a samo zróżnicowanie nie uwłacza w sposób zasadniczy innym wartościom (wyrok TK z dnia 5 maja 2010 r., sygn. I PK 201/09).
150. Podatek nie może prowadzić do pozbawiania podatnika jego własności. W konsekwencji, wyznacznikiem sprawiedliwości podatkowej staje się ekonomiczna zdolność podatnika do spełnienia świadczenia podatkowego.
151. Ponadto należy podkreślić, że w świetle art. 32 Konstytucji RP w zw. z art. 6 Ustawy o swobodzie działalności gospodarczej przedsiębiorca prowadzący działalność gospodarczą powinien mieć zagwarantowane „równe prawa” w wykonywaniu działalności gospodarczej (wyrok WSA w Gliwicach z dnia 20 października 2011 r., sygn. I SA/GI 603/11).
152. Mając powyższe na uwadze, należy zwrócić uwagę na **niedopuszczalność rozróżnienia w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowej i fotowoltaicznej** na gruncie Ustawy o PiOL, czytanych łącznie z przepisami Ustawy prawo budowlane. Obie elektrownie są tożsame ze względu na stosowaną konstrukcję budowlaną, co zauważył również sąd administracyjny (wyrok WSA w Opolu z dnia 13 czerwca 2014 r., sygn. I SA/Op 327/14).

- Elektrownia wiatrowa dzieli się, podobnie jak elektrownia fotowoltaiczna, na część budowlaną, oraz część techniczną odpowiedzialną za przetwarzanie energii naturalnej w energię elektryczną.
153. W zależności od źródła wykorzystywanej energii naturalnej, część techniczna w przypadku elektrowni wiatrowej składa się gondoli wraz ze znajdującymi się w niej elementami techniczno-elektronicznymi, tj. wirnika ze skrzydłami, skrzyni biegów, komputera sterującego, rozdzielni energetycznej oraz instalacji alarmowej zdalnego sterowania, podczas gdy część techniczno-elektroniczna elektrowni fotowoltaicznej złożona jest z paneli (ogniw) fotowoltaicznych będących krzemowymi płytami półprzewodnikowymi, które pod wpływem promieniowania świetlnego działają jak generatory energii elektrycznej. Obie elektrownie posiadają odrębnie wydzieloną część budowlaną, która służy do stabilnego montażu wyżej opisanej części technicznej. Część techniczno-elektroniczna elektrowni wiatrowej jest zamontowana na wieży, wlanej w fundament, natomiast część techniczna elektrowni fotowoltaicznej zamocowana jest do gruntu za pomocą specjalnego systemu kotew, palowania, czy też za pomocą płyt betonowych, które stanowią część budowlaną elektrowni fotowoltaicznej. Części techniczne zarówno w elektrowniach wiatrowych jak i fotowoltaicznych mogą zostać wymontowane i zastąpione innymi, a przeznaczeniem obu elektrowni jest wytwarzanie energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii.
154. Wobec powyższego zasadnym jest twierdzenie, że właściciela elektrowni wiatrowej oraz właściciela elektrowni fotowoltaicznej należy zakwalifikować **do tej samej klasy podmiotów**, do których zgodnie z zasadą równości należy stosować te same przepisy. Zatem przyjęcie, że cała elektrownia wiatrowa stanowi budowlę, a więc cała elektrownia wiatrowa podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, podczas gdy elektrownia fotowoltaiczna jest opodatkowana wyłącznie od części budowlanej, stanowi odstępstwo od konstytucyjnej zasady równości, która jest niczym nieuzasadniona.
155. Tymczasem, jakiegokolwiek odstępstwo od zasady równości zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego musi być uzasadnione z punktu widzenia sprawiedliwości społecznej i spełniać określone przesłanki należy ocenić czy w przedmiotowej sytuacji przesłanki te zostały spełnione.
156. Podsumowując, mając na uwadze przeznaczenie obu elektrowni należy zwrócić uwagę, że wykładnia, zgodnie z którą cała Turbina stanowi budowlę, stanowiłaby zróżnicowanie w zakresie opodatkowania elektrowni wiatrowej i elektrowni fotowoltaicznej, a także nawet elektrowni jądrowej (która jest wprost wymieniona jako urządzenie techniczne w definicji budowli w Ustawie prawo budowlane, i której część budowlana wprost została wskazana jako budowla), które nie jest usprawiedliwione z punktu widzenia zasady sprawiedliwości społecznej i prowadziłaby do **dyskryminacji właścicieli farm wiatrowych, stanowiąc naruszenie konstytucyjnej zasady równości**. Spowodowałoby również **pozbawienie podatnika własności, bowiem wysokość podatku od nieruchomości przewyższyłaby zdolność Spółki do spełnienia świadczenia podatkowego**.

157. Jak podkreślono w wyroku TK z 3 grudnia 2002 r., sygn. P 13/02: „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”.

Konieczność dokonania wykładni prokonstytucyjnej jest bardzo szeroko komentowana i podkreślana w orzecznictwie, przykładowo, w uchwale siedmiu sędziów-NSA z dnia 9 grudnia 2013 r., sygn. I OPS 5/13, stwierdzono, że: „Celem wykładni przepisów prawnych jest odtworzenie z nich norm postępowania wraz z ich ostateczną percepcją. Służy temu katalog zasad i reguł wykształconych przez praktykę interpretacyjną oraz systematyzowanych i objaśnianych przez naukę. Ich wspólną cechą jest rozróżnienie reguł językowych oraz reguł pozajęzykowych (reguł systemowych oraz reguł funkcjonalnych), które – w podanej kolejności – należy stosować w każdym przypadku interpretacji tekstu prawnego (szerzej M.Zieliński, „Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki”, wydanie 5, Warszawa 2010 r., str. 229-230 i 329-343; M.Zirk-Sadowski, „Wykładnia w prawie administracyjnym [w:] System prawa administracyjnego”, pod redakcją R.Hausera, Z.Niewiadomskiego, A.Wróbla. tom 4, Warszawa 2012, str. 143-154 oraz O.Bogucki, „Wykładnia funkcjonalna w działalności najwyższych organów władzy sądowniczej”, Szczecin 2011, str. 284-286). Zrozumienie tekstu prawnego wymaga przeprowadzenia całego procesu interpretacyjnego. Nawet, jeśli zwrot użyty w danym przepisie jest językowo jednoznaczny, interpretator powinien kontynuować wykładnię stosując dyrektywy pozajęzykowe, w celu ustalenia zgodności albo niezgodności rezultatu wykładni językowej z rezultatem wykładni funkcjonalnej. W przypadku niezgodności konieczne jest objaśnienie, jakie wartości narusza znaczenie językowe oraz czy zapewnienie spójności aksjologicznej prawa wymaga zmiany tego znaczenia. Wykładnią prawa jest, bowiem operacja myślowa nieograniczająca się do wykładni jednego przepisu, lecz operacja, w toku której dokonuje się przekładu zbioru przepisów ogłoszonych w aktach prawodawczych na zbiór norm postępowania równoznaczny jako całość z danym zbiorem przepisów (M.Zieliński, „Wykładnia prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki”, Warszawa 2002 r., str. 47 i nast.; Z.Ziemiński, „Logika praktyczna”, Warszawa 2002 r., str. 230). Normę prawną rekonstruuje się zawsze z całokształtu obowiązujących przepisów prawnych (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 grudnia 2002 r., sygn. akt P 6/02. OTK-A 2002/7/91) A zatem wykładnia gramatyczna może, a nawet powinna być uzupełniona innymi jej rodzajami, lecz ma ona podstawowe znaczenie dla ustalenia rzeczywistego znaczenia konkretnego przepisu. Dokonując interpretacji tekstu prawnego trzeba, bowiem, jak stwierdził Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale 7 sędziów z dnia 22 czerwca 1998 r. sygn. akt FPS 9/97 (ONSA 1998, nr 4, poz. 110), kierować się przede wszystkim znaczeniem słów danego języka etnicznego oraz założeniem, że ustawodawca był racjonalny, gdy używał takich a nie innych wyrazów i nie można a priori przyjmować, że określonych słów użyto w tekście prawnym bez wyraźnej ku temu potrzeby. Żadna wykładnia nie może prowadzić do skutków oczywiście sprzecznych z wyraźnym brzmieniem przepisu (contra legem), czy też

*prorowadzić do odmowy zastosowania przepisu w brzmieniu ustalonym przez ustawodawcę poprzez wykreowanie nowej, niewynikającej z gramatycznego brzmienia przepisu, normy prawnej. Prowadziłoby to do sytuacji, w której podmioty dokonujące interpretacji przepisów prawa w procesie jego stosowania wkraczałyby w obszar wyłącznie zarezerwowany do kompetencji władzy ustawodawczej."*

158. Powyższy wniosek potwierdza także uchwała siedmiu sędziów NSA z dnia 13 listopada 2012 r., sygn. II OPS 2/12, zgodnie z którą: „Zagadnienia będące przedmiotem uchwały należy poprzedzić analizą z perspektywy konstytucyjnej. Wszak wynik wykładni, jaki zostanie przyjęty przez Naczelny Sąd Administracyjny, przekłada się bowiem w sposób bezpośredni na poziom ochrony konstytucyjnie chronionych uprawnień właścicieli lokali wyodrębnionych. Z tego powodu Naczelny Sąd Administracyjny jest obowiązany do zastosowania w niniejszej sprawie **tzw. prokonstytucyjnej metody wykładni prawa. Zgodnie z tą metodą w przypadku, gdy określony przepis daje kilka możliwości interpretacji należy przyjąć taki kierunek wykładni, który najpełniej odpowiada normom, zasadom i wartościom konstytucyjnym. Jest to obowiązek sądu, wynikający z zasady nadrzędności Konstytucji (art. 8 ust. 1 Konstytucji; por. postanowienie TK z dnia 15 maja 2007 r., sygn. akt P 13/06). Tzw. prokonstytucyjna interpretacja prawa jest jednym z rodzajów wykładni systemowej. Oznacza to, że błędne byłoby ograniczanie wykładni systemowej wyłącznie do ustawy, z której pochodzi interpretowany przepis, lub do innych ustaw regulujących daną dziedzinę prawa. Koniecznym elementem tego typu wykładni jest uwzględnienie również regulacji konstytucyjnych. Ponadto, z uwagi na zasadę nadrzędności Konstytucji, wykładnia prokonstytucyjna powinna mieć pierwszeństwo przed wykładnią funkcjonalną i celowościową, jak również wykładnią systemową wewnętrzną."**
159. O konieczności dokonywania wykładni przepisów, tak aby wynik tej wykładni był zgodny z normami hierarchicznie wyższymi, wypowiedział się również sędzia NSA Bogusław Dauter w monografii „Metodyka pracy sędziego sądu administracyjnego” (wyd. Lexis Nexis, 2014 r.), stwierdzając, że: „Wykładnia systemowa polega na ustaleniu znaczenia przepisów prawnych, a raczej norm prawnych ze względu na ich lokalizację w strukturze źródeł prawa oraz powiązanie, jakie występuje pomiędzy różnymi aktami normatywnymi, np. ustalenie normy będącej zasadą czy **normy hierarchicznie wyższej.**

*Wykładnia systemowa opiera się na założeniu, że **system prawa jest pewną zorganizowaną całością, spjaną zarówno wspólnymi wartościami, jak i racjami logicznymi** (B. Brzeziński, Wstęp do nauki..., s. 201). [...].*

*Wykładnia systemowa ze względu na swój charakter często bywa nazywana **subsidiarną lub wspomagającą - służy do tego, aby rozstrzygać wątpliwości, jakie nasuwa wykładnia językowa; w wyjątkowych sytuacjach jest podstawą korekty rezultatu wykładni językowej.***

Znaczenia konkretnego przepisu prawnego nie można dochodzić w oderwaniu od innych przepisów zawartych w określonym akcie prawnym, a także w innych aktach prawnych należących do danej gałęzi prawa lub całego porządku prawnego. W tym pierwszym przypadku dokonywana wykładnia systemowa jest nazywana wykładnią systemową wewnętrzną, a w drugim - wykładnią systemową zewnętrzną.

Punktem wyjścia w ramach wykładni systemowej zewnętrznej jest **Konstytucja RP jako najwyższy rangą akt prawa wewnętrznego**. Zwrócił na to uwagę Trybunał Konstytucyjny w swoim wyroku z 10 lipca 2000 r. (SK 12/99, LexisNexis nr 347787, OTK 2000, nr 5, poz. 143), w którym - przywołując wiele swoich orzeczeń w omawianym zakresie - wprost stwierdził, że w orzecznictwie Trybunału jest utrwalona zasada prymatu wykładni zgodnej z Konstytucją RP. Zasada ta ma swój utrwalony kierunek w orzecznictwie SN i NSA (por. uchwałę SN z 20 czerwca 2000 r., I KZP 14/2000, OSNKW 2000, nr 7-8, poz. 59; wyrok NSA z 20 lipca 2005 r., OSK 1816/2004, LexPolonica nr 2128312).[...].

Istotną cechą wykładni systemowej jest jej hierarchiczność oraz niesprzeczność. Hierarchiczność (nadrzędność) określonej normy bez względu na to, czy ma charakter wewnętrzny czy zewnętrzny, jest zawsze widoczna. W pierwszym przypadku mamy do czynienia z lokalizacją jednostki redakcyjnej w określonym przepisie, grupie przepisów (rozdziale) lub całej ustawie; w drugim zaś hierarchia wynika z usytuowania przepisu poza ustawą, w całym systemie prawa, od **Konstytucji począwszy**.

Niesprzeczność wynika z tego, że tylko porównywanie przepisów podobnych może doprowadzić do prawidłowej oceny (znaczenia) podlegającej wykładni normy.

Wykładnia systemowa obejmuje swoim zakresem podstawowe reguły kolizyjne. Pierwsza z nich, odnosząca się do hierarchii źródeł prawa, przyznaje pierwszeństwo przepisom aktu wyższej rangi nad aktem niższej rangi (*lex superior derogat legi inferiori*). Jej istota w praktyce sprowadza się do tego, że **proces interpretacji określonych pojęć powinien przebiegać od konstytucji lub aktu prawa europejskiego w dół, a nie odwrotnie. To normy konstytucyjne lub europejskie narzucają kierunek wykładni przepisów innych ustaw, ustawy zaś nadają kierunek wykładni przepisom podustawowym.**

160. Co do zasady obowiązkowego orzekania przez organy podatkowe w razie wątpliwości na korzyść podatnika (*in dubio pro tributario*), to 1 stycznia 2016 r. znalazła ona odzwierciedlenie w art. 2a Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym „*niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika*”.
161. Stosownie do uzasadnienia projektu ustawy wprowadzającej tę zasadę: „*Stosowanie zasady in dubio pro tributario w zakresie wykładni prawa ma przede wszystkim umożliwić realizację pewności prawa podatkowego. Zasada ta pełnić ma funkcję upraszczającą i klarującą prawo podatkowe, co ma istotne znaczenie z uwagi na ogólny stan polskiego prawa podatkowego. Gdy postanowienie aktu prawnego prowadzi do*

wniosków niemających sensu, sprzecznych lub niejednoznacznych, to prawidłowym rozwiązaniem jest wybór znaczenia (normy prawnej), które jest korzystne dla podatnika – gwarantując ochronę praw podatnika i obrotu gospodarczego dzięki zwiększeniu pewności prawa. Przy stosowaniu tej zasady, interpretator powinien – z przypisanych normie różnych znaczeń – zawsze kierować się tym, które jest najkorzystniejsze z punktu widzenia podatnika, celem zapewnienia jak największej ochrony podatnika. Stosowanie zasady powinno tym samym prowadzić do trzech efektów, mianowicie wypełniania konstrukcyjnych luk prawnych, usuwania wątpliwości brzmienia przepisu oraz modernizacji norm prawnych.”

162. Nim zasada ta znalazła literalne odzwierciedlenie w Ordynacji podatkowej, wywodzona była ona przede wszystkim z art. 2 Konstytucji RP (zasada demokratycznego państwa prawa) oraz art. 84 (zasada ustawowej regulacji opodatkowania) Konstytucji RP.
163. Zasada *in dubio pro tributario* jest ściśle powiązana z zasadą dokonywania wykładni prokonstytucyjnej, bowiem wypełnianie tej zasady umożliwia otrzymanie takiego rezultatu wykładni przepisów prawa, który zgodny jest z normami hierarchicznie wyższymi, tj. wartościami konstytucyjnymi. Z zasady *in dubio pro tributario* wynika bowiem, że dopuszczalne jest wyłącznie precyzyjne wyznaczanie ingerencji w sferę praw i wolności obywatelskich, a tym samym ustawodawca tak powinien kształtować normy prawa podatkowego, aby ciężar opodatkowania był możliwy do przewidzenia. Zasada *in dubio pro tributario* realizuje zatem konstytucyjne zasady, zgodnie z którymi podatnik ma obowiązek zapłacić nie więcej niż jest to wymagane przez prawo podatkowe, albowiem każdy jest zobowiązany do ponoszenia ciężarów publicznoprawnych, w tym podatków, tylko w takim zakresie, w jakim wynika to z ustawy (art. 84 Konstytucji RP). Taki obowiązek prawodawcy wynika również z konstytucyjnej zasady zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa.
164. Przenosząc powyższe na grunt niniejszego wniosku, posługując się prokonstytucyjną metodą wykładni prawa, a także ściśle powiązaną z tą wykładnią zasadą *in dubio pro tributario*, należy dojść do wniosku, że przedmiotem opodatkowania, począwszy od 16 lipca 2016 r., jest, analogicznie jak przed tym dniem, jedynie część budowlana elektrowni wiatrowej, tj. fundament i posadowiony na tym fundamencie maszt, a więc dla celów sporządzenia deklaracji na podatek od nieruchomości za 2017 r. i lata następne, za przedmiot opodatkowania uznaje się wyłącznie część Turbiny, tj. fundament oraz posadowioną na tymże fundamencie wieżę. Nowelizacja Ustawy prawo budowlane, wprowadzona Ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, nie wpłynęła na klasyfikację Turbiny w świetle Ustawy prawo budowlane. Tylko taka wykładnia odpowiada wynikowi wykładni, który najpełniej odpowiada normom, zasadom i wartościom konstytucyjnym, w tym zasadzie równości.

#### XIV. Podsumowanie

165. Nowelizacja Ustawy prawo budowlane, wprowadzona Ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, nie jest zmianą o charakterze normatywnym (materialnoprawnym), w zakresie definicji budowli, zawartej w Ustawie prawo



budowlane. W związku z tym należy uznać, że również po wejściu w życie Ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, budowlą jest jedynie część budowlana elektrowni wiatrowej (fundament oraz wieża). Ta właśnie część stanowi budowlę, jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, a więc dla celów sporządzenia deklaracji na podatek od nieruchomości za 2017 r. i lata następne, za przedmiot opodatkowania uznaje się wyłącznie część Turbiny, tj. fundament oraz posadowioną na tymże fundamencie wieżę.

#### **XV. Oświadczenie**

166. Ja, niżej podpisany(-na), pouczony(-na) o odpowiedzialności karnej z art. 233 § 1 w związku z § 6 Kodeksu karnego za składanie fałszywych oświadczeń składam, stosownie do art. 14b § 4 ustawy – Ordynacja podatkowa, oświadczenie następującej treści: 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.

W imieniu Spółki,