MINISTER ENERGII

Warszawa, 16.09.2019 r.

DEO.I.050.1.2019
IK: 385330

Dot. sygn. akt K 4/19

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY
KANCELARIA
wpł. dnia 16. 09. 2019
Nr wg EZD 2013.2019

Wojciech Sych
Sędzia Trybunału
Konstytucyjnego
Zastępca Przewodniczącego
składu orzekającego

Szanowny Panie Sędzio,

W odpowiedzi na pismo z dnia 30 lipca br. w sprawie połączonych wniosków organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego o zbadanie zgodności art. 17 pkt 2 ustawy z dnia 7 czerwca 2018 r. o zmianie ustawy o odnawialnych źródłach energii oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1276) (dalej: „nowelizacja ustawy OZE") z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej, na podstawie art. 71 ust. 1 w związku z art. 69 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072 oraz z 2019 r. poz. 125)

przedstawiam następujące stanowisko:

art. 17 pkt 2 nowelizacji ustawy OZE jest zgodny z art. 2 w zw. z art. 167 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Uzasadnienie

W dniu 31 lipca 2019 r. (data wpływu pisma) Trybunał Konstytucyjny (dalej: „Trybunał") zwrócił się do Ministra Energii o ustosunkowanie się do zarzutów podniesionych w sprawie połączonych wniosków organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego o zbadanie zgodności z Konstytucją art. 17 pkt 2 nowelizacji ustawy OZE w zakresie, w

jakim przewiduje wejście w życie z mocą wsteczną, od dnia 01.01.2018 r., art. 2 pkt 1 i 6 oraz art. 3 pkt 1 tej ustawy.

Wnioski o zbadanie konstytucyjności art. 17 pkt 2 nowelizacji ustawy OZE złożyło dziewięć rad gmin, tj.:

1) Świecie nad Osą;
2) Michów;
3) Stupsk;
4) Kobylnica;
5) Lubowidz;
6) Dąbrowice;
7) Kamiennik;
8) Rusiec;
9) Dygowo

oraz Rada Miejska w Pelplinie, (dalej: „Wnioskodawcy").

Art. 17 pkt 2 nowelizacji ustawy OZE jest przepisem o wejściu w życie, zgodnie z którym, art. 2 pkt 1 i 6 oraz art. 3 pkt 1 nowelizacji ustawy OZE weszły w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia, tj. 29 czerwca 2018 r., z mocą od dnia 1 stycznia 2018 r.

W art. 2 pkt 1 nowelizacji ustawy OZE (dotyczący art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane, dalej: „uPb") dokonano zmiany definicji budowli w rozumieniu uPb, w taki sposób, że w zakresie definicji budowli wprowadzono do katalogu obiektów budowlanych zaliczanych do tej kategorii części budowlane urządzeń technicznych, w tym elektrowni wiatrowych. W art. 2 pkt 6 nowelizacji ustawy OZE (dotyczący załącznika do uPb) wprowadzono zmianę wskazującą, że obiektem budowlanym są części budowlane elektrowni wiatrowych (zmiana nazwy kategorii XXIX obiektów budowlanych).

I. Stan faktyczny

Podatek od nieruchomości dla elektrowni wiatrowych od 26 września 2005 r. do 1 stycznia 2017 r. kształtowały przepisy uPb oraz ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (dalej: „upol"). Zgodnie z nimi, budowlą w rozumieniu przepisów upol były wyłącznie części budowlane urządzenia technicznego, jakim jest elektrownia wiatrowa. W związku z tym, do podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie wliczano wartości generatora, rotora z gondolą, wirnika, skrzyni biegów,

komputera sterującego, transformatora, rozdzielni energetycznej, instalacji alarmowej zdalnego sterowania. Orzecznictwo uznawało, że budowlą, stanowiącą przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości jest w związku z tym wyłącznie fundament i wieża (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 15 maja 2012 r., sygn. akt II FSK 2132/10, z 5 stycznia 2010 r., sygn. akt II FSK 1101/08, z 2 grudnia 2011 r. sygn. akt II FSK 1658/10, z 30 lipca 2009 r., sygn. akt II FSK 202/08, z 7 października 2009 r. sygn. akt II FSK 635/08, z 16 grudnia 2009 r., sygn. akt II FSK 1184/08, z 20 stycznia 2012 r., sygn. akt II FSK 1397/10).

Od dnia wejścia w życie ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych[1)] (dalej: „ustawa o elektrowniach wiatrowych"), elektrownia wiatrowa w całości stanowi obiekt budowlany (budowlę), co wynika ze zmian wprowadzonych przez art. 9 do uPb w zakresie definicji „budowli", jak również z Załącznika do uPb, gdzie elektrownie wiatrowe zostały wprost wymienione jako obiekt budowlany (kategoria XXIX Załącznika). Upol nie zawiera odrębnej od uPb definicji budowli. Upol definiuje budowlę, jako 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. Konsekwencją zastosowania takiej techniki legislacyjnej jest to, że każda zmiana dokonywana w definicji budowli zawartej w uPb powoduje automatycznie zmianę definicji budowli w upol.

Wskazać jednakże należy, iż zaproponowana w ustawie o elektrowniach wiatrowych definicja elektrowni wiatrowej zawierała błąd logiczny. Polegał on na tym, że zgodnie z art. 2 pkt 1 ustawy o elektrowniach wiatrowych w jej pierwotnym brzmieniu, elektrownia wiatrowa to: *„budowla w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, składająca 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)"*. Tym samym parametr „mocy większej niż moc mikroinstalacji (...)" odnosił się do wieży będącej elementem konstrukcyjnym budowli. Z technicznego punktu widzenia przywołanie przesłanki mocy mikroinstalacji uprawnione było wyłącznie w odniesieniu do elementów technicznych elektrowni wiatrowej.

W zamierzeniu autorów poselskiej inicjatywy (ustawy o elektrowniach wiatrowych) zmiana prawa miała być ukierunkowana na podniesienie poziomu bezpieczeństwa

[1)] Dz. U. z 2019 r. poz. 654 oraz 1524.

funkcjonowania elektrowni wiatrowych poprzez odpowiednie rozszerzenie właściwości organów nadzoru budowlanego na całość konstrukcji. Wynikało to wprost z uzasadnienia: „W projekcie ustawy zaproponowano wykreślenie przepisu wprowadzającego podział elektrowni wiatrowych na części budowlaną i niebudowlaną. W proponowanym stanie prawnym cała elektrownia wiatrowa będzie obiektem budowlanym (budowlą), a tym samym zastosowanie do niej będą znajdować przepisy Prawa budowlanego dotyczące użytkowania obiektów budowlanych oraz dotyczących katastrof budowlanych.[2)]".

Jednakże, w efekcie zmiany definicji budowli, nastąpiła zmiana podatkowa. Należy też zauważyć, że wskazana w uzasadnieniu do projektu ustawy kwestia wysokości podatku od nieruchomości nie wynika z faktu zdefiniowania „elektrowni wiatrowej" w art. 2 pkt 1 tej ustawy, ale ze zmiany wprowadzonej w przepisie zmieniającym uPb (art. 9 – w rozdziale zmiany w przepisach obowiązujących).

Wraz z wejściem w życie ustawy o elektrowniach wiatrowych, i w związku z jej art. 17 [3)], od 1 stycznia 2017 r., opodatkowanie podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych uległo zmianie, w taki sposób, że do ustalenia wysokości podatku uwzględnieniu podlegała wartość całości urządzenia, łącznie z elementami technicznymi, tj. turbiną. Zmiana ta spowodowała znaczący (trzy-, czterokrotny) wzrost podatku od nieruchomości, który negatywnie wpływał na opłacalność prowadzonej działalności gospodarczej, a ponadto naruszał chronione konstytucyjnie wartości takie jak swoboda działalności gospodarczej czy równość podmiotów wobec prawa. Wskazać należy, iż tego typu nierówność dotyczyła jedynie wytwórców energii ze źródeł odnawialnych prowadzących działalność gospodarczą polegającą na wytwarzaniu energii elektrycznej z odnawialnego źródła energii, jakim jest wiatr.

Wskazać jednak należy, że dokładna skala skutków zmiany opodatkowania podatkiem od nieruchomości elektrowni wiatrowych znana była dopiero po 1 stycznia 2017 r., a faktycznie dopiero w 2018 r., z uwagi na art. 17 ustawy o elektrowniach wiatrowych oraz na możliwość prowadzenia przez gminy na swoim terenie własnej polityki podatkowej. Przy ostrożnych i racjonalnych ocenach skutków finansowych omawianego przepisu ustawodawca nie zakładał bowiem, że gminy zastosują wobec elektrowni wiatrowych tak wysoką stawkę opodatkowania, pomimo pełnej świadomości, że będzie to mieć bardzo

---

[2)] Druk sejmowy nr 315, dostępny online: http://sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=315.

[3)] Zgodnie z którym, od dnia wejścia w życie ustawy, tj. 16 lipca 2016 r., 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.

negatywne konsekwencje dla prowadzenia w tym zakresie działalności gospodarczej, a więc, perspektywicznie, również dla przychodów podatkowych tych gmin. Należy bowiem zauważyć, że gminy, w ramach przysługujących im uprawnień mogły wprowadzać preferencje w opodatkowaniu budowli, aż do jego całkowitego zniesienia. Zgodnie z art. 5 ust. 4 upol, przy określaniu stawki podatku od nieruchomości od budowli rada gminy mogła różnicować jej wysokość dla poszczególnych rodzajów przedmiotów opodatkowania, uwzględniając w szczególności rodzaj prowadzonej działalności. Na podstawie natomiast art. 7 ust. 3 upol, rada gminy mogła także, w drodze uchwały, wprowadzić inne niż ustawowe zwolnienia przedmiotowe z podatku od nieruchomości. Gminy w przeważającej większości nie skorzystały z tych instrumentów, a skorzystały z możliwości obłożenia elektrowni wiatrowych kilkukrotnie wyższym niż dotychczas podatkiem od nieruchomości. Można zatem zaryzykować stwierdzenie, że to decyzje gmin wymogły na ustawodawcy podjęcie działań legislacyjnych celem uzdrowienia sytuacji elektrowni wiatrowych, a w konsekwencji doprowadziły do przedstawianych przez gminy we wnioskach zawirowań w ich przychodach.

Zmiany przepisów regulujących opodatkowanie elektrowni wiatrowych dokonano ustawą z dnia 7 czerwca 2018 r. o zmianie ustawy o odnawialnych źródłach energii oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1276) (nowelizacja ustawy OZE), która to ustawa, w art. 2 pkt 1 i 6 oraz art. 3 pkt 1, zmieniała odpowiednio art. 3 pkt 3 i załącznik do uPb oraz art. 2 pkt 1 ustawy o elektrowniach wiatrowych.

Wprowadzone nowelizacją ustawy OZE zmiany skutkujące zmianą definicji budowli przywróciły więc zasady opodatkowania podatkiem od nieruchomości, które obowiązywały przed 1 stycznia 2017 r., rozstrzygając tym samym liczne wątpliwości podnoszone przez jednostki samorządu terytorialnego od czasu rozpoczęcia prac nad poselskim projektem ustawy o elektrowniach wiatrowych. Projekt nowelizacji ustawy OZE uzyskał poparcie Krajowej Rady Doradców Podatkowych, która na etapie parlamentarnym wyraziła opinię, zaznaczając, że *„treść zaproponowanej zmiany definicji budowli w u.p.b. (ustawa – Prawo budowlane), załącznika do tej ustawy jak również pojęcia elektrowni wiatrowej w u.i.e.w. (ustawa o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych) spełnia swoją rolę, tj. rozwiązuje problematyczną kwestię opodatkowania elektrowni wiatrowej od tzw. „całości", zapewnia powrót do racjonalnej formy opodatkowania elektrowni wiatrowych, która pozwoli podatnikom na kontynuowanie działalności gospodarczej w tym zakresie"* [4].

[4] Stanowisko Krajowej Izby Doradców Podatkowych do druku nr 2412 z dnia 18 kwietnia 2018 r. Dostęp online: http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?documentId=0F2FB5FF6B75AC93C12582780043B036.

Należy ponadto zaznaczyć, że przedmiotowa nowelizacja związana była również z wykonaniem zobowiązań unijnych. Zgodnie z treścią decyzji Komisji Europejskiej w sprawie *State aid* SA.43697 (2015/N) – *Poland – Polish support scheme for RES and relief for energy-intensive users* (Załącznik nr 1) (Ustawa o odnawialnych źródłach energii – aukcyjny system wsparcia OZE oraz ulgi w opłacie OZE dla przedsiębiorstw energochłonnych) z dnia 13 grudnia 2017 r., sygnatura SG-Greffe(2017)D/19933 (w motywie 152) władze polskie zobowiązały się, że polski rząd dołoży wszelkich starań, aby zapewnić wejście w życie nowelizacji ustawy OZE - w tym zmiany podatku od nieruchomości - nie później niż 1 stycznia 2018 r., na zasadach obowiązujących przed dniem 1 stycznia 2017 r.

Ponadto, w toku postępowania przed Dyrekcją Generalną do spraw Konkurencji Komisji Europejskiej w sprawie aukcyjnego mechanizmu wsparcia odnawialnych źródeł energii, zakończonego wydaniem ww. decyzji z dnia 13 grudnia 2017 r., Prezes Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów przekazał Ministrowi Energii formalną skargę złożoną przez inwestorów OZE, dotyczącą, w szczególności, niezgodnej z rynkiem wewnętrznym pomocy publicznej związanej ze zróżnicowanym traktowaniem farm wiatrowych na gruncie przepisów dotyczących podatku od nieruchomości (pismo DG COMP z dnia 24 maja 2017 r. B2/AB/MGA/ad D*2017/050536 w sprawie SA.48045 (2017/FC) – *Complaint concerning certain elements of the Polish support to RES producers*).

Powyższa skarga miała istotny wpływ na przebieg postępowania notyfikacyjnego w sprawie SA.43697, znacznie je wydłużając, skutkiem czego zachodziła poważna obawa, że nowelizacji nie da się uchwalić w 2017 r. W konsekwencji skargi inwestorów OZE, z Komisją Europejską zostały uzgodnione rozwiązania opisane w motywie 152 decyzji w sprawie SA.43697. Należy podkreślić, że rozwiązaniem bazowym i docelowym do wdrożenia była wprowadzona zmiana sposobu opodatkowania elektrowni wiatrowych. Drugie z rozwiązań - polegające na dostosowaniu poziomu cen referencyjnych dla farm wiatrowych było rozwiązaniem awaryjnym. Wynika to z treści motywu 152, który stanowi, że: „*The Polish authorities committed that, if for any reason independent from the Polish government the provisions for the real property tax would not be introduced in the RES Act in time, the reference prices for the wind technologies in the auctions to be held in 2018 will be amended in order to take into account a higher tax burden.*". Za taką niespodziewaną i niezależną od polskiego rządu przyczynę można uznać, np. przedłużające się konsultacje publiczne – obowiązkowy etap rządowego procesu legislacyjnego. To w takim kształcie, jako propozycja rozwiązania głównego i awaryjnego, polskie stanowisko zostało zaakceptowane przez Komisję Europejską.

Należy również wyjaśnić, że przyjęcie drugiego z omówionych przez Komisję rozwiązań (polegającego na dostosowaniu poziomu cen referencyjnych dla farm wiatrowych) pozwoliłoby na ograniczenie negatywnych konsekwencji na gruncie prawa pomocy publicznej związanych ze zróżnicowanym podatkowym traktowaniem farm wiatrowych, jedynie w zakresie związanym ściśle z aukcyjnym mechanizmem wsparcia OZE. Należy bowiem zwrócić uwagę, że zagadnienie dotyczące zasad opodatkowania podatkiem od nieruchomości farm wiatrowych zostało zaadresowane w decyzji w sprawie SA.43697 jedynie w takim w zakresie, w jakim kwestia ta miała wpływ na dopuszczalność pomocy publicznej w ramach analizowanego przez Komisję Europejską aukcyjnego mechanizmu wsparcia OZE. Wyłącznie z tego powodu w motywie 152 decyzji w sprawie SA.43697 Komisja dopuściła dwa alternatywne rozwiązania w zakresie opodatkowania farm wiatrowych.

Wprowadzenie rozwiązania alternatywnego nie pozwalałoby natomiast na eliminację ryzyka zainicjowania przez Komisję Europejską formalnej procedury dochodzeniowej (na podstawie art. 108 ust. 2 Traktatu o funkcjonowaniu UE) w odniesieniu do samych zasad opodatkowania podatkiem od nieruchomości operatorów instalacji wytwarzających energię elektryczną. **Otwarcie formalnej procedury dochodzeniowej, która, z dużym prawdopodobieństwem, mogłaby zostać zakończona wydaniem decyzji nakazującej zwrot pomocy publicznej przez innych wytwórców niż operatorzy farm wiatrowych, przyniosłoby negatywne skutki dla wielu wytwórców energii z OZE.**

Biorąc pod uwagę, że w ówczesnym czasie Komisja Europejska już dwukrotnie rozpoczynała formalną procedurę dochodzeniową dotyczącą pomocy publicznej w sprawach instrumentów podatkowych w Polsce (decyzja KE z dnia 19 września 2016 r. w sprawie pomocy państwa SA.44351 (2016/C) (ex 2016/EO) – Polska – Podatek od sprzedaży detalicznej w Polsce oraz decyzja KE z dnia 15 stycznia 2018 r. w sprawie pomocy państwa SA.46981 (2016/C) (ex 2016/N) – Polska – Zryczałtowany podatek od wartości sprzedanej produkcji w przemyśle okrętowym), **z czego jedna z tych procedur została zakończona wydaniem decyzji negatywnej** (decyzja Komisji (UE) 2018/160 z dnia 30 czerwca 2017 r. w sprawie pomocy państwa SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) wdrożonej przez Polskę w odniesieniu do podatku od sprzedaży detalicznej, Dz. Urz. UE L 29 z 1.2.2018, s. 38), **Rada Ministrów uznała, że przywrócenie poprzednich zasad opodatkowania farm wiatrowych podatkiem od nieruchomości stanowi optymalne rozwiązanie, które pozwoli na uniknięcie wieloletnich postępowań przed sądami unijnymi oraz da Komisji podstawę do oddalenia ww. skargi.**

W kontekście korespondencji z Komisją Europejską celem dokonania notyfikacji i uniknięcia wydania przez KE negatywnej decyzji wyjaśniam, że błędne są sugestie wynikające z wniosku gminy Kobylnica jakoby celem samym w sobie omawianych zmian była nie ochrona jakichkolwiek wartości ale zmniejszenie obciążeń pewnej grupy przedsiębiorców. Owszem, nowelizacja miała na celu zmniejszenie konkretnego rodzaju obciążeń – obciążeń podatkowych, które w tym przypadku były nieadekwatne, niesprawiedliwe i szkodliwe. Co więcej, powstały niejako pośrednio, w sposób nieprzewidziany i nigdy, w ich ostatecznej wysokości, nie były celem ustawodawcy. Jednakże, nie był to cel sam w sobie, a **jedynie narzędzie do ochrony ważniejszych wartości – swobody prowadzenia działalności gospodarczej, równości podmiotów (w tym przypadku przedsiębiorców) wobec prawa czy bezpieczeństwa prawnego jednostki** (przepisy niepoprawne i wywołujące nie do końca zamierzone i szkodliwe skutki zostały poprawione, aby zapewnić adresatom norm prawnych funkcjonowanie w pewnym i poprawnym systemie norm). Przedstawienie przez Radę Ministrów wskazanego powyżej, rozwiązania alternatywnego, w żaden sposób nie neguje tego celu, a świadczy jedynie o tym, że poszukiwano wszelkich rozwiązań istotnego problemu.

II. Stanowisko wobec poszczególnych zarzutów Wnioskodawców

Odnosząc się szczegółowo do zarzutów podniesionych we wniosku o zbadanie zgodności art. 17 pkt 2 ustawy z dnia 7 czerwca 2018 r. o zmianie ustawy o odnawialnych źródłach energii oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1276) z Konstytucją RP należy wskazać co następuje:

Wnioskodawcy podnoszą we wniosku naruszenie zasad, których źródło znajduje się **w art. 2 Konstytucji** (zasada demokratycznego państwa prawnego), tj. zasady bezpieczeństwa prawnego jednostki, zasady ochrony praw nabytych, zasady *lex retro non agit*, zakazu zmiany przepisów podatkowych w trakcie trwania roku podatkowego, jak również zasady samodzielności samorządu terytorialnego (**art. 167 Konstytucji**).

1. Art. 2 Konstytucji (Zasada demokratycznego państwa prawnego)

1.1. Zasada bezpieczeństwa prawnego jednostki i zasada ochrony praw nabytych

Rozpoczynając analizę wskazanego zarzutu gmin, pragnę poddać w wątpliwość, czy w przedmiotowej sprawie możliwe jest stawianie zarzutów naruszenia przez ustawodawcę wobec gmin wynikających z art. 2 zasad bezpieczeństwa prawnego jednostki i ochrony praw nabytych. Oczywiście, w przywołanym we wnioskach gmin wyroku Trybunału o sygn.

K 14/11 Trybunał wyjaśnia, że *„W późniejszych wyrokach jednoznacznie stwierdzono, że zasada zaufania do państwa i prawa (art. 2 Konstytucji) jest przez Trybunał Konstytucyjny uznawana za wiążącą również w stosunkach między jednostkami samorządu terytorialnego a państwem."* Jednakże, wskazane orzeczenie dotyczyło potencjalnego naruszenia przez ustawodawcę zasady zaufania do państwa i prawa poprzez naruszenie proporcjonalności, adekwatności i równości w wyniku bezpośrednich zmian w regulacjach podatkowych dot. gmin. Nowelizacja ustawy OZE nie dokonywała tego typu zmian, a jedynie pośrednio ograniczyła gminom możliwość kształtowania podatku od nieruchomości w nieadekwatnie wysokiej stawce. Ponadto, w tym samym orzeczeniu, K 14/11, Trybunał przypomniał swoje wcześniejsze stanowisko, że *„Nie ulega jednak wątpliwości, że zarzut naruszenia tych zasad przez normodawcę w stosunku do gmin można postawić tylko w przypadkach drastycznej i **nieuzasadnionej dostatecznie interesem publicznym** ingerencji w sferę samodzielności gmin"*. W przedmiotowej sprawie, w mojej opinii, interes publiczny dostatecznie uzasadniał wprowadzenie zaskarżonych zmian. Przede wszystkim bowiem, bezpieczeństwo prawne jednostek samorządu terytorialnego znajdowało się w tym przypadku w kolizji z bezpieczeństwem prawnym przedsiębiorców - podatników podatku od nieruchomości w zakresie opodatkowania elektrowni wiatrowych. Podatnicy ci, w przeciwieństwie do gmin, które miały wpływ na wysokość podatku, nie mieli żadnego „pola manewru" pozwalającego na uchronienie swojej działalności przed krytycznymi dla nich skutkami zbyt wysokiego opodatkowania nałożonego w wyniku zmian wprowadzonych ustawą o elektrowniach wiatrowych.

Ponadto, Wnioskodawcy podnoszą zarzut naruszenia art. 2 Konstytucji poprzez naruszenie nowelizacją ustawy OZE, m.in. zasady ochrony praw nabytych gmin. **Odnosząc się do tego zarzutu należy przede wszystkim rozważyć (np. w kontekście postanowienia SK 70/05) czy przepisy pozwalające na ustalenie przez gminy wyższych niż poprzednio podatków lokalnych (kompetencja gmin w zakresie podatku od nieruchomości) można uznać za prawo nabyte tych gmin oraz czy gminy - działające władczo tj. w sferze imperium, mogą być beneficjentem zasady ochrony praw nabytych, pomimo, że jest to jedna z zasad wywiedzionych z art. 2 Konstytucji.** Wydaje się bowiem, że możliwość (kompetencja) ustalenia podatku lokalnego w określonej wysokości, która ponadto nie została wyrażona w przepisie wprost, ale wynika pośrednio ze zmian dokonanych w innych przepisach prawa, nie powinna zostać uznana za prawo nabyte.

Ponadto, nakładając podatki lokalne gmina działa w sferze imperium, jako podmiot publiczny, wątpliwe jest zatem, czy przysługujące jej w danym momencie uprawnienie

(kompetencje) można uznać za prawo nabyte podlegające konstytucyjnej ochronie. Zgodnie bowiem z orzecznictwem Trybunału:

„Zasada ochrony praw nabytych:

1) zakazuje arbitralnego znoszenia lub ograniczania praw podmiotowych przysługujących ***jednostce lub innym podmiotom prywatnym*** *występującym w obrocie prawnym;*

2) dotyczy przysługujących już określonym osobom praw podmiotowych, przy czym bez znaczenia jest, czy prawa te zostały nabyte na podstawie indywidualnego aktu organu władzy, czy wprost na podstawie ustawy (z chwilą spełnienia określonych w niej przesłanek); (...)" [5].

W orzeczeniach Trybunał wielokrotnie wypowiadał się w sposób wskazujący, że ochronie podlegają prawa nabyte podmiotu prywatnego: *„Istota zasady ochrony praw nabytych sprowadza się do takiego nakazu stanowienia i stosowania prawa,* ***by obywatel*** *mógł układać swoje sprawy w zaufaniu, że nie naraża się na skutki prawne, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji (wyrok z 2 czerwca 1999 r., K 34/98). Z tej zasady wynika obowiązek stosowania procedury służącej ochronie określonych praw i interesów obywateli, nie wynika natomiast bezwzględny zakaz zmiany unormowań prawnych na niekorzyść obywatela. Zależy to od treści dokonywanych przez ustawodawcę zmian i sposobu ich wprowadzenia, przy uwzględnieniu całokształtu okoliczności oraz konstytucyjnego systemu wartości (wyrok z 28 kwietnia 1999 r., K 3/99).".*

„Zasada ochrony praw nabytych zapewnia ochronę praw podmiotowych – zarówno publicznych, jak i prywatnych. ***Poza zakresem stosowania tej zasady znajdują się natomiast sytuacje prawne, które nie mają charakteru praw podmiotowych ani ekspektatyw tych praw*** *(wyrok z 22 czerwca 1999 r., K 5/99). Zakres stosowania zasady ochrony praw nabytych obejmuje zatem tylko takie wypadki, w których dana regulacja prawna stanowi źródło praw podmiotowych bądź ekspektatyw tych praw (wyrok z 8 stycznia 2009 r., P 6/07).".*

Niezależnie od powyższych wątpliwości, nawet gdyby możliwość nałożenia wyższych podatków została uznana za prawo podmiotowe gmin a nie jedynie za ich kompetencje, należy podkreślić, że zasada ochrony praw nabytych nie oznacza bezwzględnego zakazu zmieniania przysługujących danym podmiotom uprawnień. Jak zauważa Trybunał w swoim orzecznictwie *„zasada ochrony praw nabytych nie ma charakteru absolutnego* ***i nie wyklucza***

---

[5] „Proces prawotwórczy w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego" *Wypowiedzi Trybunału Konstytucyjnego dotyczące zagadnień związanych z procesem legislacyjnym, Warszawa 2015, dostępny pod adresem: http://trybunal.gov.pl/publikacje/e-publikacje., str. 38-39.*

stanowienia regulacji mniej korzystnych dla jednostki. *Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że odstąpienie od zasady ochrony praw nabytych jest dopuszczalne w szczególnych okolicznościach, gdy przemawia za tym inna zasada prawnokonstytucyjna. Precyzując pojęcie „szczególnych okoliczności", uzasadniających odejście od ochrony praw nabytych Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że chodzi tutaj o „sytuacje nadzwyczaj wyjątkowe, gdy ze względów obiektywnych zachodzi potrzeba dania pierwszeństwa określonej wartości chronionej bądź znajdującej oparcie w przepisach Konstytucji (...). Wyjątkowość sytuacji nakazuje dokonanie oceny pod tym względem w każdej z osobna sytuacji, jako że trudno jest tu o wypracowanie ogólniejszej, uniwersalnej reguły*" (orzeczenie z 29 stycznia 1992 r., sygn. akt K 15/91). W tym przypadku wartością chronioną była przede wszystkim swoboda działalności gospodarczej właścicieli elektrowni wiatrowych, którzy w wyniku zmiany definicji budowli uiszczali 3-4 razy wyższy podatek od nieruchomości. Jak podkreślało w swoim stanowisku Polskie Stowarzyszenie Energetyki Wiatrowej: ***„jest* [to] *obciążeniem finansowym niejednokrotnie poddającym w wątpliwość ekonomiczną zasadność przedsięwzięcia i będzie skutkowało niemożnością obsługi zadłużenia bankowego inwestycji oraz wiodło wprost do masowych bankructw przedsiębiorstw sektora energetyki wiatrowej"***[6]. Zwiększenie obciążeń podatkowych jedynie wobec wytwórców energii z wiatru, stanowiło ponadto naruszenie konstytucyjnej zasady równości wynikającej z art. 31 ust. 1 Konstytucji. Z treści Konstytucji RP nie można co prawda wyinterpretować wskazówek co do **wysokości podatków** lub innych danin publicznych. Nie znaczy to jednak, iż ustawodawca może z pełną swobodą określić ich poziom. W szczególności, **nie powinny być one nadmierne w tym stopniu, by naruszały istotę własności (por. art. 64 ust. 3 Konstytucji RP), a w przypadku przedsiębiorców - także istotę wolności prowadzenia działalności gospodarczej**[7].

Nowelizacja ustawy OZE miała ponadto na celu ochronę interesu publicznego państwa, ponieważ Polska zobowiązana jest osiągnąć 15% udział energii z odnawialnych źródeł energii w ogólnym zużyciu energii brutto do 2020 r. Brak wypełnienia powyższego zobowiązania skutkować może znaczącymi kosztami związanymi z transferem statystycznym energii z OZE z państw członkowskich, które mają nadwyżkę, na co uwagę zwróciła

---

[6] Stanowisko Polskiego Stowarzyszenia Energetyki Wiatrowej w sprawie niezbędnych zmian prawa określającego podstawę naliczania podatku od nieruchomości od elektrowni wiatrowych. Dostęp online: https://www.senat.gov.pl/gfx/senat/userfiles/_public/k9/komisje/2017/kpcpp/materialy/143/stanowisko_psew-podatek_od_nieruchomosci_uoi.pdf

[7] M. Bartoszewicz /w:/ Haczkowska Monika (red.), Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, LexisNexis 2014.

Najwyższa Izba Kontroli w swojej informacji o wynikach kontroli[8]. Ponadto, Skarb Państwa został narażony na wystąpienie przez właścicieli elektrowni wiatrowych z roszczeniami w zakresie odszkodowań, co również należy uznać za zagrożenie dla interesu publicznego i finansowego państwa. Zatem, w świetle powyższego, zmiana prawa w 2018 r. ze skutkiem od 1 stycznia 2018 r. miała także na celu ochronę finansów publicznych przed koniecznością wypłaty odszkodowań w przypadku uznania roszczeń ze strony inwestorów OZE (właścicieli farm wiatrowych) z racji na ich nierównie traktowanie pod kątem podatkowym.

Art. 32 Konstytucji stanowi, że wszyscy są wobec prawa równi i że wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne (ust. 1), a także że nikt nie może być dyskryminowany w życiu politycznym, społecznym lub gospodarczym z jakiejkolwiek przyczyny (ust. 2). Jak wielokrotnie podkreślano w orzecznictwie Trybunału, nie chodzi tu o bezwzględną równość wszystkich obywateli, gdyż z zasady równości wynika nakaz jednakowego traktowania wszystkich obywateli w obrębie określonej klasy (kategorii). (...) nierówne traktowanie podmiotów podobnych nie musi oznaczać dyskryminacji lub uprzywilejowania, a w konsekwencji niezgodności z art. 32 czy też art. 2 Konstytucji (wyrok z 12 maja 1998 r., U 17/97). Konieczna jest ocena kryterium, na podstawie którego dokonano zróżnicowania, bo wszelkie odstępstwo od nakazu równego traktowania podmiotów podobnych musi zawsze znajdować podstawę w przekonujących argumentach (wyrok z 9 lutego 2010 r., P 58/08). Kwestia braku równości wobec prawa w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości w przypadku właścicieli i operatorów elektrowni wiatrowych w stosunku do wytwórców energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii w innych technologiach (biogaz, fotowoltaika, hydroenergetyka) była bezdyskusyjna. Mianowicie, **żaden z wytwórców OZE nie był zobowiązany do płacenia podatków od nieruchomości za urządzenia techniczne**. W opinii Ministra Energii konieczne było zatem dokonanie zmian w prawie usuwających tę nierówność.

Wreszcie, nawet jeżeli przepisy pozwalające na wprowadzenie wyższego podatku zostałyby uznane za prawo podmiotowe gmin, a inne ww. wartości za mniej ważne, w mojej opinii, wątpliwości budzi wtedy to, czy prawo to było nabyte oraz wykorzystywane słusznie. Możliwość zwiększenia podatku od nieruchomości jest, jak wskazano wyżej, nieprzewidzianym do końca skutkiem ustawy o elektrowniach wiatrowych. Intencją prawodawcy nie było obciążenie elektrowni wiatrowych podatkiem od nieruchomości w wysokości utrudniającej ich funkcjonowanie i wprowadzającej ewidentną nierówność

[8] Informacja o wynikach kontroli. Rozwój sektora odnawialnych źródeł energii. Dostęp online: https://www.nik.gov.pl/plik/id,18357,vp,20955.pdf

podmiotów wobec prawa. Pomimo, że sytuacja ta nie jest „modelowym" niesłusznym nabyciem prawa wielokrotnie analizowanym przez Trybunał, wydaje się, że pewne jej elementy pozwalają rozpatrywać ją w tych kategoriach. Kolejną kwestią jest sposób wykorzystania przez gminy przysługującego im uprawnienia. Gminy mianowicie obciążyły elektrownie wiatrowe wielokrotnie wyższym podatkiem, pomimo że posiadają instrumenty prawne pozwalające zniwelować dotkliwe dla przedsiębiorców skutki tej regulacji. W świetle orzecznictwa Trybunału dotyczącego praw nabytych budzi wątpliwości, czy uprawnienie gmin w ogóle powinno zatem podlegać ochronie. (tak np. *„Według utrwalonego stanowiska Trybunału Konstytucyjnego zasada ochrony praw nabytych nie ma zastosowania do praw nabytych niesłusznie lub niegodziwie, a także praw niemających oparcia w założeniach obowiązującego w dacie orzekania porządku konstytucyjnego (wyroki z: 24 lutego 2010 r., K 6/09 i 25 listopada 2010 r., K 27/09)."*[9].

Podobne wątpliwości budzi zasadność zarzutu naruszenia bezpieczeństwa prawnego jednostek. W swoich wnioskach gminy podnoszą, że wprowadzenie art. 17 pkt 2 nowelizacji ustawy OZE naruszyło ich bezpieczeństwo prawne. Ponownie, trudno zgodzić się w pełni z tym twierdzeniem. Jak wykazano powyżej, wprowadzając przedmiotowy przepis, ustawodawca kierował się koniecznością ochrony wartości wyższych. Jak wskazuje Trybunał, *„Zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i prawa oraz bezpieczeństwa prawnego wynikają z klauzuli demokratycznego państwa prawnego i mają charakter wiążący dla ustawodawcy. Odstąpienie od tych zasad mogłoby nastąpić w sytuacji szczególnej konieczności uzasadnionej interesem publicznym (wyrok z 12 stycznia 2000 r., P 11/98). Zasad tych nie można jednak rozumieć jako nakazu niezmienności prawa i zakazu ingerencji ustawodawcy w stosunki prawne rozciągnięte w czasie, zwłaszcza w tych dziedzinach życia społecznego, które podlegają szybkim zmianom faktycznym, jak to ma miejsce w polskiej gospodarce. Zasady te wyznaczają natomiast warunki, od których zależy ocena dopuszczalności zmian stanu prawnego (wyrok z 7 maja 2001 r., K 19/00)"*. Ponadto, zagadnieniem dyskusyjnym jest, czy w sytuacji, kiedy ścierają się sprzeczne interesy - gminy (podmiotu publicznego działającego w sferze imperium) i podatników, podmiotem wymagającym ochrony i zapewnienia bezpieczeństwa prawnego jest gmina. W mojej opinii,

---

[9] „Proces prawotwórczy w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego" *Wypowiedzi Trybunału Konstytucyjnego dotyczące zagadnień związanych z procesem legislacyjnym, Warszawa 2015, dostępny pod adresem: http://trybunal.gov.pl/publikacje/e-publikacje., str. 41.*

w takiej sytuacji należy dążyć do zapewnienia bezpieczeństwa prawnego i wzmocnienia zaufania do państwa po stronie słabszego z podmiotów - w tym przypadku podatników.

W tym miejscu ponownie należy wykazać, że wprowadzenie art. 17 pkt 2 nowelizacji ustawy OZE nie było również dla gmin zaskoczeniem. Przepis ten pojawił się na etapie rządowych prac legislacyjnych, określenie takiej daty było środkiem do osiągnięcia zamierzonych celów w sytuacji, kiedy wejście w życie całego aktu opóźniało się z uwagi na skomplikowany proces legislacyjny - w tym proces uzgodnień. Należy bowiem wyjaśnić, że nowelizacja ustawy OZE była niezwykle obszernym aktem normatywnym. Przepis ten z przyczyn technicznych nie mógł istnieć w swojej ostatecznej wersji na etapie konsultacji publicznych, te bowiem były prowadzone w 2017 r., kiedy wciąż istniały realne szanse na wejście w życie ustawy do końca 2017 r. Skutek retroaktywny nie był zatem wówczas potrzebny.

Biorąc zatem pod uwagę, że wprowadzony przepis nie stanowił zaskoczenia, na jakie wskazują Wnioskodawcy oraz że służył ochronie ważniejszych niż interes gmin wartości, tj. równemu traktowaniu podatników i swobodzie działalności gospodarczej, w mojej opinii, jego wprowadzenie było konieczne i uzasadnione. Niezamierzone skutki podatkowe ustawy o elektrowniach wiatrowych naruszyły bowiem zaufanie podatników – przedsiębiorców do stanowionego prawa i ich bezpieczeństwo prawne.

1.2. Zasada *lex retro non agit*

Odnosząc się do zarzutu naruszenia art. 2 Konstytucji w zakresie wejścia w życie niektórych przepisów nowelizacji ustawy OZE z mocą wsteczną, należy podkreślić, że było ono podyktowane koniecznością ochrony ważniejszych dóbr, tj. praw podatników podatku od nieruchomości - właścicieli elektrowni wiatrowych. Nowelizacja ustawy OZE w tym zakresie spełniła przesłanki zidentyfikowane w orzecznictwie Trybunału odnośnie do dopuszczalności retroaktywnego działania prawa (m.in. wyrok TK z dnia 12 maja 2009 r. sygn. akt P 66/07). Należy bowiem podkreślić, że zakaz retroaktywności nie ma charakteru absolutnego i bezwzględnego. Co istotne, przepisy nowelizacji ustawy OZE były niezbędne dla realizacji ważniejszych - wskazanych wartości konstytucyjnych, w tym przypadku równości wobec prawa, swobody działalności gospodarczej oraz interesu publicznego, co zostało szeroko opisane powyżej.

Należy raz jeszcze podkreślić, że w wyniku wejścia w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych przedsiębiorcy, których działalność gospodarcza polega na wytwarzaniu energii elektrycznej w elektrowniach wiatrowych znaleźli się w gorszej sytuacji

niż wytwórcy energii elektrycznej z innych źródeł, w tym z innych źródeł odnawialnych. W rezultacie zagrożona została ich pozycja na rynku i możliwość dalszego wytwarzania energii elektrycznej z OZE, co niosło dwojakie ryzyko dla państwa, zarówno w wymiarze nieosiągnięcia celów produkcji OZE wynikających z zobowiązań unijnych, jak i w wymiarze możliwych roszczeń odszkodowawczych.

Kolejna przesłanka dopuszczalności retroaktywnego działania prawa, tj. ustalenie, że racje konstytucyjne przemawiające za retroaktywnością równoważą jej skutki, również została spełniona. W tym miejscu należy raz jeszcze wskazać na chronione poprzez nowelizację ustawy OZE wartości konstytucyjne, takie jak równość i swoboda działalności gospodarczej. Ponadto, omawiana regulacja nie ograniczyła praw ani nie zwiększyła zobowiązań adresatów, a przeciwnie poprawiła sytuację niektórych podmiotów, tj. właścicieli elektrowni wiatrowych, którzy w wyniku wejścia w życie ustawy o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych znaleźli się w trudnej sytuacji finansowej związanej ze znaczącym podniesieniem wysokości podatku od nieruchomości.

Ostatnia z przesłanek dopuszczalności retroaktywnego działania prawa mówi o tym, że problem nie był znany ustawodawcy wcześniej i nie mógł być rozwiązany. W związku z faktem, że ustawa o elektrowniach wiatrowych była projektem poselskim, nie przeszła ona pełnej ścieżki legislacyjnej właściwej dla projektu rządowego, w tym przede wszystkim - nie została sporządzona ocena skutków regulacji czy też nie przeprowadzono pełnych konsultacji publicznych i uzgodnień. W wyniku tego wprowadzone zostały rozwiązania, które wymagały korekty ustawodawcy, wprowadzonej nowelizacją ustawy OZE.

Ponadto, retroaktywne działanie niektórych przepisów nowelizacji ustawy OZE było podyktowane koniecznością wypełnienia zobowiązania wynikającego z decyzji Komisji Europejskiej w sprawie *State aid* SA.43697, która to decyzja została szerzej opisana powyżej.

Co więcej, nie można zgodzić się z twierdzeniem zawartym we wnioskach gmin, że wejście w życie art. 17 pkt 2 nowelizacji ustawy OZE z mocą wsteczną było niedopuszczalne, ponieważ są to przepisy surowsze, co wyłącza zastosowanie wyjątku od retroaktywności w myśl zasady *lex severior retro non agit.* W mojej opinii, wprowadzone przepisy są przepisami o skutkach łagodniejszych niż dotychczasowe. Skutki przepisów i kwestię „surowości" należy bowiem rozpatrywać w kontekście oddziaływania na adresatów końcowych – podatników. W tym przypadku będą to podatnicy podatku od nieruchomości – przedsiębiorcy, a nie gminy, które działając władczo, pobierają podatek.

1.3. Zakaz zmiany opodatkowania w trakcie roku podatkowego

Odnosząc się do zarzutu dotyczącego bezpośredniej zmiany opodatkowania podatkiem od nieruchomości w trakcie roku podatkowego, Minister Energii stoi na stanowisku, że zmiana bezpośrednia polegałaby na dokonaniu nowelizacji przepisów ustaw podatkowych, zaś ani skarżony przepis ani nowelizacja ustawy OZE nie wprowadzała takich zmian. W szczególności nie doszło do bezpośredniej zmiany żadnego elementu konstrukcji podatku, tj. podmiotu, przedmiotu, podstawy opodatkowania czy stawki.

Ponadto, pomimo generalnej, utrwalonej w orzecznictwie Trybunału zasady, zgodnie z którą przepisy podatkowe powinny wchodzić w życie co najmniej na miesiąc przed rozpoczęciem roku podatkowego, jednocześnie Trybunał wielokrotnie przypominał, że zasada ta również nie ma charakteru bezwzględnego. Zgodnie bowiem z orzeczeniem w sprawie K 13/01 *„Trybunał w swoim orzecznictwie nie wyrażał nigdy stanowiska o absolutnym charakterze zakazu zmian w prawie podatkowym w ciągu roku podatkowego, w szczególności* ***tam gdzie chodzi o cofnięcie ulg lub przywilejów. Zmiany takie zawsze jednak powinny być usprawiedliwione balansowaniem wchodzących w grę wartości konstytucyjnych.***". Jak wielokrotnie już wskazywano w niniejszym stanowisku, celem wprowadzenia omawianego przepisu była właśnie ochrona wartości konstytucyjnych. Co więcej, wprowadzone nowelizacją ustawy OZE przepisy nie były dla podatników mniej korzystne.

2. Art. 167 Konstytucji (Zasada samodzielności samorządu terytorialnego)

Wnioskodawcy zarzucają ponadto naruszenie zasady samodzielności samorządu terytorialnego, której elementem jest zasada samodzielności finansowej. Samodzielność owa, zdaniem Wnioskodawców miałaby zostać naruszona poprzez zmianę przepisów umożliwiających pobieranie istotnie wyższego podatku od nieruchomości. Ponadto, Wnioskodawcy powołują się w szczególności na art. 167 ust. 3 Konstytucji, zgodnie z którym źródła dochodów jednostek samorządu terytorialnego są określone w ustawie. Zarzut ten należy uznać za chybiony. Jak zauważają Wnioskodawcy, przepis ten gwarantuje gminom odpowiedni poziom dochodów, pozwalający im na realizację konstytucyjnie wyznaczonych zadań, a także zastrzegający formę ustawy dla określania źródeł tych dochodów. Rozwijając to stwierdzenie Trybunał stwierdza, że *„oznacza to, że na poziomie ustawowym muszą zostać sformułowane wszystkie rozstrzygnięcia podstawowe dla wyznaczenia rodzaju i charakteru prawnego poszczególnych źródeł dochodów, a tym samym - także rozstrzygnięcia wyznaczające sposób ustalania wysokości tych dochodów. Innymi słowy, ogólny poziom dochodów jednostki samorządu terytorialnego musi być możliwy do ustalenia już na podstawie regulacji ustawowej, czyli regulacja ta musi zachowywać odpowiedni stopień*

precyzji i szczegółowości, a nie może ograniczać się do blankietowych odesłań do regulacji wykonawczych." (wyrok z 24 marca 1998 r., sygn. K 40/97). Należy podkreślić, że zarzut naruszenia art. 167 Konstytucji jest chybiony, ponieważ regulacja dotycząca podatku od elektrowni wiatrowych została kompleksowo uregulowana w akcie ustawowym. Ponadto, nowelizacja ustawy OZE nie nakłada na jednostki samorządu terytorialnego żadnych nowych zadań, z którymi wiązałaby się konieczność poniesienia wydatków przez jednostki samorządu terytorialnego. Nowych zadań nie nakładała na jednostki samorządu terytorialnego również ustawa o elektrowniach wiatrowych, zatem trudno zgodzić się z gminami, że przywracając niejako stan prawny w zakresie podatków sprzed ustawy o elektrowniach wiatrowych, ustawodawca naruszył zasadę adekwatności wynikającą z art. 167 Konstytucji. Trudno zgodzić się z gminami, w opinii których (załączona do wniosku ekspertyza) ustawodawca decydując się na omawiane działania legislacyjne w celu ochrony ważniejszych wartości, musiał zwolnić gminę z realizacji jakiegoś dowolnego jej zadania. Co więcej, uchwalone przepisy nie uniemożliwiają również kształtowania podatku od nieruchomości, nie zmieniają bowiem samej struktury tego podatku, a jedynie pośrednio i w ograniczonym stopniu wpływają na jego wysokość. Ponadto, jak wykazano powyżej, wprowadzenie art. 17 pkt 2 nie stanowiło dla gmin zupełnego zaskoczenia – aktywnie śledziły one prace nad ustawą i wiedziały już w 2017 r., że ustawodawca zamierza „naprawić" bardzo negatywne dla podatników skutki obowiązujących przepisów. Racjonalne planowanie budżetu wymagałoby zatem uwzględnienia w planowaniu budżetowym zarówno tego (toczących się prac nad ustawą i ich kierunku), jak i licznych wątpliwości wobec obowiązującej wówczas wersji przepisu (co zresztą liczne gminy zrobiły).

Wobec powyższego, trudno zatem uznać za uzasadniony zarzut naruszenia art. 167 Konstytucji, tj. naruszenia retroaktywnym działaniem art. 17 pkt. 2 nowelizacji ustawy OZE zasady samodzielności finansowej samorządu.

III. Podsumowanie

Jak wskazano powyżej, zarzuty przedstawione przez Wnioskodawców należy uznać za całkowicie nietrafne. Nowelizacja ustawy OZE miała na celu usunięcie niejednoznaczności w przepisach, które powodowały niejednolite stosowanie norm prawnych przez jednostki samorządu terytorialnego. W rezultacie podatnicy podatku od nieruchomości (właściciele elektrowni wiatrowych) nie byli traktowani w sposób równy, co stanowiło naruszenie zasad konstytucyjnych, w szczególności zasady równości czy swobody działalności gospodarczej.

Przedmiotowa nowelizacja poprawiła więc sytuację podatników podatku od nieruchomości w zakresie elektrowni wiatrowych.

Należy także podkreślić, że część gmin spośród tych, na terenie których zlokalizowane są elektrownie wiatrowe, kierując się zasadą rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika nie podniosła podatku od nieruchomości dla elektrowni wiatrowych, uznając przepisy ustawy z dnia 20 maja 2016 r. o inwestycjach w zakresie elektrowni wiatrowych (Dz. U. z 2016 r. poz. 961) za niejednoznaczne lub nieprecyzyjne. Tym samym zarówno gminy jak i podatnicy podatku od nieruchomości nie ponieśli żadnych szkód.

Ponadto, zaznaczenia wymaga, iż Trybunał zwraca także uwagę na systematykę Konstytucji RP, wskazując, że instytucja samorządu terytorialnego została uregulowana przede wszystkim w rozdziale VII Konstytucji, czyli w innym miejscu niż konstytucyjne wolności i prawa. Zatem, z art. 163 Konstytucji RP wynika, że samorząd terytorialny, należąc do władzy publicznej, wykonuje zadania publiczne niezastrzeżone dla organów innych władz publicznych. Nadto publiczny charakter zadań samorządu wynika z art. 166 ust. 1 Konstytucji RP. Jednostki samorządu terytorialnego posiadają osobowość prawną (art. 165 ust. 1 Konstytucji RP), a ich podstawowym rodzajem jest gmina (art. 164 ust. 1 Konstytucji) - zob. postanowienie SK 70/05. Nadanie jednostce samorządu terytorialnego osobowości prawnej, zagwarantowanie prawa własności oraz sądowej ochrony stanowi *lex specialis* wobec konstytucyjnej regulacji statusu jednostki[10]. Powyższe okoliczności pozwoliły Trybunałowi na wyciągnięcie wniosku, że samorząd terytorialny uczestniczy w wykonywaniu władzy publicznej, i ta cecha przesądza o ustrojowym charakterze jednostek samorządu terytorialnego (zob. postanowienie SK 70/05). Wykonywanie władzy publicznej odbywa się przede wszystkim, gdy działają one przez swoje organy władczo w sferze imperium. Jednak z wykonywaniem zadań publicznych mamy także do czynienia, gdy działają one w obrocie prawnym w sferze dominium jako osoby prawne (zob. postanowienie TK z 23 lutego 2005 r., Ts 35/04). Przyznanie jednostkom samorządu terytorialnego na mocy art. 165 Konstytucji RP osobowości prawnej oraz prawa własności i sądowej ochrony w zakresie samodzielności **stanowi gwarancję prawidłowego wykonania zadań publicznych**, a tym samym umożliwia efektywne sprawowanie w powierzonym zakresie władzy publicznej (Zob. postanowienie SK 70/05), **a nie jest przejawem uznania samorządu za podmiot konstytucyjnych wolności i praw.** Tym samym w orzecznictwie Trybunału co do zasady odmawia się zdolności

[10] Zob. M. Wyrzykowski, M. Ziółkowski, Konstytucyjny status proceduralny jednostki jako adresata działań organów administracji, [w:] System prawa administracyjnego. Tom 2. Konstytucyjne podstawy funkcjonowania administracji publicznej, red. R. Hauser, Z Niewiadomski, A. Wróbel, Warszawa 2012, s. 311.

skargowej jednostkom samorządu terytorialnego. Podobnie argumentuje się w doktrynie, podnosząc, że okoliczność, że samorząd został powołany do realizacji władzy publicznej, w sferze przekazanej mu przez państwo, powoduje, że na gruncie konstytucyjnych wolności i praw, jest on podmiotem zobowiązanym, a nie uprawnionym do wniesienia skargi konstytucyjnej. Jak zatem wielokrotnie wskazywano powyżej, poważne wątpliwości budzi, czy samorząd, działający w sferze imperium, może domagać się ochrony swoich uprawnień jako praw nabytych, wynikającej z zasady demokratycznego państwa prawnego.

Z powyższych względów przedstawiam stanowisko jak na wstępie.

Z poważaniem,

z.up. MINISTER

Krzysztof Kubów
SEKRETARZ STANU

Załącznik:

Decyzja Komisji Europejskiej w sprawie *State aid* SA.43697 (2015/N) – *Poland – Polish support scheme for RES and relief for energy-intensive users.*