



## Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 10 lutego 2021 roku (II SA/Sz 956/20)

1. O kwalifikacji określonych obiektów jako budowli, oprócz definicji sformułowanej w art. 3 pkt 3 u.p.b. mogą przesądzić również inne przepisy ustawy Prawo budowlane oraz załącznik do niej określający kategorie obiektów budowlanych.

2. Choć wartość budowli powinien określić podatnik (będący osobą prawną) w deklaracji podatkowej, którą ma obowiązek złożyć stosownie do art. 6 ust. 9 pkt 1 u.p.o.l. to jednakże w razie wątpliwości co do prawidłowości podanej przez podatnika wartości budowli, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., organ podatkowy może i powinien ją zweryfikować w postępowaniu podatkowym za pomocą wszelkich dostępnych środków dowodowych.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie  
w składzie następującym:

Przewodniczący: Sędzia WSA Kazimierz Maczewski

Sędziowie: Sędzia WSA Jolanta Kwiecińska (spr.) Sędzia WSA Alicja Polańska

Po rozpoznaniu w Wydziale I na posiedzeniu niejawnym w dniu 10 lutego 2021 r. sprawy ze skargi [...] na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego z dnia [...] sierpnia 2017 r. nr [...] w przedmiocie podatku od nieruchomości za okres od stycznia do maja 2017 r. oraz stwierdzenie nadpłaty w tym podatku 1. uchyla zaskarżoną decyzję oraz poprzedzającą ją decyzję Wójta Gminy S. z dnia 7 maja 2017 r. nr [...], 2. zasądza od Samorządowego Kolegium Odwoławczego na rzecz

[...] (następca prawny [...] [...]) Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w W.) kwotę [...]([...]) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.

## Uzasadnienie

Zaskarżoną decyzją z [...] sierpnia 2017 r. nr [...], Samorządowe Kolegium Odwoławcze uchyliło w całości decyzję Wójta Gminy S. z [...] maja 2017 r. nr [...] stwierdzającą nadpłatę przez P. W. T. Spółka z o.o. w W. (obecnie i. R. P. Spółka z o.o. w W. – dalej: „Strona” lub „Skarżąca”) w podatku od nieruchomości za okres I–V 2017 r. w kwocie [...]zł i odmawiającą stwierdzenia nadpłaty w pozostałym zakresie oraz orzekło co do istoty, tj.:

1) stwierdziło nadpłatę w podatku od nieruchomości za okres od I–V 2017 r. w kwocie [...]zł;

2) określiło wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości za okres od I–V 2017 r. w kwocie [...]zł z tytułu budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej (w kwocie [...]zł) i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej o nr inwentarzowych: [...], [...], [...], [...], [...], [...] (w kwocie [...]zł);

3) odmówiło stwierdzenia nadpłaty w pozostałym zakresie.

Strona złożyła wniosek o stwierdzenie i zwrot nadpłaty w podatku od nieruchomości w kwocie [...]zł (3 x [...] zł) za okres od stycznia do marca 2017 r. Wraz z wnioskiem złożyła korektę deklaracji na podatek od nieruchomości na 2017 r.

W uzasadnieniu wniosku Strona wyjaśniła, że zmiany wynikają z różnic w interpretacji przepisów regulujących opodatkowanie podatkiem od nieruchomości. Zmiany te obejmowały:

1) budynki dotychczas opodatkowane jako budowle (budynki stacji, budynek socjalno-biurowy, budynek GPZ, budynek stacji trafo, wiata magazynowa);

2) wyłączenie z opodatkowania urządzeń i instalacji energetycznych znajdujących się wewnątrz budynku GPZ oraz budynku stacji trafo;

3) wyłączenie z opodatkowania instalacji i urządzeń posadowionych na fundamentach (opodatkowano jedynie jako budowle ich części budowlane);

4) wyłączenie z opodatkowania kabli i linii światłowodowej w części zlokalizowanej w kanalizacji kablowej;

5) zadeklarowanie do opodatkowania nowych budowli: ogrodzenie budynku socjalno-biurowego, studnia wiercona do poboru wody, instalacja sanitarna, łączna podstawa opodatkowania: [...] zł;

6) wyłączenie z opodatkowania elektrowni wiatrowych wartości elementów technicznych; w ocenie Strony, wprowadzone na mocy art. 9 ustawy z dnia

20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz.U.2016.961; dalej: „i.e.w.”) zmiany do art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz.U.2016.290 ze zm., dalej: „u.p.b.”) i zmiany w załączniku do tej ustawy określającego kategorie obiektów budowlanych, nie wpłynęły na dotychczasowe zasady opodatkowania podatkiem od nieruchomości; stanowisko to Strona szczegółowo uzasadniła, przedstawiając również interpretacje innych organów podatkowych w tym przedmiocie.

W odpowiedzi na wezwania organu Strona przedłożyła wykaz środków trwałych podlegających opodatkowaniu według korekty deklaracji oraz wykaz wszystkich środków trwałych położonych na terenie Gminy S. z uwzględnieniem danych wymaganych wezwaniem organu z 3 kwietnia 2017 r.

Wymienioną decyzją z [...] maja 2017 r. organ I instancji stwierdził nadpłatę w podatku od nieruchomości za okres I–V 2017 r. w wysokości [...] zł i odmówił stwierdzenia nadpłaty w pozostałym zakresie.

Strona zaskarżyła decyzję organu I instancji w części, tj. w zakresie, w jakim organ odmówił stwierdzenia nadpłaty, zarzucając jej naruszenie przepisów prawa materialnego przez błędną wykładnię art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U.2016.716; dalej: „u.p.o.l.”) w związku z art. 3 pkt 1 i 3 u.p.b. w związku z art. 2 pkt 1 i 2 i.e.w. polegającą na uznaniu, że od 1 stycznia 2017 r. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości (od budowli) podlega pełna wartość elektrowni wiatrowych, co dotyczy zarówno masztu z fundamentem, jak też elementów technicznych, podczas gdy prawidłowa wykładnia powinna być taka, że elektrownia wiatrowa jako całość nie stanowi budowli, a tylko jej fundament i wieżę można uznać za budowlę opodatkowaną podatkiem od nieruchomości. W konsekwencji odmowa stwierdzenia nadpłaty w zaskarżonym zakresie stanowi naruszenie art. 74a w zw. z art. 75 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U.2017.201 ze zm.; dalej: „O.p.”).

Wymienioną decyzją z [...] sierpnia 2017 r., Kolegium Odwoławcze uchyliło w całości decyzję organu podatkowego I instancji i orzekło co do istoty, tj.

– stwierdziło nadpłatę Strony w podatku od nieruchomości za okres od I–V 2017 r. w kwocie [...] zł;

– określiło Stronie wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości za okres od I–V 2017 r. w kwocie [...] zł z tytułu budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej (w kwocie [...] zł) i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej o nr inwentarzowych: [...], [...], [...], [...], [...], [...] (w kwocie [...] zł);

– odmówiło Stronie stwierdzenia nadpłaty w pozostałym zakresie.

Organ odwoławczy przywołał definicję budowli zawartą w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. i wyjaśnił, że w stanie prawnym obowiązującym do 16 lipca 2016 r. przepis

art. 3 pkt 3 u.p.b. wyraźnie wskazywał, że za budowlę należy traktować także części budowlane urządzeń technicznych m.in. elektrowni wiatrowych oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Wyjaśnił dalej, że stan prawny uległ zmianie w związku wejściem w życie ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Ustawa ta zawiera definicję elektrowni wiatrowej. W myśl art. 2 pkt 1 i.e.w. elektrownia wiatrowa oznacza budowlę w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składającą się co najmniej z fundamentu, wieży oraz elementów technicznych, o mocy większej niż moc mikroinstalacji w rozumieniu art. 2 pkt 19 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz.U. poz. 478 i 2365). Natomiast elementy techniczne to wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądowórczy, układy sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu (art. 2 pkt 2 i.e.w.). Poza tym, w ustawie dokonano zmiany treści wyliczenia budowli zawartego w art. 3 pkt 3 u.p.b.

Kolegium wyjaśniło ponadto, że dowodem, na podstawie którego można ustalić wartość budowli, jest ewidencja środków trwałych i stwierdził, że Strona prawidłowo ujęła w deklaracji z 10 lutego 2017 r. wartość elementów budowlanych oraz wszystkich elementów technicznych wchodzących w skład elektrowni wiatrowych. Żądanie stwierdzenia nadpłaty powstałej w ocenie Strony na skutek konieczności wyłączenia spod opodatkowania elementów technicznych elektrowni wiatrowych uznał za niezasadne. Podatek od nieruchomości winien zostać określony od wartości wynikających z zapisów ewidencji środków trwałych Strony odnoszących się zarówno do fundamentów wraz z wieżami elektrowni (nr inwentarzowe od [...]), jak również turbin (nr inwentarzowe od [...]), a zatem od wartości całkowitej 15 elektrowni wiatrowych, tj. od wartości [...] ([...] zł + [...] zł) x 2% = [...] zł, nie zaś, jak twierdziła Strona, jedynie od wartości fundamentów i wież elektrowni, tj. od wartości [...] zł. Organ wskazał, że obowiązek dokonania ustaleń w zakresie wartości budowli przede wszystkim powinien być oparty na zapisach ewidencji środków trwałych. Wyjaśnił, że w sprawie organy określiły wartość budowli na podstawie zapisów o ewidencji środków trwałych oraz oświadczenia Strony zawarte we wniosku o stwierdzenie nadpłaty.

Strona zaskarżyła w całości decyzję organu odwoławczego skargą wniesioną do tutejszego Sądu wnosząc o jej uchylenie w całości i zasądzenie od Kolegium na rzecz Skarżącej zwrotu kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego.

Zaskarżonej decyzji Strona zarzuciła naruszenie prawa materialnego:

– art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zw. z art. 3 pkt 1 i 3 u.p.b. w związku z art. 2 pkt 1 i 2 i.e.w. przez błędną wykładnię polegającą na uznaniu, że od dnia 1 stycznia 2017 r. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości (od budowli) podlega pełna wartość elektrowni wiatrowych, co dotyczy zarówno masztu z fundamentem, jak

też elementów technicznych, podczas gdy prawidłowa wykładnia powinna być taka, że elektrownia wiatrowa jako całość nie stanowi budowli, a tylko jej fundament i wieżę można uznać za budowlę opodatkowaną podatkiem od nieruchomości;

– art. 74a w zw. z art. 75 § 2 O.p. przez odmowę zastosowania, tj. odmowę stwierdzenia nadpłaty w wysokości wnioskowanej przez Stronę;

– art. 75 § 4a w zw. z art. 21 § 3 O.p. w zw. z art. 6 ust. 9 pkt 1 u.p.o.l. przez określenie wysokości zobowiązania za okres I–V 2017 r., podczas gdy zobowiązanie podatkowe w podatku od nieruchomości powinno być określone za rok podatkowy; w ocenie Strony, nie ma możliwości wykazania podatku wyłącznie za część roku.

W uzasadnieniu zarzutów skargi Skarżąca przedstawiła argumentację celem ich wykazania, a dodatkowo podniosła zarzuty naruszenia art. 32 ust. 1 i art. 84 Konstytucji oraz art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej.

W piśmie procesowym z 2 stycznia 2018 r. Skarżąca zakwestionowała zastosowanie przez organ do ustalenia podstawy opodatkowania metodologii przewidzianej w art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Zdaniem Skarżącej zastosowanie do ustalenia podstawy opodatkowania tej metodologii nie jest możliwe ze względu na sposób ujęcia budowli w ewidencji środków trwałych prowadzonych przez Skarżącą. Przedstawiła sposób ujęcia w jej ewidencji środków trwałych elementów składających się na elektrownię wiatrową. W ocenie Skarżącej podstawa opodatkowania powinna zostać określona na poziomie ich wartości rynkowej na dzień powstania obowiązku podatkowego, tj. 1 stycznia 2017 r., zgodnie z art. 4 ust. 5 u.p.o.l.

W odpowiedzi na skargę organ wniósł o jej oddalenie, podtrzymując stanowisko wyrażone w zaskarżonej decyzji.

Wyrokiem z 11 stycznia 2018 r. I SA/Sz 866/17 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie oddalił ww. skargę.

Według sądu prawidłowo organ ograniczył zakres orzekania na okres od stycznia do maja 2017 r., jako że decyzja organu I instancji została wydana [...] maja 2017 r. Tak więc treść wniosku Skarżącej wyznaczyła ramy zainicjowanego nim postępowania, w którym organy podatkowe były uprawnione jedynie do wypowiedzenia się co do tych właśnie okoliczności, które zostały wskazane we wniosku. Dlatego zarzut naruszenia art. 75 § 4a w związku z art. 21 § 3 O.p. w związku z art. 6 ust. 9 pkt 1 u.p.o.l. należało uznać za nieuzasadniony.

Za niezasadny Sąd uznał również zarzut naruszenia art. 1a ust. 1 pkt 2 p.o.l. w związku z art. 3 pkt 1 i 3 u.p.b. w zw. z art. 2 pkt 1 i 2 i.e.w. przez błędną wykładnię polegającą na uznaniu, że od 1 stycznia 2017 r. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości (od budowli) podlega pełna wartość elektrowni wiatrowych, co dotyczy zarówno masztu z fundamentem, jak też elementów technicznych. Nadto, przepis art. 17 i.e.w. stanowił, że od dnia wejścia w życie ustawy do 31 grudnia 2016 r. podatek od nieruchomości dotyczący elektrowni wiatrowej ustala i pobiera

się zgodnie z przepisami obowiązującymi przed wejściem w życie ustawy, tj. przed 16 lipca 2016 r.

Sąd I instancji uznał także zarzuty co do braku możliwości zastosowania w sprawie art. 4 ust. 1 pkt 3 p.o.l., w odniesieniu do określenia wartości podstawy opodatkowania odnośnie do elektrowni wiatrowych, za bezpodstawne, gdyż organ nie określił zobowiązania podatkowego w odniesieniu do elektrowni wiatrowych, w tym zakresie bowiem odmówił stwierdzenia nadpłaty w podatku od nieruchomości, co wyraźnie uzasadnił. Organ podatkowy w pkt 2 zaskarżonej decyzji określił zobowiązanie w podatku od nieruchomości tylko w odniesieniu do nieruchomości zgłoszonych do opodatkowania w korekcie deklaracji na podatek od nieruchomości na rok podatkowy 2017 (wcześniej nie wykazywanych do opodatkowania), co nie jest kwestionowane przez Skarżącą.

Na skutek wniesionej przez Skarżącą skargi kasacyjnej, Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z 14 października 2020 r., II FSK 1596/18 uchylił ww. wyrok Sądu I instancji w całości i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania przez ten sąd.

W uzasadnieniu powyższego wyroku NSA w pierwszej kolejności za niezasadny uznał zarzut rozstrzygnięcia w kwestii nadpłaty w niepełnym zakresie. Nie podzielił także zarzutu określenia wysokości zobowiązania podatkowego za okres od I–V 2017 r., podczas gdy zobowiązanie podatkowe w podatku od nieruchomości powinno być określone za rok podatkowy. W tym zakresie NSA wskazał, że w rozpoznawanej sprawie Skarżąca wystąpiła z wnioskiem o stwierdzenie jej nadpłaty w podatku od nieruchomości za okresy od stycznia 2017 r. do czasu rozpoznania wniosku, dlatego prawidłowo organ ograniczył zakres orzekania na okres od stycznia do maja 2017 r., jako że decyzja organu I instancji została wydana w dniu [...] maja 2017 r. Tak więc treść wniosku Skarżącej wyznaczyła ramy zainicjowanego nim postępowania, w którym organy podatkowe, w tym również organ odwoławczy, były uprawnione jedynie do wypowiedzania się co do tych właśnie okresów, które zostały wskazane we wniosku. Również w odwołaniu od decyzji organu I instancji Skarżąca domagała się jej uchylenia i stwierdzenia nadpłaty w łącznej kwocie [...] zł z tytułu zapłaconych rat podatku od nieruchomości za miesiące styczeń–maj 2017 r.

Za niezasadne NSA uznał zarzuty naruszenia art. 75 § 4a w zw. z art. 21 § 3 O.p. w zw. z art. 6 ust. 9 pkt 1 u.p.o.l. poprzez określenie wysokości zobowiązania podatkowego za okres od I–V 2017 r., podczas gdy zobowiązanie podatkowe w podatku od nieruchomości powinno być określone za rok podatkowy.

W ocenie NSA zasadniczy spór dotyczy natomiast tego, czy w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. za budowlę w rozumieniu u.p.o.l. należy uważać wyłącznie elementy budowlane elektrowni wiatrowej, tj. fundament i wieżę, czy także urządzenie techniczne wchodzące w skład elektrowni wiatrowej. NSA

wskazał, że problem będący przedmiotem sporu w niniejszej sprawie wielokrotnie był przedmiotem wypowiedzi Naczelnego Sądu Administracyjnego i w tym zakresie wypracowana została jednolita linia orzecznicza, którą Sąd ten podzielił, przedstawiona w wyrokach z dnia 5 grudnia 2019 r., II FSK 3759/17; z dnia 16 lipca 2019r., II FSK 3290/17; z dnia 18 września 2019 r., II FSK 3288/17 i z dnia 7 listopada 2019 r., II FSK 3742/17. Ponadto NSA wskazał, że meritum zagadnienia prawnego stanowiącego przedmiot skargi kasacyjnej było przedmiotem rozważań w wyroku składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 października 2018 r., II FSK 2983/17.

Odnosząc się do właściwych przepisów NSA w ww. zakresie, nie stwierdził zasadności zarzutów w zakresie art. 1a ust. 1 pkt 2, art. 2 ust. 1 u.p.o.l. oraz art. 3 pkt 1, 3, 3a, 9 u.p.b. i przepisów u.i.e.w. i w efekcie uznał, że zasadnie przyjął Sąd I instancji, iż w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. za budowlę w rozumieniu u.p.o.l. należy uważać elementy budowlane elektrowni wiatrowej, tj. fundament i wieżę jak i urządzenie techniczne wchodzące w skład elektrowni wiatrowej. Zdaniem NSA Sąd I instancji zasadnie przyjął, że o kwalifikacji określonych obiektów jako budowli, oprócz definicji sformułowanej w art. 3 pkt 3 u.p.b. mogą przesądzić również inne przepisy u.p.b. oraz załącznik do niej określający kategorie obiektów budowlanych.

NSA w pełni podzielił również zapatrywanie sądu I instancji, że w sprawie brak było przesłanek do zastosowania art. 2a O.p. Jak wskazał NSA nieuzasadnione okazały się także zarzuty skargi kasacyjnej nawiązujące do naruszenia przepisów Konstytucji RP. Sąd ten wskazał, że obowiązek dokonywania prokonstytucyjnej wykładni przepisów nie oznacza bezpośredniego stosowania przez organy podatkowe norm Konstytucji, gdyż przepisy ustawy zasadniczej dotyczące prawa daninowego, nakazują regulowanie tej materii ustawami zwykłymi (art. 84 i art. 217 Konstytucji). Sąd I instancji, w ocenie NSA, nie uchybił też zasadzie równości wobec prawa (art. 32 ust. 1 Konstytucji) wskazując, że jakkolwiek zasadnicza zmiana wprowadzona ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych polegała na rozszerzeniu od 1 stycznia 2017 r. przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, to jednak rozszerzenie to nie ma charakteru dyskryminującego, gdyż znajduje zastosowanie jednakowo do wszystkich podmiotów prowadzących tego rodzaju działalność na terytorium kraju. Decyzja ustawodawcy o rozszerzeniu definicji budowli w przypadku elektrowni wiatrowej, jeżeli tylko nie skutkuje nieuzasadnionym różnicowaniem sytuacji podmiotów posiadających elektrownie wiatrowe, wpisuje się w zakres swobody regulacyjnej ustawodawcy, który tym samym daje wyraz temu, jakie wartości społeczne korzystają z pierwszeństwa ochrony.



NSA nie uwzględnił ponadto zarzutu naruszenia art. 107 TFUE poprzez wprowadzenie definicji elektrowni wiatrowej jako budowli, która potencjalnie mogłaby zwiększać obciążenia fiskalne.

Za nietrafny NSA uznał również zarzut naruszenia art.106 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U.20192325 j.t. ze zm.; dalej: „P.p.s.a.”) przez zaniechanie przeprowadzenia przez sąd I instancji dowodu uzupełniającego ze sprawozdań finansowych dotyczących lat 2014, 2015 i 2016. Jak bowiem wskazał NSA, sprawozdania finansowe Skarżącej za ubiegłe lata mające zobrazować istotny wzrost obciążeń z tytułu podatku od nieruchomości w 2017 r. nie mogły przyczynić się do wyjaśnienia istotnych wątpliwości w sprawie opodatkowania elektrowni wiatrowych.

NSA za zasadny natomiast uznał zarzut naruszenia przez sąd I instancji art. 141 § 4 P.p.s.a. w zw. z art. 4 ust. 1 pkt 3 i art. 4 ust. 5 u.p.o.l. W tym zakresie Sąd ten wskazał, że Skarżąca podnosiła, że nie jest możliwe ustalenie podstawy opodatkowania elektrowni wiatrowej na podstawie wartości początkowej w rozumieniu przepisów o podatkach dochodowych, ponieważ z braku danych koniecznych do ustalenia podstawy opodatkowania w taki sposób podstawę opodatkowania powinna stanowić wartość rynkowa określona na dzień powstania obowiązku podatkowego. WSA w Szczecinie uznał jednak, że zarzut ten jest bezpodstawny, gdyż organ nie określił zobowiązań podatkowego w odniesieniu do elektrowni wiatrowych, w tym zakresie bowiem odmówił stwierdzenia nadpłaty w podatku od nieruchomości, co wyraźnie uzasadnił.

NSA zauważył, że Skarżąca, wnosząc o stwierdzenie nadpłaty, kwestionowała zadeklarowaną podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych. Organ podatkowy, aby ustalić, czy nadpłata powstała, a jeśli tak to w jakiej wysokości, obowiązany był określić podstawę opodatkowania w oparciu o art. 4 ust.1 pkt 3 lub ust. 5 u.p.o.l. Dopiero bowiem określenie prawidłowej podstawy opodatkowania elektrowni wiatrowych jako budowli i zastosowanie właściwej stawki podatku może dać odpowiedź czy podatnik prawidłowo zadeklarował i zapłacił podatek z tego tytułu. Istotna jest zatem ocena, czy podstawę opodatkowania stanowi wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, czy też zastosowanie w przedmiotowej sprawie art. 4 ust. 1 pkt 3 p.o.l. nie jest możliwe ze względu na sposób ujęcia obiektu w ewidencji środków trwałych, co powoduje, że podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego. W odpowiedzi na wezwania organu Skarżąca przedłożyła wykaz środków trwałych podlegających opodatkowaniu według korekty deklaracji oraz wykaz wszystkich środków trwałych położonych na terenie Gminy S. Kolegium podkreśliło, że



w sprawie organy określiły wartość spornych budowli na podstawie zapisów ewidencji środków trwałych.

Nieodniesienie się przez sąd I instancji w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku do wymienionego zarzutu stanowi – w ocenie NSA – brak formalny uzasadniający zarzut naruszenia art. 141 § 4 P.p.s.a. Uwzględniając zasadę dwuinstancyjności postępowania sądowno-administracyjnego, NSA nie był przy tym uprawniony do samodzielnego konwalidowania tychże uchybień.

Z podanych wyżej powodów NSA, działając na podstawie art. 185 §1 P.p.s.a., uchylił zaskarżony wyrok w całości i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia sądowi I instancji.

#### Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie zważył, co następuje:

Skarga zasługuje na uwzględnienie.

Sąd wskazuje ponadto, że niniejsza sprawa była już przedmiotem rozpoznania przez Naczelny Sąd Administracyjny, który ww. wyrokiem z dnia 14 października 2020 r., II FSK 1596/18 uchylił wyrok tutejszego Sądu z dnia 11 stycznia 2018 r., I SA/SZ 866/17.

Wskazać zatem należy, że zgodnie z art. 153 P.p.s.a. ocena prawna i wskazania co do dalszego postępowania wyrażona w orzeczeniu sądu wiąże w sprawie organy, których działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania było przedmiotem zaskarżenia, a także sądy, chyba że przepisy prawa uległy zmianie. Ponadto jak stanowi art. 190 P.p.s.a. sąd, któremu sprawa została przekazana, związany jest wykładnią prawa dokonaną w tej sprawie przez Naczelny Sąd Administracyjny. Nie można oprzeć skargi kasacyjnej od orzeczenia wydanego po ponownym rozpoznaniu sprawy na podstawach sprzecznych z wykładnią prawa ustaloną w tej sprawie przez Naczelny Sąd Administracyjny.

Przez ocenę prawną, o której stanowi art. 153 P.p.s.a., rozumie się powszechnie wyjaśnienie istotnej treści przepisów prawnych i sposobu ich stosowania w rozpoznawanej sprawie. Związanie sądu w rozumieniu tego przepisu oznacza, że nie może on formułować nowych ocen prawnych, które są sprzeczne z wyrażonym wcześniej poglądem, lecz zobowiązany jest do podporządkowania się temu pogładowi w pełnym zakresie oraz zareagowania w razie stwierdzenia braku zastosowania się organu administracji publicznej co do wskazań w zakresie dalszego postępowania. Związanie to obejmuje nie tylko ten sąd i organ, którego działanie było bezpośrednio przedmiotem orzeczenia sądu, ale także każdy organ i sąd orzekający w danej sprawie do czasu jej ostatecznego zakończenia (art. 170 i art. 171 P.p.s.a.). Jednak wypada podkreślić, że ocena ta wiąże tylko o tyle, o ile odnosi się do tych samych okoliczności faktycznych i prawnych. Związanie wykładnią prawa,

o którym stanowi art. 190 P.p.s.a., podobnie jak w przypadku art. 153 P.p.s.a., ma miejsce wyłącznie przy rozpoznawaniu danej sprawy i nie ma bezwzględnego charakteru. Nie wiąże ono nawet w danej sprawie, w przypadku, gdy stan faktyczny sprawy ulegnie istotnej zmianie oraz w przypadku zmiany stanu prawnego. Związanie wykładnią prawa, dokonaną w wyroku NSA, nie obejmuje też poglądów wykraczających poza granice skargi kasacyjnej, wypowiedzianych niejako na marginesie.

Mając zatem na uwadze związanie tutejszego Sądu oceną prawną i wskazaniem co do dalszego postępowania wyrażonymi w ww. wyroku NSA z dnia 14 października 2020 r., II FSK 1596/18, Sąd – zgodnie z ww. wyrokiem – wskazuje, co następuje.

W skardze Skarżąca zarzuciła naruszenie art. 75 § 1 w zw. z art. 21 § 3 O.p. w zw. z art. 6 ust. 9 pkt 1 U.p.o.l. poprzez określenie wysokości zobowiązania za okres od I do V 2017 r., podczas gdy zobowiązanie podatkowe w podatku od nieruchomości powinno być określone za rok podatkowy. Zarzut w tym zakresie okazał się bezzasadny.

Jak bowiem wskazał Naczelny Sąd Administracyjny w ww. wyroku z dnia 14 października 2020 r., II FSK 1596/18 w rozpoznawanej sprawie Skarżąca wystąpiła z wnioskiem o stwierdzenie jej nadpłaty w podatku od nieruchomości za okresy od stycznia 2017 r. do czasu rozpoznania wniosku, dlatego prawidłowo organ ograniczył zakres orzekania na okres od stycznia do maja 2017 r., jako że decyzja organu I instancji została wydana w dniu [...] maja 2017 r. Tak więc treść wniosku Skarżącej wyznaczyła ramy zainicjowanego nim postępowania, w którym organy podatkowe, w tym również organ odwoławczy, były uprawnione jedynie do wypowiedzania się co do tych właśnie okresów, które zostały wskazane we wniosku. Również w odwołaniu od decyzji organu I instancji skarżąca domagała się jej uchylecia i stwierdzenia nadpłaty w łącznej kwocie [...] zł z tytułu zapłaconych rat podatku od nieruchomości za miesiące styczeń–maj 2017 r.

NSA wskazał również, że przepisy art. 75 § 4a i § 4b O.p. wprowadzają możliwość wydania decyzji częściowych określających zobowiązanie podatkowe w takim zakresie, w jakim powstanie nadpłaty jest związane ze zmianą wysokości zobowiązania podatkowego. W takim wypadku organy podatkowe mają obowiązek określić w decyzji stwierdzającej nadpłatę zobowiązanie podatkowe w prawidłowej wysokości w takim zakresie, w jakim powstanie nadpłaty jest związane ze zmianą wysokości zobowiązania podatkowego. W zakresie w jakim wniosek jest niezasadny, organ odmawia stwierdzenia nadpłaty. Wprowadzenie art. 75 § 4a O.p. oznacza, że zakres postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty będzie ograniczony treścią wniosku podatnika i zakresem dokonanej korekty. W ramach tego postępowania organ podatkowy analizuje wyłącznie stan faktyczny określony przez podatnika. Postępowanie zmierzające do określenia prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego w decyzji stwierdzającej nadpłatę będzie miało zakres

ograniczony do żądania podatnika. W ten sposób w tym przepisie dokonano rozdzielenia „pełnego” postępowania wymiarowego i „częstkowego” postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty. NSA podkreślił, że przyjęte rozwiązanie oznacza, że złożenie wniosku o stwierdzenie nadpłaty nie powinno rodzić po stronie organu podatkowego automatycznego obowiązku wszczynania postępowania mającego na celu zbadanie wszystkich elementów konstrukcyjnych zobowiązania podatkowego, czego nie żąda podatnik. W ten sposób celem postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty będzie wyjaśnienie wyłącznie kwestii nadpłaty żądanej przez podatnika.

NSA wskazał ponadto, że w art. 75 § 4b O.p. wprowadzono rozwiązanie, zgodnie z którym, określenie wysokości zobowiązania podatkowego decyzji stwierdzającej nadpłatę nie ograniczało możliwości wydania kompleksowej decyzji wymiarowej (w trybie art. 21 § 3 O.p.) w okresie późniejszym, o czym informuje się adresata decyzji stwierdzającej nadpłatę. NSA podkreślił, że decyzje o stwierdzeniu nadpłaty są decyzjami częstkowymi i mogą funkcjonować w obrocie prawnym równolegle bez ich formalnego wzruszenia. Decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego wydana w toku postępowania wszczętego z urzędu, ponieważ jest decyzją kompleksową i obejmuje wszystkie elementy stanu faktycznego, również te, które były objęte wcześniejszymi decyzjami częstkowymi, powinna zastąpić decyzje cząstkowe. W decyzji stwierdzającej nadpłatę organ określi zobowiązanie jedynie od części przedmiotu opodatkowania (budynku), a nie od całości (budynku, budowli i gruntów). Nie jest to określenie zobowiązania na podstawie art. 21 § 3 O.p., organ nie bada bowiem pozostałych składników zobowiązania nieobjętych wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty. Analizowane tu przepisy przede wszystkim znajdują zastosowanie w przypadku możliwości wyodrębnienia poszczególnych przedmiotów opodatkowania w podatku od nieruchomości w odniesieniu do gruntów, budynków i budowli (por. S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, Ordynacja podatkowa. Komentarz., Wyd. 11., Wolters Kluwer, W-wa 2019 r., s. 523–524).

Mając na uwadze powyższe, NSA uznał zarzut naruszenia art. 75 § 4a w związku z art. 21 § 3 O.p. w związku z art. 6 ust. 9 pkt 1 u.p.o.l. za nieuzasadniony. Jak zasadnie wskazał NSA, w ww. wyroku zasadniczy spór dotyczy tego, czy w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. za budowlę w rozumieniu u.p.o.l. należy uważać wyłącznie elementy budowlane elektrowni wiatrowej, tj. fundament i wieżę, czy także urządzenie techniczne wchodzące w skład elektrowni wiatrowej.

Zdaniem Skarżącej, od 1 stycznia 2017 r., tak jak przedtem, za budowlę należy uważać wyłącznie elementy budowlane elektrowni wiatrowej, czyli fundament oraz wieżę. W ocenie organu zaś, na skutek zmian ustawowych wprowadzonych u.i.e.w., podatkiem od nieruchomości od 1 stycznia 2017 r. objęta została – jako budowla – cała elektrownia wiatrowa, na którą składają się co najmniej fundament i wieża,

oraz elementy techniczne, tj. wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądotwórczy i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu.

Zdaniem Sądu, zgodnie z ww. wyrokiem NSA, o kwalifikacji określonych obiektów jako budowli, oprócz definicji sformułowanej w art. 3 pkt 3 u.p.b. mogą przesądzić również inne przepisy ustawy Prawo budowlane oraz załącznik do niej określający kategorie obiektów budowlanych.

Mając na uwadze ww. zakres sporu, powtórzyć należy za NSA, że problem będący istotą sporu w niniejszej sprawie wielokrotnie był przedmiotem wypowiedzi Naczelnego Sądu Administracyjnego i w tym zakresie wypracowana została jednolita linia orzecznicza, którą Naczelny Sąd Administracyjny w rozpoznawanej sprawie podzielił wykorzystując w poczynionych wywodach argumentację NSA przedstawioną w wyrokach z dnia 5 grudnia 2019 r., II FSK 3759/17; z dnia 16 lipca 2019 r., II FSK 3290/17; z dnia 18 września 2019 r., II FSK 3288/17 i z dnia 7 listopada 2019 r., II FSK 3742/17.

NSA wskazał ponadto, że zarzuty skargi dotyczą zakresu opodatkowania elektrowni wiatrowej zaś meritum zagadnienia prawnego stanowiącego przedmiot skargi, było przedmiotem rozważań w wyroku składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 października 2018r., II FSK 2983/17.

Zasadnicze znaczenie z punktu widzenia istoty sporu ma ocena zarzutów naruszenia przepisów prawa materialnego, wskazanych w skardze, tj. art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zw. z art. 2 pkt 1 i 2 u.i.e.w.

Jak dalej wskazał NSA w ww. wyroku, rozstrzygnięcie sprawy wiąże się w istocie z ustaleniem, jak od dnia 1 stycznia 2017 r. należało rozpoznawać przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości w przypadku elektrowni wiatrowych, tj. czy przedmiot opodatkowania stanowił jedynie fundament oraz wieża (część budowlana), czy też całość, na którą składają się wymienione składniki budowlane oraz tzw. elementy techniczne elektrowni wiatrowej. NSA zaznaczył, że w wyniku zmian legislacyjnych dokonanych ustawą z dnia 7 czerwca 2018 r. o zmianie ustawy o odnawialnych źródłach energii oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1276), m.in. w art. 3 pkt 3 Prawo budowlane, katalog budowli zawarty w tym przepisie został jednoznacznie uzupełniony o „części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych, elektrowni wiatrowych i innych urządzeń)”. Ustawodawca przywrócił zatem w tym zakresie brzmienie przepisu w stanie prawnym obowiązującym do dnia 15 lipca 2016 r. Zarazem oznacza to, że w świetle obowiązujących obecnie unormowań, nie następuje trudności identyfikacja przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Dokonując ustaleń w tym zakresie, zastosowanie znajdą wyłącznie przepisy u.p.o.l. (art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2) oraz art. 3 pkt 3 u.p.b.

Rozstrzygnięcie sporu odnośnie do wykładni przepisów w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych wymaga w pierwszej kolejności odwołania się do treści właściwego przepisu ustawy podatkowej. Zakres przedmiotowy opodatkowania podatkiem od nieruchomości sprecyzowany został w art. 2 ust. 1 u.p.o.l. Pozostałe jednostki redakcyjne art. 2 wskazują katalog nieruchomości wyłączonych z przedmiotu opodatkowania.

W art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. wymienione zostały „budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej”. Definicja budowli nakreślona została w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., w świetle której oznacza ona „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 sprawie nie jest sporne, że elektrownie wiatrowe są „związane z prowadzeniem działalności gospodarczej”. Wątpliwości wiążą się ze sposobem postrzegania definicji budowli.

Zgodnie z definicją zawartą w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., budowla to: 1) obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego (niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury); 2) urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów Prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

W wyroku z 13 września 2011 r., P 33/09 Trybunał Konstytucyjny podkreślił, że „definicje wyrazów budynek i budowla, sformułowane w art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l., obarczają nie tylko mankamenty, które zostały stwierdzone przy okazji analizy Prawa budowlanego, lecz one same stanowią źródło nowych niejasności”. Sąd konstytucyjny potwierdził wprawdzie, że posługiwanie się w tekście prawnym odesłaniami jest zgodne z dyrektywami zawartymi w rozporządzeniu Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie Zasad techniki prawodawczej (Dz.U. z 2016 r. poz. 283), to jednak wyraźnie wskazywał na konieczność zapewnienia gwarancji dostatecznej określoności regulacji prawnych. Powtórzone to zostało m.in. w wyroku z 13 grudnia 2017 r., SK 48/15. Nie decydując się w orzeczeniu z 13 września 2011 r. na stwierdzenie niekonstytucyjności wymienionych regulacji, Trybunał zarazem wskazał na sposób odtworzenia na ich podstawie norm prawnych, jako wypowiedzi warunkujących ich zgodność z Ustawą Zasadniczą. Należy zatem za Trybunałem Konstytucyjnym powtórzyć, że z punktu widzenia standardów konstytucyjnych zakresem przedmiotowym opodatkowania podatkiem od nieruchomości mogą zostać objęte budowle w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.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.

Jednocześnie Trybunał zwrócił uwagę, iż „nie jest wykluczone, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane”. To ostatnie spostrzeżenie wiąże się z wyjaśnieniem użytego w art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l. wyrażenia: „przepisy prawa budowlanego”, a nie „przepisy Prawa budowlanego”. Tylko posłużenie się przez ustawodawcę drugim z tych zwrotów pozwalałoby na przyjęcie tezy o jednoznacznym odesłaniu do Prawa budowlanego. Za błędne wobec tego uznać należy wnioskowanie, że art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., poprzez zwrot „w rozumieniu przepisów prawa budowlanego” odsyła wyłącznie do Prawa budowlanego.

NSA w ww. wyroku wskazał, że w jego ocenie, art. 2 pkt 1 u.i.e.w. uzupełnia katalog budowli wyszczególnionych w art. 3 pkt 3 u.p.b. W ocenie NSA, podstawowe znaczenie dla oceny prawidłowości zawartego w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. odesłania ma użyty w art. 2 pkt 1 u.i.e.w. zwrot legislacyjny „w rozumieniu przepisów prawa budowlanego”. Skoro nakreślona w art. 2 pkt 1 u.i.e.w. definicja elektrowni wiatrowych została skonstruowana na potrzeby „przepisów prawa budowlanego”, to okoliczność ta nie może zostać nieuwzględniona w procesie wykładni art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. NSA powtórzył przy tym, że Trybunał Konstytucyjny w wyroku w sprawie P 33/09 zauważył, iż „nie jest wykluczone, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające, modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane”. NSA podkreślił jednocześnie, że art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. odsyła do „przepisów prawa budowlanego” w odniesieniu do pojęcia „obiektu budowlanego” (czy też „urządzenia budowlanego”), a nie budowli. Do elektrowni wiatrowych zastosowanie znajduje definicja obiektu budowlanego zawarta w 3 pkt 1 Prawa budowlanego w powiązaniu z kategorią XXIX załącznika do Prawa budowlanego, a więc pojęcie ukształtowane w „przepisach prawa budowlanego”.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego w rozpoznawanej sprawie nie można także pominąć znaczenia regulacji art. 17 u.i.e.w., jako potwierdzającej fakt zmiany opodatkowania elektrowni wiatrowych, dokonanej 1 stycznia 2017 r. Zgodnie z tym przepisem, „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”.

W ocenie NSA wyrażonej w ww. wyroku, przepis ten w kontekście art. 2 pkt 1 u.i.e.w. wskazuje, że 1 stycznia 2017 r. nastąpiła zmiana sposobu ustalania przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, mająca zasadniczy wpływ na wysokość opodatkowania tym podatkiem elektrowni wiatrowych.

Jednak za usprawiedliwiony wobec tego uznał NSA pogląd o istnieniu podstaw do uznania, że przepisy u.i.e.w., a zwłaszcza art. 2 ust. 1 tej ustawy, miały



zastosowanie do skonstruowania normy prawnej regulującej przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Analiza art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 1 i art. 3 pkt 3 u.p.b. oraz opisu zawartego w załączniku do u.p.b., w kontekście relacji tych unormowań do art. 2 pkt 1 u.i.e.w. wskazuje, że ten ostatni przepis uzupełnia, a nawet modyfikuje regulację u.p.b.

NSA wskazał, że koniecznym w rozpoznawanej sprawie było obszerne przytoczenie przesłanek uzasadnienia wyroku NSA z dnia 22 października 2018 r. wydanego w składzie poszerzonym w sprawie II FSK 2983/17, z tego względu, że Naczelny Sąd Administracyjny podzielił wynikające zeń konkluzje, zaś jednocześnie wynika z niego jednoznacznie, że podniesione przez Skarżącą zarzuty odnoszące się do naruszenia przepisów prawa materialnego, tj. ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, prawa budowanego i ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, nie zasługują na uwzględnienie.

Odnosząc się z kolei do postawionych w uzasadnieniu zarzutów skargi zarzutów w zakresie naruszenia art. 32 ust. 1 i art. 84 Konstytucji oraz art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej Sąd i te zarzuty uznał za bezzasadne.

Sąd wskazuje, że w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrażonej w wyroku wydanym w rozpoznawanej sprawie, nie są uzasadnione zarzuty Skarżącej nawiązujące do naruszenia przepisów Konstytucji RP. Jak bowiem wskazał NSA obowiązek dokonywania prokonstytucyjnej wykładni przepisów nie oznacza bezpośredniego stosowania przez organy podatkowe norm Konstytucji, gdyż przepisy ustawy zasadniczej dotyczące prawa daninowego, nakazują regulowanie tej materii ustawami zwykłymi (art. 84 i art. 217 Konstytucji).

NSA uznał w ww. wyroku, że Organ nie uchybił też zasadzie równości wobec prawa (art. 32 ust. 1 Konstytucji). Sąd ten podkreślił, że na gruncie obowiązującej Konstytucji RP ustawodawca dysponuje szerokim zakresem swobody w regulowaniu życia społeczno-gospodarczego. W odniesieniu do zasady równości oznacza to, że wybór kryteriów różnicowania w poszczególnych dziedzinach życia społeczno-gospodarczego należy do ustawodawcy (por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 maja 2002 r., P 10/01, publ. OTK-A 2002/3/35).

Ma to oczywiście związek z uprawnieniem ustawodawcy do samodzielnego określania założeń polityki gospodarczej, w ramach czego ma on prawo do przyjmowania środków umożliwiających stymulowanie rozwoju określonych branż czy działów gospodarki, w tym w zakresie prawa daninowego. Kontrola tego typu zachowań przez sądy administracyjne nie jest dopuszczalna. NSA w pełni podzielił m.in. poglądy zaprezentowane w odniesieniu do zasady równości w wyroku NSA z 18 września 2019, II FSK 3288, sformułowane na tle podobnej kwestii do tej, jaka jest przedmiotem sporu w niniejszej sprawie.

NSA wskazał ponadto, że z utrwalonego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wynika (m.in. uwagi zawarte w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2017 r., SK 48/15), że wyrażona w art. 32 ust. 1 Konstytucji RP zasada równości nakazuje identyczne traktowanie podmiotów znajdujących się w takiej samej lub zbliżonej sytuacji prawnie relewantnej. Zasada ta zarazem nakazuje nakładać jednakowe obowiązki, względnie przyznawać jednakowe prawa podmiotom odznaczającym się tą samą cechą istotną, a jednocześnie dopuszcza, lecz nie wymaga, by nakładać różne obowiązki, względnie przyznawać różne prawa podmiotom, które taką cechą posiadają oraz podmiotom, które jej nie posiadają. W rozpoznawanej sprawie uznać należy, na co wskazał NSA w ww. wyroku, że cechą prawnie relewantną, do której nawiązuje Trybunał Konstytucyjny, nie jest ogólnie produkcja energii elektrycznej, lecz jej wytwarzanie z użyciem turbiny napędzanej wiatrem. Sytuacja prawna tych podmiotów w zakresie określenia przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości jest taka sama (tak NSA w wyroku z 18 września 2019, II FSK 3288). U każdego z nich bowiem tym przedmiotem jest elektrownia wiatrowa (budowla) składająca się z części budowlanych i technicznych. Ustawa nie zawiera unormowań skutkujących wyodrębnieniem w tej grupie podatników traktowanych odmiennie niż pozostali przedsiębiorcy. Tak samo w odniesieniu do analogicznego problemu argumentował NSA w wyroku z 18 września 2019, II FSK 3288 i NSA w rozpoznawanej sprawie stanowisko to w pełni podzielił. Jak dalej wskazano z zasady zaufania do organów państwa i stanowionego przez nie prawa nie wynika zakaz dokonywania zmian w zakresie opodatkowania. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie zaznaczał, że dopuszczalne jest ograniczenie określonych wartości i zasad konstytucyjnych, jeżeli nie ma ono charakteru arbitralnego i uzasadnione jest potrzebą ochrony innych wartości konstytucyjnych, posilując się w tym zakresie zasadą proporcjonalności. W wyroku z dnia 27 czerwca 2006 r., K 16/05 (opubl.: OTK–A 2006 nr 6 poz. 69) wskazał, że bezwzględna ochrona zasady praw nabytych prowadziłaby do petryfikacji systemu prawnego, uniemożliwiając wprowadzenie niezbędnych zmian w obowiązujących regulacjach prawnych, w sytuacji zmiany warunków społecznych lub gospodarczych.

Naczelny Sąd Administracyjny w ww. wyroku wydanym w rozpoznawanej sprawie uznał również, że jakkolwiek zasadnicza zmiana wprowadzona ustawą o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych polegała na rozszerzeniu od dnia 1 stycznia 2017 r. przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, to jednak rozszerzenie to nie ma charakteru dyskryminującego, gdyż znajduje zastosowanie jednakowo do wszystkich podmiotów prowadzących tego rodzaju działalność na terytorium kraju. Decyzja ustawodawcy o rozszerzeniu definicji budowli w przypadku elektrowni wiatrowej, jeżeli tylko nie skutkuje nieuzasadnionym zróżnicowaniem sytuacji podmiotów posiadających elektrownie wiatrowe, wpisuje się

w zakres swobody regulacyjnej ustawodawcy, który tym samym daje wyraz temu, jakie wartości społeczne korzystają z pierwszeństwa ochrony.

Sąd wskazuje również, że w ocenie NSA wyrażonej w ww. wyroku wydanym w rozpoznawanej sprawie brakuje podstaw do uwzględnienia zarzutu naruszenia art. 107 TFUE poprzez wprowadzenie definicji elektrowni wiatrowej jako budowli, która potencjalnie mogłaby zwiększać obciążenia fiskalne.

W powyższym zakresie NSA wskazał na pogląd wyrażony w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 lutego 2019 r., II FSK 1893/17, zgodnie z którym rozważania na temat ewentualnej ingerencji sądu krajowego w celu zapobieżenia dyskryminacji spowodowanej udzieleniem niedozwolonej pomocy publicznej przez państwo członkowskie UE, względnie wystąpienia do TSUE z pytaniem prejudycjalnym dotyczącym konkretnego przypadku ewentualnego udzielenia niedozwolonej pomocy publicznej przez nieopodatkowanie podatkiem od nieruchomości elementów technicznych elektrowni innych, niż wiatrowe, wymaga uprzedniego rozważenia, czy w badanym przypadku w ogóle wystąpiły przesłanki do choćby potencjalnego stwierdzenia możliwości wystąpienia pomocy publicznej w postaci uzyskania przez niektórych uczestników rynku unijnego selektywnej korzyści. Wymaga to odniesienia się do treści art. 107 ust. 1 TFUE. Jak wskazano w wyroku TSUE z dnia 21 grudnia 2016 r. C-20/15 P i C-21/15 P (publ. <https://curia.europa.eu>), uznanie określonego środka krajowego za pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE wymaga łącznego spełnienia czterech warunków: po pierwsze, musi to być interwencja państwa lub przy użyciu zasobów państwowych; po drugie, interwencja ta musi być w stanie wpłynąć na wymianę handlową między państwami członkowskimi; po trzecie, musi przyznawać beneficjentowi selektywną korzyść; po czwarte, musi zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem. Istotnego znaczenia nabiera ocena spełnienia warunku selektywnej korzyści, co wymaga ustalenia, czy w ramach danego systemu prawnego kwalifikowany środek krajowy może sprzyjać niektórym przedsiębiorcom lub produkcji niektórych towarów w porównaniu z innymi, znajdującymi się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej w świetle celu przyświecającego temu systemowi i tym samym poddaniu ich odmiennemu traktowaniu, które może zostać zasadniczo uznane za dyskryminacyjne. Gdy sporny środek pomyślany jest jako system pomocy, a nie pomoc indywidualna, to na Komisji Europejskiej spoczywa obowiązek udowodnienia, że przyznaje on wyłączną korzyść niektórym przedsiębiorstwom lub niektórym sektorom działalności. Środek przyznający korzyść podatkową, który mimo iż nie wiąże się z przeniesieniem zasobów państwowych, stawia beneficjentów w sytuacji korzystniejszej od innych podatników, może przysparzać selektywnej korzyści beneficjentom i tym samym stanowi pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. Natomiast takiej pomocy w rozumieniu tego przepisu nie

stanowi korzyść podatkowa wynikająca z ogólnego przepisu mającego zastosowanie, bez zróżnicowania, do wszystkich podmiotów gospodarczych. W celu uznania krajowego środka podatkowego za „selektywny” należy wpieryw zidentyfikować powszechny lub „normalny” system podatkowy obowiązujący w danym państwie członkowskim, a następnie wykazać, że dany środek stanowi odstępstwo od owego powszechnego systemu, jako że wprowadza on zróżnicowanie wśród podmiotów gospodarczych znajdujących się, w świetle celu przyświecającego temu powszechnemu systemowi, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej (por. wyrok TSUE w sprawie C-20/15 P i C-21/15 P, pkt 57 i przytoczone tam orzecznictwo). NSA wskazał również, że w doktrynie przyjmuje się, że formami udzielania przez państwa członkowskie UE pomocy publicznej są takie, które prowadzą do zmniejszenia ciężarów, które normalnie obciążają budżet przedsiębiorstwa, a które nie są subwencjami w ścisłym tego słowa znaczeniu, lecz mają taką samą naturę oraz wywierają podobny efekt. Jako przykłady mechanizmów podatkowych wskazuje się zwolnienie od podatku, obniżenie podstawy opodatkowania, przyznanie kredytu podatkowego, częściowy zwrot podatku, potrącenia podatkowe, wyłączenie spod opodatkowania niektórych przedsiębiorstw. Prócz tego wskazano na tzw. opodatkowanie asymetryczne, które sprowadza się do tego, że pewnemu podatkowi o stosunkowo wąskim zakresie opodatkowania zostaje poddana pewna grupa osób, zaś inna nie podlega mu, mimo że powinna zostać opodatkowana (por. M. Kalinowski *Pomoc państwa dla przedsiębiorców w prawie Unii Europejskiej a podatki bezpośrednie*, Toruń 2016, s. 59–60, 62–63 i 66). Podstawowymi formami udzielania pomocy publicznej w drodze regulacji podatkowych są zwolnienia i ulgi podatkowe, preferencyjne stawki podatkowe, czy redukcja podstawy opodatkowania.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku wydanym w rozpoznawanej sprawie powołał się również na pogląd wyrażony w wyroku NSA w sprawie II FSK 1893/17, w którym wskazano, że pomoc państwa utożsamiać należy z udzieleniem beneficjentowi określonej korzyści przy użyciu zasobów państwa, która może przybrać postać m.in. preferencyjnych stawek podatkowych, stanowiących odstępstwo od systemu powszechnie obowiązującego. Cechą charakterystyczną tak rozumianej pomocy państwa jest ubieganie się beneficjenta o tę pomoc oraz uzyskanie przez beneficjenta określonej korzyści podatkowej. Z kolei selektywność pomocy odniesiona jest do zastosowania jej wobec przedsiębiorstw znajdujących się w porównywalnej sytuacji faktycznej lub prawnej.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrażonej w wyroku wydanym w rozpoznawanej sprawie, w 2017 r. nie doszło do udzielenia jakiegokolwiek pomocy publicznej domniemanym beneficjentom, za których Skarżąca uważa przedsiębiorców wytwarzających energię elektryczną przy wykorzystaniu innych źródeł niż energia wiatru. W wyniku wprowadzenia regulacji wynikających z u.i.e.w.

przedsiębiorcy ci nie otrzymali żadnej dotacji lub subwencji, ani nie mogli się ubiegać o jakąkolwiek korzyść podatkową w postaci ulgi, zwolnienia lub zaniechania poboru. Nie doszło więc w ich sytuacji podatkowej do żadnej interwencji przy użyciu zasobów państwa. Ewentualne pogorszenie warunków prowadzenia działalności gospodarczej przez przedsiębiorców wytwarzających energię wiatrową w następstwie podwyższenia opodatkowania podatkiem od nieruchomości majątku służącego do prowadzenia tej działalności nie powinno być również poczytywane i utożsamiane z udzieleniem asymetrycznej, selektywnej korzyści nieokreślonego bliżej gronu przedsiębiorców wytwarzających energię elektryczną z innych źródeł. Czyli inaczej mówiąc, wytwarzających energię w inny sposób, z zastosowaniem odmiennych technologii i odmiennych urządzeń technicznych, skoro warunkiem uznania pomocy państwa za selektywną jest skierowanie jej do niektórych przedsiębiorstw spośród znajdujących się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej. O porównywalności istotnych cech prowadzenia działalności gospodarczej można, w ocenie NSA, mówić wyłącznie w odniesieniu do przedsiębiorców zajmujących się energetyką wiatrową, a nie do wszystkich przedsiębiorców branży energetycznej, względnie nawet do wszystkich przedsiębiorców wytwarzających energię ze źródeł odnawialnych, tak na gruncie przepisów krajowych jak i unijnych. NSA przypominał, że przedmiotem opodatkowania w podatku od nieruchomości są grunty, budynki lub ich części i budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, czyli takie które są w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą (art. 2 ust. 1 pkt 1–3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.). Dokonując identyfikacji poszczególnych budynków, budowli i gruntów służących działalności gospodarczej polegającej na wytwarzaniu energii elektrycznej nie można dokonywać generalizacji, czy też prostego porównania i ich przyporządkowania do identycznych lub spełniających podobne funkcje części budowli bądź elementów technicznych budowli, bądź części budowlanych urządzeń technicznych w różnych elektrowniach.

Ponadto NSA w ww. wyroku z dnia 14 października 2020 r., II FSK 1596/18 uznał, że w przypadku ustalenia podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości w przypadku budowli elektrowni wiatrowej w 2017 r. trudno mówić o typowym zwolnieniu czy uldze podatkowej, ale niewątpliwie na skutek przyjętej regulacji przedsiębiorcy realizujący inwestycje w elektrownie wiatrowe mieli podwyższoną podstawę opodatkowania, co spowodowało w rezultacie wyższe opodatkowanie podatkiem od nieruchomości. Należy jednak rozważyć, czy tym samym oznaczało to nieuprawnione, a zatem asymetryczne uprzywilejowanie przedsiębiorców pozyskujących energię elektryczną z innego źródła niż elektrownie wiatrowe.

Mając na uwadze ww. oceny prawne zawarte w wyroku NSA z dnia 14 października 2020 r., II FSK 1596 i art. 153 oraz 190 P.p.s.a. za niezasadne Sąd uznał zarzuty skargi w powyżej wskazanym zakresie.

Sąd przypomina w tym miejscu, że NSA w wyroku wydanym w rozpoznawanej sprawie za zasadny uznał jednak zarzut skargi kasacyjnej w zakresie zarzut naruszenia art. 4 ust. 1 pkt 3 i art. 4 ust. 5 u.p.o.l. Skarżąca podnosiła, że nie jest możliwe ustalenie podstawy opodatkowania elektrowni wiatrowej z wykorzystaniem wartości początkowej w rozumieniu przepisów o podatkach dochodowych ponieważ z braku danych koniecznych do ustalenia podstawy opodatkowania w taki sposób, podstawę opodatkowania powinna stanowić wartość rynkowa określona na dzień powstania obowiązku podatkowego. W przedmiotowej sprawie Skarżąca, wnosząc o stwierdzenie nadpłaty, kwestionowała zadeklarowaną podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych. Organ podatkowy, aby ustalić czy nadpłata powstała, a jeśli tak, to w jakiej wysokości, obowiązany był określić podstawę opodatkowania w nawiązaniu do art. 4 ust. 1 pkt 3 lub ust. 5 u.p.o.l. Dopiero bowiem określenie prawidłowej podstawy opodatkowania elektrowni wiatrowych jako budowli i zastosowanie właściwej stawki podatku może dać odpowiedź czy podatnik prawidłowo zadeklarował i zapłacił podatek z tego tytułu. Istotna jest zatem ocena czy podstawę opodatkowania stanowi wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, czy też zastosowanie w przedmiotowej sprawie art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. nie jest możliwe ze względu na sposób ujęcia obiektu w ewidencji środków trwałych, co powoduje, że podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa, określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego.

NSA wskazał w powyższym zakresie, że w odpowiedzi na wezwania organu Skarżąca przedłożyła wykaz środków trwałych podlegających opodatkowaniu według korekty deklaracji oraz wykaz wszystkich środków trwałych położonych na terenie Gminy S. SKO w swojej decyzji podkreśliło, że w sprawie organy określiły wartość spornych budowli na podstawie zapisów ewidencji środków trwałych. NSA wskazał na brak odniesienia się przez Sąd I instancji do powyższego zarzutu.

Odnosząc się zatem do ww. zarzutu, Sąd wskazuje, że zgodnie z art. 122 i art. 187 § 1 O.p. do organu podatkowego należy wyjaśnienie wszystkich okoliczności niezbędnych dla rozstrzygnięcia sprawy. Zasada prawdy obiektywnej wyrażona w art. 122 O.p., oraz zasada zupełności postępowania dowodowego, zawarta w art. 187 O.p., nakładają na organ administracji publicznej prowadzący postępowanie obowiązek ustalenia stanu faktycznego na podstawie całościowo zebranego materiału dowodowego. Przy czym, zgodnie z art. 180 § 1 O.p., jako dowód



należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem.

W odniesieniu do opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości jedną z istotnych kwestii, jakie powinny być ustalone, jest wartość budowli, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych. Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., wartość ta powinna być ustalona na dzień pierwszego stycznia roku podatkowego w wysokości stanowiącej podstawę amortyzacji w tym roku, niepomniejszonej o odpisy amortyzacyjne. W przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych, podstawę opodatkowania stanowi ich wartość z dnia pierwszego stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. Jeżeli od budowli nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa (art. 4 ust. 5 u.p.o.l.). Nie można jednak zapominać, że wartość budowli powinien określić podatnik (będący osobą prawną), uwzględniając powyższe zasady w deklaracji podatkowej, którą ma obowiązek złożyć stosownie do art. 6 ust. 9 pkt 1 u.p.o.l. W razie wątpliwości co do prawidłowości podanej przez podatnika wartości budowli, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., organ podatkowy może i powinien ją zweryfikować w postępowaniu podatkowym za pomocą wszelkich dostępnych środków dowodowych.

Przy czym – zgodnie z ww. wyrokiem NSA wydanym w rozpoznawanej sprawie przedmiotem opodatkowania tym podatkiem objęte były od 1 stycznia 2017 r. wyłącznie fundament, wieża oraz elementy techniczne elektrowni wiatrowych, wymienione w art. 2 ust. 2 u.i.e.w.

Sąd przypomina ponownie, że dla ustalenia podstawy opodatkowania w rozpoznawanej sprawie – istotna jest ocena czy podstawę opodatkowania stanowi wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, czy też zastosowanie w przedmiotowej sprawie art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

Skarżąca podnosi, że nie jest możliwe ustalenie podstawy opodatkowania elektrowni wiatrowej w oparciu o wartość początkową w rozumieniu przepisów o podatkach dochodowych ponieważ z braku danych koniecznych do ustalenia podstawy opodatkowania w taki sposób, podstawę opodatkowania powinna stanowić wartość rynkowa określona na dzień powstania obowiązku podatkowego.

SKO w swojej decyzji podkreśliło, że w sprawie organy określiły wartość spornych budowli, opierając się na zapisach ewidencji środków trwałych. Jak bowiem wynika z akt sprawy, Skarżąca na wezwanie organów przedłożyła wykaz środków trwałych podlegających opodatkowaniu według korekty deklaracji oraz wykaz wszystkich środków trwałych położonych na terenie Gminy S.

Sąd zauważa jednak, że z przedłożonego przez Skarżącą wykazu środków trwałych, przesłanych wraz z pismem z dnia 4 kwietnia 2017 r., wynika jedynie,

że wskazane w niej elektrownie wiatrowe ujęte zostały w ww. ewidencji Skarżącej, wskazana została data ich aktywacji, numer inwentarzowy i wartość. W odniesieniu do poszczególnych elektrowni w nawiasie zawarto informację: „fundament + wieża”. Analogiczne zestawienie załączono do deklaracji na podatek od nieruchomości za 2017 r. z 7 lutego 2017 r. Dodatkowo wraz z pismem z dnia 12 kwietnia 2017 r. Skarżąca przesłała „Wykaz budowli podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości”, w którym wskazano – w odniesieniu do poszczególnych elektrowni – odrębne elementy, tj. elektrownia (fundament + wieża) oraz elektrownia (turbina), wskazując ich daty aktywacji, wartości i numery inwentarzowy oraz wykaz środków trwałych położonych na terenie Gminy S. zawierający tożsame „rozbicie” elektrowni wiatrowych, tj. elektrownia (fundament + wieża) oraz elektrownia (turbina), ale i zawierający dodatkowe pozycje m.in. aparatura do pomiaru parametrów meteorologicznych, transformator olejowy, system CCTV.

W ocenie Sądu istotnym jest i to, że już we wniosku o stwierdzenie nadpłaty Skarżąca wskazywała, że w poprzedniej deklaracji korygującej przyjęła najbardziej niekorzystną interpretację przepisów prawa materialnego i ujęła w podstawie opodatkowania elektrowni wiatrowych łączną wartość wszystkich elementów budowlanych oraz wszystkich elementów technicznych wchodzących w skład elektrowni wiatrowej. Skoro zatem Skarżąca wskazywała, że przyjęła wartość wszystkich elementów technicznych wchodzących w skład elektrowni wiatrowych, tym samym – wobec ww. przedmiotu opodatkowania – koniecznym było ustalenie czy tak ujęte przez Skarżącą elementy techniczne elektrowni wiatrowych obejmowały swoim zakresem wszystkie elementy techniczne elektrowni czy też wyłącznie elementy techniczne wymienione w art. 2 ust. 2 u.i.e.w. Tylko bowiem te elementy techniczne, które wymienione zostały w art. 2 ust. 2 u.i.e.w. mogły zostać przyjęte do podstawy opodatkowania.

Na podstawie ww. stanu faktycznego sprawy organ I instancji wydał decyzję z dnia [...] maja 2017 r., w uzasadnieniu której wskazał, że w odniesieniu do 15 elektrowni wiatrowych WGT od nr [...] do [...] (turbina), które, w rozumieniu art. 2 pkt 2 ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, stanowią część składowa budowli jako jej elementy techniczne, tj.: wirnik z zespołem łopat, zespół przeniesienia napędu, generator prądowórczy, układ sterowania i zespół gondoli wraz z mocowaniem i mechanizmem obrotu, nie stwierdzono nadpłaty. Z kolei organ odwoławczy, odnosząc się do podstawy opodatkowania, wskazał jedynie (s. 13 zaskarżonej decyzji), że prawidłowe było ujęcie przez podatnika w deklaracji z dnia 10 lutego 2017 r. wartości elementów budowlanych oraz wszystkich technicznych wchodzących w skład elektrowni wiatrowej oraz że obowiązek dokonania ustaleń w zakresie wartości budowli przede wszystkim powinien być oparty na ewidencji

środków trwałych i tak też ustalono podstawę opodatkowania w rozpoznawanej sprawie.

Mając na uwadze ww. okoliczności, Sąd uznał, że organy, ustalając podstawę opodatkowania, w istocie ani nie zbadały, ani nie wykazały, czy na wskazane przez Skarżącą środki trwałe (turbina) składały się wyłącznie elementy wskazane w art. 2 ust. 2 u.i.e.w. Sąd ponownie podkreśla, że choć wartość budowli powinien określić podatnik (będący osobą prawną), uwzględniając powyższe zasady w deklaracji podatkowej, którą ma obowiązek złożyć stosownie do art. 6 ust. 9 pkt 1 u.p.o.l., to jednakże w razie wątpliwości co do prawidłowości podanej przez podatnika wartości budowli, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., organ podatkowy może i powinien ją zweryfikować w postępowaniu podatkowym za pomocą wszelkich dostępnych środków dowodowych. W tym bowiem zakresie związany jest zasadami wynikającymi z art. 122 i art. 187 § 1 O.p. Powyższe w rozpoznawanej sprawie jest o tyle istotne, że na skutek ww. opisanych zmian prawnych w czasie ujmowania przez podatników w ewidencji środków trwałych elektrowni wiatrowych nie było wiadomym, które z jej elementów technicznych staną się przedmiotem opodatkowania, co w efekcie przełożyło się na ujmowanie w tej ewidencji nie tylko elementów wymienionych w art. 2 ust. 2 u.i.e.w., co organy powinny mieć szczególnie na uwadze, prowadząc postępowanie dowodowe w rozpoznawanej sprawie w zakresie ustalenia podstawy opodatkowania.

W kontekście powyższego Sąd zauważa, że Skarżąca w piśmie procesowym z 2 stycznia 2018 r. zakwestionowała zastosowanie przez organ do ustalenia podstawy opodatkowania metodologii przewidzianej w art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

Jak bowiem wskazała do ustalenia podstawy opodatkowania stosowanie tej metodologii nie jest możliwe ze względu na sposób ujęcia budowli w ewidencji środków trwałych prowadzonych przez Skarżącą. Przedstawiła sposób ujęcia w jej ewidencji środków trwałych elementów składających się na elektrownię wiatrową. W ocenie Skarżącej podstawa opodatkowania powinna zostać określona na poziomie ich wartości rynkowej na dzień powstania obowiązku podatkowego, tj. 1 stycznia 2017 r., zgodnie z art. 4 ust. 5 u.p.o.l. Potwierdza to, w ocenie Sądu, zasadność stanowiska o braku zupełnych ustaleń faktycznych w zakresie ustalenia przez organy podstawy opodatkowania w odniesieniu do spornych elektrowni wiatrowych.

Powyższe uzasadnia stwierdzenie, że zarówno organ I jak i II instancji nie wykazały w uzasadnieniu wydanych decyzji w jaki sposób dokonały ustalenia jak i ewentualnego wyliczenia podstawy opodatkowania. Skoro bowiem za podstawę opodatkowania przyjęto wartości budowli, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., organ powinien wykazać, że zakres wskazanych w ww. ewidencji środków trwałych elementów technicznych elektrowni wiatrowych pokrywa się z zakresem art. 2 ust. 2 u.i.e.w., a jeżeli zakres środków trwałych w tym zakresie jest szerszy

aniżeli wskazany w art. 2 ust. 2 u.i.e.w., organy powinny wykazać „klucz” którym posłużyły się w celu wyodrębnienia elementów wskazanych w art. 2 ust. 2 u.i.e.w. i ich wartości. Takich ustaleń w rozpoznawanej sprawie, w ocenie Sądu, zabrakło. Sąd po raz kolejny wskazuje bowiem, że w razie wątpliwości co do prawidłowości podanej przez podatnika wartości budowli, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., organ podatkowy może i powinien ją zweryfikować w postępowaniu podatkowym za pomocą wszelkich dostępnych środków dowodowych.

Brak pełnego odniesienia się przez organy w uzasadnieniu wydanych rozstrzygnięć do ustalenia podstawy opodatkowania w rozpoznawanej sprawie w odniesieniu do spornych elektrowni wiatrowych, w ocenie Sądu, stanowi w istocie o braku rozpoznania przedmiotowej sprawy – w tym zakresie – przez organy i naruszenie nie tylko art. 210 § 4 O.p. lecz w szczególności art. 122 O.p. i art. 187 § 1 O.p. Tym samym przedwcześnie okazała się ocena naruszenia przepisów prawa materialnego w zakresie ustalenia przez organy podstawy opodatkowania w odniesieniu do spornych elektrowni wiatrowych.

W toku posiedzenia w dniu 10 lutego 2021 r., na podstawie art. 106 § 3 P.p.s.a. oddalił wnioski dowodowe Skarżącej. Jak bowiem wskazał NSA w ww. wyroku z dnia 14 października 2020 r., II FSK 1596/18 sprawozdania finansowe Skarżącej za ubiegłe lata mające zobrazować istotny wzrost obciążeń z tytułu podatku od nieruchomości w 2017 r. nie mogły przyczynić się do wyjaśnienia istotnych wątpliwości w sprawie opodatkowania elektrowni wiatrowych.

Rozpoznając sprawę ponownie, organy uwzględnią powyższe rozważania, w tym w szczególności w zakresie konieczności ustalenia zakresu ujęcia w ewidencji środków trwałych Skarżącej elementów technicznych spornych elektrowni wiatrowych przez pryzmat art. 2 ust. 2 u.i.e.w. W tym też zakresie organy poczynią adekwatne ustalenia faktyczne i prawne, które znajdą pełne odzwierciedlenie w uzasadnieniu wydanych decyzji stosowanie do art. 210 § 4 O.p.

Z podanych wyżej powodów Sąd, działając na podstawie art. 145 § 1 ust. 1 lit c) P.p.s.a., uchylił zaskarżoną decyzję wraz z poprzedzającą ją decyzją organu I instancji.

O kosztach postępowania orzeczono na podstawie art. 200 i 205 § 2 P.p.s.a.