

WPL-III.310.1.2022

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 14b, art. 14c § 1–3, art. 14d i art. 14j ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. - Dz.U. z 2021, poz. 1540 ze zm.) w związku z art. 1c ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. z 2019r. poz. 1170 ze zm.) Prezydent Miasta Bydgoszczy stwierdza, iż stanowisko Wnioskodawcy, w odniesieniu do opisanego zdarzenia przyszłego przedstawionego we wniosku z dnia 4 kwietnia 2022 roku (data wypływu do organu podatkowego 8 kwietnia 2022 roku) o udzielenie indywidualnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego:

1. **Uznaje stanowisko Wnioskodawcy za prawidłowe w zakresie**, zgodnie z którym podatnikiem podatku od nieruchomości od wszystkich elementów (obiektów) elektrowni fotowoltaicznej, podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, będzie Spółka, a nie właściciel gruntu.
2. **Uznaje stanowisko Wnioskodawcy za prawidłowe w zakresie**, zgodnie z którym panele (ogniwa) fotowoltaiczne są urządzeniami technicznymi posiadającymi części budowlane (system mocowania w postaci kotew, czy palowania oraz płyty betonowe), w związku z czym przedmiotem opodatkowania będzie jedynie część budowlana obiektu (system mocowania w postaci kotew, czy palowania oraz płyty betonowe).
3. **Uznaje stanowisko Wnioskodawcy za nieprawidłowe w zakresie**, zgodnie z którym opodatkowaniu podlegać będzie powierzchnia budynku, w którym posadowione będą transformatory, natomiast same urządzenia (transformatory) nie będą przedmiotem opodatkowania.

UZASADNIENIE

Zgodnie z art.14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (t.j Dz. U. z 2021r., poz. 1540 ze zm.) stosownie do swej kompetencji organ podatkowy na pisemny wniosek podatnika, płatnika wydaje w jego indywidualnej sprawie pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego. W tym miejscu należy wskazać, że zgodnie z art. 14b § 3 Ordynacja podatkowa składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Zgodnie z art. 14c Ordynacja podatkowa interpretacja indywidualna zawiera ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny. Można odstąpić od uzasadnienia prawnego, jeżeli stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe w pełnym zakresie (§ 1). W razie negatywnej oceny stanowiska wnioskodawcy interpretacja indywidualna zawiera wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym (§ 2).

., na druku ORD-IN z dnia 04.04.2022 roku (data wypływu do organu podatkowego 08.04.2022 roku) złożyła, zgodnie z art. 14j ustawy Ordynacja podatkowa, wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji, przepisów prawa podatkowego w zakresie zdarzenia przyszłego.

Wnioskodawca przedstawił opis zdarzenia przyszłego, zakres zapytania i własne stanowisko w sprawie, a ponadto we wniosku oświadczył pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania, że elementy zdarzenia przyszłego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postępowaniu organu podatkowego. Żądanie zawarte we wniosku Strony wyznaczyło granice jego rozpatrzenia przez organ I instancji.

Do wniosku strona dołączyła dowód uiszczenia opłaty w kwocie 120,00 zł tytułem wydania interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego.

Wnioskodawca przedstawił następujący opis stanu zdarzenia przyszłego:

Wnioskodawca jest spółką z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Polsce (dalej: Spółka). Na gruntach wydzielonych od osoby fizycznej, Spółka rozpoczęła inwestycję polegającą na montażu i budowie elementów elektrowni (farmy) fotowoltaicznej, przekształcającej energię promieniowania słonecznego na energię elektryczną. Umowa dzierżawy zawarta z właścicielem gruntu uprawnia Spółkę do zamontowania i wybudowania na przedmiotowych gruntach, na własny koszt, elementów elektrowni. Grunty, które podlegają dzierżawie zlokalizowane są na terenie Gminy Bydgoszcz w miejscowości Bydgoszcz, działki Są to grunty
sklasyfikowane w ewidencji gruntów jako użytki rolne.

Inwestycja obejmuje montaż w otwartej przestrzeni paneli (ogniw) fotowoltaicznych. Panele posadowione będą na tzw. stołach konstrukcyjnych i połączone siecią kabli. Mocowane do konstrukcji nośnej panele fotowoltaiczne będą urządzeniami składającymi się z ogniw fotowoltaicznych, łączonych szeregowo. Łańcuchy paneli fotowoltaicznych połączone będą między sobą, a następnie z inwerterem specjalnym okablowaniem.

Inwertery są urządzeniami, których zasadniczym zadaniem jest zmiana prądu stałego, pochodzącego z modułów fotowoltaicznych, na prąd przemienny, o parametrach identycznych jak energia w sieci elektroenergetycznej, do której energia elektryczna będzie przesyłana. Inwertery służą także do monitorowania działania instalacji.

Stoły konstrukcyjne, na których montowane będą panele (ogniwa fotowoltaiczne) mocowane będą do słupów połączonych z gruntem - słupy są wbijane w ziemię poprzez kafarowanie. Same panele nie będą połączone trwale z gruntem, są elementami wymiennymi, nie połączonymi na stałe ze stołem konstrukcyjnym i słupami wbijanymi w ziemię. Należy więc przyjąć, iż mamy do czynienia z urządzeniami (panelami fotowoltaicznymi) oraz częścią budowlaną (kotwy, palowanie, betonowa płyta), do której panele zamocowane będą w sposób umożliwiający ich demontaż.

Energia produkowana przez instalację zasilac będzie własną stacją transformatorową, a z tego punktu po przejściu przez urządzenia pomiarowe, energia elektryczna będzie przekazywana do ogólnej sieci elektroenergetycznej. Transformatory nie będą trwale związane z gruntem i będą zainstalowane w odpowiednio przystosowanym budynku.

Odnosnie wyżej opisanego zdarzenia przyszłego Wnioskodawca zadał następujące pytanie:

1. Czy prawidłowe jest stanowisko, zgodnie z którym, podatnikiem podatku od nieruchomości od wszystkich elementów (obiektów) elektrowni fotowoltaicznej, podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, będzie Spółka, a nie właściciel gruntu?
2. Czy prawidłowe jest stanowisko, zgodnie z którym, panele (ogniwa) fotowoltaiczne są urządzeniami technicznymi posiadającymi części budowlane (system mocowania w postaci kotew, czy palowania oraz płyty betonowe), w związku z czym przedmiotem opodatkowania będzie jedynie część budowlana obiektu (system mocowania w postaci kotew, czy palowania oraz płyty betonowe)?
3. Czy prawidłowe jest stanowisko, zgodnie z którym, opodatkowaniu podlegać będzie powierzchnia budynku, w którym posadowione będą transformatory, natomiast same urządzenia (transformatory) nie będą przedmiotem opodatkowania?

Odnosnie wyżej opisanego zdarzenia przyszłego Wnioskodawca przedstawił następujące stanowisko własne w sprawie oceny prawnej wraz z uzasadnieniem:

Ad. 1

Zdaniem Wnioskodawcy, podatnikiem podatku od nieruchomości od wszystkich elementów (obiektów) elektrowni fotowoltaicznej, podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości będzie Spółka, a nie właściciel gruntu. Wnioskodawca stoi na stanowisku, że właścicielem wszystkich elementów (obiektów) elektrowni fotowoltaicznej będzie Spółka i w związku z tym zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. podatnikiem podatku od nieruchomości od wszystkich elementów (obiektów) elektrowni fotowoltaicznej, podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości będzie Spółka, a nie właściciel gruntu.

Zgodnie z art. 3 ust. 1 u.p.o.l.: "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."

Natomiast zgodnie z art. 3 ust. 3 u.p.o.l. "Jeżeli przedmiot opodatkowania znajduje się w posiadaniu samoistnym, obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości ciąży na posiadaczu samoistnym".

W polskim prawie cywilnym obowiązuje zasada superficies solo cedit, wyrażona w art. 48 i 191 Kodeksu cywilnego. Zgodnie z tą zasadą wszelkie naniesienia na gruncie, takie jak budynki, inne urządzenia trwale z gruntem związane, zasadzone drzewa i inne rośliny są częścią składową gruntu i jako takie, o ile przepis szczególny nie przewiduje innego rozwiązania, są własnością właściciela gruntu. Co do zasady, obiekty budowlane wybudowane na cudzym gruncie z prawnego punktu widzenia stanowią więc własność właściciela gruntu (tym samym właściciel gruntu jest podatnikiem podatku od nieruchomości zarówno od gruntu jak i posadowionego na nim budynku lub budowli). Wyjątkiem jest jednak sytuacja, w której przepis szczególny stanowi inaczej. Przepisem szczególnym, znajdującym zastosowanie w niniejszej sprawie jest art. 49 § 1 Kodeksu cywilnego, zgodnie z którym: "Urządzenia służące do doprowadzania lub odprowadzania płynów, pary, gazu, energii elektrycznej oraz inne urządzenia podobne nie należą do części składowych nieruchomości, jeżeli wchodzą w skład przedsiębiorstwa". Należy zatem przyjąć, że

wszystkie urządzenia służące do doprowadzania i odprowadzania energii elektrycznej i inne urządzenia podobne — o ile wchodzą w skład przedsiębiorstwa — nie będą mogły być uznane za części składowe gruntu. W przedmiotowej sprawie, wszystkie elementy (obiekty) elektrowni fotowoltaicznej będą służyły do odprowadzania energii elektrycznej i będą wchodziły w skład przedsiębiorstwa Spółki, w związku z czym zgodnie z art. 49§ 1 Kodeksu cywilnego będą własnością Spółki, a nie właściciela gruntu. Dotyczy to zarówno urządzeń wchodzących w skład farmy fotowoltaicznej (ogniwa fotowoltaiczne, inwertery, transformatory), jak i części budowlanych (systemy nośne, budynki), ponieważ na gruncie prawa cywilnego, biorąc pod uwagę treść art. 48 Kodeksu cywilnego, jako elementy połączone w trwałą całość użytkową, stanowią części składowe przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 55 (1) Kodeksu cywilnego, obejmującego farmę fotowoltaiczną.

Ad. 2

Wnioskodawca stoi na stanowisku, że 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 uznać można jedynie ich części budowlane tj. części budowlane mocowań paneli do gruntu i jedynie w tym zakresie podlegają one opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Definicja budowli określona została w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Z brzmienia tego przepisu wynika, że budowlą jest 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. Budowlą jest więc obiekt budowlany i urządzenie budowlane. W art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. ustawodawca definiując budowlę odsyła do przepisów ustawy Prawo budowlane i definicji legalnych tam zawartych. Odesłanie to ma jednak ograniczony zakres i dotyczy tylko rozumienia pojęć "obiekt budowlany" oraz "urządzenie budowlane".

Zgodnie z art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. — Prawo budowlane (tekst jednolity: Dz.U.2021.2351 ze zm. — dalej: u.p.b.) 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, elektrowni wiatrowych, morskich turbin wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Natomiast zgodnie z art. 3 pkt 9 u.p.b. przez urządzenie budowlane należy rozumieć urządzenia 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.

Przy czym zgodnie z art. 3 pkt 1 u.p.b. 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. Uznanie obiektu za obiekt budowlany uzależnione zostało więc od wzniesienia go z użyciem wyrobów budowlanych. Ponadto, w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 października 2018 r. (sygn. II FSK 2983/17), wskazane zostało, 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). Panele fotowoltaiczne, które stanowią elementy krzemowych płyt półprzewodnikowych, nie są wzniesione z użyciem wyrobów budowlanych, w związku z czym nie stanowią obiektów budowlanych. Panele fotowoltaiczne nie stanowią również urządzeń technicznych związanych z obiektem budowlanym, zapewniających możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, w związku z czym nie spełniają definicji określonej w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.

Istotne znaczenie ma również to, że istnieje łatwość demontażu paneli i możliwość zamiany ich na inny element prądotwórczy. Cecha ta w sposób wyraźny odróżnia panele fotowoltaiczne od wskazanych w przepisach u.p.b. przykładów obiektów budowlanych.

Ponadto, 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 wyrażony został przykładowo w prawomocnym wyroku WSA w Gliwicach z dnia 15 lipca 2010 r. sygn. akt II 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 należy więc przyjąć, że samo ogniwo fotowoltaiczne nie stanowi budowli, budowlą jest jedynie część budowlana w postaci systemu mocowania ogniwa.

Zaprezentowane powyżej stanowisko, znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych. W szczególności w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 grudnia 2018 r., sygn. II FSK 1275/18, w którym sąd wskazał: "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. Również w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 grudnia 2020 r., sygn. II FSK 2042/18, sąd wskazał, że: "Ogniwa fotowoltaiczne wraz ze stołami konstrukcyjnymi oraz innymi elementami farmy tworzą całość użytkową, ale nie tworzą całości technicznej, gdyż są wykonane według innej techniki. Stoły konstrukcyjne wraz z ich mocowaniem w ziemię to budowle w rozumieniu art. 3 pkt 3 p.b., gdyż stanowią wymienione tam części budowlane urządzeń technicznych. Same ogniwa fotowoltaiczne rzeczywiście nie wchodzi w skład podstawy opodatkowania. "

Stanowisko Wnioskodawcy potwierdza także wyrok WSA w Szczecinie z dnia 11 września 2019 r., sygn. I SA/Sz 239/19: "Jednakże budowa analizowanego urządzenia paneli oraz funkcja jaką spełniają - zamiana energii słonecznej na elektryczną, sprawiają że należy za budowle uznać jedynie ich części budowlane, o ile je posiadają. W konsekwencji w takim zakresie mogą podlegać podatkowi od nieruchomości".

Ad. 3

W ocenie Wnioskodawcy, urządzenia (transformatory) nie będą przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Przedmiotem opodatkowania będzie jedynie powierzchnia budynku, w którym umieszczone będą transformatory.

Urządzenia takie jak transformatory nie są trwale związane z podłożem i stanowią obiekt odrębny od budynku w którym się znajdują. W urządzeniach tych nie występuje część budowlana.

W związku z powyższym, podstawą opodatkowania - zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. - będzie wyłącznie powierzchnia budynku, w którym mogą zostać umieszczone urządzenia takie jak transformatory.

Stanowisko organu podatkowego

Ad.1

W polskim prawie cywilnym, zgodnie art. 48 oraz art. 191 - Kodeks cywilny, ogólną zasadą jest, że właściciel gruntu z prawnego punktu widzenia jest automatycznie właścicielem budynków i budowli zlokalizowanych na należącym do niego terenie (osobie, która je wybudowała przysługuje jedynie roszczenie o zwrot równowartości poczynionych nakładów). Ta zasada ogólna może jednak zostać zmieniona przez bardziej szczegółowe przepisy. Zgodnie bowiem z przepisami Kodeksu cywilnego, wspomniana powyżej zasada nie ma zastosowania w odniesieniu do urządzeń służących do doprowadzania lub odprowadzania między innymi energii elektrycznej oraz innych urządzeń podobnych, jeżeli wchodzi w skład przedsiębiorstwa. Na podstawie przepisów art. 49 § 1 Kodeksu cywilnego, urządzenia służące do doprowadzania lub odprowadzania płynów, pary, gazu, energii elektrycznej oraz inne urządzenia podobne nie należą do części składowych nieruchomości, jeżeli wchodzi w skład przedsiębiorstwa. Odnosząc te przepisy do farm fotowoltaicznych, wszystkie obiekty składające się na elektrownię służą do doprowadzania i odprowadzania energii elektrycznej i wchodzi w skład przedsiębiorstwa inwestora.

W związku z tym, powinny one być uznane za własność inwestora, a nie właściciela gruntu. Dotyczy to zarówno urządzeń wchodzących w skład farmy fotowoltaicznej (ogniwa fotowoltaiczne, inwertery, transformatory), jak i części budowlanych tych urządzeń (systemy nośne, budynki w których znajdują się transformatory).

Wszystkie obiekty wchodzące w skład farmy fotowoltaicznej, połączone są w pewną całość użytkową, więc podatnikiem zarówno w odniesieniu do budowli, jak i budynków, powinien być inwestor.

Ad.2

Definicja budowli nakreślona została w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (dalej zamiennie: u.p.o.l.). 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.

Ustawodawca definiując budowlę w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych odsyła do określonych pojęć uregulowanych w prawie budowlanym. Z tych też powodów nie ma wątpliwości co do tego, że definicja budowli uregulowana w przepisach prawa podatkowego, w kontekście art. 3 pkt 1 tej ustawy (do tego przepisu odsyła art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.), ma istotne znaczenie w procesie wykładni przepisów prawa podatkowego i nie można jej pominąć.

Powołując się na przepisy ustawy Prawo budowlane (dalej zamiennie: u.p.b.) przyjąć należy, że zgodnie z art. 3 pkt 1 u.p.b. 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 u.p.b. — 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, elektrowni wiatrowych, morskich turbin wiatrowych 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 u.p.b., 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 ramach art. 2 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych uregulowany został zakres przedmiotowy podatku od nieruchomości, któremu podlegają nieruchomości lub obiekty budowlane: grunty, budynki lub ich części, budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Ustawodawca określając przedmiot podatku od nieruchomości wskazuje na konkretny katalog przedmiotów objętych opodatkowaniem, w tym na budowle lub ich części związane z działalnością gospodarczą, przy czym na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości, ustawodawca wprowadził art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych definiując 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.

Zauważyć należy, że w przytoczonych definicjach ani obiektów budowlanych, ani części budowlanych urządzeń technicznych nie zostały w sposób wyraźny wymienione panele czy ogniwa fotowoltaiczne. Analizowane przepisy zawierają jedynie przykładowe wyliczenie rodzajów budowli oraz urządzeń budowlanych. Jednakże oba katalogi zarówno obiektów budowlanych jak i części budowlanych urządzeń technicznych mają charakter otwarty.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 grudnia 2018 roku, sygn. akt II FSK 1275/18, zgodnie z którym: „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 zdarzenia przyszłego wskazanego we wniosku - istnieje łatwość demontażu paneli i możliwość zamiany ich na inny element prądotwórczy. Cecha ta w sposób wyraźny odróżnia panele od przykładów obiektów budowlanych.” Panele (ogniwa) fotowoltaiczne składają się z płyt krzemowych półprzewodnikowych, które pod wpływem promieniowania świetlnego działają jak generatory energii elektrycznej, a dla ich stabilnego montażu posiadają odrębną wydzieloną część budowlaną. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Opolu w wyroku z dnia 13 czerwca 2014 roku, sygn. akt I SA/Op 327/14 zwrócił uwagę, na różnorodność sposobu mocowania ogniw fotowoltaicznych: dachy lub ściany budynków, płyty fundamentowe, stopy fundamentowe, kotwy czy też jakiegokolwiek inne elementy konstrukcyjne spełniające funkcje stabilizujące urządzenie, pozwalając na jego bezpieczne i użytkowe wykorzystanie. WSA uznał, że w świetle art. 3 ust 3 Prawa budowlanego panele (ogniwa) fotowoltaiczne, które pod wpływem promieniowania świetlnego działają jako generatory energii elektrycznej, stanowią urządzenia techniczne nie mogące być przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości, a opodatkowaniu tym podatkiem stosownie do art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 3 i pkt 9 u.p.b. oraz art. 4 ust I pkt 3 u.p.o.l. podlegać będą wyłącznie jako budowla ich fundamenty (trwałe mocowanie) jako odrębna część przedmiotów składająca się na całość użytkową.

Należy zatem dojść do wniosku, że skoro ustawodawca rozróżnia jako budowle części budowlane urządzeń technicznych, to w konsekwencji — a contrario — nie uznaje za budowle pozostałych części tych urządzeń. W niniejszej sprawie należałoby przyjąć, że samo ogniwo fotowoltaiczne nie stanowi budowli, a jedynie część budowlana w postaci systemu mocowania ogniwa.

Reasumując, brak jest podstaw do przyjęcia, że panel (ogniwo) fotowoltaiczne jest budowlą stosownie do przepisów art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W związku z czym nie może podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Za budowlę uznać należy natomiast części budowlane paneli (ogniw) fotowoltaicznych w postaci systemów mocowania paneli w postaci słupów, kotew, fundamentów, betonowych płyt, które będą podlegać w zakresie podatku od nieruchomości stawką 2% od ich wartości ustalonej stosownie do przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Ad. 3

Art. 3 pkt. 1 ustawy Prawo budowlane definiuje obiekt budowlany jako budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

W myśl tego przepisu pod pojęciem „budynku” należy rozumieć taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach.

Natomiast pod pojęciem „budowla” należy rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury. Zgodnie z tym przepisem sieci techniczne zakwalifikowane są jako budowla.

Sieć elektroenergetyczna jest bez wątpienia siecią techniczną, o której mowa w załączniku do ustawy Prawo budowlane i składa się z powiązanych ze sobą w związku funkcjonalnym różnych elementów. Kategoria XXVI obiektów budowlanych obejmuje m. in. sieci elektroenergetyczne. Podkreślić należy, że załącznik do ustawy Prawo budowlane stanowi immanentną część tej ustawy. Sieci elektroenergetyczne wymienione są bezpośrednio jako jedne z kategorii obiektów budowlanych. Ma to kapitalne znaczenie na etapie ustalania zakresu przedmiotowego podatku od nieruchomości. Uzasadnione jest to tym, że w „podatkowej” definicji budowli jest bezpośrednio odesłanie do pojęcia „obiekt budowlany” w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. Skoro zatem wskazane w kategorii XXVI załącznika do ustawy Prawo budowlane sieci elektroenergetyczne są obiektem budowlanym, o którym mowa w przepisach prawa budowlanego, to należy je uznać za przedmiot podatku od nieruchomości wraz poszczególnymi elementami wchodzącymi w jej skład.

Zgodnie z najnowszym orzecznictwem sądów, przedmiotowe obiekty - transformatory, urządzenia rozdzielcze oraz baterie akumulatorów stanowią część sieci elektroenergetycznej, a nie część składową budynku. Elementy te należy identyfikować, jako część instalacji (odrębnego obiektu budowlanego), które zapewniają właśnie możliwość użytkowania tejże instalacji (obiektu budowlanego) zgodnie z jej przeznaczeniem. Są zatem niezbędne dla funkcjonowania budowli (Wyrok NSA z dnia 22 lipca 2020 r. II FSK 1064/20).

Samo zakwalifikowanie danego obiektu jak budynku nie powoduje, że automatycznie urządzenia, czy instalacje znajdujące się w tym budynku stanowią jego część składową, czy też składają się na budowlę (niezależną od budynku). Tym samym NSA (Wyrok NSA z dnia 24 listopada 2020r. II FSK 1317/20) podziela stanowisko wyrażone w zaskarżonym wyroku, że jeżeli w budynku została usytuowana budowla lub część innej budowli (np. sieciowej), która stanowi odrębny od budynku, samodzielny obiekt budowlany lub urządzenia budowlane, budowla ta stanowi wówczas odrębny od budynku przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Umieszczenie bowiem budowli w budynku nie oznacza,

że opodatkowaniu podlega tylko jeden z tych obiektów. Z przepisów u.p.o.l., ani z wyroków TK z 13 września 2011 r., P 33/09, czy też z 13 grudnia 2018 r., SK 48/15, nie wynika aby budowla znajdująca się wewnątrz budynku nie mogła być przedmiotem odrębnego opodatkowania, szczególnie, jeżeli budynek pełni wobec budowli tylko funkcję ochronną. Budynek podlega opodatkowaniu niezależnie od tego, co się w nim bądź na nim znajduje, budowla zaś niezależnie od tego, gdzie została zlokalizowana.

Analiza przepisów prawa energetycznego potwierdza, że urządzenie energetyczne stanowi element sieci technicznej, stosowany m.in. w procesach przesyłania i dystrybucji energii. Oznacza to, że stanowi ono przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości wraz z pozostałymi elementami sieci elektroenergetycznej.

W związku z powyższym urządzenia (transformatory), w sposób techniczno-funkcjonalny powiązane są z budowaną siecią instalacji fotowoltaicznej. A zatem podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości stawką 2% od ich wartości ustalonej stosownie do przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Dokonując oceny stanowiska Wnioskodawcy, zawartego w trzech pytaniach, organ podatkowy uznaje Stanowisko Wnioskodawcy:

1. **za prawidłowe w zakresie**, zgodnie z którym podatnikiem podatku od nieruchomości od wszystkich elementów (obiektów) elektrowni fotowoltaicznej, podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, będzie Spółka, a nie właściciel gruntu.
2. **za prawidłowe w zakresie**, zgodnie z którym panele (ogniwa) fotowoltaiczne są urządzeniami technicznymi posiadającymi części budowlane (system mocowania w postaci kotew, czy palowania oraz płyty betonowe), w związku z czym przedmiotem opodatkowania będzie jedynie część budowlana obiektu (system mocowania w postaci kotew, czy palowania oraz płyty betonowe).
3. **za nieprawidłowe w zakresie**, zgodnie z którym opodatkowaniu podlegać będzie jedynie powierzchnia budynku, w którym posadowione będą transformatory, natomiast same urządzenia (transformatory) nie będą przedmiotem opodatkowania.

Przedmiotowa interpretacja wydana została w oparciu o przepisy prawa podatkowego obowiązującego na dzień złożenia wniosku i dotyczącego opisanego zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę.

POUCZENIE O TRYBIE ZASKARŻENIA

1. Prawo do wniesienia skargi

Wnioskodawcy na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego przysługuje prawo do wniesienia skargi z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy, ul. Jana Kazimierza 5, 85-035 Bydgoszcz, za pośrednictwem organu, który wydał niniejszą interpretację.

2. Sposób wniesienia skargi do sądu administracyjnego i termin wniesienia skargi art. 47, art. 53 § 1 oraz art. 54 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. z 2022r. poz.329 ze zm.)

Skargę do Wojewódzkiego Sadu Administracyjnego w Bydgoszczy wnosi się (w dwóch egzemplarzach): **w terminie 30 dni** od dnia doręczenia skarżącemu przedmiotowej interpretacji indywidualnej.

Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy za pośrednictwem organu, który wydał niniejszą interpretację na adres:

Prezydent Miasta Bydgoszczy ul. Jezuitcka 1 85-102 Bydgoszcz.

Skarga na przedmiotową interpretację indywidualną może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczenia się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawa (art. 57a ustawy z dnia 30 sierpnia 2002r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi - t.j. Dz. U. z 2022r. poz.329 ze zm.).

Zgodnie z art. 14 i § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2021r., poz. 1540 ze zm.) interpretacja indywidualna, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji jest niezwłocznie zamieszczana w Biuletynie Informacji Publicznej.