

USTALANIE PODSTAWY OPODATKOWANIA W PODATKU OD NIERUCHOMOŚCI W PRZYPADKU ELEKTROWNI WIATROWYCH W ŚWIETLE WYROKÓW NSA

Tax base for real estate tax due on wind power plant in the light of the Supreme Administrative Court

ABSTRACT

The text is aimed at presenting legal issues related to establish tax base for real estate due on wind power plants based on two Supreme Administrative Court judicial decisions: judgement of 9 July 2019 II FSK 2413/18 and judgement of 26 November 2019 II FSK 1498/19. The essay is concerned with the tax base. The tax base is quantitative or valuable and it relates to the specific subject of taxation. In this case it is wind power plant as a building related to running a business. The text includes an analysis of the Local Tax and Charges Act. In this case there is two ways to determine the tax base. First, value that is the basis for the calculation of tax amortization in a specific year, not reduced by amortization deductions and in the case of fully amortized building - their value on January 1 in the year of last amortization. Secondly, the tax base is market value but only when there are no amortization deductions. The author attempts to answer the questions „What if the wind power plant isn't completely amortized?” and „What if the Land and Property Register doesn't include fixed assets?”. This article is focused on two Supreme Administrative Court judicial decisions and on Polish legislation – such as Local Tax and Charges Act and Construction Law. The text includes factual analysis, court's thought process, ruling and the court's reasoning. However, line of jurisprudence is not homogeneous. One judgement allows the admission of a market value as the tax base only when depreciation charges are not made. The second judgement presents a different line of jurisprudence. In this case, the court allows market value as the tax base when depreciation charges are made but initial value of the structure have to include other parts that are not a building.

Keywords: wind power plant – real estate tax – wind power plant the tax base

JEL Classification: H72, H79, K39

1. UWAGI WSTĘPNE

Od ponad trzech lat można zaobserwować narastający konflikt pomiędzy właścicielami elektrowni wiatrowych a samorządami gminnymi, które zobowiązane są do pobierania od tych podmiotów podatku od nieruchomości. Ciągące się latami spory sądowe są wynikiem nieprecyzyjnych nowelizacji przepisów, w wyniku których Naczelny Sąd Administracyjny wydał wiele wyroków, nie wyznaczając jednak jednoznacznej interpretacji przepisów. Genezą konfliktu jest wejście w życie 1 stycznia 2017 roku ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych, czyli tzw. ustawy wiatrakowej, stanowiącej jakoby podstawą opodatkowania elektrowni wiatrowych były zarówno części budowlane jak i techniczne¹. Intencją ustawodawcy było dopuszczenie stosowania przepisów prawa budowlanego do elektrowni wiatrowych. Za istotę sporu w kwestii podstawy opodatkowania elektrowni wiatrowych należy uznać to, czy dokonywanie odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych,

które nie stanowią jednocześnie budowli, pozwala na zaniegowanie ustalenia podstawy opodatkowania jako wartości stanowiącej podstawę obliczenia amortyzacji w danych roku, a dają przyzwolenie na opodatkowanie wartości rynkowej elektrowni.

Celem niniejszego opracowania jest ustalenie podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości w przypadku elektrowni wiatrowych w świetle dwóch wyroków Naczelnego Sądu Administracyjnego. W celu tym należy zdefiniować podstawę opodatkowania, czyli skonkretyzowany wartościowo lub ilościowo przedmiot podatkowy². Niezbędne do zrozumienia rozważanego problemu jest odróżnienie podstawy opodatkowania od przedmiotu opodatkowania. Za przedmiot opodatkowania uznaje się stan faktyczny, od którego zaistnienia ustawodawca uzależnia powstanie obowiązku podatkowego³. Niezbędne wydaje się być ponadto scharakteryzowanie amortyzacji, stano-

² Zob. szerzej A. Hanusz, *Konstrukcja podatku*, [w:] *Prawo finansowe. Wybrane zagadnienia*, red. idem, Warszawa 2019, s. 209.

³ Zob. szerzej A. Hanusz, *Konstrukcja podatku*, [w:] *Prawo finansowe...*, s. 206.

¹ Zob. szerzej M. Czuba, M. Wielec, *Opodatkowanie elektrowni wiatrowych w Polsce – wybrane aspekty*, IKAR 2019, nr 5.

więcej zespół operacji finansowo-księgowych polegających na okresowym zmniejszaniu w bilansie przedsiębiorcy wartości jego środków trwałych za pomocą odpisów amortyzacyjnych, odzwierciedlających spadek wartości środków w wyniku korzystania z nich⁴. Główną osią niniejszego opracowania jest scharakteryzowanie tego, czy jako podstawę opodatkowania należy przyjąć wartość rynkową budowli czy wartość stanowiącą podstawę obliczania amortyzacji w danym roku. Niejako uboczną kwestią będzie stwierdzenie o tym, jakie części budowli należy wliczać do podstawy opodatkowania i kto o tym decyduje.

Teza badawcza pracy brzmi następująco. Zgodnie z wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 lipca 2019 roku o sygnaturze II FSK 2413/18 podstawą opodatkowania w podatku od nieruchomości w przypadku elektrowni wiatrowych wyłącznie wtedy jest wartość rynkowa, gdy od budowli w ogóle nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. Natomiast gdy od budowli lub jej części dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, wtedy podstawę opodatkowania określa wartość, będąca podstawą obliczenia amortyzacji w danym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych – wartość z dnia pierwszego stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. Odrębną linię orzeczniczą przyjął natomiast wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 listopada 2019 roku o sygnaturze II FSK 1498/19. Wyrok ten stanowi, że w przypadku, w którym ujęto w ewidencji środków trwałych wartości początkowe, które stanowią nie tylko części budowlane elektrowni wiatrowej i urządzenia przeznaczone do produkcji energii elektrycznej, ale ponadto inne elementy lub infrastrukturę towarzyszącą, które nie są budowlami i nie mogą być opodatkowane podatkiem od nieruchomości, to taka okoliczność jest wystarczającą przesłanką do opodatkowania elektrowni według jej wartości rynkowej.

2. OGÓLNA CHARAKTERYSTYKA USTALENIA PODSTAWY OPODATKOWANIA ELEKTROWNI WIATROWEJ W PODATKU OD NIERUCHOMOŚCI

Rozpatrzenie kwestii podstawy opodatkowania elektrowni wiatrowych należy rozpocząć od wykładni przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ponieważ elektrownie wiatrową należy uznać za budowlę związaną z prowadzeniem działalności gospodarczej⁵. Oba rozpatrywane orzeczenia jako filar swojego uzasadnienia stawiają artykuł czwarty ustęp pierwszy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Art. 5 ust. 1 pkt. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych stanowi, że dla budowli i ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej na podstawie opodatkowania zalicza się wartość stanowiącą podstawę obliczania amortyzacji w danym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych jest nią wartość z dnia pierwszego stycz-

nia roku, w którym dokonany został ostatni odpis amortyzacyjny⁶. Natomiast art. 4 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych artykułu stanowi, że w przypadku, w którym nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych od budowli i ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, podstawę opodatkowania stanowi wartość rynkowa budowli lub jej części ustalana na dzień pierwszego stycznia roku podatkowego następującego po roku, w którym to dokonano ulepszenia lub aktualizacji wyceny środków trwałych⁷. Podatek naliczany od całej elektrowni wiatrowej jest znacznie wyższy niż w przypadku, w którym zakres opodatkowania uwzględnia stosunek wartości części budowlanych do części prądotwórczej nieruchomości⁸.

Wymienione powyżej artykuły należy uznać jako podstawowy sposób obliczania podstawy opodatkowania elektrowni wiatrowych w podatku od nieruchomości. Jednakże ustawodawca podczas tworzenia tych przepisów nie uwzględnił faktu, że w wielu przypadkach elektrownia wiatrowa nie będzie obiektem całkowicie zamortyzowanym. Większość spółek, będących właścicielami tych obiektów ujęło w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych nie tylko środki trwałe, których wartości początkowe zawierają przede wszystkim główne elementy budowlane elektrowni wiatrowych, to jest fundament, wieżę oraz urządzenia służące do wytwarzania energii elektrycznej. W ewidencji właściciele uwzględniali takie elementy, które nie wchodziły w skład elektrowni wiatrowej w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, są to na przykład różnego typu oprogramowania, oświetlenia czy wyciągarki. W konsekwencji niejasno uchwalonych przepisów dla potrzeb podatku od nieruchomości niezbędne jest określenie, czy za budowlę, w myśl ustawy Prawo Budowlane należy uznać tylko część budowlaną elektrowni wiatrowej, wniesioną z użyciem wyrobów budowlanych, czy też całą elektrownię wiatrową⁹.

Nie do przyjęcia jest również stanowisko orzecznicze odmawiające prawa do zastosowania przez podatników podstawy opodatkowania w formie wartości rynkowej. Sądy nie zapewniają podatnikom sposobu wyboru środków z ewidencji, które należy włączyć do podstawy opodatkowania. W uzasadnieniu wyroków skład orzekający nie wskazuje praktycznego sposobu określenia podstawy opodatkowania na gruncie ewidencji środków trwałych. Oznacza to, że w praktyce podatnicy powinni jako podstawę opodatkowania przyjąć całość infrastruktury elektrowni wiatrowej. Stanowisko sądów, biernych na potrzebę ustalenia tego, co należy zaliczyć w podstawie opodatkowania jest krytyczne dla przedsiębiorców, powodując w ten sposób znaczne podwyższenie kwoty podatku od nieruchomości. Ustalenie podstawy opodatkowania elektrowni wiatrowej, będącej przedmiotem opodatkowania bardzo wielowymiarowym pociąga za sobą bardzo niekorzystne dla ich właścicieli konsekwen-

6 Art.4 ust.1 pkt.3 u.p.o.l.

7 Art. 4 ust. 5 u.p.o.l.

8 M. Bałuka, *Elektrownie wiatrowe a podatek od nieruchomości*, [w:] *Podatki i opłaty samorządowe. Aktualne problemy dogmatyczne i orzecznicze*, red. A. Niezgoda, J. Barczak, P. Szczęśniak, Lublin 2016

9 Art. 3 pkt. 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994r. – Prawo Budowlane. Dz.U. 2020 poz. 1333.

4 Zob. szerzej A. Hanusz, *Podatek od nieruchomości*, [w:] *Źródła finansowania samorządu terytorialnego*, red. idem, Warszawa 2015, s. 59.

5 Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych Dz.U. 1991 nr 9 poz. 31., dalej jako: u.p.o.l.

cje wynikające z tego, że kompleksowość środków trwałych, nie pozwala na dokładne wyróżnienie elementów podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

3. PODSTAWA OPODATKOWANIA ELEKTROWNI WIA- TROWYCH NA PODSTAWIE WYROKU NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO Z DNIA 9 LIPCA 2019 ROKU – II FSK 2413/18

Przed wnikliwym przedstawieniem podstawy opodatkowania ustalonej w powyższym wyroku, niezbędne jest ogólne przedstawienie stanu faktycznego. Podatnik, będący osobą prawną popierał ustalenie podstawy opodatkowania poprzez ustalenie wartości rynkowej elektrowni. Argumentował to faktem, że w ewidencji środków trwałych spółki nie istnieje pojedynczy środek trwały, który można nazwać elektrownią wiatrową. Podatnik ponadto nie posiadał środków trwałych, które mogły odpowiadać elementowi budowlanemu ustalonemu w ustawie o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych. Zajął on stanowisko, że poszczególne środki trwałe zawierają nie tylko elementy budowlane elektrowni wiatrowej. W związku z tym podatnik uznał, że na podstawie ewidencji środków trwałych niemożliwe jest ustalenie wartości elektrowni wiatrowej, a ponadto nie posiada szczegółowych danych źródłowych, które pozwoliłyby na ich odtworzenie.

Organ podatkowy stwierdził, że podstawę opodatkowania stanowi wartość, będąca podstawą dokonywania odpisów amortyzacyjnych, ustalona zgodnie z przepisami o podatkach dochodowych na dzień pierwszy stycznia roku podatkowego, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne. Uznano, że tak ustalona podstawa opodatkowania jest właściwa także wtedy, gdy elektrownia wiatrowa nie stanowi odrębnego środka trwałego, od którego dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. Wojewódzki Sąd Administracyjny przyłączył się do powyższej opinii, stwierdzając że fakt nieposiadania w ewidencji środków trwałych zindywidualizowanego i odrębnego środka trwałego w postaci elektrowni wiatrowej nie ma wpływu na zastosowanie podstawy opodatkowania w postaci wartości rynkowej. Sąd argumentował to faktem, że ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie wymaga, aby budowla będąca przedmiotem opodatkowania stanowiła zindywidualizowany i odrębny przedmiot opodatkowania¹⁰. Jego zdaniem na określenie podstawy opodatkowania nie ma wpływu fakt, że w ewidencji środków trwałych Spółka dokonuje odrębnych odpisów dla urządzeń technicznych oraz dla części budowlanych. Naczelny Sąd Administracyjny w skardze kasacyjnej podzielił stanowisko Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego oraz organu interpretacyjnego, oświadczając że podstawę opodatkowania stanowi wartość ustalona na dzień pierwszy stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczenia amortyzacji w danym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne.

W uzasadnieniu Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że dla ustalenia podstawy opodatkowania bez znaczenia jest to, czy elektrownia wiatrowa figuruje w ewidencji środków trwałych jako samodzielny środek trwały, ponieważ przedmiotem opodatkowania w podatku od nieruchomości jest budowla lub jej część, a nie środki trwałe. Zda-

niem sądu, ważne z punktu widzenia sprawy jest jedynie to, jakie elementy wchodzi w skład elektrowni wiatrowej oraz to, czy dokonywane są od nich odpisy amortyzacyjne. Najbardziej istotna w kwestii ustalenia podstawy opodatkowania jest sformułowana przez sąd konkluzja, mówiąca o tym, że warunkiem zastosowania jako podstawy opodatkowania wartości, będącej podstawą obliczania amortyzacji w danym roku, jest fakt dokonywania odpisów amortyzacyjnych. Sąd w ten sposób przyłączył się do bardzo płytkiej linii orzeczniczej, warunkującej zastosowanie wartości rynkowej jako podstawy opodatkowania wyłącznie wtedy, gdy odpisy amortyzacyjne nie są dokonywane. Wykładnia językowa jednoznacznie wskazuje, że gdy dokonywane są odpisy amortyzacyjne, to wówczas zastosowanie znajdzie zasada określona w art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych¹¹, natomiast gdy odpisy nie są dokonywane, to w takim przypadku trzeba zastosować metodę określoną w art. 4 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych¹².

4. PODSTAWA OPODATKOWANIA ELEKTROWNI WIA- TROWYCH NA PODSTAWIE WYROKU NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO Z DNIA 26 LISTOPADA 2019 ROKU – II FSK 1498/19

Stan faktyczny w przedstawionym wyroku miał się następująco. Podatnik, będący osobą prawną wystąpił o wydanie interpretacji indywidualnej przez organ podatkowy, dotyczącej podstawy opodatkowania elektrowni wiatrowej. Zdaniem podatnika podstawę opodatkowania powinna stanowić wartość rynkowa. Uzasadniał to faktem, że dokonuje odpisów amortyzacyjnych od pojedynczych środków trwałych, a w księgach podatkowych nie posiada elektrowni wiatrowej jako samodzielnego środka trwałego. Jego zdaniem niemożliwe jest ustalenie podstawy opodatkowania w inny sposób, niż poprzez ustalenie jej wartości rynkowej. Argumentem organu podatkowego, jako organu rozpatrującego interpretację indywidualną był fakt, że podatnik ujął w ewidencji środków trwałych wartości początkowe części budowlanych elektrowni oraz urządzeń służących do wytwarzania energii elektrycznej, które jego zdaniem wykluczają wyznaczenie podstawy opodatkowania jako wartości rynkowej. Wojewódzki Sąd Administracyjny nie uznał zasadności skargi podatnika na interpretację organu podatkowego. Zdaniem sądu ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie przewiduje warunku, jakoby budowla miała stanowić jeden środek trwały. Kilka środków trwałych, które połączone stanowią budowlę należy opodatkować łącznie, w ten sposób opodatkowaniu podlega elektrownia wiatrowa, będąca budowlą. Sąd pierwszej instancji nie wskazuje jakie konkretnie środki trwałe należy zaliczyć do podstawy opodatkowania, pozostawiając to poza zakresem swojego orzeczenia i stwierdzając, że obowiązek ten leży na podatniku. Sąd pierwszej instancji jasno wyraził tezę widoczną w poprzednio omawianym wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego, mówi ona o tym, że wartość rynkowa budowli stanowi podstawę opodatkowania wyłącznie wtedy, gdy odpisy amortyzacyjne nie są dokonywane.

10 Art. 4 ust. 3 u.p.o.l.

11 Art. 4 ust. 1 pkt. 3 u.p.o.l.

12 Art. 4 ust. 5 u.p.o.l.

Naczelny Sąd Administracyjny po rozpatrzeniu skargi kasacyjnej uchylił wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego oraz interpretację Wójta. W uzasadnieniu Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że wartość stanowiąca podstawę dokonywania odpisów amortyzacyjnych może stanowić podstawę opodatkowania wyłącznie wtedy, gdy możliwe jest ustalenie tej wartości. Analogicznie w przypadku, w którym określenie tej wartości jest niemożliwe, podstawę opodatkowania stanowi wartość rynkowa. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego stanowisko reprezentowane przez organ interpretacyjny oraz Sąd Pierwszej Instancji jest niedorzeczne, ponieważ ich zdaniem Spółka powinna przyjąć jako podstawę opodatkowania wartość początkową elektrowni wiatrowej, pomimo że ewidencja środków trwałych na to nie pozwala. Uzasadniając podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości Naczelny Sąd Administracyjny skonfrontował ze sobą przedmiot opodatkowania. Jego zdaniem okoliczność, że opodatkowaniu podlegają budowle lub ich części prowadzi do wniosku, że podstawą opodatkowania nie jest wartość początkowa środka trwałego, ale właśnie wartość budowli lub jej części. Prowadzi to do konkluzji, że jeżeli do wartości początkowej elektrowni zostały skapitalizowane nie tylko niezbędne elementy budowlane, ale także infrastruktura towarzysząca, która nie jest budowlą, to niemożliwe jest przyjęcie w taki sposób podstawy opodatkowania. Dlatego też podstawę opodatkowania w przedstawionym stanie faktycznym zgodnie z ustawą o podatkach i opłatach lokalnych powinna stanowić wartość rynkowa elektrowni wiatrowej¹³.

Zapadłe w powyższym wyroku tezy wraz z argumentacją należy uznać za słuszne. Jeżeli w wartości początkowej środka trwałego ujęto inne elementy obok części budowlanych i komponentów przeznaczonych do produkcji energii, które nie stanowią budowli, to okoliczność taka jest wystarczającą przesłanką do zastosowania artykułu 4 ustęp 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Przedstawione w uzasadnieniu wyroku rozumowanie niejako podziela pogląd prezentowany obecnie w doktrynie, jakoby nieuprawnione rozszerzenie przedmiotu opodatkowania na elementy niestanowiące budowli mogło stanowić naruszenie Konstytucji, a konkretniej złamania przepisu dotyczącego nakładania obciążeń finansowych¹⁴.

5. UWAGI KOŃCOWE

Podsumowując należy stwierdzić, że przedstawione powyżej orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego prezentują odmienne linie interpretacyjne. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego o sygnaturze II FSK 2413/18 za warunek zastosowania wartości rynkowej jako podstawy opodatkowania stawia wyłącznie okoliczność, gdy odpisy amortyzacyjne od budowli nie są dokonywane. Taka wykładnia przepisów wydaje się być bardzo niedoskonała. Dosłowne rozumowanie przepisów stawia podatnika w bardzo trudnej sytuacji, w której wybranie i włączenie poszczególnych środków trwałych do podstawy opodatkowania jest niekiedy nawet

niemożliwe. Natomiast wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego o sygnaturze II FSK 1498/19 wydaje się być bardziej rozsądny i słuszny dla podatników. Sąd uznał, że w przypadku ujęcia w ewidencji środków trwałych wartości początkowych obejmujących nie tylko części budowlanych elektrowni wiatrowej i podzespołów do wytwarzania energii elektrycznej, ale także innych części składowych niebędących budowlą, to podstawę opodatkowania stanowi wartość rynkowa budowli, czyli w tym przypadku elektrowni wiatrowej.

Wśród postulatów *de lege lata* należy zwrócić uwagę na to, że obowiązujące przepisy regulujące kwestię opodatkowania elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości były powody powstania szeregu wieloletnich sporów sądowych. Przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych¹⁵, jak i tak zwanej ustawy wiatrakowej są bardzo niejasne, dając możliwość interpretacji na wiele różnych sposobów¹⁶. Wina nieracjonalnego ustawodawcy jest bardzo widoczna w tym przypadku. Uchwalenie przez legislaturę bardzo nieścisłych i płytkich przepisów pozwoliło samorządom na łatwe zwiększenie ich wpływów z podatku od nieruchomości. To, jak bardzo przepisy te są nieprecyzyjne potwierdza fakt, że nawet w judykaturze powstał spór, który tylko zwiększa niepewność podatników.

Natomiast wśród postulatów *de lege ferenda* należy jednoznacznie stwierdzić, że obowiązujące przepisy potrzebują nowelizacji. Niezbędne wydaje się ustalenie, jakie elementy elektrowni wiatrowej podlegają opodatkowaniu. Ponadto spór dotyczący podstawy opodatkowania wymaga od ustawodawcy jasnego ustalenia podstawy opodatkowania. Słusznym krokiem mogłaby się okazać dowolność wyboru przez podatnika tego, czy chce płacić podatek od wartości rynkowej elektrowni wiatrowej, czy też od wartości stanowiącej podstawę obliczenia amortyzacji. Innym wyjściem jest bardziej precyzyjne ustalenie tego, w jaki sposób należy rozumieć dokonywanie odpisów amortyzacyjnych od budowli lub jej części. Organy ustawodawcze powinny uchwalić bardziej precyzyjne przepisy, które nie pozostawiałyby luk prawnych, uniemożliwiających poprawne stosowanie tych przepisów.

BIBLIOGRAFIA

1. Wyrok NSA z dnia 9 lipca 2019 r., II FSK 2413/18, baza orzeczeń NSA
2. Wyrok NSA z dnia 26 listopada 2019 r., II FSK 1498/19, lex nr 2756800
3. Czuba M., Wielec M., *Opodatkowanie elektrowni wiatrowych w Polsce*, IKAR 2019, Nr 5
4. Hanusz A., *Prawo finansowe. Wybrane zagadnienia*, red. ideam, Warszawa 2019
5. Hanusz A., *Źródła finansowania samorządu terytorialnego*, red. idem, Warszawa 2015
6. Bałuka M., *Elektrownie wiatrowe a podatek od nieruchomości*, [w:] *Podatki i opłaty samorządowe. Aktualne problemy dogmatyczne i orzecznictwo*, red. A. Niezgoda, J. Barczak, P. Szczeńsiak, Lublin 2016.

¹³ Art. 4 ustęp 5 u.p.o.l.

¹⁴ Zob. art. 217 Konstytucji RP z dnia 2 kwietnia 1997r. Dz.U. 1997 nr 78 poz. 483.

¹⁵ Ustawa z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych Dz.U. 1991 nr 9 poz. 31.

¹⁶ Ustawa z dnia 20 maja 2016r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych Dz.U. 2016 poz 631.