

Odnawialne źródła energii a ulga inwestycyjna w podatku rolnym – wybrane zagadnienia

Renewable energy sources and investment relief in agricultural tax – selected issues

dr hab. Bogumił Pahl, prof. UWM

Kierownik Katedry Prawa Finansowego i Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie, członek Zespołu Ekspertckiego ds. Lokalnego Prawa Podatkowego, ORCID: 0000-0003-4089-7580

dr Marcin Radziłowicz

Prawnik, doktor nauk humanistycznych w zakresie historii państwa i prawa, adiunkt na Uniwersytecie Warmińsko-Mazurskim w Olsztynie, sekretarz miasta Elku, ORCID: 0000-0002-5514-3629

Streszczenie

Zasadniczym celem artykułu jest zweryfikowanie kluczowych problemów powstających na etapie stosowania przepisów normujących ulgę inwestycyjną w podatku rolnym pod kątem inwestycji w odnawialne źródła energii realizowanych przez rolników oraz zaproponowanie kierunku zmian obowiązujących przepisów. Aktualny stan prawny w tym zakresie, ukształtowany ponad 40 lat temu, nie odpowiada dynamicznemu rozwojowi technologii odnawialnych źródeł energii i ich wykorzystania przez podmioty prowadzące działalność rolniczą.

Słowa kluczowe: podatek rolny, ulga inwestycyjna, odnawialne źródła energii.

Abstract

The main purpose of the article is to verify the key, most important problems arising at the stage of applying the provisions regulating the investment relief in the agricultural tax in terms of investments in renewable energy sources implemented by farmers and to propose the direction of changes in the applicable regulations. The current legal status in this area, formed over 40 years ago, does not correspond to the dynamic development of renewable energy technologies and their use by entities conducting agricultural activity.

Keywords: agricultural tax, investment relief, renewable energy sources.

1. UWAGI OGÓLNE

Na przestrzeni ostatnich lat coraz większe znaczenie w wytwarzaniu energii elektrycznej i ciepłej zyskują odnawialne źródła energii. Przyczyn takiego stanu rzeczy jest kilka. Wykorzystanie tego rodzaju źródeł pozwala zmniejszyć zanieczyszczenie środowiska w przeciwieństwie do stosowania paliw kopalnych. W ten sposób uzyskuje się „czystą” energię, na którą zapotrzebowanie cały czas wzrasta. Nadto są to źródła energii niewyczerpalne (wiatr, słońce, spadek wód) lub odnawiające się w stosunkowo krótkim czasie (biomasa). Także czynniki polityczne (np. konflikt na Ukrainie) i związane z tym ograniczenie dostaw surowców z Rosji wpływają na zwiększenie zapotrzebowania na energię z odnawialnych źródeł.

Inwestycje w odnawialne źródła energii wymagają znacznych nakładów finansowych. Jest to czynnik, który niewątpliwie ogranicza ich realizację. Z tych też powodów wprowadza-

ne są różne formy wsparcia tego typu inwestycji, np. w postaci dotacji w ramach programów rządowych i samorządowych. Nie bez znaczenia pozostają także formy wsparcia w postaci ulg i zwolnień podatkowych. Jedną z nich stanowi ulga inwestycyjna w podatku rolnym.

Celem niniejszego artykułu jest zweryfikowanie kluczowych problemów powstających na etapie stosowania przepisów normujących ulgę inwestycyjną w podatku rolnym pod kątem inwestycji w odnawialne źródła energii realizowanych przez rolników oraz zaproponowanie kierunku zmian obowiązujących przepisów. Już na wstępie należy postawić tezę, że ulga inwestycyjna wprowadzona na początku lat 80. ubiegłego wieku ma „przestarzałą” konstrukcję. Nie jest ona dostosowana do obecnych warunków społeczno-gospodarczych oraz rozwoju technologii w zakresie wykorzystania energii ze źródeł odnawialnych.

Podstawową metodą badawczą wykorzystaną w artykule jest metoda jurystyczna (formalno-dogmatyczna). Analizie poddano przepisy prawne, które regulują rzeczoną tematykę przy uwzględnieniu poglądów doktryny, pism Ministerstwa Finansów oraz orzecznictwa sądów administracyjnych.

2. ISTOTA I ZAKRES ULGI INWESTYCYJNEJ

Ulgi podatkowe (podobnie jak zwolnienia od podatku) należą do elementów konstrukcji wewnętrznej podatku. W przeciwieństwie jednak do podmiotu, przedmiotu, podstawy opodatkowania i stawek podatkowych, nie są one obligatoryjnymi jej elementami. Istotą ulg podatkowych jest zmniejszenie kwoty należnego podatku przez obniżenie podstawy opodatkowania, stawek podatkowych bądź też samej kwoty podatku¹. Polegają one więc na zmniejszeniu kwantytatywnych elementów konstrukcji podatku. Słusznie podnosi W. Nykiel, że ulgi podatkowe i zwolnienia podatkowe, z punktu widzenia konstrukcji podatku, są formą redukcji jednego lub kilku elementów konstrukcyjnych podatku lub samej kwoty podatku².

Ulga inwestycyjna jest przyznawana po zakończeniu inwestycji i polega na odliczeniu od należnego podatku rolnego od gruntów położonych na terenie gminy, w której została zrealizowana inwestycja, 25% udokumentowanych rachunkami nakładów inwestycyjnych. Kwota ulgi inwestycyjnej odliczana jest z urzędu w decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego. Podatnicy, którzy są obowiązani do składania deklaracji na podatek rolny (osoby prawne i jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej), odliczają natomiast, określoną w decyzji w sprawie ulgi inwestycyjnej, kwotę przyznanej ulgi od należnego podatku rolnego. Ponadto kwota ulgi inwestycyjnej niewykorzystana przez podatnika przechodzi na jego następców, jeżeli gospodarstwo rolne zostało nabyte stosownie do przepisów o ubezpieczeniu społecznym rolników lub w drodze dziedziczenia (art. 13d ust. 5 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym³). Podatnik traci jednak prawo do odliczenia od podatku rolnego niewykorzystanej kwoty ulgi inwestycyjnej w przypadku sprzedaży obiektów i urządzeń, w związku z którymi przyznana została ta ulga, lub przeznaczenia ich na inne cele niż określone w art. 13 ust. 1 przywołanej ustawy.

Zakres podmiotowy i przedmiotowy ulgi inwestycyjnej określony jest w art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. Stosownie do treści tego przepisu podatnikom podatku rolnego przysługuje ulga inwestycyjna z tytułu wydatków poniesionych na:

- 1) budowę lub modernizację budynków inwentarskich służących do chowu, hodowli i utrzymywania zwierząt gospodarskich oraz obiektów służących ochronie środowiska;
- 2) zakup i zainstalowanie deszczowni, urządzeń melioracyjnych i urządzeń zaopatrzenia gospodarstwa w wodę, urządzeń do wykorzystywania na cele produkcyjne naturalnych źródeł energii (wiatru, biogazu, słońca, spadku wód).

Należy zauważyć, że w powołanym przepisie ustawodawca mówi o „uldze inwestycyjnej” w podatku rolnym. Analiza tej regulacji pozwala jednak stwierdzić, że w istocie rzeczy jest w niej mowa o kilku ulgach. Mianowicie można wyróżnić:

- 1) ulgę z tytułu budowy lub modernizacji budynków inwentarskich służących do chowu, hodowli i utrzymywania zwierząt gospodarskich;
- 2) ulgę na budowę lub modernizację obiektów służących ochronie środowiska;
- 3) ulgę na zakup i zainstalowanie deszczowni;
- 4) ulgę na zakup i zainstalowanie urządzeń melioracyjnych;
- 5) ulgę na zakup i zainstalowanie urządzeń zaopatrzenia gospodarstwa w wodę;
- 6) ulgę na zakup i zainstalowanie urządzeń do wykorzystywania na cele produkcyjne naturalnych źródeł energii (wiatru, biogazu, słońca, spadku wód)⁴.

Z powyższego wynika zatem, że zakres nakładów na przyrost majątku trwałego preferowanych za pomocą ulg inwestycyjnych jest stosunkowo wąski i dość selektywnie przez ustawodawcę określony⁵. W kontekście podjętego tematu badawczego kluczowe znaczenie odgrywa ulga wymieniona w pkt 6, tj. z tytułu zakupu i zainstalowania urządzeń do wykorzystywania na cele produkcyjne naturalnych źródeł energii (wiatru, biogazu, słońca, spadku wód). Już tylko wstępna analiza tego przepisu pozwala uznać, że katalog inwestycji w odnawialne źródła energii, upoważniającej do korzystania z omawianej ulgi, nie jest pełny. Nie obejmuje on energii geotermalnej. Wynika to z zakresu przedmiotowego ulgi określonego w art. 13 ust. 1 pkt 2 lit. c ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. Wymienione w nawiasie naturalne źródła energii stanowią katalog zamknięty, a tym samym nie mogą być traktowane jako przykłady.

3. GOSPODARCZY I PROEKOLOGICZNY CHARAKTER ULGI INWESTYCYJNEJ

Podstawową funkcją podatków jest funkcja fiskalna, zwana także dochodową⁶. Dzięki podatkom państwo, jednostki samorządu terytorialnego⁷ mogą realizować nałożone przez przepisy prawa zadania o charakterze publicznym. W pewnych sytuacjach ustawodawca rezygnuje jednak z gromadzenia pełnej kwoty podatku. Czyni to przez wprowadzenie ulg i zwolnień podatkowych. Charakter celów i funkcji zakładanych przez ustawodawcę oraz faktycznie realizowanych pozwala na wyodrębnienie ulg i zwolnień społecznych, gospodarczych i innych⁸.

Ulgi i zwolnienia o charakterze społecznym to takie, których wprowadzenie ma realizować cele społeczne, np. zachęcanie do łożenia na różne ważne społecznie cele, takie jak kulturalne, oświatowe, naukowe, w zakresie pomocy społecznej. Ulgi i zwolnienia o charakterze gospodarczym to natomiast takie, które mają doprowadzić do osiągnięcia określonej sytuacji w gospodarce, np. poprawy sytuacji finansowej przedsiębiorców itp. W konstrukcji ulg o charakterze gospodarczym można zauważyć także inne, pozagospodarcze powody (założenia), dla których są ustanawiane. Zwykle są one wyrazem dążenia ustawodawcy do realizacji celów społecznie pożądanых. Trzeci rodzaj ulg i zwolnień podatkowych to taki, którego nie można zaliczyć do żadnej z dwóch wyżej wskazanych kategorii. Celem ich wprowadzenia nie jest bowiem zmniejszenie ciężaru opodatkowania ani też wywołanie jakichkolwiek skutków gospodarczych czy społecznych. Mają one czysto techniczny charakter⁹.

Ulgę inwestycyjną w podatku rolnym należy zaliczyć do kategorii ulg o charakterze gospodarczym. Podkreślić jednak należy, że nie ma ona „czysto” gospodarczej natury, ponieważ można w jej konstrukcji doszukać się rozwiązań o charakterze proekologicznym, np. odliczenie od podatku w przypadku budowy lub modernizacji obiektów służących ochronie środowiska czy też wydatków poniesionych na inwestycje w odnawialne źródła energii. Wydaje się także, że ustawodawca przez wprowadzenie ulgi inwestycyjnej zamierzał osiągnąć cel w postaci zachęcania rolników do unowocześnienia ich gospodarstw rolnych.

4. WYKORZYSTANIE ENERGII NA CELE PRODUKCYJNE JAKO PRZESŁANKA STOSOWANIA ULGI INWESTYCYJNEJ

Jednym z warunków przyznania i stosowania ulgi inwestycyjnej z tytułu zakupu i zainstalowania urządzeń do wykorzystania na cele produkcyjne naturalnych źródeł energii jest zużycie tak pozyskanej energii na cele produkcyjne. Ustawodawca bezpośrednio nie wymienia kategorii celów produkcyjnych. Nie wskazuje nawet ich przykładów. Nie powinno być jednak wątpliwości, że dotyczy to produkcji rolnej. Wynika to z istoty podatku rolnego (wcześniej podatku gruntowego), który w swym założeniu miał być podatkiem o charakterze przychodowym (obciążającym przychody uzyskiwane z działalności rolniczej), chociaż w obecnym kształcie posiada więcej cech podatku o charakterze majątkowym niż przychodowym.

W języku potocznym słowo „produkcja” oznacza zespół skoordynowanych procesów pracy, w których świadoma i celowa działalność ludzka przekształca przedmioty pracy, używając do tego środków pracy. Produkcja to inaczej wytwarzanie. Można wyróżnić produkcję przemysłową, włókienniczą, towarową, produkcję rolną. W tym ostatnim przypadku obejmuje ona uprawę roślin, chów zwierząt¹⁰. Potoczne znaczenie terminu „produkcja” ma bardzo szeroki zakres. Nie daje zatem jednoznacznych rezultatów interpretacyjnych.

Przy ustalaniu zakresu art. 13 ust. 1 pkt 2 lit. c ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. należy zastosować także wykładnię systemową wewnętrzną. W przepisach tej ustawy ustawodawca wprowadził definicję legalną terminu „działalność rolnicza”. Za taką działalność uznaje się produkcję roślinną i zwierzęcą, w tym również produkcję materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcję warzywniczą, roślin ozdobnych, grzybów uprawnych, sadownictwa, hodowlę i produkcję materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcję zwierzęcą typu przemysłowego fermowego oraz chów i hodowlę ryb.

Wymienione w tym przepisie rodzaje działalności rolniczej mają szeroki i zróżnicowany charakter. Oznacza to, że o ulgę inwestycyjną mogą się ubiegać podatnicy podatku rolnego, którzy prowadzą działalność w zakresie nie tylko produkcji zwierzęcej, ale również roślinnej. Jednym z zasadniczych celów omawianej ulgi jest zmniejszenie kosztów produkcji rolniczej dzięki obniżeniu podatku rolnego. W związku z tym pojęcie celów produkcyjnych należy rozumieć w szerokim znaczeniu, obejmującym wiele aktywności wymienionych w definicji działalności rolniczej. Tak dość ogólnie ukształtowany jeden z warunków stosowania ulgi inwestycyjnej pozwala

na korzystanie z niej podmiotom uprawiającym trawę przy swoim domu lub na działce. Jest to bowiem produkcja roślinna. Czy jednak taki był cel ustawodawcy? Zdecydowanie nie. Niemniej biorąc pod uwagę obecny kształt przepisów, taka sytuacja jest dopuszczalna, i to nawet wtedy, gdy powierzchnia użytków rolnych nie spełnia normy obszarowej gospodarstwa rolnego. Bez wątplenia z zakresu analizowanego pojęcia należy wykluczyć działalność w zakresie przetwórstwa. Działalność przetwórcza jest odrębnym procesem gospodarczym od działalności rolniczej.

Mając powyższe na uwadze, zasadne jest, aby podatnicy w składanych wnioskach o ulgę inwestycyjną uwypuklali cel zakupu i zainstalowania urządzeń wykorzystujących naturalne źródła energii, tj. aby opisywali we wniosku o jej przyznanie nawet przykładowe sposoby zużycia uzyskanej w ten sposób energii elektrycznej lub ciepłej (np. zasilanie w energię elektryczną budynków, maszyn i urządzeń w gospodarstwie rolnym). Podkreślić należy, że przepisy normujące ulgę inwestycyjną nie wprowadzają żadnego wzoru formularza wniosku o jej przyznanie. Skutkuje to brakiem jednolitości wniosków składanych w poszczególnych gminach. Niektóre gminy dostrzegają jednak ten problem i opracowują własne formularze. Nie mają one żadnej podstawy normatywnej, niemniej w miarę ujednolicają praktykę w danej gminie i wychodzą naprzeciw oczekiwaniom wnioskodawców¹¹.

Wykorzystanie energii z odnawialnego źródła na potrzeby produkcyjne nie musi mieć przy tym wyłącznego charakteru¹². Chodzi o to, że energia elektryczna (ciepła) pochodząca z odnawialnych źródeł energii może być również wykorzystywana w gospodarstwie domowym rolnika. Uzasadnione jest to tym, że prawodawca, kształtując zakres przedmiotowy ulgi inwestycyjnej, nie uzależnił jej stosowania od wykorzystywania uzyskanej energii „wyłącznie” na cele produkcyjne. Stąd też należy podzielić pogląd Ministerstwa Finansów wyrażony w piśmie z dnia 18 maja 2018 r.¹³ Zdaniem resortu finansów zasadne wydaje się przyjęcie stanowiska, że wykorzystywanie naturalnych źródeł energii jednocześnie na cele produkcji rolniczej i inne nie wyklucza możliwości stosowania ulgi inwestycyjnej. W konsekwencji wykorzystywanie wytworzonej energii również w budynku mieszkalnym nie powinno pozbawiać podatnika prawa do zastosowania ulgi inwestycyjnej.

Brak „wyłącznieści” użycia energii na cele produkcyjne może w praktyce prowadzić do sytuacji, w której ta energia będzie wykorzystywana także w działalności gospodarczej wykonywanej oprócz działalności rolniczej. W rzeczywistości trudno wtedy rozgraniczyć nakłady inwestycyjne poniesione na zakup i zainstalowanie urządzeń do uzyskiwania energii ze źródeł odnawialnych, jeśli owa energia będzie przeznaczona na cele zarówno produkcji rolniczej, jak i działalności gospodarczej. Jest to utrudnione, a w zasadzie niemożliwe, ponieważ ewentualne ustalenie ilości energii elektrycznej uzyskanej z odnawialnego źródła może nastąpić dopiero w przyszłości, np. dzięki zamontowaniu dwóch liczników mierzących ilość zużytej energii.

Ustawowy brak ograniczenia wykorzystania energii wyprodukowanej ze słońca wyłącznie na cele produkcyjne skutkuje stosunkowo szeroką interpretacją art. 13 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. Jako przykład należy wskazać wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Lublinie z

dnia 10 stycznia 2018 r.¹⁴ W ocenie Sądu brzmienie art. 13 ust. 2 lit. c wspomnianej ustawy i wykładnia celowościowa tego uregulowania upoważniają do stwierdzenia, że ulga inwestycyjna, o której w nim mowa, przysługuje podmiotowi, który poniósł wydatki na zakup i montaż urządzeń do wykorzystywania na cele produkcyjne naturalnych źródeł energii (wiatru, biogazu, słońca, spadku wód), mimo że inwestycja będzie służyła do zaopatrywania w energię także innych podmiotów. Ulga inwestycyjna związana z zakupem i montażem urządzeń produkujących energię z naturalnych źródeł energii przysługuje zarówno w sytuacji, gdy energia jest zużywana wyłącznie na cele produkcji rolnej gospodarstwa, jak i w sytuacji, gdy energia w części jest zużywana przez odbiorców zewnętrznych¹⁵. Zaprezentowany pogląd uzasadniony jest, o czym była już mowa, brakiem ograniczenia wykorzystywania energii wyłącznie na potrzeby produkcyjne¹⁶.

W kontekście powyższego warto zwrócić uwagę na problem stosowania ulgi inwestycyjnej z tytułu zakupu i montażu instalacji fotowoltaicznej na dachu budynku mieszkalnego rolnika. Analiza orzecznictwa sądów administracyjnych, a także wywiady przeprowadzane z pracownikami lokalnych organów podatkowych ujawniają różną praktykę w tym zakresie. Zdarza się, że wójtowie (burmistrzowie, prezydenci miast) wydają decyzję o odmowie przyznania ulgi inwestycyjnej z tego powodu, że została zastosowana stawka podatku VAT 8%, a nie 23%. Na tej podstawie w ich ocenie należy przyjąć, że energia ze słońca wykorzystywana będzie na cele mieszkalne, a nie produkcyjne. Taką praktykę należy zanegować. Ustawodawca, określając przedmiot ulgi inwestycyjnej, nie uzależnił w żaden sposób jej stosowania od miejsca usytuowania instalacji wykorzystującej odnawialne źródła energii czy też zastosowanej stawki VAT przez dostawcę. Tym samym brak jest podstaw do tego, aby przyznanie ulgi inwestycyjnej było determinowane miejscem położenia instalacji. Ulga inwestycyjna może być przyznana w przypadku, gdy instalacja fotowoltaiczna będzie położona na dachu budynku gospodarczego, jak również na dachu budynku mieszkalnego lub będzie stanowiła instalację wolnostojącą. Sytuowanie instalacji fotowoltaicznych na dachach budynków mieszkalnych podyktowane jest nierzadko korzystniejszą ceną. Wówczas stosowana jest niższa stawka podatku VAT (8%, a nie 23%). W niektórych przypadkach jest to również uzasadnione względami technicznymi.

Powyższy pogląd wyrażony jest w orzecznictwie sądów administracyjnych. W wyroku WSA w Warszawie z dnia 26 kwietnia 2019 r.¹⁷ skład orzekający podkreślił, że z treści art. 13 ust. 1 pkt 2 lit. c ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. nie wynika, że jego zastosowanie uzależnione jest od zainstalowania urządzeń, w tym paneli fotowoltaicznych, na budynku gospodarczym. Zamontowanie urządzeń i paneli w budynku mieszkalnym nie wpływa na możliwość zastosowania ulgi inwestycyjnej¹⁸.

W pełni należy zaaprobować pogląd wyrażony przez WSA w Łodzi w wyroku z dnia 20 kwietnia 2021 r.¹⁹ W ocenie Sądu brzmienie art. 13 ust. 2 lit. c przywołanej ustawy i wykładnia celowościowa tegoż uregulowania upoważniają do stwierdzenia, że ulga inwestycyjna, o której w nim mowa, przysługuje podmiotowi, który poniósł wydatki na zakup i montaż urządzeń do wykorzystywania na cele produkcyjne naturalnych źródeł

energii (wiatru, biogazu, słońca, spadku wód), mimo że inwestycja będzie służyła do zaopatrywania w energię również budynku mieszkalnego²⁰. Zdaniem składu orzekającego istotnego wpływu na kierunek rozstrzygnięcia sprawy nie można również przypisywać stawce podatku od towarów i usług, uwidocznionej na fakturze wystawionej przez wykonawcę instalacji. Jakkolwiek należy przyznać organowi rację, że budzi wątpliwości sytuacja, by podatnik z jednej strony, w momencie zakupu i montażu instalacji fotowoltaicznej korzystał z preferencji podatkowych przyznanych budownictwu objętemu społecznym programem mieszkaniowym, a z drugiej strony korzystał z preferencji w podatku rolnym, przewidzianych „do wykorzystania na cele produkcyjne” w produkcji rolnej, to jednak – co przyznaje sam organ – kwalifikacja podatkowa może zostać zweryfikowana w stosownym trybie przez właściwe organy podatkowe. Nie stanowi natomiast przesłanki wykluczającej możliwość zastosowania ulgi, o którą podatnik ubiegał się w niniejszej sprawie, na gruncie art. 13 ust. 1 pkt 2 lit. c ustawy z dnia 15 listopada 1984 r.

5. POJĘCIE URZĄDZEŃ WYKORZYSTUJĄCYCH NATURALNE ŹRÓDŁA ENERGII

W przepisach normujących ulgę inwestycyjną ustawodawca posługuje się terminem „urządzenia do wykorzystywania na cele produkcyjne naturalnych źródeł energii (wiatru, biogazu, słońca, spadku wód)”. Koszty ich zakupu i zainstalowania (nakłady inwestycyjne) uwzględniane są w kwocie ulgi inwestycyjnej. Przepisy ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. nie definiują pojęcia urządzenia. W tym przypadku zasadne jest przyjęcie znaczenia tego terminu w języku potocznym. Urządzenie oznacza rodzaj mechanizmu lub zespół elementów, przyrządów służący do wykonywania określonych czynności, ułatwiający pracę. Urządzenie może być klimatyzacyjne, kontrolne, pomiarowe, sanitarne, laboratoryjne, przeciwpożarowe, przeładunkowe, transportowe, do pompowania wody itd.²¹ Jeśli zestawi się pojęcie „urządzenia” oraz „wykorzystywanie na cele produkcyjne naturalnych źródeł energii”, należy przyjąć, że są to wszelkie elementy, ich zespoły, przyrządy służące do wytworzenia energii z naturalnego źródła. Ze względu na owo źródło będą one różne. Zaliczyć do nich należy m.in. kolektory słoneczne, panele fotowoltaiczne, elektrownie wiatrowe, biogazownie, elektrownie wodne.

Ze względu na fakt, że w art. 13 ust. 1 pkt 2 lit. c ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. prawodawca nie wymienia jako naturalnego źródła energii ciepłej skał, wody i gruntu pod powierzchnią ziemi (energia geotermiczna), zakresem przedmiotowym ulgi inwestycyjnej nie są objęte urządzenia wykorzystujące tego rodzaju źródła energii (np. pompy ciepła). Niewątpliwie jest to istotny mankament przepisów normujących omawianą ulgę. Zapewne stanowi to efekt „przestarzałej” konstrukcji prawnej tej ulgi i braku bieżących nowelizacji przepisów w tym zakresie, uwzględniających postęp technologiczny²². Wymienione w art. 13 ust. 1 pkt 2 lit. c rodzaje źródeł energii odnawialnej zawężają przedmiot tej ulgi.

Nakłady inwestycyjne brane pod uwagę w procedurze przyznania ulgi inwestycyjnej obejmują koszty zakupu i instalacji tych urządzeń. Podkreślić należy, że w kosztach kwalifikujących się do objęcia ulgą należy uwzględnić nie tylko same urządzenia (np. panele fotowoltaiczne), ale również całą in-

stalację (system połączeń, kable, falownik itp.). Nie ma żadnych podstaw normatywnych, aby ograniczać ulgę wyłącznie do samego urządzenia. Nadto koszty instalacji (usługi montażu) urządzeń wykorzystujących naturalne źródła energii należy traktować jako nakład inwestycyjny, o którym mowa w art. 13 ust. 2 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. Nie mogą być jednak uwzględniane nakłady pracy własnej (np. koszty własnego montażu).

6. DOFINANSOWANIE ZE ŚRODKÓW PUBLICZNYCH ZAKUPU I ZAINSTALOWANIA URZĄDZEŃ WYKORZYSTUJĄCYCH NATURALNE ŹRÓDŁA ENERGII

W 2009 r. ustawodawca wprowadził istotne ograniczenie w stosowaniu ulgi inwestycyjnej, polegające na niedopuszczalności finansowania inwestycji w całości lub w części ze środków publicznych (np. dotacji)²³. Rozwiązanie to wydaje się zasadne, ponieważ w ten sposób doszłoby niejako do podwójnego dofinansowania realizowanej inwestycji. Raz w postaci otrzymanej dotacji, drugi raz – odliczenia od tej kwoty 25% poniesionych nakładów inwestycyjnych. Należy jednak zwrócić uwagę, że nawet dofinansowanie tylko części inwestycji skutkuje tym, że podatnik podatku rolnego pozbawiany jest możliwości ubiegania się o ulgę. I ta sytuacja wydaje się dyskusyjna. Nakłady na inwestycje w odnawialne źródła energii (podobnie na inne inwestycje, np. budowę obiektów inwentarskich) w gospodarstwach rolnych sięgają setek tysięcy złotych, a czasami nawet milionów złotych, a tymczasem otrzymanie niewielkiego dofinansowania ze środków publicznych pozbawia rolnika prawa do ubiegania się o analizowaną ulgę. W tym zakresie przepisy są jednoznaczne. Tym samym nawet pozostała część nakładów inwestycyjnych, pokryta wyłącznie z własnych środków, uniemożliwia stosowanie ulgi.

Identyczny pogląd wyraził WSA w Olsztynie w wyroku z dnia 25 lutego 2016 r.²⁴ Zdaniem Sądu zasadnicze znaczenie przy ustalaniu uprawnienia do ulgi inwestycyjnej ma źródło pochodzenia środków na realizowaną inwestycję. Jedynie wtedy, gdy są to środki własne podatnika, wówczas ulga ta może być przyznana. Sfinansowanie inwestycji z udziałem środków publicznych (choćby w niewielkiej części) wyklucza natomiast możliwość zastosowania ulgi inwestycyjnej. Skoro inwestycja była finansowana w części ze środków publicznych, tj. dopłat do odsetek ze środków Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa, to prawidłowo organy odmówiły udzielenia podatnikowi ulgi inwestycyjnej²⁵.

Stanowisko o niedopuszczalności stosowania ulgi inwestycyjnej w przypadku finansowania inwestycji z udziałem środków publicznych jest prezentowane także w innych orzeczeniach. I tak WSA w Bydgoszczy w wyroku z dnia 6 grudnia 2017 r.²⁶ uznał, że zasadnicze znaczenie przy ustalaniu uprawnienia do ulgi inwestycyjnej ma źródło pochodzenia środków na realizowaną inwestycję. Jedynie wtedy, gdy są to środki własne podatnika, wówczas ulga ta może być przyznana. Sfinansowanie inwestycji z udziałem środków publicznych (choćby w niewielkiej części) wyklucza natomiast możliwość zastosowania ulgi inwestycyjnej²⁷.

Powyższe skutkuje tym, że w znakomitej większości przypadków rolnicy rezygnują z ubiegania się o dofinansowanie inwestycji i występują z wnioskiem o zastosowanie ulgi inwe-

stycyjnej. W tym kontekście zasadne byłoby umożliwienie podatnikom podatku rolnego ubiegania się o ulgę w zakresie nakładów inwestycyjnych niedofinansowanych ze środków publicznych. Bez wątplenia byłby to istotny bodziec do dalszego rozwoju gospodarstw rolnych z jednoczesnym pozytywnym oddziaływaniem tych inwestycji na środowisko naturalne.

7. WNIOSKI

Analiza wybranych problemów związanych ze stosowaniem przepisów normujących ulgę inwestycyjną w podatku rolnym pozwala stwierdzić, że wprowadzona na początku lat 80. ubiegłego wieku ulga inwestycyjna nie odpowiada zakresowi inwestycji w odnawialne źródła energii (i nie tylko) realizowanych w gospodarstwach rolnych²⁸ i to z kilku powodów.

Po pierwsze, mimo dynamicznego rozwoju technologii w zakresie pozyskania energii cieplnej ze skał, wody i gruntu pod powierzchnią ziemi (energii geotermicznej) i jej praktycznego zastosowania w gospodarstwach rolnych podejmowane przez rolników inwestycje nie uprawniają do korzystania z ulgi inwestycyjnej. Stan ten jest tym bardziej niezrozumiały, że przedmiot ulgi stanowią wydatki poniesione na pozostałe odnawialne źródła energii. W związku z tym należałoby rozszerzyć ustawowy katalog urządzeń wykorzystujących naturalne źródła energii (art. 13 ust. 1 pkt 2 lit. c ustawy z dnia 15 listopada 1984 r.).

Po drugie, w pełni zasadne jest przyznanie rolnikom prawa do ubiegania się o ulgę inwestycyjną w zakresie nakładów inwestycyjnych niesfinansowanych ze środków publicznych. Ustawodawca powinien wykluczyć prawo do ulgi w części wydatków sfinansowanych z udziałem środków publicznych. W pozostałym zakresie natomiast (niedofinansowanym) rolnik powinien mieć prawo do złożenia wniosku o ulgę.

Po trzecie, wysokość ulgi inwestycyjnej w odniesieniu do niskich stawek podatku rolnego oraz okresu obowiązywania ulgi (15 lat) skutkuje tym, że rolnicy posiadający nawet znaczny areał użytków rolnych nie wykorzystują jej w pełnej wysokości. Niskie kwoty podatku rolnego, od których odliczane są wydatki inwestycyjne, powodują zmniejszenie motywacyjnego oddziaływania ulg inwestycyjnych²⁹. W tym zakresie należałoby znacznie wydłużyć okres stosowania omawianej ulgi.

Po czwarte, zasadne jest wprowadzenie wzoru wniosku o ulgę inwestycyjną, który uwzględniałby wszystkie elementy niezbędne do zweryfikowania prawa do ulgi inwestycyjnej przez organ podatkowy. Rozwiązanie to ujednoliciłoby praktykę w skali całego kraju i byłoby korzystne zarówno dla organów podatkowych, jak i dla samych podatników podatku rolnego.

Przypisy

- ¹ Zob. L. Etel i in., *Prawo podatkowe w pytaniach i odpowiedziach*, Warszawa 2006, s. 35.
- ² W. Nykiel, *Pojęcie i konstrukcja podatku*, w: L. Etel (red.), *System prawa finansowego*, Tom III, *Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 35.
- ³ *Tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 333*, dalej: *ustawa z dnia 15 listopada 1984 r.*
- ⁴ B. Pahl, *Ulgę inwestycyjną w podatku rolnym – problemy praktyczne*, „Finanse Komunalne” 2007, nr 10, s. 26-37.

- ⁵ A. Hanusz, *Wyłączenia, zwolnienia i ulgi w podatkach rolnym i leśnym*, „Finanse Komunalne” 2006, nr 6, s. 34.
- ⁶ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2021, s. 26.
- ⁷ W. Nykiel, *Cele i funkcje ulg i zwolnień podatkowych*, w: *Regulacje prawnopodatkowe i rozwiązania finansowe. Pro publico bono. Księga jubileuszowa Profesora Jana Głuchowskiego*, Toruń 2002, s. 189 i nast.
- ⁸ Samorząd terytorialny tradycyjnie traktowany jest jako przejaw realizacji władzy wykonawczej państwa, rozumianej funkcjonalnie. Można powiedzieć, że wspólnoty samorządowe powołane są zasadniczo do sprawowania administracji państwowej, tj. do urzeczywistniania zadań publicznych w granicach konstytucji i ustaw, przy dysponowaniu określonymi (władczymi) środkami działania – zob. szerzej P. Sarnecki, Komentarz do art. 16 Konstytucji RP, w: L. Garlicki (red.), M. Zubik (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Tom I, wyd. II, Warszawa 2016, lex/elektronika.
- ⁹ Tamże, s. 192.
- ¹⁰ *Słownik języka polskiego*, red. M. Szymczak, t. 2, Warszawa 1979, s. 928.
- ¹¹ Tak jest np. w Gminie Stara Biała, zob. Biuletyn Informacji Publicznej Gminy Stara Biała, *Wniosek o udzielenie ulgi inwestycyjnej w podatku rolnym*, <https://bip.starabiala.pl/sprawa-do-zalatwienia/2329/wniosek-o-udzielenie-ulgi-inwestycyjnej-w-podatku-rolnym>, dostęp: 7.03.2023.
- ¹² L. Etel, B. Pahl, M. Popławski, *Podatek rolny. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 297.
- ¹³ PS2.843.19.18, niepubl.
- ¹⁴ I SA/Lu 921/17, LEX nr 2508337.
- ¹⁵ Tamże.
- ¹⁶ B. Pahl, *Zakup i zainstalowanie instalacji fotowoltaicznych a ulga inwestycyjna w podatku rolnym*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2019, nr 12, s. 6-13.
- ¹⁷ III SA/Wa 2427/18, LEX nr 2681803.
- ¹⁸ Tamże.
- ¹⁹ I SA/Ld 146/21, LEX nr 3174675.
- ²⁰ Wyrok ten zapadł w następującym stanie faktycznym. Podatnik złożył wniosek o przyznanie ulgi inwestycyjnej, do którego załączył oświadczenie, że produkowana energia elektryczna jest wykorzystywana na cele produkcyjne prowadzonego przez niego gospodarstwa rolnego, głównie produkcję zwierzęcą (hodowla krów mlecznych). Instalacja fotowoltaiczna umieszczona na dachu budynku gospodarczego i mieszkalnego jest źródłem oświetlenia, zasilą dojarkę udojową, basen chłodniczy do mleka, spawarkę i urządzenia elektryczne służące do naprawy maszyn rolniczych, urządzenia do mieszania i rozdrabniania pasz, wentylatory chłodzące, a także bojler elektryczny do ogrzewania wody. Zgodnie z oświadczeniem podatnika instalacja zaopatruje w prąd także budynek mieszkalny. Jest zamontowany jeden wspólny licznik, nie ma więc fizycznej możliwości rozdzielania, jaka część energii spożytkowana jest na cele bytowe, a jaka na cele produkcyjne. Organ zauważył, że wykorzystywanie energii słonecznej w części w budynku mieszkalnym nie pozbawia podatnika prawa do ulgi inwestycyjnej. Jednakże do wniosku podatnik dołączył dokument – potwierdzenie przyłączenia mikroinstalacji do sieci elektroenergetycznej wystawione przez spółkę A., z którego wynika, że przyłączonym obiektem jest nie gospodarstwo rolne, a budynek mieszkalny w gospodarstwie rolnym, co przesądza, że urządzenia nie są wykorzystywane na cele produkcyjne gospodarstwa rolnego. Wątpliwość organu podatkowego wzbudza ponadto stawka podatku VAT 8% na fakturze wystawionej przez wykonawcę, co w przypadku podatnika podatku VAT mającego wyraźnie rozdzieloną księgowość na gospodarstwo rolne i gospodarstwo domowe jest kwestią dyskusyjną i przemawiającą za tym, że cele bytowe, mieszkaniowe są celami nadrzędnymi zrealizowanej inwestycji. W konsekwencji wójt wydał decyzję o odmowie przyznania ulgi inwestycyjnej. Została ona utrzymana w mocy przez samorządowe kolegium odwoławcze.
- ²¹ *Słownik języka polskiego*, red. M. Szymczak, t. 3, Warszawa 1981, s. 619.
- ²² Problem ten był już sygnalizowany blisko 20 lat temu, zob. szerzej: R. Dowgier i in., *Reforma podatków majątkowych*, Warszawa 2004, s. 149.
- ²³ Zmiana weszła w życie z dniem 1 stycznia 2009 r. na mocy ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o zmianie ustawy o wspieraniu rozwoju obszarów wiejskich z udziałem środków Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 237, poz. 1655).
- ²⁴ I SA/OI 810/15, LEX nr 2013586.
- ²⁵ Tamże.
- ²⁶ I SA/Bd 888/17, LEX nr 2426870.
- ²⁷ Tamże.
- ²⁸ Podobnie problem ten w odniesieniu do inwestycji w zakresie budowy i modernizacji budynków gospodarczych jest dostrzegany w doktrynie prawa podatkowego, zob. L. Etel, *Podatki od nieruchomości*, Warszawa 2009, s. 388.
- ²⁹ Zob. A. Hanusz, *Polityka podatkowa w zakresie różnicowania dochodów rolniczych w Polsce. Na przykładzie podatku gruntowego i rolnego*, Lublin 1996, s. 261.

Bibliografia

Literatura

- Dowgier R. i in., *Reforma podatków majątkowych*, Warszawa 2004.
- Etel L., *Podatki od nieruchomości*, Warszawa 2009.
- Etel L. i in., *Prawo podatkowe w pytaniach i odpowiedziach*, Warszawa 2006.
- Etel L., Pahl B., Popławski M., *Podatek rolny. Komentarz*, Warszawa 2020.
- Hanusz A., *Polityka podatkowa w zakresie różnicowania dochodów rolniczych w Polsce. Na przykładzie podatku gruntowego i rolnego*, Lublin 1996.
- Hanusz A., *Wyłączenia, zwolnienia i ulgi w podatkach rolnym i leśnym*, „Finanse Komunalne” 2006, nr 6.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2021.
- Nykiel W., *Cele i funkcje ulg i zwolnień podatkowych*, w: *Regulacje prawnopodatkowe i rozwiązania finansowe. Pro publico bono. Księga jubileuszowa Profesora Jana Głuchowskiego*, Toruń 2002.
- Pahl B., *Ulga inwestycyjna w podatku rolnym – problemy praktyczne*, „Finanse Komunalne” 2007, nr 10.
- Pahl B., *Zakup i zainstalowanie instalacji fotowoltaicznych a ulga inwestycyjna w podatku rolnym*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2019, nr 12.
- Słownik języka polskiego*, red. M. Szymczak, t. 2, Warszawa 1979.
- Słownik języka polskiego*, red. M. Szymczak, t. 3, Warszawa 1981.

Źródła internetowe

- Biuletyn Informacji Publicznej Gminy Stara Biała, *Wniosek o udzielenie ulgi inwestycyjnej w podatku rolnym*, <https://bip.starabiala.pl/sprawa-do-zalatwienia/2329/wniosek-o-udzielenie-ulgi-inwestycyjnej-w-podatku-rolnym>, dostęp: 7.03.2023.

Akty prawne

- Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o zmianie ustawy o wspieraniu rozwoju obszarów wiejskich z udziałem środków Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 237, poz. 1655.
- Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 333.

Orzecnictwo

- Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 6 grudnia 2017 r., I SA/Bd 888/17, LEX nr 2426870.
- Wyrok WSA w Lublinie z dnia 10 stycznia 2018 r., I SA/Lu 921/17, LEX nr 2508337.
- Wyrok WSA w Łodzi z dnia 20 kwietnia 2021 r., I SA/Ld 146/21, LEX nr 3174675.
- Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 25 lutego 2016 r., I SA/OI 810/15, LEX nr 2013586.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 kwietnia 2019 r., III SA/Wa 2427/18, LEX nr 2681803.

Inne źródła

- Pismo Ministerstwa Finansów z dnia 18 maja 2018 r., PS2.843.19.18, niepubl.