

Rawa Mazowiecka, dnia 12 grudnia 2016 r.

**Wójt Gminy Rawa Mazowiecka**  
**Al. Konstytucji 3 Maja 32**  
**96-200 Rawa Mazowiecka**

**Fn.3120.1.2016**

### **INDYWIDUALNA INTERPRETACJA PRAWA PODATKOWEGO**

Wójt Gminy Rawa Mazowiecka, działając na podstawie art. 14j § 1 i 3 w zw. z art. 14b, art. 14c i art. 14k § 1 oraz art. 14i ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.) oraz art. 1a ust. 1 pkt 2 i 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.)

#### **postanawia:**

uznać stanowisko przedstawione we wniosku za **nieprawidłowe**

#### **Uzasadnienie**

##### **Stan faktyczny przedstawiony we wniosku.**

Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej został złożony przez podatnika prowadzącego działalność gospodarczą polegającą na wytwarzaniu energii elektrycznej z wiatru. Podatnik jest właścicielem "farmy wiatrowej" tj. zespołu elektrowni wiatrowych wraz z infrastrukturą techniczną, usytuowanej na terenie gminy Rawa Mazowiecka.

Pojedyncza elektrownia wiatrowa składa się z następujących elementów: fundamentu, wieży, wirnika ze śmigłami, gondoli oraz znajdującego się w niej konwertera, transformatora i układu pomiarowego, a także innych elementów technicznych.

W procesie budowy elektrowni na miejscu jej posadowienia wykonywany jest tylko fundament, na którym następnie jest montowana wieża, która jest wykonywana w zakładzie wytwórczym i zostaje dostarczona na miejsce budowy w elementach, a na niej są montowane urządzenia techniczne, które są także wytwarzane w zakładach wytwórczych i dostarczane do montażu.

Wniosek z 27.09.2016 r. zawiera szczegółowy opis elementów budowlanych i opis urządzeń technicznych, a także funkcje poszczególnych elementów.

- Fundament –element konstrukcyjny 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 za swój główny cel ma umieszczenie wirnika na odpowiedniej wysokości nad poziomem gruntu w celu lepszego wykorzystania wiatru. Wieża elektrowni wiatrowej, oprócz utrzymania ważącej kilkadziesiąt ton gondoli, ma za zadanie znosić także obciążenia grawitacyjne, obrotowe i napory wiatru.
- Gondola – element siłowni wiatrowej, w środku której znajdują się mechanizmy i urządzenia produkujące prąd elektryczny, w tym między innymi: wał napędowy, przekładnia, sprzęgło, generator, konwerter, transformator, układ sterowania, układ pomiarowy.
- Mechanizm obrotu- system znajdujący się pod gondolą połączony z układem sterowania całej turbiny, składający się z silników elektrycznych oraz kół zębatach, których zadaniem jest obrót gondoli zgodnie z kierunkiem wiatru i zgodnie z sygnałami sterowniczymi układu regulacji turbiny wiatrowej.
- Wirnik (rotor) z zespołem 3 łopat – to najważniejszy element siłowni wiatrowej, który przekształca energię wiatru w energię mechaniczną przekazywaną poprzez zespół przeniesienia napędu do generatora oraz konwerter i transformator. Wirnik osadzony jest na wale, poprzez który napędzany jest generator. Wirnik obraca się najczęściej z prędkością 6-18 obr./min., natomiast typowy generator asynchroniczny wytwarza energię elektryczną przy prędkości ok.1500 obr./min. Ważną rolę w wirniku odgrywa liczba łopat- typowy układ to 3 łopaty.
- Zespół przeniesienia napędu- tworzą go następujące elementy; wał główny, łożysko główne, przekładnia , hamulec, sprzęgło.
- Zespół prądotwórczy – tworzą: generator, konwerter, transformator.
- Wał główny- 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 – zadaniem tego urządzenia jest zestopniować i dopasować tak prędkość obrotową wału, aby optymalne było przeniesienie energii mechanicznej pozyskanej z wiatru na wysoką prędkość obrotową wału generatora.
- Generator prądotwórczy- ma za zadanie zamienić energię mechaniczną w energię elektryczną.

- Konwerter – ma za zadanie dopasować parametry napięcia i prądu płynącego przez generator do parametrów żądanych przez system sterowania turbiną wiatrową oraz system sterowania operatora sieci elektroenergetycznej.
- Transformator – ma za zadanie podnieść poziom napięcia wytworzonej energii elektrycznej w generatorze oraz konwerterze, aby można było ją przesłać do stacji elektroenergetycznej GPO.
- Układ sterowania- kontroluje pracę elektrowni poprzez pomiar parametrów siłowni wiatrowej, takich jak np. kierunek wiatru, prędkość wiatru, obroty wału, obroty generatora, napięcie generatora, prądy fazowe, kolejność faz, kąt natarcia łopat wirnika, drgania własne, napięcie zasilania układów wykonawczych oraz innych parametrów, odpowiadających zadanym wartościom sterowniczym i nadzoru operatora systemu elektroenergetycznego.

Na gruncie tak przedstawionego stanu faktycznego podatnik przedstawił zdarzenie przyszłe, które sformułował, jako wątpliwość co do przedmiotu opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości od 1 stycznia 2017 r.

### **Pytanie.**

Czy w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. za budowlę w rozumieniu przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych dotyczących podatku od nieruchomości uznaje się wyłącznie elementy budowlane elektrowni wiatrowej (tj. fundament i wieża), czy także urządzenia techniczne wchodzące w skład elektrowni wiatrowej.

### **Stanowisko podatnika.**

Podatnik uważa, że w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. za budowlę w rozumieniu przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych dotyczących podatku od nieruchomości, uznaje się wyłącznie (tak, jak dotychczas) elementy budowlane elektrowni wiatrowej, czyli fundament oraz wieżę.

Stanowisko powyższe podatnik uzasadnia tym, że wyłączną podstawą, która odnosi się do daniny publicznej, którą jest podatek od nieruchomości w zakresie, w jakim dotyczy elektrowni wiatrowych są przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz art. 3 pkt. 1, art. 3 pkt. 3 i art. 3 pkt. 9 ustawy - Prawo budowlane, do których odesłanie zawarte zostało w przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Zatem mimo, iż inne ustawy zawierają swoje definicje budowli lub obiektów, to dla podatku od nieruchomości istotne są jedynie normy zrekonstruowane z przepisów Upok 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 o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz.U.2016.961 z dnia 2016.07.01; dalej: „Ustawa o Inwestycjach”) zawiera definicję legalną elektrowni wiatrowej, przez którą każe rozumieć, na potrzeby tej

ustawy, budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego składająca się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt. 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. poz. 478 i 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 I rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie zasad techniki prawodawczej (Dz.U.2016.283 z dnia 2016.03.07), 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 przepisów gałęzi tego prawa (prawa geologicznego i górniczego, prawa wodnego, prawa o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami) jako element tego systemu.

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 w niej się znajdujących do określania przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

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. Artykuł 3 pkt. 3 Prawa budowlanego stanowi przecież 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”. Nie ma przy tym znaczenia, czy dotyczy to wprost wymienionego

w nawiasie w 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 nadal z elementów budowlanych i elementów technicznych (urządzeń technicznych).

Wnioskodawca prezentuje przykłady orzeczeń sądów administracyjnych celem określenia, czy urządzenia techniczne mogą mieć przymiot „wolnostojących urządzeń technicznych „.

W ocenie Wnioskodawcy, nie sposób stwierdzić, iż urządzenia techniczne elektrowni wiatrowych mają charakter „wolnostojących”, albowiem są one powiązane z budowlą fundamentu oraz wieży, wobec czego nie może być mowy o materializacji przesłanki *sine quo 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.

Wnioskodawca dodatkowo pragnie wskazać, iż 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 podstaw aksjologicznych i prawnych, 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.

Podatnik wskazał, że przedmiotem interpretacji indywidualnej mają być następujące przepisy:

- art. 1a ust. 1 pkt. 2 ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych w zw. z art. 2 ust. 1 pkt. 3 tej ustawy (Dz. U. z 2016 r. poz. 716).

## **Stanowisko organu podatkowego.**

Zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 716 ze zm.) opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają m.in. budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Stosownie do art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych 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. 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. Art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane definiuje budowlę, przez którą należy rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale z gruntem związane 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.

W dniu 16 lipca 2016 r. weszła w życie ustawa z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. poz. 961), która wprowadziła niżej wymienione zmiany w ustawie z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz. U. z 2016 r. poz. 290 ze zm.):

- 1) W art. 3 ust. 3 ustawy - Prawo budowlane zmieniona została definicja „budowli” poprzez wykreślenie słów „wiatrowych, elektrowni”, czego efektem było nadanie definicji „budowli” następującej treści: „[...] ***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 [...]*”;

- 2) W art. 82 ust. 3 ustawy - Prawo budowlane po punkcie 5a dodano punkt 5b o następującej treści: „[...] *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) [...]*”;
- 3) **W załączniku do ustawy w kolumnie „kategorie obiektów budowlanych” w kategorii XXIX dookreślono, że obiektami budowlanymi tej kategorii są wolno stojące kominy i maszty oraz elektrownie wiatrowe.**

W ustawie o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych zdefiniowano w art. 2 pojęcia „elektrowni wiatrowej” oraz „elementów technicznych” w sposób następujący:

„Użyte w ustawie określenia oznaczają:

1) elektrownia wiatrowa - 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 oraz z 2016 r. poz. 925);

2) elementy techniczne - wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądowórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.”

Jednocześnie w art. 17 tej ustawy wskazano, że „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.”.

Zasadniczym pytaniem, które należy zadać na gruncie przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jest pytanie o treść normatywną odesłania zawartego w jej art. 1a ust. 1 pkt 1) i 2) do przepisów prawa budowlanego dla zdefiniowania pojęć „budynek” i „budowla”. Innymi słowy, dla zdefiniowania pojęcia „budynek” i „budowla”, jakimi posługuje się ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, trzeba w pierwszej kolejności rozstrzygnąć to, czy dla wypełnienia treścią normatywną wyżej wskazanych pojęć wystarcza sięgnięcie do przepisów ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane, czy też do przepisów szeroko rozumianego „prawa budowlanego” (jako gałęzi prawa).

Odwołując się do uzasadnienia, powołanego również przez Podatnika wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. (P 33/09), należy podkreślić, że: „[...] Zgodnie z art. 2 ust. 1 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane: 1) grunty, 2) budynki lub ich części oraz 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Termin „budowla”, zdefiniowany w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., oznacza przy tym 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.*

*Podana definicja, jak się jeszcze okaże, budzi istotne zastrzeżenia, chociaż inne niż wskazane przez pytający sąd. Bardzo ważki argument zdaje się bowiem jednoznacznie przemawiać za przyjęciem, że dwukrotne odwołanie się w jej sformułowaniu do przepisów prawa budowlanego należy interpretować jako odesłanie do przepisów u.p.b., a nie jako odesłanie do wszelkich przepisów regulujących zagadnienia związane z procesem budowlanym, w tym również do przepisów u.p.g.g. Znaczenie określeń "obiekt budowlany" i "urządzenie budowlane", występujących w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., zostało objaśnione jedynie w art. 3 pkt 1 i 9 u.p.b. Definicji tych wyrażeń nie zawierają inne obowiązujące akty normatywne. Podkreślenia wymaga w szczególności to, że znaczenia określenia "obiekt budowlany" nie objaśnia art. 58 u.p.g.g., który to przepis zawiera definicję wyrażenia "obiekt budowlany zakładu górniczego", będącego wyrażeniem różnym od wyrażenia "obiekt budowlany". Jakkolwiek zatem można zgodzić się z pytającym sądem, że odesłanie do przepisów prawa budowlanego nie musi być równoznaczne z odesłaniem do u.p.b. (zob. wyrok NSA z 27 maja 2010 r., sygn. akt II FSK 2049/09, Lex nr 590575; wyrok WSA w Lublinie z 2 lipca 2010 r., sygn. akt I SA/Lu 502/09, Lex nr 603339; wyrok NSA z 13 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 144/10, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; wyrok NSA z 13 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 1310/10, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych), to jednak żaden inny akt normatywny regulujący zagadnienia związane z procesem budowlanym nie zawiera definicji określeń "obiekt budowlany" czy "urządzenie budowlane". [...]"*

Jak zatem wynika z powyżej zacytowanego fragmentu uzasadnienia wyroku Trybunału Konstytucyjnego odesłanie w przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych do „przepisów prawa budowlanego” należy utożsamiać z koniecznością stosowania przepisów ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane, a nie przepisów prawa budowlanego rozumianego jako pewna gałąź prawa administracyjnego. Jedynie w tym ostatnim przypadku można byłoby natomiast uznać, że definicja elektrowni wiatrowych zawarta w art. 2 pkt 1 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, określająca te elektrownie jako budowle, mogłaby zostać zastosowana wprost do odcyfrowania normatywnego znaczenia pojęcia „budowli” na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w zakresie tego rodzaju obiektów.

Nie sposób jednak pominąć przy tym tego, że w dalszej części uzasadnienia powoływanego wyroku Trybunału Konstytucyjnego wskazano również, 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). Treść tych przepisów i załącznika na różne sposoby doprecyzowuje rozpatrywaną definicję, wskazując:

1) jakie obiekty zawierają się w poszczególnych klasach obiektów, których nazwy w niej występują (np. definicja terminu "budowla" obejmuje *expressis verbis* budowle sportowe oraz budowle hydrotechniczne, przy czym w załączniku do ustawy do kategorii V zaliczono obiekty sportu i rekreacji, jak: stadiony, amfiteatry, skocznie i wyciągi narciarskie, kolejki linowe, odkryte baseny i zjeżdźalnie, a do kategorii XXVII budowle hydrotechniczne piętrzące, upustowe i regulacyjne, jak: zapory, progi i stopnie wodne, jazy, bramy przeciwpowodziowe, śluzy wałowe, syfony, wały przeciwpowodziowe, kanały, śluzy żeglowne, opaski i ostrogi brzegowe oraz rowy melioracyjne),

2) jakie obiekty są częściami składowymi obiektów należących do poszczególnych klas, których nazwy w niej występują (np. definicja terminu "budowla" obejmuje *expressis verbis* obiekty liniowe, do których - zgodnie art. 3 pkt 3a u.p.b. - należą m.in. drogi ze zjazdami i linie kolejowe, oraz lotniska, przy czym w załączniku do ustawy do kategorii IV zaliczono elementy dróg publicznych i kolejowych dróg szynowych, jak: skrzyżowania i węzły, wjazdy, zjazdy, przejazdy, perony, rampy, a do kategorii XXIII obiekty lotniskowe, jak pasy startowe, drogi kołowania, płyty lotniskowe, place postojowe i manewrowe, lądowiska),

3) jakie klasy obiektów należy uznać za podobne do klas obiektów, których nazwy w niej występują (np. definicja terminu "budowla" nie obejmuje *expressis verbis* przynajmniej niektórych z rodzajów obiektów zaliczonych w załączniku do ustawy: do kategorii VII, tj. obiektów służących nawigacji wodnej, do kategorii XXI, tj. obiektów związanych z transportem wodnym, czy do kategorii XXX, tj. obiektów służących do korzystania z zasobów wodnych).

Dodatkowo trzeba mieć na uwadze, że **o zakwalifikowaniu określonego obiektu jako budowli w rozumieniu u.p.b. może współdecydować treść innych regulacji prawnych, w tym także treść aktów podustawowych** (zob. wyrok NSA z 13 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 144/10, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, oraz wyrok NSA z 13 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 1310/10, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych). Przepisy odrębne nierzadko precyzują bowiem znaczenie wyrażenia występującego w prawie budowlanym lub rozważane wyrażenia wprost definiują. Nie sposób również wykluczyć sytuacji, w której wskazane przepisy będą stanowiły, iż dany obiekt jest albo nie jest budowlą (obiektem budowlanym) w ujęciu u.p.b. [...].

A zatem dla celów ustalania znaczenia pojęcia „budowli” na gruncie przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych najistotniejsze znaczenie będzie miała definicja „budowli” zawarta w art. 3 pkt 3 ustawy - Prawo budowlane. Nie mniej istotne wszelako znaczenie będzie miało zaklasyfikowanie elektrowni wiatrowej do kategorii XXIX obiektów budowlanych. W świetle wykładni zaprezentowanej przez Trybunał Konstytucyjny nie sposób pominąć także przepisów ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, w tym w szczególności jej art. 2, który w sposób nie budzący

wątpliwości kwalifikuje elektrownie wiatrową jako budowlę w rozumieniu prawa budowlanego, na którą to budowlę składają się co najmniej fundament, wieża oraz elementy techniczne.

Zmiana definicji „budowli” zawartej w art. 3 pkt 3 ustawy - Prawo budowlane dokonana na mocy przepisów ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie pozostaje, wbrew twierdzeniom Podatnika, bez wpływu na to, jak należy kwalifikować elektrownie wiatrowe, począwszy od dnia 1 stycznia 2017 r., zgodnie z przepisami prawa budowlanego. Należy bowiem stwierdzić, przyjmując zasadę racjonalnego tworzenia przepisów prawa przez ustawodawcę, że wykreślenie z tej definicji zwrotu „wiatrowych, elektrowni” nie było zabiegiem porządkującym jedynie językowo konstrukcję tego przepisu - w sensie składniowym wykreślenie tych słów nie miało żadnego znaczenia - zabiegowi temu należy przypisać niezwykle doniosłe znaczenie w zakresie skutków materialno-prawnych, jakie za sobą niesie w samym prawie budowlanym od dnia 16 lipca 2016 r., a w zakresie skutków prawno-podatkowych od dnia 1 stycznia 2017 r. Nie sposób przy tym pominąć kontekstu normatywnego, w jakim doszło do tej zmiany i nie umiejscowić jej pośród innych zmian jej współtowarzyszących, albowiem pozwala to w pełni, kompleksowo, odczytać zamiar ustawodawcy. Wraz ze zmianą definicji „budowli” w ustawie - Prawo budowlane, w sposób precyzyjny zaliczono „elektrownie wiatrowe” (jako całość, a nie wyłącznie w zakresie ich części budowlanych) do kategorii XXIX obiektów budowlanych.

Wykreślony na mocy powyższej nowelizacji ustawy - Prawo budowlane zwrot „wiatrowych, elektrowni” był zamieszczony w tej części definicji budowli, która uszczegółowiła, iż budowlą w rozumieniu tej ustawy są części budowlane określonych urządzeń technicznych. Przykładowe wskazanie urządzeń technicznych, których jedynie części budowlane mieściły się w definicji „budowli”, zostało zamieszczone w nawiasie. Skoro w wyniku nowelizacji z nawiasu tego zniknęły słowa wskazujące na kwalifikację jako budowli jedynie części budowlanych elektrowni wiatrowych, to nie można zasadnie twierdzić, że pozostaje to bez znaczenia dla kwalifikacji elektrowni wiatrowych jako obiektów budowlanych.

Kwalifikacja ta musi być dokonana z uwzględnieniem zasady, że obiekty budowlane muszą być zaklasyfikowane do jednej z kategorii tych obiektów - jako budynek, budowla albo obiekt małej architektury. Sam podatnik wskazał, słusznie zresztą, że w kategorii budowli mieszczą się te wszystkie obiekty budowlane, które nie mogą być zaklasyfikowane jako budynki lub obiekty małej architektury. Nie może zatem budzić wątpliwości fakt, iż zaliczenie przez ustawodawcę elektrowni wiatrowych jako całości, a nie jedynie w zakresie ich części budowlanych, do kategorii XXIX obiektów budowlanych w załączniku do ustawy, przesądza o konieczności ich klasyfikacji jako budowli.

Potwierdzeniem takiego rozumienia pojęcia „budowla”, którym operuje ustawa - Prawo budowlane i doprecyzowaniem tej regulacji jest szczególna regulacja zawarta w art. 2 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych.

Odwołując się do wykładni zaprezentowanej przez Trybunał Konstytucyjny w wyżej powoływanym wyroku z 13 września 2011 r. trzeba podkreślić, że wyraźne wskazanie w ustawie o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych na to, że elektrownie wiatrowe składające się co najmniej z fundamentu, wież i elementów technicznych stanowią budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego w oczywisty sposób precyzuje definicję budowli, o której mowa w art. 3 pkt 3 ustawy - Prawo budowlane, a tym samym definicję budowli, do której odwołują się przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Pojęcie „urządzeń technicznych” zostało z kolei wyjaśnione w art. 2 pkt 2 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych poprzez wskazanie na wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Przesądzone tym samym zostaje zakwalifikowanie elektrowni wiatrowej w zakresie elementów budowlanych i urządzeń wymienionych w art. 2 ustawy o wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu do kategorii budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Przy czym, na mocy decyzji ustawodawcy wyrażonej w art. 17 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, skutek w postaci zmiany zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych przesunięty został na rok 2017.

Po analizie pisma uzupełniającego „uzupełnienie wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego” w przedmiocie opodatkowania elektrowni wiatrowych od 01 stycznia 2017 roku doręczonego faksem w dniu 8 grudnia 2016r. organ podatkowy stwierdza, że nie zawiera on żadnych nowych okoliczności, które miałyby wpływ na zajęte przez organ podatkowy stanowisko.

W tym stanie rzeczy postanowiono jak wyżej.

### **Pouczenie:**

**Zastosowanie się interpretacji indywidualnej przed jej zmianą lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.**

**Niniejsza interpretacja, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, zostanie niezwłocznie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.**

Na niniejszą interpretację wnioskodawcy przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi, w terminie 30 dni po upływie terminu określonego poniżej, za pośrednictwem Wójta Gminy Rawa Mazowiecka.

Skargę, o której mowa wyżej, można wnieść po uprzednim wezwaniu na piśmie Wójta Gminy Rawa Mazowiecka - w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o wydaniu niniejszej interpretacji - do usunięcia naruszenia prawa.

Otrzymują :

1.Adresat

2.a/a