



Lubin, dnia 12 lipca 2021r.

PL.310.1.2021

(...)

(...)

**K. S.A.**

(...)

(...)

#### **INTERPRETACJA INDYWIDUALNA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO**

Działając na podstawie art. 14b, art. 14c i art. 14j ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020r. poz. 1325 z późn. zm.), art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019r. poz. 1170 z późn. zm.), mają na uwadze wniosek z dnia 12 kwietnia 2021r. Nr (...) K. S.A., o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości (data wpływu do tut. Urzędu: 14.04.2021r.),

#### **p o s t a n a w i a m**

**uznać za nieprawidłowe stanowisko Wnioskodawcy, że za budowle może być uznany jedynie system mocowania instalacji fotowoltaicznej do gruntu w postaci bloczków betonowych lub kotew lub palowania lub płyt betonowych i w związku z powyższym tylko te elementy budowlane instalacji fotowoltaicznej będą podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.**

#### **UZASADNIENIE**

W dniu 14 kwietnia 2021r. do Urzędu Gminy w Lubinie wpłynął wniosek Nr (...) K. S.A. o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od nieruchomości w zakresie, które z elementów instalacji fotowoltaicznej stanowią budowle (lub ich części), a w konsekwencji podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

K. S.A. planuje na terenie Gminy Lubin wybudować na gruntach, do których posiada tytuł prawny, na otwartej przestrzeni, instalację fotowoltaiczną. Planowana instalacja będzie składać się z paneli fotowoltaicznych wykorzystujących zjawisko fotowoltaiczne do zmiany promieniowania słonecznego na prąd elektryczny. Panele będą połączone kablami w sposób szeregowy. Zastosowane panele współpracować będą z inwerterami (falownikami), do których energia przekazywana będzie za pomocą połączeń kablowych, a zadaniem których jest zmiana wyprodukowanego przez panele prądu stałego na prąd zmienny.

Panele zainstalowane będą na konstrukcjach wsporczych (stalowych stołach wsporczych). Stoły te mocowane będą zaś do balastu budowanego na gruncie w postaci bloczków betonowych (wylewanych do gotowych prefabrykatów mocowanych na gruncie) lub alternatywnie w postaci kotew lub palowania (słupów wbijanych w ziemię) lub za pomocą płyt betonowych – co uzależnione będzie od rodzaju (jakości) gruntów, na których będzie posadowiona cała instalacja. Instalacja nie będzie połączona w sposób trwały z gruntem. Sposób przytwierdzenia instalacji do gruntu będzie zaś umożliwiał (w razie takiej potrzeby) wymontowane w/w elementów instalacji i ich wymianę na inne urządzenia, nie powodując przy tym żadnego uszczerbku dla całości instalacji.

Wyprowadzenie mocy z instalacji będzie realizowane poprzez dostarczenie energii elektrycznej z inwerterów do stacji transformatorowych (które połączone będą z instalacją za pomocą kabli), a następnie do rozdzielni SN (średniego napięcia), stanowiącej punkt wyprowadzenia mocy ze stacji transformatorowej. Opisana powyżej instalacja będzie związana z prowadzoną przez K. S.A. działalnością gospodarczą.

Zdaniem wnioskodawcy za budowlę może być uznany jedynie system mocowania instalacji fotowoltaicznej do gruntu w postaci bloczków betonowych lub kotew lub palowania lub płyt betonowych. W związku z powyższym tylko te elementy budowlane instalacji podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Zgodnie z art. 14j § 1 w związku z art. 14b § 1 - 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020r. poz. 1325 z późn. zm.), wójt, na pisemny wniosek zainteresowanego, wydaje, w jego indywidualnej sprawie, pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego (interpretację indywidualną). Wniosek o interpretację indywidualną może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych. 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 lub zdarzenia przyszłego. Powołany przepis określa nie tylko granice podmiotowe, ale również przedmiotowe sprawy z zakresu interpretacji przepisów prawa podatkowego. Przedmiotem interpretacji może być wyłącznie indywidualna, a więc dotycząca bezpośrednio zainteresowanego, sprawa i przepisy prawa podatkowego, zaś podmiotem osoba zainteresowana, w swojej konkretnej, indywidualnej sprawie. O tym co stanowi „indywidualną sprawę”, w której wydaje się interpretację, decyduje sam wnioskodawca obowiązany do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego, w jego własnej, indywidualnej sprawie. Istotne jest jednak, aby wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej zawierał jednoznacznie opisany stan faktyczny lub zdarzenie, które ma nastąpić w przyszłości. Tylko wówczas organ interpretacyjny może wyrazić wiążący w sprawie pogląd prawny, dając tym samym ochronę podatnikowi występującemu z wnioskiem o wydanie interpretacji, o której mowa w art. 14k Ordynacji podatkowej. Z istoty interpretacji wynika, że stanowisko organu podatkowego zawarte w interpretacji powinno dawać wnioskodawcy wyraźną odpowiedź na postawione przez niego pytanie.

Zgodnie z treścią art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019r. poz. 1170 z późn. zm.) opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości

podlegają budowie lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Budowla to, zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, 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.

W myśl art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2020r. poz. 1333 z późn. zm.) pod pojęciem obiektu budowlanego należy rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Ustawa Prawo budowlane definiuje pojęcie obiektu budowlanego poprzez definicję zakresową pełną, wskazując, że są nimi budynki, budowle bądź obiekty małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesione z użyciem wyrobów budowlanych (art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego). W wyroku sygn. akt II FSK 2983/17 z dnia 22 października 2018r. NSA zawarł, że „wzniesienie z użyciem wyrobów budowlanych” wskazuje, iż „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.

Pod pojęciem budowli, zgodnie z art. 3 pkt 3 wskazanej wyżej ustawy 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. Jednocześnie w definicji budowli (art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego) ustawodawca wyraźnie wskazuje na to, że wymienione przez niego w katalogu rodzaje obiektów budowlanych stanowią grupy rozłączne, każdy obiekt budowlany może być zaliczony tylko do jednej z kategorii - budynków, budowli lub obiektów małej architektury. Budowlą jest bowiem tylko taki obiekt, który nie jest budynkiem lub obiektem małej architektury.

Urządzenie budowlane jest to, zgodnie z art. 3 pkt 9 ustawy Prawo budowlane, 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.

Budowlę zdefiniowano w Prawie budowlanym poprzez definicję zakresową niepełną, nie wskazuje ona bowiem wszystkich elementów z danego zakresu, a ogranicza się jedynie do wyróżnienia przykładu tych elementów. W wyroku z 13 września 2011 roku, sygn. akt P 33/09 Trybunału Konstytucyjnego 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. Za budowlę w rozumieniu przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych należy zatem uznać taki obiekt budowlany, który został jednoznacznie wskazany w definicji budowli bądź w innych przepisach ustawy Prawo budowlane. Obiekt ten (budowla) musi przy tym stanowić całość techniczno – użytkową. Określenie całość techniczno – użytkowa odnosi się, jak wskazuje kolejność użytych słów, do budowli jako

obiektu budowlanego, a nie do związku tego obiektu z urządzeniami i instalacjami (por. wyroki NSA w Warszawie z dnia 20.04.2010r. sygn. akt II FSK 2112/08 oraz z dnia 27.05.2014r. sygn. akt II FSK 1498/12). Całość techniczno – użytkową należy zatem 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 określonej 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. W orzecznictwie podkreśla się (por. wyrok NSA w Warszawie z 20.04.2010r. sygn. akt II FSK 2112/08, z dnia 07.10.2009r. sygn. akt II FSK 635/08), że przy ocenie, co składa się na daną budowlę jako całość techniczno – użytkową nie można pominąć wyliczenia budowli, zawartego w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego i urządzeń budowlanych, zawartego w art. 3 pkt 9 tej ustawy. Nie może zatem być uznany za budowlę lub urządzenie budowlane obiekt, który nie jest wymieniony wprost w przepisach ustawy Prawo budowlane i nie jest do tych obiektów nawet podobny (por. wyrok NSA w Warszawie z dnia 11.07.2017r. sygn. akt II FSK 2265/15).

Po dokonaniu analizy obowiązujących przepisów prawa organ interpretacyjny uznaje za nieprawidłowe stanowisko Wnioskodawcy, że za budowle może być uznany jedynie system mocowania instalacji fotowoltaicznej do gruntu w postaci bloczków betonowych lub kotew lub palowania lub płyt betonowych i w związku z powyższym tylko te elementy budowlane instalacji fotowoltaicznej podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

W przypadku elektrowni fotowoltaicznych na stołach wsporczych stanowiących budowle, stale połączonych z gruntem za pomocą balastu w postaci bloczków betonowych (wylewanych do gotowych prefabrykatów mocowanych na gruncie) lub alternatywnie w postaci kotew lub palowania (słupów wbijanych w ziemię) lub za pomocą płyt betonowych, montowane są ogniwa fotowoltaiczne, które połączone są z siecią za pomocą kabli. Ogniwa fotowoltaiczne wraz ze stołami wsporczymi oraz innymi elementami farmy tworzą całość użytkową, ale nie tworzą całości technicznej, gdyż są wykonane według innej techniki. Stoły wsporcze wraz z ich mocowaniem w ziemię to budowle w rozumieniu art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, gdyż stanowią wymienione tam części budowlane urządzeń technicznych (por. wyrok NSA w Warszawie z dnia 17.12.2020r. sygn. akt II FSK 2042/18).

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 budowle uznać jedynie ich części budowlane o ile je posiadają. W konsekwencji w takim zakresie mogą podlegać podatкови od nieruchomości.

W świetle przedstawionego przez wnioskodawcę stanu faktycznego i prawnego organ interpretacyjny stoi na stanowisku, że za budowle będą uznawane stalowe stoły wsporcze na których zainstalowane będą panele fotowoltaiczne oraz system mocowania instalacji fotowoltaicznej do gruntu w postaci bloczków betonowych lub kotew lub palowania lub płyt betonowych i w związku z powyższym te elementy budowlane instalacji fotowoltaicznej podlegać będą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Organ podatkowy stoi na stanowisku, że samo ogniwo fotowoltaiczne nie jest budowlą w rozumieniu przepisów art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i nie będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości w związku z prowadzoną przez Spółkę działalnością gospodarczą.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu (ul. Św. Mikołaja 78-79, 50-126 Wrocław) w dwóch egzemplarzach (art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2019r. poz. 2325 z późn. zm.)) w terminie 30 dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 w/w ustawy). Jednocześnie, zgodnie z art. 57a ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną. Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi ).

Wójt

Tadeusz Kielan