

Burmistrz Gminy i Miasta Kleczew

Kleczew, 13.07.2017 r.

62-540 Kleczew

pl. Kościuszki 5

**FN. 3120.2. 96.2017**

## **INTERPRETACJA INDYWIDUALNA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO**

Burmistrz Gminy i Miasta Kleczew działając na podstawie przepisu art. 14 j § 1 i 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.) w związku z wnioskiem [REDAKCYJNA KRESKA] (dalej „Wnioskodawca”) z dnia 6 czerwca 2017 roku (wpłynęło do tut. Urzędu 09.06.2017 r.) – o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego (dalej „Wniosek”), w zakresie art. 1a ust 1 pkt 2 oraz art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 716 ze zm.)

### **postanawia**

uznać stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku 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 2017 r. poz. 1332) oraz art. 2 i 17 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. 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.**

#### **UZASADNIENIE**

W dniu 09.06.2017 r. wpłynął do Burmistrza Gminy i Miasta Kleczew wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości- art. 1a ust. 1 pkt. 2 , art. 2 ust. 1 pkt. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 716 ze zm.).

#### **Wnioskodawca przedstawił następujący stan faktyczny i zdarzenie przyszłe:**

Wnioskodawca jest spółką kapitałową prowadzącą działalność gospodarczą w sektorze energii odnawialnej, polegającą m.in., na realizacji i eksploatacji projektów parków wiatrowych na terenie Polski.

Spółka jest właścicielem elektrowni wiatrowych oraz innych środków trwałych położonych na terenie gminy Kleczew. W związku z powyższym, Wnioskodawca jest podatnikiem podatku od nieruchomości (dalej : „PON”).

Zespół elektrowni wiatrowych należących do Wnioskodawcy na terenie gminy Kleczew składa się z 8 elektrowni wiatrowych umieszczonych na wieżach. Moc nominalna zespołu elektrowni wiatrowych wynosi 25.3 MW przy jednostkowej mocy pojedynczej elektrowni wiatrowej wynoszącej co najmniej 2,85 MW ( tj. 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. z 2015 r., poz. 478 ze zm.).

Każda wchodząca w skład w/w zespołu elektrownia wiatrowa składa się z wirnika i gondoli umieszczonych na stalowej wieży osadzonej na fundamencie. Wieża składa się z części zewnętrznej, konstrukcyjnej (wykonanej z tuby stalowej) wraz z schodami zewnętrznymi, oraz z części wewnętrznej (technicznej), w której umieszczone jest wyposażenie techniczne, takie jak winda, stalowe podesty pośrednie, drabina wraz z instalacją zabezpieczającą przed upadkiem, okablowanie elektryczne i sterujące, urządzenia sterujące, w tym główny kontroler elektrowni wiatrowej, zabezpieczenia przepięciowe, skrzynki z urządzeniami do pomiaru energii oraz wyposażenie elektryczne w postaci rozdzielnic średniego napięcia i system zasilania rezerwowego UPS.

Najważniejszą częścią elektrowni wiatrowej jest wirnik wraz z łopatom, dzięki któremu dokonuje się zamiana energii wiatru na energię mechaniczną. Osadzony jest on na wale przenoszącym obroty wirnika na wielostopniową przekładnię zwiększającą liczbę obrotów. Poprzez wysokoobrotowy wał napędowy energia mechaniczna przenoszona jest dalej na generator asynchroniczny wytwarzający energię elektryczną. W piaście wirnika umieszczony jest serwomechanizm pozwalający na ustawienie kąta nachylenia łopat (skoku).

Gondola musi mieć możliwość obracania się o 360 stopni, aby zawsze można było ustawić ją pod wiatr. W związku z tym na szczycie wieży zainstalowany jest zestaw silników, który poprzez przekładnię zębatą może nią obracać. Pracą mechanizmu ustawienia łopat i kierunkowania elektrowni zarządza układ mikroprocesorowy na podstawie danych wejściowych (np. aktualnej produkcji energii, prędkości i kierunku wiatru). Ponadto w gondoli znajdują się m.in. : transformator Nn/SN, przekładniki układu pomiarowego, przetwornica elektryczna, łożyska wałów napędowych, układy smarowania, układ chłodzenia, układ zasilania potrzeb własnych elektrowni, hamulec zapewniający zatrzymanie wirnika w sytuacjach awaryjnych oraz szereg czujników kontrolujących pracę poszczególnych komponentów elektrowni.

Mając na uwadze powyższe, w uproszczeniu, głównymi modułami elektrowni wiatrowej są: wirnik, gondola, przekładnia, generator, przetwornica, transformator, rozdzielnica średniego napięcia, kable średniego napięcia oraz układ sterowania, które są osadzone na wieży (maszcie) opartej na fundamencie lub stanowią wyposażenie osadzone wewnątrz wieży.

Gondola, jako ruchomość, stanowi odrębny przedmiot obrotu i zastawu. Jest ona elementem wymiennym każdej elektrowni wiatrowej, co oznacza, że w przypadku uszkodzenia jakiegokolwiek elementu techniczno – elektronicznego znajdującego się w gondoli, które uniemożliwia jej prawidłowe funkcjonowanie, może ona zostać w całości wymieniona na inną, bez uszkodzenia przy tym pozostałej części elektrowni wiatrowej, tj. fundamentu i wieży. Inne urządzenia i elementy techniczno – elektroniczne, znajdujących się przykładowo w części wewnętrznej wieży, również można wymienić na inne, zmieniać, modyfikować ich parametry techniczne, wymontowywać i zastępować innymi urządzeniami, Co więcej, wiele z w/w urządzeń i elementów ( jak np. przekładnia lub śmigła wirnika) podlega okresowej wymianie w trakcie normalnej eksploatacji elektrowni wiatrowej.

Wieża posadowiona na fundamencie jest stalowym elementem konstrukcji elektrowni wiatrowej, którego zadaniem jest podtrzymywanie gondoli oraz układu wirnika na odpowiedniej wysokości nad poziomem gruntu, w celu jak najlepszego wykorzystania energii wiatru.

Wszelkie wymienione powyżej urządzenia umieszczone na wieży oraz w części wewnętrznej wieży zostały wytworzone przez kontrahentów Wnioskodawcy, a następnie dostarczone na teren farmy wiatrowej i zamontowane na lub wewnątrz wieży.

Na potrzeby niniejszego wniosku określenie :”Elementy Techniczne” oznaczać będzie łącznie będące w posiadaniu Wnioskodawcy: wyposażenie techniczne wewnętrznej części wieży (masztu), rozdzielnicę średniego napięcia, główną szafę sterowania, urządzenia układu pomiarowego, układ zasilania rezerwowego, wirnik, układ kontroli nachylenia łopat, gondolę, wał napędowy, przekładnie, generator, układ sterowania z zestawem czujników, silniki, pompę układu hydraulicznego, transformator, łożyska, układy smarowania oraz hamulec zapewniający zatrzymanie wirnika w sytuacjach awaryjnych.

Poszczególne elementy elektrowni wiatrowej ujęte zostały odrębnie w ewidencji środków trwałych Spółki.

W dniu 16 lipca 2016 r. weszła w życie ustawa z 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 2016 r., poz. 961, dalej : „ Ustawa o Inwestycjach”). Wobec możliwych rozbieżnych interpretacji niejasnych przepisów zawartych w tej ustawie, Wnioskodawca pragnie potwierdzić, że wejście w życie przepisów Ustawy o Inwestycjach nie wpływa na zakres opodatkowania PON elektrowni wiatrowych od 1 stycznia 2017 r.

Pierwotnie Spółka w deklaracji podatku od nieruchomości na 2017 r. wykazała do opodatkowania (jako przedmiot opodatkowania) jedynie budowle w postaci wież i fundamentów, na których wieże są posadowione. Niemniej jednak, zgodnie z wezwaniem tut. Organu podatkowego, z ostrożności procesowej w ostatnim czasie Spółka złożyła korektę deklaracji na podatek od nieruchomości za 2017 r. i dodatkowo wykazała do opodatkowania Elementy Techniczne.

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

Czy od 1 stycznia 2017 r. opodatkowaniu PON podlega wyłącznie wieża wraz z fundamentem, natomiast Elementy Techniczne pozostają poza zakresem opodatkowania tym podatkiem?

**Stanowisko Wnioskodawcy :**

Zdaniem Wnioskodawcy, od 1 stycznia 2017 r. opodatkowaniu PON nadal podlega wyłącznie wieża wraz z fundamentem, natomiast Elementy Techniczne pozostają poza zakresem opodatkowania tym podatkiem.

**Stanowisko organu podatkowego:**

W świetle obowiązującego stanu prawnego, po przeprowadzeniu analizy zaprezentowanej przez Wnioskodawcę argumentacji, należy uznać stanowisko Wnioskodawcy **za nieprawidłowe.**

Wnioskodawca przedstawił szereg argumentów mających uzasadnić zajęte przez siebie stanowisko. Należy zaznaczyć, że zdaniem organu, w niniejszej sprawie występuje kilka zagadnień, których rozstrzygnięcie przesądzi o tym, iż stanowisko Wnioskodawcy jest nieprawidłowe. Do kwestii tych należy przede wszystkim : wykładnia definicji budowli jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości oraz wpływ wejścia w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych na treść i rozumienie tej definicji. Szczegółową analizę 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 – [REDACTED] działalności – jest to działalność gospodarcza. Generalny problem sprowadza się do ustalenia normatywnego terminu „budowla”; a ściślej mówiąc 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)?

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 tejże ustawy. A zatem **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. Definicja ta odsyła więc wprost do przepisów ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (tekst jednolity: Dz. U. z 2017 r. poz. 1332) odesłanie to ma ograniczony zakres i dotyczy rozumienia pojęć obiekt budowlany oraz urządzenie budowlane.

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.

Zgodnie z art. 3 pkt. 1 ustawy Prawo budowlane **przez obiekt budowlany należy rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.** Definicja ta wprost odsyła do przepisów prawa budowlanego w zakresie pojęcia obiekt budowlany. Przypomnieć należy, iż do 28

czerwca 2015 r. 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.

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.) 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.

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.

Idąc dalej w myśl art. 3 pkt. 3 ustawy Prawo budowlane przez pojęcie „budowli” 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. Katalog wyliczonych wyżej 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, 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** – z nazwy wymienione jako kategoria obiektu budowlanego – kategoria XXIX Załącznika).

Taki kierunek wykładni jest zgodny z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. (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 lit. b ustawy Prawo budowlane, czyli pod warunkiem, że stanowią one całość techniczno – użytkową, (...) nie jest wykluczone, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane ...*”. Z taką sytuacją mamy do czynienia w przypadku elektrowni wiatrowych. Przepisy u.i.e.w. należy odczytywać łącznie z przepisami prawa budowlanego, o czym świadczy wprowadzona w art. 82 ust. 3 pkt. 5b prawa budowlanego zmiana. Przepis ten wskazuje, 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. z 2016 r. poz. 961). Ustawodawca w przepisach prawa budowlanego odsyła zatem wprost do u.i.e.w.

**Prawo budowlane nie zna innych kategorii obiektów budowlanych niż budynki, budowle oraz obiekty małej architektury, a zatem wykluczenie elektrowni wiatrowych z kategorii budynków oraz obiektów małej architektury oznacza, że stanowią one budowlę.**

Ustawodawca celowo wykreślił wyrażenie „elektrowni wiatrowych” z treści art. 3 pkt. 3 ustawy Prawo budowlane, wymieniając jednocześnie wprost elektrownie wiatrowe w załączniku do ustawy, tym samym zaliczając je do kategorii XXIX obiektów budowlanych. Z całą zatem pewnością było to działanie przemyślane, które miało na celu dostosowanie przepisów prawa budowlanego do regulacji u.i.e.w., z której to definicji wynika, że elektrownia wiatrowa jest budowlą w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych. Przytoczone powyżej przepisy wskazują, że zamiarem ustawodawcy było zaliczenie elektrowni wiatrowych w całości do budowli w rozumieniu Prawa budowlanego, a nie, jak to było do czasu wejścia w życie u.i.e.w. traktowanie jako budowali wyłącznie części budowlanych tych elektrowni.

Za uznaniem, iż pomimo nowelizacji art. 3 pkt. 3 ustawy Prawo budowlane w dalszym ciągu budowlą w rozumieniu tej ustawy są wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowych nie może też przemawiać treść art. 3 pkt. 1 ustawy Prawo budowlane. Aktualnie przepis ten stanowi, iż ilekroć w ustawie jest mowa o obiekcie budowlanym, należy przez to rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Wątpliwości w tym zakresie może budzić ostatnia część tego przepisu, wedle której obiekt budowlany, a więc i budowla musi być wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Pojęcie to powinno być definiowane zgodnie z ustawą z dnia 16 kwietnia 2004 r. o wyrobach budowlanych ( t.j. Dz. U z 2016 r. poz. 1570 ze zm.), która z kolei odsyła do art. 2 pkt 1 Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady UE Nr 305/2011 z dnia 9 marca 2011 r. ustanawiającego zharmonizowane warunki wprowadzenia do obrotu wyrobów budowlanych i uchylenie dyrektywy Rady 89/106/ EWG (Dz. UE L.88. z 2011.04.04, str. 5). W myśl tego przepisu „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.

Mając powyższe na uwadze należy stwierdzić, iż elektrownia wiatrowa zbudowana jest również z takich elementów, które nie stanowią wyrobów budowlanych w szczególności nie są trwale wbudowane w obiekt budowlany. Art. 3 pkt. 1 ustawy Prawo budowlane nie stanowi jednak, iż obiekt budowlany ma być wzniesiony z wyrobów budowlanych (w całości), tylko z użyciem tych wyrobów. Potwierdzeniem tego, że na obiekt budowlany mogą składać się zarówno wyroby budowlane, jak i inne wyroby jest art. 10 ustawy Prawo budowlane w brzmieniu: *„Wyroby wytworzone w celu zastosowania w obiekcie budowlanym w sposób trwały o właściwościach użytkowych umożliwiających prawidłowo zaprojektowanym i wykonanym obiektom budowlanym spełnienie podstawowych wymagań, można stosować przy wykonaniu robót budowlanych wyłącznie, jeżeli wyroby te zostały wprowadzone do obrotu lub udostępnione na rynku krajowym zgodnie z przepisami odrębnymi, a w przypadku wyrobów budowlanych – również zgodnie z zamierzonym zastosowaniem”*. Przepis ten, odnoszący się wyłącznie do wyrobów zastosowanych w obiekcie budowlanym w sposób trwały, rozróżnia te z nich, które stanowią wyroby budowlane i które takich wyrobów nie stanowią. Podkreślić też należy, iż art. 10 ustawy Prawo budowlane w ogóle nie obejmuje zastosowanych w obiekcie budowlanym wyrobów, które nie zostały z nim połączone w sposób trwały.

Zatem z faktu, iż część techniczno – elektroniczna elektrowni wiatrowej nie składa się z wyrobów budowlanych we wskazanym wyżej rozumieniu, nie można wywodzić, iż tym samym nie stanowi ona części obiektu budowlanego. **Art. 3 pkt. 1 ustawy Prawo budowlane nie wprowadza wymogu wzniesienia obiektu budowlanego wyłącznie z użyciem wyrobów budowlanych, a art. 10 tej ustawy tezę tę potwierdza.** Na poparcie tego stanowiska można też powołać odpowiedź Ministra Finansów z dnia 5 maja 2015 r. (PL – LS.054.13.2005.MWD), na interpretację nr 32306 w sprawie wpływu zmiany ustawy prawo budowlane na podatek od nieruchomości. Wskazano w niej :” *Dodanie wymogu wzniesienia obiektu budowlanego z użyciem wyrobów budowlanych umożliwi w dalszym ciągu stosowanie w procesie budowlanym materiałów niestanowiących wyrobów budowlanych, co wynika bezpośrednio z art. 10 u.p.b. Powiązanie w art. 3 pkt. 1 u.p.b. pojęcia obiektu budowlanego z wyrobami budowlanymi wynika z przyjęcia założenia, zgodnie z którym zakwalifikowanie danej konstrukcji jako obiektu budowlanego możliwe będzie po*

*stwierdzeniu zastosowania przy jej wznoszeniu wyrobów budowlanych, przy czym możliwe będzie również użycie wyrobów innych niż budowlane”.*

Jeżeli dokonanie wykładni językowej regulacji ustawy – Prawo budowlane z uwzględnieniem celu nowelizacji jej przepisów mogłoby budzić wątpliwości, co do elementów składowych budowali, jaką jest elektrownia wiatrowa wskazana w załączniku do tej ustawy, to należy efekty tej wykładni zweryfikować dodatkowo poprzez metodę systemową zewnętrzną. Należy więc umiejscowić przepis w ramach porządku prawnego, do którego należy i uwzględnić relacje w jakich pozostaje z innymi aktami, które ten porządek tworzą. A zatem faktem jest, iż ustawa z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, w kompleksowy sposób, co do tej pory nie miało miejsca, uregulowała zagadnienia związane z tego rodzaju obiektami – zgodnie z art. 1 warunki i tryb ich lokalizacji oraz budowy. W związku z jej postanowieniami dokonano zmian w szeregu ustaw, w tym w prawie budowlanym.

**Mając powyższe na uwadze należy stwierdzić, iż skoro u.i.e.w. reguluje problematykę budowy tych obiektów i jednocześnie dostosowuje do potrzeb tej ustawy prawo budowlane, to użyte w ustawie- Prawo budowlane pojęcie „elektrownia wiatrowa” należy rozumieć zgodnie z art. 2 u.i.e.w.**

A więc art. 2 u.i.e.w. zgodnie z pkt. 1 tego przepisu elektrownią wiatrową jest 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). Podkreślić przy tym należy, iż katalog wskazanych w art. 2 pkt. 1 u.i.e.w. części elektrowni wiatrowych nie jest zamknięty, gdyż ustawodawca posłużył się pojęciem „składającą się co najmniej z ...”.

Elementy techniczne, to stosownie do art. 2 pkt 2 wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. **Na elektrownią wiatrową w rozumieniu przepisów prawa budowlanego składają się więc aktualnie zarówno jej części budowlane (fundament, wieża) jak i niebudowlane (wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu).**

Z powyższego wynika, że przepisy u.i.e.w. doprecyzowują prawo budowlane i tym samym współdecydują o zakresie pojęcia „budowla” w rozumieniu tej ustawy. Ponieważ budowla w rozumieniu prawa budowlanego stanowi jedną z kategorii obiektu budowlanego, do której odsyła art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l., w konsekwencji stanowi ona przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości w zakresie, w jakim treść tego pojęcia wyznacza art. 2 u.i.e.w.

Należy również wspomnieć **art. 9 pkt. 3 u.i.e.w., nowelizujący załącznik do ustawy Prawo budowlane. Kategoria XXIX obiektów budowlanych obejmuje wolno stojące kominy i maszty oraz elektrownie wiatrowe. Szczególnej uwagi wymaga fakt, że załącznik do ustawy Prawo budowlane stanowi integralną 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 definicji budowli zawartej w u.p.o.l. jest bezpośrednie odesłanie do pojęcia obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. Jeżeli więc, jak wskazują przepisy u.p.o.l., Prawo budowlane oraz u.i.e.w., elektrownia wiatrowa jest obiektem budowlanym w przepisach prawa budowlanego to należy ją uznać za przedmiot podatku od nieruchomości. Ustawodawca w tym przepisie, a ni też w żadnym innym tejże ustawy nie wskazuje, że budowlą (obiektem budowlanym ) są wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowej.

Za wykładnią uznającą za budowlę zarówno elementy budowlane, jak i techniczne elektrowni wiatrowej przemawia także treść art. 17 u.i.e.w. Zgodnie z tym przepisem od dnia wejścia w życie ustawy do dnia 31 grudnia 2016 r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowej ustala się i pobiera się zgodnie z przepisami obowiązującymi przed wejściem w życie ustawy. Ustawodawca, poprzez treść tego przepisu, wyraża wolę zmian w dotychczasowych zasadach opodatkowania elektrowni wiatrowych. W ocenie organu podatkowego powołany przepis należy rozumieć 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 związku 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 (elementy 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.

*Jak bowiem stwierdził WSA w Bydgoszczy w wyroku z dnia 21 lutego 2017 r. (Sygn. akt. I SA/Bd 866/16) przepis (art. 17 u.i.e.w.) ten ma sens tylko wtedy gdy uznamy, że następstwem zmian wprowadzonych przez u.i.e.w. jest wzrost obciążeń w zakresie podatku od nieruchomości, z uwagi na opodatkowanie elektrowni wiatrowej jako całości. Gdyby wprowadzone regulacje — nie spowodowały zmian w opodatkowaniu elektrowni wiatrowych, przepis ten byłby zbędny. Nie wolno jest interpretować przepisów prawnych, tak, aby okazały się zbędne.*

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. zmieniającej prawo budowlane (uzasadnienie do poselskiego projektu u.i.e.w. (druk nr 315), Sejm VIII kadencji – [www.sejm.gov.pl](http://www.sejm.gov.pl)). Wskazano w nim, że „Ponadto ustawa - Prawo budowlane wprowadza podział elektrowni wiatrowych na dwie części – część budowlaną i część niebudowlaną (techniczną). Podział ten został wprowadzony w 2005 r. w wyniku poprawki senackiej do jednej z ustaw nowelizujących prawo budowlane. **Jak się wydaje, przepis ten został wprowadzony przede wszystkim ze względów podatkowych – w celu zwolnienia części niebudowlanych elektrowni wiatrowych z podatku od nieruchomości...**”. Ustawodawca dostrzegł więc skutki podatkowe wprowadzenia w 2005 r. zmiany polegającej na zastrzeżeniu, iż jedynie części budowlane elektrowni wiatrowej stanowią budowlę w rozumieniu art. 3 pkt. 3 ustawy Prawo budowlane. Mając tego świadomość wprost w uzasadnieniu ustawy wskazano: *„W projekcie ustawy zaproponowano wykreślenie przepisu wprowadzającego podział elektrowni wiatrowych na części budowlaną i niebudowlaną. W proponowanym stanie prawnym cała elektrownia będzie budowlą, a tym samym zastosowanie do niej będą znajdować przepisy Prawa budowlanego dotyczące użytkowania obiektów budowlanych oraz dotyczących katastrof budowlanych.”*

**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. Jak wynika z treści owego przepisu, podstawę opodatkowania stanowi wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych,

ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych – ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. Z literalnego zatem brzmienia przepisu art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. wynika w jaki sposób należy ustalać podstawę opodatkowania. Powyższe stanowisko znajduje potwierdzenie w wyroku NSA z dnia 12 czerwca 2007 r. (II FSK 775/06). W innym wyroku NSA, wydanym w sprawie II FSK 2027/09, Sąd wskazał że w myśl art.4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. podstawę opodatkowania stanowi wartość. Według NSA, użyte sformułowanie „wartość ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego” wskazuje jednoznacznie, że dochodzi tu o „wartość stanowiącą podstawę obliczania amortyzacji”. Oznacza to, że ustawodawca dla celów podatku od nieruchomości nie nakazuje ustalać podstawy opodatkowania a wskazuje pewien określony stan faktyczny „wartość budowli”, od którego należy obliczyć podatek stanowiący wskazany w ustawie procent tej wartości. Sąd podkreślił, iż podatnik nie może wedle swego uznania ustalać podstawy opodatkowania przyjmując wartość rynkową. Przepisy u.p.o.l. nie dopuszczają sytuacji, w której podatnik może ustalać wartość początkową budowli odmiennie dla celów podatków dochodowych i odmiennie dla celów podatku od nieruchomości, przyjmując wartość rynkową budowli.

Nie można podzielić także argumentu podniesionego przez Wnioskodawcę we wniosku, jakoby kierunek wykładni przepisów wskazany przez Wnioskodawcę znajdował uzasadnienie w wyrażonej w art. 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.), na zasadzie rozstrzygania niedających się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego na korzyść podatnika. Jak bowiem stwierdził Trybunał Konstytucyjny w cytowanym przez organ oraz Wnioskodawcę wyroku z dnia 13 września 2011 r. , P 33/09: „*Trybunał Konstytucyjny uznał jednocześnie, że art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zakresie, w jakim miałaby dotyczyć podziemnych wyrobisk górniczych oraz znajdujących się w nich obiektów i urządzeń, nie narusza wskazanych przez pytający sąd wzorców konstytucyjnych. Jakkolwiek zauważone przez WSA wątpliwości co do rozumienia rozważanej regulacji są poważne, to nie mają one charakteru kwalifikowanego, **co oznacza, iż możliwe jest ich usunięcie przez zastosowanie przyjętych w kulturze prawnej reguł wykładni.** Tym samym pytający sąd, rozpatrując zawistą przed nim sprawę, może samodzielnie, w toku interpretacji zakwestionowanych przepisów prawnych, rozstrzygnąć przedstawione przez niego zagadnienia, co powinno nastąpić w zgodzie z wymogami stawianymi przez Konstytucję*”. Biorąc pod uwagę fakt, że w

przedmiotowej sprawie usunięcie istniejących wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego jest możliwe w drodze zastosowania reguł wykładni, wspomniana zasada wynikająca z art. 2a Ordynacji podatkowej nie znajdzie zastosowania, gdyż w sprawie nie zachodzą nie dające się usunąć wątpliwości. Reasumując kwestia opodatkowania elektrowni wiatrowych od 1 stycznia 2017 r. nie wywołuje zasadniczych wątpliwości jeżeli uwzględnia się uprawnione metody wykładni, mające znaczenie w sprawie.

Nie można podzielić także argumentu podniesionego przez Wnioskodawcę we wniosku odnośnie niezgodności u.i.e.w. z bezpośrednio skutecznymi i mającymi bezpośrednio zastosowanie regułami unijnymi traktującymi o udzieleniu pomocy publicznej. Jedną z form tej pomocy jak dowodzi Wnioskodawca są instrumenty podatkowe, co narusza art. 107 ust. 1 TFUE a pomoc udzielona z naruszeniem tych reguł jest sprzeczna z prawem. Jak bowiem stwierdził WSA w Łodzi w wyroku z dnia 24 marca 2017 r. (Sygn. I SA/Łd 1/17) : *„zauważyć należy, że niezgodność pomocy ze wspólnym rynkiem nie jest ani absolutna, ani też bezwarunkowa. Jak wynika z treści powołanych przepisów TFUE jedynie Komisja Europejska posiada kompetencje do badania i wypowiedania się o niezgodności udzielonej pomocy ze wspólnym rynkiem i do podjęcia stosownych kroków, w wypadku stwierdzenia, że dana pomoc jest z nim niezgodna”*.

**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. (Sygn. akt I SA/Bd 866/16) sąd uznał, że w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. opodatkowaniu podlega kompletna elektrownia wiatrowa. Sąd stwierdził, że 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. Sąd zinterpretował na niekorzyść też przepis przejściowy z ustawy wiatrakowej, zgodnie z którym do końca 2016 r. podatek od elektrowni wiatrowych pobiera się na starych zasadach. Choć ustawa nie ustala wprost nowych, ten przepis przejściowy sugeruje, że są one inne niż wcześniej. Gdyby się nie zmieniły, ten przepis nie byłby potrzebny.

Takie samo zdanie podziela WSA w Łodzi w wyroku z dnia 24 marca 2017 r., (Sygn. akt I SA/Łd 1/17). Sąd wskazał na kilka argumentów, które przesądzają, że ustawa

wiatrakowa spowodowała skutki podatkowe w postaci podwyższenia daniny od elektrowni wiatrowej. Przede wszystkim ustawa ta wskazuje, że elektrownia wiatrowa jest budowlą. Zdaniem WSA definicję tę należy również stosować na potrzeby podatkowe. Sąd wskazał też, że z art. 3 pkt 3 prawa budowlanego zostały wykreślone elektrownie wiatrowe. Wcześniej w przepisie tym jako budowle były wymienione jedynie części budowlane elektrowni wiatrowej. Skoro więc usunięto je z przepisu, a definicję zawiera ustawa wiatrakowa, to ją należy stosować do celów podatkowych. WSA w Łodzi wskazał też, że przepis przejściowy ustawy wiatrakowej jasno wskazuje, że wyższy podatek nalicza się od 1 stycznia 2017 r. – Przepis byłby zbędny, gdyby nie wywoływał skutku w postaci wyższego podatku .

Mając powyższe na uwadze, za prawidłowe w obowiązującym stanie prawnym, należy uznać stanowisko, zgodnie z którym za budowlę, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt. 2 oraz w art. 2 ust. 1 pkt. 3 u.p.o.l. uznaje się budowlę, jaką jest elektrownia wiatrowa składająca się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych – tj. wirnika z zespołem łopat, zespołu przeniesienia napędu, generatora prądotwórczego, układów sterowania i zespołu gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu, 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. z 2015 r. poz. 478 i 2365 oraz z 2016 r. poz. 925).

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.

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).

W świetle obowiązującego stanu prawnego organ podatkowy uznaje stanowisko Wnioskodawcy **za nieprawidłowe**.

### 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.



BURMISTRZ  
inż. Marek Wesolowski