

Erozja prawa podatkowego na przykładzie podatku od nieruchomości

Elżbieta Jędruczyk*
Magdalena Kupraszewicz**

Streszczenie: *Cel* – Celem artykułu jest wskazanie wpływu niezachowywania postulatów prawidłowej legislacji w tworzeniu i nowelizowaniu przepisów prawa na finanse przedsiębiorstw. Konsekwencje nieprawidłowej legislacji wykazano na przykładzie wpływu zmiany regulacji prawa budowlanego na podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych.

Metodologia badania – Przeprowadzono analizę porównawczą aktów prawnych, analizę interpretacji indywidualnych oraz orzecznictwa, wykorzystano metodę indukcji i dedukcji oraz case study.

Wynik – Analiza interpretacji indywidualnych oraz orzecznictwa wskazuje, że dokonane zmiany zapisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych mogą w znaczący sposób wpływać na rentowność inwestycji w przedsiębiorstwach z branży energii odnawialnych.

Oryginalność/wartość – W artykule przeprowadzono szczegółową analizę procesu legislacyjnego prowadzącego do uchwalenia ustawy o inwestycjach w elektrownie wiatrowe, ze wskazaniem nieprawidłowości oraz ich konsekwencji w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Wskazano przy tym na potencjalne nowe obszary badań naukowych w dziedzinie finansów przedsiębiorstw.

Słowa kluczowe: podatek od nieruchomości, stabilność prawa, finanse przedsiębiorstw

Wprowadzenie

W literaturze przedmiotu podkreśla się, że podatki zawsze będą powodować ryzyko i niepewność bytu przedsiębiorstwa. Wynika to z dużej zmienności i niepewności prawa podatkowego. Cechą charakterystyczną polskiego systemu podatkowego jest niska jakość legislacji podatkowej (Iwin-Garzyńska, 2016). W procesie tworzenia prawa podatkowego dostrzega się istotne wady, które prowadzą do erozji prawa podatkowego, procesu niszczenia, zniekształcenia i wypaczenia systemu podatkowego, co skutkuje ograniczeniem jego przejrzystości, wzrostem stosowanych niedookreśleń i „inflacji prawa podatkowego” (Sobieska, 2012, s. 52). W literaturze przedmiotu podkreśla się, że „starzenie się” aktów normatywnych jest czymś oczywistym i naturalnym. W krótkiej perspektywie w prawie podatkowym

* mgr Elżbieta Jędruczyk, Uniwersytet Szczeciński, e-mail: ejedruczyk@wneiz.pl,

** mgr Magdalena Kupraszewicz, e-mail: magdalena.kupraszewicz@gmail.com

podstawowe znaczenie zdaje się mieć proces dostosowywania prawa do zmieniającej się w szybkim tempie rzeczywistości gospodarczej. Czynnikiem o podobnym znaczeniu są działania administracji podatkowej, zmierzające do eliminacji możliwości unikania opodatkowania istniejących przy aktualnym stanie regulacji prawnych. Skala dokonywanych w związku z tym zmian prowadzi często do erozji zarówno założeń konstrukcyjnych instytucji podatkowoprawnych objętych danym aktem prawnym, jak i warstwy formalnej (tekstowej) ustawy (Brzeziński, 2009).

Celem artykułu jest wykazanie wpływu niezachowywania postulatu prawidłowej legislacji w tworzeniu i nowelizowaniu przepisów prawa na finanse przedsiębiorstw. Przyczynkiem do napisania artykułu było uchwalenie Ustawy z 20 maja 2016 roku o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz.U. 2016, poz. 961), której konsekwencją jest zmiana ustalania podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości dla obiektów elektrowni wiatrowych. Zastosowane metody badawcze to krytyczna analiza aktów prawnych, orzecznictwa oraz interpretacji indywidualnych, wykorzystano również metodę case study.

Analizie podlegały regulacje ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych oraz ustaw podatkowych (w szczególności ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy Ordynacja podatkowa), konieczna była również analiza orzecznictwa sądów administracyjnych oraz interpretacji indywidualnych.

1. Prawo podatkowe a inne gałęzie prawa na przykładzie podatku od nieruchomości

Jedną z istniejących w polskim systemie podatkowym kategorii podatków jest kategoria podatków lokalnych czy też podatków samorządowych. Powyższe pojęcia nie mają charakteru normatywnego i są różnie definiowane w doktrynie¹. Niemniej jednak podatki lokalne jak pozostałe kategorie podatków składają się na prawo podatkowe, którego przepisy mają doniosłe znaczenie dla podatników, w szczególności tych podejmujących ryzyko gospodarcze związane z realizacją długoterminowych inwestycji. W tym kontekście szczególnego znaczenia nabiera postulat prawidłowej legislacji, tak aby przepisy prawa podatkowego były formułowane w sposób jak najbardziej jednoznaczny. W praktyce jednak przepisy prawa podatkowego są przedmiotem wielu wątpliwości i w trakcie ich stosowania wymagają licznych interpretacji dokonywanych zarówno przez organy podatkowe, jak i sądy administracyjne.

¹ Przykładowo L. Etel, w: *Podatek od nieruchomości. Komentarz*, dostępny w SIP LEX w odniesieniu do podatków wskazanych w ustawie z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 716; dalej: UoOPL) stwierdza, iż „O «lokalności» tych świadczeń decydują jedynie względy formalne, tzn. uregulowane są one w ustawie o takiej właśnie nazwie”. Wyróżnia on również podatki samorządowe obejmujące wszystkie świadczenia podatkowe, które charakteryzują się tym, że stanowią dochód budżetu gminy i mogą być w pewnym zakresie kształtowane przez radę gminy bądź też wójta, burmistrza, prezydenta. Autor postuluje przy tym, aby podatki i opłaty lokalne wskazane w UoOPL, a także podatek rolny, podatek leśny, podatek dochodowy opłacany w formie karty podatkowej, podatek od spadków i darowizn, podatek od czynności cywilnoprawnych oraz opłata skarbową, stanowiące w miarę jednorodną grupę, były traktowane jako podatki lokalne, gminne czy też samorządowe, a nazwy te powinny być synonimami.

Prawo podatkowe należy do dziedziny prawa publicznego (Mastalski, 2008, s. 17), funkcjonuje jednak na granicy prawa prywatnego. Mimo to, prawo podatkowe cechuje niski stopień harmonizacji z innymi gałęziami prawa, co dotyczy szczególnie prawa cywilnego (Brzeziński, 2001, s. 140). Interdyscyplinarność prawa podatkowego uwidacznia się szczególnie wyraźnie w przypadku uregulowanego w przepisach Ustawy z 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 716) podatku od nieruchomości.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 UoOPL 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. W art. 1a UoOPL zdefiniowano takie określenia jak budynek i budowla. Użyte w UoOPL określenie budynek oznacza obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz ma fundamenty i dach (art. 1a pkt 1 UoOPL), natomiast budowla oznacza 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. Jak zatem wynika z powyższego, w celu zdefiniowania przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości UoOPL odsyła do definicji odpowiednich określeń zawartych w przepisach prawa budowlanego. Co istotne, przepisami prawa budowlanego, gdzie należy poszukiwać definicji określeń z UoOPL, mogą być wyłącznie przepisy rangi ustawowej. Na powyższe wskazano w orzeczeniach Naczelnego Sądu Administracyjnego, w tym m.in. w wyroku z 4 kwietnia 2017 roku², w uzasadnieniu którego wskazano, że „Definicje sieci gazowej zawarte w rozporządzeniu z dnia 30 lipca 2001 roku. Ministra Gospodarki w sprawie warunków technicznych jakim powinny odpowiadać sieci gazowe nie mogą stanowić podstawy do zdefiniowania sieci gazowej i jej elementów stanowiących (jako budowla) całość techniczno-użytkową. Rozporządzenie jest aktem rangi niższej niż ustawa, a zatem mimo zaliczenia ich do przepisów prawa budowlanego nie powinny stanowić podstawy do ustalania zakresu opodatkowania – jego przedmiotu. Choć istotnie rozporządzenie to zawiera definicje legalnej sieci gazowej, gazociągu, stacji gazowej, stacji redukcyjnej i pomiarowej, to definicje te mają zastosowanie w obrębie tylko tego aktu prawnego. Nie jest możliwe formułowanie w akcie niższego rzędu definicji terminów ustawowych”. Mimo że orzeczenie to zostało wydane w sprawie dotyczącej sieci gazowej, to ma jednak charakter uniwersalny w części, w której wskazano, iż nie jest możliwe formułowanie w akcie niższego rzędu. Wobec powyższego, jedynym aktem rangi ustawowej, do którego definicja odsyła UoOPL, to ustawa z 7 lipca 1994 roku (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 290 z późn. zm.; dalej: PB). W PB zdefiniowano takie określenia istotne dla ustalenia przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, takich jak: obiekt budowlany, budowla, budynek czy obiekt małej architektury oraz urządzenie budowlane.

Podatek od nieruchomości jest przykładem silnego powiązania między prawem podatkowym a innymi gałęziami prawa (w tym przypadku prawem budowlanym). Takie

² Sygn. akt. II FSK 431/15.

powiązanie powodować może powstawanie pewnych wątpliwości interpretacyjnych, szczególnie w przypadku niezachowania zasad prawidłowej (starannej) legislacji. Jako przykład nieprzestrzegania przez ustawodawcę wymogów w zakresie przyzwoitej legislacji wskazać można zmianę przepisów prawa w opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych obowiązującą od 1 stycznia 2017 roku.

2. Erozja prawa podatkowego na przykładzie podatku od nieruchomości od elektrowni wiatrowych

Od 26 września 2005 roku, czyli od dnia wejścia w życie Ustawy z 25 lipca 2005 roku o zmianie ustawy – Prawo budowlane oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2005 r., nr 163, poz. 1364), w definicji budowli wyraźnie wskazywano na elektrownie wiatrowe jako przykład części budowlanych urządzeń technicznych będących budowlami. Zgodnie z definicją, z art. 3 pkt 3 PB w brzmieniu obowiązującym do 16 lipca 2016 roku, budowla to każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, taki jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Należy także podkreślić, że zawarte w definicji budowli wyliczenia konkretnych budowli czy urządzeń technicznych są wyliczeniami przykładowymi a o zaliczeniu do określonej kategorii przesądza charakter danego elementu a nie to czy został literalnie wskazany w definicji budowli. Zgodnie z tą definicją, podatkiem od nieruchomości opodatkowane były jedynie fundamenty elektrowni wiatrowych jako części budowlane, a takie elementy, jak: wieża, rotor, gondola, składające się na elektrownię wiatrową – jako części niebudowlane – nie podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

16 lipca 2016 roku weszła w życie Ustawa z 20 maja 2016 roku o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz.U. z 2016 r., poz. 961), gdzie znalazły się istotne postanowienia dotyczące elektrowni wiatrowych, w tym mogące mieć wpływ na kwestie opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości, chociaż żaden przepis ww. ustawy bezpośrednio tej kwestii nie dotyczy. W uzasadnieniu projektu ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych³ także nie wskazano wprost na zamiar modyfikacji zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości, wskazano tam

3 Druk sejmowy nr 315 Sejmu VIII kadencji.

bowiem, że „ponadto 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 Prawo budowlane. Jak się wydaje, przepis ten został wprowadzony przede wszystkim ze względów podatkowych – w celu zwolnienia części niebudowlanych elektrowni wiatrowych z podatku od nieruchomości, ale jego skutkiem jest również brak konieczności stosowania przepisów ustawy (m.in. dotyczących utrzymania obiektów budowlanych w należyłym stanie technicznych) do części niebudowlanych elektrowni wiatrowych. Wynikiem takiej regulacji jest np. brak możliwości uznania oderwania się łopaty (uznawanej przez organy nadzoru budowlanego za części niebudowlane elektrowni wiatrowej) za katastrofę budowlaną, a tym samym wyłączenie się organów nadzoru budowlanego od interweniowania w takich sytuacjach⁴. „W projekcie ustawy zaproponowano wykreślenie przepisu wprowadzającego podział elektrowni wiatrowych na części budowlaną i niebudowlaną. W proponowanym stanie prawnym cała elektrownia wiatrowa będzie obiektem budowlanym (budowlą), a tym samym zastosowanie do niej będą znajdować przepisy Prawa budowlanego dotyczące użytkowania obiektów budowlanych oraz dotyczących katastrof budowlanych”. Wykreślenie przepisu wprowadzającego podział elektrowni wiatrowych na część budowlaną i niebudowlaną i spowodowanie, że cała elektrownia będzie obiektem budowlanym (budowlą) polegało przy tym wyłącznie na zmianie art. 3 pkt. 3 PB, w ten sposób, że z przykładowych urządzeń technicznych, których części budowlane stanowią budowle wykreślono elektrownie wiatrowe (patrz art. 9 pkt 1 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych). Od 16 lipca 2016 roku budowla w rozumieniu PB to zatem każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, taki 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.

Wątpliwości co do jakości legislacji pogłębia treść art. 17 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, gdzie przewidziano, że od dnia wejścia w życie ustawy do 31 grudnia 2016 roku podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowej ustala się i pobiera zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie ustawy. Jakość tego przepisu pozwala wątpić co ustawodawca miał na celu przyjmując taką regulację. Należy podkreślić, że podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowej ustala się i pobiera zgodnie z przepisami UoOPL, które to przepisy nie zostały zmieniane przepisa-

⁴ Przykład oderwania się łopaty śmigła o długości 12,5 m w Krośnie Odrzańskim, opisany w odpowiedzi na interpelację poseł Anny Sobeckiej z 23.05.2013 r. SPS-023-18436/13.

mi ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Zważywszy, że brzmienie przepisów UoOPL nie uległo zmianie po wejściu w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, nie istnieją przepisy UoOPL obowiązujące przed dniem wejścia w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, które miałyby być – zgodnie z cytowanym przepisem przejściowym – stosowane do 31 grudnia 2016 roku a nie miałyby być stosowane od 1 stycznia 2017 roku. Spowodowało to u podatników podatku od nieruchomości dotyczącego elektrowni wiatrowych wątpliwości, czy faktycznie od 1 stycznia 2017 roku uległy zmianie zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości. Jak już bowiem wskazano powyżej, po 16 lipca 2016 roku nie uległy zmianie żadne przepisy UoOPL, które pozwoliłyby na przyjęcie, że zmianie uległy zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości. Po 16 lipca 2016 roku, na mocy przepisów ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, zmianie uległa co prawda definicja budowli w PB, jednakże przepisy PB nie mogą zostać uznane za przepisy, na podstawie których ustala się i pobiera podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowej. Oceniając zakres zmiany definicji budowli w PB, należy podzielić ponadto wątpliwości co do tego, czy samo usunięcie elektrowni wiatrowych z przykładowej listy urządzeń technicznych, których elementy budowlane stanowią budowlę, przesądza o tym, że elektrownia wiatrowa zgodnie z definicją zawartą w PB będzie aktualnie budowlą. Z pewnością na takie przyjęcie nie pozwala definicja elektrowni wiatrowej przyjęta na potrzeby ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Zgodnie z tą definicją, zawartą w art. 2 pkt 1 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, elektrownia wiatrowa oznacza budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 Ustawy z 20 lutego 2015 roku o odnawialnych źródłach energii (Dz.U. poz. 478, 2365; z 2016 r., poz. 925). Powyższa definicja odnosi się i może być stosowana wyłącznie na gruncie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, a jej stosowanie do innych ustaw wymaga wyraźnego odesłania. Odesłanie takie znalazło się w art. 82 ust. 3 pkt 5b PB, zgodnie z którym wojewoda jest organem administracji architektoniczno-budowlanej wyższego stopnia w stosunku do starosty oraz organem pierwszej instancji w sprawach obiektów i robót budowlanych elektrowni wiatrowych, w rozumieniu art. 2 pkt 1 Ustawy z 20 maja 2016 roku o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz.U. poz. 961). Skoro zatem ustawodawca zdecydował się w ustawie PB, w której elektrownie wiatrowe są budowlami (art. 3 pkt 3 PB), odesłać do definicji elektrowni wiatrowej zawartej w ustawie o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, to chcąc zachować przymiot racjonalności ustawodawcy, należałoby powziąć poważną wątpliwość co do tego, że elektrownie wiatrowe na gruncie przepisów PB są budowlami. Gdyby bowiem tak było, to w art. 82 ust. 3 pkt 5b PB wystarczyłoby wskazać po prostu elektrownie wiatrowe, a nie elektrownie wiatrowe, w rozumieniu art. 2 pkt 1 Ustawy z 20 maja 2016 roku o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz.U. poz. 961). Wobec powyższego wymienienie w załączniku do PB w tabeli – wiersz Kategoria XXIX wolno stojących kominów i masztów oraz elektrowni wiatrowych może odnosić się do elektrowni wiatrowych wskazanych w art. 82 ust. 3 pkt 5b PB, a nie potwierdzać to, że elektrownie wiatrowe stanowią budowle zgodnie

z definicją zawartą w art. 3 pkt 3 PB. Samo bowiem wykreślenie z definicji budowli w art. 3 pkt 3 PB elektrowni wiatrowych jako przykładu urządzeń technicznych, których części budowlane stanowią budowle nie powoduje, że elektrownia wiatrowa faktycznie nie stanowi takiego urządzenia technicznego posadowionego na części budowlanej, będącej budowlą w rozumieniu ustawy.

Skoro już ustawodawca widział potrzebę uczynienia z elektrowni wiatrowych budowli, to zamiast wykreślać elektrownie wiatrowe z art. 3 pkt 3 PB powinien je przenieść z części będącej przykładowym wyliczeniem urządzeń technicznych do części stanowiącej przykładowe wyliczenie budowli, ewentualnie dodać do art. 3 definicję elektrowni wiatrowej. Tylko bowiem w takim przypadku można byłoby przyjąć bez żadnych wątpliwości, że zmianie uległy również zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości.

3. Konsekwencje stanu prawnego od 1 stycznia 2017 roku

Obecnie podatnicy podatku od nieruchomości dotyczącego elektrowni wiatrowych pozostają w niepewności co do skutków wprowadzonych 16 lipca 2016 roku regulacji w odniesieniu do podatku od nieruchomości dotyczącego elektrowni wiatrowych. Kwestia ta stała się przedmiotem wniosków o wydanie indywidualnych interpretacji. Część wydanych przez organ podatkowy interpretacji indywidualnych uznaje, że od 1 stycznia 2017 roku nie uległy zmianie zasady opodatkowania podatkiem od nieruchomości dotyczące elektrowni wiatrowych⁵. Organy podatkowe wydały również interpretacje indywidualne wskazujące, że od 1 stycznia 2017 roku opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają elektrownie wiatrowe w całości jako budowle a nie tylko ich elementy budowlane⁶. Interpretacje indywidualne, w których organy podatkowe stwierdzały, że od 1 stycznia 2017 roku opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają elektrownie wiatrowe w całości jako budowle a nie tylko ich elementy budowlane były skarżone przez podatników do wojewódzkich sądów administracyjnych, które to sądy w dotychczas wydawanych orzeczeniach oddały skargi⁷. Żaden jednak z wyroków wojewódzkich sądów administracyjnych dostępnych w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych (www.orzeczenia.nsa.gov.pl) nie jest wyrokiem

⁵ Tak np. Wójt Gminy Zgorzelec w Interpretacji indywidualnej z 3 listopada 2016 r., nr FP.310.1.1.2016.2.

⁶ Tak np. Wójt Gminy Gniewino w Interpretacji indywidualnej z 28 marca 2017 r., nr FN.310.02.2017; Wójt Gminy Bielice w Interpretacji indywidualnej z 27 lutego 2017 r., nr BiF.310.02.2017.DM.

⁷ Patrz wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z 17.05.2017 r., sygn. akt I SA/Sz 253/17; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z 11.05.2017 r., sygn. akt I SA/Sz 190/17; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 26.04.2017 r., sygn. akt I SA/Łd 165/17; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 26.04.2017 r., sygn. akt I SA/Łd 166/17; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 25.04.2017 r., sygn. akt I SA/Łd 311/17; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wlkp. z 5.04.2017 r., sygn. akt I SA/Go 95/17; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wlkp. z 8.03.2017 r., sygn. akt I SA/Go 56/17; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z 23.03.2017 r., sygn. akt I SA/Ol 17/17; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z 21.02.2017 r. sygn. akt I SA/Bd 866/16.

prawomocnym, co pozwala wnioskować, że od wyroków tych podatnicy wnieśli skargi kasacyjne, które będą rozpoznawane przez Naczelną Sąd Administracyjny.

Nie wdając się w szczegółową analizę argumentacji zawartej w uzasadnieniach poszczególnych wyroków wydanych przez wojewódzkie sądy administracyjne, należy wskazać, że swoje stanowisko wywodzą one nie z definicji budowli zawartej w art. 3 pkt 3 PB, a właśnie z treści art. 82 ust. 3 pkt 5b PB oraz załącznika PB. Opieranie się przez wojewódzkie sądy administracyjne na innych przepisach PB, aniżeli definicja ustawowa budowli do ustalenia przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości dotyczącego elektrowni wiatrowych, należy ocenić krytycznie albowiem zgodnie z przepisami UoOPL znaczenia określenia budowla należy poszukiwać w definicjach ustawowych na co wskazuje zwrot „w rozumieniu przepisów prawa budowlanego” a nie w innych przepisach PB. Tylko zatem budowla w rozumieniu art. 3 pkt 3 PB powinna być przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Jeżeli zaś danego obiektu nie da się zakwalifikować jako budowli zgodnie z art. 3 pkt 3 PB, to nawet jeżeli określenie tego obiektu zostanie użyte w innych przepisach PB to nie oznacza to, że taki obiekt jest budowlą w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. Nie jest przy tym tak, że racjonalny ustawodawca nie miał możliwości precyzyjnego określenia w definicji ustawowej w PB, że elektrownia wiatrowa jest budowlą. Niemniej jednak w tej chwili kwestia opodatkowania podatkiem od nieruchomości dotycząca elektrowni wiatrowych będzie rozstrzygana przez Naczelną Sąd Administracyjny.

Należy podkreślić, że zaistniały stan prawny może nieść za sobą daleko idące konsekwencje dla całej branży. Zgodnie ze stanowiskiem Polskiego Stowarzyszenia Energetyki Wiatrowej, inwestorzy energetyki wiatrowej już dziś alarmują, że w przypadku utrwalenia interpretacji rozszerzającej nowo wprowadzone przepisy (objęcia podatkiem całej turbiny) wysokość podatku wzrośnie 3–4-krotnie, co jest obciążeniem finansowym niejednokrotnie poddającym w wątpliwość ekonomiczną zasadność przedsięwzięcia i będzie skutkowało niemożnością obsługi zadłużenia bankowego inwestycji oraz wiodło wprost do masowych bankructw przedsiębiorstw sektora energetyki wiatrowej⁸.

Uwagi końcowe

Podatek od nieruchomości należy do grupy podatków kosztowych, a co za tym idzie wpływa bezpośrednio na wynik finansowy przedsiębiorstw. Analiza zmian regulacji prawnych obowiązujących od 1 stycznia 2017 roku wskazuje, że efektem tych zmian może być (w przypadku utrwalenia się niekorzystnej dla podatników linii interpretacyjnej) wielokrotny wzrost obciążenia podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych. Należy także zwrócić uwagę, że nowelizacja w tym zakresie została dokonana bez zmiany choćby

⁸ Stanowisko Polskiego Stowarzyszenia Energetyki Wiatrowej w sprawie niezbędnych zmian prawa określającego podstawę naliczania podatku od nieruchomości od elektrowni wiatrowych; http://www.senat.gov.pl/gfx/senat/userfiles/_public/k9/komisje/2017/kpcpp/materialy/143/stanowisko_psew-podatek_od_nieruchomosci_uoi.pdf (21.06.2017).

jednego przepisu prawa podatkowego, z użyciem stosunkowo krótkiego *vacatio legis*, co zważywszy na okoliczność, że inwestycje w elektrownie wiatrowe to inwestycje wieloletnie, samo w sobie budzi poważne wątpliwości.

Polskie prawo podatkowe cechuje gwałtowna erozja, z powodu tworzenia prawa podatkowego metodą prób i błędów (Brzeziński, Nykiel, 2011, s. 115). Niską jakość legislacji potwierdza fakt, że w interpretacjach indywidualnych oraz orzecznictwie rysują się dwie linie interpretacyjne, przy czym aktualnie statystyki przemawiają na niekorzyść podatników.

Podjęty w artykule temat winien być w przyszłości głębiej przeanalizowany. Główne pola dla przyszłych badań w tym zakresie, to:

- badanie wpływu wprowadzonych rozwiązań na finanse przedsiębiorstw z branży,
- badanie wpływu wprowadzonych rozwiązań na finanse organów samorządu terytorialnego.

Przeprowadzona wstępna analiza pozwala wysnuć wniosek, że jeżeli linia interpretacyjna organów podatkowych oraz sądów administracyjnych nie ulegnie zmianie, spodziewana rentowność przedsiębiorstw z branży energetyki wiatrowej może ulec znacznemu obniżeniu. Zważywszy na to, że inwestycje w energię odnawialną to inwestycje długoterminowe, konsekwencją wprowadzonych regulacji może być ponadto odwrócenie się inwestorów od tego rodzaju działalności.

Literatura

- Brzeziński, B. (2001). *Wstęp do nauki prawa podatkowego*. Toruń: Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa „Dom Organizatora”.
- Brzeziński, B., Nykiel, W. (2011). Stan prawa podatkowego w Polsce: raport 2010. *Kwartalnik Prawa Podatkowego*, 1, 61–83.
- Brzeziński, B. (2009). Ordynacja podatkowa w świetle kryteriów oceny jakości aktów normatywnych. W: R. Dowiegier (red.), *Ordynacja podatkowa: wokół nowelizacji*. Białystok: Wydawnictwo Temida 2.
- Iwin-Garżyńska, J. (2016). Nowe oblicze optymalizacji podatkowej w Polsce. *Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia*, 5 (83/1), 97–107.
- Mastalski, R. (2008). *Stosowanie prawa podatkowego*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Sobieska, I. (2012). *Doradztwo podatkowe: funkcjonowanie i kierunki rozwoju*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Stanowisko Polskiego Stowarzyszenia Energetyki Wiatrowej w sprawie niezbędnych zmian prawa określającego podstawę naliczania podatku od nieruchomości od elektrowni wiatrowych. Pobrane z: http://www.senat.gov.pl/gfx/senat/userfiles/_public/k9/komisje/2017/kcpep/materialy/143/stanowisko_psew-podatek_od_nieruchomosci_uoi.pdf (15.06.17).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, t.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 201 z późn. zm.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 17 maja 2017 r., sygn. akt I SA/Sz 253/17.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 11 maja 2017 r., sygn. akt I SA/Sz 190/17.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 26 kwietnia 2017 r., sygn. akt I SA/Łd 165/17.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 26 kwietnia 2017 r., sygn. akt I SA/Łd 166/17.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 25 kwietnia 2017 r., sygn. akt I SA/Łd 311/17.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 5 kwietnia 2017 r., sygn. akt I SA/Go 95/17.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 8 marca 2017 r., sygn. akt I SA/Go 56/17.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 23 marca 2017 r., sygn. akt I SA/OI 17/17.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z 21 lutego 2017 r. sygn. akt I SA/Bd 866/16.

TAX LAW EROSION ON EXAMPLE OF REAL ESTATE TAX

Abstract: *Purpose* – The aim of the article is to point out the consequences of legal regulations concerning the real estate taxation, with particular emphasis on its impact on corporate finance, as well as the critical analysis of individual interpretations in this area.

Design/Methodology/approach – Comparative analysis of legal acts, analysis of individual interpretations and jurisprudence, use of induction and deduction methods and case study.

Findings – An analysis of individual interpretations and case law indicates that introduced in 2017 law changes may influence finance of energetic companies, rising the real estate tax burden significantly.

Originality/value – The paper demonstrates the analysis of law creating process, with emphasis on consequences of wrong legislation and its impact on real estate tax burden. The new fields of research were pointed out.

Keywords: real estate tax, tax stability, corporate finance

Cytowanie

Jędruczyk, E., Kupraszewicz, M. (2017). Erozja prawa podatkowego na przykładzie podatku od nieruchomości. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 3 (87/2), 129–138. DOI: 10.18276/frfu.2017.87/2-11.