

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Prezydent Miasta Koszalina działając na podstawie art. 14b i 14c w związku z art. 14j ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201), po rozpatrzeniu wniosku **Spółki z o.o.** w o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości farm fotowoltaicznych – stwierdza, że stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe.

UZASADNIENIE

W dniu 28-11-2016 r. wpłynął do tutejszego organu podatkowego ww. wniosek o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie opodatkowania farm fotowoltaicznych. W szczególności Spółka postawiła następujące pytania:

- 1) Czy panele fotowoltaiczne są budowlami w rozumieniu przepisów art. 1a ust.1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych i podlegają opodatkowaniu stawką podatku od wartości budowli ?
- 2) Czy panele fotowoltaiczne są urządzeniami technicznymi posiadającymi części budowlane stanowiące system mocowania w postaci kotew, palowania bądź płyt betonowych i czy w związku z tym opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości będą podlegały jedynie części budowlane obiektu, tj. same kotwy, palowanie czy też inny system mocowania przedmiotowych urządzeń technicznych ?

Przedmiotowy wniosek dotyczy następującego zdarzenia przyszłego:

..... Spółka z o.o. w prowadzi działalność gospodarczą w zakresie wytwarzania, przesyłania, dystrybucji i handlu energią elektryczną. Spółka planuje na terenie Gminy Koszalin rozpocząć inwestycję polegającą na wybudowaniu farmy fotowoltaicznej. Realizacja tego przedsięwzięcia polega na montażu w otwartej przestrzeni paneli (ogniw) fotowoltaicznych, rozumianych jako elementy krzemowe, które pod wpływem promieniowania słonecznego działają jako generatory energii elektrycznej. Panele te nie będą trwale związane z gruntem, tylko posadowione na tzw. stołach konstrukcyjnych i połączone siecią kabli poprowadzonych pod powierzchnią ziemi. Taki system mocowania paneli będzie umożliwiał ich wymontowanie, bądź wymianę na inne urządzenia prądotwórcze, nie powodując uszczerbku dla całości inwestycji.

Dodatkowymi elementami farmy będą przetwornice i transformatory, nie połączone w sposób stały z gruntem.

Stoły konstrukcyjne, na których mocowane są panele (ogniwa fotowoltaiczne) mocowane

będą do słupów wbijanych do ziemi. Same panele nie będą połączone trwale z gruntem i będą elementami wymiennymi, nie połączonymi również na stałe ze stołem konstrukcyjnym i słupami wbijanymi w ziemię.

Farma ta ma być wybudowana na odrolnionym gruncie będącym własnością Spółki.

W ocenie Wnioskodawcy panele fotowoltaiczne, rozumiane jako elementy krzemowe płyt półprzewodnikowych, które pod wpływem promieniowania słonecznego działają jako generatory energii elektrycznej, nie odpowiadają definicji budowli, gdyż są urządzeniami wymiennymi, z możliwością ich montażu w dowolnym miejscu i konfiguracji. Za budowle można uznać jedynie ich części budowlane, tj. części budowlane mocowań paneli do gruntu i te podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

W opinii organu podatkowego w świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego uznaje się za prawidłowe w zakresie opodatkowania części budowlanych urządzeń technicznych (słupów, na których posadowione są panele fotowoltaiczne) jako budowli i stwierdzenia, że panele fotowoltaiczne nie są budowlami w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Zasady opodatkowania podatkiem od nieruchomości reguluje ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 713 z późn. zm.), dalej: u.p.o.l. Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 tej ustawy opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają między innymi *budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej*. Definicję budowli zawiera art. 1a ust. 1 pkt 2 u.o.p.l. Jest nią *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*. Art. 1a ust. 1 pkt 2 u.o.p.l. definiując budowlę odsyła do przepisów ustawy z dnia 07 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2016 r. poz. 290 z późn. zm.), dalej nazywanej w skrócie p.b. Odesłanie to dotyczy wyłącznie pojęć: „obiekt budowlany” oraz „urządzenie budowlane”. Dokonując zatem prawnopodatkowej kwalifikacji potencjalnego przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości niezbędne jest oparcie się w pierwszym rzędzie na przepisach u.o.p.l., a jedynie pomocniczo – w zakresie ustawowego odesłania – na prawie budowlanym (por. L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar, *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz, Warszawa 2008, s.36 i nast.*).

Z powyższego wynika, że budowlą podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jest obiekt budowlany lub urządzenie budowlane w rozumieniu p.b. Pojęcia te zostały zdefiniowane w art. 3 pkt 1 p.b., który stanowi, iż *obiektem budowlanym jest budynek, budowla bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych*.

Tym samym obiektem budowlanym jest budowla zdefiniowana w art. 3 pkt 3 p.b., który

stanowi, iż przez budowlę należy rozumieć *każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.*

Zaprezentowana wyżej definicja budowli zawiera jedynie przykładowy katalog obiektów, które są budowlami w rozumieniu prawa budowlanego. Oznacza to, że mogą istnieć także inne obiekty budowlane, które są budowlami. Każda budowla w rozumieniu prawa budowlanego mieści się w definicji budowli zawartej w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Jeżeli zatem dany obiekt budowlany jest budowlą w rozumieniu prawa budowlanego, to powinien być też klasyfikowany jak budowla na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Szczegółowej analizy i wykładni ww. przepisów dokonał Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku z dnia 13 września 2011 r. sygn. P 33/09 (publ. OTK-A z 2011 Nr 7, poz.71; Dz.U. z 2011 Nr 206, poz. 1228). Trybunał zwrócił uwagę, że konieczność przestrzegania standardów konstytucyjnych wymaga takiej wykładni pojęcia budowli dla celów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, przy której za budowlę uznaje się wyłącznie obiekty, które *expressis verbis* wymieniono w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego lub w pozostałych przepisach tej ustawy lub załączniku do niej.

W tej sytuacji kwalifikowanie określonego obiektu do budowli polegające na przyporządkowaniu do jednego z rodzajów wskazanych w p.b., powinno uwzględniać treść art. 1 p.b., który stanowi o tym, że ustawa ta normuje *działalność obejmującą sprawy projektowania, budowy, utrzymania i rozbiórki obiektów budowlanych oraz określa zasady działania organów administracji publicznej w tych dziedzinach*. To z kolei prowadzi do wniosku, że p.b. dotyczy takich obiektów, które są wytworem procesu budowlanego, a nie wynikiem wytwórczego procesu technologicznego. Cechą wspólną przykładowo wymienionych obiektów budowlanych zaliczanych do budowli jest ich powstanie w wyniku procesu budowlanego. W tym kontekście analiza art. 29 ust. 2 pkt 16 p.b., który stanowi, że *pozwolenia na budowę nie wymaga wykonywanie robót budowlanych polegających na montażu wolnostojących kolektorów słonecznych* prowadzi do wniosku, że realizacja takich kolektorów jest związana z wykonywaniem robót budowlanych, a nie obiektu budowlanego w rozumieniu art. 3 pkt 1 p.b.

Jak z powyższego wynika, panele fotowoltaiczne nie tylko nie są wymienione w art. 3 pkt 3 p.b., lecz pozbawione są cech zbliżonych do budowli wymienionych w tym przepisie. Przykładowo wskazane w powyższym przepisie obiekty ani z budowy, ani z wyglądu nie są zbliżone do paneli. Żaden z przykładowych obiektów nie spełnia również funkcji zamiany

energii słonecznej na elektryczną, ani też zamiany innej energii. Funkcję taką (zamiany czy wytwarzania energii) pełnią natomiast wymienione w omawianym przepisie urządzenia techniczne, których części budowlane stanowią budowle. Ustawodawca przykładowo wymienił kotły i piece, które służą do wytwarzania energii cieplnej oraz elektrownie jądrowe, które służą do wytwarzania energii elektrycznej. Omawiane panele fotowoltaiczne również służą wytwarzaniu energii elektrycznej. W opisanym przez podatnika przewidywanym stanie faktycznym panele będą elementami wymiennymi, nie połączonymi w sposób trwały z ramą, jak również ze słupem wbitym w ziemię, co umożliwi ich montaż w dowolnym miejscu. Cecha ta również odróżnia panele od wskazanych w przytoczonym przepisie przykładów obiektów budowlanych.

Z kolei definicję urządzenia budowlanego – wymienionego w drugiej części przytoczonej wyżej podatkowej definicji budowli – zawiera art. 3 pkt 9 p.b., zgodnie z którą jest to *urządzenie techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki*. Również ten katalog nie jest katalogiem zamkniętym.

W ocenie tut. organu podatkowego przedmiotowych paneli nie można sklasyfikować jako urządzeń budowlanych - w rozumieniu ww. przepisu. W świetle tego przepisu urządzeniami budowlanymi są urządzenia techniczne zapewniające możliwość użytkowania obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem. Nie sposób zaś stwierdzić, że omawiane urządzenia przetwarzające energię zapewniają możliwość użytkowania samego słupa wbitego w ziemię (do którego mają być przytwierdzone) zgodnie z jego przeznaczeniem. Innymi słowy generowanie energii nie jest przeznaczeniem samego słupa.

Podsumowując, nie sposób zaliczyć paneli fotowoltaicznych do urządzeń wymienionych w art. 3 pkt 9 p.b., tj. przyłączy i urządzeń instalacyjnych, w tym służących oczyszczaniu i gromadzeniu ścieków, a także przejazdów, ogrodzeń, placów postojowych i placów pod śmietniki, ani żadnych innych urządzeń przypominających wymienione w analizowanym przepisie. Nie są więc urządzeniami budowlanymi elementy techniczne służące bezpośrednio do wytwarzania energii elektrycznej.

Tut. organ podatkowy nie ma natomiast wątpliwości, że części budowlane urządzeń technicznych, które są wprost wymienione w art. 3 pkt 3 p.b., w tym przypadku części budowlane paneli fotowoltaicznych są budowlami i podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, jeżeli są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Na koniec należało zauważyć, że w kwestii sposobu opodatkowania podatkiem od nieruchomości paneli fotowoltaicznych podobne stanowisko utrzymało się już w orzecznictwie sądów administracyjnych. Przykładowo w następujących wyrokach WSA: z dnia 09-01-2014., sygn. akt I SA/Sz 854/13, z dnia 18-12-2013 r., sygn. akt I SA/Sz 855/13, z dnia 13-06-2014 r., sygn. akt I SA/Op 327/14 oraz z dnia 06-08-2014 r., sygn. akt I S.A./Sz 216/14 (dostępne: www.nsa.orzecznia.gov.pl).

W tym stanie rzeczy postanowiono jak w sentencji.

Niniejsza interpretacja wydana jest w oparciu o przepisy prawa podatkowego obowiązujące na dzień złożenia zapytania w organie podatkowym i dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez wnioskodawcę.

Jednocześnie informuje się, że niniejsza interpretacja po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę zostanie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

Pouczenie

Na niniejszą interpretację przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie. Skargę wnosi się po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2016 r. poz. 718 z późn. zm.).

Skargę do WSA wnosi się w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy). Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, który wydał interpretację (art. 54 § 1 ww. ustawy).

Otrzymują:

- 1) Wnioskodawca
- 2) a/a.