



**Wójt
Gminy
Kołobrzeg**

ul. Trzebiatowska 48a
78-100 Kołobrzeg
tel.: 94 35 30 420
fax: 94 35 30 455
sekretariat@gmina.kolobrzeg.pl
www.gmina.kolobrzeg.pl

Kołobrzeg, dnia 02.09.2025 r.

BF.X.310.1.2025

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

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Wójt Gminy Kołobrzeg działając na podstawie art. 14j § 1 i 3 w związku z art. 14b i art. 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.) po rozpatrzeniu wniosku z dnia (...) o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, złożonego dnia (...) przez (...) (dalej: Wnioskodawca) reprezentowane przez (...).

1. **Uznaje za prawidłowe** stanowisko Wnioskodawcy, że Otwory Geotermalne nie stanowiły przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości w stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2024 r.
2. **Uznaje za prawidłowe** stanowisko Wnioskodawcy, że Otwory Geotermalne nie stanowią przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości w stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 stycznia 2025 r.
3. **Uznaje za nieprawidłowe** stanowisko Wnioskodawcy, że rury i kolumny filtracyjne, które są związane z pracami w postaci Zarzucania i Zafiltrowania Otworów Geotermalnych, nie będą stanowić przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości w obu stanach prawnych (tj. na gruncie UPOL oraz na gruncie Znowelizowanej UPOL).

UZASADNIENIE

W dniu (...) do Wójta Gminy Kołobrzeg (...) za pośrednictwem (...) złożyło wniosek z dnia (...) o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczących podatku od nieruchomości w zakresie:

- art. 1a ust. 1 pkt 2 oraz art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych w brzmieniu obowiązującym do 31.12.2024 r. (dalej: „UPOL”),

- art. 1a ust. 1 pkt 2, art. 1a ust. 1 pkt 2a, art. 1a ust. 1 pkt 2b oraz art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych w brzmieniu obowiązującym od 01.01.2025 r. (dalej: „Znowelizowana UPOL”).

STAN FAKTYCZNY

Wnioskodawca jest przedsiębiorcą, którego przeważającym przedmiotem działalności jest produkcja leków i pozostałych wyrobów farmaceutycznych (PKD: 21.20.Z).

Jednocześnie, Spółka jest wiodącym producentem leków, suplementów diety, kosmetyków oraz produktów medycznych należącym do (...), która działa w różnych gałęziach branży farmaceutycznej i usług medycznych. Spółka kooperuje zarówno z podmiotami gospodarczymi jak i naukowymi na rzecz rozwoju badań w zakresie innowacji.

W ramach swojej działalności gospodarczej, Wnioskodawca podjął w przeszłości decyzję o rozpoczęciu poszukiwania i rozpoznania złoża wód termalnych w rejonie (...), co miało być powiązane z powstaniem – na dalszym etapie – ciepłowni opartej na źródle geotermalnym, tj. hybrydowej ciepłowni geotermalno-gazowej o mocy zainstalowanej 6,7 M (dalej: „Inwestycja”).

W związku z powyższym, na zlecenie Spółki, na 2022 r., zaplanowano rozpoczęcie prac geologicznych i wiertniczych celem wykonania otworów (odwiertów) geotermalnych (...) oraz – co doprecyzowano na dalszym etapie – także (...) (dalej: „Otwory Geotermalne”) w miejscowości (...), w obrębie obszaru górniczego (...), utworzonego dla złoża wód leczniczych (...), w granicach działki o numerze ewidencyjnym (...).

Podstawą do wykonania prac geologicznych związanych z Otworami Geotermalnymi miała być m.in.:

- Decyzja Marszałka Województwa Zachodniopomorskiego znak: (...) z dnia (...) zatwierdzająca projekt robót geologicznych na poszukiwanie i rozpoznawanie wód termalnych w (...) otworem (...),
- Decyzja Marszałka Województwa Zachodniopomorskiego znak: (...) z dnia (...) zatwierdzająca dodatek nr 1 do projektu robót geologicznych na poszukiwanie i rozpoznawanie wód termalnych w (...) otworem (...) (wykonanie otworu (...)), (dalej: „Decyzje Marszałka”).

W obrębie Decyzji Marszałka wskazano m.in., że do projektowanych robót stosuje się przepisy ustawy Prawo geologiczne i górnicze, art. 86 dotyczące zakładu górniczego i jego ruchu (...) projektowane roboty należy prowadzić pod nadzorem geologicznym zgodnie z założeniami przyjętymi w Projekcie robót geologicznych. Opieczętowany projekt robót geologicznych stanowi integralną część niniejszej decyzji.

Wskazany projekt robót geologicznych na poszukiwanie i rozpoznanie wód termalnych w (...), o którym mowa powyżej został opracowany jeszcze w marcu 2019 r. przez (...) (dalej: „Projekt”).

W jego wstępie podkreślono m.in., że podstawowym celem robót geologicznych sformułowanym przez Inwestora jest uzyskanie wody termalnej w ilości ok. 50m³/h i o temperaturze 50 stopni Celsjusza na cele energetyczne i balneologiczno-rekreacyjne (...) przedstawiona w niniejszym projekcie analiza budowy geologicznej i warunków hydrogeologicznych oraz danych z głębokich otworów archiwalnych pozwoliła na wytypowanie najbardziej perspektywicznych w tym rejonie zbiorników wód geotermalnych, tj. jury dolnej oraz triasu górnego i dolnego. W kwestii obszaru, w którym projektowane jest wykonanie robót geologicznych, zaznaczono, że będzie to dz. o nr (...), obręb (...), jednostka ewidencyjna Kołobrzeg (gmina wiejska), stanowiąca własność Wnioskodawcy, a także

ustalono, iż obszar ten, wedle zapisów miejscowego planu zagospodarowania terenu Gminy Kołobrzeg, znajduje się na terenach zabudowy usług turystycznych.

Dodatkowo, w niniejszym Projekcie wskazano również szczegółowo na (1) lokalizację i charakterystykę rejonu projektowanych robót, (2) budowę geologiczną i warunki hydrologiczne rejonu projektowanych robót, (3) lokalizację i przypuszczalny profil geologiczny otworów, (4) potencjalne zasoby energetyczne wód termalnych w zakresie (...), (5) możliwość osiągnięcia celów prac geologicznych, (6) określenie próbek geologicznych podlegających przekazaniu, rodzaj dokumentacji geologicznej mającej powstać w wyniku robót geologicznych, (8) harmonogram projektowanych prac geologicznych, (9) przedsięwzięcia konieczne ze względu na ochronę środowiska, (10) wnioski i zalecenia, (11) akty prawne wykorzystywane przy opracowaniu projektu i (12) spis literatury i opracowań archiwalnych.

Jednocześnie, w lipcu 2021 r. doszło do opracowania dodatku do Projektu (dalej: „Dodatek”), w którym głównie uwzględniono kwestię planów powstania oprócz otworu (...) także otworu (...) – pierwszy z nich miał być w założeniu otworem eksploatacyjnym, a drugi otworem chłonnym.

Na dalszym etapie, Spółka, w listopadzie 2021 r., zawarła stosowną umowę o nr (...) (dalej: „Umowa”) z (...) (dalej: „Wykonawca Otworów”).

Przedmiotem zamówienia w związku z zawarciem ww. Umowy były objęte:

- a) prace przygotowawcze – przygotowanie terenu wiercenia, wycinkę drzew oraz przygotowanie zaplecza socjalnego
- b) montaż urządzenia wiertniczego
- c) odwiercenie otworów, w dwóch etapach:
 1. Wiercenie i wykonanie otworu pionowego (...) (z zastrzeżeniem, że w przypadku negatywnych wyników wiercenia (...) nastąpi likwidacja otworu wykonanego, taka sytuacja nie wystąpiła). Pomiędzy etapami przedstawienie urządzenia wiertniczego.
 2. Wiercenie i wykonanie otworu kierunkowego (...).
 - a) demontaż urządzenia wiertniczego
 - b) rekultywację terenu
 - c) utylizację odpadów

Szczegółowy zakres prac objęty Umową dla odwiercenia Otworów Geotermalnych przez Wykonawcę Otworów wyglądał natomiast następująco:

Otwór (...):

- 1) Wykonanie pionowego otworu (...) (w umowie do głębokości 2020 m (+5% ww. głębokości) do nawiercenia 20 m w utworach permu górnego; rzeczywista głębokość końcowa otworu: 1979 m)
- 2) Przeprowadzenie zestawu badań geofizyki wiertniczej.
- 3) Realizacja założonego zakresu prac związanych z opróbowaniem utworów wodonośnych
- 4) Zarurowanie i zafiltrowanie otworu kolumną filtrową
 - 0,00 – 12,00 rury stalowe O 610 mm (O 24”), stal K-55
 - 0,00 – 194,00 rury stalowe O 340 mm (O 133/8”), stal N-80
 - 0,00 – 703,00 rury stalowe O 244,5 mm (O 95/8”), stal L-80
 - 649,70 – 1700,00 rury stalowe O 177,8 mm (O 7”), stal L-80
 - 1644,38 – 1907,00 filtr typu Johnsona O 114,3 mm (O 41/2”)
 - typu "prepack" z podwójną ścianką i obsypką ze szklanych kulek
 - (0,8÷1,0 mm), stal nierdzewna (316L), część robocza 182,89 m
 - Kolumna filtrowa O 114,3 mm (O 41/2”) - w interwale 1644,38 – 1907,0 m (262,62 m):
 - 1644,38 – 1712,80 rura nadfiltrowa pełna (68,42 m)

- 1712,80 – 1895,69 część robocza filtra (182,89 m)
- 1895,69 – 1907,00 rura podfiltrowa pełna (11,31 m)
- 5) Okładzinowanie i cementowanie otworu.
- 6) Wykonanie pompowania oczyszczającego i pomiarowego.
- 7) Pobór próbek skał, prób wody termalnej i gazu.
- 8) Wykonanie badań laboratoryjnych pobranych prób skał, wody termalnej i gazu.
- 9) W przypadku negatywnych wyników wiercenia - likwidacja otworu.
- 10) Opracowanie wynikowej dokumentacji otworowej otworu (...).

Otwór (...):

- 1) Wykonaniu kierunkowego otworu (...) o trajektorii (w umowie do głębokości 2395 m MD (+5% ww. głębokości) do nawiercenia 20 m w utworach permu górnego
- 2) Przeprowadzenie zestawu badań geofizyki wiertniczej; rzeczywista głębokość końcowa głębokość otworu: 2130 m MD);
- 3) Realizacja założonego zakresu prac związanych z opróbowaniem utworów wodonośnych.
- 4) Zarurowanie i zafiltrowanie otworu kolumną filtrową:
 - 0,00 – 12,00 m MD rury stalowe O 610 mm (O 24”), stal K-55
 - 0,00 – 206,00 m MD rury stalowe O 340 mm (O 133/8”), stal N-80
 - 0,00 – 749,00 m MD rury stalowe O 244,5 mm (O 95/8”), stal L-80
 - 654,70 – 1805,00 m MD rury stalowe O 177,8 mm (O 7”), stal L-80
 - 1751,20 – 2130,00 m MD filtr typu Johnsona O 114,3 mm (O 41/2”) z ciągłą szczeliną
 - 0,5 mm, typu "prepack" z podwójną ścianką i obsypką ze
 - szklanych kulek (0,8÷1,0 mm), stal nierdzewna (316L), część
 - robocza 205,4 m
 - Kolumna filtrowa O 114,3 mm (O 41/2”) - w interwale 1751,2 – 2130,0 m MD (378,8 m)
- 5) Okładzinowanie i cementowanie otworu.
- 6) Wykonanie pompowania oczyszczającego i pomiarowego.
- 7) Pobór próbek skał, prób wody termalnej i gazu.
- 8) Wykonanie badań laboratoryjnych pobranych prób skał, wody termalnej i gazu.
- 9) Opracowanie wynikowej dokumentacji otworowej otworu (...).

Tym samym, w ramach prac geologiczno-wiertniczych wobec Otworów Geotermalnych przewidziano również odpowiednio w pkt 4 dla każdego z otworów prace związane z zarurowaniem i zafiltrowaniem kolumnami filtrowymi (dalej: „Zarurowanie i Zafiltrowanie Otworów Geotermalnych”). Są to elementy specjalistyczne prac geologiczno-wiertniczych podlegające regulacjom wynikającym z UPGG oraz przepisów dotyczących bezpieczeństwa i higieny pracy, wykonywane przede wszystkim w celu (a) stabilizacji ścian otworu wiertniczego, (b) izolacji poszczególnych warstw geologicznych, (c) umożliwienia odcięcia się od wybranej warstwy wodonośnej w miejscu odwiertu, (d) ułatwienia pompowania i badań hydrogeologicznych i (e) zabezpieczenia otworu na czas eksploatacji lub badań.

Kolejno w grudniu 2021 r., dla obu Otworów Geotermalnych, sporządzono odpowiednie plany ruchu zakładu wykonującego roboty geologiczne niepolegające na badaniach geofizycznych wymagających użycia środków strzałowych dla otworu poszukiwawczo-rozpoznawczego. Były one przedkładane przez Wykonawcę Otworów na rzecz właściwego Dyrektora Okręgowego Urzędu Górniczego w Poznaniu celem zatwierdzenia (dalej: „Plany Ruchu”). Plany Ruchu zostały przygotowane jeszcze przed rozpoczęciem prac geologiczno-wiertniczych przez Wykonawcę Otworów, gdyż niezbędne było uzyskanie potwierdzenia od Wójta Gminy Kołobrzeg w tym zakresie. W Planach Ruchu uregulowano m.in. następujące kwestie:

- Cel i zakres wykonywanych robót geologicznych;

- Podstawowe dane techniczne maszyn i urządzeń niezbędnych do wykonania prac, w szczególności urządzeń wiertniczych. Charakterystyka obiektów budowlanych zakładu;
 - Opis robót montażowych i demontażowych wiertni;
 - Podstawowe dane techniczne stosowanych urządzeń energetycznych. Podstawowe i rezerwowe zasilanie w energię elektryczną;
 - Sposoby łączności;
 - Zagrożenia naturalne, techniczne i środowiskowe, ich charakterystyka i profilaktyka. Opis stref pożarowych, stref zagrożenia wybuchem oraz miejsc i pomieszczeń zagrożonych powstaniem atmosfery niebezpiecznej do oddychania;
 - Szczegółowe dane identyfikujące otwór wiertniczy, w tym dane lokalizacyjne otworu wiertniczego. Opis konfiguracji otworu w okresie wiercenia, obejmujący w szczególności informacje o trwałym lub czasowym wyłączeniu otworu oraz o umieszczeniu w otworze sprzętu wydobywczego do przyszłego wykorzystania;
 - Zakres prac pomiarowych, badawczych, w szczególności geofizycznych, hydrogeologicznych, technicznych oraz innych prac przewidywanych do wykonania w otworach w czasie wiercenia i po zakończeniu wiercenia;
 - Rodzaje i parametry płuczek wiertniczych;
 - Przewidywane zabiegi w otworach, w szczególności szczelinowanie dla oczyszczenia strefy przyotworowej oraz intensyfikacji przepływu i uszczelnień;
 - Zakres i sposób stosowania środków strzałowych oraz zamkniętych źródeł promieniowania jonizującego: naturalnego i sztucznego;
 - Sposób dostarczania wody do celów przemysłowych;
 - Sposób przeprowadzania badań po zakończeniu wiercenia oraz przewidywany okres prowadzenia testów produkcyjnych w odwiertach;
 - Sposób i termin likwidacji odwiertu albo sposób zabezpieczenia odwiertu do czasu przekazania go do eksploatacji. Zasady i tryb postępowania związanego z przekazaniem odwiertu do eksploatacji;
 - Przewidywane środki, w tym organizacyjne i techniczne, niezbędne do zapewnienia bezpieczeństwa pracy i bezpieczeństwa powszechnego oraz ochrony poszczególnych złóż kopalin i innych elementów środowiska podczas wykonywania robót objętych planem ruchu, jeżeli roboty te będą prowadzone w granicach obszaru górniczego;
 - Ochrona środowiska;
 - Sposób zabezpieczenia miejsca ujawnienia zabytków archeologicznych i innych zabytków
 - Czynniki szkodliwe dla zdrowia w środowisku pracy. Miejsca i źródła ich występowania.
- Profilaktyka;
- Organizacja opieki lekarskiej, w tym udzielanie pierwszej pomocy przedmedycznej.
 - Szkolenie załogi.

Celem robót geologicznych prowadzonych w oparciu o Plan Ruchu było rozpoznanie złóż wód termalnych perspektywicznych poziomów wodonośnych jury dolnej, triasu górnego, środkowego i dolnego oraz przeprowadzenie testów hydrodynamicznych i badań fizyko – chemicznych umożliwiających ocenę parametrów złóż tj. temperaturę, wydajność, mineralizację i skład chemiczny, a także ocenę przydatności ujętych wód do celów energetycznych. Dla potrzeb planowanych inwestycji pożądane jest uzyskanie wody termalnej o wydajność co najmniej 50 m³/h oraz temperaturze nie mniejszej niż 50°C. Po wykonaniu robót geologicznych zostanie sporządzona dokumentacja hydrogeologiczna, w której ustalone zostaną zasoby eksploatacyjne wód termalnych. Woda termalna ujęta w planowanych do realizacji otworach (...) oraz (...) wykorzystywana będzie głównie do celów energetycznych. Poza wykorzystaniem energetycznym woda termalna używana będzie do celów balneologiczno-rekreacyjnych. Projektowane otwory pracować będą w tzw. „dublecie geotermalnym”. Jeden z otworów będzie otworem chłonnym a drugi eksploatacyjnym.

Lokalizacja projektowanego otworu (...) znajduje się na działce ew. nr (...), obręb (...), jednostka ewidencyjna (...).

Wykonawca Otworów, działając w zgodzie z Decyzjami Marszałka, Projektem, Dodatkiem, Planami Ruchu oraz – przede wszystkim – z Umową, rozpoczął prace geologiczno-wiertnicze w oparciu o sporządzony w marcu 2022 r. program wiercenia (dalej: „Program”). W kontekście powyższego, prowadzono również dobowe dzienniki wiertnicze, uwzględniając w nich postępy prac, załogę wiertniczą itp.

W wyniku ww. prac związanych z Programem, doszło do realizacji przedmiotu Umowy pomiędzy Wykonawcą Otworów a Spółką, tj. do:

- wykonania otworu (...) – Otwór (...) osiągnął głębokość końcową 1979,0 m MD (1977,6 m TVD). Wiercenie zakończono w utworach permu górnego w dniu 13 maja 2022 r. oraz
- wykonania otworu (...) – otwór (...) osiągnął głębokość końcową 2130,0 m MD (1930 m TVD). Wiercenie zakończono w utworach permu górnego w dniu 14 września 2022 r.

Protokół końcowy wykonania przedmiotu umowy nr (...) został spisany w dniu 6 marca 2023 r.

Podstawą prawną do wykonania ww. prac geologiczno-wiertniczych związanych z Otworami Geotermalnymi, w związku z całością przedstawionej dokumentacji, były następujące akty prawne:

- ustawa z dnia 9 czerwca 2011 r. – Prawo geologiczne i górnicze (dalej: „UPGG”);
- ustawa z dnia 20 lipca 2017 r. Prawo wodne;
- ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. – Prawo ochrony środowiska;
- rozporządzenie Ministra Gospodarki z dnia 25 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymagań dotyczących prowadzenia ruchu zakładów górniczych wydobywających kopaliny otworami wiertniczymi;
- rozporządzenie Ministra Środowiska z dnia 24 kwietnia 2012 r. w sprawie szczegółowych wymagań dotyczących projektów zagospodarowania złóż;
- rozporządzenie Ministra Środowiska z dnia 18 listopada 2016 r. w sprawie dokumentacji hydrogeologicznej i dokumentacji geologiczno-inżynierskiej;
- rozporządzenie Ministra Środowiska z dnia 29 stycznia 2013 r. w sprawie zagrożeń naturalnych w zakładach górniczych;
- rozporządzenie Ministra Środowiska z dnia 20 grudnia 2011 r. w sprawie szczegółowych wymagań dotyczących projektów robót geologicznych, w tym robót, których wykonywanie wymaga uzyskania koncesji
- rozporządzenie Ministra Środowiska z dnia 6 grudnia 2016 r. w sprawie innych dokumentacji geologicznych;
- rozporządzenie Ministra Środowiska z dnia 9 czerwca 2015 r. w sprawie przekazywania informacji z bieżącego dokumentowania przebiegu prac geologicznych.

Należy jednak mieć na uwadze, że – zgodnie z pierwotnymi założeniami - cała Inwestycja miała objąć następujące etapy:

1. PRZYGOTOWANIE I FORMALNOŚCI PRAWNE

- Studium wykonalności – analiza zapotrzebowania na energię i wybór lokalizacji;
- Badania wstępne – geologia;
- Projekt robót geologicznych – przygotowanie i zatwierdzenie;

2. PROJEKTOWANIE OTWORU ETAP ZAMNIĘTY

- Projekt techniczny odwiertu – głębokość, średnice, materiały;
- Plan ruchu;

3. WIERCENIE OTWORÓW GEOTERMALNYCH (NA GRUNCIE UPGG)

- Wiercenie otworów zgodnie z projektem, w nawiązaniu do przepisów UPGG i aktów podwykonawczych do ww. ustawy;

- Zarzucenie zgodnie z projektem, w nawiązaniu do przepisów UPGG i aktów podwykonawczych do ww. ustawy;
- Okładzinowanie i cementowanie otworów zgodnie z projektem, w nawiązaniu do przepisów UPGG i aktów podwykonawczych do ww. ustawy;
- Pomiary geofizyczne i badania otworowe.

4. TESTY i DOKUMENTACJA ZŁOŻA

- Testy wydajnościowe (pompowanie otworów) – przepływ, temperatura, ciśnienie;
- Analiza chemiczna wody termalnej;
- Ocena trwałości złoża i parametrów eksploatacyjnych;
- Akceptacja dokumentacji hydrogeologicznej;

5. UZYSKANIE KONCESJI NA EKSPLOATACJĘ KOPALINY

- Zatwierdzona dokumentacja hydrogeologiczna i techniczna;
- Decyzja o środowiskowych uwarunkowaniach (DUŚ) (ewentualna ocena oddziaływania na środowisko (OOS));
- Wniosek o koncesję na wydobycie wód termalnych (projekt zagospodarowania złoża oraz umowa o ustanowienie użytkowania górniczego);
- Utworzenie zakładu górniczego, ustanowienie kierownika zakładu;
- Koncesja na eksploatację wód termalnych, opłaty eksploatacyjna;

6. BUDOWA INSTALACJI NAZIEMNEJ (NA GRUNCIE UPB)

- Instalacja pomp, wymienników, rurociągów i automatyki;
- Budowa przyłączy ciepłowniczych;
- Budowa kotłowni;

7. ROZRUCH SYSTEMU (NA GRUNCIE UPB)

- Próby funkcjonalne, kalibracja urządzeń;
- Stopniowe uruchamianie instalacji;

8. EKSPLOATACJA I MONITORING

- Eksploatacja odwiertu – odzysk ciepła;
- Monitoring parametrów technicznych;
- Konserwacja i serwis instalacji;

(dalej: „Etap Inwestycji”).

Z powyższej listy, na dzień złożenia wniosku, zrealizowano w pełni jedynie prace przedstawione w Etapach Inwestycji z pkt 1-3 i część z pkt 4.

Co więcej, ww. prace nie były na ten moment dokonywane w żadnej części w formie robót budowlanych na podstawie przepisów ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo Budowlane (dalej: „UPB”), gdyż podlegały przede wszystkim pod przepisy UPGG i rozporządzenia wykonawcze od ww. ustawy.

Nie był również na żadnym etapie powołany kierownik budowy, jedynie nadzór geologiczny. Prace budowlane przewidziane są dopiero w ramach pkt 6 z wymienionych Etapów Inwestycji, a te na dzień złożenia wniosku nie zostały jeszcze wykonane.

Wniosek o wydanie interpretacji zawiera rysunek: Stratygrafia i konstrukcja otworów wykonanych w ramach prac nad Otworami Geotermalnymi.

Biorąc pod uwagę całość powyższych rozważań oraz obecny etap realizacji Inwestycji (wykonanie jedynie tzw. „otworów w ziemi” w postaci Otworów Geotermalnych w oparciu o przepisy UPGG), z uwagi na niedawną zmianę regulacji podatkowych, podatnik ma wątpliwości, czy wykonane Otwory Geotermalne nie powinny być kwalifikowane do kategorii budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, w szczególności z uwagi obowiązywanie od 1 stycznia 2025 r. przepisów znowej UPOŁ.

PYTANIA WNIOSKODAWCY

1. Czy opisane w treści stanu faktycznego Otwory Geotermalne stanowiły przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości jako budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej w stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2024 r. (tj. na gruncie UPOL)?
2. Czy opisane w treści stanu faktycznego Otwory Geotermalne stanowią przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości jako budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej w stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 stycznia 2025 r. (tj. na gruncie Znowelizowanej UPOL)?
3. W przypadku uznania stanowiska Spółki w zakresie pytania nr 1 i nr 2 za prawidłowe, czy rury i kolumny filtracyjne, które są związane z pracami w postaci Zarzucania i Zafiltrowania Otworów Geotermalnych, o których mowa w stanie faktycznym wniosku, wykonane w oparciu o przepisy UPGG, mogą być jakkolwiek traktowane jako elementy odrębne od Otworów Geotermalnych, stanowiące przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości jako budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, zarówno na gruncie UPOL jak i Znowelizowanej UPOL?

STANOWISKO WNIOSKODAWCY

Ad 1. Zdaniem Wnioskodawcy, opisane w treści stanu faktycznego „Otwory Geotermalne” nie stanowiły przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości w stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2024 r., tj. na gruncie UPOL.

Ad 2. Jednocześnie, Spółka stoi na stanowisku, iż „Otwory Geotermalne” nie stanowią przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości także w stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 stycznia 2025 r. (tj. na gruncie Znowelizowanej UPOL).

Ad 3. W ocenie Wnioskodawcy, rury i kolumny filtracyjne, które są związane z pracami w postaci „Zarzućania i Zafiltrowania Otworów Geotermalnych” nie będą stanowić przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości w obu stanach prawnych (tj. na gruncie UPOL oraz na gruncie Znowelizowanej UPOL).

UZASADNIENIE STANOWISKA WNIOSKODAWCY

- A. Uwagi wstępne - Otwory Geotermalne a zastosowanie przepisów UPGG i przepisów UPB oraz rozróżnienie poszczególnych elementów (odwiert, jak i ewentualne obiekty budowlane, urządzenia i instalacje, które mogłyby powstać w przyszłości)

Jeszcze przed przejściem do kwestii kwalifikacji prawnopodatkowej Otworów Geotermalnych w dwóch wariantach (na gruncie przepisów UPOL oraz na gruncie przepisów Znowelizowanej UPOL), w ocenie Wnioskodawcy zasadnym jest przedstawienie charakteru Otworów Geotermalnych w odniesieniu do stanu faktycznego przedstawionego we wniosku oraz określonych przepisów prawnych, które – na dalszym etapie - będą wpływać na kwalifikację prawnopodatkową ww. obiektów.

Należy wskazać, iż zgodnie z art. 1 UPB, przedmiotowa ustawa normuje działalność obejmującą sprawy projektowania, budowy, utrzymania i rozbiórki obiektów budowlanych oraz określa zasady działania organów administracji publicznej w tych dziedzinach.

Jednocześnie, co niezwykle istotne, przepisów budowlanych, stosownie do art. 2 ust. 1 UPB, nie stosuje się do wyrobisk górniczych. Jak wynika również z art. 2 ust. 2 pkt 1 UPB, przepisy UPB nie naruszają odrębnych przepisów, w tym prawa geologicznego i górniczego, w odniesieniu do obiektów budowlanych zakładów górniczych.

Jak wskazano w opisie stanu faktycznego niniejszego Wniosku, Otwory Geotermalne były wykonywane odniesieniu do regulacji UPGG (a nie jakichkolwiek przepisów UPB) oraz innych aktów podustawowych, w zgodzie z Decyzjami Marszałka, Projektem, Dodatkiem, Planami Ruchu oraz Umową.

Zgodnie z art. 1 ust. 1 pkt 1 i 2 UPGG, wskazana ustawa określa zasady i warunki podejmowania, wykonywania oraz zakończenia działalności w zakresie prac geologicznych oraz wydobywania kopalin ze złóż. Określa ona także, w nawiązaniu do art. 2 ust. 1 UPGG, wymagania w zakresie ochrony złóż kopalin, wód podziemnych oraz innych elementów środowiska w związku z wykonywaniem działalności, o której mowa w ust. 1.

W obrębie powyższej ustawy, doszło do zdefiniowania pojęcia „wyrobiska górniczego”, którym zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 17 UPGG jest przestrzeń w nieruchomości gruntowej lub górotworze powstała w wyniku robót górniczych.

Jednocześnie, jak wynika z art. 6 ust. 1 pkt 7, 11 i 12 UPGG:

- „robotą geologiczną” jest wykonywanie w ramach prac geologicznych wszelkich czynności poniżej powierzchni terenu, w tym przy użyciu środków strzałowych, a także likwidacja wyrobisk po tych czynnościach, wykonywanie badań sejsmicznych w celu zbadania struktur geologicznych związanych z występowaniem złóż kopalin, o których mowa w art. 10 ust. 1 i 2, oraz w celu wykonania regionalnych badań budowy geologicznej kraju, natomiast
- „robotą górnica” jest wykonywanie, utrzymywanie, zabezpieczanie lub likwidowanie wyrobisk górniczych oraz zwałowanie nadkładu w odkrywkowych zakładach górniczych w związku z działalnością regulowaną ustawą;

Koniecznym jest jednak ustalenie, czy Otwory Geotermiczne mogą być potencjalnie uznawane za „wyrobiska górnicze”, skoro zasadniczo powstają w oparciu o decyzję na roboty geologiczne.

Zgodnie ze Słownikiem Języka Polskiego PWN „odwiert” jest określany jako otwór wiertniczy przygotowany do eksploatacji, wywiercenie otworu na pewną głębokość, odwiercenie, a z kolei „otwór wiertniczy”, jako miejsce, w którym przeprowadzone były wiercenia w celu poszukiwania złóż kopalin użytecznych.

Można zatem twierdzić, iż odwiert geotermalny, jest po prostu otworem w skorupie ziemskiej (rodzajem wyrobiska górniczego), pustą przestrzenią w górotworze.

Jednocześnie, powyższa definicja nie obejmuje tego, co jest istotą i bezpośrednim narzędziem działalności wydobywczej - znajdujących się w danym odwiercie urządzeń i instalacji służących do eksploatacji danej kopaliny (w przypadku Spółki - wód termalnych). Tego typu urządzenia i instalacje są zatem według ustawodawcy odrębnymi od odwiertu obiektami, co wynika z definicji zakładu górniczego, gdzie odrębnie wymienia się wyrobiska górnicze, a odrębnie obiekty budowlane, urządzenia i instalacje.

Tego typu zakładem, w nawiązaniu do art. 6 ust. 1 pkt 18 UPGG jest wyodrębniony technicznie i organizacyjnie zespół środków służących bezpośrednio do wykonywania działalności regulowanej ustawą w zakresie wydobywania kopalin ze złóż, a w podziemnych zakładach górniczych wydobywających węgiel kamienny wraz z pozostającym w związku technologicznym z wydobywaniem kopaliny przygotowaniem wydobytej kopaliny do sprzedaży, podziemnego bezzbiornikowego magazynowania substancji, podziemnego składowania odpadów albo podziemnego składowania dwutlenku węgla, w tym wyrobiska górnicze, obiekty budowlane, urządzenia oraz instalacje.

Tym samym, w ocenie Wnioskodawcy, w świetle powyższych ustaleń, wydaje się, że należałoby odróżnić:

- Otwory Geotermalne mogłyby być rozumiane jako pusta przestrzeń w skorupie ziemi, otwór wykonany w górotworze – są więc rodzajem wyrobiska górniczego;
- obiekty budowlane, urządzenia i instalacje, które mogłyby być umieszczone potencjalnie wewnątrz odwiertu lub z nim związane, nie są objęte definicją odwiertu, lecz są odrębnym elementem ewentualnego zakładu górniczego (które powstają przeważnie w oparciu o przepisy UPB).

Należy bowiem zaznaczyć, iż na obecnym etapie Inwestycji, jak też wskazywano w opisie stanu faktycznego, nie doszło jeszcze do powstania jakichkolwiek obiektów w oparciu o przepisy UPB.

Kwalifikacja odwiertów (zblizonych do Otworów Geotermalnych) do kategorii wyrobisk górniczych była potwierdzona historycznie w orzecznictwie sądów administracyjnych, przykładowo w wyroku WSA we Wrocławiu z dnia 31 stycznia 2006 r., sygn. I SA/Wr 1064/04 podniesiono, że otwory wiertnicze są wyrobiskami górniczymi wykonywanymi w skorupie ziemskiej metodami wiertniczymi. Eksploatacja złóż ropy naftowej i gazu ziemnego odbywa się odwiertami, które są otworami wiertniczymi, w których zakończono prace wiertnicze i udostępniające poziom skały zbiornikowej do eksploatacji, stąd prosty wniosek, że są wyrobiskami górniczymi. Rozważania poczynione na tle wyrobisk górniczych odnoszą się zatem w pełni również do otworów wiertniczych

Podobnie również uznano w wyroku NSA z dnia 20 września 2007 r., sygn. II FSK 1016/06: Nie sposób bowiem nie dostrzec, iż otwór wiertniczy jest pustą przestrzenią pod powierzchnią skorupy ziemskiej, służącą wydobywaniu określonych kopalin (takim funkcjonalnym pojęciem odwiertu niewątpliwie posługuje się Prawo geologiczne i górnicze), tak samo jak wyrobisko górnicze. W pojęciu wyrobiska górniczego zawiera się więc także pojęcie odwiertu (np. gazowego).

Tym samym, jak już wskazano, w ocenie Spółki, Otwory Geotermalne są rodzajem wyrobiska górniczego.

B. Ad 1. – kwalifikacja prawnopodatkowa Otworów Geotermalnych na gruncie UPOL (przepisy obowiązujące do 31 grudnia 2024 r.)

[Budowla jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości na gruncie UPOL – podstawowe przepisy oraz ich interpretacja]

W pierwszej kolejności należy zaznaczyć, iż stosownie do art. 2 ust. 1 pkt 3 UPOL, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają nieruchomości lub obiekty budowlane w tym m.in. budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Z kolei, w świetle art. 1a ust. 1 pkt 2 UPOL budowlą jest:

- 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.

Powyższe odesłanie do „przepisów prawa budowlanego”, w oparciu o powszechnie akceptowalny pogląd utrwalony w orzecznictwie sądów administracyjnych i konstytucyjnych, powinno być rozumiane jako odesłanie do przepisów UPB (por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., sygn. P 33/09). W najnowszym orzecznictwie konstytucyjnym stwierdzono jednak, że omawiane odesłanie do ogólnego pojęcia "przepisów prawa budowlanego" jako dziedziny prawa administracyjnego, a nie do samej UPB, powodowało na gruncie poprzednich przepisów niewątpliwie problemy związane

z określeniem przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości (por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 lipca 2023 r., sygn. SK 14/21, dalej: „Wyrok TK z 2023 r.”).

Niezależnie od powyższego, podkreślenia wymaga fakt, iż zgodnie z art. 1 UPB ustawa - Prawo budowlane, zwana dalej "ustawą", normuje działalność obejmującą sprawy projektowania, budowy, utrzymania i rozbiórki obiektów budowlanych oraz określa zasady działania organów administracji publicznej w tych dziedzinach.

Aby zrozumieć powyższe, należy dodatkowo przytoczyć pojęcie „budowy” z art. 3 pkt 6 UPB do którego odnosi się wspomniana regulacja, przez co należy rozumieć wykonywanie obiektu budowlanego w określonym miejscu, a także odbudowę, rozbudowę, nadbudowę obiektu budowlanego.

Ponadto, w art. 3 pkt 1 UPB podnosi się, że obiektem budowlanym jest m.in. budowla wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiona z użyciem wyrobów budowlanych.

Biorąc pod uwagę również powyższe regulacje, można stwierdzić, że obiektem budowlanym, do którego to pojęcia odsyła UPOŁ jest m.in. budowla wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiona z użyciem wyrobów budowlanych (art. 3 pkt 1 UPB), która została wybudowana (art. 1 UPB), czyli wykonana w określonym miejscu przeznaczenia (art. 3 pkt 6 UPB).

Przechodząc dalej, w katalogu zawartym w art. 3 pkt 3 UPB wskazuje się, iż 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, elektrowni wiatrowych, morskich turbin wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Ponadto, jak wynika z uregulowania zawartego w art. 3 pkt 9 UPB, 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.

Co niezwykle istotne, zgodnie z art. 2 ust. UPB, przedstawionych powyżej przepisów UPB nie stosuje się do wyrobisk górniczych. Jak wynika również z art. 2 ust. 2 pkt 1 UPB, przepisy UPB nie naruszają odrębnych przepisów, w tym prawa geologicznego i górniczego, w odniesieniu do obiektów budowlanych zakładów górniczych.

Wskazówką interpretacyjną w kontekście wykładni definicji legalnej budowli z UPOŁ jest z pewnością orzecznictwo konstytucyjne, w którym wskazuje się m.in., że:

- definicja budowli wskazana w UPB, przyjęta na potrzeby prawa podatkowego ma wyczerpujący charakter, albowiem nie wolno stosować analogii i wykładni rozszerzającej na niekorzyść podatnika w prawie podatkowym (por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., sygn. P 33/09);
- niedopuszczalne jest modyfikowanie pojęć prawnych w oparciu o przesłanki nieprzewidziane w przepisach prawnych, takie jak funkcja danego obiektu czy odwoływanie się do jego przeznaczenia, wyposażenia czy sposobu i możliwości jego wykorzystania, gdyż ich uwzględnienie prowadzi do rozszerzającej wykładni definicji budowli (por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15);

• zasadnicze elementy konstrukcyjne każdego podatku – w tym podatku od nieruchomości - wymienione w przepisach Konstytucji RP muszą wynikać bezpośrednio z ustawy i być uregulowane na tyle precyzyjnie, aby podatnik wiedział, czy ustawa łączy z dotyczącym go stanem faktycznym lub prawnym obowiązek podatkowy, czy też nie; z tego względu określenie przedmiotu opodatkowania może nastąpić jedynie w ustawie, a nie np. w aktach rangi pozaustawowej, które zaliczałyby się do „przepisów prawa budowlanego” (por. Wyrok TK z 2023 r.).

[Przyporządkowanie stanu faktycznego w niniejszej sprawie pod przepisy UPOL – w odniesieniu do kwalifikacji prawnopodatkowej Otworów Geotermalnych]

Dokonując subsumpcji przedstawionych powyżej przepisów UPOL na grunt stanu faktycznego w niniejszej sprawie, należy zaznaczyć, iż Otwory Geotermalne:

- nie zostały wymienione w żadnym miejscu w katalogu budowli z art. 3 pkt 3 UPB, a także
- nie są jakkolwiek podobne do przykładów budowli przedstawionych przedmiotowym katalogu.

Nie wymieniono ich również w pozostałych przepisach rozważanej ustawy albo w załączniku nr 1 do UPB, w którym przedstawiono Kategorię obiektów budowlanych.

Co więcej, obiekty wymienione w katalogu budowli z UPB z założenia muszą stanowić dodatkowo obiekty budowlane, a obiektem budowlanym jest m.in. budowla, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jej użytkowania zgodnie z przeznaczeniem, wzniesiona z użyciem wyrobów budowlanych (por. art. 3 pkt 1 UPB), która została wybudowana (por. art. 1 UPB), czyli wykonana w określonym miejscu przeznaczenia (por. art. 3 pkt 6 UPB).

Bez wątpienia zatem fakt, że obiektem budowlanym nie mogą być zasadniczo odwierty w postaci tzw. „otworów w ziemi” (otwory w nieruchomości gruntowej), które nie podlegają w ogóle reglamentacji przepisów UPB ze względu na stosowne wyłączenie, lecz powstają głównie w oparciu o regulacje UPGG i rozporządzenia wykonawczego do ww. ustawy.

Tego typu obiekty – jako otwory w nieruchomości gruntowej – nie mogą również stanowić urządzeń technicznych, przez co bezcelowym jest weryfikacja, czy stanowią urządzenia budowlane.

Już powyższe świadczy o tym, iż Otwory Geotermalne nie powinny być rozpatrywane w kontekście ich opodatkowania podatkiem od nieruchomości, ponieważ stanowią wyrobiska górnicze, a nie obiekty budowlane.

Co więcej, jak wskazywano w opisie stanu faktycznego niniejszego wniosku, w ramach Inwestycji, w przyszłości mają w założeniu powstać obiekty budowlane (np. ciepłociągi), jednak na obecnym etapie, przeprowadzone były jedynie prace geologiczno-wiertnicze w oparciu o przepisy UPGG i rozporządzenia wykonawcze do ww. ustawy i nie dokonywano żadnych prac budowlanych odnoszących się do regulacji UPB.

Niezależnie od powyższego, ze względu na historyczne wątpliwości w kontekście opodatkowania analogicznych obiektów, Spółka poniżej przedstawiła również stosowne orzecznictwo konstytucyjne i sądownoadministracyjne jak i poglądy doktryny prawa podatkowego potwierdzające przyjęte przez nią stanowisko.

[Orzecznictwo konstytucyjne, orzecznictwo sądownoadministracyjne oraz doktryna prawa podatkowego – opodatkowanie wyrobisk górniczych]

Wnioskodawca jest świadomy, że w przeszłości organy podatkowe, m.in. w wybranych interpretacjach indywidualnych (tych, które były wydane kilkanaście/kilkadziesiąt lat temu), niekiedy przyjmowały stanowisko, iż wyrobisko górnicze (w tym również odwiert

geotermalny) wraz ze znajdującymi się w nim urządzeniami służącymi wyrobiskowi należy traktować jako budowlę podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości w całości. Niezależnie od tego, w historycznych orzeczeniach sądów administracyjnych, w tym przykładowo w wyroku NSA z dnia 20 września 2007 r., sygn. II FSK 1016/06, pojawiały się mimo wszystko stwierdzenia, iż (...) otwory wiertnicze gazu ziemnego (a więc pusta przestrzeń w skorupie ziemskiej wraz z kompletem umiejscowionych w nim urządzeń wydobywczych) nie podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości w stanie prawnym obowiązującym w 2001 r. (...) w pojęciu wyrobiska górniczego zawiera się więc także pojęcie odwiertu (np. gazowego) (...) wyrobisko górnicze (odwiert) nie mieści się w pojęciu obiektu budowlanego. Stąd też brak podstaw do opodatkowania wyrobisk górniczych.

Kwestia ta – pomimo licznych sporów i wątpliwości - została jednak definitywnie doprecyzowana i rozstrzygnięta na mocy przełomowego wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. o sygn. P 33/09 (dalej: „Wyrok TK z 2011 r.”), w którym sąd konstytucyjny orzekł, że wyrobisko górnicze nie może być traktowane jako obiekt budowlany podlegający podatkowi od nieruchomości - opodatkowanie podziemnych wyrobisk górniczych podatkiem od nieruchomości należy uznać za niedopuszczalne z konstytucyjnego punktu widzenia. Podziemne wyrobiska górnicze nie są bowiem obiektami budowlanymi (...) lecz przestrzenią powstałą w wyniku prac górniczych, a w konsekwencji nie mogą być kwalifikowane jako budowle (...). Tym samym nie stanowią one przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości ani samodzielnie (jako wyrobiska w znaczeniu fizycznym), ani wspólnie ze znajdującą się w nich infrastrukturą (jako wyrobiska w znaczeniu kompleksowym). Zaznaczył przy tym jednak, iż możliwym jest opodatkowanie poszczególnych obiektów budowlanych i ewentualnych urządzeń wewnątrz wyrobiska, przy czym w każdej sprawie podatkowej dotyczącej infrastruktury znajdującej się w podziemnych wyrobiskach górniczych niezbędne jest dokładne ustalenie, które z obiektów i urządzeń można zakwalifikować jako budowle w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, co pozwoli wykluczyć ryzyko opierania się w tym względzie na wątpliwych uogólnieniach.

Na kanwie przedmiotowego Wyroku TK z 2011 r., doszło następnie do ugruntowania się linii orzeczniczej, zgodnie z którą same wyrobiska górnicze (jako takie) nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, jednakże poszczególne elementy infrastruktury technicznej znajdujące się w tych wyrobiskach mogą być potencjalnie uznane za budowlę podlegającą opodatkowaniu (co wymaga indywidualnej oceny technicznej i prawnej). Przykładowo:

- w wyroku NSA z dnia 25 kwietnia 2024 r., sygn. III FSK 5070/21, wskazano, iż w przypadku opodatkowania obiektów zlokalizowanych w wyrobiskach górniczych podatnicy (także i w tej sprawie) środki trwałe rodzaju 200 KŚT traktują w całości jako budowle i tak je ujmują w swojej ewidencji księgowej. Tymczasem, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają nie całe wyrobiska, ale właśnie pojedyncze obiekty, które się w nich znajdują. Również w tej sprawie Podatnik nie posiada danych dotyczących wartości tych obiektów, która byłaby pomniejszona o koszty wydrążenia wyrobiska, które nie powinny powiększać podstawy opodatkowania, tj. wartości budowli znajdujących się w wyrobisku. Nie zachodzi bowiem tożsamość pomiędzy przedmiotem amortyzacji, a przedmiotem opodatkowania w podatku od nieruchomości.
- w wyroku NSA z dnia 5 kwietnia 2019 r., sygn. II FSK 1439/17, zaznaczono, że skoro wyrobisko górnicze nie jest przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości, a są nimi dopiero zlokalizowane w nim budowle, to do opodatkowania przyjąć należy: linie kablowe i telekomunikacyjne, rurociągi, tory kolejowe, urządzenia nastawcze, napędy zwrotnic kopalniach, sygnalizacje, urządzenia zabezpieczające ruch pociągów itp., odrzucając natomiast przestrzeń wybraną robotami górniczymi, w której zostały zlokalizowane (...) Przyjęcie założenia, że budowlą nie jest wyrobisko górnicze lecz

tylko zlokalizowane w nim budowle ma więc istotne znaczenie dla sposobu określenia podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości zlokalizowanych w nim budowli, nie będących jednocześnie samodzielnymi środkami trwałymi podlegającymi amortyzacji. Wyrobisko górnicze w ujęciu podatku dochodowego od osób prawnych stanie się środkiem trwałym dopiero wówczas, gdy będzie kompletne i zdane do użytku. Ten moment nie nastąpi po utworzeniu przestrzeni (tj. wyrobiska górniczego w rozumieniu art. 6 pkt 10 u.p.g.g.), lecz dopiero po zlokalizowaniu w nim budowli. Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. podstawę opodatkowania budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, stanowi wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych - ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. Wartość tą można przyjąć wówczas, gdy budowla jest środkiem trwałym, albowiem to ona, a nie jej poszczególne części podlegają amortyzacji. Jeżeli zaś budowlami podlegającymi opodatkowaniu mają być te właśnie części środka trwałego, to ponieważ od nich nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych (opisów tych dokonuje się od kompletnego środka trwałego);

- w wyroku WSA w Gliwicach z dnia 8 lutego 2017 r., sygn. I SA/GI 1092/16, zaznaczono, że wyrobisko górnicze nie jest przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości, a są nimi dopiero zlokalizowane w nim budowle;
- w wyroku NSA z dnia 28 marca 2013 r., sygn. II FSK 1481/12 podniesiono, iż (...) nie może bowiem być tak, że pośrednio opodatkowaniu podlegać będzie coś, co nie jest przedmiotem opodatkowania. Trafnie zatem sąd pierwszej instancji uznał, że koszty robót związane z powstawaniem wyrobiska górniczego nie mogą stanowić podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Z art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. wynika, że "podstawę opodatkowania stanowi: (...) dla budowli lub ich części, związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 4 i 5 -wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych - ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego". Rzecz w tym, że w przepisie tym jest mowa o wartości budowli, a więc takiego obiektu budowlanego, który nie może być wyrobiskiem górniczym, ale takiego który stanowi przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości;
- w wyroku NSA z dnia 31 lipca 2012 r., sygn. II FSK 1003/12, zaznaczono, że podziemne wyrobisko górnicze nie podlega podatkowi od nieruchomości. Nie jest ono bowiem obiektem budowlanym w rozumieniu u.p.b., lecz przestrzenią powstałą w wyniku prac górniczych. Wobec tego nie może być ono zakwalifikowane jako budowla. Jednocześnie sąd konsekwentnie twierdzi, czego nie dostrzega strona skarżąca, że przedmiotem opodatkowania mogą być obiekty i urządzenia zlokalizowane w wyrobiskach górniczych;
- w wyroku WSA w Gliwicach z dnia 21 grudnia 2011 r., sygn. I SA/GI 523/11, nadmieniono, iż skoro wyrobiska górnicze nie stanowią przedmiotu opodatkowania, to nie może opodatkowaniu temu podlegać wartość wykonanych odwiertów, a także budowle i urządzenia budowlane funkcjonalnie powiązane z wyrobiskiem, chyba że zostały one wymienione wprost w art. 3 pkt 3 i 9 p.b. jako obiekty budowlane lub urządzenia budowlane.

Niezależnie od przedstawionych powyżej orzeczeń, podobne poglądy można odnaleźć również w literaturze przedmiotu i doktrynie prawa podatkowego, w tym bezpośrednio w odniesieniu do odwiertów geotermalnych, gdzie podnosi się, iż (...) nie jest zaś przedmiotem opodatkowania sam odwiert ("dziura w ziemi") (por. R. Dowgier, M. Popławski, Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości odwiertów geotermalnych, PPLiFS 2009, nr 12, str. 15-18), albo (...) sama „dziura w ziemi” nie jest przedmiotem podatku od nieruchomości, co nie budzi też wątpliwości ani w doktrynie, ani w judykaturze. Stanowią go budowle w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych znajdujące się w tej „dziurze”, co wielokrotnie podkreślał Trybunał w uzasadnieniu wyroku i z czym się należy zgodzić (por. R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl [w:] R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl, Podatki i opłaty lokalne. Komentarz, Warszawa 2020, art. 1(a)).

Konkludując, stanowisko Spółki co do braku opodatkowania Otworów Geotermalnych, o których mowa w stanie faktycznym niniejszego wniosku (wzrostek górniczych), które nie powstały w żadnej części w oparciu o przepisy UPB, lecz w nawiązaniu do regulacji UPGG, znajduje pełne potwierdzenie w przytoczonych powyżej fragmentach orzeczeń sądów konstytucyjnych i administracyjnych wydanych na gruncie przepisów obowiązujących przed 31 grudnia 2024 r.

[Podsumowanie – Otwory Geotermalne a przepisy UPOL]

W ocenie Spółki, Otwory Geotermalne znajdujące się w jej majątku nie stanowiły budowli na gruncie przepisów UPOL obowiązujących do 31 grudnia 2024 r., gdyż:

- nie spełniały definicji „obiektów budowlanych”, o których mowa w przepisach UPB, ponieważ nie zostały wzniesione z użyciem wyrobów budowlanych oraz wybudowane w procesie budowlanym, czyli wykonane w określonym miejscu;
- nie zostały wymienione bezpośrednio w katalogu „budowli” z art. 3 pkt 3 UPB (a także nie były w jakikolwiek sposób podobne do przykładów budowli przedstawionych w przedmiotowym katalogu);
- nie wymieniono ich również w pozostałych przepisach UPB albo w załączniku nr 1 do tej ustawy, w którym przedstawiono Kategorię obiektów budowlanych;
- nie zostały ujęte w jakikolwiek sposób w definicji „urządzenia budowlanego” z art. 3 pkt 9 UPB (a także nie są w jakikolwiek sposób podobne pod względem konstrukcyjnym i funkcjonalnym do przykładów przedstawionych w przedmiotowym katalogu, ponieważ były przestrzenią w nieruchomości gruntowej, a nie urządzeniami technicznymi);
- stanowią wyrobiska górnicze, do których przepisy UPB nie mają zastosowania, co oznacza, że powinny być traktowane jako obiekty będące poza reżimem przepisów UPB i UPOL, nie stanowiące przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2024 r.

Powyższe stanowisko znajduje potwierdzenie zarówno w Wyroku TK z 2011 r., rozbudowanej linii orzeczniczej sądów administracyjnych jak i doktrynie prawa podatkowego.

Ad 2. – kwalifikacja prawopodatkowa Otworów Geotermalnych na gruncie Znowelizowanej UPOL

[Budowla jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości na gruncie Znowelizowanej UPOL – podstawowe przepisy oraz ich interpretacja]

W pierwszej kolejności należy zaznaczyć, iż stosownie do art. 2 ust. 1 pkt 3 Znowelizowanej UPOL, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają

nieruchomości lub obiekty budowlane w tym m.in. budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Jak wynika z art. 1a ust. 1 pkt 2a Znowelizowanej UPOŁ, przez obiekt budowlany należy rozumieć budynek lub budowlę, z wyłączeniem wyrobisk górniczych, a także tzw. obiektów małej architektury.

Tym samym, w obecnym stanie prawnym, jeśli dany składnik majątku spełnia przesłanki do uznania go za budowlę, dopiero w dalszej kolejności może być uznany za obiekt budowlany, który jest przedmiotem opodatkowania (jeśli oczywiście nie podlega pod stosowne wyłączenia ustawowe, czyli nie jest wyrobiskiem górniczym oraz obiektem małej architektury).

Z kolei, w świetle art. 1a ust. 1 pkt 2 Znowelizowanej UPOŁ, przez budowlę należy rozumieć:

- a) obiekt niebędący budynkiem, wymieniony w załączniku nr 4 do ustawy, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem,
- b) elektrownię wiatrową, elektrownię jądrową i elektrownię fotowoltaiczną, biogazownię, biogazownię rolniczą, magazyn energii, kocioł, piec przemysłowy, kolej linową, wyciąg narciarski oraz skocznię, w części niebędącej budynkiem - wyłącznie w zakresie ich części budowlanych,
- c) urządzenie budowlane - przyłącze oraz urządzenie instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, oraz inne urządzenie techniczne, bezpośrednio związane z budynkiem lub obiektem, o którym mowa w lit. a, niezbędne do ich użytkowania zgodnie z przeznaczeniem,
- d) urządzenie techniczne inne niż wymienione w lit. a-c - wyłącznie w zakresie jego części budowlanych,
- e) fundamenty pod maszyny oraz pod urządzenia techniczne, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową - wzniesione w wyniku robót budowlanych, także w przypadku, gdy stanowią część obiektu niewymienionego w ustawie.

Z powyższego wynika, iż jednym z kryteriów do uznania danego obiektu za budowlę jest jej wzniesienie „w wyniku robót budowlanych”, przez co należy rozumieć – stosownie do art. 1a ust. 1 pkt 2b Znowelizowanej UPOŁ – wzniesienie w ramach prac polegających na budowie, odbudowie, rozbudowie, nadbudowie, przebudowie lub montażu, do których stosuje się przepisy ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz. U. z 2024 r. poz. 725, 834 i 1222).

Należy również zauważyć, iż w kontekście art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. a Znowelizowanej UPOŁ, w załączniku nr 4 do Znowelizowanej UPOŁ zawarto szczegółowy i zamknięty wykaz stosownych obiektów (lub w niektórych przypadkach – zbiorów obiektów), które – w sytuacji wspomnianego wcześniej wzniesienia ich w ramach robót budowlanych i braku zaistnienia innych wyłączeń ustawowych – będą stanowić budowle.

Zgodnie z przedstawionymi powyżej regulacjami, aby móc rozpatrywać dany obiekt jako obiekt budowlany w postaci budowli na gruncie przepisów Znowelizowanej UPOŁ, konieczne jest:

- ustalenie, że dany obiekt nie stanowi budynku;
- przyporządkowanie danego obiektu w sposób niewątpliwy do jednej z pięciu kategorii (katalogów) przedstawionych powyżej w lit. a do e, w tym m.in. do katalogu budowli z załącznika nr 4 do Znowelizowanej UPOŁ (lit. a);
- zweryfikowanie, czy został wzniesiony w ramach robót budowlanych, którymi są prace polegające na budowie, odbudowie, rozbudowie, nadbudowie, przebudowie lub montażu, do których stosuje się przepisy UPB (art. 1a ust. 1 pkt 2b Znowelizowanej UPOŁ);

- zweryfikowanie, czy dany obiekt nie podlega pod wyłączenia ustawowe (wzrosty górnicze, obiekty małej architektury).

Pomimo, iż na obecną chwilę nie doszło jeszcze do wykształcenia praktyki stosowania nowych przepisów Znowelizowanej UPOŁ, niezależnie od tego, że w ich obrębie doszło zasadniczo do zerwania powiązania przepisów podatkowych z przepisami UPB (z wyjątkiem definicji robót budowlanych), wydaje się, iż wskazówką interpretacyjną w kontekście wykładni nowej definicji legalnej budowli może być dotychczasowe orzecznictwo konstytucyjne wskazane w pkt 1, odwołujące się do podstawowych zasad wykładni prawa podatkowego – w tym m.in. w zakresie dookreślenia definicji otwartych na potrzeby prawa podatkowego, zakazu stosowania analogii i wykładni rozszerzającej na niekorzyść podatnika, niedopuszczalności modyfikowania pojęć prawnych w oparciu o przesłanki nieprzewidziane normatywnie, czy konieczność uregulowania przedmiotu opodatkowania w aktach rangi ustawowej).

[Przyporządkowanie stanu faktycznego w niniejszej sprawie pod przepisy Znowelizowanej UPOŁ – w odniesieniu do kwalifikacji prawnopodatkowej Otworów Geotermalnych]

Dokonując subsumpcji przedstawionych powyżej przepisów Znowelizowanej UPOŁ na grunt stanu faktycznego w niniejszej sprawie, należy zaznaczyć, iż Otwory Geotermalne nie zostały wymienione wprost w żadnym miejscu w katalogu budowli z załącznika nr 4 do Znowelizowanej UPOŁ, do którego odwołuje się art. 1a ust. 1 pkt 2 lit. a Znowelizowanej UPOŁ. Wskazany załącznik ma charakter zamknięty, a w jego treści są wymienione jedynie ujęcia wód morskich oraz ujęcia wód śródlądowych (pkt 19), jednak same w sobie Otwory Geotermalne nie są tożsame pod względem funkcjonalnym lub konstrukcyjnym np. ze studniami głębinowymi (a gdyby ustawodawca chciał objąć zakresem przedmiotowym podatku od nieruchomości odwierty geotermalne, wskazałby je wprost obok ww. pozycji w pkt 19 lub w odrębnym punkcie).

Niemniej jednak, nawet gdyby próbować hipotetyczne uznać, że Otwory Geotermalne są ujęciami wód śródlądowych, zgodnie z przedstawionym wcześniej algorytmem kwalifikacji, samo wyodrębnienie takiej kategorii nie oznacza, iż tego typu obiekty będą automatycznie stanowić budowlę. Koniecznym jest bowiem również spełnienie nadrzędnej przesłanki, czyli ww. potencjalne ujęcia wód śródlądowych i ujęcia wód morskich musiałyby zostać wzniesione w ramach robót budowlanych, czyli w ramach prac polegających na budowie, odbudowie, rozbudowie, nadbudowie, przebudowie lub montażu, do których stosuje się przepisy UPB.

Jak wskazano w opisie stanu faktycznego Wniosku, Otwory Geotermalne były wykonywane odniesieniu do regulacji UPGG (a nie jakichkolwiek przepisów UPB) oraz innych aktów podustawowych, w zgodzie z Decyzjami Marszałka, Projektem, Dodatkiem, Planami Ruchu oraz Umową.

Tym samym, niewątpliwie, nie spełniają one kluczowej przesłanki, która warunkuje uznanie danego obiektu za budowlę pod względem podatkowym, czyli wzniesienia w ramach robót budowlanych, do których stosuje się przepisy UPB, bowiem powstały one w oparciu o regulację UPGG. Powstanie obiektu w oparciu o przepisy UPGG i regulacje geologiczno-wiertnicze nie jest zatem tożsame z robotami budowlanymi, w tym budową, do której stosuje się przepisy UPB.

Powyższe koresponduje w pełni z przytoczoną wcześniej definicją obiektu budowlanego, którym jest m.in. budowla, ale z wyłączeniem wyrobisk górniczych, które nie powstają w odniesieniu do reżimu UPB.

Wskazana teza znajduje potwierdzenie w doktrynie prawa podatkowego, gdzie zaznacza się, że w kontekście rozważań nad nową definicją robót budowlanych kluczowe wydaje się zatem nie tylko rozróżnienie kategorii robót budowlanych, ale również ustalenie,

czy dany składnik majątku w ogóle podlega reżimowi Prawa Budowlanego. W rezultacie decydujące jest to, czy spełniona zostanie przesłanka wzniesienia obiektu w wyniku robót budowlanych, do których stosuje się przepisy tej ustawy. Na przykład, zgodnie z art. 2 ust. 1 Prawa Budowlanego, wyrobiska górnicze są wyłączone spod regulacji tej ustawy, bowiem podlegają pod Prawo geologiczne i górnicze. Potwierdza to również znowelizowany art. 1a ust. 1 pkt 2a u.p.o.l, zgodnie z którym wyrobiska górnicze nie stanowią obiektu budowlanego w rozumieniu przepisów podatkowych (por. P. Banasik, I. Cupała, M. Gębarowicz, Podatki i opłaty lokalne. Podatek leśny. Podatek rolny, Komentarz, INFOR, Warszawa 2025, str. 28-29).

W kontekście powyższego, podobnie jak w przypadku analizy dokonanej na gruncie przepisów obowiązujących przed 31 grudnia 2024 r., weryfikacja czy Otwory Geotermalne stanowią urządzenia techniczne (i potencjalne urządzenia budowlane) jest bezcelowa, gdyż jest to przestrzeń w skorupie ziemi i otwór wykonany w górotworze, a nie jakiegokolwiek urządzenie techniczne.

Mając na uwadze całość powyższych rozważań, Wnioskodawca uważa, iż Otwory Geotermalne, nie powinny podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na gruncie przepisów Znowelizowanej UPOL, ponieważ z jednej strony nie zostały wzniesione w ramach robót budowlanych do których stosuje się przepisy UPB (co już dyskwalifikuje uznanie ich za budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej i opodatkowanych w całości), a dodatkowo – potencjalnie – wchodzi w zakres pojęciowy definicji wyrobisk górniczych, które są w ogóle wyłączone z zakresu przedmiotowego przepisów UPOL.

Warto jednak w tym miejscu zaznaczyć, iż Spółka zdaje sobie sprawę, że jeśli w obrębie Otworów Geotermalnych dojdzie do dalszej powstania ewentualnych przyszłych obiektów budowlanych wraz z instalacjami czy urządzeniami spełniających definicję budowli (np. rurociągów, ciepłociągów, konstrukcji oporowych itd.), wzniesionych w ramach robót budowlanych do których stosuje się przepisy UPB, wówczas powinny one podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Same wyrobiska (odwierty) nie stanowią jednak w ocenie Wnioskodawcy przedmiotu opodatkowania.

[Orzecznictwo konstytucyjne, orzecznictwo sądowoadministracyjne oraz doktryna prawa podatkowego – opodatkowanie wyrobisk górniczych]

W tym miejscu należy zaznaczyć, iż wg spółki pomimo zmiany definicji budowli wraz z wejściem w życie przepisów Znowelizowanej UPOL, jak wskazano powyżej, w ocenie Wnioskodawcy nie przekreśla to pomocniczego wykorzystywania orzecznictwa sądów konstytucyjnych (w tym przede wszystkim Wyroku TK z 2011 r.) lub sądów administracyjnych w kontekście opodatkowania tzw. wyrobisk górniczych (do których zalicza się również odwierty geotermalne).

Znajduje to potwierdzenie z uzasadnieniu do projektu ustawy z dnia 19 listopada 2024 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o opłacie skarbowej (wprowadzającej od 1 stycznia 2025 r. Znowelizowaną UPOL), gdzie wskazano, że konsekwencją zaproponowanej definicji budowli, tj. w oparciu o kategorie budowli, których rodzaje zostaną zaczerpnięte z ustawy – Prawo budowlane będzie możliwość pomocniczego czerpania z bogatego dorobku orzeczniczego dotyczącego opodatkowania budowli, w stanie prawnym, w którym definicja „budowli” odwołuje się do przepisów u.p.b.

Tym samym, przedstawione na wcześniejszym etapie orzecznictwo konstytucyjne i sądowoadministracyjne, w ramach uzasadnienia stanowiska do pytania nr 1, powinno również znaleźć pośrednie zastosowanie również w aktualnym stanie prawnym.

Co więcej, niewątpliwym jest również, iż obecna definicja obiektu budowlanego ze Znowelizowanej UPOL, zawierająca wprost wyłączenie dla wyrobisk górniczych, jest

w zasadzie konkretyzacją ustaleń i konkluzji przedstawianych przez lata w orzecznictwie jak i doktrynie prawa podatkowego.

[Podsumowanie – Otwory Geotermalne a przepisy Znowelizowanej UPOL]

W ocenie Spółki, Otwory Geotermalne znajdujące się w jej majątku nie stanowią budowli na gruncie przepisów Znowelizowanej UPOL obowiązujących od 1 stycznia 2025 r., gdyż:

- nie zostały wymienione bezpośrednio w załączniku nr 4 do Znowelizowanej UPOL, zawierającym zamknięty wykaz obiektów stanowiących budowle, w sytuacji, gdy są one wzniesione w ramach robót budowlanych (a także nie są w jakikolwiek sposób podobne do przykładów budowli przedstawionych w przedmiotowym katalogu);
- niewątpliwie nie wchodzi w zakres przedmiotowy definicji urządzenia budowlanego, ponieważ nie są to w ogóle urządzenia techniczne, tylko otwory w skorupie ziemskiej (rodzaje wyrobisk górniczych);
- nie mogą być rozpatrywane jako budowla również w odniesieniu do innych pozostałych pozycji (katalogów) z definicji budowli, ponieważ nie są – w sposób oczywisty - części budowlane urządzeń technicznych lub fundamenty pod maszyny i urządzenia;
- nie zostały wzniesione w ramach robót budowlanych w rozumieniu UPOL, co jest podstawowym i nadrzędnym kryterium do uznania danego obiektu za budowlę, ponieważ jak wskazano w opisie stanu faktycznego niniejszego wniosku, były one wykonywane w odniesieniu do regulacji UPGG (a nie jakichkolwiek przepisów UPB) oraz innych aktów podustawowych, w zgodzie z Decyzjami Marszałka, Projektem, Dodatkiem, Planami Ruchu oraz Umową;
- stanowią wyrobiska górnicze, które – z założenia – w zgodzie z przepisami UPOL nie mogą być traktowane jako obiekty budowlane w postaci budowli (ze względu na wyłączenie ustawowe).

Co oznacza, że powinny być traktowane jako obiekty będące poza reżimem przepisów UPOL, nie stanowiące przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2025 r.

Powyższe stanowisko – pomocniczo - znajduje potwierdzenie zarówno w Wyroku TK z 2011 r., rozbudowanej, historycznej linii orzecniczej sądów administracyjnych jak i doktrynie prawa podatkowego.

Ad 3. – Rury i kolumny filtracyjne związane z pracami w postaci Zarzucania i Zafiltrowania a kwalifikacja prawopodatkowa na gruncie przepisów UPOL oraz Znowelizowanej UPOL

Jak wskazano w opisie stanu faktycznego, w ramach prac geologiczno-wiertniczych związanych z powstaniem Otworów Geotermalnych przewidziano również odpowiednio w pkt 4 dla każdego z otworów prace związane Zarzucaniem i Zafiltrowaniem Otworów Geotermalnych.

Biorąc pod uwagę, iż w kontekście podatku od nieruchomości, potencjalnie budowlą związaną z działalnością gospodarczą mogą być obiekty budowlane tj.: obiekty liniowe (na gruncie UPOL), jak i występujące samodzielnie lub stanowiące element sieci obiekty, których charakterystycznym parametrem jest długość: inny rurociąg – wraz z przewodami, fundamentem, podbudową słupową oraz konstrukcją wsporczą, o ile je posiadają (na gruncie Znowelizowanej UPOL), z ostrożności, Wnioskodawca odniósł się również do kwestii kwalifikacji prawopodatkowej rur i kolumn filtracyjnych związanych z pracami w postaci Zarzucania i Zafiltrowania.

W ocenie Spółki, wskazane obiekty nie powinny być rozpatrywane w kontekście ich ewentualnego opodatkowania podatkiem od nieruchomości jako budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej na gruncie przepisów:

- UPOL (brzmienie obowiązujące do 31 grudnia 2024 r.), ponieważ stanowią element wyrobiska górniczego, a z drugiej strony nie stanowią obiektu budowlanego w rozumieniu UPB, czyli budowli wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania ww. obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesionej z użyciem wyrobów budowlanych, która została wybudowana, czyli wykonana w określonym miejscu przeznaczenia;
- Znowelizowanej UPOL (brzmienie obowiązujące od 1 stycznia 2025 r.), ponieważ stanowią element wyrobiska górniczego, a z drugiej strony nie zostały wzniesione w ramach robót budowlanych do których stosuje się przepisy UPB, przez co nie stanowią obiektu budowlanego (budowli) w rozumieniu Znowelizowanej UPOL.

W obu przypadkach wynika to z faktu, iż wskazane rury i kolumny filtracyjne są specjalistycznymi elementami prac geologiczno-wiertniczych niezbędnymi przy drążeniu Otworów Geotermalnych służącymi do stabilizacji otworu. Ich wykonanie i instalacja podlega ścisłym obowiązkom formalnym, w tym sporządzeniu i zatwierdzeniu projektu robót geologicznych, nadzorowi geologicznemu, dokumentacji powykonawczej itd. Podlegają one zatem pod regulacje wynikające z UPGG oraz inne akty podustawowe (a nie pod jakichkolwiek przepisy UPB).

Dodatkowo powstały one w zgodzie z Decyzjami Marszałka, Projektem, Dodatkiem, Planami Ruchu oraz Umową (a nie w zgodzie z jakąkolwiek dokumentacją budowlaną), a nadzór w ramach ww. etapu i niniejszych elementów był nadzorem geologicznym, a nie nadzorem budowlanym (nie powołano jakiegokolwiek kierownika budowy, ponieważ prace budowlane będą wykonywane dopiero w pkt 6 z Etapów Inwestycji wymienionych w opisie stanu faktycznego).

Podsumowując, Spółka uważa, iż ww. rury i kolumny filtracyjne powinny być traktowane jako obiekty będące poza reżimem przepisów UPOL, nie stanowiące przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości w stanie prawnym obowiązującym przed 31 grudnia 2024 r. (UPOL) jak i obowiązującym od 1 stycznia 2025 r. (Znowelizowana UPOL).

Z powyższych względów Wnioskodawca wnosi o potwierdzenie prawidłowości stanowiska przedstawionego we wniosku.

STANOWISKO ORGANU PODATKOWEGO

Na wstępie należy przypomnieć, że w myśl art. 14b § 1 i art. 14j ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.) w zakresie swojej właściwości wójt, burmistrz (prezydent miasta), na pisemny wniosek zainteresowanego, wydaje, w jego indywidualnej sprawie, pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego. Zgodnie z art. 14b § 2 i § 3 Ordynacji podatkowej wniosek o interpretację indywidualną może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego i zdarzeń przyszłych, a składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązujący jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Interpretacja indywidualna winna zawierać wyczerpujący opis przedstawionego we wniosku stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego oraz ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny. Można odstąpić od uzasadnienia prawnego, jeżeli stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe w pełnym zakresie (art. 14c § 1 Ordynacji podatkowej).

W orzecznictwie sądów administracyjnych ugruntowany jest pogląd, że organ wydający interpretację dokonuje jedynie oceny prawnej stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę, bez możliwości jego modyfikowania, czy też prowadzenia postępowania dowodowego w trybie przepisów działu IV Ordynacji podatkowej.

Wobec tego interpretacja może dotyczyć wyłącznie stanu faktycznego przedstawionego we wniosku, gdyż organ nie prowadzi żadnego postępowania dowodowego, nie ocenia też wiarygodności danych przedstawionych we wniosku. Obowiązkiem wyczerpującego przedstawienia stanu faktycznego ustawodawca obciążył wnioskodawcę, co oznacza, iż to wnioskodawca wskazuje elementy stanu faktycznego, jakie należy uwzględnić przy wydawaniu interpretacji.

Stan prawny

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych – w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2024 r. (dalej: Upol).

Art. 1a.

1. Użyte w ustawie określenia oznaczają:

2) budowla - 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;

3) grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej - grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z zastrzeżeniem ust. 2a;

Art. 2.

1. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane:

1) grunty;

2) budynki lub ich części;

3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych – w brzmieniu obowiązującym od dnia 01 stycznia 2025 r. (dalej: Znowelizowana Upol).

Art. 1a.

1. Użyte w ustawie określenia oznaczają:

2) budowla:

a) obiekt niebędący budynkiem, wymieniony w załączniku nr 4 do ustawy, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem,

b) elektrownię wiatrową, elektrownię jądrową i elektrownię fotowoltaiczną, biogazownię, biogazownię rolniczą, magazyn energii, kocioł, piec przemysłowy, kolej linową, wyciąg narciarski oraz skocznię, w części niebędącej budynkiem - wyłącznie w zakresie ich części budowlanych,

c) urządzenie budowlane - przyłącze oraz urządzenie instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, oraz inne urządzenie techniczne, bezpośrednio związane z budynkiem lub obiektem, o którym mowa w lit. a, niezbędne do ich użytkowania zgodnie z przeznaczeniem,

d) urządzenie techniczne inne niż wymienione w lit. a-c - wyłącznie w zakresie jego części budowlanych,

e) fundamenty pod maszyny oraz pod urządzenia techniczne, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową

- wzniesione w wyniku robót budowlanych, także w przypadku, gdy stanowią część obiektu niewymienionego w ustawie;

2a) obiekt budowlany - budynek lub budowlę, z wyłączeniem wyrobisk górniczych, a także niewielkich obiektów stanowiących:

a) obiekty kultu religijnego - w szczególności kapliczki, krzyże przydrożne i figury,
b) obiekty architektury ogrodowej - w szczególności posągi i figurki ogrodowe, wodotryski, mostki, pergole, murowane grille i oczka wodne,
c) obiekty użytkowe służące rekreacji codziennej i utrzymaniu porządku - w szczególności śmietniki, wiaty na wózki dziecięce i rowery oraz obiekty stanowiące wyposażenie placów zabaw dla dzieci;

2b) roboty budowlane - prace polegające na budowie, odbudowie, rozbudowie, nadbudowie, przebudowie lub montażu, do których stosuje się przepisy ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz. U. z 2025 r. poz. 418);

3) grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej - grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z zastrzeżeniem ust. 2a;

Art. 2.

1. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane:

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

Ad 1 Zdaniem Wnioskodawcy, opisane w treści stanu faktycznego „Otwory Geotermalne” nie stanowiły przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości w stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2024 r., tj. na gruncie UPOL.

Zdaniem organu podatkowego przedstawione przez Wnioskodawcę stanowisko jest prawidłowe.

Zgodnie z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. (sygn. akt P 33/09) i ukształtowanym na jego podstawie orzecznictwem sądów administracyjnych - **opodatkowanie podziemnych wyrobisk górniczych podatkiem od nieruchomości należy uznać za niedopuszczalne z konstytucyjnego punktu widzenia. Podziemne wyrobiska górnicze nie są bowiem obiektami budowlanymi, lecz przestrzenią powstałą w wyniku prac górniczych, a w konsekwencji nie mogą być kwalifikowane jako budowle. Tym samym nie stanowią one przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości ani samodzielnie (jako wyrobiska w znaczeniu fizycznym), ani wspólnie ze znajdującą się w nich infrastrukturą (jako wyrobiska w znaczeniu kompleksowym).**

Zgodnie zaś z przepisem art. 6 ust. 1 pkt 17) ustawy z dnia 09 czerwca 2011 r. Prawo geologiczne i górnicze (Dz. U. z 2024 r. poz. 1290 z późn. zm.) **wyrobiskiem górniczym jest przestrzeń w nieruchomości gruntowej lub górotworze powstała w wyniku robót górniczych. Robotą górniczą jest wykonywanie, utrzymywanie, zabezpieczanie lub likwidowanie wyrobisk górniczych oraz zwałowanie nadkładu w odkrywkowych zakładach górniczych w związku z działalnością regulowaną ustawą.**

Analizując przedmiotową sprawę stwierdzić więc należy, że same **Otwory geotermalne rozumiane, jako przestrzeń w nieruchomości gruntowej (wyrobisko górnicze) nie mogą być przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości, albowiem nie są obiektami budowlanymi, lecz przestrzenią powstałą w wyniku prac górniczych, a w konsekwencji nie mogą być kwalifikowane jako budowle.**

W tym zakresie zapadło wiele orzeczeń:

- **Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 13 grudnia 2011 r. I SA/GI 434/11**

Skoro wyrobisko górnicze nie stanowi budowli, to wartość tak rozumianego wyrobiska (koszty jego wydrążenia) nie może być zaliczona do podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

- **Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 21 grudnia 2011 r. I SA/GI 523/11**

Skoro wyrobiska górnicze nie stanowią przedmiotu opodatkowania, to nie może opodatkowaniu temu podlegać wartość wykonanych odwiertów, a także budowle i urządzenia budowlane funkcjonalnie powiązane z wyrobiskiem, chyba że zostały one wymienione wprost w art. 3 pkt 3 i 9 p.b. jako obiekty budowlane lub urządzenia budowlane.

- **Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 września 2007 r. II FSK 1016/06**

W pojęciu wyrobiska górniczego zawiera się więc także pojęcie odwiertu (np. gazowego). Wykładnię tę potwierdza treść art. 6 pkt 7 Prawa geologicznego i górniczego, gdzie wskazuje się, iż zakładem górniczym jest wyodrębniony technicznie i organizacyjnie zespół środków służących przedsiębiorcy do bezpośredniego wydobywania kopaliny ze złoża, w tym wyrobiska górnicze, obiekty budowlane oraz technologicznie związane z nimi obiekty i urządzenia przeróbcze. Przepis ten nie wymienia odrębnie, jako składnika zakładu górniczego otworu wiertniczego (odwiertu), mimo że takowe bezspornie stanowią część zakładu górniczego, o czym świadczy treść art. 58 ust. 1 pkt 4 Prawa geologicznego i górniczego (w brzmieniu z 2001 r.), który do obiektów budowlanych zakładu górniczego zalicza urządzenia odwiertów na powierzchni oraz rurociągi związane z ruchem zakładu górniczego.

- Wyrobisko górnicze (odwiert) nie mieści się w pojęciu obiektu budowlanego. Stąd też brak podstaw do opodatkowania wyrobisk górniczych.

- **Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. P 33/09**

*Art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613, Nr 96, poz. 620, Nr 225, poz. 1461 i Nr 226, poz. 1475 oraz z 2011 r. Nr 102, poz. 584, Nr 112, poz. 654 i Nr 171, poz. 1016), rozumiany w taki sposób, że **nie odnosi się do podziemnych wyrobisk górniczych** oraz może odnosić się do obiektów i urządzeń zlokalizowanych w tych wyrobiskach, jest zgodny z zasadą ustawowej określoności regulacji podatkowych i zasadą poprawnej legislacji wywodzonymi z art. 217 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.*

Ad 2 Jednocześnie, Spółka stoi na stanowisku, iż „Otwory Geotermalne” nie stanowią przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości także w stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 stycznia 2025 r. (tj. na gruncie Znowelizowanej UPOŁ).

Zdaniem organu podatkowego przedstawione przez Wnioskodawcę stanowisko jest prawidłowe.

Przedstawiona powyżej interpretacja pozostaje w pełni aktualna na gruncie Znowelizowanej Upol.

Co istotne Znowelizowana Upol, w sposób jednoznaczny wyłącza (w przepisie art. 1a ust. 1 pkt 2a) wyrobiska górnicze z definicji obiektu budowlanego, co przesądza ipso iure o braku możliwości opodatkowania tychże wyrobisk górniczych podatkiem od nieruchomości.

Ad 3 W ocenie Wnioskodawcy, rury i kolumny filtracyjne, które są związane z pracami w postaci „Zarurowania i Zafiltrowania Otworów Geotermalnych” nie będą stanowić przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości w obu stanach prawnych (tj. na gruncie UPOL oraz na gruncie Znowelizowanej UPOL).

Zdaniem organu podatkowego przedstawione przez Wnioskodawcę stanowisko jest nieprawidłowe.

W związku z tym, że w opisanym stanie faktycznym zawarto informację o tym, że w ramach prac związanych z wykonywanymi Otworami Geotermalnymi **wykonano również „Zarurowanie i zafiltrowanie otworu kolumną filtrową”** zwrócić należy uwagę na **możliwość uznania tego rodzaju prac jako prowadzących do powstania budowli (urządzenia budowlanego) mogącej być przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości.**

W opisanym stanie faktycznym wnioskodawca wskazuje, że były to prace zrealizowane w ramach Etapu 3. polegającego na wierceniu Otworów Geotermalnych (na gruncie ustawy Prawo geologiczne i górnicze). Prace te miały być zrealizowane zgodnie z projektem robót geologicznych na poszukiwanie i rozpoznanie wód termalnych w (...) opracowanym przez (...), który to projekt został zatwierdzony Decyzją Marszałka Województwa Zachodniopomorskiego z dnia (...) (znak ...) oraz dodatkiem do ww. projektu, który został zatwierdzony Decyzją Marszałka Województwa Zachodniopomorskiego z dnia (...) (znak ...), w nawiązaniu do przepisów ustawy Prawo geologiczne i górnicze i aktów podwykonawczych do tejże ustawy.

W tym zakresie należy zwrócić jednak uwagę na stanowiska prezentowane w orzecznictwie sądów administracyjnych wskazujące w szczególności na możliwość uznania obudowy wyrobiska za budowlę, stanowiącą potencjalnie przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości:

- **Wyrok WSA w Gliwicach z 10.06.2021 r., I SA/GI 346/21**

W przypadku opodatkowania elementów wyrobisk górniczych zdarza się rozbieżne ich kwalifikowanie w różnych decyzjach. Niejednokrotnie stanowi to konsekwencję posilkowania się zapatrywaniem różnych biegłych, sporządzających opinie dotyczące przedmiotu opodatkowania. Wskazywana niejednorodność w opodatkowaniu środków trwałych podatnika usytuowanych w podziemnych wyrobiskach górniczych, w których różnie wyjaśnia się pojęcie obudów, jest niewątpliwie niepożądana, niemniej jednak nie może skutecznie podważyć zasadności ich opodatkowania. Nawet wtedy, gdy obudowę raz kwalifikuje się jako konstrukcję oporową, a raz jako tunel, to nie może to stanowić to o braku podstaw do opodatkowania.

- Wyrok NSA z 5.11.2020 r., II FSK 1523/18 oraz Wyrok NSA z 14.08.2018 r., II FSK 2206/16

Skoro obudowy górnicze stanowią konstrukcje oporowe, a te wymienione są wprost w P.b. jako budowle, to jako budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

- Wyrok NSA z 5.06.2018 r., II FSK 1478/16

Skoro - analizując infrastrukturę znajdującą się w podziemnym wyrobisku górniczym ustalono, iż obudowy podziemnych wyrobisk górniczych można zaliczyć do konstrukcji oporowych, zdefiniowanych w prawie budowlanym jako budowla - to istniały wszelkie podstawy do opodatkowania ich podatkiem od nieruchomości.

- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 12 kwietnia 2016 r., I SA/GI 996/15

Obudowa wyrobiska górniczego może stanowić przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 27 maja 2015 r., II FSK 759/15

Obudowy górnicze, które chronią wyrobisko przed zawaleniem, są budowlami opodatkowanymi podatkiem od nieruchomości.

W kontekście powyższego sądy administracyjne zwracają uwagę, że każdorazowo konieczne jest szczegółowe ustalenie, przy pomocy osoby posiadającej wiadomości specjalne, z jakimi obiektami mamy do czynienia, a w konsekwencji czy podlegają one opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości:

- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 22 października 2014 r., II FSK 457/14

Ustalenie rzeczywistych cech i funkcji ocenianego obiektu, w kontekście istotnych parametrów funkcjonalnych i technicznych budowli, wyszczególnionych w art. 3 pkt 3 p.b., może wymagać wiadomości specjalnych, czego konsekwencją winno być powołanie przez organ na biegłego osoby dysponującej takimi wiadomościami, w celu wydania opinii (art. 197 § 1 o.p.).

- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 24 listopada 2011 r., I SA/GI 938/11

Opodatkowanie obiektów i urządzeń umieszczonych w wyrobiskach wymaga wskazania, że odpowiadają one budowlom zdefiniowanym w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych wraz ze stosownymi odesłaniami do ustawy - Prawo budowlane, a co w przypadku zaistnienia sporu w tym zakresie nierozwiązanego na rozprawie administracyjnej wymagać będzie skorzystania z wiedzy specjalistycznej.

- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., P 33/09, LEX nr 929854:

Nie istnieje (..) jakikolwiek przepis prawa, który generalnie wyłączałby możliwość zakwalifikowania elementów infrastruktury usytuowanej w podziemnych wyrobiskach górniczych jako (..) budowli na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

W każdej sprawie podatkowej dotyczącej infrastruktury znajdującej się w podziemnych wyrobiskach górniczych niezbędne jest dokładne ustalenie, które z obiektów i urządzeń można zakwalifikować jako budowle. Biorąc pod uwagę duże zróżnicowanie obiektów i urządzeń usytuowanych w podziemnych wyrobiskach górniczych, do których zaliczyć należy m.in.: urządzenia służące do dostarczania świeżego powietrza (lutniociągi), rurociągi do doprowadzania i odprowadzania wody, przewody sieci energetycznej do napędu urządzeń do transportu i urabiania, przenośniki taśmowe lub zgrzeblowe służące do transportu, urządzenia do prowadzenia urabiania kopalin użytecznych oraz obudowy wyrobiska (podporowe i zmechanizowane), konieczne jest precyzyjne rozważenie, czy poszczególne z tych obiektów i urządzeń, ich zespoły bądź też cała rozważana infrastruktura dają się przyporządkować nazwom budowli wskazanym w prawie budowlanym, co nie wydaje się wcale zadaniem łatwym.

Biorąc powyższe pod uwagę należy rozważyć, czy w świetle przedstawionego przez Wnioskodawcę stanu faktycznego rury i kolumny filtracyjne mogą być **jakkolwiek** traktowane, jako elementy odrębne od Otworów Geotermalnych, stanowiące przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Zarówno Upol, jak i Znowelizowana Upol za budowlę uznaje obiekt liniowy, a więc obiekt budowlany, którego charakterystycznym parametrem jest długość, w szczególności rurociąg, a także konstrukcje oporowe, co powoduje, że Zarurowanie i Zafiltrowanie opisane przez Wnioskodawcę może być zakwalifikowane jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, zarówno na gruncie Upol, jak i Znowelizowanej Upol. Nie można więc generalnie wykluczyć (a tym samym potwierdzić stanowiska Wnioskodawcy), że rury i kolumny filtracyjne mogą być jakkolwiek traktowane, jako elementy odrębne od Otworów Geotermalnych, stanowiące przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości

Na szczególną uwagę w tym zakresie zasługuje wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 07 października 2015 r. I SA/Sz 908/15, którego rozstrzygnięcie zapadło w zbliżonym stanie faktycznym do tego, który przedstawiony został przez Wnioskodawcę.

- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 07 października 2015 r. I SA/Sz 908/15

Istota sporu w niniejszej sprawie sprowadza się do rozstrzygnięcia sporu wokół problemu dotyczącego otworów geotermalnych (wyrobisk górniczych), które w ocenie Skarżącej nie mogą podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, ponieważ nie stanowią budowli w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Skarżąca kwestionuje ponadto możliwość objęcia opodatkowaniem obiektów znajdujących się w tych otworach geotermalnych.

(...)

Opierając się na uzasadnieniu wyroku Trybunału Konstytucyjnego, uznać należy, że nie jest wykluczona natomiast możliwość zasadnego opodatkowania przedmiotowym podatkiem urządzeń znajdujących się w przedmiotowych wyrobiskach górniczych.

W niniejszej sprawie, jak wskazała Skarżąca chodzi o orurowanie wraz z filtrem Johnsona, obsypką, uzbrojeniem i głowicą eksploatacyjną. Jak sama wskazała istnieje pomiędzy tymi elementami związek techniczny i użytkowy, bowiem stanowią zabezpieczenie otworu (ocembrowanie wyrobisk termalnych (otworów wiertniczych), a więc ich orurowanie, zapobiega wymieszaniu się różnych poziomów wodonośnych, a także zapobiega przed zanieczyszczeniem złoża innymi warstwami geologicznymi). Głowice eksploatacyjne wraz z filtrami są nierozdzielnie połączone z orurowaniem, tworząc całość techniczno-użytkową, więc dopiero łącznie spełniają swoją właściwą funkcję. Ta okoliczność przesądza o prawie do opodatkowania podatkiem od nieruchomości, obiektu stanowiącego budowlę w powyższym rozumieniu.

Biorąc pod uwagę argumentację oraz przytoczone orzecznictwo, w przypadku Zafiltrowania i Zarurowania, nie można potwierdzić zasadności stanowiska Wnioskodawcy, zwłaszcza, że jak wynika z przedstawionego opisu - elementy te mają ułatwić pompowanie i badania hydrogeologiczne, a więc mają służyć do prowadzenia działalności związanej z eksploatacją wód termalnych.

Warto zwrócić uwagę także na literaturę przedmiotu (Prawo geologiczne i górnicze. Tom II. Komentarz 2022, wyd. 2, Hubert Schwarz), w której pokreślono, że **ustawa Prawo budowlane stanowi, że nie stosuje się jej w zakresie robót budowlanych na potrzeby geologii i górnictwa jedynie do wyrobisk. W pozostałej mierze Prawo Budowlane będzie miało zastosowanie do spraw z zakresu geologii i górnictwa w takim zakresie, w jaki nie reguluje tej materii Prawo geologiczne i górnicze** (art. 2 ust. 2 pkt 1 ustawy Prawo budowlane). W ocenie autora brak jest de lege lata podstaw do przypisywania na gruncie Prawa budowlanego zwrotowi „wyrobisko górnicze” znaczenia innego, niż zdefiniowane w art. 6 ust. 1 pkt 17 ustawy Prawo geologiczne i górnicze. Według autora przepisów Prawa budowlanego nie stosuje się jedynie do przestrzeni powstałej wskutek robót górniczych, lecz **będą miały w pełni zastosowanie do zlokalizowanych w wyrobisku obiektów jeśli tylko spełnią warunki uznania za obiekt budowlany.**

Wnioskodawca w uzasadnieniu swojego stanowiska (Ad 3. – Rury i kolumny filtracyjne związane z pracami w postaci Zarurowania i Zafiltrowania a kwalifikacja prawnopodatkowa na gruncie przepisów UPOL oraz Znowelizowanej UPOL) napisał, że nadzór w ramach ww. etapu i niniejszych elementów był nadzorem geologicznym, a nie nadzorem budowlanym (nie powołano jakiegokolwiek kierownika budowy, ponieważ prace budowlane będą wykonywane dopiero w pkt 6 z Etapów Inwestycji wymienionych w opisie stanu faktycznego).

Tymczasem z art. 168 ust. 2 ustawy Prawo geologiczne i górnicze wynika, że **w odniesieniu do projektowania i wykonywania robót budowlanych oraz utrzymania obiektów budowlanych na terenie zakładu górniczego to właśnie organy nadzoru górniczego wykonują zadania z zakresu administracji architektoniczno-budowlanej i nadzoru budowlanego** (podobnie art. 89a ustawy Prawo budowlane - do właściwości organów administracji architektoniczno-budowlanej i nadzoru budowlanego w dziedzinie górnictwa należą sprawy i związane z nimi środki działania określone w ustawie, dotyczące obiektów i robót budowlanych zakładów górniczych). **Kwestia właściwości organów nadzoru geologicznego/górniczego nie przesądza więc w tym zakresie, czy mamy do czynienia z obiektem budowlanym, czy też nie.**

Podsumowując, przedstawiony przez Wnioskodawcę stan faktyczny, w ocenie organu podatkowego, nie wyklucza możliwości opodatkowania podatkiem od

nieruchomości rur i kolumn filtracyjnych, które są związane z pracami w postaci Zarurowania i Zafiltrowania Otworów Geotermalnych. Z przytoczonego orzecznictwa jasno wynika, że istnieje prawna możliwość opodatkowania elementów infrastruktury usytuowanej w podziemnych wyrobiskach górniczych (m.in. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., P 33/09, który powołuje w uzasadnieniu swojego stanowiska także Wnioskodawca).

Według organu podatkowego w tak opisanym stanie faktycznym nie można więc generalnie i arbitralnie wyłączyć z opodatkowania rur i kolumn filtracyjnych, co powoduje, że nie jest możliwe potwierdzenie stanowiska zaprezentowanego przez Wnioskodawcę.

Odrębnym zagadnieniem pozostaje kwestia tego, czy budowa opisanych urządzeń została już ukończona, a także czy rozpoczęto użytkowanie budowli i czy już aktualnie związane są one z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Niniejsza interpretacja udzielona została w oparciu o przepisy prawa podatkowego obowiązujące na dzień wydania interpretacji przez organ podatkowy i dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę. Wskazać należy, że Wnioskodawca ponosi konsekwencje przedstawionego stanu faktycznego. W przypadku rozbieżności pomiędzy stanem faktycznym przedstawionym we wniosku, a stanem rzeczywistym, udzielona interpretacja nie chroni Wnioskodawcy.

POUCZENIE

Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą, stwierdzeniem jej wygaśnięcia lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej (art. 14k § 1 ustawy Ordynacja podatkowa).

Zgodnie z art. 14na § 1 ustawy Ordynacja podatkowa przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

- 1) z zastosowaniem art. 119a;
- 2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
- 3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych (art. 14na § 2 ustawy - Ordynacja podatkowa).

Niniejsza interpretacja, po usunięciu danych identyfikujących Wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, zostanie niezwłocznie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie, ul. Staromłyńska 10, 70-561 Szczecin.

Stosownie do art. 57a ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r, Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2024 poz. 935 ze zm.) skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia

przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie wnosi się w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a ww. ustawy.

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi na adres: Wójt Gminy Kołobrzeg, ul. Trzebiatowska 48A, 78-100 Kołobrzeg.