

## Opodatkowanie elektrowni wiatrowych w Polsce – wybrane aspekty

### Spis treści

- I. Wprowadzenie
- II. Opodatkowanie energii elektrycznej pochodzącej z elektrowni wiatrowych podatkiem akcyzowym
- III. Opodatkowanie energii elektrycznej pochodzącej z mikroinstalacji wiatrowej w systemie opustów
- IV. Opodatkowanie elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości

### Streszczenie

Artykuł ma na celu przybliżenie całokształtu obowiązków podatkowych związanych z funkcjonowaniem podmiotów wytwarzających energię elektryczną z wiatru. Ramy prawne funkcjonowania elektrowni wiatrowych w Polsce na przestrzeni lat znacząco ewoluowały i były wielokrotnie zmieniane, co jest szczególnie widoczne właśnie na gruncie przepisów prawa podatkowego. Pozyskiwanie energii elektrycznej z wiatru jest obecnie jedną z wiodących metod wykorzystania odnawialnych źródeł energii. W polskim systemie prawnym tego rodzaju działalność jest traktowana w sposób szczególny. Wiążę się z tym mnogość obowiązków o charakterze podatkowym, których podmiotami są jednostki prowadzące elektrownie wiatrowe.

**Słowa kluczowe:** odnawialne źródła energii; podatki.

**JEL:** K34

### I. Wprowadzenie

Polityka energetyczna państwa stanowi jeden z najważniejszych filarów bezpieczeństwa. Wraz ze stale rosnącym zapotrzebowaniem istnieje nieodzowna potrzeba dywersyfikacji źródeł energii elektrycznej. W obecnej sytuacji większość elektrowni w Polsce opiera się na paliwie w postaci węgla brunatnego oraz kamiennego. Wzmoczona polityka Unii Europejskiej, stojąca w opozycji do pozyskiwania energii elektrycznej w procesie spalania, a także wzmagające na sile problemy związane z zanieczyszczeniem powietrza zmuszają do sięgnięcia po rozwiązania alternatywne. Z pewnością należą do nich odnawialne źródła energii, które wraz z upływem lat cieszą się co raz większą popularnością oraz, nieustannie rozwijana, związana z nimi technologia.

\* Student IV roku prawa na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego; członek Naukowego Koła Prawa Energetycznego i Innych Sektarów Infrastrukturalnych. E-mail: matteuszczyba@gmail.com.

\*\* Student IV roku prawa na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego; członek Naukowego Koła Prawa Energetycznego i Innych Sektarów Infrastrukturalnych. E-mail: wielec.michal@o2.pl.

Jednym z warunków koniecznych dla poszerzenia kręgu podmiotów pozyskujących energię elektryczną z odnawialnych źródeł energii jest prawidłowa regulacja w zakresie tworzenia i funkcjonowania elektrowni niekonwencjonalnych. Wiąże się z tym również potrzeba właściwego opracowania systemu fiskalnego, który zachęci potencjalnych wytwórców oraz odbiorców do inwestowania w zieloną energię.

Katalog sposobów umożliwiających pozyskiwanie energii elektrycznej, swoim zakresem obejmuje m.in. wykorzystywanie wiatru jako paliwa dla elektrowni wiatrowych. Odnoszące się tego przepisy prawne na przestrzeni lat znacząco ewoluowały i stale są przedmiotem prac parlamentu<sup>1</sup> na skutek często rozbieżnego ich stosowania. Szczególnie można to dostrzec w trakcie analizy tego zagadnienia na gruncie podatkowym. Interpretacje organów państwowych często odbiegają od pierwotnych założeń, jakie przyświecały ustawodawcy przy uchwalaniu przepisów. W dalszej części artykułu przybliżona zostanie problematyka związana z opodatkowaniem elektrowni wiatrowych w Polsce, wraz z wnioskami obejmującymi analizowaną materię.

## II. Opodatkowanie energii elektrycznej pochodzącej z elektrowni wiatrowych podatkiem akcyzowym

W polskim porządku prawnym podatek akcyzowy został uregulowany w ustawie o podatku akcyzowym z dnia 6 grudnia 2008 r. (dalej: upa)<sup>2</sup>. Czynności będące przedmiotem opodatkowania akcyzą zostały określone w art. 8 tejże ustawy. Niemniej jednak specyfika obrotu energią elektryczną i unijne uregulowania w zakresie jej opodatkowania wymusiły na krajowym ustawodawcy wprowadzenie regulacji ustanawiających przedmiot opodatkowania w inny sposób niż w przypadku pozostałych wyrobów akcyzowych (Zimny, 2017, s. 105). Przedmiot tego podatku dla obrotu energią elektryczną został szczegółowo uregulowany w art. 9 tejże ustawy. Artykuł ten stanowi implementację dyrektywy UE 2008/art 12 ust 1 pkt 19118/WE, a w szczególności jej art. 1, który ustanawia ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego, nakładanego bezpośrednio lub pośrednio na konsumpcję (Zimny, 2017, s. 106).

Zgodnie z art. 9 upa, za czynności podlegające opodatkowaniu uznaje się czynności dokonywane dopiero na etapie wydania energii do konsumpcji. Co do zasady, podatek akcyzowy powinien zatem zostać uiszczony na etapie dostawy energii elektrycznej przez spółkę obrotu energią elektryczną (farmę wiatrową) do nabywcy końcowego. Z tego też powodu, kluczowe znaczenie ma ustalenie definicji tegoż nabywcy końcowego. Pojęcie to zostało zdefiniowane w przepisie art. 2 pkt 19 upa, zgodnie z którym przez nabywcę końcowego należy rozumieć podmiot nabywający energię elektryczną, nieposiadający koncesji na wytwarzanie, przesyłanie, dystrybucję lub obrót tą energią w rozumieniu przepisów ustawy z 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne (dalej: pe)<sup>3</sup>. Nie będzie podlegać zatem opodatkowaniu sprzedaż energii elektrycznej podmiotowi posiadającemu którąkolwiek z koncesji wskazanych w przepisie. Niemniej jednak ustawodawca wyłącza z zakresu podmiotowego nabywcy końcowego katalog podmiotów wskazanych w art. 2 ust. 1 pkt 19 lit. a–d upa, które pomimo nieposiadania koncesji, nie są odbiorcami końcowymi

<sup>1</sup> Zob. np. ustawa z dnia 19.07.2019 r. o zmianie ustawy o odnawialnych źródłach energii oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2019, poz. 1524); ustawa z dnia 7.06.2018 r. o zmianie ustawy o odnawialnych źródłach energii oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2018, poz. 1276).

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. 2009, Nr 3 poz. 11).

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 10.04.1997 r. – Prawo energetyczne (Dz.U. 2019, poz. 755).

energii w rozumieniu upa (giełdy energii elektrycznej oraz inne instytucje uczestniczące w giełdowym obrocie energią elektryczną). Co do zasady, nabywca końcowy nie jest zatem podatnikiem podatku akcyzowego oraz nie jest zobowiązany do deklarowania i rozliczania tego podatku (Markiewicz, 2009, s. 8).

Do czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem akcyzowym, ustawa zalicza: wewnątrzspółnotowe nabycie energii elektrycznej przez nabywcę końcowego, sprzedaż energii elektrycznej na rzecz nabywcy końcowego, import energii elektrycznej przez nabywcę końcowego oraz zużycie energii przez podmiot posiadający albo nieposiadający koncesji na obrót, przesyłanie, wytwarzanie lub dystrybucję energii, albo przez nabywcę końcowego. Niemniej jednak zdecydowaną większość czynności opodatkowanych związana jest ze sprzedażą energii elektrycznej (Lewandowski, 2018, s. 174).

Artykuł 30 ust 1–2 upa przewiduje zwolnienie z podatku akcyzowego energii elektrycznej pochodzące ze źródeł odnawialnych, w tym zatem także z wiatru<sup>4</sup>. Zwolnienie to nie jest jednak bezwarunkowe i następuje dopiero po otrzymaniu dokumentu potwierdzającego umorzenie świadectwa pochodzenia energii elektrycznej. Świadectwo pochodzenia energii stanowi certyfikat poświadczający rodzaj źródła z jakiego pochodzi energia. Wydawanie certyfikatów pochodzenia energii ze źródeł odnawialnych reguluje ustawa z dnia 1 grudnia 2018 r. o odnawialnych źródłach energii (dalej: uoże)<sup>5</sup>. Zgodnie z przepisem art. 44 tejże ustawy, wytwórcy energii z odnawialnych źródeł energii przysługuje świadectwo pochodzenia tej energii potwierdzające jej wytworzenie z takiego właśnie źródła. Świadectwa pochodzenia energii (zwane także zielonymi certyfikatami) przyznawane są producentom obok regularnego wynagrodzenia za sprzedaną energię. Jest to forma gratyfikacji za przyczynienie się do tworzenia mniej zanieczyszczonego środowiska (Markiewicz, 2016, s. 139). Świadectwo wydawane jest na wniosek przedsiębiorstwa energetycznego (farmy wiatrowej) zgłoszony do Prezesa URE. Art. 45 uoże enumeratywnie wymienia warunki formalne, jakim musi odpowiadać wniosek.

Umorzenie świadectwa pochodzenia energii ze źródeł odnawialnych następuje w trybie przewidzianym w art. 52 pkt 1 uoże. Przedsiębiorstwo energetyczne jest obowiązane uzyskać świadectwo pochodzenia energii we wskazanym wcześniej trybie oraz przedstawić je do umorzenia Prezesowi URE. Istotnym wydaje się natomiast wskazanie, że art. 52 ust. 1 pkt 1 lit. b przewiduje możliwość przedstawienia do umorzenia Prezesowi URE świadectwa pochodzenia energii wydanego na podstawie przepisów prawa energetycznego. Takie uprawnienie przewidywał przede wszystkim art. 9a pe w stanie prawnym obowiązującym do 25 stycznia 2019 roku<sup>6</sup>. W obecnie obowiązującym stanie prawnym wydawanie świadectw pochodzenia energii nie jest już możliwe na podstawie przepisów ustawy – Prawo energetyczne.

Posiadanie dokumentu potwierdzającego pochodzenie energii jest zatem konieczne do skorzystania ze zwolnienia przewidzianego w art. 30 ust 1–2 upa. Zwolnienie następuje poprzez obniżenie akcyzy należnej od energii elektrycznej za najbliższe okresy rozliczeniowe, co obliguje podatnika do zadeklarowania i zapłaty akcyzy (Lewandowski, 2018, s. 175).

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym nie definiuje pojęcia „źródeł odnawialnej energii”, koniecznym jest zatem posiłkowe wykorzystanie definicji zawartej w prawie energetycznym.

<sup>5</sup> Ustawa z dnia 20.02.2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz.U. 2015, poz. 478).

<sup>6</sup> Uchylone ustawą z dnia 14.12.2018 r. o promowaniu energii elektrycznej z wysokosprawnej kogeneracji (Dz.U. 2019, poz. 412).

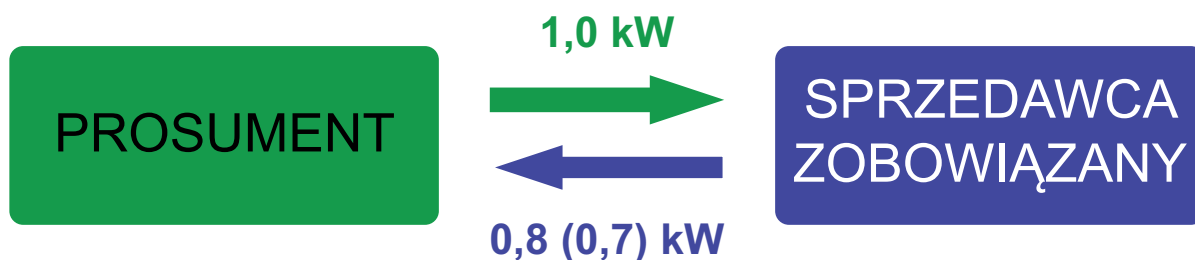
### III. Opodatkowanie energii elektrycznej pochodzącej z mikroinstalacji wiatrowej w systemie opustów

Znajdujący się w rozdziale 2 uoże art. 4 od początku swojego istnienia miał stanowić układ napędowy dla rozwoju sektora odnawialnych źródeł energii, składający się z części identyfikowanych jako poszczególne ustępy. Kierowany był w głównej mierze do sprzymierzeńców zielonej energii, którzy zdecydowali się chociażby na założenie mikroinstalacji w postaci przydomowej elektrowni wiatrowej. Pierwotnie ustawodawca uznał, iż najlepszym rozwiązaniem mającym na celu uregulowanie kwestii wytwarzania energii przez podmioty nieprowadzące w tym zakresie działalności gospodarczej będzie wprowadzenie tzw. taryf ulgowych (*Feed-in tariff*). Miały one dotyczyć procesu sprzedaży niewykorzystanej energii elektrycznej wygenerowanej przez mikroinstalacje i wprowadzonej do sieci. Konstrukcja ta polegała na ustaleniu stałych, w rozciągnięciu długoterminowym cen, po jakich sprzedawca zobowiązany nabywał wytworzony nadmiar energii, co skutkowało optymalizacją w zakresie jej wykorzystania. Jednocześnie, pozwalało to wytwórcom na uzyskanie przychodu ze sprzedaży energii elektrycznej przewyższającej ich zapotrzebowanie. Pomysł taryf ulgowych przeszedł wyboistą drogę legislacyjną towarzyszącą uchwaleniu uoże. Finalnie pojawił się w treści ustawy, a następnie w wyniku nowelizacji zniknął z rozdziału 2 i został zastąpiony kompletnie odmiennym systemem.

Po ponad roku od wejścia ustawy stanowiącej znaczący krok dla rozwoju odnawialnych źródeł energii nadszedł czas na gruntowne zmiany, które swoim zasięgiem, objęły kwestie dotyczące wytwarzania energii elektrycznej przez podmioty niezajmujące się jej produkcją i obrotem, w kontekście działalności gospodarczej. Wraz z nowelizacją z dnia 22 czerwca 2016 r. ustawodawca odmienił oblicze dotąd funkcjonującego mechanizmu zawartego w rozdziale 2 art. 4 uoże. Wprowadził on system opustów (inaczej: net-metering, opomiarowanie netto) i na nim oparł relacje zachodzące między wytwórcą posiadającym mikroinstalacje – odtąd nazywanym prosumentem – a sprzedawcą zobowiązanym, tj. przedsiębiorstwem energetycznym.

System opustów funkcjonujący do dnia dzisiejszego opiera się na swego rodzaju „wymianie”. Zgodnie z treścią przepisu art. 4 ust. 1 uoże “sprzedawca, o którym mowa w art. 40 ust. 1a, dokonuje rozliczenia ilości energii elektrycznej wprowadzonej przez prosumenta do sieci elektroenergetycznej wobec ilości energii elektrycznej pobranej z tej sieci w stosunku ilościowym 1 do 0,7 z wyjątkiem mikroinstalacji o łącznej mocy zainstalowanej elektrycznej nie większej niż 10 kW, dla których ten stosunek ilościowy wynosi 1 do 0,8”. Sposób działania powyższego systemu ukazany został na rysunku nr 1.

Rysunek 1. Ilustracja systemu net-meteringu



Źródło: opracowanie własne.

Przyglądając się idei systemu opustów, nie sposób nie zwrócić uwagi na kwestię dotyczącą pozostałej ilości energii wprowadzanej do sieci, której to prosument nie otrzymuje z powrotem. Przy wprowadzeniu przez prosumenta 1,0 kW energii elektrycznej do sieci, będzie to ilość rzędu 0,2 kW bądź 0,3 kW. Zagadnienie to reguluje art. 4 ust. 11 uoże następująco „nadwyżką ilości energii elektrycznej wprowadzonej przez prosumenta do sieci wobec ilości energii pobranej przez niego z tej sieci dysponuje sprzedawca, o którym mowa w art. 40 ust. 1a, w celu pokrycia kosztów rozliczenia, w tym opłat, o których mowa w ust. 4”. W odniesieniu do powyższego przepisu, a także do przywołanego art. 4 ust. 4 uoże, pozostała nadwyżka stanowi opłatę za usługę dystrybucyjnego elektroenergetycznego, a także opłatę za magazynowanie energii elektrycznej, gotowej do przesyłu w zamian za wytworzoną energię z mikroinstalacji.

Z funkcjonowaniem opisanego powyżej systemu opustów wiąże się szereg problemów powstających na gruncie podatkowym. W tym konkretnym mechanizmie pojawiają się trzy podstawowe problemy, które dotyczą:

- 1) opodatkowania wprowadzanej do sieci i pobieranej z niej energii elektrycznej w kontekście obowiązków podatkowych prosumenta,
- 2) opodatkowania pobieranej energii elektrycznej z sieci przez prosumenta w kontekście obowiązków podatkowych sprzedawcy zobowiązanego,
- 3) opodatkowania nadwyżki w ilości 20 lub 30% energii elektrycznej powstałej na skutek rozliczenia energii wprowadzonej do sieci przez prosumenta, z energią pobraną od sprzedawcy zobowiązanego.

W stosunku do pierwszego z podanych aspektów systemu net-meteringu należy wskazać, iż wytwarzając i zużywając energię elektryczną, w znaczeniu ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>7</sup> (dalej: uotu), prosument jest podatnikiem VAT czynnym. W następstwie może dojść do sytuacji, kiedy po rozliczeniu z przedsiębiorstwem energetycznym prosument będzie posiadał saldo dodatnie lub saldo ujemne. Dodatnie saldo będzie miało miejsce wtedy, gdy prosument pobierze z sieci więcej energii elektrycznej aniżeli sam wyprodukuje i wprowadzi. Wtedy będzie zobowiązany do zapłaty wynagrodzenia sprzedawcy zobowiązanemu za pobraną różnicę w energii, która to podlega opodatkowaniu stawką VAT 23%. W przypadku salda ujemnego, występującego w sytuacji wytworzenia i wprowadzenia większej ilości energii przez prosumenta aniżeli ilości energii pobranej od przedsiębiorstwa energetycznego, prosument będzie zobowiązany do naliczenia podatku VAT w odniesieniu do nadwyżki energii, jaką zasilili sieć, poprzez zastosowanie art. 5 ust. 1 uotu, a tym samym na prosumencie ciążyć będą obowiązki, takie jak: rejestracja w celach VAT, prowadzenie ewidencji, dokumentowanie sprzedaży fakturą, składanie stosownych deklaracji VAT. Istnieje jednak możliwość zwolnienia prosumenta z podatku od towarów i usług na mocy art. 113 ust. 1 i ust. 9 uotu, jeśli w wyniku osiągnięcia salda ujemnego wartość sprzedaży energii elektrycznej w poprzednim roku nie przekraczała 200 000 zł netto. Zwolnienie obejmuje także brak obowiązku rejestracji, naliczania VAT, dokumentowania fakturami i składania deklaracji.

Kolejno, rozważenia wymaga art. 4 ust. 10 uoże, który stanowi, iż „pobrana energia podlegająca rozliczeniu, o którym mowa w ust. 1, jest zużyciem energii wyprodukowanej przez danego prosumenta w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym”. Treść

<sup>7</sup> Ustawa z dnia 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2004, Nr 54, poz. 535).

przepisu wymaga posiłkowego posłużenia się upa, a konkretnie jej art. 9 ust. 1, gdzie wymienione są zdarzenia podlegające opodatkowaniu akcyzą. Do takich zdarzeń ustawodawca zaliczył między innymi zużycie energii, o którym także stanowi art. 4 ust. 10 uoże, w wyniku czego powinno ono podlegać opodatkowaniu. Jednakże, nałożenie na prosumenta obowiązku podatkowego w postaci akcyzy, byłoby sprzeczne z *ratio legis* wprowadzonego do uoże art. 4, dlatego w następnej kolejności należy sięgnąć do rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego<sup>8</sup>, które w art. 5 ust. 1 rozstrzyga następująco: „zwalnia się od akcyzy zużycie energii elektrycznej wyprodukowanej z generatorów o łącznej mocy nieprzekraczającej 1 MW przez podmiot, który zużywa tę energię”. W konsekwencji, prosument nie jest zobowiązany do uiszczenia podatku akcyzowego od wyprodukowanej i wprowadzonej do sieci energii, gdyż uznaje się, iż dokonuje on tym samym zużycia, o którym mówi art. 4 ust 10 uoże.

Odmienne zaś na gruncie podatku akcyzowego przedstawia się sytuacja energii elektrycznej, jaką w omawianym procesie pobiera prosument od przedsiębiorstwa energetycznego. Można by przypuszczać, iż skoro oddana przez prosumenta energia elektryczna do sieci, w celu „wymiany” za energię dostarczaną przez sprzedawcę, nie jest przedmiotem opodatkowania akcyzą, to energia przepływająca w drugą stronę również nie podlega obowiązkowi uiszczenia podatku akcyzowego, a całość stanowi spójny system wspierania rozwoju sektora odnawialnych źródeł energii. Niemniej w odpowiedzi na interpelację nr 4855 z dnia 1 września 2016 r. w sprawie zwolnienia z podatku akcyzowego energii elektrycznej podlegającej rozliczeniu przez prosumenta<sup>9</sup> Minister Energii stwierdził, że należy powrócić do treści upa i zawartego w niej art. 2 ust. 1 pkt 21, objaśniającego czym jest sprzedaż energii elektrycznej. Można z niego wyczytać, iż czynność fizyczną lub prawną, na skutek której zachodzi przeniesienie posiadania bądź własności energii elektrycznej na inny podmiot uznaje się za sprzedaż. Konstatacja ukazana przez Ministra Energii sprowadziła się do uznania wydania energii elektrycznej prosumentowi, jako spowodowania przeniesienia jej posiadania i/lub własności na prosumenta, co zaś w rozumieniu przytoczonego art. 2 ust. 1 pkt 21 upa stanowi sprzedaż podlegającą opodatkowaniu na podstawie art. 9 ust. 1 tej ustawy, gdyż energia elektryczna zostaje przeniesiona na nabywcę końcowego nieposiadającego koncesji. Powyższa interpretacja przepisów dotyczących zarówno odnawialnych źródeł energii, jak i podatku akcyzowego nałożyła na dystrybutora energii elektrycznej brzemień w postaci *prima facie* wyłączonego na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów obowiązku podatkowego w postaci podatku akcyzowego.

Ostatnia kwestia dotyczy nadwyżki powstającej na skutek pobrania energii elektrycznej przy uwzględnieniu limitu 80 lub 70% w stosunku do energii wytworzonej i przesłanej. Jak zostało już podane, przy założeniu wprowadzenia do sieci przez prosumenta energii elektrycznej w ilości 1,0 kW, na mocy art. 4 ust. 1 w związku z art. 4 ust. 11 uoże, sprzedawca zostaje dysponentem pozostałej energii elektrycznej, tj. 0,2 kW lub 0,3 kW, w celu pokrycia kosztów rozliczenia. W tej materii ustawodawca wyraził się klarownie, umiejscawiając w art. 4 ust. 12 uoże przepis, z którego wynika *explicite*, iż nadwyżka ilości energii elektrycznej powstała na skutek rozliczenia w sto-

<sup>8</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28.12.2018 r. w sprawie zwolnień od podatku akcyzowego (Dz.U. 2018, poz. 2525).

<sup>9</sup> Odpowiedź na interpelację nr 4855 w sprawie zwolnienia z podatku akcyzowego energii elektrycznej podlegającej rozliczeniu przez prosumenta – odpowiadający: Minister Energii Krzysztof Tchórzewski. Pozyskano z: [www.sejm.gov.pl](http://www.sejm.gov.pl).

sunku 1,0 do 0,8 lub 0,7 nie stanowi przychodu w rozumieniu ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.

Należy poświęcić kilka słów wnioskowi, jakie nasuwają się po zapoznaniu z opisanymi regulacjami. Po pierwsze, analizując zaprezentowany system, należy szczególną uwagę zwrócić na pojęcie „zużycia”. Wiąże się ono z wyprodukowaniem energii elektrycznej przy użyciu mikroinstalacji i przesłaniem jej do sieci przez prosumenta, a następnie pobraniem energii od przedsiębiorstwa energetycznego. Obie te czynności mieszczą się w pojęciu „zużycia”, lecz Minister Energii w odpowiedzi na interpelację dokonał rozdzielenia obu tych czynności na gruncie podatku akcyzowego, stwarzając tym samym dwa ujęcia jednego zjawiska, raz zawierającego się w zakresie pojęcia „zużycia” jako wyprodukowanie i wprowadzenie energii, ale tylko stosowanego wobec prosumenta, a drugi raz występującego jako sprzedaż według definicji ujętej w treści upa, w odniesieniu do sprzedawcy zobowiązanego, co prowadzi w stosunku do niego do nałożenia podatku akcyzowego.

Drugi wniosek, jaki można wysnuć w kontekście funkcjonowania przedstawionego mechanizmu dotyczy nieuwzględnienia przy interpretowaniu przepisów reguły wynikającej z art. 9 ust. 3 upa. Przepis ten wyjaśnia, że jeśli w stosunku do energii elektrycznej powstał obowiązek podatkowy w związku z wykonaniem jednej czynności, o której mowa w ust. 1, to nie powstaje obowiązek podatkowy w związku z wykonaniem innej czynności podlegającej opodatkowaniu akcyzą. W relacji do prosumenta obowiązek podatkowy wynikający z upa, powstaje w wyniku zużycia energii elektrycznej, niemniej jednak jest on zwolniony z jego uiszczenia na mocy rozporządzenia Ministra Finansów. Zwolnienie nie powinno stanowić motywu dla poszukiwania innej podstawy opodatkowania sprzedawcy zobowiązanego. Toteż ciężko zaakceptować stanowisko wyrażone przez Ministra Energii, które przeczy założeniom wprowadzonych regulacji poświęconych net-meteringowi. Miały one bowiem zapewnić optymalizację kosztów mechanizmu wsparcia dla sektora energetyki, opierającego się na odnawialnych źródłach energii.

Próbie ograniczenia obowiązku podatkowego, podjęła jedna ze spółek prowadząca działalność w zakresie handlu energią elektryczną, składając wniosek o wydanie interpretacji w sprawie możliwości opodatkowania akcyzą jedynie nadwyżki, powstałej na skutek pobrania przez prosumenta większej ilości energii niż wyprodukowania i przesłania do sieci. Jednakże Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach zaznaczył w odpowiedzi na interpretację<sup>10</sup>, iż system opustów nie opiera się na systemie barterowym, a przekazana energia elektryczna przez prosumenta nie jest zapłatą, za energię otrzymaną od sprzedawcy zobowiązanego. Wobec tego całość energii pobranej przez prosumenta jest opodatkowana akcyzą. Sprawa znalazła się finalnie w Wojewódzkim Sądzie Administracyjnym w Gliwicach, który podtrzymał wyjaśnienie urzędu skarbowego i tym samym ugruntował kierunek, w jakim powinny podążać organy podatkowe, przy interpretowaniu omawianego zagadnienia<sup>11</sup>.

<sup>10</sup> Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 02.12.2015 r. (IBPP4/4513-114/15/LG).

<sup>11</sup> Wyr. Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 11.10.2016 r. (III SA/GI 270/16).

## IV. Opodatkowanie elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości

Podatek od nieruchomości jest podatkiem lokalnym, pobieranym przez samorządy gminne. Zgodnie z art. 2 ust 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych<sup>12</sup> (dalej: upol), opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają m.in. budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Elektrownie wiatrowe są natomiast urządzeniami technicznymi, które składają się z:

- 1) części budowlanej, którą stanowią maszty i fundamenty oraz
- 2) części niebudowlanej, składającej z urządzeń o charakterze wyłącznie technicznym, takich jak turbina, gondola, urządzenia pomiarowe czy układ sterowania.

Problematyka związana z opodatkowaniem elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości sprowadza się zatem do ustalenia czy przedmiotem tego podatku są całe elektrownie wiatrowe, czy wyłącznie ich części budowlane. Jest to o tyle istotne, że podstawę podatku od nieruchomości, w przypadku budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej stanowi ich wartość. Uznanie za przedmiot opodatkowania także części niebudowlanych elektrowni wiatrowych ma istotny wpływ na wysokość obciążenia podatkowego. Wartość urządzeń technicznych niejednokrotnie przekracza bowiem 70% wartości całej elektrowni wiatrowej.

Pojęcie budowli zostało zdefiniowane w art. 1a ust. 1 pkt 1 upol, która w sposób pomocniczy odsyła do definicji zawartej w przepisach ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (dalej: pb)<sup>13</sup>. W stanie prawnym obowiązującym od 26 września 2005 roku do 31 grudnia 2016 r. prawo budowlane za budowlę uważało m.in. części budowlane urządzeń technicznych i jako ich przykład wprost wymieniało elektrownie wiatrowe. Zgodnie z przepisami pe opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegała zatem cała elektrownia wiatrowa, a wyłącznie jej elementy budowlane, czyli fundamenty i maszty. Do przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie zaliczano natomiast komponentów technicznych (Kran, 2018).

W maju 2016 roku doszło do uchwalenia ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (dalej: ustawa wiatrakowa)<sup>14</sup>. Ustawodawca zdecydował się na ujednoczenie pojęcia „elektrowni wiatrowej”. Nowo uchwalona ustawa, po pierwsze, usunęła z definicji budowli zawartej w ustawie pb przykładowe odniesienie do elektrowni wiatrowych jako części budowlanych urządzeń technicznych, po drugie zaś wprowadziła ustawową definicję elektrowni wiatrowych, która stanowiła wprost, że elektrownie wiatrowe stanowią budowlę w rozumieniu pb. Intencją ustawodawcy było bowiem umożliwienie stosowania przepisów pb dotyczących użytkowania obiektów budowlanych oraz katastrof budowlanych do całych elektrowni wiatrowych<sup>15</sup>, nie zaś wyłącznie do ich elementów budowlanych. Skutkiem pośrednim, nieprzewidzianym przez ustawodawcę była natomiast zmiana przedmiotu podatku od nieruchomości. Uchwalona ustawa weszła w życie z dniem 1 stycznia 2017 r.

<sup>12</sup> Ustawa z dnia 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. 2018, poz. 1445).

<sup>13</sup> Ustawa z dnia 7.07.1994 r. – Prawo budowlane (t.j. Dz.U. 2018, poz. 1202).

<sup>14</sup> Ustawa z dnia 20.05.2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (t.j. Dz.U. 2019, poz. 654).

<sup>15</sup> Uzasadnienie projektu Ustawy z dnia 20.05.2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (druk nr 315). Pozyskano z: <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=315> (10.05.2019).



W związku z wejściem w życie ustawy, wystąpiły wątpliwości co do sposobu opodatkowania elektrowni wiatrowych. Były one wynikiem przede wszystkim wprowadzenia legalnej definicji elektrowni wiatrowej. Podnoszono jednak, że ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, określając przedmiot opodatkowania odsyła posiłkowo jedynie do przepisów prawa budowlanego, które swoim zakresem nie obejmują nowo uchwalonej ustawy wiatrakowej<sup>16</sup>. Nie było zatem możliwe stosowanie definicji ustawowej zawartej w tym akcie prawnym, gdyż nie stanowił on „przepisów prawa budowlanego” (Kran, 2018). Osią sporu było zatem określenie przedmiotu opodatkowania, tj. czy przedmiot opodatkowania stanowi jak dotychczas jedynie fundament oraz wieża (część budowlana), czy też całość, na którą składają się oprócz części budowlanych, także elementy techniczne elektrowni wiatrowej.

Ze względu na powstałe niejasności, od 1 stycznia 2017 r. mieliśmy do czynienia ze stanem niepewności co do sposobu prawidłowego kalkulowania podatku od nieruchomości przez podatników tego podatku prowadzących farmy wiatrowe (b.d., 2017). Część z nich zdecydowała się na obliczenie podatku wedle dotychczasowych zasad, jedynie od podstawy stanowiącej wartość części budowlanych elektrowni wiatrowych, zgodnie z podnoszonymi postulatami. Inni zaś zdecydowali się obliczyć należny podatek od wartości całych elektrowni wiatrowych. Rozbieżności w interpretacji ustawy były przyczyną występowania do lokalnych organów podatkowych o wydawanie licznych interpretacji indywidualnych. W efekcie działalności tychże organów wykształciły się dwie linie interpretacyjne, które można usystematyzować w następujący sposób:

- 1) interpretacje rozstrzygające wątpliwości *in dubio pro tributario* (Lewandowski i Pest, 2017), zgodnie z którymi zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych nie zmieniły się na skutek wejścia w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych<sup>17</sup>; oraz
- 2) interpretacje rozstrzygające wątpliwości *in dubio pro fisco*, zgodnie z którymi opodatkowaniu podlega cała elektrownia wiatrowa, a więc jej części zarówno budowlane, jak i niebudowlane<sup>18</sup>.

Interpretacje należące do tej drugiej grupy stały się przedmiotem skarg rozpatrywanych przez sądownictwo administracyjne. Do czynionych zarzutów należało przede wszystkim wywodzenie skutków podatkowych z ustaw niepodatkowych oraz dokonywanie rozszerzającej wykładni prawa na niekorzyść podatnika poprzez stosowanie ustawy wiatrakowej, pomimo braku ustawowego odesłania do jej treści w upol<sup>19</sup>. Sądy administracyjne zgodnie podzielały jednak stanowisko reprezentowane przez organy podatkowe i uznawały, że przedmiotem opodatkowania są części zarówno budowlane, jak i niebudowlane elektrowni wiatrowych<sup>20</sup>.

Ostatecznie Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 22 października 2018 roku wydanym w składzie 7 sędziów opowiedział się za stanowiskiem profiskalnym, wskazując, że

<sup>16</sup> Zawarte w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych odesłanie do „przepisów prawa budowlanego” ma charakter nieprecyzyjny. Ustawodawca nie uściślił bowiem czy jest to odesłanie wyłącznie do przepisów ustawy – Prawo budowlane, czy ogólnie do przepisów wszystkich ustawach budowlanych. Kwestię tę przesądził Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13.09.2011 roku (P 33/09) wskazując, że „odwołanie do przepisów prawa budowlanego trzeba traktować jako odesłanie do UPB”.

<sup>17</sup> Zob. np. Interpretacja Indywidualna Wójta Gminy Zgorzelec z dnia 3.11.2016 r., FP 310.1.1.2016.2.; Interpretacja Indywidualna Wójta Gminy Puck z dnia 30.12.2016 r., F.B.310.3.2016.MW; Interpretacja indywidualna Burmistrza Miasta i Gminy Margonin z dnia 21.12.2016 r., FN.310.1.1.2016; Interpretacja Indywidualna Burmistrza Łży z dnia 5.12.2016 r., FB.3123.4.105.20160.

<sup>18</sup> Zob. np. Interpretacja Indywidualna Burmistrza Miasta i Gminy Radzyń Chełmiński z dnia 17.10.2016 r. FN.310.1.2016.MF; Interpretacja Indywidualna Wójta Gminy Rawa Mazowiecka z dnia 12.12.2016 r., FN.3120.1.2016; Interpretacja Indywidualna Wójta Gminy Boleszkowice z 17.11.2016, FN.310.1.2016; Interpretacja Burmistrza Krośniewic z 19.01.2017 r., FN.3120.1.2016; Interpretacja Indywidualna Burmistrza Gminy i Miasta Odolanów z 12.01.2017 r., WF.P.3120.II.1.2016.2017; Interpretacja Indywidualna Burmistrza Dukli z 29.11.2016, F.3120.14.2016.

<sup>19</sup> Wyr. NSA z dnia 11.12.2018 r. (II FSK 2983/17), LEX nr 522701778.

<sup>20</sup> Wyr. WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 8.03.2017 r., I SA/Go 56/17; wyr. WSA w Olsztynie z 23.03.2017 r., I SA/OI 17/17; wyr. WSA w Łodzi z 24.03.2017 r., I SA/Łd 1/17.

wprowadzone zmiany w opodatkowaniu elektrowni wiatrowych nie budzą wątpliwości interpretacyjnych i zgodnie z nimi przedmiotem opodatkowania są całe elektrownie wiatrowe<sup>21</sup>. Wskazał on również, że opodatkowanie podatkiem od nieruchomości całych wiatraków jest wynikiem wadliwego procesu legislacyjnego. Jednocześnie, Naczelny Sąd Administracyjny postanowił poinformować Prezesa Rady Ministrów o nieprawidłowościach związanych z wprowadzeniem ustawy wiatrakowej<sup>22</sup>. Odmówił on jednak wydania uchwały w składzie 7 sędziów w tym przedmiocie. Odmowę tę należy oceniać negatywnie, gdyż Naczelny Sąd Administracyjny nie podjął skutecznej próby przeciwdziałania *ex post* naruszeniu zasady pewności prawa podatkowego.

Niemniej jednak rozbieżności w stosowaniu prawa oraz liczne głosy krytyczne inwestorów doprowadziły do uchwalenia ustawy z dnia 7 czerwca 2018 r. o zmianie ustawy o odnawialnych źródłach energii i innych ustaw (Kran, 2018). Jednym z głównych celów nowo uchwalonej ustawy było wprowadzenie jednolitych i przejrzystych zasad opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych<sup>23</sup>. Ustawodawca starał się zatem *ex post* przewrócić pewność prawa podatkowego w tym obszarze. Nowo uchwalona ustawa przede wszystkim:

- przywróciła w ustawowej definicji budowli, zawartej w prawie budowlanym, elektrownie wiatrowe jako przykład części budowlanych obiektów technicznych;
- zmieniła definicję elektrowni wiatrowej zawartą w ustawie o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych poprzez bezpośrednie wskazanie, że elektrownia wiatrowa składa się z części budowlanej stanowiącej budowlę oraz urządzeń technicznych.

Powrócono zatem do poprzednich zasad opodatkowania wiatraków obowiązujących przed 1 stycznia 2017. Ustawa weszła w życie z mocą wsteczną od 1 stycznia 2018 roku i od tego czasu, zgodnie przyjmuje się, że przedmiot podatku od nieruchomości stanowi wyłącznie część budowlana farmy wiatrowej.

Na przestrzeni ostatnich trzech lat obowiązywały aż trzy stany prawne, w których występowały różne metody obliczania podstawy opodatkowania elektrowni wiatrowych:

- okres od 25 września 2005 roku do 31 grudnia 2016 roku, kiedy przyjmowano, że opodatkowaniu podlegają wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowych;
- okres od 1 stycznia 2017 roku do 31 grudnia 2017, który był jedynym rokiem obowiązywania zasad określonych przez tzw. ustawę wiatrakową z niejednoznaczną sytuacją prawną;
- okres od 1 stycznia 2018 roku gdzie, tak samo jak w okresie do końca 2016 roku, opodatkowaniu podlegają wyłącznie części budowlane elektrowni wiatrowych.

Podsumowując niestabilność ustawodawczą oraz orzeczniczą w obszarze opodatkowania elektrowni wiatrowych w latach 2017–2018 w sposób znaczący naruszyła zasadę pewności prawa podatkowego w obszarze energetyki. Była ona wynikiem wadliwego procesu legislacyjnego, podczas którego ustawodawca niejako nie dostrzegł skutków podatkowych ustawy wiatrakowej. Doprowadziło to do stanu niepewności co do przedmiotu podatku od nieruchomości, a następnie – do znaczącego wzrostu obciążenia podatkowego właścicieli elektrowni wiatrowych. Przyjęcie przez sądownictwo administracyjne profiskalnej wykładni prawa, zamiast wykładni prokonstytucyjnej, oraz odmowa wydania przez NSA uchwały w składzie 7 sędziów naruszyły zasadę pewności

<sup>21</sup> Wyr. NSA z dnia 22.10.108, II FSK 2983/17.

<sup>22</sup> Postanowienie NSA z dnia 22.10.2018 r. (II FSK 2983/17).

<sup>23</sup> Uzasadnienie projektu Ustawy z dnia 20.05.2016 r. o zmianie ustawy o odnawialnych źródłach energii oraz niektórych innych ustaw (druk nr 2412). Pozyskano z: <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=2412> (10.05.2019).

prawa podatkowego. Ustawodawca zbyt późno wprowadził przejrzyste zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych, próbując ex post naprawić popełniony błąd. Co gorsza, doprowadził on do utworzenia zamkniętego stanu prawnego z niejednoznaczną sytuacją prawną. Brak przejrzystości prawa podatkowego w obszarze energetyki wiatrowej nie stwarza właściwych warunków do podejmowania decyzji inwestycyjnych w tym obszarze.

Ustawodawca, wprowadzając regulacje prawne w obszarze podatków, które mogą oddziaływać na sektor energetyki, powinien postępować w sposób szczególnie ostrożny i powściągliwy. Powinien on skrupulatnie przeanalizować bezpośrednie i pośrednie skutki wprowadzanych zmian oraz ocenić ich wpływ na realizację założeń polityki energetycznej państwa. Zmiana powinna być również poprzedzona wyraźnym wskazaniem intencji i celów, jakie ustawodawca chce osiągnąć. Domniemywanie celów ustaw podatkowych jest bowiem głęboko niepożądane w kontekście zasady pewności prawa.

## Bibliografia

- b.d. (2017). Opodatkowanie wiatraków – zróżnicowane stanowisko gmin. 22 maja. Pozyskano z: <https://www.prawo.pl/podatki/opodatkowanie-wiatrakow-zroznicowane-stanowisko-gmin,24850.html>02 (08.2019).
- Kran, R. (2018). *Zmiany w opodatkowaniu wiatraków w 2018 r.* LEX nr 470102742.
- Lewandowski, M. (2018). Wpływ opodatkowania elektrowni wiatrowych na bezpieczeństwo energetyczne Polski. W: M. Pawelczyk (red.), *Współczesne problemy bezpieczeństwa energetycznego. Sektor energetyczny i gazowy*. Warszawa: Wydawnictwo Ius Publicum.
- Lewandowski, M. i Pest, P. (2017). Glosa do wyroku WSA z dnia 12 lipca 2017 r., I SA/Wr 49/17, LEX 386220524 (dot. opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości po 1 stycznia 2017 r.). *Gdańskie Studia Prawnicze Przegląd Orzecznictwa*, 1.
- Markiewicz, J. (2016). *Ustawa o podatku akcyzowym. Komentarz* (wyd. III). Warszawa: Wydawnictwo Wolters Kluwer.
- Markiewicz, J. (2009). Księgowanie energii elektrycznej dla potrzeb nowego podatku akcyzowego. *Doradca Podatkowy*, 2.
- Zimny, M. (red.). (2017). *Akcyza. Komentarz*. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.