

Głuchów, 2016.12.02

Organ: Wójt Gminy Głuchów

adres:

Urząd Gminy Głuchów  
ul. Aleja Klonowa 5  
96-130 Głuchów

Znak sprawy: OR.033.6.2016

### **Interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego**

Działając na podstawie art. 14j par. 1 i 3 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zmianami)  
Wójt Gminy Głuchów

#### **uznaje za nieprawidłowe**

stanowisko podatnika wskazane we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej z dnia 6 października 2016 r. o interpretację prawa podatkowego w zakresie uznania za budowlę - w stanie prawnym, który będzie obowiązywał od 1 stycznia 2017 r. - wyłącznie fundamentu i wieży wchodzących w skład elektrowni wiatrowej oraz nie podleganiu wliczeniu do wartości budowli urządzeń technicznych wchodzących w skład elektrowni wiatrowej.

#### **Uzasadnienie**

Podatnik przedstawił następujący stan faktyczny:

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 Głuchów.

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 6.10.2016 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 skuteczność 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 naporu 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 zębatych, 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 na 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.

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 wysoka prędkość obrotową wału generatora.

Generator prądotwórczy- ma za zadanie zmienić 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 systemem 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.

W związku z powyższym podatnik zadał następujące 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.

Podatnik stoi na stanowisku, 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.

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).

Wójt Gminy Głuchów, jako organ podatkowy w zakresie podatków i opłat lokalnych uznał, że stanowisko podatnika jest nieprawidłowe.

W ocenie organu podatkowego podatnik, zauważając zmianę w ustawie - Prawo budowlane, dokonane przepisami ustawy z 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 2016 r. poz. 961), niesłusznie uważa, że zmiana ta nie ma wpływu na opodatkowanie podatkiem od nieruchomości przedmiotu opodatkowania, jakim jest elektrownia wiatrowa.

Należy tutaj podkreślić, że zmiana dotyczy nie tylko ustawy - Prawo budowlane, ale także załącznika do tej ustawy i wynika z regulacji zawartych w art. 9 ustawy z 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych.

Zmiany przepisów w odniesieniu do ustawy polegają na wykreśleniu słów: "elektrownie wiatrowe" z przykładowego katalogu urządzeń technicznych, których jedynie części budowlane stanowią budowlę zawartego w art. 3 punkt 3 ustawy - Prawo budowlane, a ponadto na dodaniu do art. 82 ust. 3 nowego punktu - 5b.

Natomiast w załączniku do ustawy w kategorii XXIX wprowadzono nową kategorię obiektu budowlanego, jakim jest elektrownia wiatrowa.

Zdaniem organu podatkowego te zmiany nie są obojętne dla ustalenia tego, które elementy elektrowni wiatrowych wchodzą w zakres opodatkowania takiej elektrowni podatkiem od nieruchomości.

Należy przede wszystkim zauważyć (i zgodzić się w tym względzie z podatnikiem), że zasada wyrażona w Wyroku TK z 13 września 2011 r. (P 33/09), który uznał, że przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości mogą być jedynie takie budowle, które zostały *expressis verbis* wymienione w art. 3 punkt 3) ustawy - Prawo budowlane, jak też w pozostałych przepisach tej ustawy lub załączniku do

niej, zachowuje swoją aktualność także w warunkach zmiany o której mowa wyżej.

Odwołując się do uzasadnienia, powołanego również przez Podatnika wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. (P 33/09), należy przywołać stanowisko Trybunału wyrażone w tym wyroku: „[...] 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.***

Treść tych przepisów ustawy i załącznika do ustawy doprecyzowuje rozpatrywaną definicję, wskazując, jakie obiekty zawierają się w poszczególnych klasach obiektów, których nazwy w niej występują. Tak więc termin: "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.

Z przepisów tych wynika również, jakie obiekty są częściami składowymi obiektów należących do poszczególnych klas; których nazwy w niej występują. Definicja terminu "budowla" obejmuje również 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.

Przepisy powyższe określają wreszcie, jakie klasy obiektów należy uznać za podobne do klas obiektów, których nazwy w niej występują. Uznaje się zatem, że 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 ustawy - Prawo Budowlane może współdecydować treść innych regulacji prawnych, w tym także treść innych aktów niż ustawa (tak np. w wyroku NSA z 13 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 144/10, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, oraz wyroku NSA z 13 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 1310/10, Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych).

Przepisy odrębne nierzadko precyzują bowiem znaczenie wyrażeń występujących 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 ustawy - Prawo budowlane.

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. Tak samo istotne znaczenie dla zaliczenia elektrowni (jako całości) do kat. budowli 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.

Stosując zasadę wskazaną przez TK od 1 stycznia 2017 r., trzeba zatem w opodatkowaniu elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości uwzględniać zarówno ustawę o podatkach i opłatach lokalnych, jak również ustawę - Prawo budowlane i załącznik do tej ustawy.

Organ podatkowy stoi również na stanowisku, że nie jest też obojętna dla ustalenia elementów elektrowni wiatrowej, które stanowią łącznie przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości definicja

legalna tej elektrowni, zawarta w art. 2 punkt 1) ustawy z 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych.

Przepis przejściowy zawarty w w/w ustawie wyraźnie stwierdza, że tylko do 31 grudnia 2016 r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowych ustala się i pobiera zgodnie z przepisami obowiązującymi przed wejściem w życie ustawy z 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych.

Z powyższych względów należy uznać, że od 1 stycznia 2017 r. elektrownie wiatrowe będą opodatkowane z uwzględnieniem wartości zarówno elementów budowlanych, jak również urządzeń technicznych wchodzących w skład elektrowni wiatrowej.

## **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 Głuchów.

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

17 6 17  
  
Wojewódzki Sąd Administracyjny