

.....

.....

Interpretacja indywidualna

Wójt Gminy Orla działając na podstawie art. 14c § 1, art. 14j § 1 i § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r., poz. 613 z późn. zm.), art. 1a ust. 1 pkt 2, art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r., poz. 716 z późn. zm.) oraz art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2016 r., poz. 290 z późn. zm.), w związku z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącego podatku od nieruchomości, wniesionego w dniu 5 października 2016 r.

uznaje za prawidłowe stanowisko Wnioskodawcy wskazane we wniosku z dnia 5 października 2016 r.

Uzasadnienie

W dniu 5 października 2016 r. do Wójta Gminy Orla wpłynął wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej w sprawie dotyczącej podatku od nieruchomości w zakresie uznania za przedmiot opodatkowania, jako budowli, części, obejmującej fundament i wieżę, a nie całości elektrowni wiatrowej.

• **W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny:**

Wnioskodawca jest przedsiębiorcą inwestującym w farmę wiatrową działającą w obszarze wytwarzania i obrotu energii elektrycznej z odnawialnych źródeł. Wnioskodawca prowadzi działalność gospodarczą polegającą na wytwarzaniu i obrotu energii z wiatru i jako taki jest właścicielem farmy wiatrowej usytuowanej na terenie gminy Orla.

Farma wiatrowa Wnioskodawcy wytwarza energię elektryczną przy pomocy generatorów elektroenergetycznych (turbin wiatrowych) napędzanych energią wiatru.

Elektrownia wiatrowa Wnioskodawcy składa się m. in. z elementów budowlanych, na które składają się fundament i wieża stalowa oraz urządzeń technicznych, na które składa się gondola, która z kolei obejmuje m. in. wirnik i układ pomiarowy. Wirnik składa się z łopat połączonych piastą. Łopaty poruszane są przez wiatr i przekazują moc do piasty, która jest połączona z wałem napędowym, zwiększającym prędkość osi. Energia mechaniczna jest przenoszona z przekładni do generatora elektrycznego, który przekształca ją w energię elektryczną średniego napięcia,

przekazywaną następnie do transformatora gdzie jest przekształcana w energię elektryczną wysokiego napięcia, a potem jest przekazywana do dystrybucyjnej sieci elektroenergetycznej operatora.

Wyżej wymienione urządzenia techniczne nie są budowane, lecz wytwarzane w zakładach wytwórczych i przenoszone na miejsce przeznaczenia w celu ich montażu na fundamencie i wieży. Do zdemontowania urządzeń technicznych nie jest wymagane przeprowadzenie robót budowlanych. Urządzenia te, po ich zdemontowaniu mogą być użyte do wytwarzania energii z wiatru w innej lokalizacji. Po demontażu urządzeń technicznych, konstrukcja elementów budowlanych elektrowni wiatrowej, tj. fundamentu lub wieży, w żaden sposób nie ulega uszkodzeniu.

Funkcje elementów budowlanych i najważniejszych urządzeń technicznych są następujące:

- **Fundament** - element konstrukcyjny z żelbetonu przekazujący na podłoże gruntowe całość obciążeń posadowionych na nim obiektów. Fundament swoją masą zapewnia stateczność układu i przekazuje obciążenia na podłoże gruntowe.
- **Wieża** - ważny element konstrukcji turbiny wiatrowej podtrzymujący gondolę oraz układ wirnika. Wieża stalowa za swój główny cel ma umieszczenie wirnika na odpowiedniej wysokości nad poziomem gruntu w celu lepszego wykorzystania wiatru. Wieża elektrowni wiatrowej, oprócz utrzymania ważącej często kilkadziesiąt ton gondoli, ma za zadanie znosić także obciążenia grawitacyjne, obrotowe i napory wiatru.
- **Gondola** - urządzenie stanowiące element siłowni wiatrowej, w środku której znajdują się mechanizmy i urządzenia przetwarzające energię mechaniczną w prąd elektryczny, tj. wał napędowy, przekładnia, sprzęgło, generator oraz układ sterowania.
- **Mechanizm regulacji kąta nastawienia** - system urządzeń znajdujący się pod gondolą połączony z układem sterowania całej turbiny, składający się z silników elektrycznych oraz dwóch kół zębatach, których zadaniem jest optymalne ustawienie gondoli względem wiatru.
- **Wirnik (rotor) z zespołem łopat** - to urządzenie stanowi najważniejszy element siłowni wiatrowej, który przekształca energię wiatru w energię mechaniczną przekazywaną poprzez zespół przeniesienia napędu do generatora. Wirnik osadzony jest na wale, poprzez który napędzany jest generator. Wirnik obraca się najczęściej z prędkością 15-20 obr./min., natomiast typowy generator asynchroniczny wytwarza energię elektryczną przy prędkości ponad 1500 obr./min. Ważną rolę w wirniku odgrywa liczba łopat - typowy układ to 3 łopaty.
- **Zespół przeniesienia napędu** - tworzą go następujące urządzenia: wał główny, łożysko główne, przekładnia, hamulec i sprzęgło.
- **Wał główny** - urządzenie, które przenosi moment obrotowy pomiędzy zespołem łopat a przekładnią. Ponieważ turbina obraca się z niewielką prędkością w porównaniu z generatorem, zatem jej moment obrotowy ma dużą wartość. Z tego względu wał główny musi mieć odpowiednią wytrzymałość, a więc ma większą średnicę niż wał generatora.
- **Przekładnia** - jest newralgicznym urządzeniem całego układu napędowego. Stosowane są dwa główne typy przekładni: o wałach równoległych i planetarne. Pierwszy stopień

przekładni jest planetarny, a następne równoległe. Rozwiązanie takie stosuje się ze względu na zdolność przekładni planetarnych do przenoszenia większych momentów przy tej samej masie. Wynika to z faktu, że moment jest przenoszony na wał wyjściowy przez trzy, a nie jedno koło zębate.

- **Generator prądowórczy** - urządzenie, które ma za zadanie zamienić energię mechaniczną w elektryczną niskiego napięcia, która za pomocą kabli jest przekazana do transformatorów nN/SN oraz SN/WN.
- **Układ sterowania** - urządzenia kontrolujące pracę elektrowni poprzez pomiar podstawowych parametrów siłowni, takich jak np. kierunek wiatru, prędkość wiatru, obroty wału, obroty generatora, napięcie generatora i prądy fazowe, kolejność faz, kąt natarcia łopat wirnika, drgania własne, napięcie zasilania układów wykonawczych.
- W związku z tak przedstawionym stanem faktycznym Wnioskodawca zadał następujące pytanie:

Czy w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. za budowlę w rozumieniu ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (dalej UPLOK) dotyczących podatku od nieruchomości uznaje się wyłącznie elementy budowlane elektrowni wiatrowej (tj. fundament i wieża) czy także urządzenia techniczne wchodzące w skład elektrowni wiatrowej? Jeżeli również urządzenia techniczne, to jakie urządzenia techniczne wchodzące w skład elektrowni wiatrowej wchodzi w zakres opodatkowania podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 1a ust. 1 pkt. 2 Upolk i art. 3 pkt. 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (dalej Prawo budowlane)?

- Stanowisko Wnioskodawcy:

W ocenie Wnioskodawcy, w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r., za budowlę w rozumieniu przepisów UPLOK dotyczących podatku od nieruchomości uznaje się wyłącznie (tak jak dotychczas) elementy budowlane elektrowni wiatrowej, czyli fundament i wieżę. W ocenie Wnioskodawcy na podstawie art. 1a ust. 1 pkt. 2 UPLOK i art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego żadne urządzenia techniczne elektrowni wiatrowych nie wchodzi w zakres opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

- Uzasadnienie stanowiska Wnioskodawcy:

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt. 2 UPLOK budowlą jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z przeznaczeniem. Ustawa podatkowa odsyła zatem w zakresie określenia przedmiotu opodatkowania, tj. budowli, wyłącznie do Prawa budowlanego, (a nawet do jej poszczególnych postanowień dotyczących pojęcia obiektu budowlanego oraz budowli i urządzenia budowlanego).

Mimo zatem, iż inne ustawy zawierają swoje definicje budowli lub obiektów, to dla podatku od nieruchomości istotne są jedynie normy zrekonstruowane z przepisów UPLOK oraz Prawa budowlanego (art. 3 pkt. 1, art. 3 pkt. 3 art. 3 pkt. 9 tej ustawy). Z tego powodu, niezależnie od

tego, że ustawa z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. poz.961; dalej: "ustawa o inwestycjach") zawiera definicję legalną elektrowni wiatrowej, przez którą każe rozumieć, na potrzeby tej ustawy, 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), to nadal Prawo budowlane określa, że budowlą są jedynie 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. Powyższe oznacza, że skoro ustawa o inwestycjach w zakresie definicji elektrowni wiatrowych odsyła do przepisów Prawa budowlanego, to w takim razie elektrownia wiatrowa i jej poszczególne "części" tylko w takim zakresie mogą być uważane za "budowlę", w jakim Prawo budowlane uważa je za budowlę na podstawie art. 3 pkt. 3 tej ustawy. Potwierdza to § 147 pkt. 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie zasad techniki prawodawczej (Dz. U. z 2016 poz.283), który stanowi, że: *"Jeżeli w ustawie lub innym akcie normatywnym ustalono znaczenie danego określenia w drodze definicji, w obrębie tego aktu nie wolno posługiwać się tym określeniem w innym znaczeniu"*. Przepis ten wprost wskazuje, że definicja legalna obowiązuje w ramach danego aktu prawnego, którym w analizowanym przypadku jest ustawa o inwestycjach - niebędąca ustawą podatkową.

To ustawa o inwestycjach w tym względzie kieruje do Prawa budowlanego a nie na odwrót. Ustawa o inwestycjach nie stanowi bowiem regulacji ze sfery prawa budowlanego, bo nie została wymieniona w art. 2 Prawa budowlanego, obok gałęzi tego prawa (prawa geologicznego i górniczego, prawa wodnego, prawa o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami) jako element tego systemu.

Argumentów za taką interpretacją dostarcza również sama ustawa o inwestycjach. Warto bowiem zwrócić uwagę, że w art. 4 ust. 1 tej ustawy wskazano, że odległość, w której mogą być zlokalizowane i budowane: 1) elektrownia wiatrowa - od budynku mieszkalnego lub budynku o funkcji mieszanej, w skład której wchodzi funkcja mieszkaniowa, oraz 2) budynek mieszkalny albo budynek o funkcji mieszanej, w skład której wchodzi funkcja mieszkaniowa - od elektrowni wiatrowej - jest równa lub większa od dziesięciokrotności "wysokości elektrowni wiatrowej mierzonej od poziomu gruntu do najwyższego punktu budowli, wliczając elementy techniczne, w szczególności wirnik wraz z łopatami (całkowita wysokość elektrowni wiatrowej). Jeżeli ustawodawca stałby na stanowisku, że wszystkie wymienione w art. 2 pkt. 1 ustawy o inwestycjach elementy elektrowni wiatrowej stanowią budowlę jako całość, to zbędne byłoby wskazywanie wprost w art. 4 ust. 1 ustawy o inwestycjach, że do wysokości "budowli" należy doliczyć elementy techniczne - wystarczyłoby wskazać, że należy uwzględnić wysokość budowli.

W ocenie Wnioskodawcy ustawa o inwestycjach nie daje zatem podstaw do modyfikacji zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości od 1 stycznia 2017 r. Ustawa o inwestycjach nie jest ustawą podatkową ani ustawą, do której ustawa podatkowa odsyła. Nie można zatem stosować definicji legalnych ustanowionych w niej do określania przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Powyższemu w żaden sposób nie przeczy:

- brzmienie art. 17 ustawy o inwestycjach, zgodnie z którym: *"Od dnia wejścia w życie ustawy*

do dnia 31 grudnia 2016 r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowych ustala się i pobiera zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie ustawy", gdyż przepis ten nie determinuje zasad wedle, których podatek ma być ustalany. Zasady te mogą być bowiem określane jedynie w ustawie podatkowej (UPLOK) oraz w ustawie, do której ustawa podatkowa odsyła (Prawo budowlane);

- fakt pojawienia się w ustawie o inwestycjach w art. 2 pkt. 1 ustawy definicji legalnej pojęcia elektrowni wiatrowej;
- wykreślenie z nawiasu w art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego pojęcia elektrowni wiatrowych;
- zamieszczenie w załączniku do Prawa budowlanego w "Kategorii XXIX" elektrowni wiatrowych.

Znaczenie dla określenia zasad opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości ma bowiem interpretacja art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego wsparta jednolitą praktyką sądów administracyjnych dotyczącą opodatkowania elektrowni wiatrowych, zgodnie z którą budowlami są jedynie elementy budowlane takiej elektrowni. Art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego stanowi wyraźnie, że budowlą są m.in. "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". Orzecznictwo jest jednolite co do tego, że jeżeli urządzenie posiada elementy *stricte* budowlane (w tym fundament), to za budowlę uznaje się jedynie ich "części budowlane" (tak np. wyroki NSA z 30.07.2009 r., IIFSK 202/08; z 25.11.2010 r., II FSK 1382/09; z 02.12.2011 r., IIFSK 1658/10; z 15.05.2012 r., IIFSK 2132/10). Nie ma przy tym znaczenia, czy dotyczy to wprost wymienionego w nawiasie art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego urządzenia technicznego czy innego - ważna jest bowiem jego konstrukcja - posiadanie elementów budowlanych/fundamentu. Z przepisu jasno wynika, że ma on charakter katalogu otwartego, a zatem nowelizacja polegająca na wykreśleniu z nawiasu "elektrowni wiatrowych" powinna być traktowana jako usunięcie jednego z zawartych w tym przepisie przykładów, co nie powinno skutkować automatycznym zakwalifikowaniem całej elektrowni wiatrowej jako budowli. Wykreślenie z katalogu otwartego "elektrowni wiatrowych" nie zmienia bowiem tego, że elektrownia wiatrowa składa się z elementów budowlanych i elementów technicznych (urządzeń technicznych).

Brak wskazania w art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego elektrowni wiatrowej jako budowli znajduje dodatkowe potwierdzenie w *ratio legis* ustawy o inwestycjach, które nie dotyczyło zwiększenia opodatkowania, lecz jedynie objęcia dozorem technicznym całej instalacji elektrowni wiatrowej, co wynika z uzasadnienia do projektu ustawy o inwestycjach.

Potwierdzenie braku wpływu ustawy o inwestycjach na prawo podatkowe (UPLOK) znajduje podstawy także w tezach wysnutych przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku interpretacyjnym z dnia 13 września 2011 r. (sygn. akt P 33/09), w którym TK orzekł, że "Omawiana definicja [budowli - przyp. Wnioskodawcy] nie rozstrzyga statusu obiektów innych niż wskazane *expressis verbis* w sformułowaniu warunku wystarczającego i koniecznego. W praktyce posłużenie się definicją tego rodzaju w celu zakwalifikowania jakiegoś obiektu jako budowli - jeżeli przedmiotem rozważanej kwalifikacji nie jest obiekt wprost wymieniony pozytywnie lub negatywnie w jej treści - wymaga odwołania się do reguł wykładni funkcjonalnej, a mianowicie do analogii z ustawy (*analogia legis*). By ustalić bowiem, czy dany obiekt powinien, czy też nie

powinien zostać uznany za budowlę, konieczne okazuje się wykazanie, że posiadane przez niego cechy są (argumentum a simili) bądź też nie są (argumentum a contrario) w istotnym zakresie zbliżone do cech posiadanych przez obiekty pełniące rolę wzorców, a za określoną kwalifikacją przemawia dodatkowo odpowiednia argumentacja aksjologiczna". Przenosząc powyższe na grunt analizowanego stanu faktycznego, skoro budowlą są jedynie obiekty wymienione w art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego oraz obiekty do nich podobne, a zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario*, mającą podstawy normatywne nie tylko w art. 2 Konstytucji RP, lecz także w art. 2a Ordynacji podatkowej, to należałoby uznać, że dany obiekt nie jest budowlą, chyba że możliwe będzie jego zakwalifikowanie w sposób analogiczny do obiektów w tym przepisie się znajdujących. Zdaniem Wnioskodawcy elektrownie wiatrowe nie są podobne do obiektów liniowych, lotnisk, mostów, wiaduktów, estakad, tuneli, przepustów, sieci technicznych, wolno stojących masztów antenowych, wolno stojących trwale związanych z gruntem tablic reklamowych i urządzeń reklamowych, budowli ziemnych, obronnych, ochronnych, hydrotechnicznych, zbiorników, wolno stojących instalacji przemysłowych lub urządzeń technicznych, oczyszczalni ścieków, składowisk odpadów, stacji uzdatniania wody, konstrukcji oporowych, nadziemnych i podziemnych przejść dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowli sportowych, cmentarzy czy pomników.

W ocenie Wnioskodawcy nie można przede wszystkim stwierdzić, że urządzenia techniczne elektrowni wiatrowych stanowią wolno stojące urządzenia techniczne. Ustawodawca jasno wskazuje bowiem, że określenie w postaci "wolno stojący" ma tutaj kluczowe znaczenie, albowiem w dalszej części rozbudowanego katalogu art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego mowa jest również o "częściach budowlanych urządzeń technicznych" jako budowlach. Warte podkreślenia jest, że urządzenia techniczne nieposiadające charakteru wolno stojących, nie stanowiły i nie stanowią obiektów podlegających podatkowi od nieruchomości w kategorii budowli. Z punktu widzenia techniki tworzenia prawa, jaki i paradygmatu racjonalnego ustawodawcy, nie da się wyprowadzić wykładni, zgodnie z którą urządzenie posiadające fundament jest urządzeniem wolno stojącym, gdyż czyniłoby to niezasadnym ustanowienie jako budowli fundamentów pod maszynami i urządzeniami.

W celu określenia, czy urządzenia techniczne mogą mieć przymiot "wolno stojących", konieczne jest zwrócenie się ku stanowiskom przedstawionym w orzeczeniach sądów administracyjnych, których dwa przykłady Wnioskodawca przywołał:

- **Wyrok NSA z 15.04.2014 r., sygn. II FSK 880/12**

"(...) dokonując wykładni sformułowania "wolnostojące urządzenia techniczne" należy stwierdzić, że bez wątplenia chodzi tu o urządzenia, które nie są powiązane z innymi budynkami, budowlami itd. W sprawie transformatory posadowione są na słupach lub fundamentach, co w efekcie wyklucza możliwość uznania ich za wolno stojące urządzenia techniczne (...)"

- **Wyrok NSA z 27.09.2013 r., sygn. II FSK 2491/12**

"(...) Naczelny Sąd Administracyjny stwierdza, że będące przedmiotem sporu w rozpatrywanej sprawie transformatory umieszczone na słupach oraz na fundamentach, nie zostały wprost wymienione w art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego. W efekcie, rzeczy te mogą być przedmiotem opodatkowania jedynie w sytuacji, gdy wykazane zostanie podobieństwo do którejś z budowli bezpośrednio ujętych w tym przepisie. Analiza tego unormowania musi jednak doprowadzić do

wniosku, że same transformatory, będące w istocie urządzeniami, nie charakteryzują się cechami zbliżonymi do budowli. W ocenie Sądu w szczególności tak usytuowanych transformatorów nie można uznać za sieci techniczne czy też sieci uzbrojenia terenu. W kontekście uznania przez Sąd I instancji transformatorów za wolno stojące urządzenia techniczne należy zauważyć, iż takie stanowisko nie znajduje uzasadnienia w obowiązujących przepisach. Dokonując wykładni "wolnostojące urządzenia techniczne" należy stwierdzić, że bez wątpienia chodzi tu o urządzenia, które nie są powiązane z innymi budynkami, budowlami itd. W sprawie transformatory posadowione są na słupach lub na fundamentach, co w efekcie wyklucza możliwość uznania ich za wolnostojące urządzenia techniczne (...)"

Zdaniem Wnioskodawcy lektura powyższych wyroków prowadzi do konkluzji, że dla uznania jakiegokolwiek urządzenia technicznego za "wolno stojące", konieczne jest, aby urządzenie to nie było powiązane z innymi budynkami lub budowlami (np. fundamentem). Przenosząc rozważania Naczelnego Sądu Administracyjnego na grunt wniesionego wniosku, w ocenie Wnioskodawcy, nie sposób stwierdzić, iż urządzenia techniczne elektrowni wiatrowych mają charakter "wolno stojących", albowiem są one powiązane z budowlą fundamentu oraz wieży, wobec czego nie może być mowy o materializacji przesłanki *sine qua non* opodatkowania urządzeń technicznych podatkiem od nieruchomości. Opodatkowaniu mogą podlegać jedynie części budowlane urządzeń technicznych oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składające się na całość użytkową.

Biorąc to pod uwagę, obiektem analogicznym, w ocenie Wnioskodawcy, może być jedynie elektrownia jądrowa, jak i "inne urządzenia", które posiadają elementy budowlane. Taka interpretacja jest ponadto zbieżna z licznym i jednolitym orzecnictwem sądowno-administracyjnym, które za budowle uznaje jedynie elementy budowlane elektrowni wiatrowych, jak i elementy budowlane innych urządzeń technicznych. Trybunał wskazał także, że: *"Biorąc pod uwagę, że w rozważanych kontekstach odwołanie do przepisów prawa budowlanego trzeba traktować jako odesłanie do u.p.b., zastosowanie znajdują definicje wyrażen "obiekt budowlany" i "urządzenie budowlane", a tym samym również definicje wyrażen "Budynek", "budowla" i "obiekt małej architektury". To oznacza, w ocenie Wnioskodawcy, że odwołanie UPLOK do Prawa budowlanego nie jest odwołaniem do całości tego aktu prawnego, lecz do jego poszczególnych zapisów, czyli wskazanych przez TK definicji legalnych. Idąc dalej należy wskazać, że zmiana załącznika do Prawa budowlanego poprzez dodanie do niego w tabeli w "Kategorii XXIX" elektrowni wiatrowych nie ma znaczenia dla zakresu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Załącznik do Prawa budowlanego nie jest właściwy do określania przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Treść dalszych przepisów Prawa budowlanego jasno wskazuje, że załącznik służy innym celom niż definiowanie przedmiotu opodatkowania (w istocie służy podziałowi obiektów na wymagające lub nie pozwolenia na budowę (art. 55 Prawa budowlanego) oraz kalkulacji wysokości kar w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w zakresie obiektu budowlanego z projektem (art. 59f Prawa budowlanego), a w kontekście ustawy o inwestycjach dodanie do załącznika do Prawa budowlanego elektrowni wiatrowej spełnić ma jedynie cel tej ustawy - objęcie dozorem technicznym całej instalacji elektrowni wiatrowej.*

Ponadto, Trybunał Konstytucyjny wskazał także, że: *"nie każdy obiekt budowlany w postaci budowli w rozumieniu u.p.b. może zostać uznany za budowlę w ujęciu u.p.o.l., a w konsekwencji nie każdy obiekt budowlany w postaci budowli w rozumieniu u.p.b. może podlegać*

opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości". W kontekście analizowanej sprawy oznacza to, w ocenie Wnioskodawcy, że nawet, jeżeli ustawa o inwestycjach uznaje elektrownię wiatrową za budowlę, to nie można w sposób automatyczny wydobywać z tego skutków podatkowych z powodów wskazanych wyżej. Jak już zostało wskazane to UPLOK jest ustawą właściwą, regulującą opodatkowanie podatkiem od nieruchomości a nie ustawa o inwestycjach. Dodatkowo, z uzasadnienia do projektu ustawy o inwestycjach wynika zupełnie inny niż podatkowy cel jej ustanowienia - objęcie dozorem technicznym całości instalacji wiatrowej.

Skoro zatem nie można wskazać, że ustawa ta spełnia kryteria wynikające z zasady poprawnej legislacji, które w prawie podatkowym są wzmacniane przez normy konstytucyjne wyrażone w art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej, a przy tym celem ustawy o inwestycjach nie było zwiększenie podatków, to w ocenie Wnioskodawcy, nie można wyciągać wniosków co do zmiany zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych w celu objęcia jej całej opodatkowaniem.

Za tym, że urządzenia techniczne wchodzące w skład elektrowni wiatrowych nie stanowią budowli ani obiektu budowlanego w rozumieniu Prawa budowlanego oraz UPLOK świadczy także obecna definicja obiektu budowlanego, która weszła w życie 28 lipca 2015 r. Zgodnie z nią obiektem budowlanym obecnie jest: *"budynek, budowla bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych"*. Jak widać, w przywołanej definicji ustawodawca zrezygnował z uznania za obiekt budowlany urządzeń, w tym samym dając do zrozumienia, że urządzenia techniczne jako takie nie podlegają reglamentacji tej ustawy.

Opisana nowelizacja z 2015 r. nie pozostawia wątpliwości, że zarówno wcześniej, jak i obecnie urządzenia techniczne nie stanowiły i nie stanowią budowli według Prawa budowlanego, a tym samym przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Obecnie nie ma to bowiem podstaw prawnych.

Wnioskodawca podnosi również, że za poprawnością przedstawionego przez niego stanowiska świadczy także fakt, iż odmienna interpretacja analizowanych przepisów mogłaby doprowadzić do dyskryminacji jednego podsektora całej branży energetycznej. W ocenie Wnioskodawcy nie ma bowiem żadnych podstaw, by urządzenia techniczne posadowione na fundamencie lub innej konstrukcji wsporczej w elektrowniach wiatrowych obciążać wyższą daniną publiczną aniżeli urządzenia techniczne posadowione na fundamencie lub innej konstrukcji wsporczej służące np. do wytwarzania energii z innych źródeł. Jako przykład Wnioskodawca pragnie przywołać kwalifikację podatkową turbin, które, gdyby uznać stanowisko Wnioskodawcy za nieprawidłowe, w elektrowniach wiatrowych podlegałyby opodatkowaniu, podczas gdy tożsame urządzenia dotyczące wytwarzania prądu inną technologią (np. w elektrowniach wodnych, gazowych czy węglowych) nadal nie byłyby opodatkowane. Co więcej, w dalszym ciągu urządzenia techniczne elektrowni jądrowych nie stanowią przedmiotu opodatkowania, a budowlą jest i będzie jedynie fundament/konstrukcja wsporcza pod takimi urządzeniami.

Objęcie więc opodatkowaniem urządzeń technicznych elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości byłoby jedynym takim przypadkiem opodatkowania urządzeń technicznych. Dla przykładu należy zwrócić uwagę, iż zarówno turbiny wodne, jak i turbiny gazowe składają się m. in. z generatora, układu sterowania oraz mechanizmu obrotu. Co więcej, turbiny wodne posiadają również wirnik z zespołem łopat, wał generatora oraz łopaty. Ww. elementy zarówno w przypadku turbin gazowych, jak i turbin wodnych nie są opodatkowane podatkiem od

nieruchomości z uwagi na fakt, iż nie są one zaliczane do elementów budowlanych urządzeń technicznych.

Mając na uwadze powyższe, w pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę, iż takie dyskryminacyjne opodatkowanie elektrowni wiatrowych może zostać uznane za niezgodne z Konstytucją RP, albowiem budzi ono wątpliwości w zakresie jego zgodności z zasadą równości (art. 32 Konstytucji), zasadą poprawnej legislacji w zakresie danin publicznych (art. 217 Konstytucji) oraz w zakresie zasady równości i sprawiedliwości podatkowej (art. 84 Konstytucji).

Każdy czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo, na zasadach określonych w ustawie, wnieść skargę do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie zgodności z Konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego wolnościach lub prawach albo o jego obowiązkach określonych w Konstytucji. Jednak możliwość złożenia przedmiotowej skargi istnieje dopiero po wyczerpaniu drogi prawnej.

Idąc dalej, należy zwrócić uwagę na kontrowersje, jakie przedmiotowe regulacje mogą budzić względem unijnych regulacji prawnych. Albowiem w myśl art. 4 ust. 3 Traktatu o Unii Europejskiej zgodnie z zasadą lojalnej współpracy Unia i Państwa Członkowskie wzajemnie szanują i udzielają sobie wzajemnego wsparcia w wykonywaniu zadań wynikających z Traktatów. Państwa Członkowskie podejmują wszelkie środki ogólne lub szczególne właściwe dla zapewnienia wykonania zobowiązań wynikających z Traktatów lub aktów instytucji Unii. Ponadto Państwa Członkowskie ułatwiają wypełnianie przez Unię jej zadań i powstrzymują się od podejmowania wszelkich środków, które mogłyby zagrażać urzeczywistnieniu celów Unii.

Podsumowując swoje stanowisko, Wnioskodawca przedstawił zwięźle następujące argumenty, które w jego ocenie przeczą tezie, że to cała elektrownia wiatrowa podlega opodatkowaniu:

- Prawo podatkowe ma charakter autonomiczny, w związku z czym nie jest dopuszczalne automatyczne odwołanie się do definicji uregulowanych w innych gałęziach prawa, jeśli nie wynika to wprost z przepisów prawa podatkowego. Definicja budowli może mieć tylko taką treść, która została jej nadana w ustawie podatkowej - w tym przypadku UPLOK. Ustawa o inwestycjach nie jest ustawą podatkową, ani ustawą do której ustawa podatkowa odsyła. UPLOK w zakresie definicji budowli (a więc i zakresu opodatkowania) odsyła wyłącznie do przepisów Prawa budowlanego. Ustawy o inwestycjach nie można zaliczać do regulacji ze sfery prawa budowlanego tym bardziej, że nie została wymieniona w art. 2 Prawa budowlanego, obok przepisów gałęzi tego prawa (prawa geologicznego, prawa wodnego, prawa o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami) jako element tego systemu.
- Definicja budowli w Prawie budowlanym nie zmieniła się. Wykreślenie z niej "elektrowni wiatrowych" nie zmieniło otwartego charakteru wyliczenia co jest urządzeniem technicznym niepodlegającym opodatkowaniu. Katalog części budowlanych urządzeń technicznych (nie podlegających podatkowi od nieruchomości) nadal jest otwarty, o czym świadczy pozostawienie w definicji frazy "innych urządzeń". Nadal, zgodnie z art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego, budowle stanowią części budowlane m. in. elektrowni jądrowych oraz innych urządzeń. Bez wątplenia elektrownie wiatrowe nie są podobne do żadnego z obiektów

wymienionych w art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego, w szczególności do wolno stojącego urządzenia technicznego. Zgodnie bowiem z orzecznictwem NSA, urządzenie posadowione na fundamencie lub innym elemencie budowlanym nie może zostać uznane za wolno stojące. Zgodnie z art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego elektrownie wiatrowe nie są budowlą.

- Dotychczasowa praktyka opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych wskazuje, że podlegają one opodatkowaniu jedynie od ich części budowlanych. Takie stanowisko znajduje potwierdzenie w brzmieniu art. 3 ust. 3 Prawa budowlanego oraz w jednolitym orzecznictwie sądownoadministracyjnym.
- Wprowadzenie "elektrowni wiatrowej" do załącznika Prawa budowlanego w kategorii XXIX nie wpływa w żadnym stopniu na zasady opodatkowania podatkiem od nieruchomości, gdyż załącznik ten służy innym celom - wprowadza podział obiektów na wymagające lub nie wymagające pozwolenia na budowę (art. 55 Prawa budowlanego) oraz kalkulacji wysokości kar w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości co do zgodności obiektu budowlanego z projektem (art. 59f Prawa budowlanego).
- Skoro w obecnej definicji obiektu budowlanego nie znajdują się urządzenia techniczne, to zasadniczo nie są one przedmiotem reglamentacji Prawa budowlanego.
- Treść uzasadnienia do projektu ustawy o inwestycjach wskazuje, że celem regulacji nie jest dokonanie zmian w podatku od nieruchomości a wprowadzenie obowiązku szerszego stosowania przepisów Prawo budowlane (m. in. dotyczących utrzymania obiektów budowlanych w należyтым stanie technicznym) do części niebudowlanych elektrowni wiatrowych.
- Przepis art. 17 ustawy o inwestycjach jest niezgodny z wynikającą z art. 2 Konstytucji RP zasadą przyzwoitej legislacji, ponieważ nie zawiera żadnej treści normatywnej, a może wprowadzać w błąd.
- Uznanie stanowiska Wnioskodawcy za nieprawidłowe niesie ryzyko traktowania na gruncie podatku od nieruchomości jednego podsektora branży energetycznej w sposób dyskryminujący.

Stanowisko organu podatkowego w sprawie przedstawionego stanu faktycznego:

Po analizie argumentacji prawnej zaprezentowanej przez Wnioskodawcę, mając na względzie

obowiązujący stan prawny, Wójt Gminy Orla uznaje za prawidłowe stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej.

Przedmiotowa interpretacja dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

Stosownie do art. 14c § 1 Ordynacji podatkowej, odstąpiono od uzasadnienia prawnego dokonanej oceny stanowiska Wnioskodawcy.

Mając na względzie powyższe tutejszy Organ stwierdza, że dla celów złożenia deklaracji na podatek od nieruchomości za rok 2017 i lata następne, za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości w postaci budowli, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz art. 2 ust. 1 pkt 3 UPLOK uznaje się tylko elementy budowlane elektrowni wiatrowej, tj. fundament i wieżę. Nie stanowi natomiast przedmiotu opodatkowania, jako budowla, elektrownia wiatrowa jako całość, tj. fundament, posadowiona na nim wieża oraz urządzenia techniczne w postaci gondoli, mechanizmu regulacji kąta nastawienia, wirnika z zespołem łopat, zespołu przeniesienia napędu, wału głównego, przekładni, generatora prądotwórczego i układu sterowania.

Niniejsza interpretacja nie będzie wywoływać skutku prawnego (zostanie zmieniona, uchylona lub zostanie stwierdzone jej wygaśnięcie) w przypadku zmiany stanu prawnego, wydania orzeczeń sądów, interpretacji ogólnej, odmiennych od stanowiska wskazanego przez Wnioskodawcę we wniosku z dnia 5 października 2016 r.

Pouczenie

Na interpretację niniejszą Wnioskodawcy przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku za pośrednictwem Wójta Gminy Orla. Wniesienie skargi musi poprzedzać pisemne wezwanie do usunięcia naruszenia prawa skierowane do Wójta Gminy Orla, w terminie 14 dni od dnia, w którym Wnioskodawca dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o wydaniu niniejszej interpretacji. Termin do wniesienia skargi wynosi 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie 60 dni od dnia wniesienia tego wezwania.

Otrzymują:

.....

- a/a.