

## WÓJT GMINY RADZIEJÓW

ul. Kościuszki 20/22  
88-200 Radziejów

Radziejów, dnia 29 listopada 2016 r.

UGB.3120.3.2016

### INTERPRETACJA INDYWIDUALNA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Wójt Gminy Radziejów, działając na podstawie art. 14b i art. 14j ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r., poz. 613 ze zm.), art. 1a ust. 1 pkt 2, art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r., poz. 716 ze zm.), art. 2 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 2016 r., poz. 961),

#### postanawia:

1. stwierdzić, że stanowisko Wnioskodawcy, przedstawione we wniosku z dnia 3.10.2016 r. o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego – podatku od nieruchomości w zakresie zdarzenia przyszłego – **jest nieprawidłowe.**
2. stwierdzić, że od dnia 1.01.2017 r. w odniesieniu do elektrowni wiatrowych opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości (od budowli) podlega pełna ich wartość, co dotyczy zarówno masztu wraz z fundamentem, jak też elementów technicznych.

#### UZASADNIENIE

Wnioskodawca we wniosku z dnia 3.10.2016 r. (data wpływu) zwrócił się do Wójta Gminy Radziejów w trybie art. 14b i art. 14j Ordynacji podatkowej o udzielenie pisemnej interpretacji co do opodatkowania podatkiem od nieruchomości od 1.01.2017 r. elektrowni wiatrowych.

W w/w wniosku Wnioskodawca zadaje pytanie, czy od 1.01.2017 r. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nadal podlega wieża składająca się z sekcji stalowych z wmontowaną drabiną z pionowym systemem asekuracji oraz fundamenty, w których umiejscowione są przepusty kablowe i uziemienie?

We wniosku w części II jako „zdarzenie przyszłe” przedstawiono opis obiektów i urządzeń, składających się na elektrownie wiatrowe, **nie przedstawiono natomiast innych okoliczności z tym związanych.** Dopiero w części IV zatytułowanej „Stanowisko

Wnioskodawcy” zawarto uzupełniającą część opisową odnoszącą się do „zdarzenia przyszłego”.

Pismem z dnia 25.10.2016 r. Wójt Gminy Radziejów wezwał Wnioskodawcę do uzupełnienia wniosku poprzez złożenie do akt sprawy dokumentów dotyczących każdej z posiadanych przez Wnioskodawcę na terenie Gminy Radziejów „elektrowni wiatrowych” - w zakresie dotyczącym mocy zainstalowanej elektrycznej oraz wskazania, iż poszczególne „elektrownie wiatrowe” nie przekraczają/przekraczają moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. z 2015 r., poz. 478; ze zm.), albowiem jest to niezbędne dla rozstrzygnięcia sprawy.

W ustosunkowaniu się do wezwania organu podatkowego Wnioskodawca pismem z dnia 03.11.2016r. (data wpływu: 09.11.2016 r.) złożył wyjaśnienie, że każda z 12 elektrowni wiatrowych posiada po 1,5 MW mocy zainstalowanej i każda z nich przekracza moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy o odnawialnych źródłach energii.

Wnioskodawca we wniosku z dnia 3.10.2016 r. we własnym stanowisku prawnym podnosi, że pomimo wejścia w życie ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 2016 r., poz. 961), opodatkowaniu nadal podlega wyłącznie wieża wraz z fundamentem, a zatem przepisy tej ustawy nie wpływają na zakres opodatkowania elektrowni wiatrowych od 1.01.2017 r., ponieważ wyznacznikiem opodatkowania podatkiem od nieruchomości w omawianej kwestii w dalszym ciągu pozostają wyłącznie przepisy Prawa budowlanego. Dlatego – zdaniem Wnioskodawcy, w dalszym ciągu za aktualne uznać należy orzecznictwo wydane na tle poprzedniego stanu prawnego, w którym dla urządzeń wchodzących w skład elektrowni wiatrowych nie miało znaczenia wyliczenie urządzeń technicznych w katalogu zawartym w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego.

W uzasadnieniu Wnioskodawca nawiązał do ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, w tym do wprowadzonych tym aktem normatywnym zmian w ustawie z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2016, poz. 290 ze zm.), polegających na wykreśleniu elektrowni wiatrowych z przykładowego katalogu urządzeń technicznych, których części budowlane stanowią budowle w rozumieniu Prawa budowlanego, a także na uwzględnieniu elektrowni wiatrowych w załączniku do Prawa budowlanego, jako nową kategorię obiektu budowlanego. Uwagi powyższe doprowadziły Wnioskodawcę do stwierdzenia, iż zmiany wprowadzone ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie modyfikują zasad opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych od 1.01.2017 r.

Wnioskodawca przedstawił analizę podstaw opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych do 31.12.2016r. (stan prawny sprzed 16.07.2016 r.), odniósł się także do tychże podstaw po w/w dacie.

Według Wnioskodawcy do dnia wejścia w życie ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, lokalne przepisy podatkowe odwoływały się do definicji zawartych w Prawie budowlanym. Wychodząc zatem od art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, poprzez art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, Wnioskodawca wywodzi, iż „elektrownie wiatrowe” jako całość nie stanowiły do 16.07.2016 r. budowli podlegających opodatkowaniu, natomiast części budowlane urządzeń technicznych tj. fundament i wieżę należy za budowlę uznać, ponieważ są to elementy niezbędne dla funkcjonowania urządzeń technicznych, które na nich się opierają.

Według Wnioskodawcy art. 2 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, „przesądza jedynie o tym, że za „budowlę” można uznać elektrownię jako całość „dla celów Ustawy o inwestycjach”, nie oznacza to jednak, że elektrownia wiatrowa spełnia jako całość kryteria uznania jej za budowlę w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r., poz. 716).

Zdaniem Wnioskodawcy wykreślenie z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego elektrowni wiatrowych potwierdza jedynie, iż „katalog części budowlanych urządzeń technicznych nadal jest otwarty, o czym świadczy pozostawienie w definicji budowli frazy „innych urządzeń”. Dlatego za celowe Wnioskodawca uważa przeanalizowanie lokalnych przepisów podatkowych względem aktualnego brzmienia definicji „obiekту budowlanego”, z zaznaczeniem na pochodzenie materiałów, z jakich został on wzniesiony (tu: „z użyciem wyrobów budowlanych”). Nadto istotne jest – jego zdaniem, aby podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości co do budowli odnosić do wartości stanowiącej podstawę obliczania amortyzacji środków trwałych. Skoro zatem „zasady klasyfikacji środków trwałych składających się na elektrownię wiatrową stoją w sprzeczności z poglądem, że elektrownia wiatrowa jako całość podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości”, to także z tego względu podstawą opodatkowania powinna w dalszym ciągu być jedynie wieża i fundament, bez tzw. „urządzeń technicznych”.

Według Wnioskodawcy przepisy ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, nie mają znaczenia w zakresie, w jakim ustawa ta nie odnosi się bezpośrednio do zmiany w przepisach Prawa budowlanego. Pogląd taki Wnioskodawca opiera na stwierdzeniu, iż ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie odsyła w zakresie zawartej w niej definicji budowli do innych aktów prawnych niż Prawo budowlane.

**Analiza stanu prawnego wniosku opiera się na powyższej tezie jako wiodącym stwierdzeniu wnioskodawcy, uzupełnianym dodatkowymi argumentami.**

Wnioskodawca w uzasadnieniu wniosku przedstawił argumenty, według niego potwierdzające prawidłowość dokonanej analizy przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz Prawa budowlanego w brzmieniu zmienionym ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, opierając się na wykładni celowościowej tej ustawy, która według niego, została przyjęta nie po to, aby zmieniać przepisy podatkowe, ale dlatego, aby chronić prawa obywateli, którzy domagali się ochrony polegającej na wprowadzeniu szeregu ograniczeń w lokalizacji elektrowni wiatrowych.

W podsumowaniu Wnioskodawca stwierdził, iż opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają tzw. urządzenia techniczne”.

**Wójt Gminy Radziejów nie podziela stanowiska wnioskodawcy.**

Zdaniem organu podatkowego klasyfikowanie obiektów typu elektrownie wiatrowe na potrzeby opodatkowania, powinno być dokonywane z uwzględnieniem zarówno przepisów sensu stricto podatkowych, jak i Prawa budowlanego, do którego przepisy o podatkach lokalnych odsyłają. Nie ulega wątpliwości, że do dnia 16.07.2016 r., a więc do dnia wejścia w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, w orzecznictwie sądów administracyjnych oraz w doktrynie prezentowano pogląd, wedle którego urządzenia i przedmioty będące wyposażeniem elektrowni wiatrowej, stanowiące tzw. „urządzenia techniczne”, nie są przedmiotem opodatkowania podatkiem od

nieruchomości (tu: od budowli). Judykatura opierała się w tym zakresie na brzmieniu art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego. Przepis ten od 16.07.2016 r. nie wskazuje już wprost na elektrownie wiatrowe, których jedynie części budowlane zaliczane były do budowli. Między innymi ten aspekt prawny dał Wnioskodawcy powody do twierdzenia, iż wyłączenie elektrowni wiatrowych z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego oznacza utrzymanie dotychczasowego podatkowego status quo. Wnioskodawca całkowicie pomija przy tym art. 2 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, w którym zawarto legalną definicję zarówno „elektrowni wiatrowej”, jak też „elementów technicznych”. Co więcej – wyraźnie zaznacza, że jego zdaniem, nie jest możliwe branie jej pod uwagę przy dokonywaniu wykładni przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, gdyż nie jest możliwe odwołanie się do definicji zawartych w innych ustawach niż Prawo budowlane.

W uzasadnieniu do projektu ustawy czytamy m.in.:

### **„Elektrownia wiatrowa jako obiekt budowlany**

*W obowiązującym stanie prawnym brak jest organu, który w sposób całościowy odpowiadałby za prawidłową eksploatację elektrowni wiatrowych. Kompetencje te podzielone są obecnie pomiędzy organy nadzoru budowlanego i Urząd Dozoru Technicznego, przy czym zasady eksploatacji niektórych elementów elektrowni wiatrowych, np. łopaty, nie zostały w ogóle uregulowane w przepisach prawa.*

*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, ale jego skutkiem jest również brak konieczności stosowania przepisów ustawy (m.in. dotyczących utrzymania obiektów budowlanych w należyłym stanie technicznym) do części niebudowlanych elektrowni wiatrowych. Wynikiem takiej regulacji jest np. brak możliwości uznania oderwania się łopaty (uznawanej przez organy nadzoru budowlanego za części niebudowlane elektrowni wiatrowej) za katastrofę budowlaną, a tym samym wyłączenie się organów nadzoru budowlanego od interweniowania w takich sytuacjach.*

*W projekcie ustawy zaproponowano wykreślenie przepisu wprowadzającego podział elektrowni wiatrowych na części budowlaną i niebudowlaną. **W proponowanym stanie prawnym cała elektrownia wiatrowa będzie obiektem budowlanym (budowlą)**, a tym samym zastosowanie do niej będą znajdować przepisy Prawa budowlanego dotyczące użytkowania obiektów budowlanych oraz dotyczących katastrof budowlanych.”*

Zatem w aktualnej ocenie stanu prawnego, który wyznacza podstawy opodatkowania elektrowni wiatrowych jako budowli, nie można przejść do porządku dziennego nad art. 2 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych i pominąć go milczeniem, za to, w oparciu o niezbyt czytelne i mało przekonujące wywody, nawiązujące do wcześniejszych unormowań w tej kwestii, twierdzić, że wyłączenie elektrowni wiatrowych z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego nie wprowadza żadnych zmian, co ma oznaczać, że „elementy techniczne” nadal nie podlegają opodatkowaniu jako budowle (tu: część budowli). Gdyby tego rodzaju rozumowanie uznać za prawidłowe – co do zasady – to jego konsekwencją powinno być całkowite wyłączenie elektrowni wiatrowych z opodatkowania jako budowli. Pozostawienie jako przedmiotu opodatkowania jedynie masztu z wieżą w tej sytuacji nie znajduje żadnego ratio legis. Nietrudno jednak zauważyć, że pojęcie „elektrowni wiatrowych” z przepisów Prawa budowlanego nie znika. W załączniku do cyt. Ustawy w kategorii XXIX wprowadzono nową kategorię obiektu budowlanego, jakim jest elektrownia

wiatrowa, natomiast w art. 82 ust. 3 pkt 5b Prawa budowlanego wskazano, że wojewoda jest organem administracji architektoniczno-budowlanej wyższego stopnia w stosunku do starosty oraz organem pierwszej instancji w sprawach obiektów i robót budowlanych, przy czym kompetencje te rozszerzono na elektrownie wiatrowe w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 20 maja 2016 r.

Zdaniem organu podatkowego aktualnie ustalenie prawidłowych zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych wymaga sięgnięcia do trzech ustaw: o podatkach i opłatach lokalnych, Prawa budowlanego oraz o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Ta ostatnia ustawa zawiera definicję legalną „elektrowni wiatrowej” i „elementów technicznych”. Definicja ta ma znaczenie systemowe i powinna być stosowana nie tylko na tle ustawy, w której została zamieszczona, mamy tu bowiem do czynienia z kategorią obiektu budowlanego wymienioną w w/w załączniku do Prawa budowlanego (zob. R. Dowgier, *Nowe zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych*, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych, wrzesień 2016, s. 8; autor przedstawia również w historycznym ujęciu zmiany art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, potwierdzające słuszność zaprezentowanego rozumowania).

Ujęcie definicji „elektrowni wiatrowej” i „elementów technicznych” w art. 2 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. wykluczyło możliwość argumentowania, iż wykreślenie „elektrowni wiatrowych” z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego nic nie zmienia, jako że są one kategorią urządzeń technicznych, a wyliczenie ich w ustawie ma charakter przykładowy i otwarty.

Według organu podatkowego obecnie już nie Prawo budowlane, ale ustawa z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych przesądza o tym, jakie elementy składają się na elektrownię wiatrową i, że są to zarówno elementy budowlane, jak i niebudowlane, techniczne, jak: wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Jest to katalog otwarty (tu: „składającą się co najmniej z...”).

Przepis art. 1a ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych definiując budowlę odsyła do pojęcia obiektu budowlanego w Prawie budowlanym. Stosownie do art. 3 pkt 1 jedną z kategorii obiektów budowlanych są budowle. Natomiast w myśl wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie P 33/09 opodatkowane mogą być tylko takie budowle, które zostały *expressis verbis* wymienione w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, innych przepisach tej ustawy, albo w załączniku do niej. Ponadto o statusie poszczególnych obiektów budowlanych mogą decydować również inne przepisy ustawowe.

W art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego „elektrowni wiatrowych” się już nie wymienia, nie ma też odrębnego akcentu na „elementy techniczne”, za to o „elektrowniach wiatrowych” mowa jest w załączniku do w/w ustawy. Ponieważ obiekt taki nie spełnia ani cech budynku, ani obiektu małej architektury, na potrzeby podatku od nieruchomości powinien być klasyfikowany jako budowla. Składają się na nią **zarówno części budowlane, jak i elementy techniczne**, co wynika wprost z ustawy z dnia 20 maja 2016 r.

Tak więc dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości, tak jak to było zamierzone w cytowanym uzasadnieniu projektu poselskiego ustawy z dnia 20 maja 2016 r., w zakresie elektrowni wiatrowych opodatkowaniu podlega pełna ich wartość, która co do zasady, ustalana na dzień 1 stycznia roku podatkowego stanowi 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. Nowa, wyższa wartość elektrowni wiatrowej będzie stanowiła podstawę opodatkowania dopiero od 1.01.2017 r., co wynika z art. 17 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. Tak więc już od dnia jej wejścia w życie, czyli od 16.07.2016r. należy uznać za budowlę elektrownię wiatrową w rozumieniu art. 2 pkt 1, ale dla potrzeb podatku od nieruchomości do końca 2016 roku przyjmuje się fikcję prawną, polegającą na opodatkowaniu jedynie części budowlanych.

**Reasumując, od dnia 1.01.2017 r. podatnicy podatku od nieruchomości należnego od elektrowni wiatrowych powinni zadeklarować do opodatkowania wartość wszystkich elementów, które składają się na tę budowlę w rozumieniu art. 2 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 2016r., poz. 961).**

W tym stanie rzeczy orzec należało jak wyżej.

Pouczenie:

Niniejsza interpretacja, po usunięciu danych identyfikujących Wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, zostanie niezwłocznie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej Urzędu Gminy Radziejów.

Na niniejszą interpretację Wnioskodawcy przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy, za pośrednictwem Wójta Gminy Radziejów.

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

Skargę wnosi się w terminie 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa.

*Wójt Gminy Radziejów*

*dr Marek Szuszman*

Otrzymują:

1. Wnioskodawca
2. a/a.