

Szczecin, 7 grudnia 2016 r.

Wnioskodawca:

Urząd Miejski  
w Drawsku Pomorskim  
wzbyte dnia 08.12.2016  
Nr 1125/16, zat.  
podpis

Organ do którego kierowany jest wniosek:

**Burmistrz Gminy Drawsko Pomorskie**  
ul. Gen. Władysława Sikorskiego 41  
78-500 Drawsko Pomorskie

## WNIOSEK O WYDANIE INTERPRETACJI INDYWIDUALNEJ

Działając w imieniu spółki \_\_\_\_\_ na podstawie art. 14b § 1 i 14j ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, wnoszę niniejszym o udzielenie na rzecz ww. spółki interpretacji indywidualnej prawa podatkowego w podatku od nieruchomości w zakresie zdarzenia przyszłego opisanego poniżej.

### PRZEPISY PRAWA PODATKOWEGO BĘDĄCE PRZEDMIOTEM INTERPRETACJI INDYWIDUALNEJ

Art. 1a ust. 1 pkt 2 i art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2016 r., poz. 716 ze zm.)

### WYCZERPUJĄCE PRZEDSTAWIENIE ZDARZENIA PRZYSZŁEGO

\_\_\_\_\_ (dalej: „Wnioskodawca”) należy do międzynarodowej grupy kapitałowej \_\_\_\_\_ działającej w sektorze energii odnawialnej. Wnioskodawca posiada elektrownie wiatrowe oraz inne środki trwałe, takie jak m.in.: drogi z placami manewrowymi i linie kablowe, które znajdują się na terenie gminy Drawsko Pomorskie. W związku z powyższym, Wnioskodawca jest podatnikiem podatku od nieruchomości (dalej: „PON”).

Zespół elektrowni wiatrowych składa się z 4 elektrowni wiatrowych wyprodukowanych przez firmę General Electric typ GE 2.5-120 i umieszczonych na wieży o wysokości 110 m. Moc nominalna zespołu elektrowni wiatrowych wynosi 10,12 MW przy jednostkowej mocy pojedynczej elektrowni wiatrowej wynoszącej 2,53 MW.

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

Najważniejszą częścią elektrowni wiatrowej jest wirnik wraz z łopatom, dzięki któremu dokonuje się zamiana energii wiatru na energię mechaniczną. Osadzony jest on na wale przenoszącym obroty wirnika na wielostopniową przekładnię zwiększającą liczbę obrotów. Poprzez wysokoobrotowy wał napędowy energia mechaniczna przenoszona jest dalej na generator asynchroniczny wytwarzający energię elektryczną. W piaście wirnika umieszczony jest serwomechanizm pozwalający na ustawienie kąta nachylenia łopat (skoku). Gondola musi mieć możliwość obracania się o 360 stopni, aby zawsze można było ustawić ją pod wiatr. W związku z tym na szczycie wieży (masztu) zainstalowany jest zestaw silników, który poprzez przekładnię zębatą może nią obracać. Pracą mechanizmu ustawienia łopat i kierowania elektrowni zarządza układ mikroprocesorowy na podstawie danych wejściowych (np. aktualnej produkcji energii, prędkości i kierunku wiatru). Ponadto w gondoli znajdują się: przekładniki układu pomiarowego, przetwornica elektryczna, łożyska wałów napędowych, układy smarowania, układ chłodzenia, układ zasilania potrzeb własnych elektrowni, hamulec zapewniający zatrzymanie wirnika w sytuacjach awaryjnych oraz szereg czujników kontrolujących pracę poszczególnych komponentów elektrowni. Transformator prądowy nN/SN znajduje się w dolnej części wieży stalowej, na poziomie – 1.

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

Wszelkie wymienione powyżej urządzenia umieszczone na wieży oraz w części wewnętrznej wieży nie są budowane, lecz wytwarzane w zakładach wytwórczych i dostarczane na miejsce przeznaczenia w celu ich montażu na fundamencie i wieży. Urządzenia te można wymieniać na inne, zamieniać, modyfikować ich parametry techniczne, wymontowywać i zastępować innymi urządzeniami. Wiele z nich (np. przekładnię lub śmigła wirnika) wymienia się w trakcie eksploatacji elektrowni wiatrowej.

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

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

## **PYTANIE**

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

## **STANOWISKO WNIOSKODAWCY**

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

## **UZASADNIENIE STANOWISKA WNIOSKODAWCY**

### **I. Uwagi ogólne**

Tytułem wstępu Wnioskodawca pragnie wyjaśnić, że jakkolwiek niniejszy wniosek o interpretację dotyczy opodatkowania PON elektrowni wiatrowych od 1 stycznia 2017 r., to przepisy Ustawy o Inwestycjach, których w dużej mierze dotyczy niniejszy wniosek, weszły w życie z dniem 16 lipca 2016 r., a więc pytanie Wnioskodawcy dotyczy aktualnie obowiązujących przepisów prawa. Zatem, złożenie niniejszego wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej jest uzasadnione.

Ustawa o Inwestycjach wprowadza m.in. następujące zmiany w ustawie z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (dalej: „**Prawo Budowlane**”):

- wykreślenie elektrowni wiatrowych z przykładowego katalogu urządzeń technicznych, których części budowlane stanowią budowle w rozumieniu Prawa Budowlanego, oraz
- uwzględnienie elektrowni wiatrowych w załączniku do Prawa Budowlanego, jako nową kategorię obiektu budowlanego, dla którego określono współczynniki kategorii obiektu oraz współczynniki wielkości obiektu.

Z kolei bezpośrednio w przepisach Ustawy o Inwestycjach, a ściślej rzecz ujmując w słowniczku do tej ustawy, zawarto definicję elektrowni wiatrowych. Zgodnie z tą definicją, elektrownia wiatrowa oznacza 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.

Ponadto, zgodnie z art. 17 Ustawy o Inwestycjach, od dnia wejścia w życie tej 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 o Inwestycjach.

W opinii Wnioskodawcy zmiany wprowadzone Ustawą o Inwestycjach nie modyfikują zasad opodatkowania PON elektrowni wiatrowych począwszy od 1 stycznia 2017 r.

Na potwierdzenie powyższego, Wnioskodawca poniżej przedstawia:

- (i) analizę dotyczącą opodatkowania PON elektrowni wiatrowych w okresie do 31 grudnia 2016 r. - na podstawie przepisów w brzmieniu sprzed wejścia w życie Ustawy o Inwestycjach (punkt II niniejszego wniosku),
- (ii) analizę dotyczącą opodatkowania PON elektrowni wiatrowych w okresie od 1 stycznia 2017 r. - na podstawie przepisów w brzmieniu po wejściu w życie Ustawy o Inwestycjach, w tym wpływ zmian wprowadzonych Ustawą o Inwestycjach na opodatkowanie PON elektrowni wiatrowych (punkt III niniejszego wniosku), oraz
- (iii) dodatkową analizę, która dowodzi, że wejście w życie przepisów Ustawy o Inwestycjach nie modyfikuje zasad opodatkowania PON Części Technicznych (punkt IV niniejszego wniosku), poprzez m.in.:
  - a. odwołanie się do rezultatów wykładni celowościowej Ustawy o Inwestycjach, która wskazuje, że celem Ustawodawcy było objęcie nadzorem budowlanym elektrowni wiatrowych, a nie wzrost ciężaru PON (pkt IV.A),
  - b. wskazanie na naruszenie zasady określoności przepisów poprzez nieudaną próbę rozszerzenia obowiązku podatkowego mimo braku wprowadzenia stosownych norm prawa materialnego (pkt IV.B),
  - c. wskazanie na naruszenie przepisów unijnego prawa pomocy publicznej (niedozwolona pomoc publiczna) w przypadku znacznie zwiększonego opodatkowania PON jedynie w stosunku do elektrowni wiatrowych (pkt IV.C),
  - d. wskazanie na naruszenie zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika w przypadku uznania, że przepisy Ustawy o Inwestycjach modyfikują zakres opodatkowania PON elektrowni wiatrowych (pkt IV.D).

## **II. Analiza opodatkowania PON elektrowni wiatrowych do 31 grudnia 2016 r. (stan prawny sprzed 16 lipca 2016 r.)**

Zgodnie z art. 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2016 r., poz. 716 ze zm., dalej: „Ustawa o PON”) opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane: (i) grunty, (ii) budynki lub ich części, oraz (iii) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Definiując wskazane powyżej określenia, Ustawa o PON zasadniczo odwołuje się do definicji zawartych w Prawie Budowlanym.

Nie ulega wątpliwości, że Części Techniczne nie mogą zostać zaklasyfikowane, jako budynek (obiekt budowlany w rozumieniu przepisów Prawa Budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz

posiada fundamenty i dach) lub jego część. W rezultacie należy rozważyć, czy Części Techniczne mogą stanowić budowlę.

Stosownie do treści art. 1a ust. 1 pkt 2 Ustawy o PON, budowla to (i) obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także (ii) urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Zgodnie z art. 3 pkt 1 Prawa Budowlanego, 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.

Jak wspomniano powyżej, Części Techniczne nie stanowią budynku. Co więcej, nie mogą one również zostać zaklasyfikowane jako obiekt małej architektury (obiekty kultu religijnego, posągi, wodotryski i inne obiekty architektury ogrodowej, piaskownice, huśtawki, drabinki, śmietniki). Zgodnie natomiast z art. 3 pkt 3 Prawa Budowlanego, przez budowlę należy rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni 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 świetle ugruntowanego w orzecznictwie sądów administracyjnych poglądu, elektrownie wiatrowe nie są budowlami w rozumieniu art. 1a ust 1 pkt 2 Ustawy o PON z następujących względów:

- po pierwsze, elektrownie wiatrowe nie zostały *expressis verbis* wymienione w art. 3 pkt 3 Prawa Budowlanego. Co więcej, są one pozbawione cech zbliżonych do wskazanych w nim budowli. W związku z powyższym, elektrownie wiatrowe nie mogą być uznane za budowle;
- po drugie, art. 3 pkt 3 Prawa Budowlanego wskazuje, że urządzenie techniczne stanowi budowlę tylko wówczas, gdy jest urządzeniem wolno stojącym (*wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne*), natomiast elektrownia wiatrowa - jako całość - nie jest urządzeniem wolnostojącym, a w konsekwencji nie stanowi budowli. Co więcej, Ustawodawca rozróżnia części budowlane urządzeń technicznych od samych urządzeń, uznając za budowlę jedynie pierwsze z nich;
- po trzecie, takie urządzenia jak wirnik, gondola, generator czy układ sterowania nie są częściami budowlanymi urządzeń technicznych elektrowni wiatrowych. Urządzenia te

bez uszczerbku dla budowli można wymieniać na inne, zamieniać, zmieniać ich parametry techniczne, wymontowywać i zastępować innymi urządzeniami bez zmiany całości użytkowej budowli, która pozostaje ta sama;

- po czwarte, elektrownia wiatrowa nie jest również urządzeniem budowlanym w rozumieniu art. 3 pkt 9 Prawa Budowlanego (*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*). To elektrownia wiatrowa jest głównym urządzeniem, w którym dla prawidłowego funkcjonowania niezbędna jest odpowiednia konstrukcja wieży (masztu) osadzonej na fundamencie. Przedmiotowa wieża jest jednym z elementów potrzebnych do wytwarzania energii elektrycznej za pomocą elektrowni wiatrowej, lecz nie pełni ona w tym urządzeniu roli zasadniczej. W przeciwnym wypadku, doszłoby do sprzecznej z logiką sytuacji, w której należałoby przyjąć, że elektrownia wiatrowa zapewniałaby możliwość użytkowania wieży zgodnie z jej przeznaczeniem. Co więcej, elektrowni wiatrowej nie można porównać do przyłączy, przejazdów, ogrodzenia lub innych urządzeń budowlanych wymienionych w tym przepisie. W związku z powyższym, urządzenia wchodzące w skład elektrowni wiatrowej (tu: Części Techniczne) służące bezpośrednio wytwarzaniu energii elektrycznej nie są urządzeniem budowlanym.

W związku z powyższym, posiadane przez Wnioskodawcę Części Techniczne służące bezpośrednio wytwarzaniu energii elektrycznej nie mogą być przedmiotem opodatkowania PON.

Jednakże, w świetle art. 1a ust 1 pkt 2 Ustawy o PON w związku z art. 3 pkt 3 i pkt 9 Prawa Budowlanego - w odniesieniu do elektrowni wiatrowych - budowlę w rozumieniu art. 3 pkt 3 Prawa Budowlanego stanowią części budowlane urządzeń technicznych, tj. fundament i wieża. W związku z tym należy uznać, iż obowiązek podatkowy w PON obejmuje jedynie elementy budowlane urządzeń technicznych - elektrowni wiatrowych.

Powyższe znajduje potwierdzenie w ugruntowanej linii orzeczniczej sądów administracyjnych, w tym m.in. w wyrokach NSA z 15 maja 2012 r. (sygn. akt II FSK 2132/10 i II FSK 2320/10), z 20 stycznia 2012 r. (sygn. akt II FSK 1397/10), z 2 grudnia 2011 r. (sygn. akt II FSK 1658/10), z dnia 25 listopada 2010 r. (sygn. akt II FSK 1382/09) oraz z dnia 5 stycznia 2010 r. (sygn. akt II FSK 1101/08).

W związku z powyższym, opodatkowaniu PON – według przepisów prawa w brzmieniu sprzed 16 lipca 2016 r. – podlegają wyłącznie części budowlane, tj. fundament oraz osadzona na nim wieża.

### **III. Analiza opodatkowania PON elektrowni wiatrowych po 1 stycznia 2017 r. (stan prawny po 16 lipca 2016 r.)**

Ze względu na zmianę definicji budowli zawartą w art. 3 pkt 3 Prawa Budowlanego poprzez wykreślenie elektrowni wiatrowych z przykładowego katalogu urządzeń technicznych, których części budowlane stanowią budowle w rozumieniu Prawa Budowlanego, zdaniem

Wnioskodawcy, należy ponownie, już na gruncie obecnie obowiązujących definicji Ustawy o PON oraz Prawa Budowlanego, rozważyć status obiektu, jakim są Części Techniczne.

Jednocześnie, zdaniem Wnioskodawcy, wspomniana analiza nie powinna obejmować postanowień Ustawy o Inwestycjach w zakresie, w jakim ta ustawa nie odnosi się bezpośrednio do zmiany w przepisach Prawa Budowlanego, które – poprzez wyraźne odesłanie zawarte w Ustawie o PON – definiuje szereg pojęć na potrzeby PON. Powyższe wynika z faktu, iż Ustawa o PON nie odsyła w zakresie zawartej w niej definicji budowli do innych aktów prawnych niż Prawo Budowlane, w tym w szczególności do Ustawy o Inwestycjach. Wobec powyższego, brak jest możliwości zastosowania dla celów interpretacji ustawy o PON innych ustaw niż Prawo Budowlane. Co więcej, pogląd przeciwny prowadziłby do sytuacji, w której organ podatkowy wydając decyzję wymiarową mógłby zasadniczo według uznania posiłkować się kilkunastoma ustawami przyjmując, że mają one charakter prawa budowlanego<sup>1</sup>, co godziłoby w podstawowe zasady prawa podatkowego, w tym w konstytucyjną zasadę określoności.

Powyższe stanowisko znajduje oparcie w orzecznictwie sądowym. W tym kontekście warto przykładowo wskazać na wyrok WSA we Wrocławiu z 15 października 2015 r., sygn. akt I SAWr 1149/15, w którym Sąd orzekł, iż „(...) zawarte w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. odesłanie do przepisów Prawa budowlanego należy interpretować jako odesłanie do ustawy Prawo budowlane, a nie jako odesłanie do wszelkich przepisów regulujących zagadnienia związane z procesem budowlanym”.

W rezultacie, przy dokonywaniu wykładni przepisów Ustawy o PON nie jest możliwe odwołanie się do definicji zawartych w innych ustawach niż Prawo Budowlane. Zatem, definicja elektrowni wiatrowej zawarta w Ustawie o Inwestycjach jest irrelevantna dla potrzeb analizy podatkowej, tj. nie może ona stanowić podstawy do wykładni pojęcia „elektrownia wiatrowa” na potrzeby Ustawy o PON. W konsekwencji, wykładni tego pojęcia należy poszukiwać wyłącznie w oparciu o postanowienia Ustawy o PON i Prawa Budowlanego (i tylko w takim zakresie, w jakim Ustawa o PON odsyła do Prawa Budowlanego).

### **Definicja budowli**

Jak wskazano powyżej, stosownie do treści art. 1a ust. 1 pkt 2 Ustawy o PON, przez budowlę rozumie się (i) obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także (ii) urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Części Techniczne nie stanowią budynku i nie mogą zostać zaklasyfikowane jako obiekt małej architektury (obiekty kultu religijnego, posągi, wodotryski i inne obiekty architektury ogrodowej, piaskownice, huśtawki, drabinki, śmietniki). W związku z powyższym należy rozważyć, czy Części Techniczne mogą zostać uznane za budowlę będącą:

- (i) obiektem budowlanym lub

---

<sup>1</sup> Zob. P. Pest, M. Lewandowski „Prawnopodatkowe skutki funkcjonowania elektrowni wiatrowych – uwagi na tle ustawy z 20.05.2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych”, Samorząd Terytorialny 9/2016, s. 28.

- (ii) urządzeniem budowlanym związanym z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

*Ad. (ii) - definicja urządzenia budowlanego*

Zgodnie z art. 3 pkt 9 Prawa Budowlanego, urządzeniami budowlanymi są 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.

Zdaniem Wnioskodawcy, tezy płynące z przywołanego powyżej orzecznictwa sądów administracyjnych w przedmiocie braku możliwości uznania elektrowni wiatrowej za urządzenie budowlane są w pełni aktualne również na gruncie przepisów w brzmieniu po wejściu w życie Ustawy o Inwestycjach. Innymi słowy, nadal nie można uznać, że Części Techniczne umożliwiają wykorzystywanie obiektu (tj. wieży i fundamentu) zgodnie z jego przeznaczeniem. Wręcz odwrotnie – to wieża wraz z fundamentem umożliwia wykorzystywanie Części Technicznych zgodnie z ich przeznaczeniem. W związku z powyższym, Części Techniczne nie stanowią urządzenia budowlanego.

Powyższe stanowisko znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądowym. Przykładowo, Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 5 stycznia 2010 r. (sygn. akt II FSK 1101/08) orzekł, że *„(...) elektrownia wiatrowa nie jest również urządzeniem budowlanym w rozumieniu art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego. W zakres pojęcia budowli nie wchodzi bowiem urządzenia techniczne, które się w nim znajdują. Nie są one budowlą, gdyż nie są związane z obiektem budowlanym zapewniającym możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Nie można ich bowiem porównać do przyłączy, przejazdów, ogrodzenia, lub innych urządzeń budowlanych wymienionych w tym przepisie. Nie są więc urządzeniami budowlanymi elementy techniczne służące bezpośrednio wytwarzaniu energii elektrycznej, takie jak zespoły wiatrowe, czyli generator (turbina), rotor z gondolą, wirnik, skrzynia biegów, a także komputer sterujący, transformator, rozdzielnia energetyczna, czy instalacja alarmowa zdalnego sterowania. (...) elektrownie wiatrowe umieszczone na maszcie, bądź stalowym słupie wspartym na fundamencie i powiązane z innymi częściami budowlanymi urządzeń technicznych oraz urządzeniami budowlanymi nie mają nic wspólnego z zapewnieniem możliwości użytkowania tego obiektu zgodnie z przeznaczeniem. W istocie to elektrownie wiatrowe są głównym urządzeniem, w którym dla prawidłowego funkcjonowania niezbędna jest odpowiednia konstrukcja wieży, masztu, słupa stalowego i innych obiektów budowlanych, a także części budowlanych urządzeń technicznych i urządzeń budowlanych. Wieża, maszt czy słup stalowy jest jednym z elementów potrzebnych do wytwarzania energii elektrycznej za pomocą elektrowni wiatrowych i ich turbin, lecz podobnie, jak inne budowle nie pełni w tym urządzeniu roli zasadniczej.”*

Zdaniem Wnioskodawcy, na powyższą konkluzję w żadnym razie nie wpływa zmiana Prawa Budowlanego spowodowana wejściem w życie Ustawy o Inwestycjach. Nie zawiera ona bowiem jakichkolwiek uregulowań modyfikujących definicję urządzenia budowlanego na gruncie Prawa Budowlanego. W związku z powyższym, tezy formułowane na gruncie



przywołanego powyżej orzecznictwa zachowują swoją aktualność również w stanie prawnym obowiązującym po wejściu w życie Ustawy o Inwestycjach.

Podsumowując, Części Techniczne nie stanowią urządzenia budowlanego w rozumieniu Prawa Budowlanego.

*Ad. (i) - definicja obiektu budowlanego*

Zgodnie z art. 3 pkt 1 Prawa Budowlanego, 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.

W rezultacie, aby uznać daną strukturę za obiekt budowlany, musi ona spełniać następujące przesłanki:

- a) stanowić budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, oraz
- b) być wzniesiona z użyciem wyrobów budowlanych.

*Ad. a)*

Jak wskazano powyżej, Części Techniczne nie stanowią budynku ani obiektu małej architektury. W konsekwencji, należy ustalić, czy mogą być one zaklasyfikowane jako budowla.

Zgodnie ze znowelizowanym art. 3 pkt 3 Prawa Budowlanego, budowla to 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.

Jakkolwiek na gruncie Prawa Budowlanego katalog budowli wymienionych w powyższym przepisie jest otwarty, tak na gruncie Ustawy o PON należy uznać, że jedynie wskazane w nim kategorie obiektów mogą podlegać opodatkowaniu PON. Jak bowiem stwierdził Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 13 września 2011 r. (sygn. akt P 33/09), „(...) *nie sposób zaakceptować sytuację, gdy jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości byłyby traktowane budowle w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.p.b. nienależące do kategorii obiektów, które expressis verbis wymieniono w tym przepisie (...)* Oznacza to, że nie każdy obiekt budowlany w postaci budowli w rozumieniu u.p.b. może zostać uznany za budowlę w

ujęciu u.p.o.l., a w konsekwencji nie każdy obiekt budowlany w postaci budowli w rozumieniu u.p.b. może podlegać opodatkowaniu u.p.o.l. (...) otwarte definicje wyrażen „budowla” i „urządzenie budowlane”, sformułowane w u.p.b., akceptowalne na gruncie prawa budowlanego, nie mogą być – ze względu na zakaz wykładni per analogiam na niekorzyść podatnika – stosowane w jednakowy sposób, czyli w pewnym zakresie na gruncie prawa podatkowego. Prowadzi to do sytuacji, w której jakkolwiek kwalifikacji dokonuje się na podstawie tych samych definicji, to jednak na skutek uwzględnienia odmiennych reguł wykładni nie wszystkie obiekty uznane za budowle i urządzenia budowlane na potrzeby u.p.b. zostaną uznane za budowle i urządzenia budowlane na potrzeby u.p.o.l.”

Co więcej, analogiczne stanowisko było także wielokrotnie aprobowane w orzecznictwie sądów administracyjnych. Przykładowo, NSA w wyroku z 7 lipca 2015 r., sygn. akt II FSK 1673/13 stwierdził, że „o ile bowiem dopuszczalne jest na gruncie Prawa budowlanego posługiwanie się przez Ustawodawcę otwartymi definicjami takich pojęć, jak „budowla” albo „urządzenie budowlane”, o tyle w prawie podatkowym, w którym obowiązują podwyższone standardy określania przedmiotu normowania, tj. m.in. przedmiotu opodatkowania, definicje te są niewystarczające i nie mogą przez to funkcjonować w identyczny sposób.”

Mając na uwadze, iż Części Techniczne nie zostały wprost wymienione w treści art. 3 pkt 3 Prawa Budowlanego, nie stanowią one budowli w rozumieniu Ustawy o PON. W rezultacie, pierwsza ze wskazanych powyżej przesłanek nie została spełniona.

Ad. b)

Prawo Budowlane nie zawiera definicji „wyrobów budowlanych”. W związku z powyższym, należy posłużyć się definicją zawartą w ustawie z dnia 16 kwietnia 2004 r. o wyrobach budowlanych<sup>2</sup>, która w tym zakresie odsyła do definicji zamieszczonej w art. 2 pkt 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 305/2011 z dnia 9 marca 2011 r. ustanawiającego zharmonizowane warunki wprowadzania do obrotu wyrobów budowlanych i uchylającego dyrektywę Rady 89/106/EWG<sup>3</sup>. Zgodnie z tym przepisem „wyrób budowlany” oznacza każdy wyrób lub zestaw wyprodukowany i wprowadzony do obrotu w celu trwałego wbudowania w obiektach budowlanych lub ich częściach, którego właściwości wpływają na właściwości użytkowe obiektów budowlanych w stosunku do podstawowych wymagań dotyczących obiektów budowlanych.

W związku z powyższym, definicja „wyrobu budowlanego” wskazuje, że o zaliczeniu wyrobu lub zestawu do kategorii wyrobów budowlanych decyduje cel, w którym został wyprodukowany i wprowadzony do obrotu, oraz właściwości wyrobu (zestawu). Celem tym jest trwałe wbudowanie w obiekcie budowlanym. Jednocześnie, jego właściwości mają mieć wpływ na właściwości użytkowe obiektu budowlanego. Niewątpliwie materiałami budowlanymi, w rozumieniu niniejszej definicji są wyroby (zestawy), które służą do budowy elementów konstrukcyjnych obiektu budowlanego, a także takich elementów, jak ściany,

<sup>2</sup> Tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r., poz. 883 ze zm.

<sup>3</sup> Tekst jedn.: Dz. Urz. UE L 88 z 4.04.2011, s. 5, z późn. zm.

stropy, schody, czy też dachy (tak m.in.: Plucińska-Filipowicz Alicja (red.), Wierzbowski Marek (red.), Prawo budowlane. Komentarz, wyd. II, WK2016).

Konkludując, obiekt budowlany musi być wzniesiony z użyciem wyrobów, które:

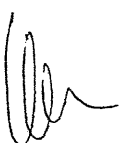
- (i) służą do budowy elementów konstrukcyjnych obiektu budowlanego,
- (ii) są przeznaczone do trwałego wbudowania w obiekcie budowlanym i
- (iii) mają mieć wpływ na właściwości użytkowe obiektu budowlanego.

Mając na uwadze powyższe, nie ulega jakiegokolwiek wątpliwości, że Części Techniczne nie stanowią obiektu budowlanego w rozumieniu Ustawy o PON, bowiem nie zostały wzniesione z wyrobów budowlanych. Nie można przecież uznać, że wirnik, gondola czy generator składający się na Części Techniczne zostały wzniesione z użyciem wyrobów budowlanych. Nie są one w ogóle 'budowane', lecz wytwarzane w zakładach wytwórczych i dostarczane na miejsce przeznaczenia w celu ich montażu na fundamencie i wieży. Jedynie fundament wieży, czy trwale w niego wmontowana wieża mogą zostać uznane za wzniesione z użyciem wyrobów budowlanych. Natomiast wszelkie elementy Części Technicznych mogą zostać w każdej chwili wymontowane (brak przesłanki trwałego wbudowania w obiekt budowlany) i zastąpione innymi.

W konsekwencji, na gruncie przepisów obowiązujących po 16 lipca 2016 r. Części Techniczne nie spełniają przesłanek do uznania ich za obiekt budowlany w rozumieniu Ustawy o PON, a co za tym idzie, nie podlegają opodatkowaniu PON. Niemniej jednak, fundament oraz trwale związana z nim wieża zostały wzniesione z użyciem materiałów budowlanych, a zatem stanowią obiekty budowlane będące budowlami. W związku z powyższym, podlegają one opodatkowaniu PON jako budowle.

Wnioskodawca wskazuje, iż w orzecznictwie sądów administracyjnych funkcjonuje analogiczny pogląd, ukształtowany na gruncie podobnych argumentów, jak wskazane przez Wnioskodawcę powyżej, na gruncie opodatkowania PON transformatorów osadzonych na słupach, które również (tak jak elektrownie wiatrowe począwszy od 16 lipca 2016 r.) nie są wprost wymienione w definicji budowli na gruncie Prawa Budowlanego, a ich budowa i funkcje są podobne do tych, jakie pełnią Części Techniczne osadzone na wieży wbudowanej w fundament.

Przykładowo, NSA w wyroku z 7 lipca 2015 r. (sygn. akt II FSK 1673/13) orzekł, że *„Ponieważ transformatory z niniejszej sprawy zostały posadowione na słupach oraz fundamentach [a więc analogicznie jak w przypadku elektrowni wiatrowych – przyp. Wnioskodawcy], to urządzenia te bez uszczerbku dla budowli można wymieniać na inne, zamieniać, zmieniać ich parametry techniczne, wymontowywać i zastępować innymi urządzeniami bez zmiany całości użytkowej budowli, która pozostaje ta sama. W konsekwencji to słupy oraz fundamenty stanowiące podstawę dla transformatorów mieszczą się odpowiednio w zakresie pojęcia „części budowlane urządzeń technicznych” oraz „fundamenty pod maszyny i urządzenia”. Tym samym, tylko one wypełniają definicję budowli zawartej w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego. W konsekwencji, to one podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.”* Analogiczny pogląd został przedstawiony również w wyrokach NSA z 7 lipca 2015 r. (sygn. akt II FSK 1552/13), z 15 kwietnia 2014 r.,



(sygn. akt II FSK 880/12), z 27 września 2013 r., sygn. akt II FSK 2491/12 i II FSK 2493/12, z 20 kwietnia 2010 r. (sygn. akt II FSK 2112/08), z 5 stycznia 2010 r. (sygn. akt II FSK 1101/08), czy też z 16 grudnia 2009 r. (sygn. akt II FSK 1184/08).

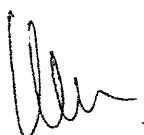
Na powyższe konkluzje nie ma wpływu fakt umieszczenia elektrowni wiatrowych w załączniku do Prawa Budowlanego, który wskazuje współczynnik kategorii obiektu oraz współczynnik wielkości obiektu dla określonych kategorii obiektów budowlanych.

Warto w tym kontekście zwrócić uwagę na rolę przedmiotowego załącznika, który stanowi w istocie wykaz danych liczbowych (współczynników) m.in. na potrzeby (i) wymiaru kary w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w trakcie obowiązkowej kontroli (art. 59f Prawa Budowlanego) oraz (ii) wskazuje kategorie obiektów wymagające lub niewymagające pozwolenia na użytkowanie (art. 55 Prawa budowlanego), a nie przykładowy katalog obiektów budowlanych mający doprecyzować definicję obiektu budowlanego wskazaną w art. 3 pkt 1 Prawa Budowlanego. Co więcej, uznanie, że przedmiotowy załącznik w istocie doprecyzowuje definicję obiektu budowlanego poprzez dodanie do niej elektrowni wiatrowej stałoby w oczywistej sprzeczności z przywołaną powyżej definicją legalną obiektu budowlanego. Elektrownie wiatrowe nie są bowiem wznoszone z użyciem materiałów budowlanych.

Tym samym, umieszczenie danego obiektu w załączniku do Prawa Budowlanego nie przesądza jednocześnie o jego klasyfikacji jako obiektu budowlanego. W konsekwencji, zdaniem Wnioskodawcy, dodanie elektrowni wiatrowej do załącznika do Prawa Budowlanego nie sprawia, że na potrzeby opodatkowania PON elektrownia wiatrowa (rozumiana jako całość, tj. części techniczne wraz z wieżą wspartą na fundamencie) stała się obiektem budowlanym i w całości podlega opodatkowaniu PON.

Co więcej, należy zwrócić uwagę, że przedmiotowy załącznik klasyfikuje jako obiekty budowlane również takie struktury, jak np. myjnie samochodowe (Kategoria XVII w załączniku do Prawa Budowlanego), które nie podlegają w całości opodatkowaniu PON.

W tym kontekście, tytułem przykładu, Wnioskodawca wskazuje na wyrok WSA w Olsztynie z 20 października 2015 r. (sygn. akt I SA/OI 486/15), w którym Sąd orzekł, że: *„W stanie faktycznym niniejszej sprawy przyjęć należy, że aby uznać za całość część budowlaną myjni i jej wyposażenie, takie jak: moduł bazowy, panel komunikacyjny, elektroniczny system płatniczy, wymienniki ciepłej wody, przyłącze wewnętrznej instalacji c.o. i c.w., szczotki na stanowiskach, demineralizator wody, pompy wody, zbiorniki na wodę sterowanie oświetleniem obiektu, zewnętrzny sygnalizator świetlny alarmu, zabudowa stanowiska mycia i inne urządzenia towarzyszące, przyjęć by należało, że wymienione powyżej (jak i we wniosku) urządzenia nie mogą działać poza wskazaną budowlą, a budowla bez tych urządzeń utraciłaby swoją przydatność. Tymczasem urządzenia te mogły być zamontowane bez zezwolenia na budowli, mogą być w dowolnym czasie demontowane i zastępowane innymi, a budowla nie straci przez to swojej przydatności. Co więcej całkowity demontaż urządzeń i zastąpienie ich chociażby siłą mięśni ludzkich (myjnia ręczna) nie spowoduje, że budowla utraci charakter i przeznaczenie myjni samochodowej.*



Reasumując należy uznać, że urządzenia myjni zostały połączn  
ie ze sobą i z budowlą  
jedynie w celu przemijającego użytku co wynika stąd, że mogą być dowolnie demontowane i  
zastępowane innymi, przenoszone w inne miejsca bez utraty swojego charakteru i bez  
zmiany charakteru budowli. Biorąc powyższe pod uwagę stwierdzić należy, że w przypadku  
gdy istnieje tylko związek użytkowy pomiędzy urządzeniami, a budowlą w postaci myjni  
opodatkowaniu podlega jedynie część budowlana (podkr. Wnioskodawcy) – podobnie orzekł  
Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie wyrokiem z 25 lipca 2013r. w sprawie I  
SA/Rz 420/13”. Analogiczny pogląd w tym zakresie wyrażono również w wyrokach WSA w  
Krakowie z 9 lipca 2015 r. (sygn. akt I SA/Kr 641/15), WSA w Rzeszowie z 25 lipca 2013 r.  
(sygn. akt I SA/Rz 420/13) oraz WSA w Gliwicach z 16 października 2013 r. (sygn. akt I  
SA/GI 619/13).

W związku z powyższym, samo zaklasyfikowanie elektrowni wiatrowej, jako odrębnej kategorii obiektu budowlanego na potrzeby Prawa Budowlanego, nie stanowi podstawy do takiej klasyfikacji na gruncie Ustawy o PON.

Mając na uwadze powyższe należy stwierdzić, że Części Techniczne:

- 1) z oczywistych względów nie stanowią budynku ani obiektu małej architektury,
- 2) nie stanowią urządzenia budowlanego bowiem nie można uznać, że umożliwiają one wykorzystywanie wieży z fundamentem zgodnie z ich przeznaczeniem (wręcz przeciwnie – co najwyżej to wieża wraz z fundamentem umożliwia wykorzystywanie Części Technicznych zgodnie z ich przeznaczeniem),
- 3) nie stanowią obiektu budowlanego w rozumieniu Prawa Budowlanego, ponieważ nie zostały wzniesione z użyciem materiałów budowlanych.

Podsumowując, na gruncie przepisów Ustawy o PON i Prawa Budowlanego w brzmieniu obowiązującym od 16 lipca 2016 r. opodatkowaniu PON nadal podlega jedynie fundament oraz wsparta na nim wieża. W konsekwencji, wejście w życie Ustawy o Inwestycjach, zdaniem Wnioskodawcy, nie spowoduje zmiany zasad opodatkowania PON Części Technicznych od 1 stycznia 2017 r.

#### **IV. Uwagi dodatkowe**

Dodatkowo, Wnioskodawca przedstawia poniżej szereg innych, bardzo ważnych argumentów, które potwierdzają prawidłowość przeprowadzonej powyżej analizy przepisów Ustawy o PON oraz Prawa Budowlanego w brzmieniu zmienionym przepisami Ustawy o Inwestycjach.

##### *A. Wykładnia celowościowa Ustawy o Inwestycjach*

Wprowadzenie Ustawy o Inwestycjach było wynikiem licznych wystąpień obywateli oraz stowarzyszeń założonych w celu przeciwdziałania budowie elektrowni wiatrowych w określonych lokalizacjach, w których proszono o podjęcie odpowiednich kroków celem wstrzymania budowy elektrowni wiatrowych. Przedmiotowe wystąpienia były kierowane zarówno bezpośrednio do członków parlamentu, jak również do członków Rady Ministrów.

Wobec powyższego, podjęto decyzję o uregulowaniu kwestii dotyczących lokalizowania, budowy i eksploatacji elektrowni wiatrowych w Polsce. W rezultacie, opracowana została



ustawa (tj. Ustawa o Inwestycjach), której przedmiotem (zgodnie z uzasadnieniem do projektu tej ustawy) jest:

- określenie warunków, zasad i trybu lokalizacji oraz realizacji elektrowni wiatrowych,
- uregulowanie warunków lokalizacji zabudowy mieszkaniowej (budynków mieszkalnych i budynków o funkcji mieszanej, w skład których wchodzi funkcja mieszkalna) w sąsiedztwie elektrowni wiatrowych,
- wprowadzenie rozwiązań, dzięki którym przepisy Prawa Budowlanego dotyczące użytkowania obiektów budowlanych oraz dotyczących katastrof budowlanych znajdą zastosowanie do całych elektrowni wiatrowych (w tym elementów technicznych tych elektrowni),
- wprowadzenie obowiązku uzyskania przez inwestora decyzji o pozwoleniu na użytkowanie,
- wprowadzenie obowiązku uzyskania decyzji zezwalającej na eksploatację, oraz
- objęcie elektrowni wiatrowych dozorem technicznym.

Mając na uwadze powyższe, intencją Ustawodawcy nie był wzrost PON w odniesieniu do elektrowni wiatrowych, a jedynie wprowadzenie odpowiednich regulacji zapewniających nadzór Państwa nad inwestycjami w elektrownie wiatrowe w Polsce poprzez ustanowienie norm prawnych regulujących warunki i zasady budowy i lokalizacji elektrowni wiatrowych. Przy tak sformułowanym celu Ustawy o Inwestycjach (wyartykułowanym wprost w uzasadnieniu do projektu tej ustawy), nie sposób doszukiwać się jakichkolwiek innych intencji, w tym o charakterze fiskalnym.

Co więcej, gdyby Ustawodawca zechciał zwiększyć obciążenia podatkowe w PON dla właścicieli elektrowni wiatrowych, osiągając jednocześnie w/w cele, to mógłby tego dokonać poprzez dodanie elektrowni wiatrowych do przykładowego katalogu budowli wymienionych w Prawie Budowlanym lub bezpośrednią zmianę Ustawy o PON.

Skoro jednak Ustawodawca zdecydował się na uporządkowanie kwestii lokalizacji i nadzoru nad elektrowniami wiatrowymi poprzez

- (i) wprowadzenie do polskiego porządku prawnego odrębnej ustawy – Ustawy o Inwestycjach,

oraz, dla uniknięcia wątpliwości dotyczących objęcia ich nadzorem budowlanym,

- (ii) wykreślenie elektrowni wiatrowych z kategorii urządzeń budowlanych określonych w definicji budowli zawartej w Prawie Budowlanym,
- (iii) dodanie elektrowni wiatrowych, jako nowej kategorii obiektów budowlanych w ramach załącznika do Prawa Budowlanego

nie zawierając jednocześnie ani w Ustawie o Inwestycjach ani w Prawie Budowlanym jakichkolwiek przepisów modyfikujących przedmiot opodatkowania w odniesieniu do elektrowni wiatrowych, to nie można przypisać mu tej dodatkowej intencji.

Co więcej, gdyby rzeczywiście celem Ustawodawcy była zmiana zasad opodatkowania PON elektrowni wiatrowych, to Ustawa o Inwestycjach musiałaby zawierać przepisy podatkowe (albo w jej treści albo poprzez zmianę Ustawy o PON), a co za tym idzie, stałaby się ustawą

podatkową w rozumieniu art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa. W konsekwencji, zgodnie z art. 37 ust. 2 Regulaminu Sejmu RP, pierwsze czytanie projektu ustawy o inwestycjach w elektrownie wiatrowe powinno się odbyć na posiedzeniu plenarnym Sejmu RP. Natomiast, jak wynika z opisu przebiegu prac legislacyjnych (<http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=315>) projekt ten skierowano do pierwszego czytania w Komisji Infrastruktury, która nie jest nawet komisją właściwą w sprawach podatkowych. Gdyby zatem uznać, że Ustawa o Inwestycjach modyfikuje przedmiot opodatkowania PON, to powyższa pomyłka (jeśli zaszła) Ustawodawcy stanowi podstawę do uchylenia przepisów Ustawy o Inwestycjach, jako niekonstytucyjną w zakresie, w jakim może być interpretowana jako odnosząca się do prawa daninowego.

W konsekwencji, wykładnia celowościowa przepisów Ustawy o Inwestycjach oraz przebieg procesu legislacyjnego nie pozostawiają wątpliwości, iż jej przepisy nie modyfikują zasad opodatkowania PON Części Technicznych.

#### *B. Zasada określoności w prawie podatkowym*

Z zasady demokratycznego państwa prawnego ustanowionej w art. 2 Konstytucji RP wynika, że każda regulacja prawna, nawet o charakterze ustawowym, musi m.in. spełniać wymóg dostatecznej określoności. Przepisy prawne muszą być sformułowane w sposób poprawny, precyzyjny i jasny. Naruszeniem Konstytucji RP jest stanowienie przepisów niejasnych, wieloznacznych, niepozwalających jednostce przewidzieć konsekwencji prawnych jej zachowań.

W swym dotychczasowym orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny (dalej: „TK”) wielokrotnie wypowiadał się na temat zasady określoności przepisów prawa, zajmując stanowisko, że omawiana zasada jest funkcjonalnie związana z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa (zob. wyroki TK z 9 października 2007 r. (sygn. akt SK 70/06), z 28 października 2009 r. (sygn. akt Kp 3/09), z 13 września 2011 r. (sygn. akt P 33/09)). Zasady te nakazują, aby przepisy prawa były formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym. Precyzja przepisu winna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw, tak by ich treść była oczywista i pozwalała na ich wyegzekwowanie. TK podkreślał przy tym, że omawiana zasada ma szczególnie doniosłe znaczenie w sferze praw i wolności. Zwłaszcza w przepisach podatkowych ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie treści przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody ustalania ich zakresu podmiotowego i przedmiotowego, a podatnikom stwarzać niepewności co do ciążących na nich obowiązków (zob. przykładowo wyrok TK z 29 lipca 2014r., sygn. akt P 49/13).

Aby ocenić zgodność sformułowania określonego przepisu prawa z wymaganiami poprawnej legislacji, istotne są trzy założenia. Po pierwsze - każdy przepis ograniczający konstytucyjne wolności lub prawa winien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom. Po drugie - przepis taki powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewnione były jego jednolita wykładnia i jednolite stosowanie. Po trzecie - przepis taki powinien być tak ujęty, **aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te**



**sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw** (zob. wyroki TK z 30 października 2001 r. (sygn. akt K 33/00), z 9 października 2007 r. (sygn. akt SK 70/06), z 3 grudnia 2013 r. (sygn. akt P 40/12)).

Trybunał Konstytucyjny zwracał również uwagę, iż przepisy podatkowe powinny być tak skonstruowane, „*aby jednostka mogła przewidywać daninowe konsekwencje swoich działań (...) analizowana zasada wymaga w szczególności, aby zainteresowany znał dokładną treść i wysokość ciążących na nim obowiązków daninowych w chwili zajścia zdarzeń powodujących powstanie takiego obowiązku*” (wyrok z 2 kwietnia 2007 r. (sygn. SK 19/06), OTK ZU nr 4/A/2007, poz. 37; teza powtórzona w wyroku z 27 listopada 2007 r. (sygn. SK 39/06), OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127”).

W powyższym kontekście należy zwrócić uwagę na fakt, iż Ustawa o Inwestycjach nie zawiera jakichkolwiek regulacji materialnoprawnych dotyczących zasad opodatkowania PON elektrowni wiatrowych. Jedynym przepisem, który mógłby potencjalnie sugerować zmianę w sferze opodatkowania jest art. 17 Ustawy o Inwestycjach, który stanowi, iż „*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*”. Niemniej jednak, zarówno brzmienie tego przepisu, jak i jego umiejscowienie na końcu Ustawy o Inwestycjach przesądza, iż przepis ten ma charakter normy przejściowej (intertemporalnej), a nie materialnej zwłaszcza, że wyraźnie odnosi się on jedynie do wskazanego w nim okresu, nie regulując w żaden sposób kwestii opodatkowania PON elektrowni wiatrowych w latach kolejnych.

Z kolei roli przepisów technicznych - intertemporalnych, mających służyć realizacji m.in. konstytucyjnych zasad pewności prawa i ochrony praw nabytych, nie można utożsamiać z rolą przepisów merytorycznych – materialnych, które modyfikują istniejący stan prawny.

W powyższym kontekście podkreślić należy, iż funkcją przepisów przejściowych jest wyłącznie normowanie wpływu nowego prawa na stosunki powstałe pod działaniem prawa dotychczasowego. Przepisy te dotyczą w szczególności:

- a) sposobu zakończenia spraw będących w toku;
- b) rozstrzygania, czy i w jakim zakresie nowe przepisy stosuje się do obowiązków i uprawnień powstałych pod rządami prawa dotychczasowego;
- c) rozstrzygania, czy i przez jaki czas utrzymuje się instytucje, które znosi nowe prawo;
- d) rozstrzygania, czy utrzymuje się w mocy dotychczasowe przepisy wykonawcze.

Wobec powyższego, sam fakt, iż Ustawa o Inwestycjach zawiera jedynie normy międzyczasowe odnoszące się do poboru podatku nie może automatycznie przesądzać, że zmianie uległy także zasady opodatkowania PON, zwłaszcza w sytuacji, gdy Ustawodawca nie ustanowił żadnego przepisu materialnego regulującego tę kwestię. Tego rodzaju działanie Ustawodawcy wprost godziłoby w przywołane powyżej standardy konstytucyjne i stanowiłoby samodzielną przesłankę stwierdzenia niezgodności tych przepisów z Konstytucją RP.



W ocenie Wnioskodawcy, takie sformułowanie przepisu intertemporalnego w Ustawie o Inwestycjach miało na celu tylko i wyłącznie jednoznaczne uregulowanie kwestii ustalenia i pobrania PON w roku, w którym weszła w życie wspomniana ustawa (z uwagi na fakt, iż jej przepisy weszły w życie w trakcie roku podatkowego). Z drugiej strony, nawet gdyby przyjąć, że charakter tego przepisu jest podatkowotwórczy, to nie wprowadzono jednocześnie odpowiednich norm określających przedmiot opodatkowania. Co więcej, nie zawarto również stosownego odesłania w Ustawie o PON, które uprawniałoby do stosowania Ustawy o Inwestycjach przy określaniu przedmiotu opodatkowania na potrzeby PON.

Podsumowując, Wnioskodawca stoi na stanowisku, iż zmiana przepisów Prawa Budowlanego spowodowana wejściem w życie Ustawy o Inwestycjach pozostaje bez wpływu na zakres opodatkowania elektrowni wiatrowych. W związku z powyższym od 1 stycznia 2017 r. opodatkowaniu PON podlega wyłącznie wieża wraz z fundamentem, natomiast Części Techniczne pozostają poza zakresem opodatkowania tym podatkiem.

### C. *Naruszenie przepisów unijnego prawa pomocy publicznej*

Niezależnie od powyższych okoliczności Wnioskodawca pragnie również zwrócić uwagę, jedynie z ostrożności procesowej, że w przypadku, hipotetycznym oraz sprzecznym z powołanymi przepisami i zasadami, uznania przepisów Ustawy o Inwestycjach za skutkujące opodatkowaniem PON Części Technicznych, wskazana ustawa byłaby również sprzeczna z bezpośrednio skutecznymi i mającymi bezpośrednio zastosowanie unijnymi regulacjami udzielania pomocy publicznej.

W przypadku przyjęcia bowiem powyższej, nieuprawnionej w przekonaniu Wnioskodawcy, interpretacji Ustawy o Inwestycjach, niektórzy przedsiębiorcy wytwarzający energię elektryczną w oparciu o technologie wykorzystujące odnawialne źródła energii, w tym przedsiębiorcy wytwarzający energię w źródłach opartych na współspalaniu, byłiby zwolnieni z obowiązku zapłaty PON w odniesieniu do technicznych elementów wykorzystywanej w tym celu infrastruktury, podczas gdy przedsiębiorcy tacy jak Wnioskodawca, również wytwarzający energię z odnawialnych źródeł energii, ale opartych na energii wiatrowej, byłiby zobowiązani do zapłaty podatku od całości infrastruktury, w tym także jej elementów technicznych. Podobnie, także przedsiębiorcy wytwarzający energię elektryczną w źródłach konwencjonalnych byłiby wolni od obowiązku zapłaty PON w odniesieniu do elementów technicznych infrastruktury wykorzystywanej do wytwarzania energii, choć przedsiębiorcy wytwarzający energię z odnawialnych źródeł energii w elektrowniach wiatrowych uiszczaliby podatek od tych elementów na zasadach ogólnych.

Zgodnie natomiast z przepisami art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej („TFUE”), na gruncie prawa unijnego przez pomoc publiczną rozumie się wszelkie wsparcie udzielane, w jakiegokolwiek formie, przez Państwo Członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych (*przesłanka publicznego pochodzenia środków*), które zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji (*przesłanka wpływu na warunki konkurencji*) przez sprzyjanie niektórym przedsiębiorcom lub produkcji niektórych towarów (*przesłanka selektywnej korzyści dla przedsiębiorców*) w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową pomiędzy Państwami Członkowskimi (*przesłanka wpływu na handel wewnątrzunijny*).



Jak wskazuje Komisja w swojej utrwalonej praktyce, jedną z podstawowych form udzielania przez Państwa Członkowskie pomocy publicznej są instrumenty podatkowe, w tym zwolnienia, ulgi oraz preferencyjne stawki podatkowe. W szczególności, jak wskazywała wielokrotnie Komisja Europejska, jako środki skutkujące bezpośrednio zmniejszeniem wpływów publicznych (podatkowych), stosowane przez Państwa Członkowskie zwolnienia, ulgi i preferencyjne stawki podatkowe z pewnością spełniają przesłankę publicznego pochodzenia środków wspomnianą powyżej. Co więcej, zróżnicowanie stawek podatku uprzywilejowujące część przedsiębiorców w porównaniu z innymi przedsiębiorcami prowadzącymi podobną działalność spełnia także bez wątpienia powołaną przesłankę selektywnej korzyści. Ponadto, w przypadku przepisów różnicujących sytuację podatkową przedsiębiorców funkcjonujących na rynku wytwarzania energii elektrycznej, który z natury posiada charakter transgraniczny i cechuje się silną konkurencją pomiędzy podmiotami z różnych Państw Członkowskich, wpływ takich rozwiązań na warunki konkurencji oraz na handel wewnątrzunijny jest oczywisty. Wskazane przesłanki wpływu na warunki konkurencji oraz wpływu na handel wewnątrzunijny również byłyby zatem spełnione.

W rezultacie, przepisy Ustawy o Inwestycjach interpretowane w sposób skutkujący zwolnieniem niektórych przedsiębiorców wytwarzających energię elektryczną z obowiązku zapłaty PON w odniesieniu do technicznych elementów wykorzystywanej w tym celu infrastruktury, w przypadku opodatkowania tym podatkiem na zasadach ogólnych innych przedsiębiorców prowadzących wspomnianą działalność, takich jak Wnioskodawca, odpowiadałyby wszystkim kryteriom wskazanym w art. 107 ust. 1 TFUE i z tego względu stanowiłoby źródło pomocy publicznej w rozumieniu prawa unijnego.

Zgodnie jednakże z art. 108 ust. 3 zd. 3 TFUE Państwa Członkowskie mają bezwzględny obowiązek uprzedniej notyfikacji Komisji Europejskiej każdej planowanej pomocy publicznej, jak również obowiązek wstrzymania się z jej udzieleniem do czasu wydania przez Komisję pozytywnej decyzji w sprawie tej notyfikacji. **Pomoc udzielana z naruszeniem tego obowiązku jest zatem sprzeczna z prawem.**

Ponieważ Ustawa o Inwestycjach nie była przedmiotem takiej notyfikacji, polskie władze nie mogą zgodnie z prawem unijnym wprowadzić zróżnicowania w zakresie PON uprzywilejowującego niektórych przedsiębiorców wytwarzających energię elektryczną poprzez brak opodatkowania w ich przypadku elementów technicznych infrastruktury wykorzystywanej w tym celu wobec opodatkowania analogicznych elementów technicznych infrastruktury energetycznej wykorzystywanych przez innych przedsiębiorców prowadzących taką działalność, w tym przez Wnioskodawcę. Co więcej, w przypadku uznania powyższej pomocy za niezgodną z rynkiem wewnętrznym (co jest bardzo prawdopodobne ze względu na brak powiązania faktu przyznania oraz wysokości tej pomocy z jakimikolwiek ewentualnymi zobowiązaniami inwestycyjnymi lub operacyjnymi beneficjentów), beneficjenci tej pomocy byłiby również zobowiązani do zwrotu kwot w wysokości równoważnej pomocy publicznej uzyskanej przez nich (w postaci korzystnego dla nich zróżnicowania zasad obliczania podatku od nieruchomości) wraz z odsetkami naliczanymi według stopy ogłoszonej przez Komisję Europejską.

Ponadto, niezależnie od naruszenia prawa unijnego, jakie miałyby miejsce w takim przypadku, oraz związanych z tym konsekwencji obciążających polskie władze oraz beneficjentów pomocy, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem TSUE także podatnicy dotknięci bezpośrednio negatywnymi skutkami nałożenia podatku w okolicznościach związanych z udzieleniem bezprawnej pomocy publicznej innym przedsiębiorcom, mogliby żądać, bezpośrednio na podstawie prawa unijnego, zwrotu pobranego od nich podatku wraz z odsetkami, jak również naprawienia ewentualnej szkody związanej z nałożeniem tego podatku, w tym w zakresie dotyczącym zaprzestanych lub zaniechanych inwestycji oraz likwidacji prowadzonej przez nich uprzednio działalności.

W kontekście powyższego Wnioskodawca zwraca uwagę, iż Komisja Europejska niezwykle aktywnie śledzi i analizuje zgodność z prawem UE wszelkich aktów prawnych uchwalanych przez poszczególne państwa członkowskie. Tytułem przykładu, wskazać można na ostatnie wydarzenia skutkujące wszczęciem przez Komisję Europejską 19 września 2016 r. szczegółowego postępowania wyjaśniającego w sprawie polskiego podatku od sprzedaży detalicznej (numer sprawy: SA.44351), który budzi obawy Komisji w zakresie selektywnej przewagi przedsiębiorstw nad ich konkurentami z naruszeniem unijnych zasad pomocy państwa. Co istotne, Komisja w komunikacie prasowym ([http://europa.eu/rapid/press-release-IP-16-3104\\_pl.htm](http://europa.eu/rapid/press-release-IP-16-3104_pl.htm)) wskazała, iż „Komisja przystąpiła do zbadania tej sprawy w następstwie doniesień medialnych. Polska nie zgłosiła tego podatku Komisji. W sierpniu 2016 r. Komisja otrzymała również skargę, w której zarzucono, że polski podatek od sprzedaży detalicznej narusza unijne zasady pomocy państwa. Komisja nie kwestionuje prawa Polski do decydowania o poziomie opodatkowania ani celów poszczególnych podatków i opłat. Jednakże system podatkowy powinien być zgodny z prawem Unii, w tym z zasadami pomocy państwa, i nie powinien faworyzować w sposób nieuzasadniony szczególnego rodzaju przedsiębiorstw (...)” W związku z powyższym, Komisja wydała również nakaz zobowiązujący Polskę do zawieszenia stosowania tego podatku do czasu zakończenia jego analizy przez Komisję. Pobór podatku mógłby bowiem pociągnąć za sobą daleko idące konsekwencje, w tym opisane przez Wnioskodawcę powyżej.

Wnioskodawca pragnie również podkreślić, że zgodnie z zasadą prounijnej wykładni prawa krajowego, polskie organy administracji mają obowiązek interpretacji przepisów prawa polskiego budzących ewentualne wątpliwości co do zgodności z prawem unijnym w taki sposób, by uniknąć sprzeczności pomiędzy przepisami prawa krajowego oraz bezpośrednio skutecznymi przepisami prawa unijnego. Jeżeli zatem przepisy Ustawy o Inwestycjach miałyby budzić wątpliwości polegające na przypuszczeniu występowania na ich podstawie pomocy publicznej bezprawnej i niezgodnej z rynkiem wewnętrznym, to polskie organy administracji mają prawny obowiązek usunięcia tej wątpliwości w procesie prounijnej wykładni prawa poprzez uznanie, że wspomniane przepisy prawa polskiego nie wprowadzają żadnego zróżnicowania pomiędzy podatnikami PON w zakresie opodatkowania technicznych elementów infrastruktury służącej do wytwarzania energii elektrycznej. Sytuacja prawnopodatkowa wytwórców energii elektrycznej w elektrowniach wiatrowych powinna być zatem w omawianym zakresie identyczna z sytuacją innych wspomnianych wytwórców energii elektrycznej.

W konsekwencji, ze względu na bezpośrednią skuteczność powołanego art. 108 ust. 3 zd. 3 TFUE (notyfikacja pomocy publicznej), zasadę lojalności wyrażoną w TFUE oraz obowiązek prounijnej wykładni przepisów krajowych, jak również ze względu na potencjalne dotkliwe konsekwencje majątkowe dla polskich władz, w tym samorządowych, dla beneficjentów oraz (w przypadku przyjęcia interpretacji przeciwnej do wskazanej w niniejszym wniosku) dla podmiotów (takich jak Wnioskodawca) dotkniętych skutkami ewentualnej pomocy publicznej, należy uznać, że wytwórcy energii elektrycznej w elektrowniach wiatrowych nie podlegają PON w zakresie dotyczącym technicznych elementów infrastruktury służącej do wytwarzania energii elektrycznej.

W świetle powyższego, Wnioskodawca stoi na stanowisku, iż zmiana przepisów Prawa Budowlanego spowodowana wejściem w życie Ustawy o Inwestycjach pozostaje bez wpływu na zakres opodatkowania elektrowni wiatrowych. W związku z powyższym, po 1 stycznia 2017 r. opodatkowaniu PON będzie podlegać wyłącznie wieża wraz z fundamentem, natomiast Części Techniczne pozostają poza zakresem opodatkowania tym podatkiem.

#### *D. Zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika*

Mając na uwadze przywołane przez Wnioskodawcę argumenty, Wnioskodawca stoi na stanowisku, że wejście w życie Ustawy o Inwestycjach nie zmienia zasad opodatkowania PON elektrowni wiatrowych począwszy od 1 stycznia 2017 r.

Jednakże, gdyby teoretycznie przyjąć, że zmiany wprowadzone Ustawą o Inwestycjach miałyby doprowadzić do rozszerzenia zakresu opodatkowania PON elektrowni wiatrowych, to takie rozszerzenie naruszałoby wskazane powyżej w pkt IV niniejszego wniosku przepisy i zasady prawa.

Taka sytuacja prawna prowadzi do niepewności prawnej zarówno po stronie podatników, jak i organów podatkowych, które również nie mogą samodzielnie rozstrzygać, która z ww. wartości powinna zyskać pierwszeństwo kosztem innej. Prowadziłoby to bowiem do wielokrotnie piętnowanej w orzecznictwie TK (w tym także w orzeczeniach przywołanych powyżej) sytuacji, w której niejasne formułowanie treści przepisów pozostawia organom mającym je stosować nadmierną swobodę ustalania ich zakresu podmiotowego i przedmiotowego, a więc do stanu niepewności co do ciążących na podatnikach obowiązków.

Wobec powyższego, zdaniem Wnioskodawcy, niejasne i niejednoznaczne sformułowanie przepisów Ustawy o Inwestycjach niewątpliwie rodzi wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego, które – zgodnie z art. 2a Ordynacji podatkowej – należy rozstrzygać na korzyść podatnika.

Jak wskazano w uzasadnieniu do projektu ustawy o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (druk 3018) wprowadzającej ww. zasadę, „Wprowadzenie przedmiotowej zasady zwiększy ochronę praw podatnika przede wszystkim w zakresie wykładni prawa poprzez ograniczenie negatywnych skutków nieprecyzyjnego formułowania przepisów przez ustawodawcę, których ciężar obecnie przerzucany jest na podatnika. (...) Celem zamieszczenia w Ordynacji podatkowej przepisu statuującego expressis verbis tę zasadę jest wprowadzenie reguły interpretacyjnej, która pozwoli dokonać wykładni przepisów prawa podatkowego bez uchybiania słusznym interesom podatnika. (...) Stosowanie zasady

*in dubio pro tributario* w zakresie wykładni prawa ma przede wszystkim umożliwić realizację pewności prawa podatkowego. (...) Gdy postanowienie aktu prawnego prowadzi do wniosków niemających sensu, sprzecznych lub niejednoznacznych, to prawidłowym rozwiązaniem jest wybór znaczenia (normy prawnej), które jest korzystne dla podatnika – gwarantując ochronę praw podatnika i obrotu gospodarczego dzięki zwiększeniu pewności prawa. Przy stosowaniu tej zasady, interpretator powinien – z przypisanych normie różnych znaczeń – zawsze kierować się tym, które jest najkorzystniejsze z punktu widzenia podatnika, celem zapewnienia jak największej ochrony podatnika. Stosowanie zasady powinno tym samym prowadzić do trzech efektów, mianowicie wypełniania konstrukcyjnych luk prawnych, usuwania wątpliwości brzmienia przepisu oraz modernizacji norm prawnych.

Wobec powyższego, zdaniem Wnioskodawcy, nawet gdyby przyjąć, że Ustawa o Inwestycjach próbuje modyfikować zasady opodatkowania PON elektrowni wiatrowych, to, w świetle niejasności co do zakresu opodatkowania, zgodnie z wyrażoną w art. 2a Ordynacji podatkowej zasadą *in dubio pro tributario*, organ podatkowy powinien przyjąć korzystny dla podatnika wariant interpretacji tych przepisów. W konsekwencji, tak jak dotychczas, po 1 stycznia 2017 r. opodatkowaniu PON powinien podlegać jedynie fundament oraz wsparta na nim wieża, zaś Części Techniczne powinny pozostać poza zakresem opodatkowania PON.

#### E. Podsumowanie

Zdaniem Wnioskodawcy, zarówno przed 31 grudnia 2016 r., jak i od 1 stycznia 2017 r. opodatkowaniu PON podlega jedynie fundament oraz trwale posadowiona na nim wieża, na której (i wewnątrz której) znajdują się Części Techniczne. Wejście w życie Ustawy o Inwestycjach nie rozszerza opodatkowania PON na Części Techniczne.

Jednocześnie, nawet gdyby rozważać, czy zmiany wynikające z przepisów Ustawy o Inwestycjach mogłyby mieć wpływ na zakres opodatkowania PON, to i tak nie mogą one ostatecznie prowadzić do opodatkowania PON Części Technicznych, gdyż takie stanowisko prowadziłyby m.in. do:

- rezultatów sprzecznych z celem wprowadzenia tej ustawy, którym jest objęcie elektrowni wiatrowych nadzorem budowlanym i stosowaniem szeregu norm wynikających z Prawa Budowlanego, w tym dotyczących katastrof budowlanych, a nie zwiększenie ciężaru PON;
- naruszenia zasady określoności w odniesieniu do przepisów prawa daninowego poprzez niedopuszczalną próbę rozszerzenia obowiązku podatkowego mimo braku wprowadzenia stosownych norm prawa materialnego;
- naruszenia Konstytucji RP poprzez zastosowanie niewłaściwego dla ustaw podatkowych trybu legislacyjnego przy uchwalaniu Ustawy o Inwestycjach,
- sprzeczności z prawem wspólnotowym poprzez uprzywilejowanie grupy przedsiębiorców wytwarzających energię z innych źródeł niż wiatr (niedozwolona pomoc publiczna),
- naruszenia zasady rozstrzygania wątpliwości interpretacyjnych na korzyść podatnika (art. 2a Ordynacji podatkowej).

Przyjęcie takiego stanowiska z dużym prawdopodobieństwem skutkowałoby ostatecznie obowiązkiem zwrotu nienależnie zapłaconego PON wraz z odsetkami.



Podsumowując, Wnioskodawca stoi na stanowisku, iż opodatkowaniu PON od 1 stycznia 2017 r. podlega nadal wyłącznie wieża wraz z fundamentem, natomiast Części Techniczne pozostają poza zakresem opodatkowania tym podatkiem.

### **OŚWIADCZENIE PODATNIKA**

Ja niżej podpisany, pouczony o odpowiedzialności karnej z art. 233 § 1 w związku z art. 233 § 6 Kodeksu karnego za składanie fałszywych oświadczeń składam, stosownie do art. 14b § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, oświadczenie następującej treści:

*Oświadczam pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej.*

W imieniu spółki

\_\_\_\_\_

Pełnomocnik

### **Załączniki:**

1. Dowód uiszczenia opłaty skarbowej od wniosku o interpretację w wysokości 40 zł.
2. Pełnomocnictwo
3. Dowód uiszczenia opłaty skarbowej od pełnomocnictwa w wysokości 17 zł

Drawsko Pomorskie, dnia 20 lutego 2017 r.

POW.3120.41.2017.UN

## POSTANOWIENIE

W związku z wnioskiem z dnia 07 grudnia 2016 r. o wydanie interpretacji indywidualnej złożonym przez \_\_\_\_\_, Burmistrz Drawsko Pomorskiego – działając na podstawie art. 14j § 1 i § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201) dokonując przedstawionej niżej interpretacji art. 1a ust. 1 pkt 2 i art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 716 z późn.zm.), w powiązaniu z przedstawionym w ww. wniosku opisem zdarzenia przyszłego, uznaje stanowisko przedstawione przez wnioskodawcę w ww. wniosku za nieprawidłowe.

## Uzasadnienie

Wnioskiem z dnia 07 grudnia 2016 r. spółka zwróciła się do tut. organu podatkowego w trybie art. 14j w związku z art. 14b ustawy Ordynacja podatkowa o wydanie indywidualnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów prawa podatkowego w jej indywidualnej sprawie.

**W związku z tym, w przedmiotowym wniosku przedstawiono następujące zdarzenie przyszłe:**

Spółka należy do międzynarodowej grupy kapitałowej \_\_\_\_\_, działającej w sektorze energii odnawialnej. Posiada elektrownie wiatrowe oraz inne środki trwałe, m.in. drogi z placami manewrowymi i linie kablowe, które znajdują się na terenie gminy Drawsko Pomorskie, w związku z czym strona jest podatnikiem podatku od nieruchomości. Zespół elektrowni wiatrowych składa się z 4 elektrowni wiatrowych umieszczonych na wieży o wysokości 110 m. Moc nominalna zespołu elektrowni wiatrowych wynosi 10,12 MW przy jednostkowej mocy pojedynczej elektrowni wiatrowej wynosi 2,53 MW. Elektrownia wiatrowa spółki składa się z wirnika i gondoli umieszczonych na stalowej wieży osadzonej na fundamencie. Wieża składa się z części zewnętrznej, konstrukcyjnej (wykonanej z rur stalowych) wraz ze schodami zewnętrznymi oraz z części wewnętrznej (technicznej), w której umieszczone jest wyposażenie techniczne. Głównymi modułami elektrowni wiatrowej są: wirnik, gondola, przekładnia, generator, przetwornica, transformator, rozdzielnica średniego napięcia, kable średniego napięcia oraz układ sterowania, które są osadzone na wieży (maszcie) opartej na fundamencie lub stanowią wyposażenie osadzone wewnątrz wieży. Na potrzeby wniosku o wydanie interpretacji, spółka określa mianem „Części Techniczne” wyposażenie techniczne wewnętrznej części wieży (masztu), rozdzielnicę średniego napięcia, główną szafę sterowania, urządzenia układu pomiarowego, układ zasilania rezerwowego, wirnik, układ kontroli nachylenia łopat, gondolę, wał napędowy, przekładnie, generator, układ sterowania z zestawem czujników, silniki, pompę układu hydraulicznego, transformator, łożyska, układy smarowania oraz hamulec zapewniający zatrzymanie wirnika w sytuacjach awaryjnych.

Spółka przywołała również ustawę z 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz.U. poz. 961) w związku z rozbieżnymi interpretacjami niejasnych przepisów zawartych w tej ustawie, a co za tym idzie na zaistniałą wątpliwość w zakresie przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych po 1 stycznia 2017 r.

**W związku z powyższym wnioskodawca zadał następujące pytanie:**

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

**Stanowisko wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej ww. zdarzenia przyszłego przedstawia się następująco:**

Zdaniem podatnika od 1 stycznia 2017 r. opodatkowaniu PON nadal podlega wyłącznie wieża wraz z fundamentem, natomiast Części Techniczne pozostają poza zakresem opodatkowania tym podatkiem. W opinii podatnika zmiany wprowadzone ustawą o inwestycjach nie modyfikują zasad opodatkowania PON elektrowni wiatrowych począwszy od 1 stycznia 2017 r.

**Wnioskodawca przedstawił analizę opodatkowania PON elektrowni wiatrowych do 31 grudnia 2016 r. (stan prawny sprzed 16 lipca 2016 r.)**

Podatnik wskazał, że zgodnie z art. 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 716 z późn.zm.) opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane: grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Wskazane przez podatnika w ww. wniosku Części Techniczne nie mogą być zakwalifikowane do opodatkowania jako budynek lub jego część, a także nie mieszczą się w zakresie definicji budowli zawartej w ustawie Prawo Budowlane, do której odsyła treść art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zgodnie z art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego, przez budowlę należy rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojąco 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 wiatrowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Zdaniem podatnika elektrownie wiatrowe nie są budowlami w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o PON, gdyż nie zostały wymienione w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, nie są urządzeniami wolno stojącymi, ponadto takie urządzenia jak wirnik, gondola, generator czy układ sterowania nie są częściami budowlanymi urządzeń technicznych elektrowni wiatrowych, a także nie są urządzeniami budowlanymi w rozumieniu art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego, wobec czego nie mogą być przedmiotem opodatkowania PON. Opodatkowaniu PON – według przepisów prawa w brzmieniu sprzed 16 lipca 2016 r. – podlegają wyłącznie części budowlane tj. fundament oraz osadzona na nim wieża.



**Wnioskodawca przedstawił analizę opodatkowania PON elektrowni wiatrowych po 1 stycznia 2017 r. (stan prawny po 16 lipca 2016 r.)**

Zdaniem podatnika, analiza nie powinna obejmować postanowień ustawy o inwestycjach w zakresie, w jakim ta ustawa nie odnosi się bezpośrednio do zmiany w przepisach Prawa Budowlanego, które definiuje szereg pojęć na potrzeby PON. Wynika to z faktu, iż ustawa o PON nie odsyła w zakresie zawartej w niej definicji budowli do innych aktów prawnych niż Prawo Budowlane, w tym w szczególności do ustawy o inwestycjach. W związku z tym nie jest możliwe odwołanie się do definicji zawartych w innych ustawach niż Prawo Budowlane, a zatem definicja elektrowni wiatrowej zawarta w ustawie o inwestycjach nie może stanowić podstawy do wykładni pojęcia elektrownia wiatrowa na potrzeby ustawy o PON. W konsekwencji, wykładni tego pojęcia należy poszukiwać wyłącznie w oparciu o ustawę o PON i Prawa budowlanego i tylko w takim zakresie, w jakim ustawa o PON odsyła do Prawa Budowlanego. Zdaniem strony ze względu na zmianę definicji budowli zawartą w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego poprzez wykreślenie elektrowni wiatrowych z przykładowego katalogu urządzeń technicznych, których części budowlane stanowią budowle w rozumieniu Prawa Budowlanego należy ponownie na podstawie obowiązujących przepisów rozważyć status obiektu jakim są Części Techniczne. Podatnik przytacza treść art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, przez budowlę rozumie się 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. W związku z tym, że Części Techniczne nie są budynkiem oraz obiektem małej architektury strona rozważa czy mogą one stanowić budowlę będącą obiektem budowlanym lub urządzeniem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Ponadto podatnik przytacza definicję urządzenia budowlanego zawartą w art. 3 ust. 9 Prawa Budowlanego, która mówi, że urządzeniami budowlanymi są 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. Następnie zdaniem strony nadal nie można uznać, że Części Techniczne umożliwiają wykorzystywanie obiektu (tj. wieży i fundamentu) zgodnie z jego przeznaczeniem. Ponadto skoro ustawa o inwestycjach nie zawiera jakichkolwiek uregulowań modyfikujących definicję urządzenia budowlanego na gruncie ustawy Prawo budowlane, dlatego aktualne pozostaje dotychczasowe orzecznictwo sądowe uznające, że elektrownia wiatrowa nie jest urządzeniem budowlanym. Następnie strona odnosząc się do definicji obiektu budowlanego uznaje, iż także w zakresie tej definicji nie mieszczą się Części Techniczne, gdyż zgodnie z art. 3 pkt 1 ustawy Prawo budowlane, obiektem budowlanym jest budynek, budowla bądź obiekt małej architektury wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Strona wskazuje nadal, iż Części Techniczne nie stanowią budynku ani obiektu małej architektury i rozważa czy mogą być zakwalifikowane jako budowle. Strona ponownie nawiązuje do przytaczanej definicji budowli zawartej w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane i uważa, że skoro katalog budowli wymienionych w powyższym przepisie jest otwarty, to na gruncie ustawy o PON należy uznać, że jedynie wskazane w nim kategorie obiektów mogą podlegać opodatkowaniu PON. W konsekwencji swojego stanowiska, powołując się na wykładnię prawa, strona stwierdziła, że na gruncie przepisów obowiązujących po 16 lipca 2016 r. Części Techniczne nie spełniają przesłanek do uznania ich za obiekt budowlany na podstawie przepisów ustawy o PON i nie podlegają opodatkowaniu PON, jedynie fundament oraz wieża stanowią obiekty budowlane będące budowlami i w związku z tym podlegają opodatkowaniu PON jako budowle. Wobec powyższego wejście w życie ustawy o inwestycjach nie spowoduje zmiany zasad opodatkowania PON Części Technicznych od 1 stycznia 2017 r.

**Stanowisko organu podatkowego w sprawie przedstawionego zdarzenia przyszłego jest następujące:**

Organ podatkowy dokonuje następującej interpretacji art. 1a ust. 1 pkt 2 i art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 716 z późn. zm.) w kontekście przedstawionego przez wnioskodawcę opisanego wyżej zdarzenia przyszłego.

Zgodnie z powołanymi wyżej przepisami, przez użyte w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, określenie „budowla” rozumie się: 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. 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.

Dokując wykładni ww. przepisów organ dokonał także szczegółowej analizy ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz.U. z 2016 r. poz. 290 z późn.zm.) oraz ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz.U. poz. 961), do których to przepisów także nawiązuje podatnik w swoim wniosku.

Uregulowanie dotyczące podatku od nieruchomości znajduje się w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych.

W ostatnich latach ugruntowała się dla podatników pozytywna linia orzecznicza w zakresie opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości, gdzie podlegały opodatkowaniu wyłącznie fundament i maszt stanowiące części budowlane jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Natomiast pozostałe urządzenia będące wyposażeniem elektrowni wiatrowej (urządzenia sterujące instalacje wspomagające) nie stanowią urządzeń budowlanych ani budowli i wobec tego nie podlegają opodatkowaniu. Wobec powyższego, na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych podatkiem od nieruchomości objęte były fundamenty, maszty, drogi wewnętrzne i rozdzielnie.

Ponadto w orzecznictwie sądy uznawały, że skoro opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, to zasadnicze znaczenie ma definicja budowli zawarta w ustawie Prawo budowlane, do której odsyła art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W ustawie o podatkach i opłatach lokalnych zawarta jest definicja budowli, która określa ją jako 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.

Natomiast zgodnie z art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane (w brzmieniu obowiązującym od 16 lipca 2016 r.) definicja budowli została określona jako każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak obiekty: 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.

Brzmienie ww. definicji zostało zmienione na mocy art. 9 pkt 1 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, który znowelizował treść art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane i na jej podstawie wykreślono z nawiasu wyrażenie „elektrowni wiatrowych”, a mocą pkt 3 ww. przepisu, w załączniku do ustawy Prawo budowlane jako kategorię obiektu budowlanego wymieniono elektrownie wiatrowe - Kategoria XXIX – wolno stojące kominy i maszty oraz elektrownie wiatrowe.

Wobec powyższego, już ustawa Prawo budowlane jednoznacznie zakwalifikowała elektrownię wiatrową jako obiekt budowlany, co przesądza, iż elektrownia wiatrowa mieści się w definicji budowli zawartej w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane, która definiuje to pojęcie jako każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury. Również użyte w art. 2 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych określenia oznaczają:

- 1) elektrownia wiatrowa – budowla w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składająca się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. poz. 478 i 2365 oraz z 2016 r. poz. 925);
- 2) elementy techniczne – wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Konsekwencją powyższych zmian w przepisach aktów bezwzględnie obowiązujących organy podatkowe, czyli ustaw, jest również następujące stanowisko Ministerstwa Finansów oraz Ministerstwa Energii zaprezentowane na <http://wysokienapiecie.pl/prawo-energetyczne/1598-podatek-od-nieruchomości-od-turbin-wiatrowych-interpretacja-mf>:

„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 u.p.b. w taki sposób, że ustawodawca rezygnuje z wymieniania w definicji budowli części budowlanych elektrowni wiatrowych. Ponadto w załączniku do u.p.b., określającym kategorie obiektów budowlanych, w „Kategorii XXIX”, wprowadza się nowy obiekt - „elektrownie wiatrowe”. Jednocześnie przypominamy, 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 u.p.b., 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 u.p.b., czyli pod warunkiem, że stanowią one całość techniczno-użytkową (...)*.

Tak ujęte stanowisko Trybunału Konstytucyjnego jasno określa jakie obiekty 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. Oznacza to, że od 1 stycznia 2017 r. (art. 17 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych) elektrownie wiatrowe, które są wymienione w załączniku do u.p.b. będą podlegały opodatkowaniu od całkowitej wartości, bez podziału na części budowlane i niebudowlane.”

Ponadto zgodnie z poglądem prawnym zaprezentowanym w ww. wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. (P 33/09) przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości mogą być jedynie takie budowle, które zostały *expressis verbis* wymienione w art. 3 pkt 3 p.b., w pozostałych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej. Ponadto TK stwierdził, iż „(...) *nie jest wykluczone, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane.*”

Ponadto zgodnie z art. 17 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych wynika, że cyt.: „*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*”, co oznacza, że tylko do dnia 31 grudnia 2016 r. zmianie nie uległy dotychczasowe zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości. Po tej dacie zmiany te są zaś wiążące i polegają na objęciu ww. podatkiem całego elektrowni wiatrowych.

Również prof. Leonard Etel uważa, że „wprowadzone w 2016 r. zmiany w zakresie elektrowni wiatrowych wpływają zasadniczo na zasady opodatkowania tego rodzaju budowli. W wyniku ich wprowadzenia elektrownie wiatrowe powinny być kwalifikowane jako wolno stojące urządzenia techniczne i opodatkowane w całości (elementy budowlane i techniczne).

Nie można zaakceptować takiej wykładni nowych przepisów, z której wynika, że nie mają one treści normatywnej i niczego nie zmieniają w opodatkowaniu elektrowni wiatrowych. Ustawodawca chciał zmienić zasady opodatkowania tego rodzaju budowli i zrobił to świadomie wprowadzając szereg zmian w obowiązujących regulacjach prawa budowlanego oraz uchwalając ustawę o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych” (*L. Etel – Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych Nr 01 z 2017 r.*).

Organ analizując treść wniosku złożonego w niniejszej sprawie nie podziela także stanowiska podatnika, iż wykładania celowościowa ustawy o inwestycjach ... nie pozwala organowi podatkowemu na dokonanie wykładni przedmiotowych przepisów prawa podatkowego, jak przedstawiono w niniejszym postanowieniu, bo przecież uzasadnienie (*ratio legis*) wskazane we wniosku dotyczące przyjęcia ustawy o inwestycjach ..., nie odnosi się do przepisów tam zamieszczonych a zmieniających przepisy innych ustaw, w tym Prawa budowlanego.

Podobnie, zdaniem organu, właśnie zasada określoności w prawie podatkowym skłania organ do uznania stanowiska podatnika za nieprawidłowe, gdyż przepisy analizowanych ustaw jednoznacznie (w sposób poprawny, precyzyjny i jasny) przesądzają, że podatnik nie ma racji, że zaistniałe zmiany ustawowe opisane szczegółowo wyżej nie mają wpływu na zakres przedmiotowy opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Na stanowisko organu związanego mocą Konstytucji RP przepisami ustaw nie może mieć też wpływu wskazany przez podatnika zarzut naruszenia przepisów unijnego prawa pomocy publicznej, gdyż dokonanie takiej oceny jest poza kompetencją organu podatkowego.

Na rozstrzygnięcie w niniejszej sprawie nie może mieć wpływu także obowiązująca od 1 stycznia 2016 r. zasada, zgodnie z którą niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika (*in dubio pro tributario*), gdyż – zdaniem organu – w niniejszej sprawie nie wystąpiły niedające się usunąć wątpliwości co do treści przedmiotowych przepisów prawa podatkowego. Co więcej, zdaniem organu, przepisy te posiadają treść precyzyjną, prostą i jednoznaczną.

Biorąc powyższe pod uwagę organ podatkowy uznaje, iż stanowisko strony, że od dnia 1 stycznia 2017 r. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nadal podlega wyłącznie fundament i wieża, natomiast elementy techniczne nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, **nie jest prawidłowe.**

Niniejsza interpretacja udzielona jest w oparciu o przepisy prawa podatkowego obowiązujące na dzień złożenia zapytania w organie podatkowym i dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez wnioskodawcę.

Jednocześnie informuje się, że niniejsza interpretacja po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę zostanie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej Urzędu Miejskiego w Drawsku Pomorskim.

#### Pouczenie

Od niniejszej interpretacji przysługuje stronie prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie, za pośrednictwem Burmistrza Drawska Pomorskiego. Skargę można wnieść po uprzednim wezwaniu na piśmie Burmistrza Drawska Pomorskiego, do usunięcia naruszenia prawa. Termin do złożenia wezwania do usunięcia naruszenia prawa wynosi 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o treści wydanej interpretacji. Termin na wniesienie skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego wynosi 30 dni od dnia doręczenia stronie odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ takiej odpowiedzi nie udzieli, w terminie 60 dni od dnia wniesienia wezwania o usunięcie naruszenia prawa.

BURMISTRZ

mgr Zbigniew Ptak