

PREZYDENT MIASTA STOŁECZNEGO WARSZAWY

COP-13.310.1.2020.GWA

COP-13/31101/ /GW/20

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

1. Podstawa prawna interpretacji

Art. 14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r. poz. 900, z późn. zm.).

2. Rozstrzygnięcie

Po rozpatrzeniu wniosku (...) z siedzibą w (...) przy ulicy (...) (dalej jako „Wnioskodawca”) z dnia 12 grudnia 2019 r. w sprawie udzielenia indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości (wpływ do organu podatkowego w dniu 27 grudnia 2019 r.), uzupełnionego w dniu 24 stycznia 2019 r. pismem z dnia 22 stycznia 2020 roku, postanawiam uznać stanowisko przedstawione we wniosku za prawidłowe w obowiązującym stanie prawnym.

3. Stan faktyczny/zdarzenie przyszłe przedstawione we wniosku

Z treści przedłożonego wniosku o udzielenie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości (dalej jako „wniosek”) wynika, iż Wnioskodawca jest korzystającym na podstawie umowy leasingu operacyjnego z instalacji fotowoltaicznej z możliwością jej nabycia. Energia uzyskana z tych paneli, jest wykorzystywana na potrzeby zasilania budynku Wnioskodawcy (biuro i magazyn – budynek obok instalacji). Natomiast nadwyżki energii, uzyskanej z przedmiotowych paneli fotowoltaicznych, są przekazywane do sieci elektrycznej (licznik dwukierunkowy). Panele fotowoltaiczne stanowią uzupełniające źródło zasilania budynku w energię elektryczną (moc przydzielona do zasilania – 65 kW; maksymalna moc paneli w optymalnych warunkach – 49 kW). Ponadto Wnioskodawca w uzupełnieniu wniosku wskazał, iż jest właścicielem nieruchomości gruntowej, na której położona jest zarówno instalacja fotowoltaiczna jak i budynek zasilany energią elektryczną uzyskaną z tej instalacji. Z opisu tych paneli wynika także, iż są one ustawione na otwartym terenie w odległości około 2,76 m od ściany budynku. Konstrukcja jest aluminiowa z elementami stalowymi (utrzymuje moduły fotowoltaiczne); jest ona przytwierdzona do płyt betonowych ułożonych na ziemi. Płyty betonowe luźno ułożone na ziemi nie są mocowane do gruntu. Przewody odprowadzające wytworzoną energię od stołów z panelami do sieci elektrycznej w budynku, są ułożone w ziemi. W świetle powyższego wątpliwości Wnioskodawcy dotyczą tego, czy panele fotowoltaiczne podlegać będą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

4. Stanowisko wnioskodawcy

Zdaniem Wnioskodawcy, zawartym w złożonym wniosku, „(...) panele fotowoltaiczne nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości /od budynków i od budowli/ (...)”.

5. Ocena stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym

Z opisanego we wniosku o udzielenie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego stanu faktycznego wynika, że Wnioskodawca jest korzystającym na podstawie umowy leasingu operacyjnego z instalacji fotowoltaicznej z możliwością jej nabycia. Energia uzyskana z tych paneli, jest wykorzystywana na potrzeby zasilania budynku Wnioskodawcy (biuro i magazyn – budynek obok instalacji). Natomiast nadwyżki energii, uzyskanej z przedmiotowych paneli fotowoltaicznych, są przekazywane do sieci elektrycznej (licznik dwukierunkowy). Ponadto z opisu tych paneli wynika, iż są one ustawione na otwartym terenie w odległości około 2,76 m od ściany budynku. Konstrukcja jest aluminiowa z elementami stalowymi (utrzymuje moduły fotowoltaiczne); jest ona przytwierdzona do płyt betonowych ułożonych na ziemi. Płyty betonowe luźno ułożone na ziemi nie są mocowane do gruntu. Przewody odprowadzające wytworzoną energię od stołów z panelami do sieci elektrycznej w budynku, są ułożone w ziemi.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 1 i 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1170, z późn. zm., dalej jako „upol”), opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają grunty oraz budowle lub ich części, związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Natomiast w myśl art. 3 ust. 1 upol podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące:

- 1) właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych, z zastrzeżeniem ust. 3;
- 2) posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych;
- 3) użytkownikami wieczystymi gruntów;
- 4) posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie:
 - a) wynika z umowy zawartej z właścicielem, Krajowym Ośrodkiem Wsparcia Rolnictwa lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości,
 - b) jest bez tytułu prawnego, z zastrzeżeniem ust. 2.

W punkcie wyjścia wskazać należy, że definicja budowli nakreślona została w art. 1a ust. 1 pkt 2 upol. Z brzmienia tego przepisu wynika, że 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 przeznaczeniem.

Uwzględniając treść tego przepisu należy stwierdzić, że choć definicja w nim zawarta nie pozwala na samodzielne skonstruowanie normy prawnej, to jednak ustawodawca wytyczył w jej ramach pewne kryteria jakim powinna

odpowiadać "budowla" dla celów podatkowych. Budowla więc to obiekt budowlany i urządzenie budowlane. Nadto, ustawodawca w art. 1a ust. 1 pkt 2 upol definiując budowlę odsyła do przepisów ustawy z dnia 7 lipca 1994 roku - Prawo budowlane (Dz. U. z 2019 r. poz. 1186 z późn. zm.; dalej jako „Prawo budowlane”) i definicji legalnych tam zawartych. Odesłanie to ma jednak ograniczony zakres i dotyczy tylko rozumienia pojęć "obiekt budowlany" oraz "urządzenie budowlane".

Respektując więc powyższe wskazania, oraz powołując się na przepisy Prawa budowlanego aktualnego na dzień złożenia wniosku, przyjąć należy, że zgodnie z art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego przez obiekt budowlany należy rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Stosownie zaś do brzmienia art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego - budowla to 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.

Z kolei, urządzenie budowlane zostało zdefiniowane w art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego, jako urządzenie techniczne związane z obiektem budowlanym zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu i gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki.

Uwzględniając więc brzmienie powyższych norm prawnych należy stwierdzić, że z analizy ich treści wynika, że w art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego wskazano, że uznanie obiektu za obiekt budowlany uzależnione zostało od wzniesienia go z użyciem wyrobów budowlanych. Uzupełniając, warto w tym miejscu odwołać się do poglądu wyrażonego w wyroku II FSK 2983/17 z 22 października 2018 r., w którym zagadnienie to [tj. wzniesienia z użyciem wyrobów budowlanych] poddano analizie i zauważono, że logika wskazuje, że "udział" wyrobów budowlanych w obiekcie budowlanym winien mieć charakter dominujący. Powinien w zasadniczy sposób wpływać na właściwości użytkowe obiektów budowlanych w stosunku do podstawowych wymagań dotyczących tychże obiektów.

Nadto, należy zaznaczyć, że w legalnej definicji budowli, zawartej w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, ustawodawca wyodrębnił kilka elementów. Po pierwsze, budowla, to każdy obiekt budowlany. Po drugie, z obiektów budowlanych zostały wyłączone obiekty budowlane niebędące budynkami lub obiektami małej architektury, jako stanowiące odrębne kategorie. Po trzecie, przepis ten zawiera przykładowy katalog obiektów budowlanych. Po czwarte, budowle to także części budowlane urządzeń technicznych oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składające się na całość użytkową.

W tym stanie rzeczy, oceny kwalifikacji paneli do budowli należy dokonać w oparciu o następujące kryteria: budowlę, wygląd oraz funkcję jaką spełniają. Przeprowadzona pod tym kątem analiza dowodzi, że żadne z tych

kryteriów nie są wspólne dla paneli i wymienionych przykładowo obiektów budowlanych. Co istotne, wskazane obiekty nie są ani z budowy, ani z wyglądu zbliżone do paneli, ponadto spełniają różne funkcje, a żaden z przykładów nie spełnia funkcji zamiany energii słonecznej na elektryczną, ani też zamiany innej energii. Kryterium zamiany, czy wytwarzania energii występuje natomiast w przykładach urządzeń technicznych, których części budowlane stanowią budowle. Kotły i piece przemysłowe służą bowiem do wytwarzania energii cieplnej, a elektrownie jądrowe służą wytwarzaniu energii elektrycznej. Wytwarzaniu energii elektrycznej służą także panele fotowoltaiczne.

Istotne znaczenie ma również i to, że jak wynika z opisu stanu faktycznego – istnieje łatwość demontażu paneli i możliwość zamiany ich na inny element prądotwórczy. Cecha ta w sposób wyraźny odróżnia panele od przykładów obiektów budowlanych. Uznać należy zatem, iż ustawodawca rozróżnia jako budowle części budowlane urządzeń technicznych, a co za tym idzie - a contrario - nie uznaje za budowle pozostałych części tych urządzeń. Pogląd ten w pełni identyfikuje się z tezą prawomocnego wyroku WSA w Gliwicach z 15 lipca 2010 r. sygn. akt I SA/GI 321/10 - "Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1 a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. Nr 9, poz. 84 z 2002 r. z późn. zm.) i art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca Prawa budowlanego (Dz. U. Nr 207, poz. 2016 z 2003 r. z późn. zm.) podlegają części budowlane baterii koksowniczych (pieców przemysłowych) oraz fundamenty, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Budowlą bowiem nie jest bateria koksownicza jako całość techniczno - użytkowa (art. 3 pkt 1 Pb), ale jej część budowlana (art. 3 pkt 3 Pb) i tylko ta część podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości".

W niniejszej sprawie należałoby więc przyjąć, że samo ogniwo fotowoltaiczne nie stanowi budowli, a jedynie część budowlana w postaci systemu mocowania ogniwa.

Powyższe uwagi wpisują się w argumentację zawartą w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 13 września 2011 roku, sygn. akt P 33/09. W orzeczeniu tym bowiem uznano, że o ile w prawie budowlanym dopuszczalne jest przyjęcie, że definicja budowli zawiera niepełny ich katalog, o tyle w sytuacji, gdy definicja ta ma mieć zastosowanie w prawie podatkowym, taka wykładnia jest niedopuszczalna. Należy też za Trybunałem Konstytucyjnym powtórzyć, że z punktu widzenia standardów konstytucyjnych zakresem przedmiotowym opodatkowania podatkiem od nieruchomości mogą zostać objęte budowle w rozumieniu art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego należące do kategorii obiektów, które *expressis verbis* wymieniono w tym przepisie, innych przepisach tej ustawy lub załączniku do niej, będące wraz z instalacjami i urządzeniami obiektem budowlanym.

Dla porządku należy również zauważyć, że "urządzenia techniczne", o których mowa w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego to inna kategoria niż "urządzenia budowlane", które zostało zdefiniowane w art. 3 pkt 9 w/w ustawy. W art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego określenie "urządzenia techniczne" pojawia się w dwóch miejscach: raz zapisano "(..) wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne (..)", a fragment dalej wskazano "(..) a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń)". W tych uwarunkowaniach prawnych nie jest możliwe zdefiniowanie panelu fotowoltaicznego jako "wolno stojącego urządzenia technicznego" i w związku z tym opodatkowanego w całości, z pominięciem zwrotu "części budowlane [...] innych urządzeń technicznych".

Za budowlę w rozumieniu przepisów u.p.o.l. należy zatem uznać taki obiekt budowlany, który został jednoznacznie wskazany w definicji budowli bądź w innych przepisach Prawa budowlanego [tak też: wyrok NSA

z 6 grudnia 2018 r. sygn. akt II FSK 2742/16]. Co istotne, budowla musi przy tym stanowić całość techniczno-użytkową. Tę natomiast należy rozumieć jako połączenie poszczególnych elementów w taki sposób, aby zgodnie z wymogami techniki nadawały się one do określonego użytku. Nie można przy tym wykluczyć, że każdy z tych elementów może być samodzielnym obiektem, choć nie zawsze samodzielnie wykorzystywany będzie mógł służyć określonemu celowi. Obiektem budowlanym może zatem - w zależności od konkretnego stanu faktycznego - być budowla, budowla wraz z instalacjami i urządzeniami, a także traktowane jako jeden obiekt budowlany różne budowle, pozostające w funkcjonalnym związku i tworzące w nim całość techniczno-użytkową.

Jak stwierdził Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 18 grudnia 2018 roku o sygn. akt II FSK 1275/18, „(...) W orzecznictwie podkreśla się, że przy ocenie, co składa się na daną budowlę jako całość techniczno-użytkową nie można pominąć wyliczenia budowli, zawartego w art. 3 pkt 3 u.p.b. i urządzeń budowlanych, zawartego w art. 3 pkt 9 tej ustawy (por. wyrok NSA z 20 kwietnia 2010 r., II FSK 2112/08, czy z 7 października 2009 r., II FSK 635/08). Nie może zatem być uznany za budowlę lub urządzenie budowlane obiekt, który nie jest wymieniony wprost w przepisach u.p.b. i nie jest do tych obiektów nawet podobny (por. wyrok NSA z 10 sierpnia 2017 r. sygn. akt II FSK 2137/16). Pogląd ten należy w pełni podzielić. Jak zostało to już powyżej wspomniane, wśród budowli wymienia się bowiem, m.in. części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, i innych urządzeń), a także fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów, składających się na całość użytkową. Wymienione przykładowo budowle, a także treść art. 3 pkt 9 u.p.b. wskazują na to, że w przypadku powiązania części budowlanych z urządzeniami technicznymi dla oceny, czy jest to budowla stanowiąca całość techniczno-użytkową wraz z urządzeniami i instalacjami, czy też budowla i odrębne od niej urządzenia techniczne, należy zbadać, czy tworzą one całość wyłącznie użytkową, ale są odrębne pod względem technicznym, czy też tworzą całość techniczno-użytkową, bo stanowią całość także pod względem technicznym (wykonane są według tej samej techniki). Ustawodawca wymaga bowiem nie tylko istnienia związku użytkowego, ale również technicznego. Warunek ten dotyczy tak budowli, jak i urządzeń i instalacji, które stanowią jeden obiekt budowlany jako budowla.

Ogniwa fotowoltaiczne wraz ze stołami konstrukcyjnymi oraz innymi elementami farmy tworzą całość użytkową, ale nie tworzą całości technicznej, gdyż są wykonane według innej techniki. Strona to niejednokrotnie w toku prowadzonego postępowania akcentowała. Stoły konstrukcyjne wraz z słupami wbijanymi w ziemię to proste konstrukcje metalowe, natomiast panele fotowoltaiczne to zaawansowane technicznie elementy półprzewodnikowe (zazwyczaj krzemowe), w których następuje przemiana (konwersja) energii promieniowania słonecznego w energię elektryczną w wyniku zjawiska fotowoltaicznego.

Z powyższych względów, na akceptację zasługuje stanowisko strony skarżącej, że budowa analizowanego urządzenia: paneli, które są elementami krzemowych płyt półprzewodnikowych zamocowanymi do gruntu za pomocą specjalnego systemu kotew, palowania, czy płyt betonowych, oraz funkcja jaką spełniają - zamiana energii słonecznej na elektryczną, sprawiają że należy za budowle uznać jedynie ich części budowlane. W konsekwencji w takim zakresie podlegają podatkowi od nieruchomości (...).”.

Zatem w świetle przytoczonych przepisów upol, panele fotowoltaiczne nie będą podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Dodatkowo wskazać należy, iż opodatkowaniu tym podatkiem będą podlegały jedynie części budowlane tych paneli.

Tym samym, stanowisko zawarte w złożonym wniosku oraz w stanie faktycznym opisanym w tym wniosku, uznać należy za prawidłowe w obowiązującym stanie prawnym.

6. Pouczenie

Wnioskodawcy przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie w terminie 30 dni od dnia doręczenia Spółce interpretacji przepisów prawa podatkowego (art. 53 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2019 r. poz. 2325, z późn. zm.). Skargę wnosi się za pośrednictwem Prezydenta m.st. Warszawy – Centrum Obsługi Podatnika, ul. Obozowa 57, 01-161 Warszawa.

Z up. PREZYDENTA M.ST. WARSZAWY

/-/

Róża Joanna Gutkowska

Zastępca Skarbnika

m.st. Warszawy