



, 07.12.2016

Burmistrz Trzebiatowa  
Urząd Miejskie w Trzebiatowie  
Rynek 1  
72-320 Trzebiatów

## OPIS STANU FAKTYCZNEGO/ZDARZENIA PRZYSZŁEGO

### A) Przedmiot wniosku

..... z siedzibą w ..... przy ul. .... (dalej: "Spółka")  
prowadzi działalność gospodarczą w zakresie wytwarzania energii elektrycznej z OZE.

Spółka jest właścicielem FW w Kłodkowie wybudowanej na terenie gminy Trzebiatów, województwo Zachodniopomorskie.

W związku z powyższym oraz ze zmianami w zakresie regulacji prawnych dotyczących elektrowni wiatrowych Spółka zwraca się z wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego dotyczącej opodatkowania takich elektrowni podatkiem od nieruchomości.

### B) Charakterystyka elektrowni wiatrowych

Zasada działania elektrowni wiatrowych oparta jest na zasadzie działania prądnicy. Gdy wiatr trafia na opór w postaci łopaty wirnika, energia kinetyczna wiatru zamieniana jest na pracę mechaniczną w postaci ruchu obrotowego wirnika. Energia obrotowa wirnika przenoszona jest za pomocą wału i przekładni do generatora, który przekształca ją w energię elektryczną. Elektrownia wiatrowa składa się z wirnika i gondoli umieszczonych na wieży posadowionej na fundamencie.

**Fundament** to część budowlana elektrowni wiatrowej, wykonany jest z żelbetonu i stanowi mocowanie wieży w gruncie, zapewniając stateczność całej elektrowni.

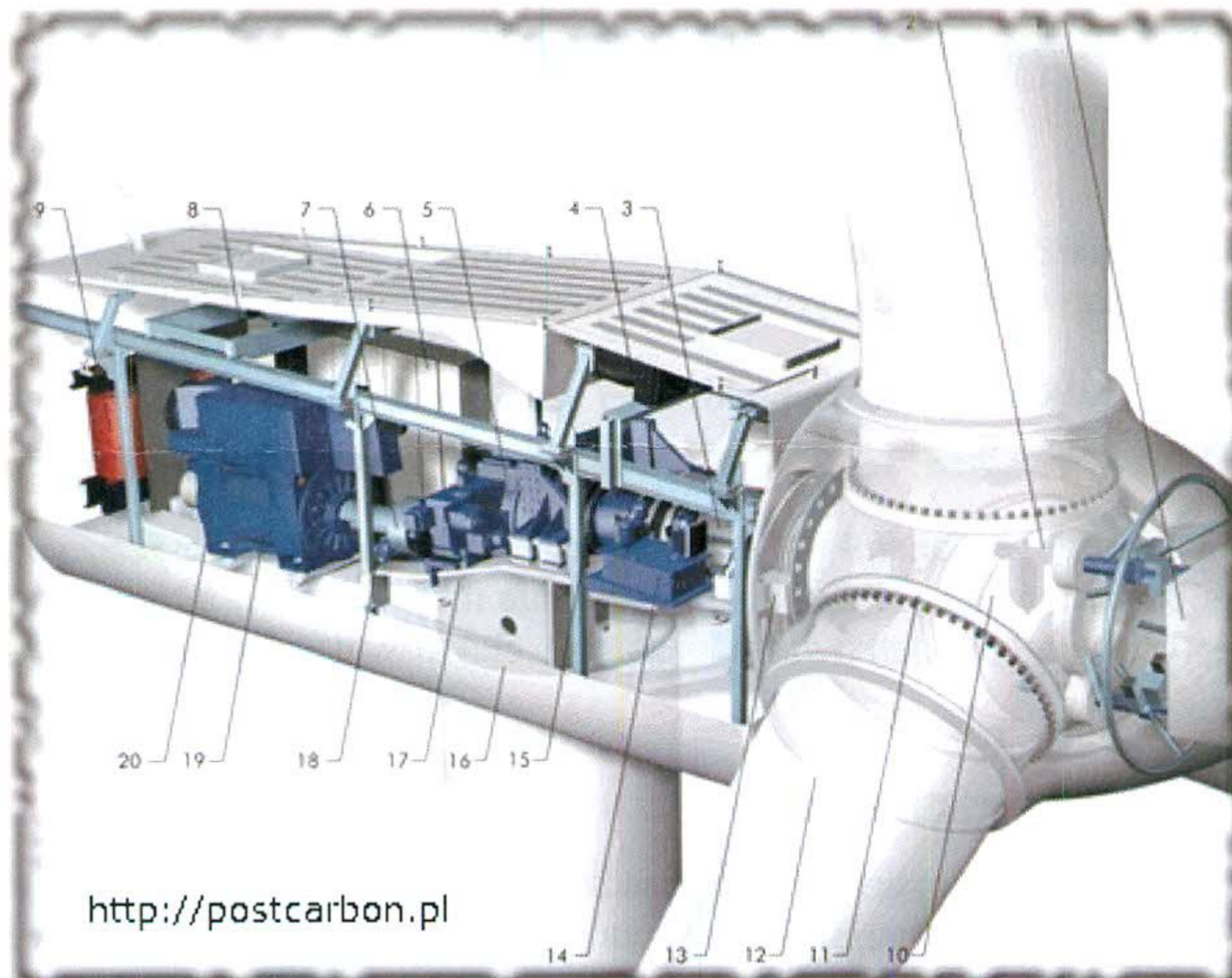
**Wieża** to część budowlana elektrowni wiatrowej, stanowiąca kilkudziesięciometrowej wysokości element podtrzymujący gondolę i wirnik, wykonany ze stali i mający za zadanie umieszczenie wirnika na odpowiedniej wysokości nad poziomem gruntu w celu lepszego wykorzystania wiatru.

**Gondola** to techniczny element elektrowni wiatrowej, w środku którego znajdują się mechanizmy i urządzenia przetwarzające energię mechaniczną w elektryczną, tj. wał napędowy, przekładnia, sprzęgło, generator oraz układ sterowania. Znajduje się tu m. in. układ mikroprocesorowy zarządzający pracą mechanizmu ustawienia łopat i kierunkowania elektrowni na podstawie danych wejściowych (np. prędkości i kierunku wiatru). Ponadto w



gondoli znajdują się: transformator, łożyska, układy smarowania oraz hamulec zapewniający zatrzymanie wirnika w sytuacjach awaryjnych.

**Wirnik** to techniczny element elektrowni wiatrowej, jej najważniejsza część, za jego pomocą dokonuje się zamiana energii wiatru na energię mechaniczną. Osadzony jest on na wale, poprzez który napędzany jest generator. Najczęściej spotyka się wirniki trójłopatowe, zbudowane z włókna szklanego wzmocnionego poliestrem. 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 tym celu na szczycie wieży zainstalowany jest silnik, który poprzez przekładnię zębatą może obracać gondolą z wirnikiem.



1) sterownik piasty 2) cylinder systemu sterowania łopatom 3) oś główna 4) chłodnica oleju 5) skrzynia przekładowa 6) sterownik VIP z konwerterem 7) hamulec postojowy dźwig serwisowy 9) transformator 10) piasta wirnika 11) łożysko łopaty 12) łopata 13) układ blokowania wirnika 14) układ hydrauliczny 15) tarcza hydraulicznego układu hamowania wirnika 16) pierścień układu kierunkowania 17) rama 18) koła zębate układu kierunkowania 19) generator 20) chłodnica generatora.

Wprowadzone w roku 2016 zmiany w zakresie regulacji prawnych dotyczących elektrowni wiatrowych mogą zdaniem Spółki powodować wątpliwości interpretacyjne, w związku z powyższym Spółka zwraca się w niniejszym wniosku o zajęcie przez właściwy organ podatkowy stanowiska w zakresie wpływu tych zmian na zakres opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości.



## PYTANIE

Czy od dnia 1 stycznia 2017 r. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegać będą wyłącznie elementy budowlane elektrowni wiatrowej, tj. fundament i wieża, czy też opodatkowaniu tym podatkiem podlegać będą także urządzenia techniczne wchodzące w skład elektrowni wiatrowej, a więc wirnik i mechanizmy znajdujące się w gondoli?

## WŁASNE STANOWISKO PODATNIKA

### Regulacje prawne i zmiany legislacyjne

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt. 3 ustawy z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (dalej jako „UPOL”) opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt. 2 UPOL budowla jest 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.

Podstawowymi przepisami prawa budowlanego są przepisy ustawy z dnia 07.07.1994 r. Prawo budowlane. Zgodnie z art. 3 pkt. 1, 3 i 9 tej ustawy:

- a) przez obiekt budowlany należy rozumieć:
  - budynek,
  - budowlę
  - obiekt małej architekturywraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych;
- b) 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 jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.
- c) przez urządzenie budowlane należy 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.



W dniu 20 maja 2016 r. uchwalona została ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 2016 r. poz. 961, dalej jako „UIEW”), która weszła w życie z dniem 16 lipca 2016 r.

Na mocy UIEW z wyżej przytoczonej definicji budowli wykreślono w nawiasie umieszczonym we fragmencie dotyczącym części budowlanych urządzeń technicznych - wymienione obok elektrowni jądrowych elektrownie wiatrowe. Do w/w daty ostatnia część tego przepisu miała następujące brzmienie: „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.”

Tą samą ustawą w załączniku do ustawy Prawo budowlane zmieniono treść poz. XXIX załącznika, z „Kategoria XXIX – wolno stojące kominy i maszty” na „Kategoria XXIX – wolno stojące kominy i maszty oraz elektrownie wiatrowe”.

W art. 2 pkt 1 UIEW zawarto ponadto definicję elektrowni wiatrowej, przez którą należy rozumieć na potrzeby tej ustawy „budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego składająca się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych (...)”.

W art. 17 UIEW zawarto także zapis, zgodnie z którym „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”.

Niniejszy wniosek ma na celu ustalenie wpływu tych zmian legislacyjnych na zakres opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości.

#### **Przepisy prawa budowlanego, do których odsyła UPOŁ**

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt. 2 UPOŁ przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości są:

- a) budowle
  - b) urządzenia budowlane związane z obiektem budowlanym, które zapewniają możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem
- przy czym ustawa wprost wskazuje, że chodzi o budowle i urządzenia budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego.

Podstawowym aktem prawnym w zakresie prawa budowlanego jest ustawa Prawo budowlane, która zawiera definicję obydwu tych pojęć. Do tego właśnie aktu prawnego, a dokładniej – do zawartych w jego art. 3 definicji obiektu budowlanego i budowli oraz urządzenia budowlanego, odsyła UPOŁ.

Należy mieć tu na uwadze wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. (sygn. akt P 33/09), w którym Trybunał wskazał, że: „Biorąc pod uwagę, że w rozważanych kontekstach odwołanie przez UPOŁ do przepisów prawa budowlanego trzeba traktować jako odesłanie do ustawy Prawo budowlane, zastosowanie znajdują tu definicje wyrażen „obiekt budowlany” i „urządzenie budowlane”, a tym samym również definicje wyrażen „budynek”,



„budowla” i „obiekt małej architektury” z tej właśnie ustawy. Oznacza to, że odwołanie uplok do ustawy Prawo budowlane nie jest odwołaniem do całości tego aktu prawnego, lecz do jego poszczególnych zapisów, czyli wskazanych przez Trybunał Konstytucyjny definicji legalnych.

### **Brak znaczenia definicji zawartej w UIEW dla zakresu opodatkowania podatkiem od nieruchomości**

Ustawy o inwestycjach nie można uznać za stanowiącej „przepisy prawa budowlanego”, jako że nie została wymieniona w art. 2 Prawa budowlanego, obok przepisów gałęzi tego prawa (prawa geologicznego, prawa wodnego, prawa o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami), a więc jako element tego systemu. Nie można jej uznać również za akt nadrzędny w stosunku do ustawy Prawo budowlane czy też za akt modyfikujący zawarte w tej ustawie definicje legalne.

Jak wielokrotnie było to podkreślane w orzecznictwie sądów administracyjnych, prawo podatkowe ma charakter autonomiczny, a co za tym idzie definicja budowli dla celów opodatkowania może mieć tylko taką treść, która została jej nadana w ustawie podatkowej. Ustawodawca w tym przypadku dla ustalenia przedmiotu opodatkowania nakazał stosować wprost definicje zawarte w przepisach prawa budowlanego – a więc w ustawie Prawo budowlane.

Tak więc dla określenia przedmiotu opodatkowania nie mogą być stosowane definicje zawarte w innych aktach prawnych, w tym w UIEW, gdyż ustawa ta nie jest ustawą podatkową, ani ustawą do której ustawa podatkowa odsyła. Powyższy wniosek potwierdza m. in. §147 pkt 1 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie zasad techniki prawodawczej (tekst jedn. Dz. U. z 2016 r. poz. 283), zgodnie z którym jeżeli w ustawie lub innym akcie normatywnym ustalono znaczenie danego określenia w drodze definicji, ma ona decydujące znaczenie w obrębie tego aktu i nie wolno przy jego wykładni posługiwać się tym określeniem w innym znaczeniu.

Podsumowując, nawet jeśli inne ustawy, w tym UIEW, zawierają swoje własne definicje budowli, obiektów budowlanych czy urządzeń budowlanych, to dla podatku od nieruchomości istotne są jedynie definicje wynikające z przepisów UPOL oraz ustawy Prawo budowlane. W związku z powyższym, niezależnie od tego, że UIEW zawiera definicję elektrowni wiatrowej jako budowli, to nadal ustawa Prawo budowlane określa w art. 3 pkt 3, że budowlą są „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” i nie odwołuje się tu w żadnym zakresie do regulacji zawartych w UIEW.

Powyższe oznacza, że elektrownia wiatrowa i jej poszczególne elementy tylko w takim zakresie mogą być uważane za „budowlę”, w jakim uznaje je za budowlę na podstawie art. 3 pkt. 3 ustawy Prawo budowlane.

### **Brak merytorycznej zmiany w ustawie Prawo budowlane w zakresie definicji „budowli”**

Pomimo wykreślenia elektrowni wiatrowych z powołanego w art. 3 pkt. 3 ustawy Prawo budowlane katalogu urządzeń technicznych, których elementy budowlane stanowią budowle,



katalog ten ma nadal charakter otwarty, a dokonane w nim wyliczenia nie jest enumeratywne i ma charakter wyłącznie przykładowy.

O tym, że katalog ten cały czas ma charakter otwarty świadczy pozostawienie w definicji frazy „innych urządzeń”. Do tych innych urządzeń należy zaliczać elektrownie wiatrowe.

Z definicji tej nadal wynika, że budowlą są fundamenty pod maszyny i urządzenia. Skoro zatem fundament i wieża samodzielnie stanowią budowlę, to nie może jej jednocześnie stanowić cała elektrownia wiatrowa.

W tym zakresie jednolite jest orzecznictwo sądów administracyjnych, zgodnie z którym jeżeli urządzenie posiada elementy *stricto* budowlane (w tym fundament), to za budowlę uznaje się jedynie ich „części budowlane”<sup>1</sup>. Nie ma przy tym znaczenia, czy dotyczy to wprost wymienionego w nawiasie w art. 3 pkt. 3 Prawa budowlanego urządzenia technicznego czy innego – ważna jest bowiem jego konstrukcja – posiadanie elementów budowlanych/fundamentu. Z przepisu tego jasno wynika, że ma on charakter katalogu otwartego, a zatem nowelizacja polegająca na wykreśleniu z nawiasu „elektrowni wiatrowych” powinna być traktowana jako usunięcie jednego z zawartych w tym przepisie przykładów, co nie powinno skutkować automatycznym zakwalifikowaniem całej elektrowni wiatrowej jako budowli. Wykreślenie z katalogu otwartego „elektrowni wiatrowych” nie zmienia bowiem tego, że elektrownia wiatrowa składa się nadal z elementów budowlanych i elementów technicznych (urządzeń technicznych).

Potwierdzenie braku wpływu zmiany dokonanej w art. 3 pkt. 3 ustawy Prawo budowlane na zakres opodatkowania podatkiem od nieruchomości znajduje się w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. (sygn. akt P 33/09), w którym Trybunał orzekł, że: „*Omawiana definicja budowli nie rozstrzyga statusu obiektów innych niż wskazane expressis verbis w sformułowaniu warunku wystarczającego i koniecznego. W praktyce posłużenie się definicją tego rodzaju w celu zakwalifikowania jakiegoś obiektu jako budowli – jeżeli przedmiotem rozważanej kwalifikacji nie jest obiekt wprost wymieniony pozytywnie lub negatywnie w jej treści – wymaga odwołania się do reguł wykładni funkcjonalnej, a mianowicie do analogii z ustawy (analogia legis). By ustalić bowiem, czy dany obiekt powinien, czy też nie powinien zostać uznany za budowlę, konieczne okazuje się wykazanie, że posiadane przez niego cechy są (argumentum a simili) bądź też nie są (argumentum a contrario) w istotnym zakresie zbliżone do cech posiadanych przez obiekty pełniące rolę wzorców, a za określoną kwalifikacją przemawia dodatkowo odpowiednia argumentacja aksjologiczna (por. Z. Ziemiński, Problemy podstawowe prawoznawstwa, Warszawa 1980, s. 294-295; S. Wronkowska, Z. Ziemiński, Zarys teorii prawa, Poznań 2001, s. 168-169)”.*

### **Wykonanie z wyrobów budowlanych jako przesłanka do zaliczenia obiektu do obiektów budowlanych/budowli**

Zgodnie z art. 3 pkt. 1 ustawy Prawo budowlane przez obiekt budowlany należy rozumieć:

- budynek,
- budowlę
- obiekt małej architektury

<sup>1</sup> Tak np. wyroki NSA: z dnia 30 lipca 2009r. sygn. II FSK 202/08, z dnia 25 listopada 2010r. sygn. II FSK 1382/09, z dnia 2 grudnia 2011 r. sygn. II FSK 1658/10, z dnia 15 maja 2012r. sygn. II FSK 2132/10.



wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Należy zauważyć, że wirnik, gondola i znajdujące się w niej urządzenia techniczne nie powstają z materiałów budowlanych ani nie są wytwarzane w procesie budowlanym. Elementy te dostarczane są z zakładów produkcyjnych zajmujących się wytwarzaniem tej skomplikowanej aparatury i elektroniki oraz oprogramowania. Na miejscu budowy następuje jedynie ich zamontowanie na wykonanym fundamencie i wieży.

Powyższe uniemożliwia uznanie tych elementów za budowlę w rozumieniu UPOŁ i ustawy Prawo budowlane.

### **Brak możliwości zakwalifikowania elektrowni wiatrowych do wolno stojących urządzeń technicznych**

Zgodnie z art. 3 pkt. 3 ustawy Prawo budowlane do budowli zalicza się też wolno stojące urządzenia techniczne. Nie można jednak uznać, że elektrownie wiatrowe należą do tego typu budowli. Dla uznania jakiegokolwiek urządzenia technicznego za „wolno stojące” konieczne jest, aby urządzenie to nie było powiązane z innymi budynkami lub budowlami (np. fundamentami). Urządzenia techniczne nieposiadające charakteru wolno stojących, nie stanowiły i nie stanowią obiektów podlegających podatkowi od nieruchomości w kategorii budowli.

Potwierdzają to liczne orzeczenia sądów administracyjnych, przykładowo:

- a) wyrok NSA z dnia 15 maja 2012 r., sygn. II FSK 2320/10<sup>2</sup>, zgodnie z treścią którego *„Przepis art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego wskazuje, że urządzenie techniczne stanowi budowlę tylko wówczas, gdy jest urządzeniem wolno stojącym. Natomiast siłownia (elektrownia) wiatrowa jako całość nie stanowi budowli. Ustawodawca rozróżnia bowiem części budowlane urządzeń technicznych od samych urządzeń, uznając za budowlę jedynie pierwsze z nich”*.
- b) wyrok NSA z dnia 27 września 2013 r., sygn. II FSK 2491/12, zgodnie z treścią którego *„(...) dokonując wykładni sformułowania "wolnostojące urządzenia techniczne" należy stwierdzić, że bez wątpienia chodzi tu o urządzenia, które nie są powiązane z innymi budynkami, budowlami itd. W sprawie transformatory posadowione są na słupach lub na fundamentach, co w efekcie wyklucza możliwość uznania ich za wolnostojące urządzenia techniczne (...)"*;
- c) wyrok NSA z dnia 15 kwietnia 2014 r., sygn. II FSK 880/12, zgodnie z treścią którego *„(...) dokonując wykładni sformułowania "wolnostojące urządzenia techniczne" należy stwierdzić, że bez wątpienia chodzi tu o urządzenia, które nie są powiązane z innymi budynkami, budowlami itd. W sprawie transformatory posadowione są na słupach lub na fundamentach, co w efekcie wyklucza możliwość uznania ich za wolno stojące urządzenia techniczne (...)"*;

<sup>2</sup> Tak też NSA m.in. w wyroku o sygn. II FSK 2131/10.



Tak więc urządzenia techniczne elektrowni wiatrowych nie mają charakteru „wolno stojących”, albowiem są one powiązane z budowlą fundamentu oraz wieży. Opodatkowaniu

mogą podlegać jedynie części budowlane urządzeń technicznych oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składające się na całość użytkową.

### **Wykreślenie z definicji obiektów budowlanych „urządzeń”**

Należy zwrócić również uwagę na zmianę definicji obiektu budowlanego, która weszła w życie 28 lipca 2015 r. Zgodnie z obecnym brzmieniem art. 3 pkt 1 ustawy Prawo budowlane obiektem budowlanym jest: *„budowla wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych”*.

Przed tą datą za obiekt budowlany uznawana była budowla stanowiąca całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami.

Ustawodawca jednoznacznie odstąpił od uznawania za obiekt budowlany urządzeń, co jest argumentem przemawiającym za tym, że urządzenia techniczne wchodzące w skład elektrowni wiatrowych nie stanowią budowli ani obiektu budowlanego w rozumieniu prawa budowlanego oraz UPOŁ.

Powyższe potwierdzili:

- a) Minister Finansów w odpowiedzi na interpelację nr 32306 z dnia 22 kwietnia 2015 r. w sprawie wpływu zmiany ustawy Prawo budowlane na zakres opodatkowania podatkiem od nieruchomości,
- b) podsekretarz stanu w Ministerstwie Infrastruktury i Rozwoju w odpowiedzi na interpelację nr 32355 w sprawie nowelizacji ustawy Prawo budowlane i związanej z nią definicją obiektu budowlanego,

W w/w odpowiedziach wskazano, że: *„Usunięcie z obowiązującej definicji obiektu budowlanego pojęcia „urządzenia techniczne”, wynika z faktu, że urządzenia techniczne nie podlegają reglamentacji ustawy – Prawo budowlane (...) i nie mogą być uznawane za części obiektu budowlanego. Pod tym względem nowelizacja jedynie uporządkowała istniejącą definicję obiektu budowlanego i zapewniła jej zgodność z innymi przepisami ustawy – Prawo budowlane m.in. z definicją budowli wskazaną w art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane. Zgodnie z przedmiotowym przepisem za **budowlę nie uznaje się urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych i innych urządzeń), a jedynie ich części budowlane oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową”**.*

Opisana nowelizacja z 2015 r. nie pozostawia więc wątpliwości, że zarówno wcześniej, jak i obecnie urządzenia techniczne nie stanowiły i nie stanowią budowli według ustawy Prawo budowlane (z wyjątkiem wolno stojących urządzeń technicznych), a tym samym przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości.



### **Brak znaczenia zmiany załącznika do ustawy Prawo budowlane dla zakresu opodatkowania**

Zmiana załącznika do ustawy Prawo budowlane poprzez dodanie do niego w tabeli w „Kategorii XXIX” elektrowni wiatrowych nie ma znaczenia dla zakresu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Załącznik do ustawy Prawo budowlane nie jest właściwy do określania przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Treść przepisów ustawy Prawo budowlane jasno wskazuje, że załącznik służy innemu celowi - podziałowi obiektów na wymagające lub nie pozwolenia na użytkowanie (art. 55 ustawy Prawo budowlane) oraz kalkulacji wysokości kar w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w zakresie zgodności wykonania obiektu budowlanego z projektem (art. 59f ustawy Prawo budowlane). W kontekście wprowadzenia tej zmiany za pomocą UIEW zmiana ta ma spełniać cel, jakim jest objęcie dozorem technicznym całej instalacji elektrowni wiatrowej.

Natomiast zgodnie z powołanym wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego UPOŁ odwołuje się do ustawy Prawo budowlane jedynie w zakresie definicji zawartych w art. 3 pkt. 3 tej ustawy.

### **Ratio legis wprowadzonych zmian**

Należy także zauważyć, że cel uchwalenia UIEW nie dotyczył zwiększania opodatkowania, lecz jedynie objęcia dozorem technicznym całej instalacji elektrowni wiatrowej, co wynika z uzasadnienia do projektu tej ustawy.

W uzasadnieniu projektu ustawy nie wspomniano ani razu, by wprowadzane zmiany miały prowadzić do jakichkolwiek zmian w przedmiocie opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

### **Brak podstaw do odmiennej kwalifikacji elementów technicznych elektrowni wiatrowych i elektrowni jądrowych**

Elektrownie wiatrowe wykazują największe podobieństwo do elektrowni jądrowych, które zostały wymienione przez ustawodawcę w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego i których jedynie elementy budowlane zostały uznane za budowle. Nie powinno więc ulegać wątpliwości, że również urządzenia techniczne elektrowni wiatrowych należy zaliczyć do „innych urządzeń”, które ustawodawca pozostawił w nawiasie analizowanego przepisu i wyłączył z opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

### **Ryzyko dyskryminacji i naruszenia zasad konstytucyjnych**

Za prawidłowością stanowiska Spółki przemawia również fakt, że odmienna interpretacja analizowanych przepisów mogłaby doprowadzić do dyskryminacji jednego podsektora całej branży energetycznej, brak jest bowiem uzasadnionych podstaw, by urządzenia techniczne posadowione na fundamencie i wieży w elektrowniach wiatrowych obciążać wielokrotnie wyższym podatkiem niż urządzenia techniczne posadowione na fundamencie lub innej konstrukcji wsporczej służące np. do wytwarzania energii z innych źródeł. Przykładowo brak jest podstaw, by turbiny w elektrowni wiatrowej obciążać podatkiem, jednocześnie



pozostawiając poza jego zakresem podobne urządzenia służące do wytwarzania prądu inną technologią (np. w elektrowniach wodnych, gazowych, jądrowych czy węglowych).

Zarówno turbiny wodne, jak i turbiny gazowe składają się m.in. z generatora, układu sterowania oraz mechanizmu obrotu. Co więcej, turbiny wodne posiadają również wirnik z zespołem łopat, wał generatora oraz łopaty. Powyższe elementy zarówno w przypadku turbin gazowych, jak i turbin wodnych nie są opodatkowane podatkiem od nieruchomości z uwagi na fakt, że nie są one zaliczane do elementów budowlanych urządzeń technicznych.

Opodatkowanie wszystkich elementów elektrowni wiatrowych byłoby więc niezgodne z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej i stanowiłoby naruszenie zasady równości (art. 32 Konstytucji RP), zasady poprawnej legislacji w zakresie danin publicznych (art. 217 Konstytucji RP) oraz zasady równości i sprawiedliwości podatkowej (art. 84 Konstytucji RP).

#### Ryzyko naruszenia dyrektyw UE

Niekorzystna interpretacja przepisów w zakresie opodatkowania elektrowni wiatrowych prowadziłaбы ponadto do naruszenia regulacji unijnych zawartych w:

- a) Dyrektywie Parlamentu Europejskiego i Rady 2009/72/WE z dnia 13 lipca 2009 r. dotyczącej wspólnych zasad rynku wewnętrznego energii elektrycznej
- b) Dyrektywie Parlamentu Europejskiego i Rady 2009/28/WE z dnia 23 kwietnia 2009 r. w sprawie promowania stosowania energii ze źródeł odnawialnych

ponieważ zagrażałaby realizacji zasadniczego celu Dyrektyw, jakim jest stworzenie stabilnych warunków rozwoju energetyki odnawialnej.

#### Ekonomiczne skutki niekorzystnej interpretacji

Polska Izba Gospodarcza Energetyki Odnawialnej i Rozproszonej (PIGEOR) ocenia, że podatek od nieruchomości naliczany według aktualnych przepisów obciąża 1 MWh energii wytworzonej w typowej elektrowni wiatrowej o względnie dobrej produktywności kwotą 15-17 zł/MWh. Uznanie za podstawę opodatkowania całego nakładu inwestycyjnego oznaczałoby wzrost tego obciążenia do co najmniej 60 zł/MWh, co według aktualnych cen rynkowych oznaczałoby obciążenie przychodów ze sprzedaży energii elektrycznej tym podatkiem na poziomie 35-40 proc. Byłaby to danina bezprecedensowa i nieznana w żadnej innej branży, której wytwórca nie mógłby w żaden sposób skompensować sobie wzrostem cen sprzedawanej energii, gdyż jest ona kształtowana przez rynek lub ustalana jako cena urzędowa przez Prezesa Urzędu Regulacji Energetyki.

Przyjęcie interpretacji, zgodnie z którą podatki od nieruchomości podlegają wszystkie elementy elektrowni wiatrowych doprowadziłoby do całkowitego zablokowania rozwoju tego sektora energetyki oraz do upadku większości istniejących elektrowni wiatrowych, których łączna moc zainstalowana osiągnęła poziom 5300 MW. Oznaczałoby to też wielomilionowe straty po stronie inwestorów realizujących projekty w toku, które w zmienionych warunkach



prawnych musiałyby zostać zakończone, bez szansy na zwrot nakładów wyłożonych na ich przygotowanie (analizy środowiskowe, pomiary wietrzności, projekty budowlane, dzierżawy i zakup terenów itp.).

Izba uważa, że większość istniejących przedsiębiorstw wiatrowych nie byłoby w stanie unieść wskazanego wyżej wzrostu obciążenia podatkowego i znalazłoby się w sytuacji zmuszającej do ogłoszenia upadłości, a przejęcie masy upadłościowej przez banki lub innych przedsiębiorców prowadziłoby w wielu przypadkach do faktycznego zaprzestania działalności i sprzedaży turbin oraz elementów wież do krajów trzecich.

Dodatkowo, jak argumentuje Polskie Stowarzyszenie Energetyki Wiatrowej, energetyka wiatrowa jest najtańszą technologią wytwarzania energii odnawialnej, która kreuje dodatkowo miejsca pracy i szereg korzyści gospodarczych dla całego kraju. Tymczasem niekorzystna interpretacja tych przepisów sprawi, że większość z obecnie zatrudnionych w branży wiatrowej 8 tysięcy osób straci pracę, wiele firm zbankrutuje, a polski cel dla OZE nie zostanie spełniony, co narazi Polskę na poważne straty finansowe, gdyż jeśli Polska nie będzie w stanie produkować wystarczającej ilości zielonej energii, to będzie musiała ją kupować za granicą, aby wypełnić nałożone przez Unię Europejską limity.

#### Podsumowanie

Zdaniem Spółki, w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają, tak jak dotychczas, wyłącznie elementy budowlane elektrowni wiatrowej, czyli fundament oraz wieża, a opodatkowaniu tym podatkiem nie podlegają urządzenia techniczne składające się na elektrownię wiatrową, w szczególności wirnik i elementy techniczne znajdujące się w gondoli.

#### **Oświadczenie i podpis osoby upoważnionej do reprezentowania Wnioskodawcy:**

Ja, niżej podpisany, pouczony o odpowiedzialności karnej z art. 233 § 1 w związku z § 6 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 roku Kodeks karny (Dz. U. Nr 88, poz. 553 ze zm.) za składanie fałszywych zeznań, stosownie do art. 14b § 4 w zw. z art. 14j § 3 Ordynacji podatkowej, składam oświadczenie o następującej treści:

Oświadczam, 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.