



PREZYDENT MIASTA STOŁECZNEGO WARSZAWY

Warszawa, 24-05-2022 r.

COP-13.310.1.2020.GWA

COP-13/31101/ 5143 /GW/22

Spółka M.

ul. (...)

NIP (...)

Działając na podstawie art. 14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540, z późn. zm.),

po ponownym rozpatrzeniu

wniosku Spółki M. z siedzibą w (...) (dalej jako „Wnioskodawca”) z dnia 20 lutego 2020 r. w sprawie udzielenia indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w części dotyczącej pytania nr 2 - „Czy Panele fotowoltaiczne będące głównym źródłem zasilania obiektów na których są montowane (Wariant 2) stanowią budowle w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 upol podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości?”

postanawiam

uznać stanowisko przedstawione we wniosku o udzielenie indywidualnej interpretacji podatkowej za prawidłowe w obowiązującym stanie prawnym.

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 nabywa panele fotowoltaiczne, które następnie instalowane są na budynkach. W ramach prowadzonej przez Wnioskodawcę działalności gospodarczej, w/w panele fotowoltaiczne udostępniane są na rzecz klientów Wnioskodawcy na podstawie umów leasingu, umów najmu, umów dzierżawy bądź umów podobnych. Typowe panele fotowoltaiczne zbudowane są z ramy, na której oparta jest szyba szklana będąca zabezpieczeniem ogniw fotowoltaicznych. W skład paneli fotowoltaicznych wchodzi również inne elementy niezbędne do jej właściwego użytkowania (np.

Urząd m.st. Warszawy - Centrum Obsługi Podatnika

ul. Obozowa 57, 01-161 Warszawa

tel. +48224430962

puszka przyłączeniowa). Energia wytwarzana przez panele fotowoltaiczne należy do kategorii energii wytwarzanej z odnawialnych źródeł. Przedmiotowe panele fotowoltaiczne są mocowane na budynkach np. za pomocą specjalnego systemu kotew. Sposób przytwierdzania umożliwia w razie potrzeby wymontowanie paneli fotowoltaicznych, jak również ich wymianę na inne urządzenia prądotwórcze, nie powodując przy tym uszczerbku dla konstrukcji budynku na którym są zamontowane. Panele fotowoltaiczne będące przedmiotem wniosku, zgodnie z warunkami na których są udostępniane przez Spółkę dla klientów, powinny być użytkowane na ich własne potrzeby, dla ich własnego użytku. Zależnie od kategorii obiektów, na których panele fotowoltaiczne są montowane, lokalizacji takich obiektów, zastosowanej technologii oraz uwarunkowań klimatycznych, przedmiotowe panele fotowoltaiczne mogą stanowić:

- 1) uzupełniające źródło energii dla obiektów, na których są montowane (wariant 1);
- 2) główne źródło energii dla obiektów, na których są montowane (wariant 2).

W przypadku sytuacji opisanej w wariantcie 1 (to jest, gdy panele fotowoltaiczne stanowią uzupełniające źródło energii), panele fotowoltaiczne w żaden sposób nie warunkują użytkowania obiektu na którym są zamontowane, zgodnie z jego przeznaczeniem, albowiem obiekty te posiadają inne, niezależne źródła zasilania.

Natomiast w wariantcie 2 (to jest, gdy panele fotowoltaiczne stanowią główne źródło zasilania), panele fotowoltaiczne – z uwagi na konieczność zapewnienia ciągłości i niezależności dostaw energii – posiadają użyteczność polegającą na magazynowaniu energii.

W związku z tak opisanym stanem faktycznym/zdarzeniem przyszłym, Wnioskodawca sformułował następujące pytania:

- a) w przypadku wariantu 1 – „Czy Panele fotowoltaiczne będące uzupełniającym źródłem zasilania obiektów na których są montowane (Wariant 1) stanowią budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 upol podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości?”;
- b) w przypadku wariantu 2 – „Czy Panele fotowoltaiczne będące głównym źródłem zasilania obiektów na których są montowane (Wariant 2) stanowią budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 upol podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości?”.

Stanowisko Wnioskodawcy w sprawie

Zdaniem Wnioskodawcy:

1. „Panele fotowoltaiczne będące uzupełniającym źródłem zasilania obiektów na których są montowane (Wariant 1), nie stanowią budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 upol podlegającej opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości”.

2. „Panele fotowoltaiczne będące głównym źródłem zasilania obiektów na których są montowane (Wariant 2), nie stanowią budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 upol podlegającej opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości”.

Dotychczasowy przebieg sprawy i zakres interpretacji

Niniejszy wniosek podlega ponownemu rozpatrzeniu.

Po pierwszym rozpatrzeniu wniosku, organ podatkowy wydał w dniu 29 kwietnia 2020 roku interpretację indywidualną nr COP-13.310.1.2020.GWA; COP-13/31101/611/GW/20, w której uznał stanowisko Wnioskodawcy za prawidłowe w zakresie pytania nr 1 oraz za nieprawidłowe w zakresie pytania nr 2.

Na powyższą interpretację Wnioskodawca złożył skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokiem z dnia 7 stycznia 2021 r., sygn. akt III SA/Wa 1334/20, uchylił zaskarżoną interpretację w części uznającej stanowisko Wnioskodawcy za nieprawidłowe.

Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z dnia 16 listopada 2021 r., sygn. akt III FSK 4257/21, oddalił skargę kasacyjną złożoną przez Prezydenta m.st. Warszawy.

Akta przedmiotowej sprawy zostały zwrócone do organu podatkowego w dniu 1 kwietnia 2022 r. (data wpływu).

Wskutek oddalenia skargi kasacyjnej, prawomocny stał się wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 7 stycznia 2021 r., sygn. akt III SA/Wa 1334/20.

Z uwagi na to, że w/w wyrok uchylił zaskarżoną interpretację w części uznającej stanowisko Wnioskodawcy za nieprawidłowe, tj. w części dot. pytania nr 2, niniejsza interpretacja dotyczyć będzie tego właśnie zakresu, tj. pytania nr 2.

Pytanie nr 2 brzmiało: „Czy Panele fotowoltaiczne będące głównym źródłem zasilania obiektów na których są montowane (Wariant 2) stanowią budowle w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 upol podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości?”.

Zdaniem Wnioskodawcy: „Panele fotowoltaiczne będące głównym źródłem zasilania obiektów na których są montowane (Wariant 2), nie stanowią budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 upol podlegającej opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości”.

Ocena stanowiska Wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym

Organ wydający interpretację indywidualną związany jest okolicznościami faktycznymi wynikającymi ze stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego przedstawionego we wniosku (wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 27 maja 2021 r., sygn. akt I SA/Sz 271/21, wyrok dostępny w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych).

Definicja budowli dla celów podatku od nieruchomości, nakreślona została w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r., poz. 1170, z późn. zm.). 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.

Zgodnie z art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 roku – Prawo budowlane (Dz. U. z 2021 r. poz. 2351, z późn. zm.; dalej jako 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 i gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki.

Wobec powyższego zauważyć należy, że w żadnym z katalogów 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. Katalogi te mają charakter otwarty.

W tym stanie rzeczy, oceny kwalifikacji paneli do budowli (urządzeń budowlanych) należy dokonać w oparciu o następujące kryteria: budowę, 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 i urządzeń 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. Cecha ta w sposób wyraźny odróżnia panele od przykładów obiektów budowlanych i urządzeń budowlanych.

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 u.p.b., 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. Przy czym uwagi te pozostają w pełni aktualne także do przepisu art. 3 pkt 9 u.p.b.

W świetle powyższych uwag za nieistotną prawnie należy uznać okoliczność, że panele fotowoltaiczne stanowią główne źródło energii w budynku. Wskazać należy, że nie źródło energii jako takie determinuje użytkowanie budynku zgodnie z jego przeznaczeniem ale posiadana instalacja, która umożliwia doprowadzenie energii elektrycznej do budynku i zapewnia warunki dla jej wykorzystania. Takie rozumienie tego pojęcia koreluje z brzmieniem art. 3 pkt 9 u.p.b.

Prawidłowe jest zatem stanowisko Wnioskodawcy, że panele fotowoltaiczne będące głównym źródłem zasilania obiektów na których są montowane (Wariant 2), nie stanowią budowli w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 upol podlegającej opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Zatem w świetle powyższego, stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku, dotyczące pytania nr 2, uznać należy za prawidłowe w obowiązującym stanie prawnym.

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 interpretacji przepisów prawa podatkowego (art. 53 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2022 r. poz. 329). Skargę wnosi się za pośrednictwem Prezydenta m.st. Warszawy – Centrum Obsługi Podatnika, ul. Obozowa 57, 01-161 Warszawa (adres do korespondencji: Al. Jerozolimskie 44, 00-024 Warszawa).