



Wrocław, 29.04.2020r.

WPO-SAP.310.4.2020.KD

**Interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego**

Na podstawie art.14j §1, art. 14b i art. 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja Podatkowa (Dz.U. z 2019r., poz.900 z późn. zm.) w związku z art.1c ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2019r., poz.1170 z późn. zm.),

po rozpatrzeniu wniosku z dnia 20.02.2020r., który wpłynął do organu 26.02.2020r., od z siedzibą w przy ul.

reprezentowanej przez w sprawie wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości, dotyczącego potwierdzenia czy panele fotowoltaiczne udostępniane na rzecz klientów w formie leasingu, najmu dzierżawy bądź umów podobnych, instalowane na budynkach stanowią budowlę w rozumieniu art.1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.

**organ podatkowy**

uznaje stanowisko strony w przedstawionym stanie prawnym za prawidłowe, stwierdzając że:

- panele fotowoltaiczne instalowane na budynkach nie spełniają warunków do uznania ich za obiekty budowlane, a zatem nie stanowią budowli podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości w rozumieniu art.1a ust.1 pkt 2 u.p.o.l.

## UZASADNIENIE

W dniu 26 lutego 2020r. do organu podatkowego wpłynął wniosek

z dnia 20 lutego 2020r., która ma siedzibę w ..... rzy ul.

o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, w zakresie kwalifikacji paneli fotowoltaicznych montowanych na budynkach jako przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości. Wnioskodawca nabywa panele fotowoltaiczne a następnie w ramach prowadzonej działalności gospodarczej udostępnia je na rzecz swoich klientów, na podstawie umów leasingowych, umów najmu, umów dzierżawy, bądź umów podobnych, które następnie instalowane są na budynkach.

Panele fotowoltaiczne są urządzeniami, które pod wpływem promieniowania świetlnego działają jak generatory energii elektrycznej. Innymi słowy panele fotowoltaiczne wykorzystują energię promieniowania słonecznego do produkcji energii elektrycznej.

Typowe panele fotowoltaiczne zbudowane są z ramy, na której oparta jest szyba szklana będąca zabezpieczeniem ogniw fotowoltaicznych. Pod szybą znajdują się ogniwa fotowoltaiczne. W skład paneli wchodzi również inne elementy niezbędne do jej właściwego użytkowania (np. puszka przyłączeniowa).

Energia wytwarzana przez panele fotowoltaiczne należy do kategorii energii wytwarzanej z odnawialnych źródeł (w tym przypadku źródłem energii jest promieniowanie słoneczne). Przedmiotowe urządzenia są mocowane na budynkach za pomocą specjalnego systemu kotew. Sposób przytwierdzenia umożliwia w razie potrzeby ich wymontowanie jak również ich wymianę na inne urządzenia prądotwórcze, nie powodując przy tym uszczerbku dla konstrukcji budynku na którym są zamontowane.

W związku z zaprezentowanym przyszłym stanem faktycznym, Wnioskodawca zwraca się o udzielenie odpowiedzi na następujące pytanie:

-Czy panele fotowoltaiczne stanowią budowlę w rozumieniu art.1a ust.1 pkt 2 u.p.o.l. podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

W ocenie Wnioskodawcy, panele fotowoltaiczne nie stanowią budowli w rozumieniu art. 1a ust.1 pkt 2 u.p.o.l. podlegającej opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, gdyż nie są obiektem budowlanym w rozumieniu art.3 pkt 1 prawa budowlanego. Nie można ich zakwalifikować jako budynku, budowli bądź obiektu małej architektury wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, który został wniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Wnioskodawca uznaje, iż panele fotowoltaiczne są urządzeniami technicznymi powstałymi w procesie produkcyjnym tak jak komputery, telefony komórkowe, czy anteny satelitarne i nie są wznoszone z użyciem wyrobów budowlanych.

Podatnik powołuje się na wyrok z dnia 9 lipca 2019r sygn. akt II FSK 2693/17 w którym Sąd stwierdził, "... że nie podlegają opodatkowaniu urządzenia techniczne, chyba że mają części budowlane- wówczas opodatkowaniu jako budowla podlegają ich części budowlane, a nadto opodatkowaniu podlegają fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technologicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową".

Ponadto panele fotowoltaiczne nie spełniają zdaniem Wnioskodawcy ani definicji budynku, ani definicji obiektu małej architektury ani nie mogą być kwalifikowane jako budowla w rozumieniu art.1a ust.1 pkt 2 u.p.o.l. a zatem nie mogą być przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Wnioskodawca powołuje się na zasady określone przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 września 2011r., sygn. akt P/33/09, w którym powiedziano, iż za budowlę w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych można uznać:

- 1) jedynie budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, w innych przepisach tej ustawy lub w załączniku do niej,
- 2) jedynie urządzenia techniczne scharakteryzowane w art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego lub w innych przepisach tej ustawy albo w załączniku do niej.

Panele fotowoltaiczne nie zostały wskazane jako budowle lub urządzenia budowlane w ustawie Prawo budowlane lub załączniku do niej.

Co więcej ustawodawca w art. 29 ust. 2 pkt 16 Prawa budowlanego wskazał, iż montaż urządzeń fotowoltaicznych o mocy zainstalowanej energii elektrycznej nie większej niż 50 kW nie wymaga pozwolenia na budowę, co wskazuje, iż takie urządzenia nie powstają w ramach procesu budowlanego (nie posiadają części wzniesionych z użyciem wyrobów budowlanych).

Również WSA w Olsztynie w wyroku z dnia 21 lutego 2018r. (sygn. akt I SA/OI 35/18) a także NSA w wyroku z dnia 16 grudnia 2015r. sygn. II FSK 409/14 powołując się na orzeczenie TK wskazali, że o ile w prawie budowlanym nie budzi zastrzeżeń sformułowanie otwartych definicji budowli i urządzenia budowlanego, to w prawie podatkowym wymagającym wyższych standardów jednoznaczności, te same definicje nie mogą funkcjonować w identyczny sposób, w jaki funkcjonują w prawie budowlanym. A zatem na gruncie prawa administracyjnego i prawa podatkowego ww definicje będą miały różne zakresy.

W związku z powyższym za przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości należy uznać tylko takie budowle, które zostały wyraźnie wymienione w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane. Ponadto niedopuszczalnym jest uznanie na gruncie prawa podatkowego, że do urządzeń budowlanych można zaliczyć inne urządzenia budowlane niż wymienione w art. 3 pkt 9 ustawy Prawo budowlane.

Reasumując zdaniem Wnioskodawcy panele fotowoltaiczne nie stanowią budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. podlegającej opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Po przeanalizowaniu faktów podanych we wniosku, obowiązujących przepisów prawa i orzecznictwa sądowego, **organ podatkowy uznaje:**

**- za prawidłowe stanowisko Wnioskodawcy w zakresie kwalifikacji do celów podatku od nieruchomości paneli fotowoltaicznych montowanych na dachach budynków jako urządzeń technicznych a nie obiektów budowlanych o cechach budowli, podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.**

Interpretacji art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zw. z art. 3 pkt 3 u.p.b. należy dokonać z uwzględnieniem stanowiska jakie zaprezentował Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 września 2011r. sygn. akt P/33/09, w świetle m.in. którego za budowlę w rozumieniu przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, mogą być uznane jedynie budowle wymienione bezpośrednio w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane, w innych przepisach tej ustawy lub załączniku do niej, będące wraz z instalacjami i urządzeniami obiektem budowlanym, o którym mowa w art. 3 pkt 1 lit b ustawy Prawo budowlane, czyli pod warunkiem że stanowią one całość techniczno-użytkową oraz jedynie urządzenia techniczne scharakteryzowane w art. 3 pkt 9 ustawy Prawo budowlane, lub w innych przepisach tej ustawy albo w załączniku do niej.

Budowlą wg art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. jest obiekt budowlany w rozumieniu 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.

Definicję budowli zawiera także art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994r. –Prawo budowlane (Dz.U. z 2019r. poz. 1186 z późn. zm), zgodnie z którym budowlami są obiekty budowlane niebędące budynkami lub obiektami małej architektury, takie

jak: "...(...) wolnostojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne,(...) a także części budowlane urządzeń technicznych(kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową."

Art. 3 pkt 9 prawa budowlanego definiuje natomiast urządzenie budowlane jako 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.

W przytoczonych definicjach nie zostały w sposób wyraźny wymienione panele(ogniwa)fotowoltaiczne, a ww przepisy zawierają jedynie przykładowe wyliczenia rodzajów budowli oraz urządzeń budowlanych a więc oba katalogi mają charakter otwarty, a w rozpoznawanej sprawie panele nie są związane z obiektem budowlanym.

Zatem oceny kwalifikacji paneli (ogniw) fotowoltaicznych zdaniem WSA w Gorzowie Wlkp - wyrok z dnia 2 czerwca 2015r. o sygn. I SA/Go 198/15 należy dokonać w oparciu o następujące kryteria: budowę, wygląd oraz funkcję jaką spełniają. Żadne z tych kryteriów nie są wspólne dla paneli i wymienionych przykładowo obiektów budowlanych ani z wyglądu ani z budowy, ponadto spełniają różne funkcje, a żaden z przykładów nie spełnia funkcji zamiany energii słonecznej na elektryczną, ani zamiany innej energii. Kryterium zamiany, czy wytwarzania energii występuje jedynie w przykładach urządzeń technicznych, których części budowlane stanowią budowle. Kotły i piece przemysłowe służą bowiem do wytwarzania energii cieplnej, a elektrownie wiatrowe i elektrownie jądrowe służą wytwarzaniu energii elektrycznej. Wytwarzaniu energii elektrycznej służą także panele fotowoltaiczne. Ponadto sąd wskazał, że tak samo jak w przypadku elektrowni wiatrowych w przypadku paneli mamy do czynienia z odnawialnym źródłem energii. Istotnym jest również łatwość demontażu paneli i możliwość zamiany na inny element prądowy. Cecha ta wyraźnie odróżnia panele od przykładów obiektów budowlanych. W świetle powyższego, w ocenie sądu budowa analizowanego urządzenia „paneli”, które są elementami krzemowych płyt półprzewodnikowych zamocowanymi do gruntu za pomocą systemu kotew, palowania, czy płyt betonowych oraz funkcja jaką spełniają – zamiana energii słonecznej na elektryczną, sprawiają że należy za budowlę uznać jedynie ich części budowlane.

W konsekwencji tylko w takim zakresie podlegają podatkowi od nieruchomości.

Również WSA w Opolu w wyroku z dnia 16 października 2013r. sygn. akt I SA/Op 327/13 oraz w wyroku z 13 czerwca 2014r. sygn. I SA/Op 327/14 wskazał m.in., że „w rzeczywistości nie ma czegoś takiego jak obiekt budowlany w postaci elektrowni słonecznej. Istnieją tylko urządzenia paneli (ogniw) fotowoltaicznych, które przetwarzając energię promieniowania słonecznego w energię elektryczną, oddają ją bezpośrednio do sieci elektroenergetycznej."

W ocenie sądu panele fotowoltaiczne nie stanowią budowli albo urządzeń budowlanych i w konsekwencji nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, jako budowla. Przedmiotem tej daniny może być wyłącznie system mocowania przedmiotowych urządzeń technicznych do gruntu( tj. kotew, fundamenty, betonowe płyty czy też inne elementy konstrukcyjne, które spełniają funkcję stabilizacyjną urządzenia) jako części budowlane urządzeń technicznych.

Podobnie orzekł NSA w wyroku z 18 grudnia 2018r. sygn. akt II FSK1275/18. Sąd wskazał, że panel fotowoltaiczny nie stanowi budowli w rozumieniu u.p.o.l.. "Ani nie został przez ustawodawcę wymieniony wprost w przepisach Prawa budowlanego(do którego odwołuje się ustawa o podatkach i opłatach lokalnych). Ani też nie sposób uznać, że panel fotowoltaiczny stanowi z częścią budowlaną całość techniczno-użytkową."

Sąd podkreślił, że panel fotowoltaiczny tworzy co prawda całość użytkową, ale nie tworzy całości technicznej. Panele są wykonane wg innej techniki niż stoły konstrukcyjne wraz ze słupami wbijanymi w ziemię. Część budowlana farmy to prosta konstrukcja metalowa, natomiast panel fotowoltaiczny to zaawansowany technicznie element półprzewodnikowy (zazwyczaj krzemowy), w którym następuje zmiana (konwersja) energii promieniowania słonecznego w energię elektryczną w wyniku zjawiska fotowoltaicznego. W związku z powyższym panele fotowoltaiczne, które pod wpływem promieniowania słonecznego działają jako generatory energii elektrycznej, nie odpowiadają definicji budowli w rozumieniu u.p.o.l.. Nie oznacza to jednak, że wolne od opodatkowania pozostają części budowlane urządzenia technicznego tj. części budowlane mocowań paneli. Te elementy jako budowle, stanowią przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Także WSA w Szczecinie w wyroku z dnia 11 września 2019r. o sygn. I SA/Sz 239/19 potwierdził, że samo ogniwo fotowoltaiczne nie stanowi budowli, a jedynie część budowlana w postaci mocowania ogniwa.

Sąd wskazał, iż „Systemy fotowoltaiczne kwalifikowane jako instalacje produkcyjne stanowiące zabudowę przemysłową, inaczej zespół paneli fotowoltaicznych wraz z układami połączeń pomiędzy nimi, bezspornie stanowi instalację produkcyjną, w skład której wchodzi urządzenia techniczne przetwarzające energię słoneczną na energię elektryczną. Jednakże budowa analizowanego urządzenia paneli oraz funkcja jaką spełniają- zamiana energii słonecznej na elektryczną, sprawiają, że należy za budowlę uznać jedynie ich części budowlane o ile je posiadają. W konsekwencji w takim zakresie mogą podlegać podatkowi od nieruchomości.”

A zatem brak jest podstaw do przyjęcia, że panele fotowoltaiczne są budowlą stosownie do przepisów art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Za budowlę należy uznać jedynie części budowlane paneli w postaci systemów mocowania.

Reasumując, stanowisko Wnioskodawcy w świetle opisanego stanu faktycznego należy uznać za prawidłowe.

Na niniejszą interpretację Wnioskodawcy przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu, w terminie 30 dni od dnia doręczenia interpretacji – (art. 53 §1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – tj. Dz.U. z 2019r., poz. 2325 z późn. zm.). Skargę wnosi się, za pośrednictwem Prezydenta Wrocławia (art. 54 §1 i §2 cytowanej wyżej ustawy).

Z up. Prezydenta

Barbara Kalkosz-Staśko  
Z-ca Dyrektora Wydziału  
Podatków i Opłat