

ANNA A. CHMIEL

**ZASADY OPODATKOWANIA
ELEKTROWNI WIATROWYCH
I ENERGII PRZEZ NIE WYTWARZANEJ
– WYBRANE PROBLEMY**

**TAXATION OF WIND POWER PLANTS
AND ENERGY PRODUCED BY THEM
– CERTAIN PROBLEMS**

STRESZCZENIE

Celem artykułu jest zaprezentowanie wybranych podatkowo-prawnych problemów związanych z produkcją przez elektrownie wiatrowe energii elektrycznej na terytorium Polski. Zostały w nim zaprezentowane zagadnienia dotyczące powyższej problematyki w kontekście podatku od nieruchomości, podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego oraz podatku dochodowego. W opracowaniu w pierwszej kolejności omówiono zagadnienie opodatkowania elektrowni wiatrowej podatkiem od nieruchomości, następnie zaś proble-

3/2012



matykę miejsca dostawy energii elektrycznej w systemie elektroenergetycznym oraz zwolnienia na gruncie akcyzy energii pochodzącej z odnawialnych źródeł. Scharakteryzowano także zasady opodatkowania tzw. zielonych certyfikatów¹.

Słowa kluczowe

Elektrownia wiatrowa, energia wiatrowa, odnawialne źródło energii, podatek, zielona energia.

Abstract

The purpose of this article is to present certain tax law problems related to the production of energy by wind power plants in Poland. The publications include s the issues in the context of property tax, good and services tax act, excise tax and income tax. The article consists of following parts: wind power plant as an object of the property tax, place of supply of electricity in electroenergy system, tax exemptions on renewable energy sources in excise tax and taxation of green certificates.

Keywords

Wind power plants, wind energy, renewable energy sources, tax, green energy.

1. WPROWADZENIE

Energia z alternatywnych źródeł energii obecnie odgrywa w naszym życiu większą rolę niż kilkanaście lat temu, ten stan się z roku na rok poprawia. Zgodnie z raportem w ciągu kilku najbliższych lat Polska ma realną szansę znaleźć się w czołówce wykorzystania energii wiatrowej w Europie². Wykorzystanie

¹ Autorka pragnie serdecznie podziękować Panu prof. dr. hab. Bogumiłowi Brzezińskiemu, Kierownikowi Katedry Prawa Finansów Publicznych UMK w Toruniu oraz Katedry Prawa Finansowego Uniwersytetu Jagiellońskiego, za pomoc w powstaniu opracowania, poświęcony czas, cenne wskazówki. Dziękuje również pracownikom Katedry Prawa Finansów Publicznych WPiA UMK za możliwość skorzystania z literatury będącej własnością Katedry.

² Energetyka wiatrowa w Polsce: Wind energy in Poland, Raport listopad 2011 [dostęp z dnia 30.07.2012 r. <http://energiawiatru.eu/badania-i-opracowania/badania-i-opracowania>].



energii z tego źródła ogranicza emisję zanieczyszczeń i szkodliwych gazów, które są produktem ubocznym spalania paliw kopalnianych³.

Elektrownie wiatrowe i ich opodatkowanie stanowią więc zagadnienie względnie nowe i jednocześnie niezwykle interesujące. Celem niniejszego artykułu jest zaprezentowanie wybranych podatkowopravných aspektów związanych z produkcją przez elektrownie wiatrowe energii elektrycznej na terytorium Polski. Należy przy tym wskazać, że zgodnie z prawem polskim sama elektrownia wiatrowa może stanowić przedmiot podatku od nieruchomości, zaś energia przez nią wytwarzana – przedmiot podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego oraz podatku dochodowego.

2. ELEKTROWNIA WIATROWA JAKO PRZEDMIOT PODATKU OD NIERUCHOMOŚCI

Każdy, zarówno osoba fizyczna jak i osoba prawna, będący właścicielem nieruchomości powinien mieć świadomość, iż z własnością tą wiążą się nie tylko prawa (prawo do rozporządzenia rzeczą czy też prawo do czerpania pożytków), ale też i obowiązki⁴. Do tych obowiązków m.in. należy konieczność zapłaty podatku od nieruchomości. Punktem wyjścia dla tego rodzaju rozważań jest ustawa z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych⁵, w której ustawodawca polski ujął przepisy dotyczące tego podatku.

Regulacja dotycząca przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości zawarta jest w art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., w myśl którego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane: budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności

³ Ibidem.

⁴ J. Bogusławska-Klejment, *Podatek od nieruchomości*, Warszawa 1999, s. 7.

⁵ Tj. Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm., dalej cyt.: u.p.o.l.



gospodarczej. Przepis *prima facie* wydaje się prosty i zrozumiały, jednak w praktyce budzi wiele kontrowersji. Nie wynika z niego wprost czy elektrownia wiatrowa podlega opodatkowaniu tym podatkiem, czy też nie. Należy zatem dokonać wykładni pojęć zawartych w przepisie. Artykuł 1 a u.p.o.l. zawiera słowniczek ustawowych pojęć, pojawia się w nim definicja budowli⁶. Jest ona punktem wyjścia dla stwierdzenia czy elektrownia wiatrowa jest budowlą w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a tym samym czy stanowi przedmiot opodatkowania⁷.

Artykuł 1a ust. 1 pkt 2 brzmi: „budowla – obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem”. W cytowanym wyżej przepisie ustawodawca odsyła do Prawa budowlanego⁸, ale tylko do dwóch pojęć: „obektu budowlanego” i „urządzenie budowlanego”⁹, zatem jego zakres jest ograniczony i dotyczy tylko tych pojęć, jak podkreśla L. Etel i M. Popławski¹⁰. W art. 3 uPb mieszczą się jeszcze inne definicje, ale do nich nie odsyła ustawa podatkowa¹¹. L. Etel zauważa, że pozostałe pojęcia nie powinny być szczegółowo analizowane w celu ustalenia, co jest przedmiotem podatku od nieruchomości¹².

Analizie należy poddać pojęcie „obektu budowlanego”¹³. W artykule 3 ust. 1 uPb ustawodawca wskazuje, że pod pojęciem

⁶ L. Etel, M. Popławski, *Czy elektrownie wiatrowe podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości?*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2009, nr 6, s. 14.

⁷ Ibidem.

⁸ Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane, tj. Dz. U. z 2010 r. Nr 243, poz. 1623 ze zm.; dalej cyt.: uPb.

⁹ L. Etel, *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych, glosa do wyroku NSA z 30.07.2009 r. (II FSK 202/08)*, „Przegląd podatkowy” 2010, nr 4, s. 49.

¹⁰ L. Etel, M. Popławski, *Czy elektrownie wiatrowe...*, op. cit., s. 14.

¹¹ L. Etel, *Opodatkowanie...*, op. cit., s. 49.

¹² Ibidem, s. 49.

¹³ Ibidem.



obiektu budowlanego należy rozumieć: budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami, obiekt małej architektury. Kwestia ustalenia czy elektrownia wiatrowa jest obiektem budowlanym nie budzi wątpliwości¹⁴. Kolejnym krokiem zmierzającym do ustalenia przedmiotu opodatkowania jest stwierdzenie czy dany obiekt budowlany posiada cechy budynku zawarte w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., jeśli tak, to należy opodatkować go jako budynek¹⁵. Natomiast jeśli ich nie ma, to stanowi on – co do zasady – budowlę w rozumieniu ustawy podatkowej¹⁶. Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. budynkiem jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach. Wobec powyższego należy stwierdzić, że elektrownia wiatrowa nie ma cech budynku, a zatem jest budowlą¹⁷.

Po tych ustaleniach, należy bliżej przyjrzeć się definicji „obiektu budowlanego” pod kątem rozumienia „budowli”. Poglądy przedstawicieli doktryny są w tym zakresie podzielone. W myśl jednego stanowiska, ustawodawca w tym przepisie stwierdził, że obiektem budowlanym jest budowla stanowiąca całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami¹⁸. Natomiast zgodnie z drugim poglądem, w art. 1 ust. 1 pkt 3 uPb jest wskazane w przykładowym wyliczeniu, że za budowlę uznaje się tylko „części budowlane urządzeń technicznych”, o czym w dalszej części opracowania¹⁹. Zachodzi więc w tym przypadku pewna sprzeczność, przy czym L. Etel uważa, że jest to sprzeczność pozorna, nie należy brać tej definicji pod uwagę, bowiem nie odsyła do niej ustawa podatkowa²⁰. Stąd też poję-

¹⁴ L. Etel, *Opodatkowanie...*, op. cit., s. 49.

¹⁵ Ibidem.

¹⁶ Ibidem, s. 49.

¹⁷ L. Etel, *Opodatkowanie...*, op. cit., s. 51.

¹⁸ Ibidem, s. 50.

¹⁹ Zob. m.in. wyrok WSA w Rzeszowie z 11 sierpnia 2010 roku (I SA/Rz 340/10), CBOA.

²⁰ L. Etel, *Opodatkowanie...*, op. cit., s. 50–51.



cie „budowli” użyte przez ustawodawcę w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych nie jest tożsamy z pojęciem „budowli” na gruncie ustawy Prawo budowlane, to są dwie różne definicje, ich zakres jest inny²¹.

Wszystkie elementy stanowią budowlę, pod warunkiem, że stanowią całość techniczno-użytkową²². Jeżeli istnieje takie powiązanie wspomniane przy obiekcie budowlanym pojęcie „całość techniczno-użytkowa” należy rozumieć za pomocą wykładni językowej²³. B. Pahl powołał się w tej kwestii na wyrok z 28 czerwca 2002 r.²⁴, gdzie SN stwierdził, że o takiej całości możemy mówić, gdy elementy obiektu budowlanego stanowią część składową jednej rzeczy złożonej z gospodarczego punktu widzenia²⁵, nawet jeśli można byłoby tę całość łatwo zdemonstrować²⁶.

Zgodnie z definicjami zaczerpniętymi ze słownika języka polskiego „związek techniczny to fizyczne połączenie wynikające ze sposobu wykonania obiektu”²⁷, natomiast „związek użytkowy to funkcjonalne powiązanie elementów, dzięki któremu mogą być one wykorzystywane do realizacji celu, dla którego powstał dany obiekt”²⁸. Zgodnie z powyższym elektrownie wiatrową należy traktować jako całość techniczno-użytkową²⁹. Nie budzi wątpliwości, że niezbędne są jej wszystkie elementy do realizacji jej zadania, jakim jest wytwarzanie energii elektrycznej³⁰.

²¹ Ibidem, s. 49–50.

²² L. Etel, M. Popławski, *Czy elektrownie wiatrowe...*, op. cit., s. 16.

²³ L. Etel, *Opodatkowanie...*, op. cit., s. 48.

²⁴ Sygn. I CK 5/02, LEXnr 56604.

²⁵ B. Pahl, *Glosa do wyroku NSA z 30 lipca 2009 r., II FSK 202/08, Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych*, „Prawo i Podatki” 2010, nr 2, s. 38.

²⁶ W. Krok, *Budowla w podatku od nieruchomości*, Warszawa 2010, s. 61, cyt. za: wyrok SN z dnia 28 czerwca 2006 r., I CK 5/02, LEX nr 56604.

²⁷ B. Pahl, op. cit., s. 38, cyt. za.: M. Szymczak (red.), *Słownik języka polskiego*, t. 3, Warszawa 1992, s. 486.

²⁸ Ibidem, s. 645.

²⁹ B. Pahl, op. cit., s. 38.

³⁰ Ibidem.



Odmienne stanowisko do wyżej zaprezentowanego przedstawił w jednym ze swoich orzeczeń WSA w Rzeszowie. Zgodnie z tezą wyroku z 11 sierpnia 2010 roku³¹ urządzenia bezpośrednio służące wytwarzaniu energii elektrycznej (turbina, gondola inne urządzenia znajdujące się w gondoli) nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, natomiast podatkowi temu podlegają tylko części budowlane, czyli fundamenty i maszt. Powyższy pogląd przedstawiono już wcześniej w wyroku NSA z 30 lipca 2009 roku³², NSA z 16 grudnia 2009 r.³³, NSA z 5 stycznia 2010 r.³⁴ Pierwszy z wymienionych powyżej krytycznie glosował L. Etel³⁵ oraz B. Pahl³⁶. Powyższe wyroki są korzystne dla podatnika³⁷.

Ostatnim warunkiem, jaki musi być spełniony, by stwierdzić, że elektrownia wiatrowa jest przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości, jest jej związanie z prowadzeniem działalności gospodarczej³⁸.

Co do zasady w myśl art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. „podstawę opodatkowania stanowi dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 4–6 – wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych – ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego”³⁹. Sformułowanie „wartość ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego” oznacza, że chodzi

³¹ Sygnatura: I SA/Rz 340/10, CBOA.

³² Sygnatura: II FSK 202/08, CBOA.

³³ Sygnatura: II FSK 1184/08, CBOA.

³⁴ Sygnatura: II FSK 1101/08, CBOA.

³⁵ L. Etel, *Opodatkowanie...*, op. cit., s. 48–51.

³⁶ B. Pahl, op. cit., s. 34–38.

³⁷ W. Morawski, *Gdzie jest definicja budowli w podatku od nieruchomości*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 7, s. 25.

³⁸ Art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., szerzej zob. W. Krok, op. cit., s. 35.

³⁹ L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar, *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, ABC, 2008. LEX 587241047.



tu o „wartość do dokonywania odpisów amortyzacyjnych” na potrzeby podatkowe, jest ona określona w identyczny sposób w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁴⁰ i ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁴¹. Chodzi zatem o wartość początkową budowli, która to stanowi podstawę do dokonywania odpisów amortyzacyjnych, ustaloną na dzień 1 stycznia roku podatkowego⁴². Z powyższego artykułu wynika, że opodatkowaniu podlegają także budowle, które są w całości zamortyzowane⁴³. Podstawą opodatkowania jest ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego⁴⁴. Od powyższej zasady istnieją wyjątki, które zostaną pominięte z racji ram objętościowych opracowania.

Z problemem podstawy opodatkowania związane są stawki podatkowe. Istotnym dla elektrowni wiatrowych jest art. 5 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., w myśl którego rada gminy, w drodze uchwały, określa wysokość stawek podatku od nieruchomości, z tym że stawki nie mogą przekroczyć rocznie od budowli – 2% ich wartości określonej na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 3 i ust. 3–7.

Regulacje dotyczące podatnika zawarte są w art. 3 ust. 1 u.p.o.l.⁴⁵ Z powyższego wynika, że podatnikami mogą być wszystkie podmioty, bez względu na ich status prawny, jeśli

⁴⁰ Tj. Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.; dalej cyt.: u.p.d.o.f.

⁴¹ Tj. Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.; dalej cyt.: u.p.d.o.p.

⁴² J. Dworniak, *Podatek od nieruchomości i inne podatki oraz opłaty kosztowe w 2010 roku*, Warszawa 2010, s. 20.

⁴³ L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar, op. cit.

⁴⁴ Ibidem.

⁴⁵ Podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące: 1) właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych, z zastrzeżeniem ust. 3; 2) posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych; 3) użytkownikami wieczystymi gruntów; 4) posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie: a) wynika z umowy zawartej z właścicielem, Agencją Własności Rolnej Skarbu Państwa lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestano-



tylko są właścicielem elektrowni wiatrowej czy też jej posiadaczem samoistnym, posiadaczem całości lub części elektrowni wiatrowej, stanowiącej własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, o ile spełniają wymienione w niniejszym artykule przesłanki⁴⁶. Podmiot jest podatnikiem bez względu na to czy osiąga korzyści z obiektu budowlanego, jakim jest elektrownia wiatrowa, od którego płaci podatek⁴⁷.

Kwestie dotyczące obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości zostały uregulowane w art. 6 u.p.o.l. Ustęp 1 tego przepisu brzmi: „obowiązek podatkowy powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstały okoliczności uzasadniające powstanie tego obowiązku”. W. Morawski wskazuje, co można uznać za okoliczność przemawiającą za powstaniem obowiązku podatkowego, należą do nich: powstanie przedmiotu opodatkowania (np. wybudowanie elektrowni wiatrowej), zmiana sposobu wykorzystania budowli (związek z prowadzeniem działalności gospodarczej lub jego brak), nawiązanie stosunku prawnego (np. nabycie prawa własności do nieruchomości)⁴⁸.

Osoby fizyczne są obowiązane złożyć właściwemu organowi podatkowemu informację o nieruchomościach i obiektach budowlanych, sporządzoną na formularzu według ustalonego wzoru, w terminie 14 dni od dnia wystąpienia okoliczności uzasadniających powstanie albo wygaśnięcie obowiązku podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości lub od dnia zaistnienia zdarzenia, o którym mowa w drugim z powyższych przypadków⁴⁹.

Analizując zagadnienie powstania zobowiązania podatkowego należy wskazać, że podatek od nieruchomości na rok podatkowy od osób fizycznych (z wyjątkiem, który nie ma

wiących odrębnych nieruchomości, b) jest bez tytułu prawnego, z zastrzeżeniem ust. 2.

⁴⁶ L. Etel, *Podatki od nieruchomości*, C.H. Beck 2009, s. 104.

⁴⁷ *Ibidem*, s. 106.

⁴⁸ T. Brzezicki, W. Morawski, [w:] T. Brzezicki i in., W. Morawski (red.), *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych: komentarz*, Gdańsk 2009, s. 503.

⁴⁹ Art. 6 ust. 6 u.p.o.l.



znaczenia w omawianej sprawie) ustala w drodze decyzji organ podatkowy właściwy ze względu na miejsce położenia przedmiotów opodatkowania⁵⁰. Podatek jest płatny w ratach proporcjonalnych do czasu trwania obowiązku podatkowego, w terminach: do dnia 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada roku podatkowego⁵¹. W. Morawski podkreśla, że obowiązek zapłaty podatku od nieruchomości przez osoby fizyczne wynika z decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego⁵². W sytuacji braku takiej decyzji, powyższe terminy nie mają zastosowania, w grę wchodzi 14 dniowy termin liczony od dnia doręczenia decyzji⁵³.

Kwestia ta inaczej wygląda w przypadku osób prawnych, jednostek organizacyjnych oraz spółek niemających osobowości prawnej, jednostek organizacyjnych Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa, a także jednostek organizacyjnych Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe⁵⁴. Mają również obowiązek skorygowania deklaracji w razie zmiany sposobu wykorzystania budowli, w terminie 14 dni od dnia jej zaistnienia⁵⁵. Jak również podatnicy ci mają obowiązek wpłacić obliczony w deklaracji podatek od nieruchomości – bez wezwania – na rachunek budżetu właściwej gminy, w ratach proporcjonalnych do czasu trwania obowiązku podatkowego, w terminie do dnia 15 każdego miesiąca⁵⁶.

⁵⁰ Art. 6 ust. 7 u.p.o.l.

⁵¹ Ibidem.

⁵² T. Brzezicki, W. Morawski, [w:] T. Brzezicki i in., W. Morawski (red.), op. cit., s. 516.

⁵³ Ibidem.

⁵⁴ Szerzej art. 6 ust. 9 pkt 1 u.p.o.l.

⁵⁵ Art. 6 ust. 9 pkt 2 u.p.o.l.

⁵⁶ Art. 6 ust. 9 pkt 3 u.p.o.l.



3. DOSTAWA ENERGII ELEKTRYCZNEJ WYTWORZONEJ PRZEZ ELEKTROWNIE WIATROWE JAKO PRZEDMIOT PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

Bazą dla kwestii poruszanych w tym miejscu jest ustawa z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług⁵⁷. W związku ze wstąpieniem 1 maja 2004 roku Polski do Unii Europejskiej istotne dla krajowej regulacji są postanowienia zawarte w Dyrektywie 2006/112/WE⁵⁸.

Na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług nie ma definicji „energii elektrycznej”, nie ma również odesłania do innych aktów normatywnych. Wywnioskować można, że samo pojęcie energii elektrycznej nie ma tutaj zasadniczego znaczenia. Znaczenie nabiera ono wówczas, gdy pojawia się definicja „towaru”. We wskazanej wyżej ustawie w art. 2 znajduje się tzw. słowniczek ustawowy⁵⁹. Zgodnie z brzmieniem art. 2 ust. 5 u.p.t.u. „Ilekcroć w dalszych przepisach jest mowa o towarach – rozumie się przez to rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii”. Niewątpliwie pod sformułowaniem „wszelkie postacie energii” mieści się również energia elektryczna wytworzona przez elektrownie wiatrowe. Drugi człon tego przepisu wskazuje, że towarem są wszelkie postacie energii. J. Martini zauważa, że energia nie jest rzeczą ruchomą⁶⁰, dlatego ustawodawca, aby mógł ją uznać za towar, musiał wymienić ją oddzielnie⁶¹.

Energia elektryczna jest towarem w rozumieniu ustawy. Sam towar nie stanowi przedmiotu opodatkowania, stanowią go określone czynności związane z tym towarem. Dla po-

⁵⁷ Tj. Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm., dalej cyt.: u.p.t.u.

⁵⁸ Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1.

⁵⁹ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Komentarz do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług* [w:] A. Bartosiewicz, R. Kubacki *VAT. Komentarz*, Lex, 2011.

⁶⁰ J. Martini, P. Skorupa, M. Wojda, *VAT 2009: komentarz*, C. H. Beck, 2009, s. 44.

⁶¹ T. Michalik, *VAT 2010*, C. H. Beck, 2010, s. 33.



trzeb niniejszego opracowania analizie poddany został art. 5 ust. 1 pkt 1 tego aktu, w myśl którego opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zwanym dalej „podatkiem”, podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju⁶².

Wobec powyższego energia elektryczna jest opodatkowana, kiedy następuje jej odpłatna dostawa⁶³. Odpłatność oznacza w tym przypadku wykonanie jej za wynagrodzeniem. Pomiędzy otrzymaną zapłatą a dostawą energii powinien istnieć bezpośredni związek o charakterze przyczynowym. Nie mają znaczenia okoliczności zapłaty oraz jej forma, istotne natomiast jest, aby miała ona konkretny wymiar, tzn. określona wielkość wyrażona w pieniądzu⁶⁴.

Dostawa towarów, zgodnie z art. 7 ust. 1 u.p.t.u., to przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Jak zauważają A. Bartosiewicz i R. Kubacki czynności przeniesienia prawa musi towarzyszyć wydanie przedmiotowego towaru. Zwrotu „przeniesienie prawa do rozporządzania jak właściciel” nie można rozumieć do końca w sposób dosłowny. Jest to nazwa określonej sytuacji, a nie jej opis⁶⁵.

Przy analizie pojęcia „miejsce dostawy towarów” w przypadku dostawy energii elektrycznej wytworzonej przez elektrownię wiatrową pomocy jest art. 22 ust. 1 pkt 5 u.p.t.u. W myśl tego przepisu bowiem miejscem dostawy towarów jest w przypadku dostawy energii elektrycznej w systemie elektroenergetycznym do podmiotu będącego podatnikiem, który wykonuje samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w art. 15 ust. 2, lub działalność gospodarczą odpowiadającą tej działalności, bez względu na cel czy rezultat takiej dzia-

⁶² Art. 2 ust. 1 u.p.t.u. rozumie przez to terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (dalej RP), z zastrzeżeniem art. 2a ustawy. Zastrzeżony artykuł dotyczy wszelkich umów zawieranych przez RP, nie jest on jednak istotny dla potrzeb tego opracowania.

⁶³ J. Zubrzycki, *Leksykon VAT*, tom I, Wrocław 2010, s. 25.

⁶⁴ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Komentarz do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług*, [w:] op. cit.

⁶⁵ *Ibidem*.



łałości, z uwzględnieniem art. 15 ust. 6, którego głównym celem nabywania energii elektrycznej jest odprzedaż tych towarów w takich systemach i u którego własne zużycie takich towarów jest nieznaczne – miejsce, gdzie podmiot taki posiada siedzibę lub stałe miejsce zamieszkania, a w przypadku posiadania stałego miejsca prowadzenia działalności, do którego dostarczane są te towary – miejsce, gdzie podmiot ten posiada stałe miejsce prowadzenia działalności, a w przypadku braku siedziby lub stałego miejsca zamieszkania albo stałego miejsca prowadzenia działalności – miejsce, w którym zwykle prowadzi on działalność lub w którym ma miejsce zwykłego pobytu.

Ustalenie miejsca dostawy odgrywa istotną rolę dla ustalenia miejsca opodatkowania danej czynności. Nie we wszystkich przypadkach możliwe jest ustalenie faktycznego miejsca wykonania czynności. Cytowany przepis dotyczy określenia miejsca świadczenia dla dostaw towarów w postaci energii elektrycznej. Dostawa energii realizowana jest za pomocą systemów elektroenergetycznych⁶⁶. Zgodnie z brzmieniem art. 2 ust. 27a u.p.t.u. definicja pojęcia „systemów elektroenergetycznych” określona została w ustawie z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne⁶⁷. Jak wynika z art. 3 ust. 23 uPE przez pojęcie „system elektroenergetyczny” należy rozumieć sieci elektroenergetyczne oraz przyłączone do nich urządzenia i instalacje, współpracujące z siecią.

Założeniem jest faktyczne opodatkowanie dostawy energii w miejscu jej konsumpcji⁶⁸. Powyższy przepis określa sytuację, gdy nabywca nabywa ją nie na własne potrzeby, czyli nie dokonuje ich zużycia, uzupełnieniem tej regulacji jest art. 22 ust. 1 pkt 5 u.p.t.u., o którym będzie mowa w dalszej części opracowania. Powyższy przepis mówi o zastosowaniu tej reguły w sytuacji, gdy nabywca jest podatnikiem podatku od towarów i usług. Reguła ta ma zastosowanie w przypadku, gdy nabywca odsprzedaje tę energię innym podmiotom, ma

⁶⁶ T. Michalik, op. cit., s. 323–325.

⁶⁷ Tj. Dz. U. z 2012 r., poz. 1059, dalej cyt.: uPE.

⁶⁸ T. Michalik, op. cit., s. 323–325.



charakter pośrednika. Minimalne zużycie energii na własne potrzeby, nie przeszkadza w zastosowaniu tej regulacji. Jeśli nabywana energia lub gaz są odprzedawane poprzez stałe miejsce prowadzenia działalności przez podatnika-nabywcę, wówczas miejscem świadczenia jest miejsce położenia stałego miejsca działalności, nawet jeśli jest to miejsce inne niż miejsce, w którym podatnik ma siedzibę. W pozostałych przypadkach miejscem dostawy towarów, o których mowa jest odpowiednio miejsce, gdzie podatnik ma odpowiednio siedzibę albo miejsce zamieszkania⁶⁹.

Artykuł 22 ust 1 pkt 6 u.p.t.u. traktuje o miejscu dostawy przez podmioty inne niż określone w poprzednim ustępie. W myśl tego przepisu miejscem dostawy towarów jest w przypadku dostawy energii elektrycznej w systemie elektroenergetycznym, jeżeli taka dostawa dokonywana jest do podmiotu innego niż podmiot, o którym mowa w pkt 5 – miejsce, w którym nabywca korzysta z tych towarów i je zużywa; jeżeli wszystkie te towary lub ich część nie są w rzeczywistości zużyte przez tego nabywcę, towary nieużyte uważa się za wykorzystane i zużyte w miejscu, w którym nabywca posiada siedzibę lub stałe miejsce zamieszkania, a w przypadku posiadania stałego miejsca prowadzenia działalności, do którego dostarczane są te towary – miejsce, gdzie nabywca posiada stałe miejsce prowadzenia działalności, a w przypadku braku siedziby lub stałego miejsca zamieszkania albo stałego miejsca prowadzenia działalności – miejsce, w którym zwykle prowadzi on działalność lub w którym ma miejsce zwykłego pobytu.

Pod pojęciem „pozostałe podmioty” należy rozumieć wszystkie podmioty, które nie są podatnikami VAT, a nabywają energię w celu jej dalszej odprzedaży oraz te, które są podatnikami na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług, lecz nie kupują takiego towaru, aby go odsprzedać⁷⁰. W tych przy-

⁶⁹ Ibidem.

⁷⁰ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Komentarz do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług*, [w:] op. cit.



padkach miejscem świadczenia dla takich dostaw jest miejsce, w którym nabywca korzysta z tych towarów i je zużywa.

Przyjmuje się, że jeśli towary te nie są w całości ani w części zużywane przez nabywców, to i tak możemy mówić o ich wykorzystaniu i zużyciu w miejscu, w którym nabywca posiada siedzibę lub stałe miejsce zamieszkania, a w przypadku posiadania stałego miejsca prowadzenia działalności, do którego dostarczane są te towary – miejsce, gdzie nabywca posiada stałe miejsce prowadzenia działalności, zaś w przypadku braku siedziby lub stałego miejsca zamieszkania albo stałego miejsca prowadzenia działalności – miejsce, w którym zwykle prowadzi on działalność lub w którym ma miejsce zwykłego pobytu. Różnica między punktami 5 a 6 ust. 1 art. 22 u.p.t.u. przy ustaleniu miejsca świadczenia polega na przyjęciu fikcji spożytkowania i zużycia tych towarów w miejscu odpowiednio: siedziby, stałego miejsca prowadzenia działalności lub miejsca zamieszkania⁷¹.

Z powyższym wiąże się rozliczenie podatku. W zależności od tego czy mamy do czynienia z podatnikiem na gruncie tej ustawy czy też nie, inną zastosujemy zasadę. Gdy mamy do czynienia z wyżej wskazanym podatnikiem prowadzącym działalność gospodarczą, to do rozliczania podatku można zastosować procedurę *reverse charge mechanism* (mechanizm samoobliczenia podatku przez nabywcę). W drugiej sytuacji nabywca energii to podmiot niebędący podatnikiem podatku od towarów i usług prowadzącym działalność gospodarczą, wówczas nie ma zastosowania powyższa procedura. Oznacza to, że podatek powinien rozliczyć świadczący dostawę energii elektrycznej. W tym celu powinien się zarejestrować w charakterze podatnika VAT w kraju (odpowiednio: w każdym miejscu, gdzie ma miejsce świadczenia dostawa energii)⁷².

Zgodnie z art. 15 ust. 1 u.p.t.u., podatnikami podatku od towarów i usług są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące

⁷¹ Ibidem.

⁷² Ibidem.



samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

W odniesieniu do energii elektrycznej obowiązek podatkowy powstaje z chwilą upływu terminu płatności, jeżeli został on określony w umowie właściwej dla rozliczeń z tytułu dostaw energii elektrycznej⁷³. W przypadku trzech grup czynności opodatkowanych ustawodawca powiązał moment powstania obowiązku podatkowego z upływem terminu płatności. Poddam analizie jedną z nich. W tej regulacji nie ma żadnych ograniczeń co do ustalenia terminu płatności⁷⁴.

Dostawa energii mieści się w tzw. usług powszechnych. Rozwiązanie takie jest zgodne z przepisami unijnymi, które wprost przewidują taką możliwość⁷⁵. Aby ten obowiązek mógł powstać, termin jego musi wynikać z umowy właściwej dla rozliczeń z tytułu danej dostawy. Wobec powyższego, gdy dostawa towarów nie jest świadczona w sposób ciągły (na podstawie zawartej umowy o dostawę towarów, z której wynika termin płatności), obowiązek podatkowy powstaje na zasadach ogólnych, a więc z chwilą dostawy towarów, ewentualnie z chwilą wystawienia faktury, nie później jednak niż w ciągu 7 dni od wydania towarów⁷⁶.

Kolejna kwestią jest możliwość otrzymania przez podatnika wcześniejszej zapłaty (przed upływem terminu płatności) z tytułu dostaw, o których mowa powyżej. Obowiązek podatkowy w takiej sytuacji nie powstaje, gdyż ustawodawca wprost postanowił, że obowiązek ten powstaje dopiero z chwilą upływu terminu płatności⁷⁷.

W stosunku do dostawy towarów, dla której podatnikiem jest nabywca, odpowiednie zastosowanie mają przepisy dotyczące powstania obowiązku podatkowego w przypadku dostawy

⁷³ Art. 19 ust 13 pkt 1 lit. a u.p.t.u.

⁷⁴ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Komentarz do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług*, [w:] op. cit.

⁷⁵ Ibidem, cyt. za: art. 10 ust. 2 VI dyrektywy oraz odpowiednio art. 66 dyrektywy 2006/112.

⁷⁶ T. Michalik, op. cit., s. 294–295.

⁷⁷ Ibidem.



wy energii elektrycznej⁷⁸. Przesył energii elektrycznej wiąże się z dalszymi czynnościami, do których należą: obowiązek zgłoszenia identyfikacyjnego⁷⁹, rejestracji⁸⁰, składania deklaracji⁸¹, wystawiania faktur⁸² oraz zapłaty podatku⁸³.

4. ZWOLNIENIA OD OPODATKOWANIA PODATKIEM AKCYZOWYM ENERGII ELEKTRYCZNEJ WYTWARZANEJ Z ODNAWIALNYCH ŹRÓDEŁ ENERGII

Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym⁸⁴ jest podstawowym aktem regulującym zagadnienia poruszane w tej części artykułu. Regulacja poświęcona systemowi zwolnień zawarta jest w rozdziale 6 u.p.a. Zawiera dziesięć artykułów odnoszących się do tej materii. Wskazują one wyroby akcyzowe, czynności i zdarzenia, które mogą korzystać ze zwolnienia z tego podatku oraz warunki formalne, jakie należy spełnić, aby zastosować zwolnienia⁸⁵. Z racji tematu opracowania omówione zostaną wybrane fragmenty.

Artykuł 30 ust. 1 u.p.a. stanowi implementację dyrektywy Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej⁸⁶. W myśl tego artykułu zwalnia się od akcyzy energię

⁷⁸ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Komentarz do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług*, [w:] op. cit.

⁷⁹ Art. 6 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Tj. Dz. U. Nr 269, poz. 2681 ze zm.).

⁸⁰ Art. 96 u.p.t.u.

⁸¹ Art. 99 u.p.t.u.

⁸² Art. 106 u.p.t.u.

⁸³ Zob. art. 103, art. 108 u.p.t.u.

⁸⁴ Tj. Dz. U. z 2011 r. Nr 108, poz. 626 ze zm., dalej cyt.: u.p.a.

⁸⁵ Sz. Parulski, *Komentarz do ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym*, [w:] Sz. Parulski, *Akcyza. Komentarz*, LEX, 2010, wyd. II.

⁸⁶ Dz. Urz. UE L 283 z 31.10.2003, s. 51–70, dalej cyt.: dyrektywa 2003/96.



elektryczną wytwarzaną z odnawialnych źródeł energii (dalej: OZE), na podstawie dokumentu potwierdzającego umorzenie świadectwa pochodzenia energii, w rozumieniu przepisów Prawa energetycznego⁸⁷.

W ustawie o podatku akcyzowym nie ma definicji OZE, dlatego też należy poszukiwać jej na gruncie ustawy Prawo energetyczne. Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 20 uPE „odnawialne źródło energii” to źródło wykorzystujące w procesie przetwarzania energię wiatru, promieniowania słonecznego, geotermalną, fal, prądów i pływów morskich, spadku rzek oraz energię pozyskiwaną z biomasy, biogazu wysypiskowego, a także biogazu powstałego w procesach odprowadzania lub oczyszczania ścieków albo rozkładu składowanych szczątków roślinnych i zwierzęcych. W rezultacie wykorzystanie co najmniej jednego z wymienionych OZE przy wytwarzaniu energii elektrycznej spowoduje, że wytworzona energia elektryczna będzie korzystała ze zwolnienia od akcyzy⁸⁸. Bez wątplenia energia wytworzona przez elektrownie wiatrową pochodzi z OZE. Jednak, aby móc korzystać ze zwolnienia nie wystarczy sama świadomość, że dana energia pochodzi z OZE. Cytowany przepis z ustawy akcyzowej określa dokument, na którego podstawie dany podmiot może ubiegać się o zwolnienie z opodatkowania⁸⁹. Jest nim dokument potwierdzający umorzenie świadectwa pochodzenia energii, w rozumieniu przepisów Prawa energetycznego. Powyższe zagadnienie reguluje art. 9e uPE. Określa m.in. organy właściwe do wydania dokumentu. Zgodnie z ust. 2 tego artykułu zwolnienie, o którym mowa wyżej, stosuje się nie wcześniej niż z chwilą otrzymania dokumentu potwierdzającego umorzenie świadectwa pochodzenia energii, poprzez obniżenie akcyzy należnej od energii elektrycznej za najbliższe okresy rozliczeniowe.

Zwolnienie energii elektrycznej pochodzącej z OZE jest zwolnieniem bezpośrednim, oznacza to, że podatnik dokona obniżenia podatku należnego za najbliższe okresy rozliczeniowe o kwotę zwolnienia nie wcześniej niż z chwilą otrzymania doku-

⁸⁷ M. Kałka, U. Ksieniewicz, *Podatek akcyzowy*, Wrocław 2011, s. 142.

⁸⁸ Sz. Parulski, op. cit.

⁸⁹ M. Kałka, U. Ksieniewicz, op. cit., s. 143.



mentu potwierdzającego umorzenie świadectwa pochodzenia energii (jak zauważa M. Kałka, wyprodukowanej po dniu wejścia w życie ustawy)⁹⁰. Artykuł 38 ust. 2 u.p.a. określa, iż minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia dodatkowe warunki i tryb stosowania zwolnień, o których mowa w art. 30 i 32 u.p.a., w szczególności w zakresie ewidencjonowania i dokumentowania uprawnień do stosowania zwolnień. Zawarta w powyższym przepisie delegacja ustawowa ma charakter fakultatywny w odróżnieniu od delegacji zawartej w ustępie 1 tego artykułu⁹¹.

5. OPODATKOWANIE PRZYCHODÓW ZE SPRZEDAŻY ENERGII ELEKTRYCZNEJ WYTWARZANEJ PRZEZ ELEKTROWNIĘ WIATROWĄ ORAZ ZE SPRZEDAŻY TZW. ZIELONYCH CERTYFIKATÓW

W związku z wytwarzaniem energii elektrycznej z OZE dany podmiot może uzyskać przychody ze sprzedaży samej energii, jak również ze sprzedaży tzw. zielonych certyfikatów (świadectw potwierdzających pochodzenie energii z odnawialnego źródła energii)⁹². Zasady opodatkowania tych przychodów uregulowane zostały w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Zakwalifikowanie sprzedaży energii elektrycznej z OZE do danego źródła przychodów ma znaczenie dla ustalenia sposobu jego opodatkowania. Jak zauważa M. Pogoński, specyfika aktywności osób fizycznych osiągających różne przychody, powoduje, że okoliczności towarzyszące przy jego osiągnięciu wpływają na wybór źródła przychodów⁹³. Artykuł 10 ust. 1 u.p.d.o.f. zawiera

⁹⁰ M. Kałka, U. Ksieniewicz, op. cit., s. 143.

⁹¹ Sz. Parulski, op. cit.

⁹² Wyrok NSA z 14 stycznia 2010 r. (II FSK 1338/08), CBOA.

⁹³ M. Pogoński, *Opodatkowanie sprzedaży świadectw pochodzenia tzw. zielonej energii elektrycznej, Glosa do wyroku NSA z 14.01.2010 r.* (II FSK 1338/08), „Monitor Podatkowy” 2011, Nr 2, s. 45.



katalog źródeł przychodów. Klasyfikacja zawarta w powyższym artykule jest rozłączna, wynika z tego, że jeden przychód może być opodatkowany tylko i wyłącznie na zasadzie danego źródła. Kwestia ustalenia do jakiej kategorii należy przychód ze sprzedaży energii elektrycznej z OZE nie budzi wątpliwości. W tym przypadku jest to przychód z działalności gospodarczej (pozarolniczej działalności gospodarczej)⁹⁴.

W art. 5a u.p.d.o.f. znajduje się słowniczek ustawowy. Znajduje się w nim m.in. definicja pojęcia „działalność gospodarcza”, którą należy przytoczyć. Zgodnie z pkt 6 tego artykułu „Ilekcio w ustawie jest mowa o działalności gospodarczej albo pozarolniczej działalności gospodarczej – oznacza to działalność zarobkową: a) wytórczą, budowlaną, handlową, usługową, b) polegającą na poszukiwaniu, rozpoznawaniu i wydobywaniu kopalin ze złóż, c) polegającą na wykorzystywaniu rzeczy oraz wartości niematerialnych i prawnych – prowadzoną we własnym imieniu bez względu na jej rezultat, w sposób zorganizowany i ciągły, z której uzyskane przychody nie są zaliczane do innych przychodów ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4–9”.

Energię tak wytworzoną wytwórca może sprzedawać na podstawie umów zawieranych bezpośrednio z przedsiębiorstwami energetycznymi (czy też innymi odbiorcami, jak również poprzez Towarową Giełdę Enerpii). Jak wskazuje się w jednym z raportów z listopada 2010 roku na mocy ustawy Prawo energetyczne przedsiębiorstwa wyznaczone do pełnienia funkcji „sprzedawcy z urzędu” są zobowiązane, na żądanie wytwórcy, do zakupu energii elektrycznej wytworzonej w odnawialnych źródłach energii przyłączonych do sieci znajdujących się w obszarze działania danego „sprzedawcy z urzędu”⁹⁵. Taki przychód może być opodatkowany zryczałtowanym podatkiem dochodowym od przychodów ewidencjonowanych, według stawki 5,5% przychodu⁹⁶.

⁹⁴ Wyrok NSA z 14 stycznia 2010 r. (II FSK 1338/08), CBOA.

⁹⁵ *Enerpietyka wiatrowa w Polsce: Wind energy in Poland*, op. cit.

⁹⁶ Wyrok NSA z 14 stycznia 2010 r.



Drugim zagadnieniem jest zbycie „świadectw pochodzenia energii elektrycznej z OZE” nazywanych również „zielonymi certyfikatami”. Stanowią one dokument potwierdzający wytworzenie energii elektrycznej w odnawialnym źródle energii⁹⁷. Podobnie jak w przypadku przychodu ze sprzedaży energii elektrycznej z OZE, tak też w sytuacji sprzedaży zielonych certyfikatów zakwalifikowanie ich do danego źródła przychodów ma znaczenie dla ustalenia sposobu jego opodatkowania⁹⁸. Spory na tym gruncie występowały do końca 2009 roku, bowiem od 1 stycznia 2010 wszedł w życie art. 14 ust. 2 pkt 14 u.p.d.o.f.⁹⁹, w myśl którego przychodem z działalności gospodarczej są również przychody z odpłatnego zbycia świadectw pochodzenia otrzymanych przez przedsiębiorstwa energetyczne zajmujące się wytwarzaniem energii elektrycznej w odnawialnych źródłach energii na wniosek, o którym mowa w art. 9e ust. 3 Prawo energetyczne. Jak zauważają A. Bartosiewicz oraz R. Kubacki ustawodawca mając powyższe na uwadze zdecydował o opodatkowaniu przychodów uzyskiwanych ze zbycia tych świadectw przez wytwórców energii, jako przychodów z działalności. Dotyczy to tylko przychodów ze zbycia świadectw pochodzenia przez wytwórców energii, inaczej sytuacja wyglądałaby, gdy takie świadectwo sprzedane zostało przez inny podmiot¹⁰⁰.

Zdaniem M. Pogońskiego ustawodawca nie wprowadził nowego stanu prawnego, zlikwidował on jedynie niejasności występujące na tym gruncie, przyczyną reakcji ustawodawcy była niejednorodność poglądów judykatury¹⁰¹. Zdaniem autora glosy zarówno przed nowelizacją, jak i po niej należy traktować przychody ze sprzedaży zielonych certyfikatów jako przychody

⁹⁷ *Energetyka wiatrowa w Polsce: Wind energy in Poland*, op. cit.

⁹⁸ M. Pogoński, op. cit., s. 45.

⁹⁹ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Komentarz do ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych*, [w:] op. cit.

¹⁰⁰ Ibidem.

¹⁰¹ M. Pogoński, op. cit., s. 49, cyt. za J. Kulicki, *Opinia z dnia 23 września 2009 r. o poselskim projekcie ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne* (druk nr 2254).



z działalności gospodarczej¹⁰². Przychody te podlegają opodatkowaniu zryczałtowanym podatkiem dochodowym od przychodów ewidencjonowanych według stawki 5,5%¹⁰³.

6. ZAKOŃCZENIE

Zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych i energii przez nie wytwarzanej powinny stać się nie tylko przedmiotem zainteresowania doradców podatkowych, ale również pozostałych obywateli, którzy w niedalekiej przyszłości planują inwestycję w postaci zakupu elektrowni wiatrowej.

Polski ustawodawca uregulował powyższe zasady w kilkunastu aktach, jednak największe znaczenie dla tego zagadnienia mają następujące ustawy: ustawa z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych, ustawa z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług, ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym oraz ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Elektrownia wiatrowa jest obiektem budowlanym, który nie posiada cech budynku, a zatem jest budowlą. Kwestia sporna pojawiła się przy ustaleniu czy opodatkowaniu podlega jako całość, czy jako część budowlana. Zdania są podzielone.

Ustalenie miejsca dostawy odgrywa zasadniczą rolę dla ustalenia miejsca opodatkowania danej czynności. Moment powstania obowiązku podatkowego związany jest z terminem płatności.

Energia elektryczna z OZE jest zwolniona z opodatkowania podatkiem akcyzowym od momentu uzyskania świadectwa pochodzenia tej energii. Do czasu uzyskania tzw. zielonego certyfikatu opodatkowana jest jak energia tradycyjna. Oznacza to, że podatnik dokona obniżenia podatku należnego za najbliższe okresy rozliczeniowe o kwotę zwolnienia nie wcześniej niż

¹⁰² M. Pogoński, op. cit., s. 45–49.

¹⁰³ Ibidem.



z chwilą otrzymania dokumentu potwierdzającego umorzenie świadectwa pochodzenia energii.

W związku ze sprzedażą energii elektrycznej z OZE, jak i świadectw pochodzenia zielonej energii powstaje przychód, który jest opodatkowany jak przychód z działalności gospodarczej.

Zgodnie z łacińską premią „ignorantia iuris nocet”, istotne jest poznanie podatkowoprawnych aspektów związanych z tym tematem, chociażby tylko dlatego, aby poruszanie się po przepisach regulujących zasady opodatkowania elektrowni wiatrowych i energii przez nie wytwarzanej, nie było „walką z wiatrakami”.

BIBLIOGRAFIA

- Bartosiewicz A., Kubacki R., *Komentarz do ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych*, [w:] Bartosiewicz A., Kubacki R., *PIT. Komentarz*, Lex, 2010, wyd. II. stan prawny: 2010.01.01 (wersja elektroniczna: baza LEX).
- Bartosiewicz A., Kubacki R., *Komentarz do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług* [w:] usług (Dz.U.04.54.535), [w:] Bartosiewicz A., Kubacki R., *VAT. Komentarz*, Lex, 2011, wyd. V, stan prawny: 2011.01.01 (wersja elektroniczna: baza LEX).
- Bogusławska-Klejment J., *Podatek od nieruchomości*, Warszawa 1999.
- Brzezicki T., Morawski W. [w:] T. Brzezicki i in., W. Morawski (red.), *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych: komentarz*, Gdańsk 2009.
- Dworniak J., *Podatek od nieruchomości i inne podatki oraz opłaty kosztowe w 2010 roku*, Warszawa 2010.
- Etel L., *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych, glosa do wyroku NSA z 30.07.2009 r. (II FSK 202/08)*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 4.
- Etel L., *Podatki od nieruchomości*, C.H. Beck 2009.
- Etel L., Popławski M., *Czy elektrownie wiatrowe podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości?*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2009, nr 6.



- Etel L., Presnarowicz S., Dudar G., *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, ABC, 2008, LEX 587241047 (wersja elektroniczna: baza LEX).
- Kałka M., Ksieniewicz U., *Podatek akcyzowy*, Wrocław 2011.
- Krok W., *Budowla w podatku od nieruchomości*, Warszawa 2010.
- Martini J., Skorupa P., Wojda M., *VAT 2009: komentarz*, C. H. Beck, 2009.
- Michalik T., *VAT 2010*, C. H. Beck, 2010.
- Morawski W., *Gdzie jest definicja budowli w podatku od nieruchomości*, „Przeгляд Podatkowy”, 2010, nr 7.
- Pahl B., *Glosa do wyroku NSA z 30 lipca 2009 r., II FSK 202/08, Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych*, „Prawo i Podatki” 2010, nr 2.
- Parulski Sz., *Komentarz do ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym*, [w:] Parulski Sz., *Akcyza. Komentarz*, LEX, 2010, wyd. II (wersja elektroniczna: baza LEX).
- Pogoński M., *Opodatkowanie sprzedaży świadectw pochodzenia tzw. zielonej energii elektrycznej, Glosa do wyroku NSA z 14.01.2010 r. (II FSK 1338/08)*, „Monitor Podatkowy” 2011, Nr 2.
- Szymczak M. (red.), *Słownik języka polskiego*, t. 3, Warszawa 1992.
- Zubrzycki J., *Leksykon VAT*, t. 1, Wrocław 2010.

Kontakt e-mail:

achmiel4@gmail.com

