

Received: 18 November 2018

Revised: 30 November 2018

Accepted: 15 December 2018

Published: 30 December 2018

## **CASE STUDY: REAL ESTATE TAXATION OF THE WIND FARM (WIND POWER STATIONS)**

## **STUDIUM PRZYPADKU: OPODATKOWANIE FARMY WIATROWEJ (ELEKTROWNI WIATROWYCH) PODATKIEM OD NIERUCHOMOŚCI**

**Tomasz Wołowiec**

Dr hab., prof. nadzw., Wyższa Szkoła Ekonomii i Innowacji w Lublinie, Polska

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7688-4231>

\* *Corresponding author:* e-mail: [wolowiectomek@gmail.com](mailto:wolowiectomek@gmail.com)

### **Abstract:**

A wind farm (power station) is a building within the meaning of art. 3 point 3 of the construction law, and therefore a construction object that is not a building or a small architecture, consisting at least of a foundation, “tower” and technical elements. The analysis of the justification of the draft law on wind farm investments indicates that the legislator's main objective was to strengthen construction supervision over wind farms, but the introduction of this law also had tax consequences, which are the effect of changing the definition of a building construction law. The above means that from January 1, 2017. there has been a change in the taxation of wind farm property tax, meaning the return to taxation of a wind farm as a building (understood as a whole subject of taxation).

**Keywords:** real estate tax, building, wind farm (power station)

### **Streszczenie:**

Elektrownia wiatrowa jest budowlą w rozumieniu art. 3 pkt 3 prawa budowlanego, a zatem obiektem budowlanym niebędącym budynkiem ani obiektem małej architektury, składającym się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych. Analiza uzasadnienia projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych wskazuje, że zasadniczym celem ustawodawcy było wzmocnienie nadzoru budowlanego nad elektrowniami wiatrowymi,

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2018 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article under the CC BY-NC license

(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

**Wołowiec T. (2018).** Studium przypadku: opodatkowanie farmy wiatrowej (elektrowni wiatrowych) podatkiem od nieruchomości. *International Journal of Legal Studies*, 2(4)2018: 203-215.

[DOI 10.5604/01.3001.0013.0015](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.0015)

jednakże wprowadzenie tej ustawy miało też skutki podatkowe, które są efektem zmiany definicji budowli w prawie budowlanym. Powyższe oznacza, że od 1 stycznia 2017r. nastąpiła zmiana reguł opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych, oznaczająca powrót do opodatkowania elektrowni wiatrowej jako budowli (rozumianej jako całość).


**Słowa kluczowe:** podatek od nieruchomości, budowla, elektrownia wiatrowa

## **Główny zarys problemu i jego związku z ważnymi kwestiami naukowymi i praktycznymi**

Zasadniczym założeniem ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (dalej: u.i.z.e.w) jest uregulowanie problematyki budowy i lokalizacji elektrowni wiatrowych, a przede wszystkim objęcie elektrowni wiatrowych nadzorem budowlanym. W art. 3 pkt. 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (dalej: p.b.) zmieniono definicję budowli poprzez wykreślenie słowa „elektrownie wiatrowe” z tej części definicji budowli, która zawiera przykładowy katalog urządzeń technicznych, w odniesieniu do których tylko elementy budowlane uznaje się za budowlę. Art. 17 u.i.z.e.w, stanowi, iż od dnia wejścia w życie ustawy do dnia 31 grudnia 2016 r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowej ustalało się i pobierało zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie ustawy. Ustawa definiuje elektrownie wiatrową, jako budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt. 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii, zaś za elementy techniczne uznaje wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Główny element siłowni wiatrowej to wirnik przekształcający energię wiatru w energię mechaniczną, z której z kolei generator produkuje energię elektryczną. Osadzony na wale wolnoobrotowym wirnik posiada zwykle trzy łopaty, wykonane ze wzmocnionego poliestrem włókna szklanego. Wirnik obraca się najczęściej z prędkością od 15 do 30 obrotów na minutę. Prędkość ta zostaje następnie zwiększona przez przekładnię do 1500 obrotów na minutę. Przekładnia połączona jest z wałem szybkoobrotowym, a ten z kolei z generatorem Generator, przekładnia, a także monitorujący siłownię system sterowania oraz układy smarowania, chłodzenia i hamulec umieszczone są w gondoli, zamocowanej wraz z wirnikiem na stalowej wieży o wysokości od 30 do 100 m. Na szczycie wieży znajduje się silnik i przekładnia zębata, których zadaniem jest obracanie wirnika i gondoli w kierunku wiatru. Budowa siłowni wiatrowych o niewielkich mocach jest znacz-

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2018 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article under the CC BY-NC license  
(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

Wołowiec T. (2018). Studium przypadku: opodatkowanie farmy wiatrowej (elektrowni wiatrowych) podatkiem od nieruchomości. *International Journal of Legal Studies*, 2(4)2018: 203-215.


[DOI 10.5604/01.3001.0013.0015](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.0015)

nie prostsza. Nie posiadają one na przykład mechanizmów ustawienia łopat, a ich konstrukcja umożliwia wyłączenie elektrowni poprzez pionowe ustawienie wirnika. Najbardziej rozpowszechnione są turbiny o poziomej osi obrotu, składające się z wysokiej wieży, zakończonej przypominającym śmigło wirnikiem. Wirnik posiada zwykle trzy łopaty, choć istnieją także konstrukcje, w których łopat jest mniej – dwie lub nawet jedna – bądź więcej – przykładem mogą być kilkunastołopatowe wiatraki amerykańskie, używane do napędzania pomp wodnych. By osiągnąć maksymalną efektywność, turbiny o poziomej osi obrotu muszą być zwrócone dokładnie w kierunku wiatru, umiejscowienie wirnika w stosunku do wiejącego wiatru może być jednak różne. Wśród turbin o poziomej osi obrotu wyróżnia się: turbiny, w których wirnik znajduje się przed masztem oraz turbiny, o wirniku zamocowanym za masztem. Niewielki procent wszystkich turbin wiatrowych stanowią turbiny o pionowej osi obrotu.

Elektrownia wiatrowa jest zatem konstrukcją złożoną, na którą składają się fundamenty, maszt, generator, rotor z gondolą, skrzynia biegów, wirnik, komputer sterujący, transformator, rozdzielnia energetyczna oraz instalacja alarmowa zdalnego sterowania. Najmniejszą wartość posiadają fundamenty i maszt, a najdroższe są urządzenia elektroniczne i mechaniczne. Ten fakt ma istotne znaczenie dla wysokości podstawy opodatkowania budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, którą stanowi wartość budowli ustalana dla celów amortyzacji (art. 4 ust. 1 pkt. 3 u.p.o.l.). W związku z powyższym pojawił się poważny problem dotyczący kwestii ustalenia które części elektrowni wiatrowej podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Sprawa ta od lat wywoływała problemy interpretacyjne w orzecznictwie sądów administracyjnych i interpretacjach organów podatkowych. Do tej pory w orzecznictwie ugruntował się pogląd, iż urządzenia takie jak generator, rotor z gondolą silnik czy instalacja alarmowa nie są częściami budowlanymi urządzeń technicznych (Wyrok NSA z dnia 5 stycznia 2010 r., sygn. akt II FSK 1101/08 oraz wyrok NSA z dnia 15 maja 2013 r., sygn. akt II FSK 2320/10). Zatem wszystkie te elementy stanowią części urządzeń wytwórczych energii elektrycznej, a nie budowli (wyposażenie techniczne bądź technologiczne elektrowni ma charakter jedynie pomocniczy w procesie wytwarzania energii elektrycznej i nie może być uznane za część składową budowli). Przykładowo można wskazać wyrok WSA w Rzeszowie (Wyrok WSA w Rzeszowie z 11 sierpnia 2010 r., sygn. akt I SA/Rz 340/10) z którego wynika, że jeżeli ustawodawca jako budowlę zdefiniował – między innymi – części budowlane urządzeń technicznych i równocześnie wskazał, że chodzi tu o części budowlane urządzeń technicznych – elektrowni wiatrowych, to

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2018 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article under the CC BY-NC license  
(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

Wołowicz T. (2018). Studium przypadku: opodatkowanie farmy wiatrowej (elektrowni wiatrowych) podatkiem od nieruchomości. *International Journal of Legal Studies*, 2(4)2018: 203-215.


[DOI 10.5604/01.3001.0013.0015](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.0015)

zasadne jest przyjęcie stanowiska, że elektrownia wiatrowa jako całość jest urządzeniem a budowlą są tylko części budowlane tychże urządzeń. Zatem jeśli do budowli nie zostały zaliczone urządzenia bezpośrednio służące wytwarzaniu energii elektrycznej (czyli: turbina, gondola i inne urządzenia znajdujące się w gondoli), to nie podlegają one opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, natomiast podatkowi temu podlegają tylko części budowlane, które stanowią fundamenty i maszt. Stanowisko to zostało potwierdzone w m.in. w wyroku NSA w Warszawie (Wyrok NSA z 20 stycznia 2012 r., sygn. akt II FSK 1397/10), zgodnie z którym opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają jedynie części budowlane elektrowni wiatrowych, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową, którymi w rozpoznawanej sprawie były fundamenty i maszt elektrowni wiatrowej.

Na podstawie art. 9 u.i.z.e.w. – do art. 3 pkt. 3 ustawy Prawo budowlane wprowadzona została nowa definicja budowli. Z dotychczasowej definicji budowli usunięto zapis odnoszący się do tzw. części budowlanych elektrowni wiatrowych. Nowelizacja pozostawia w Prawie budowlanym zapis z którego wynika, że budowlą są m.in. części budowlane urządzeń technicznych. Z przykładowego katalogu tych urządzeń usunięto elektrownie wiatrowe, ale jednocześnie, w załączniku do ustawy p.b., wymieniającym kategorie obiektów budowlanych (budynków, budowli lub obiektów małej architektury), dodano elektrownie wiatrowe (bez dokonywania rozróżnienia na części budowlane i niebudowlane). Wydaje się że, może to doprowadzić do objęcia podatkiem od nieruchomości całości elektrowni wiatrowych – skoro bowiem elektrownia wiatrowa została w całości wymieniona jako jedna z kategorii obiektów budowlanych, to powinna ona być budynkiem, budowlą lub obiektem małej architektury. Ponieważ niewątpliwie elektrownie wiatrowe nie spełniają przesłanek do uznania ich za budynki ani obiekty małej architektury – pozostaje zatem uznanie ich za budowle. Po zmianie przepisów „elektrownie wiatrowe” stanowią jedną z kategorii obiektów budowlanych wskazanych w załączniku do ustawy p.b., to jednocześnie w definicji budowli (art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego) jako budowle wciąż wymienione będą części budowlane urządzeń technicznych. Powstaje zatem pytanie, czy dla potrzeb podatku od nieruchomości elektrownia wiatrowa nie powinna być nadal traktowana jako urządzenie techniczne – wydaje się bowiem, że usunięcie jej z przykładowego katalogu „urządzeń technicznych” nie powinno zmieniać faktu, że obiektywnie pozostaje ona takim urządzeniem. W konsekwencji, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości wciąż podlegałyby jedynie części budowlana elektrowni wiatrowej. Chociaż żadna z dokonanych zmian prawa nie przesądza o zmianie sposobu

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2018 / Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article under the CC BY-NC license  
(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

Wołowiec T. (2018). Studium przypadku: opodatkowanie farmy wiatrowej (elektrowni wiatrowych) podatkiem od nieruchomości. *International Journal of Legal Studies*, 2(4)2018: 203-215.

[DOI 10.5604/01.3001.0013.0015](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.0015)


opodatkowania, to posłowie uznali za stosowne wpisanie w przepisach przejściowych projektu, 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.” W przedmiotowym zakresie stanowisko zajęło także Ministerstwo Finansów stwierdzając, że „ustawą z 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, która została przekazana Prezydentowi do podpisu 10 czerwca zostanie znowelizowany art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane w taki sposób, że ustawodawca rezygnuje z wymieniania w definicji budowli części budowlanych elektrowni wiatrowych. Ponadto w załączniku do ustawy Prawo budowlane określającym kategorie obiektów budowlanych, w „Kategorii XXIX”, wprowadza się nowy obiekt – „elektrownie wiatrowe”. Jednocześnie należy pamiętać, iż w uzasadnieniu wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 13 września 2011 r. (sygn. akt P 33/09) Trybunał wskazał jednoznacznie jak powinno się interpretować przepisy podatkowe dotyczące opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości w zgodzie z Konstytucją, stwierdzając m.in., że za budowle w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych można uznać jedynie budowle wymienione 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. Tak ujęte stanowisko Trybunału Konstytucyjnego jasno określa jakie objekty i urządzenia należy uznawać za budowle, a jakie budowlami w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie będą, a tym samym nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

### **Analiza najnowszych badań, aktów prawnych i literatury przedmiotu, w których podjęto omówienie podjętej problematyki**

Studium przypadku. Spółka jest spółką kapitałową z siedzibą w Polsce, prowadzącą działalność gospodarczą w sektorze energii odnawialnej, polegającą na realizacji projektów parków (farm) wiatrowych na terenie Polski, od fazy deweloperskiej poprzez ich budowę, uruchomienie i eksploatację. Spółka jest właścicielem farmy wiatrowej, składającej się z 7 elektrowni wiatrowych (turbin), każda o mocy 2 MW oraz infrastruktury towarzyszącej (farma wiatrowa). Farma Wiatrowa posadowiona jest na gruncie dzierżawionym przez spółkę. Każda z turbin składa się z żelbetowego fundamentu, wieży, zwanej również masztem, oraz gondoli. Do gondoli każdej z turbin przymocowany jest wirnik z łopatom (zwany rotorem) oraz urządzenia pomiarowe.

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2018 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article under the CC BY-NC license  
(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

Wołowicz T. (2018). Studium przypadku: opodatkowanie farmy wiatrowej (elektrowni wiatrowych) podatkiem od nieruchomości. *International Journal of Legal Studies*, 2(4)2018: 203-215.


[DOI 10.5604/01.3001.0013.0015](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.0015)

Gondola stanowi ruchomą część turbiny będącą miejscem, w którym znajdują się elementy techniczno-elektroniczne turbiny. Znajdują się w niej elementy takie jak wirnik, łożysko i wał wirnika, przekładnia, łożysko przekładni, hamulec, sprzęgło, generator wraz z chłodnicą, skrzynia biegów, komputer sterujący, rozdzielnia elektryczna, instalacja alarmowa oraz instalacja zdalnego sterowania. Gondola przymocowana jest do wieży na tzw. serwomechanizmie kierunkowania elektrowni, który, połączony z podpiąciem (dużym, zębatym kołem, zamontowanym pomiędzy szczytem wieży i gondolą), steruje ruchem obrotowym gondoli. Gondola jest elementem (urządzeniem) wymiennalnym każdej z turbin co oznacza, że w przypadku np. uszkodzenia jakiegokolwiek elementu techniczno-elektronicznego znajdującego się w gondoli, który uniemożliwia funkcjonowanie gondoli, może ona zostać wymieniona na inną, nie uszkadzając konstrukcyjnie pozostałej części turbiny tj. wieży i fundamentu, na którym wieża jest posadowiona. Wieża stanowi element konstrukcyjnie odrębny od gondoli. Gondolę bez uszczerbku dla turbiny można wymieniać na inną, a nawet wymontowywać i zastąpić innym urządzeniem prądotwórczym. Poszczególne elementy turbiny (gondola, masz i fundament) ujęte zostały odrębnie w ewidencji środków trwałych spółki. W deklaracji na podatek od nieruchomości za 2016 r. Spółka wykazała do opodatkowania podatkiem od nieruchomości niektóre części każdej z turbin, tj. wieżę oraz fundament, na którym wieża jest posadowiona. Pozostałej części, tj. części techniczno-elektronicznej każdej z turbin, tj. gondoli (wraz ze znajdującymi się w gondoli urządzeniami), rotora, serwomechanizmu kierunkowania elektrowni oraz urządzeń pomiarowych przymocowanych do gondoli, Spółka nie wykazała do opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Zgodnie z dotychczasową praktyką, spółka opodatkowywała podatkiem od nieruchomości od budowli wyłącznie części budowlane urządzeń technicznych (jakimi są turbiny wiatrowe) - tj. fundamenty oraz wieże. W związku z wejściem w życie w dniu 16 lipca 2016 r. ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych spółka powzięła wątpliwość co do rozliczenia podatku od nieruchomości od 2017 roku.

Istota problemu. Problem dotyczy odpowiedzi na pytanie czy w aktualnym stanie prawnym, dla celów sporządzenia deklaracji na podatek od nieruchomości za 2017 r., a także lata następne, za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości w postaci budowli, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz w art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (dalej: u.p.o.l.) uznaje się wyłącznie część turbiny, tj. fundament oraz posadowioną na tymże fundamencie wieżę, czy też za przedmiot za podatkowania podatkiem od nieruchomości w postaci budowli, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz w art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. uznaje się całą turbinę (rozumianą

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2018 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article under the CC BY-NC license  
(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

Wołowicz T. (2018). Studium przypadku: opodatkowanie farmy wiatrowej (elektrowni wiatrowych) podatkiem od nieruchomości. *International Journal of Legal Studies*, 2(4)2018: 203-215.

[DOI 10.5604/01.3001.0013.0015](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.0015)


jako jeden obiekt budowlany), na którą składa się fundament oraz posadowiona na tymże fundamencie wieża wraz z częścią techniczno - elektroniczną turbiny. Zdaniem Spółki (podatnika) w aktualnym stanie prawnym, dla celów sporządzenia deklaracji na podatek od nieruchomości za 2017 r., a także lata następne, za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości w postaci budowli, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz w art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, uznaje się wyłącznie część turbiny, tj. fundament oraz posadowioną na tymże fundamencie wieżę, bowiem wspólnie stanowią one część budowlaną urządzenia technicznego, o której mowa w art. 3 pkt. 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. prawo budowlane. Nie stanowi natomiast budowli, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz w art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., a przez to przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości turbina jako całość (rozumiana jako jeden obiekt budowlany), na którą składa się fundament oraz posadowioną na tymże fundamencie wieżę wraz z częścią techniczno-elektroniczną turbiny.

### **Cele i metody badawcze podjęte w analizie tematu**

Nauki prawne i administracyjne posługują się typowymi metodami spotykanymi na gruncie nauk społecznych i humanistycznych, tj.: badaniem dokumentów (aktów prawnych i wyroków sądów administracyjnych), metodami porównawczymi (ekspertyz, opinii prawnych, analiz wynikających z wykładni językowej, gramatycznej i historycznej) oraz studiami przypadków (kejsami). Rezultatem badań poznawczych są nowe twierdzenia lub teorie. Natomiast rezultatem badań dla potrzeb praktyki gospodarczej są ustalenia czy, i o ile istniejące twierdzenia i teorie dotyczące opodatkowania obudów wyrobisk górniczych są przydatne do rozwiązywania konkretnych problemów, jakie pojawiają się w codziennej działalności gospodarczej w branży górniczej. Inaczej mówiąc służą one uściśleniu oraz fragmentarycznej weryfikacji istniejących twierdzeń i teorii. Jako główną metodę badawczą zastosowano indukcję. Polega ona na wyprowadzeniu ogólnych wniosków czy też ustaleniu prawidłowości na podstawie analizy empirycznie stwierdzonych zjawisk i procesów. Jest to typ wnioskowania na podstawie szczegółów o właściwościach ogólnych zjawiska czy przedmiotu. Stosowanie tej metody wymaga przyjęcia założenia, że tylko fakty mogą stanowić podstawę naukowego wnioskowania. Faktami tymi są realnie zaistniałe sytuacje (ekonomiczne i prawne). Do metod indukcyjnych należą różnego rodzaju akty prawne, analizy, ekspertyzy oraz dokumenty naukowe stosowane w badaniach społecznych.

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2018 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article under the CC BY-NC license  
(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

**Wołowicz T. (2018).** Studium przypadku: opodatkowanie farmy wiatrowej (elektrowni wiatrowych) podatkiem od nieruchomości. *International Journal of Legal Studies*, 2(4)2018: 203-215.

[DOI 10.5604/01.3001.0013.0015](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.0015)




## **Prezentacja przeprowadzonej analizy. Dyskusja**

Definicja obiektu budowlanego, do której odsyła ustawodawca w przepisach ustawy podatkowej (u.p.o.l.), w dalszym ciągu nakazuje traktować elektrownię wiatrową jako obiekt kompletny. Ma to kluczowe znaczenie, tym bardziej, że u.i.z.e.w zmodyfikowała definicję budowli zawartej w prawie budowlanym i usunęła z niej pojęcie "części budowlane elektrowni wiatrowych". Ustawodawca definiując "obiekt budowlany" wprawdzie nie używa już terminu "całość techniczno - użytkowa", 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 z wszelkiego rodzaju instalacji i jej komponentów. 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 jego elementów. 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", a zwrot ten został zastąpiony nowym określeniem "instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem". Treść 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. bowiem "całość techniczno - użytkową" tworzy budowla, o której mowa w art. 3 pkt. 3 prawa budowlanego, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania jej zgodnie z przeznaczeniem. Poza tym za zasadnością opodatkowania "całego obiektu budowlanego", a zatem całości techniczno - użytkowej, przemawia to, że prawodawca zmienił definicję budowli w art. 3 pkt. 3 prawa budowlanego oraz załącznik do niej w których określone są kategorie obiektów budowlanych. Ponadto 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". 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.

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2018 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article under the CC BY-NC license  
(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

**Wołowicz T. (2018).** Studium przypadku: opodatkowanie farmy wiatrowej (elektrowni wiatrowych) podatkiem od nieruchomości. *International Journal of Legal Studies*, 2(4)2018: 203-215.


[DOI 10.5604/01.3001.0013.0015](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.0015)



U.i.z.e.w wprowadziła normatywną definicję elektrowni wiatrowej. Zgodnie z art. 2 pkt. 1 tej ustawy elektrownia wiatrowa to budowla w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt. 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii. Ustawodawca jednocześnie w pkt. 2 art. 2 zdefiniował pojęcie elementów technicznych. Należą do nich wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, 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.z.e.w. Przyjęta na gruncie ostatniego aktu prawnego definicja elektrowni wiatrowej ma charakter systemowy. U.i.z.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. 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", ale 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.z.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. Wylczenie 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 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 (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 ustawy lub w załączniku do niej, będące wraz z instalacjami i urządzeniami obiektem budowlanym, o którym mowa w art. 3 pkt 1 tej ustawy.

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2018 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article under the CC BY-NC license  
(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

Wołowicz T. (2018). Studium przypadku: opodatkowanie farmy wiatrowej (elektrowni wiatrowych) podatkiem od nieruchomości. *International Journal of Legal Studies*, 2(4)2018: 203-215.

[DOI 10.5604/01.3001.0013.0015](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.0015)


## **Wnioski**

Ustawodawca nie wprowadził w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych odrębnych definicji przedmiotów opodatkowania takich jak np. "budynek", "budowla", lecz posłużył się odesłaniem do definicji tych przedmiotów, wynikających z przepisów prawa budowlanego. Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l, budowla to obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Podkreślić należy, że odesłanie w tym przepisie dotyczy przepisów prawa budowlanego, a nie tylko przepisów ustawy Prawo budowlane. Z uwagi na art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej zgodnie z którym nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustaw, należało przyjąć, iż odesłanie z art. 1 a ust.1 pkt 2 u.p.o.l. może dotyczyć wyłącznie przepisów prawa budowlanego zawartych w ustawach, w tym też innych niż ustawa Prawo budowlane. Przez pojęcie grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej należy rozumieć grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z zastrzeżeniem ust. 2a (art. 1a ust. 3 u.p.o.l.), zaś przez działalność gospodarczą - działalność, o której mowa w ustawie z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2015 r. poz. 584, ze zm.), z zastrzeżeniem ust. 2 (art.1a ust. 4 u.p.o.l.). Stosownie do art. 2 ust. 1 pkt. 3 u.p.o.l., opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Do dnia 15 lipca 2016 r. art. 3 pkt 3 prawa budowlanego, dotyczący pojęcia budowli miał brzmienie:

"budowli - należy przez to rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2018 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article under the CC BY-NC license  
(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

**Wołowiec T. (2018).** Studium przypadku: opodatkowanie farmy wiatrowej (elektrowni wiatrowych) podatkiem od nieruchomości. *International Journal of Legal Studies*, 2(4)2018: 203-215.

[DOI 10.5604/01.3001.0013.0015](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.0015)

przemysłowych, elektrowni wiatrowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową;"


W dniu 16 lipca 2016 r. weszła w życie ustawa z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, która w art. 9 wprowadziła zmiany do ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane, m.in. w art. 3 pkt 3 (pojęcie budowli), który otrzymał nowe brzmienie: "budowli - należy przez to rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszyny 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;"

Ponadto na podstawie art. 9 u.i.z.e.w. wprowadzono zmianę do załącznika ustawy Prawo budowlane przez dodanie w tabeli kategorii obiektu budowlanego – "Kategoria XXIX- wolno stojące kominy i maszyny oraz elektrownie wiatrowe". Wydaje się, iż przepisy u.i.z.e.w. są przepisami prawa budowlanego. W art. 2 pkt 1, ustawodawca wprowadził definicję elektrowni wiatrowej, która jest budowlą w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. poz. 478 i 2365 oraz z 2016 r. poz. 925), zaś przez jej elementy techniczne należy rozumieć wirnik z zespołem łopatek, zespół przeniesienia napędu, generator prądowłóczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu (art. 2 pkt 2 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych).

Podkreślić należy, że elektrownia wiatrowa jest budowlą w rozumieniu art. 3 pkt 3 prawa budowlanego, a zatem obiektem budowlanym niebędącym budynkiem ani obiektem małej architektury, składającym się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych. Nie jest elektrownią wiatrową w rozumieniu powyższego przepisu turbina wiatrowa o łącznej mocy zainstalowanej elektrycznej nie większej niż 40 kW, przyłączona do sieci elektroenergetycznej o napięciu znamionowym

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2018 / Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article under the CC BY-NC license  
(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)


Wołowicz T. (2018). Studium przypadku: opodatkowanie farmy wiatrowej (elektrowni wiatrowych) podatkiem od nieruchomości. *International Journal of Legal Studies*, 2(4)2018: 203-215.

[DOI 10.5604/01.3001.0013.0015](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.0015)

niższym niż 110 kV. Należy zaznaczyć, że ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych zmodyfikowała dotychczasową definicję budowli znajdującą się w przepisach prawa budowlanego. Przed wejściem w życie nowelizacji ustawy Prawo budowlane istniał podział elektrowni wiatrowych na dwie części – część budowlaną i część niebudowlaną (techniczną). Podział ten został wprowadzony w 2005r. w wyniku poprawki senackiej do jednej z ustaw nowelizujących prawo budowlane i spowodował zwolnienie części niebudowlanych elektrowni wiatrowych z podatku od nieruchomości, ale jego skutkiem był również brak konieczności stosowania przepisów prawa budowlanego (m.in. dotyczących utrzymania obiektów budowlanych w należyтым stanie technicznym) do części niebudowlanych elektrowni wiatrowych. Analiza uzasadnienia projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych - nr druku 315, Sejm RP VIII kadencji wskazuje, że zasadniczym celem ustawodawcy było wzmocnienie nadzoru budowlanego nad elektrowniami wiatrowymi, jednakże wprowadzenie tej ustawy miało też skutki podatkowe, które są efektem zmiany definicji budowli w prawie budowlanym. Powyższe oznacza, że od 1 stycznia 2017r. nastąpiła zmiana reguł opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych, oznaczająca powrót do opodatkowania elektrowni wiatrowej jako budowli (rozumianej jako całość). Podkreślić należy, że Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 13 września 2011r. sygn. akt P 33/09, przeprowadził analizę siatki pojęciowej ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i jej powiązań m.in. z ustawą Prawo budowlane, wskazując liczne niedoskonałości. Co istotne, z uzasadnienia wyroku Trybunału Konstytucyjnego wynika, że za budowle można uznać: 1) jedynie budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 prawa budowlanego, 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 prawa budowlanego, czyli pod warunkiem, że stanowią one całość techniczno-użytkową, 2) jedynie urządzenia techniczne scharakteryzowane w art. 3 pkt 9 prawa budowlanego lub w innych przepisach tej ustawy albo w załączniku do niej, co - jeżeli omawiane urządzenia nie zostały wskazane *expressis verbis* - wymaga wykazania, że zapewniają one możliwość użytkowania obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem, z wyłączeniem jednak: (1) urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi w postaci budowli w rozumieniu prawa budowlanego, które to obiekty budowlane nie dają się zakwalifikować jako budowle w ujęciu *u.p.o.l.*, oraz (2) urządzeń budowlanych związanych z obiektami budowlanymi w postaci obiektów małej architektury, przy zastrzeżeniu, że urządzeniami budowlanymi w rozumieniu prawa budowlanego nie są instalacje. Jednocześnie Trybunał Konstytucyjny podniósł, że nie

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2018 / Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article under the CC BY-NC license  
(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

Wołowiec T. (2018). Studium przypadku: opodatkowanie farmy wiatrowej (elektrowni wiatrowych) podatkiem od nieruchomości. *International Journal of Legal Studies*, 2(4)2018: 203-215.

[DOI 10.5604/01.3001.0013.0015](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.0015)


można wykluczyć, iż o statusie danego obiektu budowlanego jako budowli mogą decydować także postanowienia innych ustaw niż wyżej wskazane. Ustawodawca, wprowadzając u.i.z.e.w. oraz dokonując zmian w prawie budowlanym spełnił wytyczne Trybunału Konstytucyjnego zawarte w wyroku, odnoszące się do regulacji podatkowych dotyczących budowli. W sprawie nie doszło do naruszenia art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

#### **Źródła prawa:**

1. USTAWA z dnia 7 lipca 1994 r. *Prawo budowlane* (Dz. U. z 2016 r. poz. 290 tj. z późn. zm.)
2. USTAWA z dnia 20 maja 2016 r. *o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych* (Dz.U. z 2016 r., poz. 961).
3. USTAWA z dnia 20 lutego 2015 r. *o odnawialnych źródłach energii* (Dz. U. poz. 478 i 2365 oraz z 2016 r. poz. 925).
4. WYROK NSA z 20 stycznia 2012 r., sygn. akt II FSK 1397/10.
5. WYROK NSA z dnia 30 października 2018 r. II FSK 3581/17.
6. WYROK NSA z dnia 5 stycznia 2010 r. II FSK 1101/08.
7. WYROK NSA z dnia 15 maja 2013 r. II FSK 2320/10.
8. WYROK NSA z 20 stycznia 2012 r. II FSK 1397/10.
9. WYROK WSA z dnia 11 lipca 2017 r. I SA/Łd 537/17.
10. WYROK WSA z dnia 27 czerwca 2018 r., I SA/GI 130/18.

ISSN 2543-7097 / E-ISSN 2544-9478

© 2018 /Published by: Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka-Edukacja-Rozwój w Warszawie, Polska

 This is an open access article under the CC BY-NC license  
(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)

**Wołowiec T. (2018).** Studium przypadku: opodatkowanie farmy wiatrowej (elektrowni wiatrowych) podatkiem od nieruchomości. *International Journal of Legal Studies*, 2(4)2018: 203-215.

[DOI 10.5604/01.3001.0013.0015](https://doi.org/10.5604/01.3001.0013.0015)