

Burmistrz Gminy i Miasta Kleczew  
62-540 Kleczew  
pl. Kościuszki 5

Kleczew, 20.03.2017 r.

## INTERPRETACJA INDYWIDUALNA przepisów prawa podatkowego

Burmistrz Gminy i Miasta Kleczew, na podstawie art. 14j §1 i §3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201), po rozpatrzeniu wniosku

(dalej „Wnioskodawca”) data wpływu do tut. Urzędu Gminy i Miasta Kleczew 28 lutego 2017 r. o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego (dalej „Wniosek”) uznaję stanowisko Wnioskodawcy za **nieprawidłowe** w obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. stanie prawnym w świetle brzmienia art. 1a ust. 1 pkt. 2 i art. 2 ust. 1 pkt. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r., o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U z 2016 r., poz., 716 ze zm. - zwana dalej u.p.o.l.), art. 3 pkt. 1 i 3 i Kategorii XXIX Załącznika do ustawy z dnia 7 lipca 1994r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2016 r. poz. 290 ze zm.) oraz art. 2 i 17 ustawy z dnia 20 maja 2016r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 2016 r. poz. 961 – dalej powoływana jako u.i.e.w.).

Jednocześnie na podstawie art. 14c §2 ustawy Ordynacja podatkowa wskazuję prawidłowe stanowisko, zgodnie z którym **od 01.01.2017r. budowlę stanowi cała elektrownia wiatrowa w tym m. in. fundament, wieża, gondola, wirnik wraz z generatorem bezprzekładniowym, mechanizm obrotu, generator prądotwórczy, układ sterowania a co za tym idzie jako obiekt kompletny jest ona przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt. 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l.**

### Wnioskodawca przedstawił następujący stan faktyczny:

Wnioskodawca prowadzi działalność gospodarczą polegającą m. in. na wytwarzaniu energii z wiatru i jako taki jest właścicielem czterech elektrowni wiatrowych wraz z niezbędną infrastrukturą usytuowaną na terenie Gminy i Miasta Kleczew. Wskazane elektrownie składają się z części budowlanych (fundament i wieża) oraz urządzeń technicznych (m. in. gondola, wirnik, generator prądotwórczy, układ sterowania).

**W związku z powyższym Wnioskodawca zwrócił się o interpretację indywidualną, zadając następujące pytanie:**

Czy w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. za budowlę w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych uznaje się wyłącznie elementy budowlane elektrowni wiatrowej (tj. fundament i wieżę) czy też wraz z urządzeniami technicznymi wchodzącymi w skład elektrowni wiatrowej?

**Stanowisko Wnioskodawcy w zakresie oceny prawnej zdarzenia przyszłego:**

Zdaniem Wnioskodawcy, w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r., nie zmieniły się zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych i nadal opodatkowaniu podlegają jedynie części budowlane tj., fundament i wieża.

**Stanowisko organu podatkowego:**

Przytoczone powyżej stanowisko opiera się na błędnej interpretacji obowiązujących przepisów prawnych w zasadzie z całkowitym pominięciem zmian legislacyjnych, jakie spowodowało wejście w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, również w zakresie podatku od nieruchomości. Szczegółowe rozważania w tym zakresie Burmistrz Gminy i Miasta Kleczew przedstawia poniżej.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt. 3 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Nie każda zatem budowla, ale tylko „związana z prowadzeniem działalności gospodarczej”, stanowi przedmiot podatku od nieruchomości. W przedmiotowej sprawie nie ma wątpliwości co do charakteru wykonywanej przez Wnioskodawcę – działalności – jest to działalność gospodarcza. Kluczowy problem sprowadza się do ustalenia normatywnego terminu „budowla”, a dokładniej czy budowlę na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości w związku z wejściem w życie u.i.e.w. stanowią wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowej (fundamenty oraz wieże) czy też elektrownia wiatrowa jako obiekt kompletny (także m. in. gondola, wirnik wraz z generatorem bezprzekładniowym, mechanizm obrotu, generator prądotwórczy, układ sterowania)?

Legalna definicja budowli, o której mowa w art. 2 ust. 1 pkt. 3 u.p.o.l., zawarta jest w art. 1a ust. 1 pkt. 2 tej ustawy. Powołany przepis stanowi, że budowlą jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Należy zwrócić uwagę, że w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. prawodawca definiując budowlę odsyła do przepisów ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (tekst jednolity: Dz. U. z 2016 r. poz. 290). Podkreślić jednak należy, iż odesłanie to ma ograniczony zakres i dotyczy tylko rozumienia pojęć: „obiekt budowlany” oraz „urządzenie budowlane”. Dokonując zatem prawnopodatkowej kwalifikacji potencjalnego przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości, niezbędne jest oparcie się w pierwszym rzędzie na przepisach u.p.o.l., a jedynie pomocniczo – w zakresie ustawowego odesłania – na prawie budowlanym (L. Etel. S. Presnarowicz, G. Dudar, Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz, Warszawa 2008, s. 36 i nast.)

W kontekście powyższego przyjąć należy, że budowla podlegająca opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jest obiektem budowlanym lub urządzeniem budowlanym w rozumieniu prawa budowlanego. **Proces wykładni definicji budowla powinien więc być w każdym przypadku rozpoczęty od przepisów ustawy podatkowej – u.p.o.l. stanowi punkt wyjścia, następnie sięgnąć należy do pojęcia obiektu budowlanego uregulowanego w art. 3 pkt. 1 tej ustawy, a w dalszej kolejności do definicji budowli uregulowanej w przepisach prawa budowlanego (art. 3 pkt. 3 ustawy Prawo budowlane) oraz innych przepisów tej ustawy.** Kolejność ta ma istotne znaczenie i nie może być naruszona.

Podkreślić należy, że **28 czerwca 2015 r. weszła w życie ustawa z 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy – Prawo budowlane oraz niektórych innych ustaw<sup>1</sup> mocą której ustawodawca nadał nowe brzmienie pojęciu „obiekt budowlany”.** W obecnym brzmieniu art. 3 pkt. 1 Prawa budowlanego 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. Przypomnieć należy, iż dotychczas pojęcie obiektu budowlanego obejmowało: budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi; budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami oraz obiekt małej architektury. Zauważyć trzeba, że **ustawodawca nie wprowadził zmian do samej definicji budowli zawartej w art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l. podobnie zresztą jak w przypadku u.i.e.w.** Innymi słowy ustawa o podatkach i opłatach lokalnych w tym zakresie pozostaje bez jakichkolwiek zmian. W dalszym ciągu definiując termin „budowla” odsyła ona do pojęcia obiektu budowlanego w rozumieniu przepisów prawa budowlanego.

Dodać należy, że wprowadzone zmiany miały wyłącznie charakter doprecyzowujący i porządkujący i nie wpływają na zakres przedmiotowy podatku od nieruchomości. Podobny pogląd wyrażony został przez WSA w Gliwicach w wyroku z dnia 14 września 2016 r. (I SA/Gl, 783/16, LEX nr 2136323.)

---

<sup>1</sup> Dz. U. z 2015 r. poz. 443.

Zdaniem składu orzekającego zmiana definicji obiektu budowlanego, polegająca na zastąpieniu zwrotu „budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami” zwrotem „wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem”, nie powoduje, że opodatkowaniu podlegają jedynie części budowlane elektrofiltrów oraz instalacji odsiarczania spalin. **Co do zasady bowiem fundament (część budowlana) służy umiejscowieniu elektrofiltrów i instalacji odsiarczania spalin i nie można zasadnie twierdzić o użytkowaniu fundamentów (części budowlanej) w oderwaniu od użytkowania usytuowanych na nich instalacji, czy urządzeń. Obiektem budowlanym jest bowiem m.in. budowla wraz z instalacjami.** Na tej właśnie podstawie można wnioskować o „kompletności” obiektu budowlanego. Składa się on nie tylko z wyrobów o charakterze stricte budowlanym, ale również instalacji. Obiektem budowlanym jest zatem taki obiekt, który spełnia swoje funkcje po technicznym i funkcjonalnym powiązaniu wszystkich elementów. Instalacje mają zapewnić możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

**Prawidłowa analiza tej definicji (obiekt budowlany) ma istotne znaczenie w kontekście uznania elektrowni wiatrowej za przedmiot podatku od nieruchomości, w szczególności, że Wnioskodawca podnosi kwestię „rozdzielenia” budowli na części „budowlane (maszt, fundament)” i „niebudowlane (m. in. turbina)”.** Analizując art. 3 pkt. 1 ustawy Prawo budowlane można stwierdzić, iż ustawodawca w porównaniu do definicji obowiązującej do 28 czerwca 2015 r. wprowadził następujące modyfikacje:

1. budowla jest obiektem budowlanym wraz z instalacjami, które zapewniają możliwość jej użytkowania zgodnie z przeznaczeniem;
2. wykreślono zapis o budowli jako całości techniczno-użytkowej wraz z instalacjami i urządzeniami – pozostawiono tylko instalacje;
3. budowla to obiekt wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Kluczowe znaczenie w kontekście prawnopodatkowej klasyfikacji danej rzeczy jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości miało dotychczas (tj. do końca 2016 r.) stwierdzenie prawodawcy, iż budowla jest obiektem stanowiącym całość techniczno – użytkową. Takie sformułowanie przepisu pozwalało na opodatkowanie „całej” budowli a nie wyłącznie jej pewnych elementów. Przy czym, ze względu na brzmienie art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego w stanie prawnym obowiązującym do 16 lipca 2016 r. uznawano, że budowlą w przypadku elektrowni wiatrowych są jedynie części budowlane urządzeń technicznych (wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2009 r. (II FSK 1184/08)).

Definicja obiektu budowlanego, do której odsyła ustawodawca w przepisach ustawy podatkowej (u.p.o.l.), w dalszym ciągu nakazuje traktować go za obiekt kompletny. Ma to kluczowe znaczenie, tym bardziej, że u.i.e.w. zmodyfikowała definicję budowli zawartej w prawie budowlanym i usunęła z niej „części budowlane elektrowni wiatrowych”.

Po pierwsze należy zauważyć, że ustawodawca definiując „obiekt budowlany” wprawdzie nie używa już terminu „całość techniczno – użytkowa”. Niemniej jednak w dalszym ciągu wskazuje na obiekt budowlany jako „budowlę wraz z instalacjami”. Na tej właśnie podstawie można wnioskować o „kompletności” obiektu budowlanego. Składa się on bowiem nie tylko z wyrobów o charakterze *stricte* budowlanym ale również instalacji. Dowodzi to, że w dalszym ciągu obiekt budowlany powinien być postrzegany jako obiekt stanowiący całość techniczno – użytkową pomimo braku takiego zapisu. **Obiektem budowlanym jest zatem taki obiekt który spełnia swoje funkcje po technicznym i funkcjonalnym powiązaniu wszystkich elementów.** Instalacje mają „zapewnić możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem”. Oznacza to, że ustawodawca definiując obiekt budowlany szczególną wagę przywiązuje do możliwości jego rzeczywistego wykorzystania. Rozwiązanie to wydaje się oczywiste i zrozumiałe. W jaki bowiem sposób wykorzystać np. same fundamenty i wieżę?

**Elektrownia wiatrowa spełnia swoją rolę – istnieje możliwość jej użytkowania zgodnie z przeznaczeniem – tylko i wyłącznie w przypadku połączenia poszczególnych elementów. W aktualnej definicji obiektu budowlanego zbędne wydaje się użycie zwrotu „całość techniczno – użytkowa”. Zwrot ten został zastąpiony nowym określeniem „instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem”.** Przytoczona część przepisu art. 3 ust. 1 ustawy Prawo budowlane ma kluczowe znaczenie w kontekście wykładni definicji „budowla”, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l. „Całość techniczno – użytkową” tworzy więc budowla, o której mowa w art. 3 pkt. 3 prawa budowlanego, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania jej zgodnie z przeznaczeniem. Można nawet pokusić się o stwierdzenie, że **ustawodawca w obecnym kształcie definicji budowli jeszcze bardziej wyeksponował konieczność postrzegania budowli jako obiektu kompletnego, gdyż kluczowe znaczenie przywiązał do „możliwości użytkowania budowli”, a zatem do jej potencjalnego wykorzystania do celów gospodarczych.** Wprawdzie ta część przepisu została powiązana z „instalacjami”, nie powinno być jednak wątpliwości że łączne zestawienie poszczególnych części definicji „obiekt budowlany” wskazuje na jego „kompletność”.

Po drugie za zasadnością opodatkowania „całego obiektu budowlanego”, a zatem całości techniczno – użytkowej, przemawia to, że prawodawca zmienił definicję budowli w art. 3 pkt. 3 ustawy Prawo budowlane oraz załącznik do niej w których określone są kategorie obiektów budowlanych. Kwestia ta zostanie rozwinięta w dalszej części interpretacji indywidualnej prawa podatkowego. Gdyby **ustawodawca zamierzał zdefiniować obiekty budowlane jako składające się z części budowlanych to konsekwentnie w powołanych przepisach mówiłby o „częściach budowlanych”**. Tak jednak nie uczynił co pozwala przyjąć, że brak jest podstaw do „rozbijania” budowli na elementy o różnym charakterze. W pełni aktualne pozostaje więc stanowisko Trybunału Konstytucyjnego dotyczące zasadności traktowania jako budowli **obiektów wymienionych w definicji budowli uregulowanej w art. 3 pkt. 3 ustawy Prawo budowlane czy też załącznikach do tej ustawy<sup>2</sup>**.

Po trzecie analizując uzasadnienie do projektu ustawy zmieniającej ustawę Prawo budowlane jednoznacznie można stwierdzić, że *„zmiany w przepisach prawa budowlanego ukierunkowane były na stworzenie przejrzystych ram prawnych dla procesu inwestycyjnego w budownictwie”*. Projektodawca nie odnosi się w nim do kwestii wpływu zmiany definicji obiektu budowlanego na zakres przedmiotowy opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Pozwala to stwierdzić, iż zmiana ta ma charakter neutralny z punktu widzenia przepisów prawa podatkowego. Nawet w części uzasadnienia projektu dotyczącej wpływu zmiany przepisów na sektor finansów publicznych ustawodawca stwierdza brak negatywnego wpływu na ten sektor w części dotyczącej zarówno budżetu centralnego, jak i budżetów jednostek samorządu terytorialnego (gmin). Tak więc i na tej podstawie można przyjąć, iż **zamiarem ustawodawcy nie było wprowadzenie zmian, które rzutowałyby na zakres opodatkowania. Warto zauważyć, że w uzasadnieniu projektu trudno nawet doszukać się wskazania przyczyn zmiany definicji „obiekt budowlany”**. Można przyjąć, biorąc pod uwagę obecny kształt definicji, iż **ustawodawca chciał termin ten tylko w pewien sposób doprecyzować i uporządkować**.

Pewnym *novum* w tej definicji (obiekcie budowlanego) jest to aby obiekt budowlany wykonany był z użyciem wyrobów budowlanych. A zatem obiekt, który został wykonany bez użycia tego typu wyrobów nie może być uznany za obiekt budowlany, a tym samym nie powinien stanowić przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Kwestia ta zdaje się także mieć charakter wyłącznie doprecyzowujący. W kwestii uznania danego wyrobu za „budowlany” pomocna będzie ustawa z 16 kwietnia 2004 r. o wyrobach budowlanych (Tekst jednolity: Dz. U z 2014 r. poz. 935.).

---

<sup>2</sup> Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. (sygn. akt P 33 /09).

Zgodnie z art. 2 pkt. 1 tej ustawy pod pojęciem wyrobu budowlanego należy rozumieć wyrób budowlany, o którym mowa 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 04.04.2011, str. 5). W myśl zaś art. 2 pkt. 1 tego rozporządzenia pojęcie „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.

**Zaprezentowane rozważania natury ogólnej dotyczące sposobu pojmowania terminu „budowla” na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości pozwalają przejść do rozważań szczegółowych dotyczących *stricto* elektrowni wiatrowych.**

U.i.e.w. wprowadziła normatywną definicję elektrowni wiatrowej. Zgodnie z art. 2 pkt. 1 tej ustawy elektrownia wiatrowa to budowla 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 oraz z 2016 r. poz. 925). Ustawodawca jednocześnie w pkt. 2 art. 2 zdefiniował pojęcie elementów technicznych. Należą do nich wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądowórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

**Ustalenie prawidłowych zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych wymaga więc sięgnięcia, aż do trzech ustaw, tj. u.p.o.l., ustawy Prawo budowlane oraz u.i.e.w. Przyjęta na gruncie ostatniego aktu prawnego definicja elektrowni wiatrowej ma charakter systemowy (R. Dowgier, Nowe zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2016, nr 9, s. 8.). Wprawdzie zawarta jest ona w ustawowym słowniczku pojęć, co może sugerować, że ma zastosowanie tylko na potrzeby tej ustawy, niemniej jednak dogłębna analiza regulacji wprowadzonych tą ustawą, prowadzi do wniosków odmiennych. U.i.e.w. wraz z ustawą Prawo budowlane stanowi kompletny zespół rozwiązań dotyczących realizacji inwestycji w postaci budowy i lokalizacji elektrowni wiatrowych. Nie oznacza to, że zawarte w niej definicje nie mają znaczenia dla wymiaru podatku od nieruchomości ponieważ regulują inne kwestie niż opodatkowanie. Podkreślić należy, że wykładnia systemowa zewnętrzna polega na ustaleniu znaczenia przepisów ze względu na ich lokalizację w strukturze źródeł prawa oraz powiązania, jakie występują pomiędzy różnymi aktami normatywnymi.**

Wykładnia systemowa opiera się na założeniu, że system prawa jest pewną zorganizowaną całością, spajaną zarówno wspólnymi wartościami, jak i racjami logicznymi. Dlatego też **znaczenia konkretnego przepisu, w tym wypadku, art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l. w zw. z art. 3 ust. 1 ustawy Prawo budowlane, nie można oceniać w oderwaniu od innych przepisów, w szczególności gdy w odrębnym akcie prawnym (u.i.e.w.) dane pojęcie jest wyraźnie zdefiniowane.**

Należy zwrócić uwagę, że ustawodawca w przepisach u.p.o.l. definiując „budowlę” odsyła do przepisów prawa budowlanego – aktu, który reguluje sprawy projektowania, budowy, utrzymania i rozbiórki obiektów budowlanych oraz określa zasady działania organów administracji publicznej w tych dziedzinach. Nie są to zatem „sprawy podatkowe. Nie zmienia to jednak faktu, że skoro w przepisach u.p.o.l. jest odesłanie do przepisów prawa budowlanego to należy stosować normy tam zawarte na potrzeby opodatkowania. Idąc dalej jeśli ustawodawca w przepisach u.i.e.w. definiując elektrownie wiatrową wskazuje, że stanowi ona budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego to nie ma wątpliwości, że jest ona budowlą, o której mowa w art. 3 pkt. 3 ustawy Prawo budowlane a tym samym budowlą, o której mowa w art. 2 ust. 1 pkt. 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l. Bez znaczenia jest to, że w przepisie tym nie wymienia się wprost elektrowni wiatrowych. Należy zauważyć, że zgodnie z art. 3 pkt. 3 ustawy Prawo budowlane pod pojęciem „budowla” należy rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

**Wyliczenie obiektów uznanych za budowle w rozumieniu przytoczonego przepisu ma charakter otwarty. Oznacza to, że budowlą mogą być również inne obiekty nie wymienione wprost w art. 3 pkt. 3 ustawy Prawo budowlane (te w każdym przypadku będą budowlą), w tym wskazane w załączniku do tej ustawy (obiekty wymienione w załączniku do ustawy Prawo budowlane nie zawsze są wymienione w art. 3 pkt. 3 tej ustawy – najlepszym tego przykładem są elektrownie wiatrowe).**



Taki kierunek wykładni jest zgodny z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego (TK P 33/09), w którym wskazano, że jedynie budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt. 3 ustawy Prawo budowlane, w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej, będące wraz z instalacjami i urządzeniami obiektem budowlanym, o którym mowa w art. 3 pkt. 1 tej ustawy. **Nie jest wykluczone, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane.** Z tą sytuacją ma do czynienia w przypadku elektrowni wiatrowych. O tym, że przepisy u.i.e.w. należy odczytywać łącznie z regulacjami prawa budowlanego świadczy wprowadzona pierwszą z wymienionych ustaw zmiana w art. 82 ust. 3 pkt. 5b prawa budowlanego. Przepis ten stanowi, że **wojewoda jest organem administracji architektoniczno-budowlanej wyższego stopnia w stosunku do starosty oraz organem pierwszej instancji w sprawach obiektów i robót budowlanych: 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).** Ustawodawca w przepisach prawa budowlanego odsyła zatem wprost do u.i.e.w.

Należy zwrócić uwagę, że art. 2 u.i.e.w. definiując elektrownie wiatrową wskazuje, że jest ona budowlą w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych. **Budowlą w rozumieniu tego przepisu jest zatem obiekt kompletny, gdyż ustawodawca wymienia elementy składowe elektrowni wiatrowej nie ograniczając ich wyłącznie do części budowlanych.** Jednocześnie, wspomniana u.i.e.w. zmieniła definicję budowli w prawie budowlanym poprzez usunięcie z niej części budowlanych urządzeń technicznych (elektrowni wiatrowej). Trudno więc uznać, że wskazane zmiany nie mają wpływu na pojmowanie budowli zarówno na potrzeby procesu budowlanego, jak i prawa podatkowego. O statusie elektrowni wiatrowej jako budowli współdecydują więc przepisy u.p.o.l., prawa budowlanego oraz u.i.e.w.

Idąc dalej **nie sposób pominąć art. 9 pkt. 3 u.i.e.w., który znowelizował załącznik do ustawy Prawo budowlane. Kategoria XXIX obiektów budowlanych obejmuje wolno stojące kominy i maszty oraz elektrownie wiatrowe. Podkreślić należy, że załącznik do ustawy Prawo budowlane stanowi immanentną część tej ustawy. Elektrownia wiatrowa jest wymieniona jako jedna z kategorii obiektów budowlanych. Ma to kapitalne znaczenie na etapie ustalania zakresu przedmiotowego podatku od nieruchomości.** Uzasadnione jest to tym, że w „podatkowej” definicji budowli jest bezpośrednio odesłanie do pojęcia „obiekt budowlany” w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. Skoro zatem elektrownia wiatrowa jest obiektem budowlanym, o którym mowa w przepisach prawa budowlanego to należy ją uznać za przedmiot podatku od nieruchomości.

**Ustawodawca w przepisie tym, ani w żadnym innym tej ustawy nie wskazuje, że budowlą (obiektem) budowlanym są wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowej.**

Kolejnym argumentem przemawiającym za opodatkowaniem „całej” elektrowni wiatrowej jest art. 17 u.i.e.w. Przepis ten stanowi, 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. Ustawodawca, poprzez treść tego przepisu, wyraża wolę zmian w dotychczasowych zasadach opodatkowania elektrowni wiatrowych. Powołany przepis należy odczytywać w ten sposób, że od 16 lipca 2016 r. elektrownia wiatrowa stanowi budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, a co za tym idzie jest budowlą, o której mowa w art. 2 ust. 1 pkt. 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l., niemniej jednak do końca 2016 r. podlega opodatkowaniu na „starych” zasadach. Natomiast od 1 stycznia 2017 r. stanowi przedmiot opodatkowania jako obiekt kompletny. Nie ma zatem podstaw do „rozbijania” jej na części budowlane i niebudowlane (techniczne). **Przedstawione zmiany w opodatkowaniu elektrowni wiatrowych są ewidentne, co wynika z całego systemu nowych regulacji prawnych w tym zakresie. Tak więc twierdzenie, że wskutek uchwalenia u.i.e.w. nie doszło do zmian w zasadach opodatkowania elektrowni wiatrowych, jest nieuzasadnione.**

Zaprezentowane stanowisko dotyczące zmian w zakresie opodatkowania elektrowni wiatrowych od 1 stycznia 2017 r. ma uzasadnienie w wykładni historycznej, do czego nawiązuje ustawodawca w uzasadnieniu do projektu u.i.e.w. (uzasadnienie do poselskiego projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (druk nr 315), Sejm VIII kadencji – [www.sejm.gov.pl](http://www.sejm.gov.pl)). Stwierdza w nim, że „...ustawa Prawo budowlane wprowadza podział elektrowni wiatrowych na dwie części – część budowlaną i część niebudowlaną (techniczną). Podział ten został wprowadzony w 2005 r. w wyniku poprawki senackiej do jednej z ustaw nowelizujących prawo budowlane. **Jak się wydaje, przepis ten został wprowadzony przede wszystkim ze względów podatkowych – w celu zwolnienia części niebudowlanych elektrowni wiatrowych z podatku od nieruchomości...**”. Przedmiotowa poprawka wynikała m. in. z tego, iż do czasu jej wprowadzenia w orzecznictwie sądów administracyjnych pojawiały się orzeczenia, wedle których budowlą na potrzeby opodatkowania była cała elektrownia wiatrowa składająca się z części budowlanych oraz niebudowlanych, które stanowiły całość techniczno – użytkową<sup>3</sup>. W istocie dopiero nowelizacja prawa budowlanego, wpisując wprost do art. 3 pkt. 3 ustawy Prawo budowlane części budowlane elektrowni wiatrowych, przesądziła o zmianie linii orzeczniczej<sup>4</sup>.

<sup>3</sup> M. in. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 4 stycznia 2009 r. (I SA/Sz 882/04) oraz wyrok NSA z dnia 18 stycznia 2007 r. (II FSK 51/06).

<sup>4</sup> R. Dowgier, Nowe zasady opodatkowania..., s. 9. Wyrok NSA z 5 stycznia 2010 r. (II FSK 1101/08).

W kontekście powyższego **nie sposób przyjąć, że ustawodawca uchwalając u.i.e.w. nie miał zamiaru zmiany zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych. Od 1 stycznia 2017 r. podatnik powinien deklarować do opodatkowania wartość „całej” elektrowni wiatrowej, a nie tylko jej „budowlanych” elementów. Chodzi tutaj oczywiście o wartość, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt. 3 u.p.o.l.** Przepis ten formułuje generalną zasadę dotyczącą ustalania podstawy opodatkowania dla budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Stosownie do jego treści podstawą opodatkowania dla tej kategorii obiektów budowlanych jest wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień pierwszego stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne (wartość początkowa brutto – bez uwzględniania odpisów amortyzacyjnych), a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych – ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. Natomiast jeżeli od budowli nie dokonuje się od nich odpisów amortyzacyjnych jako podstawę opodatkowania przyjmuje się wartość rynkową określoną przez podatnika.

Użyte przez ustawodawcę sformułowanie „wartość ustalona na dzień pierwszego stycznia roku podatkowego” wskazuje jednoznacznie, że chodzi tu o wartość do dokonywania odpisów amortyzacyjnych na potrzeby podatkowe, określoną w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawie z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. Stanowisko to jest również jednoznacznie wyrażane w orzecznictwie sądowo – administracyjnym. W wyroku WSA w Rzeszowie z 18 sierpnia 2005 r. skład orzekający stwierdził, że **skoro w zakresie podstawy opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości ustawodawca odwołał się do wartości definiowanej w ustawach podatkowych, tj. wartości stanowiącej podstawę opodatkowania „w tym roku”, czyli w roku podatkowym, za który obliczany jest podatek od nieruchomości, to zasadne jest przyjęcie, iż chodzi tu o wartość początkową, bo ta właśnie wartość jest podstawą naliczania odpisów amortyzacyjnych**<sup>5</sup>. Ustawodawca w u.p.o.l. posłużył się więc techniką odesłania, co oznacza, że określenie wartości budowli powinno odbyć się w oparciu o przepisy powołanych ustaw o podatkach dochodowych<sup>6</sup>.

**Zaprezentowane poglądy dotyczące opodatkowania „całych” elektrowni wiatrowych, tj. od pełnej ich wartości prezentowane jest w najnowszym orzecznictwie sądów administracyjnych. W wyroku WSA w Bydgoszczy z dnia 21 lutego 2017 r. (I SA/Bd 866/16) uznał, że w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. opodatkowaniu podlega kompletna elektrownia wiatrowa.**

<sup>5</sup> Sygn. akt I SA/Rz 478/04, teza wyroku opublikowana w: B. Dauter (red.), Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny, Warszawa 2007, s. 89 – 90.

<sup>6</sup> Podobnie wyrok NSA z dnia 28 listopada 2006 r. (sygn. akt II FSK 724/06), niepublikowany.

Zdaniem składu orzekającego WSA w Bydgoszczy skoro w prawie budowlanym nie ma definicji elektrowni wiatrowej, a istnieje inna ustawa, która przesądza, że jest ona budowlą, to również do celów podatkowych trzeba przyjąć tę definicję. Ponadto sąd uzasadniając swoje stanowisko zwrócił uwagę, że **przytoczony przepis przejściowy u.i.e.w. (art. 17) wskazuje, że do końca 2016 r. podatek od nieruchomości od elektrowni wiatrowych pobiera się na starych zasadach, to przyjąć należy, że od 1 stycznia 2017 r. następuje zmiana zasad opodatkowania tego typu obiektów budowlanych. Zdaniem Sądu, gdyby się zasady nie zmieniły przepis ten niebyły potrzebny.**

**Konkludując stwierdzić należy, że od 1 stycznia 2017 r. Wnioskodawca władający elektrownią wiatrową zobowiązany jest do zapłaty podatku od nieruchomości od pełnej jej wartości, tj. wartości obejmującej zarówno wartość wieży i masztu, jak również urządzeń technicznych m. in. takich jak: gondola z piastą, w której umieszczony jest generator, urządzenie sterujące, transformator, skrzynia biegów, instalacje wspomagające obsługę elektrowni czy też wirnik z łopatom.** Zmiana ta wprawdzie nie wynika bezpośrednio z przepisów u.p.o.l., niemniej jednak podyktowana jest nowelizacją przepisów ustawy Prawo budowlane oraz związanej z nią u.i.e.w. Do pierwszej z tych ustaw odsyła bezpośrednio ustawodawca w art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l.

Nie powinno być wątpliwości co do tego, że skoro u.i.e.w. zawiera regulacje zmieniające ustawę Prawo budowlane, to interpretując przepisy tej ustawy (Prawo budowlane), nie sposób pominąć norm zawartych w u.i.e.w. Te zaś traktują elektrownię wiatrową jako budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego składającą się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych. Można powiedzieć, że przepisy u.i.e.w. należy traktować jako uzupełnienie i rozwinięcie przepisów ustawy Prawo budowlane. Elektrownia wiatrowa jest więc obiektem kompletnym i w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. podlega opodatkowaniu od całej swej wartości. Dobitnie potwierdza to przepis art. 17 u.i.e.w. wprowadzający okres przejściowy w opodatkowaniu tego typu obiektów budowlanych oraz klasyfikacja elektrowni wiatrowej jako obiektu budowlanego w rozumieniu przepisów prawa budowlanego (kategoria XXIX).

## POUCZENIE

Wnioskodawcy przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem.

Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu za pośrednictwem Burmistrza Gminy i Miasta Kleczew po uprzednim wezwaniu na piśmie Burmistrza Gminy i Miasta Kleczew, w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o wydaniu interpretacji przepisów prawa podatkowego, do usunięcia naruszenia prawa.

Skargę wnosi się w dwóch egzemplarzach w terminie 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi Burmistrza Gminy i Miasta Kleczew na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli Burmistrz Gminy i Miasta Kleczew nie udzielił odpowiedzi na wezwanie- w terminie 60 dni od dnia wniesienia tego wezwania.

Skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu w wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego.

Z up. BURMISTRZA  
GMINY I MIASTA KLECZEW  
Burmistrz Gminy i Miasta Kleczew  
[Podpis]