Szczecin, dnia 6 czerwca 2017 roku

Wnioskodawca:

[redacted]

URZĄD GMINY I MIASTA W KLECZEWIE
SEKRETARIAT
Data wpływu 2017 -06- 09
Polecony
Nr VIP-0.4028.1.17 Zał.
(251)

Organ do którego kierowany jest wniosek:

Burmistrz Miasta i Gminy Kleczew
Pl. Kościuszki 5
62-540 Kleczew

- Rodzaj wnioskodawcy: Osoba prawna.
- Status wnioskodawcy: Podatnik.
- [redacted]
- Organ podatkowy właściwy dla Wnioskodawcy ze względu na sprawę będącą przedmiotem interpretacji indywidualnej: Burmistrz Miasta i Gminy Kleczew, Pl. Kościuszki 5, 62-540 Kleczew.
- Zakres wniosku: stan faktyczny i zdarzenie przyszłe.
- Liczba stanów faktycznych: 1.
- Liczba zdarzeń przyszłych: 1.
- Rodzaj sprawy: Podatek od nieruchomości (Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych).
- Przepisy prawa podatkowego będące przedmiotem interpretacji:

  Art. 1a ust. 1 pkt 2, art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 716 ze zm.., dalej: „**UPOL**").
- Opłata za wniosek: 80 PLN.

- Sposób uiszczenia opłaty: na rachunek Urzędu Gminy i Miasta Kleczew, nr rachunku: 02 8542 0001 3300 0169 0011 6503 (dowód uiszczenia opłaty w załączeniu).
- Sposób zwrotu nienależnej opłaty: zwrot na rachunek bankowy, nr rachunku: [redacted]
- Powiadomienie o wydaniu interpretacji: proszę o przekazanie informacji o dacie wydania interpretacji oraz o zawartej w niej ocenie stanowiska wnioskodawcy albo o innym sposobie rozstrzygnięcia sprawy [redacted]

WNIOSEK
O WYDANIE INTERPRETACJI INDYWIDUALNEJ

Stosownie do art. 14j w zw. z art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r., Poz. 201 ze zm., dalej: „**Ordynacja podatkowa**") działając w imieniu [redacted] (dalej: „**Wnioskodawca**" lub „**Spółka**") wnoszę o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w podatku od nieruchomości w zakresie stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego opisanych poniżej.

Zgodnie z obowiązkiem wynikającym z treści art. 14b § 3 Ordynacji podatkowej, Spółka poniżej przedstawia stan faktyczny i własne stanowisko w sprawie oraz wnosi o potwierdzenie jego prawidłowości i zasadności.

Oświadczam, iż świadomy jestem treści art. 233 § 1 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (Dz. U. z 1997 r. Nr 88, poz. 553 ze zm., dalej: „**Kodeks karny**") w związku z art. 233 § 6 Kodeksu karnego, zgodnie z którym: kto składając zeznanie mające służyć za dowód w postępowaniu sądowym lub innym postępowaniu prowadzonym na podstawie ustawy, zeznaje nieprawdę lub zataja prawdę, podlega karze pozbawienia wolności do lat 3; przepisy § 1 stosuje się odpowiednio do osoby, która składa fałszywe oświadczenie, jeżeli przepis ustawy przewiduje możliwość odebrania oświadczenia pod rygorem odpowiedzialności karnej.

Ja, niżej podpisany, pouczony o odpowiedzialności karnej z art. 233 § 1 w związku z § 6 Kodeksu karnego za składanie fałszywych oświadczeń składam, stosownie do art. 14b § 4 Ordynacji podatkowej, oświadczenie 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 wydanym dla Wnioskodawcy przez organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej.

I. WYCZERPUJĄCE PRZEDSTAWIENIE STANU FAKTYCZNEGO I ZDARZENIA PRZYSZŁEGO

[redacted] z siedzibą w Polsce, prowadzącą działalność gospodarczą w sektorze energii odnawialnej, polegającą m.in. na realizacji i eksploatacji projektów parków wiatrowych na terenie Polski.

Spółka jest właścicielem elektrowni wiatrowych oraz innych środków trwałych położonych na terenie gminy Kleczew. W związku z powyższym, Wnioskodawca jest podatnikiem podatku od nieruchomości (dalej: „**PON**").

Zespół elektrowni wiatrowych należących do Wnioskodawcy i położonych na terenie gminy Kleczew składa się 8 elektrowni wiatrowych umieszczonych na wieżach. Moc nominalna zespołu elektrowni wiatrowych wynosi 25.3 MW przy jednostkowej mocy pojedynczej elektrowni wiatrowej wynoszącej co najmniej 2,85 MW (tj. o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. z 2015 r., poz. 478 ze zm.).

Każda wchodząca w skład w/w zespołu elektrownia wiatrowa składa się z wirnika i gondoli umieszczonych na stalowej wieży osadzonej na fundamencie. Wieża składa się z części zewnętrznej, konstrukcyjnej (wykonanej z tuby stalowej) 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 rozdzielnicy średniego napięcia i system zasilania rezerwowego UPS.

Najważniejszą częścią elektrowni wiatrowej jest wirnik wraz z łopatami, 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 zainstalowany jest zestaw silników, który poprzez przekładnię zębatą może nią obracać. Pracą mechanizmu ustawienia łopat i kierunkowania elektrowni zarządza układ mikroprocesorowy na podstawie danych wejściowych (np. aktualnej produkcji energii, prędkości i kierunku wiatru). Ponadto w gondoli znajdują się m.in.: transformator nN/SN, 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.

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.

Gondola, jako ruchomość, stanowi odrębny przedmiot obrotu i zastawu. Jest ona elementem wymienialnym każdej elektrowni wiatrowej, co oznacza, że w przypadku uszkodzenia jakiegokolwiek elementu techniczno-elektronicznego znajdującego się w gondoli, które uniemożliwia jej prawidłowe funkcjonowanie, może ona zostać w całości wymieniona na inną, bez uszkodzenia przy tym pozostałej części elektrowni wiatrowej, tj. fundamentu i wieży. Inne urządzenia i elementy techniczno-elektroniczne, znajdujących się przykładowo w części wewnętrznej wieży, również można wymieniać na inne, zamieniać, modyfikować ich parametry techniczne, wymontowywać i zastępować innymi urządzeniami. Co więcej, wiele z w/w urządzeń i elementów (jak np. przekładnia lub śmigła wirnika) podlega okresowej wymianie w trakcie normalnej eksploatacji elektrowni wiatrowej.

Wieża posadowiona na fundamencie jest stalowym elementem konstrukcji elektrowni wiatrowej, którego zadaniem jest podtrzymywanie gondoli oraz układu wirnika na odpowiedniej wysokości nad poziomem gruntu, w celu jak najlepszego wykorzystania energii wiatru.

Wszelkie wymienione powyżej urządzenia umieszczone na wieży oraz w części wewnętrznej wieży zostały wytworzone przez kontrahentów Wnioskodawcy, a następnie dostarczone na teren farmy wiatrowej i zamontowane na lub wewnątrz wieży.

Na potrzeby niniejszego wniosku określenie „**Elementy 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, przekładnie, generator, układ sterowania z zestawem czujników, silniki, pompę układu hydraulicznego, transformator, łożyska, układy smarowania oraz hamulec zapewniający zatrzymanie wirnika w sytuacjach awaryjnych.

Poszczególne elementy elektrowni wiatrowej ujęte zostały odrębnie w ewidencji środków trwałych Spółki.

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.

Pierwotnie Spółka w deklaracji PON na 2017 r. wykazała do opodatkowania (jako przedmiot opodatkowania) jedynie budowle w postaci wież i fundamentów, na których wieże są posadowione. Niemniej jednak, zgodnie z wezwaniem tut. Organu podatkowego, z ostrożności procesowej w ostatnim czasie Spółka złożyła korektę deklaracji na PON za 2017 r. i dodatkowo wykazała do opodatkowania Elementy Techniczne.

II. PYTANIE

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

III. STANOWISKO WNIOSKODAWCY

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

IV. UZASADNIENIE STANOWISKA WNIOSKODAWCY

1. Uwagi ogólne

Stan prawny do 16 lipca 2016 r.

Zgodnie z ugruntowanym poglądem doktryny oraz judykatury ukształtowanym na gruncie UPOL w stanie prawnym sprzed 16 lipca 2016 r., w świetle art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOL w związku z art. 3 pkt 3 i pkt 9 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. prawo budowlane (Dz. U. z 2016 r, poz. 290 ze zm.; dalej: „**Prawo Budowlane**") w odniesieniu do elektrowni

wiatrowych za niebudzące wątpliwość uznać należy stanowisko, iż *„urządzenia i przedmioty, będące wyposażeniem elektrowni wiatrowej, takie jak: wirnik ze skrzydłami, skrzynia biegów, komputer sterujący, transformator, rozdzielnia elektryczna, instalacja alarmowa oraz instalacja zdalnego sterowania, nie stanowią urządzeń budowlanych, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2006 r., Nr 121, poz. 844, za zm.) w związku z art. 3 pkt 9 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2006 r., Nr 156, poz. 1118) i nie są też budowlami wchodzącymi w skład budowli jako całości techniczno–użytkowej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 wymienionej ustawy podatkowej w związku z art. 3 pkt 1 lit b powołanej ustawy Prawo budowlane"* (zob. wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2009 r., sygn. akt II FSK 1184/08).

Z kolei w świetle art. 1a ust 1 pkt 2 UPOL 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 maszt.

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. – niewątpliwie podlegały wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowej, tj. fundament oraz osadzona na nim wieża.

Stan prawny po 16 lipca 2016 r.

W dniu 1 lipca 2016 r. w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej została opublikowana ustawa z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 2016 r., poz. 961; dalej: „**Ustawa o Inwestycjach**"). Zgodnie z art. 1 ust. 1 tej ustawy, *„ustawa określa warunki i tryb lokalizacji i budowy elektrowni wiatrowych oraz warunku lokalizacji elektrowni wiatrowych w sąsiedztwie istniejącej albo planowanej zabudowy mieszkaniowej"*.

Przepisem art. 9 Ustawy o inwestycjach dokonano zmian Prawa Budowlanego w zakresie:

1. definicji budowli (*vide* art. 3 pkt 3 Prawa Budowlanego) poprzez wykreślenie z otwartego katalogu urządzeń technicznych, których jedynie części budowlane

stanowią budowlę w rozumieniu Prawa Budowlanego, sformułowania „elektrowni wiatrowych" (art. 9 pkt 1 Ustawy o Inwestycjach);

2. właściwości wojewody, jako organu administracji architektoniczno-budowlanej wyższego stopnia w stosunku do starosty oraz organu pierwszej instancji w sprawach obiektów i robót budowlanych (art. 82 ust. 3 Prawa Budowlanego) poprzez dodanie po pkt 5a punktu 5b w brzmieniu „*elektrowni wiatrowych, w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych*" (art. 9 pkt 2 Ustawy o Inwestycjach);

3. katalogu elementów wskazanych w kategorii XXIX załącznika do Prawa Budowlanego, który otrzymał brzmienie „*Kategoria XXIX – wolno stojące kominy i maszty oraz elektrownie wiatrowe"* (art. 9 pkt 3 Ustawy o Inwestycjach).

Z kolei bezpośrednio w przepisach Ustawy o Inwestycjach, a ściślej rzecz ujmując w słowniczku do tej ustawy (art. 2 pkt 1 Ustawy o Inwestycjach), zawarto definicję elektrowni wiatrowej. 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:

1) wspomniane powyżej zmiany wprowadzone Ustawą o Inwestycjach nie modyfikują zasad opodatkowania PON elektrowni wiatrowych począwszy od 1 stycznia 2017 r. z następujących względów:

   a) wykreślenie elektrowni wiatrowych z katalogu urządzeń technicznych, których części budowlane stanowią budowle opodatkowane PON nie oznacza, iż elektrownia wiatrowa utraciła status urządzenia technicznego. Brak jest także możliwości innej kwalifikacji elektrowni wiatrowej (w tym Elementów Technicznych) na gruncie UPOL;

   b) brzmienie przepisu dotyczącego rozszerzenia właściwości rzeczowej wojewody, jako organu administracji architektoniczno-budowlanej w sprawach elektrowni wiatrowych potwierdza, iż definicje zawarte w Ustawie o Inwestycjach mogą być stosowane na gruncie Prawa Budowlanego jedynie we wskazanych przez Ustawodawcę

przypadkach. Zatem, wobec braku stosownego odesłania w definicji budowli zawartej w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego oraz art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOL, definicje te nie mogą być stosowane na gruncie UPOL;

c) uwzględnienie elektrowni wiatrowych w załączniku do Prawa Budowlanego nie nadaje im *per se* statusu obiektu budowlanego (budowli) na gruncie UPOL;

d) definicje zawarte w Ustawie o Inwestycjach nie znajdują zastosowania na gruncie UPOL;

e) Ustawa o Inwestycjach nie zawiera jakichkolwiek podatkowych norm materialnych, a zatem nie może z niej być wywodzone rozszerzenie przedmiotu opodatkowania PON również na Elementy Techniczne;

f) intencją Ustawodawcy wprowadzającego Ustawę o Inwestycjach nie był wzrost obciążenia PON w stosunku do posiadaczy elektrowni wiatrowych, a jedynie określenie warunków i trybu lokalizacji i budowy elektrowni wiatrowych. Tym samym, wobec braku woli Ustawodawcy w przedmiocie dokonania zmian w obszarze opodatkowania, błędne byłoby wywodzenie z przepisów Ustawy o Inwestycjach rozszerzenia przedmiotu opodatkowania PON na całą elektrownię wiatrową;

2) interpretacja przepisów UPOL zezwalająca na zastosowanie przepisów Ustawy o Inwestycjach przy określaniu przedmiotu i podstawy opodatkowania PON w odniesieniu do elektrowni wiatrowych naruszałaby szereg zasad konstytucyjnych, a zatem jest niedopuszczalna;

3) opodatkowanie PON Elementów Technicznych skutkowałoby udzieleniem nienotyfikowanej (a więc bezprawnej) pomocy publicznej.

Wnioskodawca poniżej przedstawia szczegółową argumentację w tym zakresie (w kolejności przyjętej powyżej).

2. Brak wpływu zmian wprowadzonych Ustawą o Inwestycjach na opodatkowanie PON elektrowni wiatrowych

2.1 Elektrownia wiatrowa jako urządzenie techniczne

Wnioskodawca stoi na stanowisku, że wykreślenie elektrowni wiatrowych z zawartego w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego katalogu urządzeń technicznych, których jedynie części

budowlane podlegają opodatkowaniu PON nie powoduje zmiany charakteru elektrowni wiatrowej jako urządzenia technicznego.

Katalog urządzeń technicznych zawarty w definicji budowli na potrzeby Prawa Budowlanego jest katalogiem otwartym, o czym świadczy zwrot „i innych urządzeń". Zatem samo wykreślenie elektrowni wiatrowych z otwartego katalogu, bez jednoczesnego zamieszczenia wyraźnego ich wyłączenia z tego katalogu (np. przy użyciu słów: „z wyłączeniem elektrowni wiatrowych") nie prowadzi to zmiany ich kwalifikacji. Nadal bowiem pozostają one podobne do urządzeń, między którymi były wcześniej wymieniane, przez co zachowują status „innych urządzeń". W związku z powyższym, zmiana art. 3 pkt 3 Prawa Budowlanego polegająca na wykreśleniu elektrowni wiatrowych z katalogu urządzeń technicznych nie powoduje zmiany ich kwalifikacji skutkującej tym, iż opodatkowane PON są również części niebudowlane elektrowni wiatrowej.

Wobec powyższego, elektrownie wiatrowe nadal stanowią urządzenie techniczne w rozumieniu UPOL. Tym samym, opodatkowaniu PON podlegają jedynie części budowlane tych elektrowni, a więc fundament oraz posadowiona na nim wieża.

W szczególności, zdaniem Wnioskodawcy, wykreślenie elektrowni wiatrowych z katalogu urządzeń technicznych nie prowadzi do przywrócenia obowiązujących do 29 września 2005 r. zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych. Aktualny stan prawny jest bowiem odmienny już na płaszczyźnie definicji obiektu budowlanego, zatem nie sposób argumentować, aby przy dekodowaniu definicji niższego rzędu, tj. definicji budowli, zmiana definicji obiektu budowlanego mogłaby zostać pominięta. Przede wszystkim elektrownia wiatrowa nie mogłaby na gruncie obowiązujących aktualnie przepisów zostać zakwalifikowana jako budowla stanowiąca całość techniczno-użytkową, bowiem 28 czerwca 2015 r. ustawodawca postanowił o wykreśleniu tej – obowiązującej przed 29 września 2005 r. – kategorii z Prawa Budowlanego.

Co więcej, Spółka wskazuje, że również na gruncie stanu prawnego sprzed tej daty za budowlę na gruncie Prawa Budowlanego uznawano nie całą elektrownię wiatrową, a jedynie jej części budowlane. Stanowisko takie wyrażał przede wszystkim Minister Infrastruktury jako organ, w którego kompetencji interpretacyjnej znajdowała się materia regulowana Prawem Budowlanym – m.in. w pismach z 29 lipca 2005 r. (sygn. RZL/AM/Inn/023/219/05) oraz z 19 września 2005 r., (sygn. RZL/AM/Inn/023/219b/05). Ze stanowiskiem Ministra Infrastruktury – a co za tym idzie ze stanowiskiem o nieuznawaniu elektrowni wiatrowej za budowlę – zgodził się również Minister Finansów w odpowiedzi na interpelację nr 7676 z 11 maja 2007 r.

Tym samym, Ustawa o Inwestycjach nie przywróciła stanu prawnego obowiązującego przed 26 września 2005 r., co dla niniejszej sprawy jest jednak irrelewantne, bowiem – jak podkreśla Wnioskodawca – zarówno przed, jak i po ww. dacie elektrownie wiatrowe kwalifikowano i należy nadal je kwalifikować jako urządzenie niestanowiące budowli w rozumieniu Prawa Budowlanego.

Podsumowując, elektrownie wiatrowe nadal stanowią urządzenie techniczne, a co za tym idzie, opodatkowaniu PON podlegają jedynie części budowlane tych elektrowni, tj. fundament oraz posadowiona na nim wieża.

Na potwierdzenie powyższego, Wnioskodawca poniżej przedstawia analizę przepisów UPOL oraz związanych z nimi regulacji Prawa Budowlanego (w brzmieniu nadanym Ustawą o Inwestycjach), która jednoznacznie wskazuje, iż nie ma możliwości innej kwalifikacji elektrowni wiatrowej (a w szczególności Elementów Technicznych) na gruncie tej ustawy.

Kwalifikacja elektrowni wiatrowych na gruncie UPOL w nowym stanie prawnym

Zgodnie z art. 2 ust. 1 UPOL, opodatkowaniu PON podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane:

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

Definiując wskazane powyżej określenia, UPOL zasadniczo odwołuje się do definicji zawartych w Prawie Budowlanym.

Nie ulega wątpliwości, że Elementy 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. Tym bardziej, z oczywistych względów, nie stanowią one gruntów. W rezultacie należy rozważyć, czy Elementy Techniczne mogą stanowić budowlę dla celów PON.

Stosownie do treści art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOL, przez budowlę rozumie się:

a) obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także
b) urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Z kolei zgodnie z art. 3 pkt 1 Prawa Budowlanego, przez obiekt budowlany należy rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Z zestawienia powyższych regulacji wynika, ze kluczowe dla kwalifikacji danego obiektu, jako budowli na gruncie UPOL są definicje legalne (i) urządzenia budowlanego i (i) budowli zawarte w Prawie Budowlanym.

Brak możliwości kwalifikacji Elementów Technicznych jako urządzenia budowlanego

Elementy Techniczne nie stanowią urządzenia budowlanego. Stosownie bowiem do treści 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.

W przypadku elektrowni wiatrowej mamy do czynienia z odwrotną sytuacją – to Elementy Techniczne są głównym urządzeniem, dla prawidłowego funkcjonowania którego niezbędna jest odpowiednia konstrukcja wieży osadzonej na fundamencie. Przedmiotowa wieża jest jednym z elementów potrzebnych do wytwarzania energii elektrycznej za pomocą Elementów Technicznych, lecz nie pełni ona w tym urządzeniu roli zasadniczej. W przeciwnym wypadku, doszłoby do sprzecznej z logiką sytuacji, w której należałoby przyjąć, że Elementy Techniczne zapewniałyby możliwość użytkowania wieży zgodnie z jej przeznaczeniem. Co więcej, Elementów Technicznych nie można porównać do przyłączy, przejazdów, ogrodzenia lub innych urządzeń budowlanych wymienionych w tym przepisie. Elementy Techniczne służące bezpośrednio wytwarzaniu energii elektrycznej nie są więc urządzeniem budowlanym.

Innymi słowy, nie można uznać, że Elementy Techniczne umożliwiają wykorzystywanie obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Wręcz odwrotnie – to wieża wraz z fundamentem umożliwia wykorzystywanie Elementów Technicznych zgodnie z ich przeznaczeniem. W związku z powyższym, Elementy Techniczne nie stanowią urządzenia budowlanego.

Brak możliwości kwalifikacji Elementów Technicznych jako budowli

Zgodnie z art. 3 pkt 3 Prawa Budowlanego, przez budowlę rozumie się 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.

W tym kontekście należy podkreślić, iż opodatkowaniu PON podlegać mogą tylko te budowle w rozumieniu UPOL, które zostały wprost wymienione definicji budowli zawartej w art. 3 pkt 3 Prawa Budowlanego. Jakkolwiek bowiem na gruncie Prawa Budowlanego katalog budowli wymienionych w powyższym przepisie jest otwarty, tak na gruncie UPOL należy uznać, że jedynie wskazane w nim kategorie obiektów mogą podlegać opodatkowaniu PON.

Powyższe potwierdził również Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 13 września 2011 r. (sygn. akt P 33/09), w którym wskazano, iż *„(...) 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 wyrażeń „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."*

Elementy Techniczne nie zostały wprost wymienione w treści art. 3 pkt 3 Prawa Budowlanego. Należy jednak przeanalizować, czy nie mogą zostać zakwalifikowane jako jedno z urządzeń wymienionych w art. 3 pkt 3 Prawa Budowlanego. W tym kontekście – zdaniem Wnioskodawcy – analizie należy podać takie elementy definicji budowli jak (i) wolnostojące urządzenia techniczne albo (ii) urządzenia techniczne, których wyłącznie części budowlane stanowią budowlę.

Brak możliwości kwalifikacji Elementów Technicznych jako wolno stojące urządzenie techniczne

Elementów Technicznych nie sposób uznać za wolno stojące urządzenie techniczne, o którym mowa w art. 3 ust. 3 Prawa Budowlanego. Elementy Techniczne zamontowane są bowiem na wieży posadowionej na fundamencie, wobec czego nie są one urządzeniem wolnostojącym. Wręcz przeciwnie – wyraźnie na pierwszy plan wysuwa się element budowlany – żelbetowy fundament, w którym osadzona jest wielometrowa wieża (maszt), na którym mocowana jest gondola zawierająca Elementy Techniczne – tj. element niebudowlany.

Wskazać ponadto należy, że Ustawodawca rozróżnia pojęcie „urządzenie techniczne" oraz „wolno stojące urządzenia techniczne". Świadczy o tym sam art. 3 ust. 3 Prawa Budowlanego, w którym ustawodawca za budowlę uznaje rozłącznie albo (i) wolno stojące urządzenie techniczne albo (ii) części budowlane urządzeń technicznych – kategorie te są wskazane w różnych częściach definicji budowli. Mając na uwadze powyższe, posiadanie przez elektrownię wiatrową statusu urządzenia technicznego, którego tylko elementy budowlane podlegają opodatkowaniu PON wyklucza jednoczesną kwalifikację tego rodzaju elektrowni jako urządzenia wolno stojącego. Natomiast, w razie przyjęcia, że elektrownia wiatrowa nie jest urządzeniem technicznym, to tym bardziej elektrownia wiatrowa nie mogłaby być jednym z rodzajów urządzenia technicznego, czyli wolno stojącym urządzeniem technicznym. Zatem, w obu przypadkach Elementy Techniczne elektrowni wiatrowej nie mogą stanowić budowli i podlegać opodatkowaniu PON.

Powyższe stanowisko potwierdza literalna wykładnia pojęcia wolno stojący. Obiekt „wolno stojący" to obiekt oddzielony w jakiś sposób od innych obiektów, z którymi mógłby stanowić całość. Przykładowo, według Słownika Języka Polskiego PWN „*budynek wolno stojący*" to „*budynek niestykający się z innymi budynkami*". Urządzenie techniczne wolno stojące to zatem urządzenie oddzielone od innych obiektów, niestykające się z nimi. W związku z powyższym, nie sposób przyjąć, aby Elementy Techniczne posadowione na wieży wspartej na fundamencie mogły zostać zakwalifikowane jako wolno stojące urządzenie techniczne.

Powyższe znajduje również potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych. Przykładowo, NSA w wyroku z dnia 27 września 2013 r. (sygn. II FSK 2493/12) orzekł, że: *„Dokonując wykładni sformułowania "wolnostojące urządzenia techniczne" należy stwierdzić, że bez wątpienia chodzi tu o urządzenia, które nie są powiązane z innymi budynkami, budowlami itd."*. Ponadto, NSA w wyroku z 15 maja 2012 r. (sygn. akt II FSK 2132/10) orzekł, 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"*.

Jakkolwiek cytowane powyżej wyroki sądowe zapadły w stanie prawnym sprzed dnia wejścia w życie przepisów Ustawy o Inwestycjach, to zdaniem Wnioskodawcy, zawarte w nich tezy są uniwersalne i nadal zachowują swoją aktualność. Potwierdzeniem powyższego jest choćby fakt, że wolno stojące urządzenia są w tożsamy sposób definiowane również w orzecznictwie ukształtowanym na kanwie innych, zbliżonych przedmiotowo spraw. Przykładowo, NSA w wyroku z 27 września 2013 r. (sygn. akt II FSK 2491/12) orzekł, że *„(...) 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"*. Tym samym, Elementy Techniczne nie stanowią wolno stojącego urządzenia technicznego.

Podsumowanie

Zdaniem Wnioskodawcy, analiza przepisów UPOL oraz związanych z nimi regulacji Prawa Budowlanego prowadzi do wniosku, iż Elementy Techniczne stanowią – na gruncie art. 1a ust. 1 pkt 2 i art. 2 ust. 1 pkt 3 UPOL w zw. z art. 3 pkt 3 oraz art. 3 pkt 1 Prawa Budowlanego – urządzenie techniczne, którego wyłącznie części budowlane (tj. fundament oraz posadowiony na nim maszt) podlegają opodatkowaniu PON. Powyższej konkluzji w żadnym zakresie nie zmienia fakt wejścia w życie Ustawy o Inwestycjach i modyfikacje Prawa Budowlanego dokonane tą ustawą.

2.2 Zmiana właściwości rzeczowej wojewody

W opinii Wnioskodawcy, brzmienie przepisu dotyczącego rozszerzenia właściwości rzeczowej wojewody, jako organu administracji architektoniczno-budowlanej w sprawach elektrowni wiatrowych potwierdza, iż definicje zawarte w Ustawie o Inwestycjach mogą być stosowane na gruncie Prawa Budowlanego jedynie we wskazanych przez Ustawodawcę przypadkach. W art. 82 ust. 3 Prawa Budowlanego ustawodawca wskazał bowiem,

że na potrzeby tego artykułu (lista spraw będących we właściwości wojewody), pojęcie „elektrownia wiatrowa" należy rozumieć w sposób ustalony w art. 2 pkt 1 Ustawy o Inwestycjach. Tym samym należy przyjąć, że gdyby wolą ustawodawcy było, aby definicja zawarta w Ustawie o Inwestycjach miała być wykorzystywana na potrzeby Prawa Budowlanego w sposób ogólny, to również uczyniłby wyraźne odesłanie w tym zakresie, a nie tylko w wąskim zakresie dotyczącym kompetencji wojewody. Brak natomiast takiego odesłania należy bezwzględnie kwalifikować jako jasne wskazanie, że definicji zawartej w art. 2 pkt 1 Ustawy o Inwestycjach nie należy stosować w odniesieniu do jakiegokolwiek innego – poza przywołanym art. 82 – przepisu Prawa Budowlanego, a już w szczególności dla celów podatkowych.

2.3 Uwzględnienie elektrowni wiatrowych w załączniku do Prawa Budowlanego

Zdaniem Wnioskodawcy, za zmianą zakresu opodatkowania PON elektrowni wiatrowych nie przemawia także 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.

Załącznik do Prawa Budowlanego dzieli obiekty na wymagające albo niewymagające pozwolenia na użytkowanie (art. 55 Prawa Budowlanego) oraz umożliwia obliczanie wysokości kar w razie stwierdzenia nieprawidłowości w ramach kontroli, o której mowa w art. 59a ust. 2 Prawa budowlanego (art. 59f Prawa Budowlanego). W kontekście Ustawy o Inwestycjach załącznik do Prawa Budowlanego realizuje jeden z celów tejże ustawy, jakim jest objęcie dozorem technicznym całej instalacji elektrowni wiatrowej – nie zaś objęcie PON Elementów Technicznych elektrowni wiatrowej.

Mając na uwadze powyższe, nie sposób przyjąć, aby przedmiotowy załącznik mógł być traktowany, jako zawierający 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 definicją legalną obiektu budowlanego

Stosownie do art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOL, 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.

Z przywołanego powyżej przepisu wynika, że punktem wyjścia dla analizy i kwalifikacji danego obiektu jako budowli powinno być uprzednie spełnienie przez ten obiekt kryteriów do uznania go za obiekt budowlany.

Stosownie do art. 3 pkt 1 Prawa Budowlanego, przez obiekt budowlany należy rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

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[1], 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[2]. 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, 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.

---

[1] Tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r., poz. 883 ze zm.
[2] Tekst jedn.: Dz. Urz. UE L 88 z 4.04.2011, s. 5, z późn. zm.

Mając na uwadze powyższe, nie ulega jakiejkolwiek wątpliwości, że Elementy Techniczne nie stanowią obiektu budowlanego w rozumieniu UPOL, bowiem nie zostały wzniesione z wyrobów budowlanych. Nie można przecież uznać, że wirnik, gondola czy generator składający się na Elementy 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 Elementy Techniczne mogą zostać w każdej chwili wymontowane (brak przesłanki trwałego wbudowania w obiekt budowlany) i zastąpione innymi.

Obiektem budowlanym, a konkretnie budowlą, o której mowa w Prawie Budowlanym, jest zatem wyłącznie część budowlana elektrowni wiatrowej, tj. fundament oraz posadowiona na nim wieża.

Podsumowując, 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. Elementy Techniczne wraz z wieżą wspartą na fundamencie) stała się obiektem budowlanym i w całości podlega opodatkowaniu PON.

2.4 Brak możliwości stosowania definicji zawartych w Ustawie o Inwestycjach na gruncie UPOL

Brak możliwości stosowania innych ustaw niż Prawo Budowlane na potrzeby wykładni UPOL

Zgodnie z przyjętymi w orzecznictwie zasadami wykładni prawa daninowego, przepisy podatkowe należy interpretować ściśle. Mając na uwadze, iż (i) pojęcie 'przepisów prawa budowlanego' nie zostało nigdzie zdefiniowane, a (ii) rygorystyczne zasady wykładni prawa podatkowego (a w szczególności zasada określoności), wykluczają możliwość posługiwania się zwrotami niedookreślonymi (zakaz ten dotyczy m.in. wykładni norm statuujących przedmiot podatku), które zostawiałyby zbyt duży luz decyzyjny po stronie organów podatkowych, to – zdaniem Wnioskodawcy – zawarte w art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOL odesłanie do przepisów prawa budowlanego należy interpretować w ten sposób, iż odnosi się ono wyłącznie do przepisów konkretnej ustawy, tj. Prawa Budowlanego. W konsekwencji, mając na uwadze, iż UPOL w zakresie definicji budowli odsyła wyłącznie do Prawa Budowlanego, nie jest możliwe zastosowanie definicji zawartych w innych ustawach, w tym w Ustawie o Inwestycjach.

Pogląd Wnioskodawcy zaprezentowany powyżej znajduje również potwierdzenie w orzecznictwie sądowym. Tytułem przykładu należy wskazać wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 7 kwietnia 2016 r., sygn. akt II FSK 565/14, w którym Sąd orzekł, iż *„(...) nie można bowiem zaaprobować takiego sposobu wykładni tych przepisów, który polega na odwoływaniu się do definicji zawartych w innych, szczególnych ustawach (Prawo geodezyjne i kartograficzne, Prawo energetyczne) i na ustalaniu desygnatu pojęcia "budowla" poprzez te definicje. Kwalifikację przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości należy bowiem oprzeć przede wszystkim na przepisach ustawy, a jedynie pomocniczo na Prawie budowlanym, co – jak trafnie zauważyła skarżąca Spółka w uzasadnieniu skargi kasacyjnej- zostało potwierdzone przez Trybunał Konstytucyjny wyrokiem z dnia 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09. Trybunał wskazał, że odwołanie się w ustawie do przepisów prawa budowlanego należy interpretować jako odesłanie do przepisów ustawy Prawo budowlane, a nie jako odesłanie do wszelkich przepisów regulujących zagadnienia związane z procesem budowlanym".*

Analogiczne tezy znaleźć można w innych rozstrzygnięciach sądów administracyjnych, np. w wyroku NSA z 7 lipca 2015 r., sygn. II FSK 1673/13, w wyroku WSA w Poznaniu z 11 maja 2016 r., sygn. akt I SA/Po 1898/15, czy też w wyroku WSA we Wrocławiu z 16 października 2015 r., sygn. akt I SA/Wr 1149/15.

Co więcej, analogiczne stanowisko jest także akceptowane w doktrynie prawa podatkowego. Przykładowo warto wskazać na publikację P. Pest oraz M. Lewandowskiego pt. *Prawnopodatkowe skutki funkcjonowania elektrowni wiatrowych – uwagi na tle ustawy z 20.05.2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych*[3], gdzie autorzy wskazują, iż: *„(...) Rozgraniczenie poszczególnych dziedzin prawa i ich zaszeregowanie jest dokonywane przez doktrynę, a nie przez przepisy obowiązującego prawa. Wydaje się, że odesłanie do przepisów prawa budowlanego nie ma charakteru absolutnego i odnosi się wyłącznie do pojęć wskazanych w ustawie – Prawo budowlane, tj. do „obiektu budowlanego" i „urządzenia budowlanego" (w takim kierunku wypowiedział się Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 13.09.2011 r.). Rozszerzająca interpretacja tego przepisu byłaby nieprawidłowa z uwagi na literalne brzmienie przepisu, a ponadto godziłaby w zasadę zaufania podatnika do państwa".*

W konsekwencji, mając na uwadze, iż UPOL w zakresie definicji budowli odsyła wyłącznie do Prawa Budowlanego, nie jest możliwe zastosowanie definicji zawartych w innych ustawach, w tym w Ustawie o Inwestycjach.

---

[3] Samorząd Terytorialny 9/2016, s. 28.

Zasady techniki prawodawczej

Stosownie do treści § 148 Rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej", jeżeli w ustawie zachodzi wyjątkowo potrzeba odstąpienia od znaczenia danego określenia ustalonego w ustawie określanej jako "kodeks" lub "prawo" lub innej ustawie podstawowej dla danej dziedziny spraw, wyraźnie podaje się inne znaczenie tego określenia i zakres jego odniesienia, używając zwrotu: "w rozumieniu niniejszej ustawy określenie .... oznacza ...." albo zwrotu: "ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o .... należy przez to rozumieć ...".

Mając na uwadze, iż art. 2 Ustawy o Inwestycjach brzmi „Użyte w ustawie określenia oznaczają (...), to należy uznać, iż był to świadomy zabieg ustawodawcy, na skutek którego elektrownia wiatrowa została zdefiniowana jako budowla w rozumieniu prawa budowlanego jedynie na użytek przepisów Ustawy o Inwestycjach (za wyjątkiem Rozdziału 3, tj. „Zmiany w przepisach obowiązujących"). Tym samym, definicja ta nie powinna znajdować zastosowania na gruncie innych ustaw, w tym w szczególności UPOL.

Ciąg odesłań ustawowych

Brak możliwości stosowania definicji legalnych zawartych w Ustawie o Inwestycjach potwierdza także kierunek odesłań ustawowych zawartych w przepisach Prawa Budowlanego i UPOL - to Ustawa o Inwestycjach odsyła do przepisów Prawa Budowlanego, a nie Prawo Budowlane do przepisów Ustawy o Inwestycjach. Tym samym, to Ustawa o Inwestycjach „korzysta" z definicji zawartych w Prawie Budowlanym, a nie odwrotnie. Dodatkowo, UPOL w zakresie zawartej w niej definicji budowli odsyła wyłącznie do definicji zawartej w Prawie Budowlanym i nie zezwala na stosowanie w tym zakresie jakichkolwiek przepisów innych ustaw, w tym w szczególności Ustawy o Inwestycjach. Brak stosownego odesłania w UPOL z oczywistych względów (w tym w szczególności z uwagi na rygorystyczne zasady wykładni prawa podatkowego) uniemożliwia zastosowanie dla celów interpretacji UPOL przepisów innych ustaw niż Prawo Budowlane.

Podsumowanie

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

2.5 Brak podatkowych przepisów materialnych w Ustawie o Inwestycjach

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.”*. Należy jednak nadmienić, iż ten przepis nie reguluje sposobu opodatkowania PON elektrowni wiatrowych od 1 stycznia 2017 r. Wynika z niego jedynie, jak podatnik oraz organy podatkowe winny postępować do dnia 31 grudnia 2016 r. W rezultacie, zarówno brzmienie tego przepisu, jak i jego umiejscowienie na końcu Ustawy o Inwestycjach przesądza, iż przepis ten ma charakter jedynie 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.

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 sfomułowanie 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.

Dodatkowo Wnioskodawca wskazuje, iż nawet gdyby przyjąć tezę – nieuprawnioną zdaniem Spółki – że art. 17 Ustawy o Inwestycjach dokonuje modyfikacji zasad opodatkowania PON, to równocześnie jego literalna wykładnia nakazuje przyjąć, iż przepis ten dotyczy wyłącznie osób fizycznych. Bezspornie przyjęte jest w obszarze prawa podatkowego, że zobowiązanie podatkowe powstać może: (i) albo na mocy decyzji „ustalającej", (ii) albo z mocy ustawy, gdzie decyzja określająca zobowiązanie podatkowe potwierdza, że powstało ono z mocy prawa[4]. Na gruncie PON powyższe rozróżnienie przejawia się w odmiennym sposobie powstawania zobowiązań podatkowych osób fizycznych, w porównaniu z zobowiązaniami podatkowymi osób prawnych. Zgodnie bowiem z art. 6 ust. 8 UPOL zobowiązania podatkowe w PON osób fizycznych powstają w drodze decyzji ustalających. Z kolei art. 6 ust. 9 UPOL przesądza o tym, że w odniesieniu do osób prawnych – takich jak Wnioskodawca – nie dokonuje się ustalenia wysokości podatku, są one bowiem obowiązane wpłacać obliczony podatek bez wezwania z mocy prawa. Należy zatem uznać, że sformułowanie „*ustala się i pobiera*" użyte w art. 17 Ustawy o Inwestycjach zostało użyte tylko w odniesieniu do decyzji ustalających zobowiązanie podatkowe, a więc dotyczących podatników będących osobami fizycznymi. W konsekwencji, art. 17 Ustawy o Inwestycjach nie może dotyczyć osób prawych takich jak Wnioskodawca.

Innymi słowy, zdaniem Wnioskodawcy, nie należy przypisywać art. 17 Ustawy o Inwestycjach – w sposób sztuczny i niezgodny z regułami wykładni prawa podatkowego – innej treści i znaczenia, niż to, które wprost (bezpośrednio) zostało mu nadane przez Ustawodawcę. W szczególności, wykluczona jest taka wykładnia art. 17 Ustawy o Inwestycjach, która prowadzi do rozszerzenia obowiązku podatkowego na gruncie PON, bowiem wykładnia językowa tego przepisu (która stanowi przecież podstawowy sposób wykładni przepisów prawa daninowego) oraz wykładnia celowościowa Ustawy o Inwestycjach na takie rozszerzenie bezsprzecznie nie zezwala.

W związku z tym należy uznać, że również po wejściu w życie Ustawy o inwestycjach, budowlą jest jedynie część budowlana elektrowni wiatrowej (fundament oraz wieża), i ta właśnie część stanowi budowlę, jako przedmiot opodatkowania PON.

---

[4] R. Mastalski, *Prawo podatkowe I – część ogólna*, Warszawa 1998, s. 152-153.

3. Wykładnia celowościowa Ustawy o Inwestycjach

Analiza uzasadnienia projektu Ustawy o Inwestycjach

Jak wykazano powyżej zmiany wprowadzone Ustawą o Inwestycjach nie mają wpływu na zakres opodatkowania PON elektrowni wiatrowych. Zdaniem Wnioskodawcy, powyższą konkluzję potwierdza również wykładnia celowościowa Ustawy o Inwestycjach. Celem wprowadzenia tej ustawy nie było bowiem zwiększenie obciążeń fiskalnych posiadaczy elektrowni wiatrowych. Wejście w życie Ustawy o Inwestycjach było bowiem podyktowane jedynie potrzebą uregulowania kwestii nadzoru, budowy i lokalizacji elektrowni wiatrowych w Polsce. Jak wskazano w uzasadnieniu do projektu Ustawy o Inwestycjach, przedmiotem 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, nie budzi wątpliwości fakt, iż 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.

W związku z powyższym, treść uzasadnienia Ustawy o Inwestycjach w żadnym zakresie nie przemawia za przyjęciem, że zamiarem Ustawodawcy było dokonanie zmiany sposobu opodatkowania PON elektrowni wiatrowych. Projektodawcy wskazali bowiem w sposób

wyraźny i wielokrotny, iż celem ustawy są jedynie kwestie związane z lokalizacją, budową i eksploatacją elektrowni wiatrowych, a kwestię PON od tego rodzaju inwestycji zupełnie pominięto. W szczególności, Ustawodawca w uzasadnieniu do Ustawy o Inwestycjach nie wskazuje, że wejście w życie przepisów Ustawy o inwestycjach, w tym regulacji modyfikujących przepisy Prawa Budowlanego, wpłynie na wzrost wpływów z tytułu PON. Ponadto, gdyby w istocie intencją ustawodawcy było zakwalifikowanie całej elektrowni wiatrowej do obiektów budowlanych na potrzeby PON, miałoby to bez wątpienia odzwierciedlenie w opisie finansowych skutków wprowadzonych regulacji. Brak jest jednak jakiejkolwiek wzmianki Ustawodawcy w tym zakresie.

Należy także zwrócić uwagę, że gdyby Ustawodawca rzeczywiście zechciał zwiększyć obciążenia podatkowe w PON dla posiadaczy elektrowni wiatrowych, osiągając jednocześnie w/w cele, to mógłby tego dokonać poprzez dodanie elektrowni wiatrowych do katalogu budowli wymienionych w art. 3 pkt 3 Prawa Budowlanego lub poprzez bezpośrednią zmianę przepisów UPOL.

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 UPOL), 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.

Analiza stanowiska organów centralnych

Brak intencji i woli Ustawodawcy dotyczących zwiększenia obciążeń podatkowych w stosunku do posiadaczy elektrowni wiatrowych potwierdzają również pisma organów centralnych, które pojawiły się w świetle wątpliwości dotyczących opodatkowania elektrowni wiatrowych w związku z wejściem w życie przepisów Ustawy o Inwestycjach.

Przykładowo, Minister Infrastruktury i Budownictwa w piśmie z 28 grudnia 2016 r. (sygn. DAB.2.050.321.2016.JD) skierowanym do Prezesa Rady Polsko-Hiszpańskiej Izby Gospodarczej wskazał, że *„(...) **modyfikacja definicji budowli dokonana ustawą z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. poz. 961) nie miała na celu zmiany podstawy opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości**. (...) Z przywołanego fragmentu uzasadnienia wynika, że ewentualne zmiany w przepisach o charakterze podatkowym — w zakresie podstawy opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości regulowanym przez ustawę z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2014 r. poz. 849, z późn. zm.) — nie były intencją ustawodawcy. Jednocześnie wskazania wymaga, że mimo iż ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych odwołuje się do definicji zawartych w ustawie z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2016 r. poz. 290, z późn. zm.; dalej: „Pb"), to definicje te były tworzone na potrzeby procesu budowlanego, a nie w celu realizacji norm z zakresu prawa podatkowego"*

Dodatkowo, również Minister Energii w piśmie z 29 grudnia 2016 r. (sygn. DEO-I-022-25/1/15) skierowanym do Ministra Rozwoju i Finansów zajął stanowisko, że *„uchwalona przez Sejm RP ustawa z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. poz. 961) miała na celu jedynie uporządkowanie pod kątem przepisów budowlanych funkcjonowania elektrowni wiatrowych poprzez określenie: warunków, zasad i trybu lokalizacji, realizacji oraz eksploatacji elektrowni wiatrowych oraz warunków lokalizacji zabudowy mieszkaniowej w sąsiedztwie elektrowni wiatrowych. (...) Potencjalne ryzyko przyjęcia **niewłaściwej interpretacji** ww. przepisów skutkującej wzrostem obciążeń fiskalnych, rodzi wymierne skutki w bieżącej działalności operacyjnej podmiotów*

eksploatujących istniejące instalacje elektrowni wiatrowych, jeszcze przed zmianą sposobu wyznaczania obowiązku podatkowego, która zgodnie z przywołaną na wstępie ustawą nastąpi wraz z rozpoczęciem roku podatkowego".

Z drugiej strony, Minister Rozwoju i Finansów w piśmie kierowanym do Związku Gmin Wiejskich Rzeczpospolitej Polskiej z 9 grudnia 2016 r. (PS2.844.85.2016), powołując się na stanowisko Ministra Budownictwa i Infrastruktury (*odpowiedź na interpelację nr 4207 w sprawie projektu nowej formy podatku od nieruchomości i objęcia elektrowni wiatrowych zmienionym prawem budowlanym, na podstawie nowelizacji ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych*) wskazuje, iż *„(...) od dnia 1 stycznia 2017 r. zmienią się zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości, w zakresie określenia podstawy opodatkowania tym podatkiem, bowiem opodatkowaniu podlegać będzie cała elektrownia wiatrowa."*

Co istotne, podstawą stanowiska Ministra Rozwoju i Finansów o opodatkowaniu całości elektrowni wiatrowych jest stanowisko Ministra Infrastruktury i Budownictwa dotyczące kwalifikacji elektrowni wiatrowej jako budowli na potrzeby prawa budowlanego. Z kolei w najnowszym (przytoczonym powyżej przez Spółkę) piśmie Minister Infrastruktury i Budownictwa wprost wskazuje, że wprowadzeniu Ustawy o Inwestycjach nie przyświecał cel fiskalny, a więc resort budownictwa zgoła odmiennie niż Minister Rozwoju i Finansów interpretuje przepisy Ustawy o Inwestycjach i intencje Ustawodawcy. Ponadto Minister Rozwoju i Finansów nie stanowi organu właściwego w zakresie PON, co prowadzi do uznania, że jakiekolwiek dotychczasowe stanowisko Ministra Rozwoju i Finansów stanowi jedynie niewiążącą opinię. Co równie istotne stanowiska zajęte przez Ministra Energii oraz Ministra Infrastruktury i Budownictwa stanowią w większym stopniu wyraz intencji ustawodawcy w zakresie kwalifikacji elektrowni wiatrowej na gruncie Prawa Budowlanego i – pośrednio – PON, bowiem Minister Rozwoju i Finansów – w przeciwieństwie do dwóch pozostałych Ministrów – nie brał udziału w procesie legislacyjnym, co zresztą stanowi dodatkowy argument przemawiający za tym, iż ustawodawca nie kwalifikował materii regulowanej Ustawą o Inwestycjach jako przynależnej ustawie podatkowej. Zatem to stanowiska zajęte przez Ministrów Energii oraz Infrastruktury i Budownictwa, nie zaś Ministra Rozwoju i Finansów (który nawet nie jest organem podatkowym w sprawach PON), są najbardziej wyrazistą przesłanką mogącą przybliżyć wolę ustawodawcy w odniesieniu do omawianego zagadnienia. W świetle powyższego, oparcie stanowiska tut. Organu o pogląd Ministra Finansów i Rozwoju bazujący na już nieaktualnym stanowisku Ministra Infrastruktury i Budownictwa, nie znajduje żadnego uzasadnienia.

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

4. Zasady konstytucyjne

Z wywodzonych z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji RP zasad (i) demokratycznego państwa prawnego, (ii) ustawowej określoności regulacji podatkowych oraz (iii) poprawnej legislacji wynika, że każda regulacja prawna, a w szczególności dotycząca ograniczenia wolności i swobód obywatelskich (np. podatki), musi spełniać m.in. wymóg dostatecznej określoności. Przepisy podatkowe muszą być sformułowane w sposób tak precyzyjny i jasny, aby przeciętny podatnik mógł samodzielnie określić wielkość ciążących na nim danin podatkowych. Naruszeniem Konstytucji RP jest bowiem stanowienie przepisów niejasnych, wieloznacznych, niepozwalających jednostce przewidzieć konsekwencji prawnych jej zachowań.

W swym dotychczasowym orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny (dalej również jako: „**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 października 2003 r. (sygn. akr K 53/02) i wyrok TK z 29 lipca 2014r., sygn. akt P 49/13). Przekroczenie pewnego poziomu niejasności przepisów prawnych stanowić może samoistną przesłankę stwierdzenia ich niezgodności z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą państwa prawnego, z której wywodzony jest nakaz należytej określoności stanowionych przepisów.

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)). Wnioskodawca zwraca uwagę, iż nie istnieją jakiekolwiek przesłanki do uznania, iż Ustawodawca choćby przewidywał (nie wspominając już o zamiarze) rozszerzenie przepisami Ustawy o Inwestycjach obowiązku podatkowego w PON na Elementy Techniczne (szczegółowa argumentacja w tym zakresie została przedstawiona w punkcie 2 powyżej).

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 przeciwnym razie, podatek nie powinien być należny. Jak bowiem uznał TK w wyroku z 13 września 2011 (sygn. akt P 33/09), „(...) Podkreślenia wymaga to, że gdy kwalifikacja obiektu lub urządzenia zlokalizowanego w podziemnym wyrobisku górniczym jako budowli w rozumieniu u.p.o.l. budzi wątpliwości, których nie daje się wyeliminować, kwestię – ze względu na zakaz stosowania analogii z ustawy w prawie podatkowym – należy rozstrzygnąć negatywnie." Innymi słowy, w razie wystąpienia niedających się usunąć wątpliwości co do kwalifikacji danego obiektu jako budowli na potrzeby PON należy po prostu uznać, że nie jest on budowlą. Dalej bowiem TK stanowczo stwierdził, iż *„(...) zgodnie z wymogami konstytucyjnymi* ***niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatników, a w konsekwencji jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to zgodnie z zasadą in dubio pro tributario należy opowiedzieć się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązanego do świadczeń podatkowych. Tym bardziej za niedopuszczalne uznać trzeba analogiczne stosowanie nieprecyzyjnych przepisów podatkowych czy też rozszerzające stosowanie jednoznacznych przepisów podatkowych, gdyby miało to na celu zwiększenie obowiązków podatkowych".***

Podsumowując Wnioskodawca podkreśla, że z wyroku TK wynika podstawowa zasada, że skuteczne nałożenie obowiązku podatkowego, które nie będzie przy tym uznane za bezprawne, uzależnione jest od tego, aby z regulacji podatkowej wynikała jasna intencja

ingerencji w sferę ekonomicznych interesów podatnika. Ponadto kluczowy jest również wymóg, aby elementy konstytutywne podatku – czyli uzewnętrznienie wspomnianej wyżej intencji – były określone w tak precyzyjny sposób, aby uniknąć dowolności w określaniu obowiązków podatkowych podatników, która prowadzić by mogła do prawotwórczej działalności administracji skarbowej wyręczającej w ten sposób ustawodawcę. Tezy płynące z wyroku TK są w pełni zgodne choćby z art. 4 Ordynacji podatkowej, z którego wprost wynika, iż obowiązek podatkowy musi wynikać z ustaw podatkowych, które na gruncie prawa podatkowego rozumiane są jako ustawy dotyczące podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, których treścią jest m.in. określanie podmiotu, przedmiotu opodatkowania, powstania obowiązku podatkowego, podstawy opodatkowania, czy też stawek podatkowych.

Podsumowując, interpretacja przepisów Ustawy o Inwestycjach prowadząca do rozszerzenia przedmiotu opodatkowania w odniesieniu do elektrowni wiatrowych o Elementy Techniczne naruszałaby wspomniane powyżej zasady konstytucyjne, a tym samym, byłaby niedopuszczalna.

Zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika

Zdaniem Wnioskodawcy, przepisy Ustawy o Inwestycjach, a w szczególności charakter zmian dokonanych tą ustawą w przepisach Prawa Budowlanego, nie pozwalają na jednoznaczne stwierdzenie, iż przedmiotem opodatkowania PON – od 1 stycznia 2017 r. – są także Elementy Techniczne. Niemniej jednak, w ocenie Wnioskodawcy, potencjalnie mogą istnieć wątpliwości w odniesieniu do wpływu zmiany ujętej w art. 9 pkt 1 Ustawy o inwestycjach na kwestię opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości, które potęguje treść art. 17 Ustawy o inwestycjach, zgodnie z którym *„od dnia wejścia w życie ustawy z 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”*. Powyższe znajduje także potwierdzenie w cytowanych powyżej, sprzecznych pismach organów centralnych biorących udział w procesie legislacyjnym.

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 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 Wnioskodawcy wariant interpretacji tych przepisów.

Spółka pragnie także ponownie wskazać na kilkukrotnie cytowane już w niniejszej skardze orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z 13 września 2011 r., w którym Trybunał wprost wskazał, iż: *„(...) zgodnie z wymogami konstytucyjnymi niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatników, a w konsekwencji jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to zgodnie z zasadą in dubio pro tributario należy opowiedzieć się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązanego do świadczeń podatkowych. Tym bardziej za niedopuszczalne uznać trzeba analogiczne stosowanie nieprecyzyjnych przepisów podatkowych czy też rozszerzające stosowanie*

jednoznacznych przepisów podatkowych, gdyby miało to na celu zwiększenie obowiązków podatkowych"[5].

Z kolei Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 10 stycznia 2017 r., sygn. II FSK 3729/14, wskazał, że: *„w art. 217 Konstytucji RP wyrażona została bezwzględna wyłączność ustawowego uregulowania podstawowych elementów konstrukcyjnych podatku lub innych danin publicznych, w tym określenia podmiotu, przedmiotu i stawki opodatkowania. Zarówno wprowadzenie daniny publicznoprawnej, jak i określenie wskazanych elementów konstrukcyjnych podatku winno uwzględniać zasadę określoności, rozumianą jako możliwość jednoznacznego zidentyfikowania adresata normy oraz treści jego powinności publicznoprawnej. Adresat normy prawnej musi więc wiedzieć, z jakimi skutkami prawnymi (w tym podatkowymi) wiąże się jego zachowanie. Stąd też zapewnienie precyzyjności i jasności przepisów, zwłaszcza tych nakładających obowiązki lub ograniczających prawa i wolności, ma szczególne znaczenie w porządku prawnym państwa. W piśmiennictwie wskazuje się, że zasadę określoności należy wiązać z art. 2, zawierającym zasadę demokratycznego państwa prawnego oraz z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP (por. D. Mączyński, R. Sowiński, Jasność prawa podatkowego jako warunek poprawnej legislacji podatkowej, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny, z. 3/2005 r., s. 35 i n.). (...) Uwzględniając zatem wskazany wyżej wymóg określoności nałożonego ustawą obowiązku podatkowego, ale również* ***konieczność respektowania wyrażonej w art. 2a Ordynacji podatkowej zasady in dubio pro tributario, nakazującej rozstrzygać na korzyść podatnika niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego****, stwierdzić należy, że tezy o objęciu opłatą targową usług gastronomicznych nie można wywieść z treści art. 15 ust. 1 u.p.o.l.".*

Wobec powyższego, zdaniem Spółki, niejasne i niejednoznaczne sformułowanie przepisów Ustawy o Inwestycjach niewątpliwie rodzi wątpliwości[6] co do treści przepisów prawa podatkowego, które – zgodnie z art. 2a Ordynacji podatkowej – należy rozstrzygać na korzyść podatnika. W tym kontekście warto również wskazać, że zgodnie z interpretacją ogólną Ministra Finansów z 29 grudnia 2015 r., nr *PK4.8022.44.2015*, stosowanie art. 2a Ordynacji podatkowej następować musi *„w kontekście wymogu dostatecznej zrozumiałości przepisów prawa podatkowego i jednoznaczności norm z nich wynikających"*. W odniesieniu do tej wyraźnej dyrektywy, Spółka podkreśla, że jej zdaniem, nie sposób mówić o zrozumiałości i jednoznaczności norm, które miałyby skutkować objęciem PON całości elektrowni wiatrowych.

---

[5] Wyrok TK z 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09, s. 48.

[6] Zob. publikację pt. *Wielkie zamieszanie z podatkiem od wiatraków*, w którym autorzy wskazują na istotne rozbieżności interpretacyjne zarówno wśród organów gmin, jak i przedstawicieli doktryny prawa podatkowego: http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/995667,podatek-od-farm-wiatrowych.html.

W konsekwencji, mając na uwadze wskazywane przez Wnioskodawcę powyżej pisma Ministra Infrastruktury i Budownictwa, Ministra Energii oraz sprzeczne z nimi stanowisko Ministra Rozwoju i Finansów, Wnioskodawca stoi na stanowisku, iż w sprawie występuje szereg niedających się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego, a co za tym idzie, zastosowanie znajduje art. 2a Ordynacji podatkowej. Tym samym, wątpliwości te powinny zostać przez Organ rozstrzygnięte na korzyść Spółki.

O bardzo poważnych wątpliwościach odnośnie do opodatkowania PON Elementów Technicznych od 1 stycznia 2017 r. świadczy także aktualna praktyka podatkowa dotycząca tego zagadnienia, gdzie same organy podatkowe wskazują na istnienie poważnych wątpliwości. Przykładowo, Wójt Gminy Puck z 2 grudnia 2016 r. (F.B.310.2.2016.MW) wprost wskazał, iż *„Po analizie stanowiska Wnioskodawcy, w świetle obowiązującego stanu prawnego, Wójt Gminy Puck w ramach swej właściwości, przy zastosowaniu art. 2a o.p., uznaje stanowisko zaprezentowane we wniosku z dnia (...) za prawidłowe (...) Kierując się dyspozycją tego przepisu, uwzględniając powyższe rozważania oraz stanowisko zaprezentowane we wniosku przez Wnioskodawcę, stanowisko Wnioskodawcy należało uznać za prawidłowe"*. Podobne stanowisko dotyczące wystąpienia poważnych wątpliwości i zastosowania zasady ich rozstrzygania na korzyść podatnika wyraził również m.in. Wójt Gminy Zgorzelec w cytowanej powyżej interpretacji z 3 listopada 2016 r. (nr FP.310.1.1.2016.2), Burmistrz Miasta i Gminy Margonin w interpretacji z 21 grudnia 2016 r. (FN.310.1.1.2016), Burmistrz Tyszowiec w interpretacji podatkowej z 22 grudnia 2016 r. (PF.310.1.2016), Wójt Gminy Tomaszów Lubelski w interpretacji podatkowej z 23 grudnia 2016 r. (P.3111.126.2016), Wójt Gminy Jarczów w interpretacji podatkowej z 29 grudnia 2016 r. (F.3102.97.2016) oraz Wójt Gminy Puck w interpretacji z 30 grudnia 2016 r. (F.B.310.3.2016.MW).

Wobec powyższego, zdaniem Wnioskodawcy, nawet gdyby przyjąć, że Ustawa o Inwestycjach próbuje modyfikować zasady opodatkowania PON elektrowni wiatrowych, to, posługując się prokonstytucyjną metodą wykładni prawa, a także ściśle powiązaną z ta wykładnią zasadą *in dubio pro tributario* ustanowioną w art. 2a Ordynacji podatkowej, organ podatkowy winien dojść do wniosku, że – w świetle wątpliwości co do wpływu przepisów Ustawy o Inwestycjach na zakres opodatkowania PON – przedmiotem opodatkowania tym podatkiem, począwszy od dnia 1 stycznia 2017 r. nadal jest jedynie część budowlana elektrowni wiatrowej, tj. fundament i posadowiony na tym fundamencie maszt (wieża).

5. Pomoc publiczna

Niezależnie od powyższych okoliczności Wnioskodawca pragnie również zwrócić uwagę, że w przypadku, hipotetycznym oraz sprzecznym z powołanymi przepisami i zasadami,

uznania przepisów Ustawy o Inwestycjach za skutkujące opodatkowaniem PON Elementów Technicznych, wskazana ustawa byłaby również sprzeczna z bezpośrednio skutecznymi i mającymi bezpośrednio zastosowanie unijnymi regułami 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, byliby 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, byliby zobowiązani do zapłaty podatku od całości infrastruktury, w tym także jej elementów technicznych. Podobnie, także przedsiębiorcy wytwarzający energię elektryczną w źródłach konwencjonalnych byliby 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 jakiejkolwiek 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.** Wobec tego, że 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 byliby 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 miałoby 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.

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 Elementy Techniczne pozostają poza zakresem opodatkowania tym podatkiem.

6. Podsumowanie

W opinii Wnioskodawcy, analiza zasad opodatkowania PON elektrowni wiatrowych w ogóle nie powinna obejmować postanowień Ustawy o Inwestycjach w zakresie, w jakim ta ustawa nie odnosi się bezpośrednio do zmiany w przepisach Prawa Budowlanego. Powyższe wynika

z faktu, iż UPOL nie odsyła w zakresie zawartej w niej definicji budowli do innych aktów prawnych niż Prawo Budowlane, a sama Ustawa o Inwestycjach nakazuje stosowanie zawartych w niej definicji legalnych tylko na potrzeby tej ustawy. W konsekwencji, nieuprawnione byłoby zastosowanie definicji elektrowni wiatrowej wynikającej z Ustawy o Inwestycjach na potrzeby UPOL.

Co więcej, Ustawa o Inwestycjach nie zawiera jakichkolwiek regulacji materialnoprawnych dotyczących zasad opodatkowania PON elektrowni wiatrowych. Z pewnością nie może być taką regulacją art. 17 Ustawy o Inwestycjach będący tylko i wyłącznie przepisem przejściowym. Ponadto, zastosowanie przeciwnej – zdaniem Spółki nieprawidłowej – wykładni, tj. prowadzącej do wniosku, że art. 17 Ustawy o Inwestycjach modyfikuje zasady opodatkowania PON, mogłoby prowadzić wyłącznie do uznania, iż przepis ten znajduje zastosowanie jedynie do osób fizycznych.

Co istotne, intencją Ustawodawcy nie było bowiem rozszerzenie obowiązku podatkowego w PON w odniesieniu do elektrowni wiatrowych na Elementy Techniczne, 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. Potwierdzają to również przytoczone powyżej stanowiska Ministra Infrastruktury i Budownictwa oraz Ministra Energii.

Tym samym, przyjęcie iż wejście w życie Ustawy o Inwestycjach doprowadziło do rozszerzenia obowiązku podatkowego w PON na Elementy Techniczne elektrowni wiatrowej godziłoby we wskazane przez Wnioskodawcę zasady wynikające z art. 2, art. 32 i art. 217 Konstytucji Rzeczpospolitej Polskiej.

Zdaniem Spółki, nawet gdyby czysto hipotetycznie przyjąć, że Ustawa o Inwestycjach mogłaby modyfikować zasady opodatkowania PON elektrowni wiatrowych, to, w świetle szeregu wątpliwości i niejasności co do zakresu opodatkowania, zgodnie z wyrażoną w art. 2a Ordynacji podatkowej zasadą *in dubio pro tributario*, Organ podatkowy powinien przyjąć korzystny dla Wnioskodawcy wariant interpretacji tych przepisów.

Wnioskodawca także wskazuje, iż Organ podatkowy jest obowiązany do dokonywania interpretacji wskazanych przez Spółkę przepisów prawa podatkowego zgodnie z zasadą prounijnej wykładni przepisów prawa krajowego, w tym przypadku w związku z bezpośrednio skutecznymi przepisami art. 108 ust. 3 zd. 3 TFUE, zakazującymi udzielania

pomocy publicznej bez jej uprzedniej notyfikacji oraz zatwierdzenia przez Komisję. Z uwagi na fakt, iż nałożenie podatku na Elementy Techniczne stanowiłoby bezprawną pomoc publiczną, organ podatkowy winien przyjąć taką interpretację przepisów, która nie doprowadzi do naruszenia powołanych unijnych zasad. W przeciwnym bowiem przypadku doszłoby do naruszenia art. art. 291 ust. 1 w zw. z art. 107 ust. 1 i 3 oraz art. 108 ust. 3 zd. 3 TFUE.

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

Mając na uwadze powyższe, Spółka wnosi o uznanie jej stanowiska za prawidłowe.

W imieniu Wnioskodawcy,

[redacted]

Załączniki:

1. Potwierdzenie uiszczenia opłaty w wysokości 80 zł za wniosek o interpretację.
2. Informacja odpowiadająca odpisowi aktualnemu z rejestru przedsiębiorców.
3. Pełnomocnictwo.
4. Potwierdzenie uiszczenia opłaty od pełnomocnictwa.