

Żary, dnia 30 marca 2017 roku

RFIN.310.2.2017

.....
.....
.....
.....

INTERPRETACJA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO (INTERPRETACJA INDYWIDUALNA)

Na podstawie art. 14j § 1 i § 3 w zw. z art. 14b, art. 14c oraz art. 14d ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2017 r., poz. 201 z późn. zm.) Wójt Gminy Żary stwierdza, że stanowisko przedstawione we wniosku nieoznaczonym datą (data wpływu do tut. Organu: 19 stycznia 2017 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od nieruchomości w zakresie potwierdzenia, że w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. turbina nie stanowi budowli w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i w konsekwencji nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości – **jest nieprawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 19 stycznia 2017 roku wpłynął do Wójta Gminy Żary wniosek o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od nieruchomości, w którym Wnioskodawca dążył do potwierdzenia, że w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. turbina nie stanowi budowli w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i w konsekwencji nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Jako przepisy prawa podatkowego podlegające interpretacji Wnioskodawca podał: art. 1a ust. 1 pkt 2, art. 2 ust. 1, art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tj. Dz. U. z 2016 r. poz. 716), art. 3 pkt 1, 3, 3a, 9 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (t.j. Dz.U. z 2016r., poz. 290), art. 1 ust. 1, art. 2 pkt 1, art. 9, art. 17 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz.U. z 2016r., poz. 961).

We wniosku o wydanie interpretacji przedstawiono następujące ZDARZENIE PRZYSZŁE:

Przedmiotem działalności Wnioskodawcy – – jest wytwarzanie, przesyłanie, dystrybucja i handel energią elektryczną, w tym wytwarzanie i sprzedaż energii

ze źródeł odnawialnych.

Wnioskodawca zawarł umowy dzierżawy nieruchomości położonych w w celu eksploatacji na nich dwóch elektrowni wiatrowych. Wnioskodawca podał, że elektrownie wiatrowe są jego własnością i są niezbędne w jego działalności gospodarczej. Wnioskodawca komercyjnie produkuje energię elektryczną w oparciu o uzyskaną w 2014 r. koncesję.

Wnioskodawca zaznaczył, że elektrownie wiatrowe składają się z zespołu elementów obejmującego turbinę wiatrową („turbina”), wieżę z wyposażeniem, fundament.

Turbina jest urządzeniem przekształcającym energię wiatru w energię elektryczną i umiejscowiona jest na wieży elektrowni wiatrowej. Głównym elementem turbiny jest wirnik, dzięki któremu jest dokonywana konwersja energii wiatru na energię mechaniczną, która następnie przekształcana jest za pomocą generatora w energię elektryczną. Osadzony jest on na wale, poprzez który napędzany jest generator. W celu dostosowania prędkości wirnika stworzono skrzynię przekładniową, w której dokonuje się ewentualne zwiększenie jego prędkości obrotowej. W piaście wirnika umieszczony jest serwo mechanizm pozwalający na ustawienie kąta nachylenia łopatek (skoku). Do elementów turbiny należy również gondola, stanowiąca część obracającą się o 360 stopni. Pomaga w tym zainstalowany na szczycie wieży silnik, który poprzez przekładnię zębatą może obracać gondolę. Pracą mechanizmu ustawienia łopatek i kierunkowania elektrowni zarządza układ mikroprocesorowy na podstawie danych wejściowych (np. prędkości i kierunku wiatru). Ponadto w gondoli znajdują się: łożyska, układy smarowania, hamulec zapewniający zatrzymanie wirnika w sytuacjach awaryjnych.

Jak wyjaśnił Wnioskodawca, elektrownie wiatrowe są skonstruowane w ten sposób, iż wieża posadowiona jest na fundamencie, który jest trwale związany z gruntem. Wieża składa się z części zewnętrznej, konstrukcyjnej (w kształcie tuby), która wykonana jest ze stali i z betonu, a także z części wewnętrznej - technicznej, w której umieszczone jest wyposażenie techniczne, składające się z następujących elementów: winda (podest linowy), platformy, umieszczone na różnych wysokościach w środku wieży między jej sekcjami, okablowanie, transformator 0,69/20kV, transformator NN, wentylacja/ chłodzenie transformatora, urządzenia sterujące, drabina wraz z instalacją amortyzującą (system asekuracyjny) ewentualny upadek osób korzystających z drabiny, zabezpieczenia przeciwprzepięciowe.

Wnioskodawca wskazał, że należy wyodrębnić również system sprawowania nadzoru oraz gromadzenia danych SCADA (ang. Supervisory Control and Data Acquisition) - osprzęt komputerowy (dalej: System SCADA).

Na gruncie tak przedstawionego zdarzenia przyszedłoby zadano następujące pytanie(a):

Czy prawidłowe jest stanowisko Wnioskodawcy, że w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. turbina nie stanowi budowli w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i w konsekwencji nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości?

Zdaniem Wnioskodawcy, w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. turbina (podobnie jak miało to miejsce przed tą datą) nie stanowi budowli w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i w konsekwencji nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Przedstawiając uzasadnienie swojego stanowiska Wnioskodawca przywołał przepisy art. 2 ust. 1 oraz art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych a także treść definicji obiektu budowlanego, obiektu liniowego, urządzenia budowlanego zawartych w Prawie Budowlanym. Zdaniem Wnioskodawcy wynika z nich, że budowlę stanowią fundamenty oraz części konstrukcyjne masztów, wież, słupów. Elektrownia wiatrowa stanowi bowiem urządzenie techniczne, które podlega opodatkowaniu wyłącznie w zakresie ww. części budowlanych. Wnioskodawca podkreślił, że w definicji budowli zawartej w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego zawarto jedynie przykładowe wyliczenie urządzeń technicznych, w przypadku których za budowlę uznano jedynie części budowlane. Do takich urządzeń zaliczyć należy także obiekty o cechach analogicznych do wymienionych, a w przypadku elektrowni wiatrowej obiektem takim jest objęta wyliczeniem elektrownia jądrowa. Dlatego też w opinii Wnioskodawcy bez znaczenia pozostaje zmiana brzmienia art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego dokonana ustawą z 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych.

Ponadto Wnioskodawca podkreślił, że turbina nie została wzniesiona z użyciem wyrobów budowlanych, co w kontekście art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego wyklucza możliwość uznania jej za budowlę.

Na poparcie swojego stanowiska Wnioskodawca przytoczył orzecznictwo dotyczące stanu prawnego sprzed wejścia w życie ustawy z 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Odnosząc się do regulacji wprowadzonych tą ustawą Wnioskodawca stwierdził, że:

- nie ma znaczenia wprowadzenie elektrowni wiatrowej jako obiektu budowlanego w kategorii XXIX załącznika do Prawa budowlanego,
- nie ma znaczenia przyjęta w ustawie z 20 maja 2016 r. definicja elektrowni wiatrowej.

Celem tej ustawy jest bowiem regulacja procesu budowlanego elektrowni wiatrowych i objęcie go nadzorem budowlanym, a nie dokonywanie zmian w zakresie opodatkowania i tylko i wyłącznie taki cel racjonalny ustawodawca zamierzał osiągnąć uchwalając nowe prawo.

Dodatkowym argumentem Wnioskodawcy są przepisy o podstawie opodatkowania odwołujące się w podstawowym zakresie do wartości, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, które zdaniem Wnioskodawcy wykluczają możliwość zaistnienia budowli w rozumieniu przepisów o podatku od nieruchomości, która będzie składać się z kilku środków trwałych, a – jak wskazano – „co do zasady elektrownia wiatrowa składa się z kilku odrębnych środków trwałych”.

Zwrócono także uwagę, że ewentualne wątpliwości interpretacyjne w omawianym wypadku organ podatkowy powinien rozstrzygnąć zgodnie z dyrektywą wyrażoną w art. 2a Ordynacji podatkowej, tj. na korzyść podatnika.

W podsumowaniu Wnioskodawca zwrócił uwagę na orzeczenia kwalifikujące elektrownie wiatrowe do urządzeń technicznych i odwołał się do trzech interpretacji wydanych w analogicznych sprawach przez inne organy podatkowe.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w zakresie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego uznaje się za nieprawidłowe.

W myśl art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych

(t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 716), dalej zwanej także w skrócie **upol**, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane:

- 1) grunty;
- 2) budynki lub ich części;
- 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 upol, 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.

Stosownie do art. 4 ust. 1 pkt 3 upol, podstawę opodatkowania stanowi: dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 4-6 - 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 kolei zgodnie z art. 3 pkt 1, 3, 3a, 9 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (t.j. Dz.U. z 2016r., poz. 290), dalej zwanej także w skrócie **uPb**, 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;
- 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 przemysłowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową;
- obiekcie liniowym - należy przez to rozumieć obiekt budowlany, którego charakterystycznym parametrem jest długość, w szczególności droga wraz ze zjazdami, linia kolejowa, wodociąg, kanał, gazociąg, ciepłociąg, rurociąg, linia i trakcja elektroenergetyczna, linia kablowa nadziemna i, umieszczona bezpośrednio w ziemi, podziemna, wał przeciwpowodziowy oraz kanalizacja kablowa, przy czym kable w niej zainstalowane nie stanowią obiektu budowlanego lub jego części ani urządzenia budowlanego;
- urządzeniach budowlanych - należy przez to rozumieć urządzenia techniczne

związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki.

Należy przywołać także postanowienia ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz.U. z 2016r., poz. 961), dalej zwanej także w skrócie **uiew**. Ustawa ta określa warunki i tryb lokalizacji i budowy elektrowni wiatrowych oraz warunki lokalizacji elektrowni wiatrowych w sąsiedztwie istniejącej albo planowanej zabudowy mieszkaniowej (art. 1 ust. 1). Zgodnie z art. 2 uiew, użyte w ustawie określenia oznaczają:

- 1) elektrownia wiatrowa - 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 (Dz. U. z 2015 r. poz. 478 z późn. zm.);
- 2) elementy techniczne - wirnik z zespołem łopát, zespół przeniesienia napędu, generator prądowórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

W art. 8 uiew stanowi, że w sprawach nieuregulowanych w niniejszej ustawie stosuje się przepisy ustawy z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym oraz ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 290).

W art. 9 uiew dokonano zmian w uPb, nadając definicji budowli wyżej przytoczone brzmienie, przekazując sprawy obiektów i robót budowlanych elektrowni wiatrowych w rozumieniu art. 2 pkt 1 uiew do kompetencji wojewody jako organu I instancji administracji architektoniczno-budowlanej, a także wprowadzając zmianę w załączniku kategorizującym obiekty budowlane obejmując kategorią XXIX wolno stojące kominy i maszty oraz elektrownie wiatrowe w rozumieniu uiew.

Zawarto jednocześnie w art. 17 uiew następujący zapis: 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.

Po dokonaniu dogłębnej analizy norm prawnych wynikających z powyższych przepisów tut. organ uznał stanowisko wyrażone przez Wnioskodawcę we wniosku o wydanie interpretacji za nieprawidłowe, ponieważ **w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. turbina stanowi część budowli elektrowni wiatrowej (budowli w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych) i w konsekwencji podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.**

Powyższe stanowisko w ocenie organu podatkowego wynika z nie budzącej wątpliwości wykładni przepisów upol, uPb i uiew dokonywanej z uwzględnieniem dyrektyw sformułowanych przez Trybunał Konstytucyjny w wyrok z 13 września 2011 r. w sprawie P 33/09.

Ustawa podatkowa nie zawiera samoistnej definicji budowli, lecz wykorzystując technikę odesłania odwołuje się w szczególności do pojęcia obiektu budowlanego w rozumieniu przepisów prawa budowlanego nie będącego budynkiem ani obiektem małej architektury.

Wbrew stanowisku Wnioskodawcy „przepisami prawa budowlanego” nie jest wyłącznie uPb,

ale także inne przepisy prawa rangi ustawowej, które regulują proces budowlany. Nie można zatem pomijać regulacji uiew, która zawiera przepisy szczególne w stosunku do uPb. Świadczy o tym treść art. 8 uiew, jak i to, że uPb recypuje na swój grunt zawartą w art. 2 uiew definicję elektrowni wiatrowej (art. 82 ust. 3 uPb).

Nie znajduje w powyższym zakresie uzasadnienia argument Wnioskodawcy, zgodnie z którym celem uiew było określenie warunków i trybu lokalizacji i budowy elektrowni wiatrowych oraz warunków lokalizacji elektrowni wiatrowych w sąsiedztwie istniejącej albo planowanej zabudowy mieszkaniowej i racjonalny ustawodawca nie mógł w ten sposób dokonać zmian w zakresie opodatkowania. Stanowisko takie pomija, że definicja podatkowa odwołuje się do „przepisów prawa budowlanego”, co powoduje, że zmiana tych przepisów może rzutować na zmianę przedmiotu opodatkowania, także w sposób niezamierzony. Podkreślić jednak należy, że w tym wypadku ustawodawca miał pełną świadomość konsekwencji dokonywanej zmiany, o czym świadczy treść przepisu zawartego w art. 17 uiew, którego istotą jest przesunięcie skuteczności dokonywanej zmiany „przepisów prawa budowlanego” na gruncie podatkowym na początek następnego roku podatkowego (i uwzględnienie zasady roczności podatku od nieruchomości). Racjonalny ustawodawca – wbrew pogładowi wyrażonemu we wniosku o wydanie interpretacji – dał w ten sposób wyraz, że dokonuje zmian w „przepisach prawa budowlanego” współkształtujących zakres przedmiotowy opodatkowania. Właśnie ze względu na racjonalność ustawodawcy należy odrzucić taki rezultat wykładni, który powodowałby, że przepis ustawy (art. 17 uiew) byłby zbędny (zakaz wykładni *per non est*).

Ponadto, jak zauważono w literaturze przedmiotu, w pracach legislacyjnych uwzględniano skutki uiew w sferze podatkowej (zob. L. Etel, Co ma kocioł do wiatraka. Opodatkowanie elektrowni wiatrowych w 2017 r., Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2017, nr 1, s. 14).

Przypomnieć należy, że zgodnie z wytycznymi zawartymi w wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie P 33/09 odesłanie z art. 1a ust. 1 pkt 2 upol oznacza, że należy poszukiwać budowli wśród obiektów wprost wymienionych w przepisach (ustawach) prawa budowlanego, w szczególności przepisach uPb lub załączniku do niej.

Istotne jest zatem, że wskutek nowelizacji uPb dokonanej na mocy uiew w załączniku do uPb w kategorii obiektów budowlanych XXIX wymienione zostały elektrownie wiatrowe.

Ponadto w art. 3 pkt 3 uPb wyeliminowano elektrownie wiatrowe z wyliczenia urządzeń technicznych, co do których wskazuje się jako budowlę wyłącznie ich części budowlane. Wbrew twierdzeniom Wnioskodawcy taka zmiana nie pozostaje bez znaczenia. Po pierwsze, odwołać się w tym zakresie należy do zasady wykładni, zgodnie z którą domniemywa się, że zmiana prawa ma charakter normatywny, a zatem dokonując zmiany w przepisach ustawodawca dąży do wywołania zmiany w porządku prawnym (w życiu społecznym). Po drugie zmiana ta ma ścisły związek z wprowadzeniem definicji elektrowni wiatrowej jako budowli w uiew, która jak już wskazano ma charakter *lex specialis* w stosunku do uPb (por. art. 8 uiew).

Taką ocenę zmiany w art. 3 pkt 3 uPb potwierdza także wykładnia historyczna. Zwraca się bowiem uwagę na to, że zmiany wprowadzone uiew są odwróceniem skutków nowelizacji prawa budowlanego wynikającej z ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy - Prawo budowlane oraz o zmianie niektórych innych ustaw. „Do tej zmiany elektrownie wiatrowe w całości podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. W następstwie wskazanej

nowelizacji od 2006 r. w art. 3 pkt 3 p.b. pojawiło się pojęcie elektrowni wiatrowych. Za budowlę uznano części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych i innych urządzeń). W art. 3 pkt 3 po prostu dopisano elektrownie wiatrowe w odpowiednim miejscu tak, aby potajemnie zredukować obciążenia podatkowe. (...) W efekcie tych zmian w orzecznictwie zaczęto przyjmować, że opodatkowaniu podlegają jedynie części budowlane elektrowni wiatrowych." (L. Etel, op.cit., s. 14-15).

Wykreślenie elektrowni wiatrowych z art. 3 pkt 3 uPb było prostą reakcją na ich dopisanie do katalogu tego typu urządzeń w 2005 r. Potwierdza to uzasadnienie do projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych zmieniającej prawo budowlane. Wynika z niego, że: *"... ustawa-Prawo budowlane wprowadza podział elektrowni wiatrowych na dwie części - część budowlaną i część niebudowlaną (techniczną). Podział ten został wprowadzony w 2005 r. w wyniku poprawki senackiej do jednej z ustaw nowelizujących Prawo budowlane. Jak się wydaje, przepis ten został wprowadzony przede wszystkim ze względów podatkowych - w celu zwolnienia części niebudowlanych elektrowni wiatrowych z podatku od nieruchomości ..."*. 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 uPb. W związku z tym *"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 i obiektów budowlanych oraz dotyczących katastrof budowlanych."* Przytoczone fragmenty uzasadnienia jednoznacznie wskazują, że ustawodawca chciał świadomie zmienić dotychczasowe sztuczne dzielenie elektrowni wiatrowych na część budowlaną i niebudowlaną, i osiągnął to poprzez ich wykreślenie z art. 3 pkt 3 uPb. I już to wystarcza do ustalenia zamiarów ustawodawcy co do opodatkowania elektrowni wiatrowych. Wykreślenie elektrowni wiatrowych jednoznacznie wskazuje, że nie mogą one być dalej traktowane jako jeden z rodzajów urządzeń budowlanych, których tylko części budowlane podlegają opodatkowaniu. (L. Etel, op.cit., s. 16-17). Przywołany pogląd autora artykułu tutaj organ w pełni podziela i uznaje za własny.

L. Etel zwraca także uwagę (i pogląd ten także należy podzielić), że elektrownie wiatrowe powinny być kwalifikowane na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości jako wolno stojące urządzenia techniczne, wymienione w art. 3 pkt 3 uPb. Prawdopodobnie takiego zakwalifikowania potwierdza załącznik do ustawy, w którym elektrownie wiatrowe zostały zaliczone do kategorii XXIX, gdzie są właśnie wolno stojące kominy i maszty. Są to kategorie budowli zbliżone bardziej do elektrowni wiatrowych niż "kotły i piece przemysłowe" z art. 3 pkt 3 uPb. Elektrownie wiatrowe to podobnie jak maszty i kominy obiekty wolnostojące. W obowiązujących przepisach nie ma definicji wolno stojącej budowli można więc przyjąć potoczne rozumienie tego zwrotu. Wolno stojący maszt, komin czy elektrownia wiatrowa to usytuowana na gruncie budowla stanowiąca konstrukcyjnie samodzielną całość niezwiązaną z elementami konstrukcyjnymi innego obiektu budowlanego. Wolno stojąca budowla w tym rozumieniu nie może być zlokalizowana np. na innym budynku. Elektrownia wiatrowa odpowiada definicji wolno stojącej budowli i w związku z tym tak powinna być kwalifikowana na potrzeby opodatkowania (ibidem, s. 17).

W ocenie tutaj organu, art. 2 uiew pełni analogiczną funkcję jak wyliczenie budowli zawarte w art. 3 pkt 3 uPb, dookreślając ogólne ujęcie budowli jako obiektu budowlanego niebędącego budynkiem lub obiektem małej architektury. Trafnie bowiem wskazuje się, że skoro ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych 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 uiew. Poprawności tej tezy po pierwsze nie zmienia fakt, iż wskazany przepis zawiera pojęcie skonstruowane na potrzeby słowniczka tej ustawy. Zauważyć należy, iż podobnie jest w przypadku art. 3 uPb, który chociaż zawiera słowniczek, to znajduje zastosowanie również w procesie stosowania prawa podatkowego. Zatem tak, jak nie powinno być wątpliwości, iż sformułowane na potrzeby prawa budowlanego ("ilekroć w ustawie jest mowa o") definicje obiektu budowlanego czy budowli wiążą w procesie wykładni regulacji ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, tak i skonstruowana na potrzeby ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych ("użyte w ustawie określenia oznaczają") definicja elektrowni wiatrowej wiąże w procesie wykładni prawa budowlanego współkształtując treść, do której odsyła ustawa podatkowa. Po drugie, wskazanego toku rozumowania nie burzy to, iż ustawodawca w sposób bezpośredni do przepisów ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych odesłał jedynie w art. 82 ust. 3 uPb, a nie uczynił tego w załączniku do ustawy. Nie sposób jest bowiem przyjąć, iż pojęcie "elektrownia wiatrowa" na gruncie tej samej ustawy miałyby być rozumiane w odmienny sposób. W obu przypadkach chodzi o elektrownię wiatrową w rozumieniu, jakie nadają temu pojęciu obowiązujące przepisy dotyczące lokalizacji i budowy tego rodzaju obiektów, a więc art. 2 uiew (zob. L. Etel, op.cit., s.18 i 19).

Reasumując, przepisy ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych 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 upol, w konsekwencji stanowi ona przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości w zakresie, w jakim treść tego pojęcia wyznacza art. 2 uiew.

Przesądza to, że jako budowla elektrownia wiatrowa składa 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).

Za nietrafny tut. organ podatkowy uznaje także argument odwołujący się do sposobu ustalania podstawy opodatkowania budowli w podatku od nieruchomości. Przepisy art. 4 upol regulują kompleksowo zasady ustalania podstawy opodatkowania, określając sytuacje, w których wyznacznikiem jest „wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych”, a kiedy wartość rynkowa, przewidując także w niektórych sytuacjach możliwość ustalenia podstawy opodatkowania z udziałem bieglego. Zasady te nie mają jednak związku z aspektem przedmiotowym opodatkowania. Wnioskodawca zawarł w uzasadnieniu swojego stanowiska wywód abstrakcyjny, nie odnosząc się do budowli objętych wnioskiem i pozostawiając kwestię podstawy opodatkowania poza stanem faktycznym i pytaniem.

Jednocześnie odnosząc się do przywołanych przez Wnioskodawcę orzeczeń sądów administracyjnych nie mogły one zostać przy wydawaniu niniejszej interpretacji uwzględnione, ponieważ straciły swoją aktualność w związku ze zmianą stanu prawnego (świadczy o tym wyrok WSA w Bydgoszczy z 21.02.2017 r., I SA/Bd 866/16).

Organ podatkowy nie podziela także stanowiska zawartego w interpretacjach innych organów podatkowych przywołanych we wniosku o interpretację, uznając je za nie znajdujące

uzasadnienia w przywołanych przepisach prawa. Zaznaczyć przy tym należy, że stanowisko w nich wyrażone ma charakter jednostkowy, zdecydowanie dominuje bowiem pogląd co do opodatkowania elektrowni wiatrowych wyrażony w interpretacji niniejszej. Znajduje to potwierdzenie m.in. w:

- interpretacji Wójta Gminy Elbląg z 28.12.2016 r., FN.310.1.1.2016.MW,
- interpretacji Wójta Gminy Świecie nad Osą z 28.11.2016 r.,
- interpretacji Wójta Gminy Boleszkowice z 17.11.2016 r., Fn-310.1.2016,
- interpretacji Burmistrza Krośniewic z 19.01.2017 r., Fn. 310.1.2016,
- interpretacji Wójta Gminy Mieszkowice z 15.12.2016 r., Fn.3120.1.2016,
- interpretacji Wójta Gminy Płońsk z 29.11.2016 r., RFP.310.1.2016.EW,
- interpretacji Wójta Gminy Radziejów z 29.11.2016 r., UGB.3120.3.2016,
- interpretacji Burmistrza Wielunia z 20.01.2017 r., WP.3120.14.2016,
- interpretacji Burmistrza Dukli z 29.11.2016 r., F.3120.1.10.2016,
- interpretacji Burmistrza Miasta i Gminy Radzyń Chełmiński z 17.10.2016 r., FN.310.1.2016.MF,
- interpretacji Wójta Gminy Darłowo z 26.01.2017 r., BD.310.8.2016,
- interpretacji Burmistrza Gminy i Miasta Odolanów z 12.01.2017, nr WF.P.3120.II.1.2016.2017,
- interpretacji Burmistrza Suchania z 30.11.2016 r., FIN.3120.18.2016,
- interpretacji Wójta Gminy Zgierz z 15.12.2016 r., FW 3120.25.2016,
- interpretacji Wójta Gminy Rawa Mazowiecka z 12.12.2016 r., Fn.3120.1.2016,
- interpretacji Wójta Gminy Książki z 11.01.2017 r., FN.310.1.2017,
- interpretacji Wójta Gminy Ostrów Wielkopolski z 22.12.2016 r., PO 3120.9.12.2016,
- interpretacji Burmistrza Gminy Kamień Pomorski z 03.01.2017 r., FB.310.3.2016.

W nawiązaniu do powyższego stwierdzić należy, że zdaniem organu podatkowego nie występują nie dające się usunąć wątpliwości prawne, które uzasadniałyby zastosowanie art. 2a Ordynacji podatkowej. W tym kontekście na marginesie organ podatkowy wskazuje, że stanowisko o zasadności opodatkowania elementów technicznych elektrowni wiatrowych zajmują niekiedy także podatnicy (por. ww. interpretację Wójta Gminy Boleszkowice lub interpretację Burmistrza Miasta i Gminy Rydzyna z 18 stycznia 2017 r. znak FB: 3120.1.2017).

Podsumowując: mając na względzie, że Wnioskodawca wskazał w opisie zdarzenia przyszłego, że jest właścicielem dwóch elektrowni wiatrowych, których elementem jest turbina – zespół elementów technicznych, który obejmuje m.in. wirnik, generator osadzony na wale, skrzynię przekładniową, gondolę, z silnikiem i zajął stanowisko, że turbina nie jest budowlą i nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, stanowisko to należało ocenić jako nieprawidłowe, ponieważ turbina stanowi element budowli elektrowni wiatrowej, która podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia.

Stronie 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 Gorzowie Wielkopolskim, ul. Dąbrowskiego 13, 66-400 Gorzów Wielkopolski, po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację –

w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 718, z późn. zm.). Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 ww. ustawy) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy).

Jednocześnie, zgodnie art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres: Wójt Gminy Żary, Al. Jana Pawła II 6, 68-200 Żary.