

Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych. Niektóre aspekty podatkowe i ekonomiczne dla gmin

Stefan Babiartz*

Streszczenie: *Cel* – Zasadniczym celem artykułu jest wykazanie prawnej dopuszczalności opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych od 1 stycznia 2017 roku, jako budowli, przy przyjęciu, że podstawę opodatkowania stanowią zarówno części budowlane (fundament i wieża) oraz niebudowlane elementy techniczne elektrowni. Równorzędnym celem artykułu jest przyjęcie poglądu, że uregulowania zawarte w przepisach ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych to przepisy prawa budowlanego, a przez to przepisy prawa podatkowego. Celem równorzędnym jest też wykazanie, że powyższe uregulowania są zgodne z art. 32 ust. 1, art. 118 ust. 1 i 2 oraz art. 119 ust. 2 Konstytucji RP. Celem ubocznym artykułu jest zaś wykazanie skutków finansowych przyjętego unormowania dla przedsiębiorców eksploatujących elektrownie wiatrowe oraz skutków podatkowych dla finansów gmin, na terenie których te elektrownie się znajdują.

Metodologia badawcza – W artykule wykorzystano jako metodę badawczą analizę prawniczą tekstów aktów prawnych, to jest ustaw: o instytucjach w zakresie elektrowni wiatrowych; Prawo budowlane; o podatkach i opłatach lokalnych; o obszarach morskich Rzeczypospolitej Polskiej i administracji morskiej; o odnawialnych źródłach energii; a także rozporządzeń wykonawczych do ustawy – Prawo budowlane.

Wynik – Przeprowadzona analiza pozwoliła na wniosek, że budowla elektrowni wiatrowej podlegać będzie opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości (od 1 stycznia 2017 roku), od jej wartości obliczonej od części budowlanych i niebudowlanych tych elektrowni. Wykazano też, że uregulowania te są zgodne z przepisami Konstytucji, a także wykazano niekorzystny wpływ uregulowań podatkowych na wyniki finansowe podatników i gmin.

Słowa kluczowe: budowla, części budowlane i niebudowlane elektrowni wiatrowej, elementy techniczne, elektrownia wiatrowa, mikroinstalacja, podatek od nieruchomości, załącznik do ustawy

Wprowadzenie

Ustawą z dnia 20 maja 2016 roku o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych¹ ustawodawca *de facto* dokonał zmian w opodatkowaniu budowli, jakimi są elektrownie wiatrowe. Zagadnienie ich opodatkowania – od 1 stycznia 2017 roku – tj. od wejścia w życie tej ustawy, podatkiem od nieruchomości wywołuje spory w piśmiennictwie, orzecznictwie,

* dr Stefan Babiartz, Naczelny Sąd Administracyjny, e-mail: sbabiartz@nsa.gov.pl

¹ Dz.U. z 2016 r. poz. 961; dalej: u.i.e.w.

a także w indywidualnych interpretacjach prawa podatkowego. Jedni autorzy (Etel, 2017, s. 13–19; Dowgier, 2016, s. 6–11) twierdzą, że na budowlę elektrowni wiatrowej składają się elementy budowlane, tj. fundament i wieża oraz niebudowlane – elementy techniczne, tj. wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu. Z kolei inni autorzy (Morawski, 2016, s. 13–21) twierdzą, że ustawa o inwestycjach z zakresu elektrowni wiatrowych przez to, że „wcale nie stwierdza, że budowlą jest m.in. cała elektrownia wiatrowa oraz dlatego, że ustawodawca zdefiniował tylko elektrownię wiatrową a nie budowlę, oznacza, iż w dalszym ciągu tylko części budowlane elektrowni wiatrowych będą stanowić przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości”. Z kolei orzecznictwo, na razie jednolite, wojewódzkich sądów administracyjnych², w zasadzie zgodnie przyjmuje, że całość elektrowni wiatrowej, a więc elementy budowlane oraz elementy techniczne podlegają jako budowla opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Wydawane zaś przez organy interpretacyjne indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego zajmują rozbieżne stanowiska i poglądy; od przyznających rację podatnikom, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowle podlegają tylko części budowlane elektrowni (fundamenty i wieża)³ aż do uznających, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają zarówno części budowlane, jak i elementy techniczne elektrowni wiatrowych⁴. Spory w zakresie opodatkowania elektrowni wiatrowych koncentrują się na następujących zagadnieniach:

- a) wykładni art. 3 pkt 3 i art. 82 ust. 3 pkt 5b Ustawy z 7 lipca 1994 roku – Prawo budowlane⁵ – a w szczególności to, czy wykreślenie z treści art. 3 pkt 3 u.Pr.b. elektrowni wiatrowych zmieniło, czy nie charakter wyliczenia w nim zawartego, a także wpływu art. 82 ust. 3 pkt 5b u.Pr.b. – na przedmiot opodatkowania, tj. budowli elektrowni wiatrowych;
- b) wpływu wprowadzenia elektrowni wiatrowych jako kategorii do załącznika do ustawy – Prawo budowlane jako kategorii XXIX;
- c) ustalenia celu zmian dokonanych ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych na opodatkowanie ich podatkiem od nieruchomości;
- d) zgodności art. 17 u.i.e.w. z art. 2 Konstytucji RP;
- e) autonomiczności prawa podatkowego i znaczenia tej zasady w zakresie dopuszczalności korzystania z innych definicji uregulowanych w innych ustawach;

² Zob. wyroki: WSA w Bydgoszczy z 21.02.2017 r., I SA/Bd 866/16; WSA w Gorzowie Wlkp. z 8.03.2017 r., I SA/Go 56/17; WSA w Olsztynie z 23.03.2017 r., I SA/Ol 17/17; WSA w Łodzi z 24.03.2017 r., I SA/Łd 1/17.

³ Zob. Interpretacja indywidualna Wójta Gminy Zgorzelec z 3 listopada 2016 r., F.P.310.1.1.2016.2; Interpretacja indywidualna Wójta Gminy Puck z 2 grudnia 2016 r., F.B.310.2.2016.MW; Interpretacja indywidualna Burmistrza Hły z 5 grudnia 2016 r., F.B.3123.4.105.2016; Interpretacja indywidualna Burmistrza Tyrzowic z 29 grudnia 2016 r., P.F.310.1.2016.

⁴ Zob. Interpretacja indywidualna Wójta Gminy Darłowo z 26 stycznia 2017 r., B.D.310.2.1016; Interpretacja indywidualna Wójta Gminy Wilków z 20 marca 2017 r., F.N.3120.11.2017; Interpretacja indywidualna Wójta Gminy Moszczenica z 13 stycznia 2017 r., PRA.074.20.1.2016.

⁵ Dz.U. z 2016 r. poz. 290 z późn. zm. – zwana dalej u.Pr.b.

- f) dyskryminacyjnego charakteru przyjętych uregulowań w ustawie o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych w odniesieniu do sektora morskich elektrowni wiatrowych;
- g) określenia pojęcia „przepisy prawa budowlanego”;
- h) skutków finansowych dla innych podsektorów branży energetycznej;
- i) określenia podstawy opodatkowania i stawki podatku od elektrowni wiatrowych;
- j) skutków ekonomicznych wprowadzonych zmian dla opłacalności prowadzenia działalności w branży energetyki wiatrowej, a także skutków finansowych dla gmin.

1. Definicja budowli

Ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych zmieniono – wbrew niektórym poglądom – definicję budowli, ale nie wprost, lecz pośrednio. Przepis art. 3 pkt 3 u.Pr.b. otrzymał bowiem następujące brzmienie: „Ilekoć w ustawie jest mowa o: (...) 3) budowli – należy przez to rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową”.

Nie sposób więc zgodzić się z poglądem, że ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie zmieniła definicji budowli zawartej w ustawie – Prawo budowlane. Wprawdzie jest w niej mowa, w okresie obowiązywania tego przepisu do dnia 25 września 2005 roku⁶, że budowlami są m.in. części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przesyłowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) a wykreślono z definicji nawiasowej „części budowlanych urządzeń technicznych” określenie „elektrowni wiatrowych”. Oznacza to, że w zakresie przedmiotu opodatkowania budowli, jakimi są elektrownie wiatrowe, nie będzie jak dotychczas, że przedmiotem tym będą tylko ich części budowlane, tj. fundamenty i wieża. W tym zakresie należy zwrócić uwagę na to, że w uzasadnieniu wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 13 września 2011 roku, P 33/09⁷ wskazano, że omawiana definicja – czyli definicja budowli, zawarta w art. 3 pkt 3 u.Pr.b. – nie rozstrzyga statusu obiektów innych

⁶ Zob. art. 1 pkt 1 lit. a ustawy o zmianie ustawy – Prawo budowlane oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2005 r. nr 163, poz. 1364).

⁷ OTK-A 2011, nr 7, poz. 71 z glosami aprobusującymi: (Banasika, 2011, s. 34–35; Brzeziński, Morawski, 2012, s. 22–28; Mastalskiego, 2012, s. 177–182; Radzikowskiego, 2013, s. 66–75; Brzeziński, Nita, 2013, s. 7–14).

niż wskazane *expressis verbis* w sformułowaniu warunku wystarczającego i koniecznego. Warunek wystarczający bycia budowlą mają wszelkie obiekty wskazane enumeratywnie w jej treści, a warunek konieczny polega na tym, by obiekty nie były zakwalifikowane do budynków lub obiektów małej architektury. W praktyce posłużenie się definicją tego rodzaju, w celu zakwalifikowania jakiegoś obiektu jako budowli – jeżeli przedmiotem rozważanej kwalifikacji nie jest obiekt wprost wymieniony pozytywnie lub negatywnie w jej treści – wymaga odwołania się do reguł wykładni funkcjonalnej, a mianowicie do analogii z ustawy (*analogia legis*). By ustalić bowiem, czy dany obiekt powinien, czy też nie powinien być uznany za budowlę, konieczne okazuje się wykazanie, że jego cechy są (*argumentum a similli*) bądź też nie są (*argumentum a contrario*) w istotnym zakresie zbliżone do cech obiektów pełniących rolę wzorców, a za określoną kwalifikacją przemawia dodatkowo odpowiednia argumentacja aksjologiczna. Idąc tym tokiem rozumowania i jakby nie biorąc pod uwagę argumentów celowościowych i funkcjonalnych związanych z tym wykreśleniem, o których pisze L. Etel (2017, s. 13–19), nie sposób pominąć argumentacji z powyższego uzasadnienia o konieczności wnioskowań z podobieństwa. Otóż w załączniku do ustawy – Prawo budowlane ustawodawca (zob. art. 9 pkt 3 u.i.e.w.) nadał nowe brzmienie kategorii XXIX w ten sposób, że obejmuje ona od 16 lipca 2016 roku (art. 18 u.i.e.w.) „wolno stojące kominy i maszty oraz elektrownie wiatrowe”. Zatem nie można zgodzić się z twierdzeniem, by wyliczenie to było obojętne dla ustawy podatkowej, jaką jest ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Otóż w powołanym wyżej uzasadnieniu do wyroku Trybunał Konstytucyjny wskazał, że „nie jest wykluczone, by o uznaniu określonego urządzenia za urządzenie budowlane w rozumieniu u.Pr.b. poza definicją sformułowaną w art. 3 pkt 9 u.Pr.b., współdecydowały pozostałe przepisy tej ustawy lub załącznik do niej, a nawet inne regulacje prawne, w tym również akty podustawowe”.

Wedle tego poglądu, załącznik do ustawy – Prawo budowlane, inne przepisy tej ustawy, czy nawet inne regulacje prawne, w tym i akty podustawowe mogą tylko współdecydować o uznaniu danego obiektu jako budowli w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.Pr.b. Zwrócić zatem należy uwagę na to, że w treści tego przepisu wskazano, że budowlą są m.in. „wolno stojące maszty antenowe” (...) „wolno stojące instalacje przesyłowe lub urządzenia techniczne”. Nie zostały one zdefiniowane w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, ani w ustawie – Prawo budowlane. O ile należy tu pominąć z natury rzeczy „wolno stojące maszty antenowe”, to pozostałe podlegać powinny wnioskowaniu z podobieństwa i być objęte argumentacją odnoszącą się do współdecydowania. Jest o nich mowa właśnie w załączniku XXIX do ustawy, w którym elektrownie wiatrowe zostały zakwalifikowane kategorialnie, jako podobne do wolno stojących kominów i masztów. Problematyką wolno stojących urządzeń technicznych zajmował się Naczelny Sąd Administracyjny, przy okazji opodatkowania transformatorów jako budowli, stwierdzając, że skoro są one usytuowane na słupach (w budynkach), to przez to nie mogą być uznane za wolno stojące urządzenia techniczne albowiem chodzi tu o urządzenia, które nie są powiązane z innymi budynkami, budowlami, słupami, fundamentami⁸.

⁸ Zob. wyroki NSA: z 15.04.2014 r., II FSK 880/12; z 27.09.2013 r., II FSK 249/12; z 15.05.2012 r., II FSK 2320/10 – dostępne w bazie CBOSA.

Te wyroki wydawane były, gdy transformatory, będące w istocie rzeczy urządzeniami elektroenergetycznymi umożliwiającymi funkcjonowanie stacji elektroenergetycznych, nie były i nie są w żadnym razie podobne do budowli wskazanych w art. 3 pkt 3 u.Pr.b., co dotyczyło sytuacji, gdy były one umieszczone na słupach lub fundamentach. Gdy zaś transformatory były sytuowane w budynkach, w orzecznictwie sądów administracyjnych wykształciła się inna linia orzecznicza, stosownie do której przyjmowano, że „obiekt budowlany stacji transformatorowej jest budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2002 r. nr 9, poz. 84 ze zm.), podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości od jej wartości”⁹.

Powyższe uwagi oznaczają, że poglądy na zaliczenie stacji transformatorowych do budowli są zróżnicowane. Z jednej strony nie zalicza się ich do wolno stojących urządzeń technicznych, bo mają np. fundamenty, a z drugiej strony nimi są i przez to podlegają opodatkowaniu jako budynki wraz z instalacjami i urządzeniami, które znajdują się w środku budynku¹⁰. Poza tym, elektrownia wiatrowa to urządzenie techniczne, o którym mowa w art. 3 pkt 3 u.Pr.b., które nie jest wolno stojące albowiem wskutek połączenia z gruntem przez fundament i wieżę jest konstrukcją niesamodzielną. Art. 3 pkt 3 u.Pr.b. uznaje za budowlę fundamenty pod maszyny i urządzenia, które są samodzielną budowlą. Aby elektrownia wiatrowa była w myśl art. 3 pkt 3 u.Pr.b. wolno stojącym urządzeniem technicznym, powinna być pozbawiona fundamentów i wieży. Tymczasem w utrwalonym orzecznictwie sądów administracyjnych w art. 3 pkt 2b u.Pr.b. przyjmuje się, że suwerenność (samodzielność) wolno stojącego budynku (budowli) przejawia się w tym, że konstrukcyjnie nie może on łączyć się z innym budynkiem lub budowlą¹¹. Ta sytuacja prowadzi do wniosku, że o tym czy elektrownia wiatrowa, która w art. 3 pkt 3 u.Pr.b. jest wskazana jako urządzenie techniczne, jest w istocie budowlą, mogą współdecydować, jak pisze Trybunał Konstytucyjny, inne przepisy ustawowe, czy nawet podustawowe. Oznacza to, że elektrownie wiatrowe rozumiane tak, jak je definiuje art. 82 ust. 3 pkt 5b u.Pr.b., czyli w rozumieniu art. 2 pkt 1 u.i.e.w. są budowlami. Wedle tego przepisu elektrownia wiatrowa to budowla w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składająca się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 Ustawy z 20 lutego 2015 roku o odnawialnych źródłach energii (Dz.U. z 2015 r., poz. 478 z późn. zm.). Elementy techniczne to nic innego, jak urządzenia techniczne, o których mowa w art. 3 pkt 3 u.Pr.b. Wynika to z porównania zakresu tego pojęcia z treścią art. 2 pkt 2 u.i.e.w. Oznacza to, że ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych jest ustawą współdecydującą o przedmiocie opodatkowania podatkiem od nieruchomości, a w dodatku, jest jak pisze

⁹ Zob. wyrok NSA z 10.01.2008 r., II FSK 1313/07; ONSAiWSA 2009, nr 3, poz. 57 – z glosą krytyczną (Morawski, 2016, s. 42–46); wyrok NSA z 28.11.2006 r., II FSK 1403/05; wyrok WSA w Gdańsku z 15.03.2016 r., I SA/Gd 21/16; wyrok NSA z 10.09.2013 r., II FSK 2498/11 – wszystkie dostępne w bazie CBOSA.

¹⁰ Zob. pismo Sekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów z 7 lutego 2017 r., PS2/0723.2.2017; wyjaśnienia Ministerstwa Finansów – Departament Podatków i Opłat Lokalnych z 17 marca 2007 r. w sprawie opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych nr PL-833/35/07/P.347.

¹¹ Zob. wyrok WSA z 15.12.2010 r., II SA/Rz 784/10; z 16.05.2013 r., II SA/Ke 185/13; z 26.11.2010 r., II SA/Po 637/10; z 7.11.2007 r., II SA/Wr 732/06 – dostępne w bazie CBOSA.

R. Dowgier (2016, s. 8), ustawą systemową w zakresie definiowania pojęcia elektrownia wiatrowa. To oznacza, że przepisy art. 3 pkt 3 u.Pr.b. (w ujęciu negatywnym przez brak ujęcia ich w definicji), jak i pozytywnym przez odwołanie się do art. 82 ust. 3 pkt 5b i do załącznika do ustawy – Prawo budowlane, statuuje elektrownię wiatrową jako budowlę.

W zakresie dopuszczalności wykorzystania tej definicji systemowej, należy zwrócić uwagę na jeszcze jeden argument z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, który wydaje się ważny, albowiem świadczy o konsekwencji Trybunału Konstytucyjnego w systemowym rozwiązywaniu tego rodzaju kwestii dotyczących opodatkowania. Otóż w wyroku z 9 listopada 1999 roku, K 28/98¹² Trybunał Konstytucyjny (zob. cz. B.2) dokonując wykładni określenia zawartego w art. 3 pkt 1 ord. pod. „ustawa dotycząca podatków”¹³, wskazał, że określenia ustawa podatkowa i ustawa dotycząca podatków, to określenia nierównoznaczne. Określenie ustawa dotycząca podatków to określenie na tyle pojemne, że obejmuje wszystkie materie wymienione w art. 217 Konstytucji RP i obejmuje określenie ustawy podatkowej z art. 3 ust. 1, a także (co bardzo istotne z punktu widzenia przedmiotowych rozważań) wszelkie inne ustawy, których treścią są sprawy podatkowe, nawet jeżeli wykraczają poza zakres spraw wymienionych w art. 3 pkt 1 ord. pod. Jeżeli więc przyjmuje się, że ustawa – Ordynacja podatkowa jest, szczególnie w swej materii materialno-prawnej częścią ogólną prawa podatkowego (Mastalski, 2008, s. 142–148), to nie powinno budzić wątpliwości, że określenie ustawa dotycząca podatków powinno być odnoszone także do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w szczególności w odniesieniu do unormowań zawartych w przepisach o podatku od nieruchomości. Taka regulacja zakresu, szczególnie przedmiotowego, czyni przepisy o podatku od nieruchomości skomplikowanymi, mało czytelnymi, ale jednak jest zgodna z Konstytucją (Morawski, 2016, s. 13; Babiarz, 2017, s. B4). Przyjając więc należy, że ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, jako ustawa dotycząca podatków, może zawierać elementy stosunku prawnopodatkowego.

2. Definicja elektrowni wiatrowej i elementów technicznych

W ustawie o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, określającej „warunki i tryb lokalizacji i budowy elektrowni wiatrowych oraz warunki lokalizacji elektrowni wiatrowych w sąsiedztwie istniejącej albo planowanej zabudowy mieszkaniowej” (art. 1 ust. 1 u.i.e.w.) ustawodawca zdefiniował dwa określenia, a mianowicie elektrownia wiatrowa oraz elementy techniczne. Jednocześnie, co trzeba podkreślić, już na początku wskazał, że ich znaczenie rozciąga się na przepisy ustawy, a więc ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatro-

12 OTK 1999, nr 7, poz. 156. Zob. też glosy do wyroku: (Kosikowski, 2000, s. 106–109; Bałaban, 2000, s. 72; Gorgol, 2000, s. 77).

13 Należy podkreślić, że określenie ustawa dotycząca podatków, w brzmieniu tego przepisu art. 3 ord. pod., obowiązującym do 1 stycznia 2003 r. znajdowało się w art. 3 pkt 2 a nie pkt 11. Zmiany dokonano ustawą z 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2002 r., nr 169, poz. 1387 z późn. zm. zmiany dokonano w związku z wyrokiem TK z 9 listopada 1999 r., K 28/98, OTK 1999, nr 7, poz. 156.

wych. To oznacza, że obejmuje także jej rozdział 3 – „Zmiany w przepisach obowiązujących”, a w tym i zmieniony art. 3 pkt 3 i art. 82 pkt 5b oraz załącznik do tabeli wiersz „Kategoria XXIX” Ustawy z 7 lipca 1994 roku – Prawo budowlane. Wprawdzie zmiana dokonana w art. 3 pkt 3 u.Pr.b. nie obejmuje już od dnia wejścia w życie ustawy, tj. od 16 lipca 2016 roku (art. 18 u.i.e.w.) określenia elektrowni wiatrowej, ale istnieje ono w art. 82 ust. 3 pkt 5b u.Pr.b. – gdyż przepis ten wprost powołuje się na definicję elektrowni wiatrowej z art. 2 pkt 1 u.i.e.w., a także, co istotne w załączniku do ustawy – Prawo budowlane, wskazano, że „Kategoria XXIX obejmuje wolno stojące kominy i maszty oraz elektrownie wiatrowe. Z takiego odesłania zawartego w art. 82 ust. 3 pkt 5b u.Pr.b. do definicji elektrowni wiatrowej w art. 2 pkt 1 u.i.e.w., wynika, że definicja ta stała się definicją ustawową także na gruncie ustawy – Prawo budowlane. Przepis art. 9 u.i.e.w., który w pkt 2 wprowadził zmiany w art. 82 ust. 3 pkt 5b (przez jego dodanie), nie objął natomiast definicją elementów technicznych, czyli art. 2 pkt 2 u.i.e.w. Artykuł 2 pkt 1 i 2 u.i.e.w. otrzymał bowiem brzmienie: „Użyte w ustawie określenia oznaczają: 1) elektrownia wiatrowa – budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz.U. poz. 478 i 2365 oraz z 2016 r. poz. 925); 2) elementy techniczne – wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu”.

Oznacza to, że określenie elementy techniczne, a więc i określenie użyte w art. 2 pkt 1 u.i.e.w. przez powyższy zabieg ustawodawcy nie stało się elementem definicji elektrowni wiatrowej w rozumieniu ustawy – Prawo budowlane. Czy będzie to miało istotne znaczenie dla wykładni pojęcia budowla elektrowni wiatrowej, czy nie, nietrudno przesądzić.

3. Przepisy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych a przepisy Prawa budowlanego

W ustawie o podatkach i opłatach lokalnych kilkakrotnie użyto określenia przepisy prawa budowlanego (art. 1a ust. 1 pkt 1; art. 1d ust. 1 pkt 2; art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. d), z tym że używa też wprost określenia ustawa – Prawo budowlane (art. 1a ust. 2a pkt 3). Oznacza to, że określenie przepisy prawa budowlanego nie może oznaczać (być ograniczone), że są to przepisy ustawy – Prawo budowlane, albowiem ustawodawca te określenia rozróżnia. Przepisy prawa budowlanego to te, które, jak wskazuje art. 1 u.Pr.b., normują działalność obejmującą sprawy: projektowania, budowy, utrzymania i rozbiórki obiektów budowlanych oraz zasady działania organów administracji publicznej w tych działaniach. Z kolei z art. 1 u.i.e.w. wynika, że ustawa ta określa: warunki, tryb lokalizacji i budowy elektrowni wiatrowych oraz warunki lokalizacji elektrowni wiatrowych w sąsiedztwie istniejącej albo planowanej zabudowy mieszkaniowej. Jeżeli zwróci się uwagę na to, że przepisy ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych zawierają przepisy typowo budowlane

(art. 4–6), określające odległości, przy zachowaniu których mogą być budowane, a także lokalizowane elektrownie wiatrowe oraz sposób działania organów administracji budowlanej, jak i przepisy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (art. 3 ust. 6–7 u.i.e.w.), to nie można mieć wątpliwości, że należy je zaliczyć także do przepisów prawa budowlanego. Przepisy odnoszące się np. do usytuowania wznoszonych budynków od innych obiektów (§ 12) zostały zamieszczone w rozporządzeniu wykonawczym do ustawy – Prawo budowlane (art. 7 ust. 1 pkt 1 u.Pr.b.), a więc w rozporządzeniu Ministra Infrastruktury z 12 kwietnia 2002 roku w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie¹⁴. Podobne przepisy zawierają też inne rozporządzenia wykonawcze do ustawy – Prawo budowlane¹⁵. W konsekwencji, należy przyjąć, że art. 2 pkt 1 i 2 u.i.e.w. znajdujący się w rozdziale 1 ustawy (Przepisy ogólne) odnosi się tak do przepisów prawa budowlanego zawartych w tej ustawie, jak i przepisów o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym. Jest więc także przepisem prawa budowlanego w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., definiującym określenie budowli. Stanowi on bowiem wprost, że „elektrownia wiatrowa to budowla”.

Zatem przedstawione wyżej argumenty – językowe i systemowe przemawiają za tym, że od 1 stycznia 2017 roku elektrownie wiatrowe powinny być opodatkowane podatkiem od nieruchomości, jako budowle, który powinien być naliczany od całkowitej wartości.

4. Prawny charakter załącznika do ustawy

Generalnie rzecz ujmując, zgodnie z § 29 ust. 1 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów w sprawie „Zasad Techniki Prawodawczej”¹⁶ wydanego na podstawie upoważnienia ustawy z 8 sierpnia 1999 roku o Radzie Ministrów¹⁷, ustawa może zawierać załączniki, w których zamieszcza się w szczególności wykazy, wykresy, wzory, tabele i opisy o charakterze specjalistycznym. Jest to dopuszczalna technika prawodawcza, a załącznik stanowi integralną część ustawy, co oznacza, że jest to materia ustawowa tylko wyrażona w innej postaci niż przepis (np. artykuł, paragraf). Zmiana załącznika może być, jak pisze P. Bielski (2003, pkt 1), dokonana tylko w drodze ustawy zawierającej taki załącznik. Nie ma zatem żadnych powodów, by umniejszać wartość normatywną zapisu zawartego w załączniku. W związku z tym, że definicja elektrowni wiatrowych zawarta w art. 2 pkt 1 i definicja elementów technicznych tej elektrowni jest definicją obowiązującą w całej ustawie, to obejmuje ona także określenie elektrownia wiatrowa zawarte w załączniku do ustawy – Prawo budowlane (art. 9

14 Dz.U. z 2015 r. poz. 1422.

15 Zob. np. § 3 ust. 18, § 9, § 14 ust. 5 rozporządzenia Ministra Transportu i Gospodarki Morskiej w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać drogi publiczne i ich usytuowanie, Dz.U. z 2016 r. poz. 124 z późn. zm.

16 Dz.U. z 2016 r., poz. 283.

17 Dz.U. z 2012 r., poz. 392 z późn. zm.

pkt 3 u.i.e.w.). Stała się ona wskutek tego definicją na gruncie obu tych ustaw, a pośrednio odnosi się też do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

5. Cele zmian dokonanych ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych

Można zgodzić się z polemistami, że cel podatkowy nie był celem wprost wpisanym do uzasadnienia projektu ustawy o inwestycjach, to jednak wskazano w nim, że projektodawca, czyli grupa posłów, zdawał sobie sprawę, że wywoła on skutki podatkowe, skoro w uzasadnieniu napisano, że „ustawa – Prawo budowlane wprowadza podział elektrowni wiatrowych na dwie części – część budowlaną i część niebudowlaną (techniczną)”. Podział ten został wprowadzony w 2005 roku w wyniku poprawki senackiej do jednej z ustaw nowelizujących ustawę – Prawo budowlane. Jak się wydaje, przepis ten został wprowadzony przede wszystkim ze względów podatkowych w celu zwolnienia (tu chyba chodzi o wyłączenie od opodatkowania, a nie zwolnienie) części niebudowlanych elektrowni wiatrowych od podatku od nieruchomości, ale jego skutkiem jest również brak konieczności stosowania przepisów ustawy (m.in. dotyczących utrzymania obiektów budowlanych w należyтым stanie technicznym) do części niebudowlanych elektrowni wiatrowych. Ewidentnie zaś już z art. 1 ustawy i części wstępnej do projektu uzasadnienia wynika, że lokalizacja, budowa oraz warunki lokalizacji oraz eksploatacji były głównym celem jej wprowadzenia i uchwalenia. To, że jak pisze W. Morawski (2016, s. 20), art. 17¹⁸ jako przepis podatkowy został do ustawy wpisany dopiero na etapie prac parlamentarnych, nie oznacza, że ustawodawca zapomniał o skutkach podatkowych tej regulacji. Niewątpliwie oznacza to, że projektodawca zapomniał o konsekwencjach podatkowych wejścia w życie ustawy w trakcie roku podatkowego, bowiem podatek od nieruchomości jest podatkiem wymierzonym na okres roku podatkowego. Nie oznacza to jednak niekonstytucyjności art. 17 u.i.e.w., a tym bardziej art. 3 pkt 3, art. 82 ust. 3 pkt 5b u.Pr.b. Można powiedzieć, że „poprawka” zgłoszona w toku prac parlamentarnych mieściła się w zakresie przedmiotowym pierwotnego projektu i nie naruszała zasad przyzwoitej legislacji¹⁹. W uzasadnieniu do wyroku z 18 listopada 2014 roku, K 23/12 Trybunał Konstytucyjny podkreślił, że przepisy art. 118 ust. 1 i 2 Konstytucji RP nie wprowadzają zakazu dokonywania modyfikacji czy zmian w tekście projektu ustawy, a prawo do zgłaszania poprawek jest wręcz zakotwiczone w samej Konstytucji. Do wnoszenia poprawek uprawnieni są: wnioskodawca, posłowie, Rada Ministrów. Polega ono na prawie do składania wniosków, które dotyczą propozycji wykreślenia, dopisania lub zastąpienia innymi określonych wyrazów lub określonej części projektu ustawy. W zakresie rozumienia pojęcia poprawka Trybunał Konstytucyjny podniósł, że „w sensie technicznym poprawka

18 Przepis art. 17 u.i.e.w. stanowi, że „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”.

19 Zob. uzasadnienie do wyroku TK z 18.11.2014 r., K 23/12, OTK-A 2014, nr 10, poz. 113, pkt 1.1–1.2.

ma postać propozycji skreślenia pewnej części w tekście projektu ustawy, uzupełnienia go przez dopisanie pewnych elementów lub zastąpienia niektórych części tekstu projektu, zwłaszcza określonych wyrazów, innymi²⁰. Dodatkowo w judykaturze Trybunału podkreśla się związek poprawki z pewnym „elementem bazowym”, czyli z tym, do czego się ona odnosi, tj. z projektem ustawy ze wskazaniem, że art. 119 ust. 2 Konstytucji podkreśla ten związek, stanowiąc o poprawkach do projektu, do określonego projektu konkretnej ustawy, który jest przedmiotem rozpatrywania Sejmu (por. sygn. K. 37/03). Poprawki, polegające ze swej istoty na uzupełnieniu tekstu ustawy o nowe elementy, powinny zatem pozostawać w związku z projektem złożonym w Sejmie przez wnioskodawcę, przy czym konieczne jest, by relacja ta miała wymiar nie tylko formalny, ale także merytoryczny, tzn. konkretne poprawki dotyczące projektu powinny odpowiednio wiązać się z jego treścią – zmierzać do modyfikacji pierwotnej treści projektu, a nie do stworzenia nowego projektu (zob. sygn. P 11/08)²¹. Nie sposób przyjąć, by poprawka dotycząca zgłoszenia art. 17 do ustawy nie miała związku ze złożonym projektem nie tylko w sensie formalnym, ale i merytorycznym, skoro wnioskodawcy zdawali sobie sprawę ze skutków podatkowych regulacji zawartej w art. 3 pkt 3 u.Pr.b. zmienionej ustawą już w jej projekcie. Nie można więc przyjąć by art. 17 u.i.e.w. był niezgodny z art. 2 Konstytucji RP.

6. Autonomia prawa podatkowego a dopuszczalność korzystania z innych definicji ustawowych

Zasada autonomii prawa podatkowego oznacza, że skoro podział na gałęzie prawa jest podziałem umownym, a granice samych obszarów regulacji prawnych zaliczanych do poszczególnych gałęzi są płynne, to z uwagi na ułatwienie i wpływ tej zasady na tworzenie i stosowanie prawa podatkowego powinna ona być w jego obszarze uwzględniana (Mastalski, 2003, s. 12; Hanusz, 1998, s. 39; Koszowski, 2013, s. 42–43). Zatem trafny jest wyrażony w prawie podatkowym pogląd, że „odrębność prawa podatkowego sięga tak daleko, jak daleko prawo to samodzielnie reguluje i określa podatkowe stany faktyczne”. Jeżeli tego się nie widzi, bez względu na przyczyny tego stanu rzeczy, wówczas zgodnie z zasadą jednolitości systemu (porządku) prawnego, przy stosowaniu prawa podatkowego należy korzystać z rozwiązań prawnych regulowanych w aktach normatywnych innych dziedzin prawa, np. prawa cywilnego, prawa bankowego, prawa ubezpieczeniowego (Hanusz, 1998, s. 39). Z zagadnieniem autonomii prawa podatkowego wiąże się także rozważane (ale na tle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego) zagadnienie dopuszczalności wykorzystywania definicji zawartych w innych aktach prawnych w przepisach prawa podatkowego, w sytuacji, gdy te przepisy wprost do tych definicji nie odsyłają, a prawo podatkowe to wyrażenie stosuje. Co prawda ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie mówi wprost o elektrowni wiatrowej, ale na skutek odesłania do ustawy – Prawo budowlane wykorzystuje definicję pozytywną

²⁰ Por. wyrok TK z 24.03.2004 r., sygn. K 37/03, OTK ZU nr 3/A/2004, poz. 21.

²¹ Zob. uzasadnienie do wyroku TK z 18.11.2014 r., K 23/12, OTK-A 2014, nr 10, poz. 113.

budowli zawartą w ustawie o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Jeżeli nie podzielać poglądów, że jest to ustawa dotycząca podatków, czy że nie są to przepisy prawa podatkowego, to jak wskazuje B. Brzeziński (2008, s. 75), w takiej sytuacji definicja taka nie wiąże co do zasady, ale można ją wykorzystać pomocniczo dla sprecyzowania potocznego znaczenia tego wyrażenia. W języku potocznym elektrownia to zakład energetyczny przetwarzający różne rodzaje energii w prąd elektryczny, a ta może być atomowa, jądrowa, czy wiatrowa (Szymczak, 1978, s. 536). Wiatrak to natomiast m.in. silnik napędzany siłą wiatru za pomocą skrzydeł, przetwarzający energię poruszających się mas powietrza atmosferycznego (wiatru) w pracę mechaniczną (Szymczak, 1981, s. 691–692). Z kolei budowlą jest to „co zostało wybudowane, efekt działalności budowniczych, stanowiący skończoną całość użytkową, wyodrębniony w przestrzeni i połączony z gruntem w sposób trwały, a więc m.in. budowa służąca potrzebom (...) energetyki niebędąca budynkiem (np. autostrada, most, piec hutniczy, komin fabryczny)” (Szymczak, 1978, s. 213). Zatem doprecyzowując znaczenie pojęcia budowli, elektrowni wiatrowej należy, w ślad za poglądami B. Brzezińskiego, przyjąć, że elektrownia wiatrowa, w znaczeniu zawartym w art. 2 pkt 1 u.i.e.w. jest budowlą. Pogląd ten nie narusza zatem zasad autonomii prawa podatkowego.

7. Skutki finansowe zmian dla innych podsektorów branży energetycznej

Należy także zwrócić uwagę na to, że zgodnie z art. 1 ust. 2 u.i.e.w. ustawy nie stosuje się do inwestycji realizowanych i użytkowych na obszarach morskich Rzeczypospolitej Polskiej w rozumieniu Ustawy z 21 marca 1991 roku o obszarach morskich Rzeczypospolitej Polskiej i administracji morskiej²². Otóż z art. 23 ust. 1a u.o.m.R.P. wynika, że zakazane jest wnoszenie i wykorzystywanie elektrowni wiatrowych na morskich wodach wewnętrznych i morzu terytorialnym. Obszarami morskimi RP zgodnie z art. 2 ust. 1 u.o.m.R.P. są: 1) morskie wody wewnętrzne; 2) morze terytorialne; 3) strefa przyległa; 4) wyłączna strefa ekonomiczna. W rezultacie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, a w konsekwencji też u.p.o.l., nie będzie można stosować tylko do inwestycji realizowanych i użytkowanych, a także nowo budowanych, ale na obszarach strefy przyległej i wyłącznej strefy ekonomicznej. Rozwiązanie to było jak najbardziej uzasadnione, jeżeli uwzględni się, że „proces przygotowania projektu farmy wiatrowej na morzu, wraz z wnioskiem o pozwolenie na wnoszenie i wykorzystywanie, trwa średnio 7 lat, ze względu na konieczność wykonania szeregu specjalistycznych, długotrwałych badań środowiska morskiego, niezbędnych dla uzyskania decyzji o środowiskowych uwarunkowaniach oraz wykonania poprawnego projektu technicznego, a okres eksploatacji farmy wiatrowej na morzu wynosi ok. 20–25 lat”²³. Jeżeli uwzględni się, że średni koszt budowy 1 MW lądowej farmy wiatrowej, to obecnie ok. 6,6 mln zł, a okres zwrotu inwestycji wynosi ok. 12 lat, to nie ma wątpliwości, że koszt

22 Dz.U. z 2016 r., poz. 2145 z późn. zm. – zwana dalej u.o.m.R.P.

23 Zob. uzasadnienie do projektu Ustawy z 26 maja 2011 r. o zmianie ustawy o obszarach morskich Rzeczypospolitej Polskiej i administracji morskiej, druk sejmowy Sejmu RP VI kadencji nr 2564.

budowy 1 MW morskiej farmy wiatrowej jest dwukrotnie wyższy²⁴. Należy zwrócić uwagę na jeszcze inny aspekt, przemawiający za trafnością uregulowania zawartego w art. 1 ust. 2 u.i.e.w., a mianowicie to, że Morze Bałtyckie mające głębokość 20–30 m i dobrą wietrzność jest doskonałym miejscem do lokalizowania farm wiatrowych²⁵. Nie można więc wykluczyć, a nie wynika to z uzasadnienia projektu do ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, że także i te okoliczności zdecydowały o rozwiązaniu przyjętym w art. 1 ust. 2 u.i.e.w. Dodatkowo za wyłączeniem zawartym w art. 1 ust. 2 u.i.e.w. przemawiają też względy, które dla budowy morskich elektrowni wiatrowych nie mają znaczenia, jak wpływ i ich oddziaływanie na ludzi, co było, zgodnie z uzasadnieniem do projektu ustawy, istotnym powodem do zmiany stanu prawnego w tym zakresie.

Trudno z góry więc zakładać, że art. 1 ust. 2 u.i.e.w. prowadzi do dyskryminacyjnego traktowania podmiotów wykorzystujących elektrownie wiatrowe lądowe i morskie, a więc także i podatników w tym zakresie²⁶. Art. 32 ust. 1 i 2 Konstytucji RP stanowi: „Ust. 1. Wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne”. Zaś ust. 2, że „nikt nie może być dyskryminowany w życiu publicznym, społecznym lub gospodarczym z jakiegokolwiek przyczyny”. Zagadnieniem tym wielokrotnie zajmował się Trybunał Konstytucyjny²⁷, wskazując, że zgodnie z jego utrwalonym orzecznictwem zasada równości nakazuje jednakowe traktowanie podmiotów prawa w obrębie określonej klasy (kategorii). Wszystkie podmioty prawa charakteryzujące się w równym stopniu daną cechą istotną (relewantną) powinny być traktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez różnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących. Z art. 32 ust. 1 Konstytucji, jak pisze R. Hauser, „wynika nakaz jednakowego traktowania podmiotów znajdujących się w zbliżonej sytuacji oraz zakaz różnicowania w tym traktowaniu bez przyczyny znajdującej należyte uzasadnienie w przepisie rangi co najmniej ustawowej. Sprawiedliwość wymaga, aby różnicowanie prawne podmiotów (ich kategorii) powstawało w odpowiedniej relacji do różnic w ich sytuacji faktycznej jako adresatów danych norm prawnych” (Hauser, 2011). Jeżeli więc przyjąć, że cechą istotną farm wiatrowych morskich i lądowych jest to, że są one elektrowniami wiatrowymi, to różnicowane ich traktowanie w prawie administracyjnym

24 Zob. Raport *Energetyka wiatrowa w Polsce* przygotowany przez Polską Agencję Informacji i Inwestycji Zagranicznych (PAIIZ), firmę doradczą TPA Horwath oraz Kancelarię prawną BSJP. Z tego Raportu wynika też, że „koszty eksploatacji przykładowej farmy wiatrowej o zainstalowanej mocy 40 MW sięgają 7 mln zł rocznie. Połowę pochłonę serwis urządzeń i zarządzanie farmą (ok. 3,4 mln zł): podatek od nieruchomości lub opłaty dzierżawne to 18% (ok. 1,2 mln zł), koszty bilansowe energii zależne od warunków pogodowych to ok. 16% (ok. 1,1 mln zł), a koszty ubezpieczenia to ponad 10% (720 tys. zł), 5% energia na potrzeby własne (ok. 330 tys. zł). Zyski osiągają te farmy wiatrowe, które z 1 MW zainstalowanej mocy produkują rocznie co najmniej 2 tys. megawatogodzin energii. Wynoszą przykładowo: gdy farma o mocy 40 MW powinna przynieść roczne przychody ze sprzedaży energii na poziomie wyższym niż 36 mln zł.”

25 Zob. Raport *Rozwój morskiej energetyki wiatrowej w Polsce. Perspektywy i ocena wpływu na lokalną gospodarkę*. 2016, s. 1–36, opracowany przez Mc Kinsey & Company, z którego wynika, że przeciętny koszt budowy jednego wiatraka na pełnym morzu wraz z całą infrastrukturą przyłączeniową to mniej więcej 20 mln euro.

26 Taki pogląd reprezentują Borysiewicz, Syp, 2016, pkt 1.2.4.

27 Zob. wyrok TK z 22.11.2016 r., SK 2/16, OTK-A 2016, poz. 92; wyrok TK z 18.10.2016 r., P 123/15, OTK-A 2016, poz. 80; wyrok TK z 31.01.2001 r., P 4/99, OTK 2001, nr 1, poz. 5; wyrok TK z 11.12.2008 r., K 12/08, OTK-A 2008, nr 10, poz. 176; wyrok TK z 13.10.2015 r., P 3/14, OTK-A 2015, nr 9, poz. 145.

i podatkowym uzasadniają: 1) znacznie zróżnicowane koszty budowy i wykorzystywania ich, które w przypadku morskich są znaczne, bo dwukrotnie wyższe i okres eksploatacji znacznie krótszy; 2) zróżnicowane oddziaływania na zdrowie i środowisko; 3) względy stymulacyjne, a więc preferowanie budowy morskich farm wiatrowych.

8. Sytuacja prawna elektrowni wiatrowych a sytuacja prawna mikroinstalacji

Należy także zwrócić uwagę na to, że w ustawowej definicji elektrowni wiatrowej z art. 2 pkt 1 u.i.e.w. wskazano, że elektrownią wiatrową w rozumieniu ustawy nie jest elektrownia wiatrowa, która nie ma mocy większej niż wskazano w art. 2 pkt 19 Ustawy z 20 lutego 2015 roku o odnawialnych źródłach energii²⁸. Przepis art. 2 pkt 19 tej ustawy definiuje pojęcie mikroinstalacji, przez którą rozumie „instalację odnawialnego źródła energii o łącznej zainstalowanej mocy elektrycznej nie większej niż 40 kW, przyłączonej do sieci elektroenergetycznej o napięciu znamionowym niższym niż 110 kV lub mocy osiągalnej cieplnej w skojarzeniu nie większej niż 120 kW”.

Powyższa regulacja oznacza, że takie mikroinstalacje nie są budowlami w rozumieniu art. 2 pkt 1 u.i.e.w., a więc także budowlami w rozumieniu art. 3 pkt 2 u.Pr.b. a w konsekwencji także w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Nie są też urządzeniami budowlanymi, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zw. z art. 1 pkt 9 u.Pr.b. Z przepisu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. *in fine* wynika, że budowlą jest także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. Artykuł 3 pkt 9 u.Pr.b. definiuje urządzenie budowlane jako: urządzenie 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 żadnym razie elektrownie wiatrowe o mniejszej mocy definiowane jako mikroinstalacje, nie są podobne do którejkolwiek z pozycji urządzenia budowlanego. Są one obiektem budowlanym, które z grona budowli zostało wyłączone przez art. 2 pkt 1 u.i.e.w. i przez art. 3 pkt 2 u.Pr.b.

9. Stawki podatku od nieruchomości a możliwość ich różnicowania w trakcie roku podatkowego

Przedstawionych w tytule artykułu zagadnień nie wyczerpują powyższe argumenty, odnoszące się do przedmiotu opodatkowania. Należy bowiem zauważyć, że zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. „podstawę opodatkowania stanowi: (...) dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 4–6 [te pominięto z uwagi na rozmiary opracowania – dop. S.B.] – wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca

28 Dz.U. z 2015 r., poz. 478 z późn. zm.

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”. W orzecznictwie sądów administracyjnych nie budzi wątpliwości, że „sam fakt posiadania przez przedsiębiorcę nieruchomości [tu budowli – dop. S.B.] skutkuje tym, że budynek i budowla są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Zatem obiekty niewykorzystywane w danym momencie lub gdzie prowadzona jest innego rodzaju działalność niż gospodarcza, należy uznać za związane z działalnością gospodarczą” (art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.)²⁹. Powyższe rozwiązanie oznacza, że chodzi tu o wartość początkową budowli, która stanowi podstawę do dokonywania odpisów amortyzacyjnych, ustaloną na dzień 1 stycznia roku podatkowego. Tę wartość początkową określa się jednakowo w obu ustawach o podatkach dochodowych³⁰. Wysokość stawek podatku od nieruchomości została określona jako wysokość maksymalna w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych (art. 5 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.). W odniesieniu do budowli ta stawka maksymalna wynosi 2% ich wartości określonej na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 3 i ust. 3–7. Zgodnie jednak z art. 5 ust. 1 *in principio* stawki podatku od nieruchomości na dany rok podatkowy uchwała rada gminy w uchwale, z tym że (art. 20a u.p.o.l.) w przypadku nieuchwalenia stawek podatków, o których mowa w art. 5 ust. 1, stosuje się stawki obowiązujące w roku poprzedzającym rok podatkowy. Uchwała poza tym powinna być podjęta z uwzględnieniem przepisów dotyczących pomocy publicznej.

Zgodnie z art. 5 ust. 2–4 u.p.o.l. „2. Przy określaniu wysokości stawek, o których mowa w ust. 1 pkt 1, rada gminy może różnicować ich wysokość dla poszczególnych rodzajów przedmiotów opodatkowania, uwzględniając w szczególności lokalizację, rodzaj prowadzonej działalności, rodzaj zabudowy, przeznaczenie i sposób wykorzystywania gruntu. 3. Przy określaniu wysokości stawek, o których mowa w ust. 1 pkt 2, rada gminy może różnicować ich wysokość dla poszczególnych rodzajów przedmiotów opodatkowania, uwzględniając w szczególności lokalizację, sposób wykorzystywania, rodzaj zabudowy, stan techniczny oraz wiek budynków. 4. Przy określaniu wysokości stawek, o których mowa w ust. 1 pkt 2 lit. b–e oraz w ust. 1 pkt 3, rada gminy może różnicować wysokość stawek dla poszczególnych rodzajów przedmiotów opodatkowania, uwzględniając w szczególności rodzaj prowadzonej działalności”. Ponadto, skoro art. 5 ust. 1–4 i art. 20a u.p.o.l. nie wprowadzają zakazu uchwalenia przez radę gminy stawek podatku od nieruchomości w trakcie roku podatkowego – to tym samym nie wprowadzają one zakazu wyodrębnienia w trakcie roku podatkowego z dotychczas obowiązującego przedmiotu opodatkowania nowego, bardziej szczegółowego przedmiotu opodatkowania³¹.

29 Zob. wyrok NSA z 25.10.2016 r., II FSK 2739/14, LEX nr 2177343; wyrok NSA z 7.10.2016 r., II FSK 2532/14, LEX nr 2123036; wyrok NSA z 20.07.2016 r., II FSK 1796/14, LEX nr 2076731.

30 Zob. art. 22g Ustawy z dnia 25 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2016 r. poz. 2032 z późn. zm.) i art. 16g Ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 1888 z późn. zm.).

31 Wyrok NSA z 25.10.2013 r., II FSK 2772/11, LEX nr 1396077 z glosą aprobującą R. Dowgiera, PPLiFS 2014, nr 4, s. 35–40.

Oznacza to, że przepisy te dopuszczają różnicowanie stawek podatkowych w podatku od nieruchomości na podstawie różnych kryteriów, w szczególności rodzaju prowadzonej działalności gospodarczej, lokalizacji, rodzaju zabudowy, przeznaczenia i sposobu wykorzystywania nieruchomości, a więc na podstawie kryteriów przedmiotowych³².

10. Skutki ekonomiczne wprowadzonych zmian a opłacalność prowadzenia działalności w branży energetyki wiatrowej. Skutki finansowe dla gmin

Jeżeli prześledzić dostępne materiały, dotyczące opodatkowania elektrowni wiatrowych i wpływów podatkowych z tego tytułu do gmin, należy zwrócić uwagę na to, że podstawę opodatkowania elektrowni wiatrowej, zgodnie z art. 16g ust. 1 u.p.d.o.p. i art. 22g ust. 1 u.p.d.o.f., stanowi wartość początkowa budowli, a w przypadku jej wytworzenia we własnym zakresie jest nim koszt wytworzenia, przez co (art. 16g ust. 4 u.p.d.o.p., art. 22g ust. 4 u.p.d.o.f.): „uważa się wartość, w cenie nabycia, zużytych do wytworzenia środków trwałych: rzeczowych składników majątku i wykorzystanych usług obcych, kosztów wynagrodzeń za prace wraz z pochodnymi i inne koszty dające się zaliczyć do wartości wytworzonych środków trwałych. Do kosztu wytworzenia nie zalicza się wartości własnej pracy podatnika, jego małżonka i małoletnich dzieci, kosztów ogólnych zarządu, kosztów sprzedaży oraz pozostałych kosztów operacyjnych i kosztów operacji finansowych, w szczególności odsetek od pożyczek (kredytów) i prowizji, z wyłączeniem odsetek i prowizji naliczonych do dnia przekazania środka trwałego do używania”. Jeżeli więc przyjąć, że średni koszt wytworzenia budowli elektrowni wiatrowej wynosi ok. 5–7 mln za 1 MW³³, to oznacza to, że w przypadku średniej wielkości farmy wiatrowej o mocy ok. 40 MW koszt jej wytworzenia będzie znacznie wyższy, a więc od 200 mln do 280 mln zł. Tego rodzaju farma wiatrowa, według danych Polskiego Stowarzyszenia Energetyki Wiatrowej³⁴, średnio rocznie płaćła ok. 1,4 mln zł podatku od nieruchomości do końca 2016 roku. Od 1 stycznia 2017 roku podatek ten wzrósł trzykrotnie, a więc do 4,5 mln zł. Oznacza to, jak pokazano w raporcie opracowanym przez TPA Horvath we współpracy z Polskim Stowarzyszeniem Energetyki Wiatrowej z 20 maja 2016 roku³⁵, że dojdzie do wstrzymania inwestycji w nowe elektrownie wiatrowe, a w konsekwencji – braku wpływów z podatku od nieruchomości w latach 2018–2020 w łącznej prognozowanej kwocie ok. 204 mln zł, a od 2020 – po

32 Wyrok WSA w Bydgoszczy z 5.12.2007 r., I SA/Bd 696/07, LEX nr 364971; wyrok WSA w Gliwicach z 12.10.2016 r., I SA/GI 512/16, LEX nr 2158340; wyrok WSA w Rzeszowie z 24.09.2010 r., I SA/Rz 402/10, LEX nr 607456; P. Borszowski, glosa do wyroku NSA z 16.09.2004 r., FSK 485/04, POP 2005, nr 4, poz. 107, PP 2005, nr 10, poz. 56.

33 Zob. Raport *Energetyka wiatrowa w Polsce* opracowany w TPA Horvath i Kancelaria Domański, Zakrzewski, Palinka we współpracy z PAIZ dostępny na stronach psew.pl.

34 Zob. Raport *Wpływ energetyki wiatrowej na wzrost gospodarczy w Polsce* opracowany przez Ernest & Young we współpracy z Polskim Stowarzyszeniem Energetyki Wiatrowej oraz European Wind Energy Association; Łabędzki, Małecka, 2016; Zalewski, 2016.

35 Raport dostępny na stronach Polskiego Stowarzyszenia Energetyki Wiatrowej, psew.pl.

97 mln zł rocznie. Innym skutkiem może być zastąpienie elektrowni wiatrowych innymi technologiami. Jeżeli zaś chodzi o wpływy z podatku od nieruchomości w 2017 roku to te zależeć będą od tego, jak zróżnicują i czy zróżnicują stawki podatkowe rady poszczególnych gmin. Należy przypomnieć, że stawki wskazane w ustawie, to stawki maksymalne. Aby zatem nie dochodziło do utraty dotychczasowych wpływów z podatku od nieruchomości od elektrowni wiatrowych z powodu możliwych bankructw farm wiatrowych, gminy powinny ustalać poziom stawek podatkowych na dotychczasowym poziomie i monitorować sytuację na rynku budowy elektrowni wiatrowych. Nie jest dobrym rozwiązaniem wydawanie podatnikom korzystnych dla nich interpretacji przepisów prawa podatkowego, z uwagi na treść art. 14e § 1 pkt 1 Ustawy z 29 sierpnia 1997 roku – Ordynacja podatkowa³⁶, uprawniającego szefa Krajowej Administracji Skarbowej z urzędu do zmiany wydanej interpretacji indywidualnej, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Uwagi końcowe

Elektrownie wiatrowe, po 1 stycznia 2017 roku są budowlami składającymi się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych. Należy pobierać od nich podatek od nieruchomości, a podstawę opodatkowania stanowi ich wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych. Przepisy art. 2 pkt 1 i 2 u.i.e.w. są przepisami prawa, które dookreślają definicję budowli z art. 3 pkt 3 u.Pr.b., a w dodatku są przepisami prawa budowlanego, gdyż jako przepisy ustawy dotyczącej podatków mogą stanowić podstawę do określenia elementów stosunku prawnopodatkowego, a w tym przypadku przedmiotu i podstawy opodatkowania. To, że art. 17 u.i.e.w., mówiący o terminie ustalania i pobierania podatku od nieruchomości zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, jako poprawka został dopisany w trakcie prac parlamentarnych, nie oznacza naruszenia art. 118 ust. 1 i 2 oraz art. 119 ust. 2 Konstytucji RP, albowiem przepis ten ma ścisły związek z materią zawartą w tej ustawie. Fakt, że nowe zasady (przedmiot i podstawa) opodatkowania elektrowni wiatrowych nie obejmują, od 1 stycznia 2017 roku, morskich elektrowni wiatrowych nie jest dyskryminacją lądowych elektrowni wiatrowych i nie narusza zasad zawartych w art. 32 ust. 1 Konstytucji RP, albowiem warunki budowy, koszty budowy i czas eksploatacji morskich i lądowych elektrowni wiatrowych uzasadniają zróżnicowanie ich sytuacji w przepisach prawa podatkowego. Dla przeciwdziałania skutkom podwyższenia wysokości należności podatkowych z tytułu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, a w konsekwencji możliwości upadłości podatników tego rodzaju i tym samym zmniejszenia wpływów dochodów gmin, organy stanowiące gmin powinny wykorzystać dostępne mechanizmy prawne w tym zakresie, a w szczególności możliwości wprowadzenia, także w trakcie roku podatkowego, określenia przedmiotu opodatkowania i stawek podatkowych. Warunku tego nie spełniają

36 T.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 201.

wydawane indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego, albowiem mogą być one zmienione z urzędu przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

Literatura

- Babiarz, S. (2017). Należy pilnie przygotować nową ustawę o podatkach i opłatach lokalnych. *Dziennik Gazeta Prawna*, 17.03.2017.
- Bałaaban, A. (2000). Glosa do wyroku z 9 listopada 1999 r., K 28/98. *Przegląd Sejmowy*, 5.
- Banasik, B. (2011). Glosa do wyroku z 13 września 2011 r., P 33/10. *Przegląd Podatkowy*, 12.
- Bielski, P. (2003). W: Bąkowski, T., Bielski, P., Kaszubowski, K., Kokoszczyński, M., Stelina, J., Warylewski, J.K., Wierszczyński, G. *Zasady techniki prawodawczej. Komentarz do § 29 rozporządzenia*. Warszawa: Lex/el.
- Borysiewicz, K., Syp, S. (2016). W: *Opinia prawna w przedmiocie zgodności projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych z prawem europejskim*. Warszawa: Crido Legal J. Ziółek i Wspólnicy sp. k. (PSEN).
- Brzeziński, B. (2008). *Podstawy wykładni prawa podatkowego*. Gdańsk.
- Brzeziński, B., Morawski, W. (2012). Glosa do wyroku z 13 września 2011 r., P 33/10. *Przegląd Orzecznictwa Podatkowego*, 1.
- Brzeziński, B., Nita, A. (2013). Glosa do wyroku z 13 września 2011 r., P 33/10. *Przegląd Orzecznictwa Podatkowego*, 1.
- Dowgier, R. (2016). Nowe zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych. *Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządu*, 9.
- Etel, L. (2017). Co ma kocioł do wiatraka. *Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządu*, 1.
- Gorgol, A. (2000). Glosa do wyroku z 9 listopada 1999 r., K 28/98. *Przegląd Sejmowy*, 5.
- Hanusz, A. (1998). Zasada autonomii woli stosunków cywilnoprawnych w świetle prawa podatkowego. *Państwo i Prawo*, 12.
- Hauser, R. (2011). Sprawy sądowe, którym najtrudniej. *Rzeczpospolita. Prawo co Dnia*, 28.06.2011.
- Kosikowski, C. (2000). Glosa do wyroku z 9 listopada 1999 r., K 28/98. *Państwo i Prawo*, 2.
- Koszowski, M. (2013). Autonomia prawa podatkowego. *Przegląd Prawa Podatkowego*, 11.
- Mastalski, R. (2003). Autonomia prawa podatkowego a spójność i zupełność systemu prawa. *Przegląd Podatkowy*, 10.
- Mastalski, R. (2012). Glosa do wyroku z 13 września 2011 r., P 33/10. *Przegląd Sejmowy*, 2.
- Mastalski, R. (2008). *Stosowanie prawa podatkowego*. Kraków: Oficyna Ekonomiczna.
- Morawski, W. (2016). Zmiany w regulacji podatku od nieruchomości w 2016 r. – drobne remonty w skansenie. *Przegląd Podatkowy*, 11.
- Radzikowski, K. (2013). Glosa do wyroku z 13 września 2011 r., P 33/10. *Finanse Komunalne*, 3.
- Szymczak, M. (red.) (1978). *Słownik języka polskiego*, t. 1. Warszawa: PWN.
- Szymczak, M. (red.) (1981). *Słownik języka polskiego*, t. 3. Warszawa: PWN.

TAXATION OF PROPERTY TAXES ON WIND FARMS. SOME TAX AND ECONOMIC ASPECTS OF MUNICIPALITIES

Abstract: After 1st January 2017, wind power stations are constructions composed of at least a foundation, tower, and technical elements, which shall be subject to property tax, and their tax basis is their value as referred to in property tax provisions. Provisions of Art. 2 point 1 and 2 of the Act on investment in the scope of wind power stations are provisions of law which further specify in detail the definition of construction from Art. 3 point 3 of the Construction Law Act, and, in addition, are provisions of construction law because, as being provisions of an act regarding taxes, they may constitute the basis to establish a tax law relationship, and in this case the subject of the case and a tax basis. The fact that Art. 17 of the Act on investment in the scope of wind power stations regarding the time limit for establishing and collecting property tax in accordance with the provisions applicable before the entry into force of the Act on investment in the scope of wind power stations was added as a correction in the course of parliamentary works does not breach Art. 118 par. 1 and 2 and Art. 119 par. 2 of the Constitution of the Republic of Poland, because the provision in question is strictly related to the matter contained in the said act. The fact that new rules (subject and basis) for taxation of wind power stations do not include, from 1st January 2017, sea wind power stations is not discrimination against land wind power stations and does not breach the rules contained in Art. 32 par. 1 of the Constitution of the Republic of Poland, because the conditions of construction works, costs of construction works and operational time of sea and land wind power stations are justified by their varying circumstances in the aspect of tax law provisions. In order to counter the effects of increased tax liabilities on account of property tax, and, consequently, likelihood of bankruptcy of such tax-payers and the resulting decrease of municipality income, decision-making bodies of municipalities should use available legal mechanisms in this scope, in particular the possibility to introduce, also in the course of a pending tax year, a definition of the subject of taxation and tax rates. This condition is not met by individual interpretations of the provisions of tax law, because they may be changed ex officio by the Head of National Tax Authorities.

Keywords: construction, building and non-construction of wind power, technical elements, wind power station, microinstallation, property tax, annex to the Act

Cytowanie

Babiarz, S. (2017). Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych. Niektóre aspekty podatkowe i ekonomiczne dla gmin. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 3 (87/2), 111–128. DOI: 10.18276/frfu.2017.87/2-10.