
USTAWA O INWESTYCJACH W ZAKRESIE ELEKTROWNI WIATROWYCH A OPODATKOWANIE ELEKTROWNI WIATROWYCH PODATKIEM OD NIERUCHOMOŚCI

ANNA ŻMIJEWSKA*

SPIS TREŚCI

Wprowadzenie	1
Ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych i jej zmiana.....	2
Rozbieżności w ocenie skutków wejścia w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych.....	4
Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 października 2018 r., sygn. akt II FSK 2983/17 i jego konsekwencje	7
Podsumowanie	15

WPROWADZENIE

Linia orzecznicza zapoczątkowana w 2009 r. i kontynuowana w latach następnych¹ wskazywała, że elektrownie wiatrowe podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako urządzenia techniczne, jedynie od ich części budowlanych.

* radca prawny, etatowy członek Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Warszawie, uczestnik prawniczego seminarium doktorskiego na Akademii Leona Koźmińskiego w Warszawie

¹ Prezentowana m.in. w wyroku NSA z dnia 30 lipca 2009 r., II FSK 202/08, w wyroku NSA z dnia 16 grudnia 2009 r., II FSK 1184/08, w wyroku NSA z dnia 5 stycznia 2010 r., II FSK 1101/08, w wyroku NSA z dnia 15 maja 2012 r., II FSK 2132/10,.

USTAWA O INWESTYCJACH W ZAKRESIE ELEKTROWNI WIATROWYCH A OPODATKOWANIE ELEKTROWNI WIATROWYCH PODATKIEM OD NIERUCHOMOŚCI

W dniu 16 lipca 2016 r. weszła w życie ustawa z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych² zmieniająca szereg przepisów ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane.³ oraz wprowadzająca definicję elektrowni wiatrowej.

Wejście w życie powyższej ustawy wygenerowało pytanie czy ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych wpłynęła na przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości czy też nie? Spory w tym temacie doprowadziły do konieczności zajęcia stanowiska w sprawie przez Naczelny Sąd Administracyjny, a to z kolei rodzi pytanie czy argumentacja zawarta w uzasadnieniu wyroku NSA z dnia 22 października 2018 r., II FSK 2983/18 zasługuje na aprobatę?

Wskazać także należy, że ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych w zakresie definicji elektrowni wiatrowej została zmieniona ustawą z dnia 7 czerwca 2018 r. o zmianie ustawy o odnawialnych źródłach energii oraz niektórych innych ustaw⁴, która to ustawa dokonała także zmian w prawie budowlanym i wywołała pytanie o jej wpływ na opodatkowanie podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych.

USTAWA O INWESTYCJACH W ZAKRESIE ELEKTROWNI WIATROWYCH I JEJ ZMIANA

Elektrownię wiatrową zakwalifikowano w ustawie o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych jako budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. Według art. 2 pkt 1 u.i.e. elektrownia wiatrowa składa się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy o odnawialnych źródłach energii⁵. Elementy techniczne zdefiniowano jako: wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, układy

² Ustawa z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 2016 r., poz. 961, z późn. zm.), dalej: u.i.e. lub ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych.

³ Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz.U. z 2018 r., poz. 1202, z późn. zm.), dalej: p.b. lub prawo budowlane.

⁴ Ustawa z dnia 7 czerwca 2018 r. o zmianie ustawy o odnawialnych źródłach energii oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2018 r., poz. 1276), dalej: zm.o.z.e. lub ustawa o zmianie o.z.e.

⁵ Mikroinstalacja to „instalacja odnawialnego źródła energii o łącznej mocy zainstalowanej elektrycznej nie większej niż 50 kW, przyłączona do sieci elektroenergetycznej o napięciu znamionowym niższym niż 110 kV albo o mocy osiągalnej cieplnej w skojarzeniu nie większej niż 150 kW, w której łączna moc zainstalowana elektryczna jest nie większa niż 50 kW”; Ustawa z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii, (Dz. U. z 2018 r., poz. 1269, z późn. zm.), dalej: o.z.e. lub ustawa o odnawialnych źródłach energii.

sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu oraz generator prądotwórczy⁶. Ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych wprowadzono również zmiany do innych ustaw, w tym m.in. dokonano zmiany art. 3 pkt 3 p.b. w ten sposób, że z wyliczenia ujętego w nawiasie części budowlanych urządzeń technicznych wykreślono części budowlane elektrowni wiatrowych oraz zmieniono załącznik do prawa budowlanego poprzez dodanie kategorii XXIX - wolno stojące kominy i maszty i elektrownie wiatrowe. Zmieniony został także art. 82 ust. 3 poprzez dodanie pkt 5b do tego przepisu, co rozszerzyło kompetencje wojewody jako organu architektoniczno – budowlanego na elektrownie wiatrowe i doprecyzowało, że elektrownie wiatrowe należy rozumieć jak w art. 2 pkt 1 u.i.e.

Ustawa zawierała w art. 17 przepis przejściowy stanowiący, że do dnia 31 grudnia 2016 r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowych ustala się i pobiera zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie ustawy.

Ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych została zmieniona w zakresie definicji elektrowni wiatrowej poprzez wprowadzenie art. 3 zm.o.z.e. Elektrownia wiatrowa⁷ została określona jako instalacja odnawialnego źródła energii, w której wytwarzana jest energia elektryczna z energii wiatru, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 o.z.e. Instalacja ta składa się z dwóch części: budowlanej (stanowiącej budowlę w rozumieniu prawa budowlanego), a także urządzeń technicznych (w tym elementów technicznych).

Ustawa o zmianie o.z.e. znowelizowała także przepis art. 3 pkt 3 p.b., poprzez dodatnie „elektrowni wiatrowych” do wyliczanki katalogu zawartej w nawiasie po zwrocie „a także części budowlane urządzeń technicznych” oraz załącznika do ww. ustawy. W załączniku do prawa budowlanego kategoria XXIX obiektów budowlanych otrzymała nowe brzmienie: „Kategoria XXIX – wolnostojące kominy i maszty oraz części budowlane elektrowni wiatrowych.” Powyższe przepisy wprowadzone ustawie o zmianie o.z.e. weszły w życie z mocą od dnia 1 stycznia 2018 r.

⁶ Zob. art. 2 pkt 2 u.i.e.

⁷ Zob. art. 2 pkt 2 u.i.e.

ROZBIEŻNOŚCI W OCENIE SKUTKÓW WEJŚCIA W ŻYCIE USTAWY O INWESTYCJACH W ZAKRESIE ELEKTROWNI WIATROWYCH

Stanowiska organów podatkowych w sprawie zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych w 2017 r. prezentowane były co od zasady w interpretacjach indywidualnych, bazujących na zbliżonych stanach faktycznych. Wnioskodawcy zwykle wskazywali, że w ramach prowadzonej działalności gospodarczej wytwarzają energię elektryczną z elektrowni (farmy) wiatrowej. Elektrownia wiatrowa składa się z elementów budowlanych, tj. fundamentów, wieży (masztu) oraz urządzeń technicznych. Urządzeniami technicznymi są m.in. gondola, czyli część turbiny, w której znajdują się elementy techniczno-elektroniczne, tj. łożysko i wał wirnika, przekładnia, łożysko przekładni, hamulec, sprzęgło, generator wraz z chłodnicą, skrzynia biegów, komputer sterujący, rozdzielnia elektryczna, instalacja alarmowa, instalacja zdalnego sterowania. Do gondoli przymocowany jest wirnik składający się z łopat połączonych piastą. Łopaty, poruszane przez wiatr, wprawiają w ruch obrotowy piastę, która jest połączona z wałem napędowym, który zwiększa prędkość obrotową osi. Wnioskodawcy podkreślali, że gondola wraz z wirnikiem stanowią elementy wymienne, które bez uszkodzenia konstrukcji pozostałej części turbiny, tj. wieży i fundamentów można zainstalować w innym miejscu.

Wieża to stalowy element konstrukcyjny turbiny, który podtrzymuje gondolę i układ wirnika na wysokości pozwalającej na wykorzystanie wiatru do wytwarzania energii elektrycznej. Fundament, który swoją masą zapewnia stateczność całej konstrukcji, jest żelbetowym elementem konstrukcyjnym przekazującym na podłoże gruntowe całość obciążeń posadowionych na nim obiektów.

Wnioskodawcy zajmowali stanowisko, że od dnia 1 stycznia 2017 r. budowlą są wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowej, tj. fundamenty i wieża (maszt), czyli że ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie zmodyfikowała przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości.

Wejście w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych spowodowało wątpliwości wśród gminnych organów podatkowych. Część z nich uznawała, że ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie powoduje

skutków prawnopodatkowych⁸, inne zaś skutki takie z ustawą wiązały i uznawały, że opodatkowaniu podlegają zarówno części budowlane jak i niebudowlane elektrowni wiatrowych jako całość stanowiące budowlę⁹. Podatnicy nie uznawali zasadności drugiego ze stanowisk organów podatkowych, co skutkowało wnoszeniem skarg do wojewódzkich sądów administracyjnych.

Podkreślić należy, że wśród wojewódzkich sądów administracyjnych panowała jednomyślność¹⁰. Zapadające wyroki potwierdzały, że od 1 stycznia 2017 r. doszło do zmiany w zakresie opodatkowania elektrowni wiatrowych. Opodatkowanie jedynie części budowlanych elektrowni wiatrowych zastąpione zostało poprzez opodatkowanie całości elektrowni wiatrowej, tj. elementów budowlanych i technicznych. Od zdecydowanej większości¹¹ wyroków wojewódzkich sądów administracyjnych zostały wniesione skargi kasacyjne.

Powtarzającymi się zarzutami skarg kasacyjnych były zarzuty naruszenia przepisów prawa materialnego. Skarżący zarzucali m.in. błędną wykładnię art. 1a ust. 1 pkt 2 i art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.¹² poprzez uznanie, że cała elektrownia wiatrowa składająca się z fundamentu, wieży i części techniczno-elektronicznej podlega od 1 stycznia 2017 r. opodatkowaniu jako budowla, podczas gdy budowlę stanowią wyłącznie fundament oraz wieża jako elementy budowlane. Kolejnym zarzutem naruszenia przepisów prawa materialnego był zarzut błędnej wykładni art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zw. z art. 3 pkt 3 p.b. poprzez stwierdzenie, że elektrownia wiatrowa jako całość stanowi budowlę, mimo że z legalnej definicji budowli, do której odsyła ustawa o podatkach i opłatach lokalnych jednoznacznie wynika, że jeżeli urządzenia techniczne posiadają części budowlane, to budowlą są tylko te części budowlane oraz

⁸ Zob. interpretacja indywidualna Wójta Gminy Rypin z 14 listopada 2016 r. F.3120.1010055.1.2016, interpretacja indywidualna Wójta Gminy Radziejów z 4 października 2016 r. UGB.3120.1.1.2016, BIP poszczególnych gmin.

⁹Zob. interpretacja indywidualna Wójta Gminy Puck z dnia 2 grudnia 2016 r. F.B.310.2.2016.MW, interpretacja indywidualna Burmistrza Lubska z dnia 26 czerwca 2017 r., PO.3120.2.21.2017, BIP poszczególnych gmin.

¹⁰ Zob. prawomocne wyroki: WSA w Bydgoszczy z dnia 13 grudnia 2017 r., I SA/Bd 925/17, WSA w Opolu z dnia 29 listopada 2017 r., I SA/Op 344/17, WSA w Szczecinie z dnia 16 listopada 2017 r., 720/17, WSA w Gdańsku z dnia 15 listopada 2017 r., 1129/17, WSA w Łodzi z dnia 18 października 2017 r., I SA/Łd 603/17, WSA w Gliwicach z dnia 18 października 2017 r., I SA/GL 569/17, WSA w Gdańsku z dnia 26 września 2017 r., I SA/Gd 1049/17.

¹¹ Od ponad stu wyroków wojewódzkich sądów administracyjnych zostały wniesione skargi kasacyjne

¹² Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, (Dz. U. z 2018 r., poz. 1445), dalej: u.p.o.l. lub ustawa o podatkach i opłatach lokalnych.

błędną wykładnię art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zw. z art. 2 pkt 1 p.b. poprzez uznanie elementów technicznych elektrowni wiatrowych za budowlę, pomimo że nie stanowią one obiektu budowlanego, bowiem nie zostały wzniesione z użyciem wyrobów budowlanych. Dodatkowo, podnoszony bywał zarzut niewłaściwego zastosowania art. 1a ust. 1 pkt 2 i art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w zw. z art. 9 pkt 1 i art. 17 u.i.e. i art. 2, art. 217 oraz art. 84 Konstytucji RP poprzez uznanie, że doszło do zmian zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych obowiązujących do dnia 31 grudnia 2016 r., pomimo że przepisy wprowadzone w ustawie o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych są niezgodne z zasadą przyzwoitej legislacji, pewności prawa i określoności przepisów prawa podatkowego. Wykładnię przeprowadzoną przez wojewódzkie sądy administracyjne uznawano za sprzeczną z zasadą rozstrzygania wątpliwości interpretacyjnych na korzyść podatników, tj. niezgodną z art. 2a O.p.¹³

Jeden ze składów orzekających NSA¹⁴, skierował pytanie prawne do składu siedmiu sędziów o treści: „Czy w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2016 r., poz. 716 ze zm.) w zw. z art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz.U. z 2016 r., poz. 290 ze zm.) jest tylko część budowlana (wzniesiona z użyciem wyrobów budowlanych) elektrowni wiatrowej czy też budowlę tę stanowi fundament, wieża i elementy techniczne elektrowni wiatrowej, o których mowa w art. 2 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz.U. z 2016 r., poz. 961)?” W dniu 24 września 2018 r. Naczelny Sąd Administracyjny w składzie 7 sędziów uznał, że brak jest podstaw do wydanie w sprawie uchwały, jednak postanowił przejąć sprawę o sygn. akt II FSK 2983/17 do rozpoznania skargi kasacyjnej w rozszerzonym składzie¹⁵.

Doktryna oceniając wpływ u.i.e. na kwestie podatkowe podzieliła się na dwie grupy. Pierwsza grupa¹⁶ uznaje, że u.i.e. wpłynęła na zmianę zasad opodatkowania podatkiem

¹³ Ustawa z dnia 19 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r., poz. 800, z późn. zm.), zwana w skrócie O.p.

¹⁴ Postanowienie NSA z dnia 29 maja 2018 r., sygn. akt II FSK 2983/17., Rozstrzygnięcie NSA w tej sprawie zostanie omówione w punkcie 4 niniejszego artykułu.

¹⁵ Postanowienie NSA w sprawie II FPS 2/18.

¹⁶ Szerzej w: L. Etel, *Co ma kocioł do wiatraka? Opodatkowanie elektrowni wiatrowych w 2017 r.*, PPLiFS 2017, nr 1, s. 13-19; R. Dowgier, *Nowe zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych*, PPLiFS 2016, nr 9, s. 6-11; R. Dowgier, *Podstawa opodatkowania elektrowni wiatrowych w kontekście nowych zasad opodatkowania*, PPLiFS 2017, nr 3, s. 6-8; R. Bucholski, *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości*

od nieruchomości elektrowni wiatrowych od 1 stycznia 2017 r., podkreślając znaczenie art. 17 u.i.e. jako potwierdzającego zaistnienie skutków podatkowych oraz uzupełniający charakter ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych wobec prawa budowlanego, a także intencję ustawodawcy co do zmiany zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych. Przedstawiciele drugiej¹⁷ grupy twierdzą, że ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych nie wywołała zmian prawnopodatkowych, choć różnie uzasadniają swoje stanowisko.

WYROK NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO Z DNIA 22 PAŹDZIERNIKA 2018 R., SYGN. AKT II FSK 2983/17 I JEGO KONSEKWENCJE

Naczelnny Sąd Administracyjny zauważył, że ustawa o zmianie o.z.e. wprowadziła zmiany m.in. w art. 3 pkt 3 p.b. poprzez uzupełnienie katalogu budowli o "części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych, elektrowni wiatrowych i innych urządzeń)". Oznacza to, że ustawodawca przywrócił w tym zakresie brzmienie przepisu w stanie prawnym obowiązującym do 15 lipca 2016 r. a przedmiot opodatkowania nie wywołuje wątpliwości. Spór odnosi się do oceny zamkniętego stanu prawnego, w okresie od 1 stycznia do 31 grudnia 2017 r. Obecnie bowiem do ustalenia zakresu opodatkowania podatkiem od nieruchomości

elektrowni wiatrowych, Kazus podatkowy 2017, nr 1, s. 31-32; B. Pahl, *Opodatkowanie elektrowni wiatrowych od 1 stycznia 2017 r., glosa aprobująca do wyroku WSA w Gliwicach z dnia 21 lutego 2017 r. (I SA/Bd 866/16)*, PPLiFS 2017, nr 8, s. 33-40; S. Babiarz, *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych. Niektóre aspekty podatkowe i ekonomiczne dla gmin*, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 3/2017 (87) cz. 2, s. 111-128; K. Radzikowski, *Ciąg dalszy sporów o definicję budowli jako przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości – casus elektrowni wiatrowych*, ZNSA 2017, nr 5, s. 54-60.

¹⁷ Szerzej w: W. Morawski, *Zmiany w regulacji podatku od nieruchomości w 2016 r. – drobne remonty w skansenie*, Przegląd Podatkowy 2016, nr 11, s. 19 - 21; Duda, *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych*, Kazus podatkowy 2017, nr 1, s. 33 - 34; Przygodzki, M. Czajkowski, *Glosa do wyroku WSA w Bydgoszczy z dnia 21 lutego 2017 r. (I SA/Bd 866/16)*, POP 2018, nr 4, s. 294-307; A. Gorgol, *Próba rozstrzygnięcia wybranych zagadnień sporu doktrynalnego. Czy ustawowa regulacja elektrowni wiatrowych spowodowała zmiany w ich opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości?*, Kazus podatkowy 2017, nr 1, s. 35-39; D. Malinowski, A. Małecka, *Czy od 1 stycznia 2017 r. zwiększy się podatek od farm wiatrowych?*, PPLiFS 2017, nr 1, s. 6-12; P. Pest, M. Lewandowski, *Prawnopodatkowe skutki funkcjonowania elektrowni wiatrowych – uwagi na tle ustawy z dnia 20.05.2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych*, ST 2016, nr 9, s. 27-34.

zastosowanie znajdują wyłącznie przepisy art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.o.p.l oraz art. 3 pkt 3 p.b.

Naczelny Sąd Administracyjny dokonując wykładni prawa wyszedł od zakresu przedmiotowego opodatkowania podatkiem od nieruchomości określonego w art. 2 ust. 1 u.p.o.l., gdzie w pkt 3 wymienione zostały "budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej". Następnie przeszedł do definicji budowli ujętej w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., następująco: "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". W celu prawidłowej interpretacji definicji budowli na potrzeby podatkowe NSA posłużył się wytycznymi zawartymi w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., P 33/09, co do dostatecznego określenia regulacji prawnej. Przytoczył też wyrok z dnia 13 grudnia 2017 r., SK 48/15, potwierdzający powyższe wytyczne.

Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił, że zgodnie z wytycznymi TK, zakresem przedmiotowym opodatkowania podatkiem od nieruchomości mogą zostać objęte budowle w rozumieniu art. 3 pkt 3 p.b., należące do kategorii obiektów, które *expressis verbis* wymieniono w tym przepisie, innych przepisach tej ustawy lub załączniku do niej, będące wraz z instalacjami i urządzeniami obiektem budowlanym.

W wyroku NSA z dnia 22 października 2018 r., II FSK 2983/17, podkreślono, że TK stwierdził, iż "nie jest wykluczone, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane". Było to związane z wyjaśnieniem zakresu pojęcia „przepisy prawa budowlanego” użytego w art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l. Wywołało to spory czy sformułowanie to oznacza wyłącznie prawo budowlane czy też inne przepisy z zakresu prawa budowlanego *sensu largo*, które TK rozstrzygnął poprzez uznanie, że nie można zawężyć tego pojęcia do prawa budowlanego.

W ocenie NSA art. 2 pkt 1 u.i.e. uzupełnia katalog budowli wyszczególnionych w art. 3 pkt 3 p.b. za czym przemawia zastosowany w tym przepisie zwrot legislacyjny "w rozumieniu przepisów prawa budowlanego". Konieczne jest zastosowanie definicji

elektrowni wiatrowej z art. 2 pkt 1 u.i.e. skoro została wprowadzona na potrzeby "przepisów prawa budowlanego".

Odnosząc się do definicji obiektu budowlanego wprowadzonej w 2015 r. i użytego w niej określenia „wzniesienia obiektu budowlanego z użyciem wyrobów budowlanych” NSA uznał, że „do wzniesienia budowli mogły być również użyte pewne elementy techniczne, niemające jednak charakteru dominującego w stosunku do całości”¹⁸.

NSA uznał za niedopuszczalne zastosowanie otwartego katalogu elementów składających się na budowlę w znaczeniu podatkowym, czyli uwzględnienie zwrotu „co najmniej” użytego w art. 2 pkt 1 u.i.e. Uznał, że zastosowanie zwrotu „co najmniej” dopuszczalne jest tylko na potrzeby ustalenia definicji budowli w prawie budowlanym wskazując, że taki tok rozumowania wynika z dyrektyw interpretacyjnych zawartych w wyroku TK z dnia 13 września 2011 r.

Zdaniem NSA art. 17 u.i.e.¹⁹ potwierdza, że od dnia 1 stycznia 2017 r. doszło do zmiany przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości w zakresie elektrowni wiatrowych. Użyty w tym przepisie zwrot „ustala się” należy rozumieć w znaczeniu języka potocznego, czyli odnieść do decyzji podatkowych zarówno ustalających jak i określających wysokość zobowiązania podatkowego, inne rozumienie tego przepisu byłoby nie do pogodzenia z zasadą równości.

Odnosząc się do zagadnień prawa unijnego NSA wskazał, że nie były one objęte wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej, a zatem nie stanowią przedmiotu kontroli w toku postępowania podatkowego, a tym bardziej na etapie sądowym.

NSA dostrzegł mankamenty związane z ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych uznał jednak, że nie mają one charakteru kwalifikowanego, bowiem zastosowanie reguł wykładni prawa podatkowego umożliwia ustalenie normy prawnej²⁰. Reasumując NSA uznał, że art. 2 pkt 1 u.i.e. uzupełnia, a nawet modyfikuje regulacje prawo budowlane.

¹⁸ Wyrok NSA (7) z dnia 22 października 2018 r., II FSK 2983/17.

¹⁹ "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".

²⁰ Niemniej jednak NSA postanowieniem z dnia 22 października 2018 r. poinformował Prezesa Rady Ministrów o nieprawidłowościach związanych z wprowadzaniem w u.i.e. zmian dotyczących definicji wpływających na znaczne rozszerzenie zakresu przedmiotowego opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości. W dniu przygotowywania niniejszego artykułu brak było jeszcze uzasadnienie tego postanowienia.

Analizując uzasadnienie powyższego wyroku stwierdzić należy, że NSA trafnie uznał, iż po przeprowadzeniu analizy przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, prawa budowlanego i ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, normy prawnej należy poszukiwać w przepisach art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., w zw. z art. 3 pkt 1 p.b, w zw. art. 3 pkt 3 p.b. oraz opisem kategorii XXIX zawartym w załączniku do p.b. w zw. z art. 2 pkt 1 u.i.e.

Definicja podatkowa budowli znajduje się w art. 1a ust.1 pkt 2 u.p.o.l. Odsyła ona do obiektu budowlanego w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, czyli do art. 3 pkt 1 p.b. Prawo budowlane m.in. w załączniku określa kategorie obiektów budowlanych. Z dniem 16 lipca 2016 r. wprowadzono elektrownie wiatrowe do rubryki XXIX załącznika do prawa budowlanego jako jedną z kategorii obiektów budowlanych. Sposób sformułowania art. 3 pkt 1 p.b. wymaga sięgnięcia do art. 3 pkt 3 p.b., z którego ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych usunęła zwrot elektrownie wiatrowe (czego nie można uznać za fakt pozbawiony znaczenia) lub innych przepisów prawa budowlanego, jeśli wymieniają daną budowlę, ewentualnie innych przepisów w randze ustawy, które uzupełniają, modyfikują lub doprecyzowują prawo budowlane. Prawidłowe było zatem sięgnięcie przez NSA do art. 2 pkt 1 u.i.e., który zawiera definicję elektrowni wiatrowej jako budowli w rozumieniu przepisów prawa budowlanego²¹, uzupełniając tym samym (a nawet modyfikując) art. 3 pkt 3 p.b.

Podkreślić także należy znaczenie art. 17 u.i.e. jako potwierdzającego dokonanie zmiany zasad opodatkowania podatkiem od nieruchomości od dnia 1 stycznia 2017 r. Gdyby przepis ten nie niósł w sobie takiej treści byłby po prostu zbędny. Godny pełnej aprobaty jest sposób zdekodowania przez NSA zwrotu „ustala się” zawartego w art. 17 u.i.e., czyli przyjęcie znaczenia słowa z języka potocznego. Przepis ten nie odnosi się do poszczególnych rodzajów decyzji podatkowych, a do szeroko pojętego procesu opodatkowywania podatkiem od nieruchomości, czyli wydawania decyzji ustalających oraz określających wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości.

Można rozważać czy rzeczywiście konieczne jest pominięcie zwrotu „co najmniej” przy przenoszeniu definicji budowli z prawa budowlanego na grunt ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z uwagi na wytyczne TK zawarte w wyroku z dnia 13 września 2011

²¹ Ustawodawca wprost wskazał, że elektrownia wiatrowa jest budowlą w rozumieniu przepisów prawa budowlanego.

r.²². Zagadnienie to jest interesujące, bowiem nigdzie w ustawowych przepisach prawa budowlanego nie ma tak szczegółowego określenia elementów składowych budowli. Czy to powinno oznaczać, że skoro pozostałe budowle nie mają w przepisach prawa budowlanego w randze ustawy enumeratywnie wymienionych elementów składowych, to należy je pominąć podczas opodatkowywania podatkiem od nieruchomości?

Wracając do przykładu elektrowni wiatrowych, wyobraźmy sobie sytuację, w której wobec silnych wiatrów elektrownia wiatrowa wymaga dodatkowych betonowych podpór wspomagających stabilność wieży przymocowanych do fundamentu. Czy jest to element składowy elektrowni wiatrowej? Niewątpliwie tak. Czy jest to element budowlany? Niewątpliwie tak. Dlaczego zatem miałyby pozostawać poza zakresem opodatkowania, skoro inne budowle nie mają określonych swoich elementów składowych w ustawie?

Można jednak bronić zasadności stanowiska NSA podnosząc, że skoro ustawodawca zdecydował się na wymienienie w przepisach prawa budowlanego na poziomie ustawy niezbędnych (minimalnych) elementów składowych dla uznania obiektu budowlanego za budowlę w rozumieniu prawa budowlanego to oznacza, że planował opodatkować podatkiem od nieruchomości wyłącznie tak określoną budowlę. Innymi słowy, że poprzez posłużenie się zwrotem „co najmniej” w przepisach prawa budowlanego przy wymienianiu elementów składowych budowli ustawodawca stawia granicę pomiędzy częściami budowli w znaczeniu prawa budowlanego, które zamierza poddać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, a tymi częściami których opodatkowywać nie zamierza.

Brak wymienienia w przepisach prawa budowlanego w randze ustawy elementów składowych poszczególnych budowli nie może prowadzić do wniosku, że obowiązek podatkowy dla danej budowli nie został dookreślony. Prawo daninowe wymaga określenia rodzaju (kategorii) budowli w ustawie, a nie wskazania w ustawie poszczególnych elementów składowych budowli.

Nie wydaje się, aby w praktyce zwrot „co najmniej” w sprawie opodatkowania elektrowni wiatrowych generował spory, bowiem dotyczy stanów faktycznych już

²² Wyrok TK z dnia 13 września 2011, P 33/09,.

minionych, czyli roku 2017²³ oraz analizując treść art. 2 u.i.e. można dojść do wniosku, że ujęto w nim wszystkie niezbędne do funkcjonowania elektrowni wiatrowej elementy. Jednakże zagadnienie to może mieć znaczenie na przyszłość w sytuacji powtórzenia przez ustawodawcę tego typu rozwiązania prawnego, tj. użycia zwrotu „co najmniej”, podczas wyliczania niezbędnych elementów składowych budowli w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. Nie można jednak wykluczyć, że podatnicy będą przywoływać powyższy wyrok w celu wykazania, że z uwagi na brak enumeratywnie wymienionych elementów budowli w ustawie nie można do budowli zaliczyć innych obiektów budowlanych wymienionych w przepisach prawa budowlanego z uwagi na naruszenie zasady dookreśloności obowiązku daninowego²⁴.

Zauważyć należy, że nie wszystkie twierdzenia NSA zostały uzasadnione w wyroku. NSA zauważył, że spór dotyczy wyłącznie roku 2017 z uwagi na wejście w życie ustawy o zmianie o.z.e., którą uzupełniono katalog budowli określony w art. 3 p.b. o „części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych, elektrowni wiatrowych i innych urządzeń)”. Przywracając stan prawny sprzed dnia 16 lipca 2016 r. NSA stwierdził, że od 1 stycznia 2018 r. brak jest problemów z określeniem zakresu przedmiotu opodatkowania elektrowni wiatrowych, bowiem do jego określenia stosować należy „wyłącznie” przepisy art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. oraz art. 3 pkt 3 p.b.

Analizując powyższy fragment uzasadnienia wyroku należy zauważyć, że przesądza on dwie istotne kwestie, w istocie bez ich uzasadnienia. Po pierwsze, NSA uznał, że w ustawie o zmianie o.z.e. nie doszło do naruszenia zasady *lex retro non agit* (ustawodawca odstąpił od tej zasady w art. 17 pkt 2 zm.o.z.e. poprzez wprowadzenie mocy wstecznej dla przepisów art. 2 pkt 1 i 6 oraz art. 3 pkt 1 od dnia 1 stycznia 2018 r.). Po drugie, wykluczył zastosowanie art. 2 pkt 1 u.i.e. do określenia pojęcia budowli na potrzeby prawa

²³ Podatnicy kierowali wnioski o wydanie interpretacji indywidualnych wykazując jako elementy budowlane jedynie fundamenty i wieżę (maszt).

²⁴ Podatnicy mogą przywoływać twierdzenie NSA: „Skoro bowiem art. 2 ust. 1 u.i.e.w nie przesądza jakie elementy składać mają się na pojęcie elektrowni wiatrowej (można tu nawet mówić o nieograniczonym katalogu), odnoszenie tak skonstruowanej definicji do podatkowego ujęcia budowli – w świetle dyrektyw interpretacyjnych wyroku TK P 33/09 – należałoby uznać za niedopuszczalne.” – wyrok NSA z dnia 22 października 2018 r., sygn. akt II FSK 2983/17, CBOSA.

podatkowego w 2018 r. uznając za wystarczające przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz prawa bankowego.

Odnosząc się do pierwszej kwestii stwierdzić należy, że zasadą jest zakaz nadawania prawu mocy wstecznej. TK w wyroku z dnia 7 maja 2001 r. uznał, że „Z retroaktywnym działaniem przepisów mamy bowiem do czynienia wówczas, gdy prawodawca nakazuje określone fakty prawnie relewantne zaistniałe przed dniem wejścia w życie "nowych" przepisów oceniać w świetle tych "nowych" przepisów, wprowadzając fikcję, jakoby przepisy te obowiązywały już w dacie nastąpienia ocenianych faktów²⁵” Zasada ta nie ma charakteru absolutnego i zgodnie z orzecznictwem TK można od niej odstępować, jednakże można to czynić wyjątkowo i tylko z usprawiedliwionych względów²⁶. „W ocenie Trybunału Konstytucyjnego na gruncie obowiązującej Konstytucji nie można całkowicie wykluczyć stanowienia regulacji retroaktywnych w sferze prawa daninowego, regulacje takie muszą jednak mieć szczególnie mocne uzasadnienie aksjologiczne²⁷”.

W doktrynie podkreślano, że stanowienie prawa z mocą wsteczną jest niedopuszczalne, ponieważ narusza zaufanie obywatela do prawa, jeżeli nie mógł on przewidzieć takiej decyzji a dobra podlegające konstytucyjnej ochronie lub nadzwyczajne okoliczności decyzji tej nie usprawiedliwiają. Zasada nieretroaktywności może zostać pominięta jedynie wyjątkowo, jeśli istnieją ważne powody, zaś zainteresowane podmioty mogły mieć podstawy do oczekiwania, że takie normy zostaną wprowadzone²⁸.

Prezentowane jest też bardziej rygorystyczne podejście stwierdzające, że „każde wsteczne działanie prawa jest złem (...)w świetle prawidłowej legislacji chybiony jest argument jakoby korzystne dla jednostek wsteczne zmiany w prawie stawały się *a propri* dopuszczalne. Wsteczna zmiana prawa przynosząca korzyści jednostce najczęściej jest bowiem dalece niekorzystna dla budżetu państwa, a co za tym idzie wątpliwa z punktu widzenia ochrony zaufania obywateli do państwa i nakazu dbania o dobro wspólne²⁹”. Stanowisko to bliskie jest wielu gminom, bo to one muszą się zmierzyć z konsekwencjami wstecznego (o 6 miesięcy) działania prawa.

²⁵ Wyrok TK z dnia 7 maja 2001 r., K 19/00.

²⁶ Orzeczenie TK z 19 października 1993 r., K. 14/92.

²⁷ Wyrok TK z dnia 2 kwietnia 2007 r., SK 19/06.

²⁸ S. Wronkowska, *Zmiany w systemie prawnym (Z zagadnień techniki i polityki legislacyjnej)*, Państwo i Prawo 1991, z. 8, s. 9.

²⁹ T. Zalański, *Zasady prawidłowej legislacji w poglądach Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2008, s. 210.

Zauważyć należy, że w tym konkretnym przypadku okoliczności działania ustawodawcy i oczekiwania podatników oraz wiedza gmin o planowanej nowelizacji wydają się uzasadniać zastosowanie wyjątku od zasady *lex retro non agit*. Należy przypomnieć, że w dniu 16 czerwca 2017 r. w Ministerstwie Skarbu powstał projekt ustawy o zmianie ustawy o odnawialnych źródłach energii oraz niektórych innych ustaw³⁰. Projekt ten zawierał uregulowanie identyczne do przyjętych w zm.o.z.e. (odnośnie definiowania elektrowni wiatrowej) za wyjątkiem daty wejścia w życie przepisów. Został on skierowany do konsultacji publicznych w dniu 28 czerwca 2017 r.³¹ Projekt rządowy ustawy trafił do Sejmu w dniu 26 marca 2018 r.³², zaś prace legislacyjne zakończyły się 29 czerwca 2018 r.³³ A zatem od czerwca 2017 r. podatnicy oczekiwali, że nastąpi przywrócenie zasad opodatkowania sprzed wejścia w życie u.i.e., część gmin starała się przeciwdziałać przyjęciu przepisów w takim kształcie, niemniej jednak znały zamysł rządu w tej kwestii.

Pomimo braku uzasadnienia konkluzję przyjętą przez NSA należy uznać za słuszną, bowiem w istocie regulacje prawne stanowiące kanwę sporu obowiązywały jedynie w 2017 r.

Drugie zagadnienie, jedynie wspomniane przez NSA, dotyczy opodatkowania elektrowni wiatrowych od 1 stycznia 2018 r. i sprowadza się do wykluczenia zastosowania art. 2 pkt 1 u.i.e. do określenia pojęcia budowli na potrzeby prawa podatkowego. NSA uznał za wystarczające przepisy u.p.o.l. (art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2) oraz p.b. (art. 3 pkt 3 p.b.).

Biorąc pod uwagę stanowisko NSA, które doprowadziło do uznania, że art. 2 pkt 1 u.i.e. uzupełnia a nawet modyfikuje art. 3 pkt 3 p.b. trudno zgodzić się z pominięciem analizy tego przepisu w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2018 r. Zawarta w tym przepisie definicja elektrowni wiatrowej, oznaczająca „instalację odnawialnego źródła energii, składającą się z części budowlanej stanowiącej budowlę w rozumieniu prawa budowlanego oraz urządzeń technicznych, w tym elementów technicznych, w której

³⁰ Projekt 2.6 – 16.06.2017 r.

<https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12299905/12442269/12442270/dokument296082.pdf>

³¹ <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12299905/katalog/12442308#12442308>

³² Druk nr 2412, Sejm VIII kadencji, www.sejm.gov.pl

³³ W dniu 29 czerwca 2018 r. Senat zajął stanowisko – nie wniósł poprawek, tego samego dnia ustawę przekazano Prezydentowi do podpisu. W dniu 29 czerwca 2018 r. Prezydent ustawę podpisał i doszło do jej publikacji.

energia elektryczna jest wytwarzana z energii wiatru, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. z 2018 r. poz. 1269 i 1276)” dalej będzie uzupełniała art. 3 pkt 3 p.b.

Skoro elektrownie wiatrowe w art. 3 pkt 3 p.b. są ujmowane jako urządzenia techniczne i budowlami są zgodnie z tym przepisem jedynie części budowlane elektrowni wiatrowych (urządzeń technicznych) to przepis ten uzupełniany jest poprzez art. 2 pkt 1 u.i.e. Urządzenie techniczne, czyli instalacja odnawialnego źródła energii określona w art. 2 pkt 1 u.i.e. jest budowlą w rozumieniu prawa budowlanego, jednakże jedynie w zakresie części budowlanej. Na tym etapie wykładni językowej nie ma zatem odmienności definicji budowli, którą stanowi część budowlana elektrowni wiatrowej pomiędzy p.b. a u.i.e, jednakże dalej przepis art. 2 pkt 1 u.i.e. uzupełnia art. 3 pkt 3 p.b. Uzupełnienie polega na wskazaniu, że chodzi o instalację odnawialnego źródła energii (urządzenie techniczne z art. 3 pkt 3 p.b.) o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 o.z.e. W konsekwencji budowlą dla celów podatkowych będą części budowlane elektrowni wiatrowych o mocy większej niż moc mikroinstalacji.

PODSUMOWANIE

Wejście w życie u.i.e. wpłynęło na zakres opodatkowani elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości. W 2017 r. podatek od nieruchomości należny był od elektrowni wiatrowej o mocy większej niż moc mikroinstalacji jako budowli, na którą składały się zarówno jej elementy budowlane jak i niebudowlane.

Stanowisko to zostało potwierdzone w wyroku NSA w sprawie II FSK 2983/17, kluczowa teza dotycząca uzupełniającego, a nawet modyfikującego charakteru art. 2 pkt 1 u.i.e. względem art. 3 pkt 3 p.b. zasługują w pełni na aprobatę.

Można mieć wątpliwości co do uzasadnienia wprowadzonego rygoru pomijania innych niewymienionych w art. 2 u.i.e. elementów składowych budowli w postaci elektrowni wiatrowej. Brak wymienienia w przepisach prawa budowlanego elementów składowych budowli nie może prowadzić do wniosku, że obowiązek podatkowy dla danej

budowli nie został dookreślony. Prawo daninowe wymaga określenia rodzaju (kategorii) budowli w ustawie, a nie jej poszczególnych elementów składowych.

Warto zauważyć, że argumentacja przyjęta w wyroku NSA z dnia 22 października 2018 r., II FSK 2983/17 została zaaprobowana w innych wyrokach NSA³⁴. Pozwala to na uznanie, że powyższy wyrok wyznaczył kierunek orzeczniczy w NSA. Wydaje się, że można już stwierdzić, że ukształtowała się jednolita linia orzecznicza w przedmiocie opodatkowania elektrowni wiatrowych w 2017 r. podatkiem od nieruchomości³⁵.

Pamiętać także należy, że ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych została zmieniona od 1 stycznia 2018 r. poprzez wprowadzenie ustawy o zmianie o.z.e., która powoduje, iż budowlą podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości są wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowej większej niż moc mikroinstalacji.

³⁴ Wyrok NSA z dnia 25 października 2018 r., II FSK 3481/17, wyrok NSA z dnia 25 października 2018 r., II FSK 5345/17, wyrok NSA z dnia 25 października 2018 r., II FSK 3282/17, wyrok NSA z dnia 24 października 2018 r., II FSK 3262/17, wyrok NSA z dnia 25 października 2018 r., II FSK 3284/17, wyrok NSA z dnia 25 października 2018 r., II FSK 3470/17, wyrok NSA z dnia 30 października 2018 r., II FSK 725/18, wyrok NSA z dnia 30 października 2018 r., II FSK 197/18, wyrok NSA z dnia 30 października 2018 r., II FSK 3581/17, wyrok NSA z dnia 13 listopada 2018 r., II FSK 855/18.

³⁵ Z CBOSA wynika, że do dnia 16 grudnia 2018 r. NSA oddalił skargi kasacyjne podatników w sprawach o następujących sygnaturach akt: II FSK 3503/17, II FSK 1095/18, II FSK 3469/17, II FSK 3462/17, II FSK 487/18, II FSK 3517/17, II FSK 3613/17, II FSK 3612/17, II FSK 3640/17, II FSK 820/18, II FSK 496/18, II FSK 3615/17, II FSK 126/18, II FSK 3614/17, II FSK 3617/17, II FSK 3611/17, II FSK 3610/17, II FSK 901/18, II FSK 3118/17, II FSK 3619/17, II FSK 3620/17, II FSK 2/18, II FSK 196/18, II FSK 1708/17 (brak uzasadnienia w CBOSA).

SUMMARY

**Act On Investments In Wind Power Plants And Taxation Of Wind Power Plants
With Property Tax**

The purpose of the article is to present changes made by the legislator in the field of taxation of wind farms. The author of the article focuses on changes in the context of construction law in the field of taxation of wind farms with property tax, presenting changes introduced by the legislator in relevant regulations and judicature as made on the background of the presented changes.

Key words: wind farms, property tax, construction law, taxation.

Słowa kluczowe: elektrownie wiatrowe, podatek od nieruchomości, prawo budowlane, opodatkowanie.