

REFERATY

dr hab. Tomasz Wołowicz, Zastępca Burmistrza Krynicy-Zdroju,

Wyższa Szkoła Ekonomii i Innowacji w Lublinie

dr Dariusz Reško, Burmistrz Krynicy-Zdroju,

Wyższa Szkoła Biznesu – National-Louis University w Nowym Sączu

Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości elementów konstrukcyjnych farm fotowoltaicznych (modułów fotowoltaicznych)

Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości elementów konstrukcyjnych farm fotowoltaicznych (modułów fotowoltaicznych)¹

Streszczenie

Istota problemu sprowadza się do odpowiedzi na pytanie, jaka powinna być kwalifikacja podatkowa w zakresie podatku od nieruchomości farmy fotowoltaicznej, jako konstrukcji składającej się z modułów fotowoltaicznych - zamontowanych na stelażach stalowych lub aluminiowych nad gruntem – oraz przetwornic (inwerterów) i trafostacji elektroenergetycznych (transformatorów) z przyłączem do lokalnej linii średniego napięcia². System taki

jest następnie mocowany do gruntu za pomocą różnorodnych kotew, palowania, jak i płyt betonowych. Sposób mocowania ma umożliwiać wymontowywanie ogniw w razie potrzeby oraz wymianę na inne urządzenia prądotwórcze. Pojawia się pytanie czy tak skonstruowaną elektrownię fotowoltaiczną w całości lub części, należy zakwalifikować jako budowlę w rozumieniu przepisów art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (dalej: upol). Artykuł udowadnia, iż panele (moduły, ogniwa) fotowoltaiczne nie mogą być opodatkowane podatkiem od nieruchomości. Opodatkowaniu podlegają wyłącznie budowle, którymi są same fundamenty analizowanych konstrukcji.

1. Artykuł powstał na podstawie wyroków: I SA/Sz 216/14 - Wyrok WSA w Szczecinie z 2014-08-06 oraz I SA/Op 327/14 - Wyrok WSA w Opolu z 2014-06-13.

2. Zob. art. 2 ust. 1a pkt 3a w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia

1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2010 r., Nr 95, poz. 613 ze zm.).

Słowa kluczowe: farma fotowoltaiczna, podatek od nieruchomości, budowla, urządzenie budowlane

Summary

The essence of the problem boils down to the question of what should be tax classification of the real estate tax photovoltaic farm, a construction consisting of photovoltaic modules - mounted on racks of steel or aluminum above the ground - and converters (inverters) and transformer stations of power (transformers) with a connection to the local medium-voltage lines. Such a system is then attached to the ground using a variety of anchors, piling and concrete slabs. The method of attachment is to enable dismounting of cells when needed and exchanges on other equipment sets. The question arises whether such a photovoltaic power plant constructed in whole or in part, must be regarded as a building within the Act on Local Taxes and Charges. Paper proves that the photovoltaic panels (modules, cells) not be taxed as a property.

Keywords: photovoltaic farm, property tax, building, construction unit

Panele fotowoltaiczne

Panele (ogniwa) fotowoltaiczne są to elementy krzemowych płyt półprzewodnikowych, które pod wpływem promieniowania świetlnego działają jako generatory energii elektrycznej. Panele (ogniwa) fotowoltaiczne należą do kategorii odnawialnych źródeł energii. Przedmiotowe urządzenia mocowane są do gruntu za pomocą specjalnego systemu kotew, palowania, czy też za pomocą płyt betonowych. Sposób przytwierdzenia umożliwia w razie potrzeby wymontowanie ogniwi, jak również ich wymianę na inne urządzenia prądotwórcze, nie powodując przy tym uszczerbku dla całości inwestycji. Zatem należy przyjąć, iż panele (ogniwa) fotowoltaiczne posiadają część budowlaną (kotwy, palowanie, betonowa płyta), do której zamocowane są w sposób umożliwiający demontaż urządzenia techniczne (panele fotowoltaiczne).

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych

W ramach art. 2 ust. 1 upol uregulowany został zakres przedmiotowy podatku od nieruchomości, któremu podlegają nieruchomości i obiekty budowlane: grunty, budynki lub ich części oraz 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 prowadzeniem działalności gospodarczej, przy czym na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości, ustawodawca wprowadził w art. 1a ust. 1 pkt. 2 upol legalną definicję budowli. Zgodnie z tą definicją za budowlę należy rozumieć 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. Obowiązująca na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych definicja budowli ma charakter przesadzający w sprawach dotyczących podatku od nieruchomości i chociaż zbudowana została w oparciu o odesłanie również do terminów użytych w ustawie Prawo Budowlane, to jednakże odesłanie to odnosi się tylko do dwóch pojęć, a mianowicie: obiektu budowlanego niebędącego budynkiem lub obiektem małej architektury oraz urządzenia budowlanego. Jak podkreśla się wielokrotnie w piśmiennictwie z uwagi na przyjętą w ramach art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. konstrukcję definicji budowli, obowiązującą na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zasadnicze znaczenie przy jej definiowaniu ma definicja „obektu budowlanego” i „urządzenia budowlanego” w rozumieniu prawa budowlanego³.

Przepisy prawa budowlanego

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 upol wynika, że budowla, to obiekt budowlany

³ Zob.: L. Etel, Podatek od nieruchomości. Komentarz. Warszawa 2012 r., s. 30 i nast.

w rozumieniu przepisów ustawy prawo budowlane (dalej: upb), 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. Zatem przepis ten wymienia dwie kategorie: obiekt budowlany i urządzenie budowlane. Dla dalszej definicji wskazany przepis odsyła wprost do przepisów upb, które w art. 3 pkt 1 stanowi, że ilekroć w ustawie jest mowa o obiekcie budowlanym, należy przez to rozumieć:

- a) budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi,
- b) budowlę stanowiącą całość techniczno - użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami,
- c) obiekt małej architektury.

Definicja obiektu budowlanego zatem odwołuje się do pojęcia budowli, przez którą stosownie do treści art. 3 pkt 3 upb należy rozumieć każdy obiekt 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 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, naziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, 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.

Urządzenie budowlane zostało zaś zdefiniowane w art. 3 pkt. 9 upb, 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. Jako, że moduły fotowoltaiczne, inwertery i transformatory nie są związane z obiektem budowlanym, zatem nie można ich uznać za urządzenia budowlane. Należy zatem dokonać analizy, czy moduły fotowoltaiczne, inwertery i transformatory są budowlą w rozumieniu art. 3 pkt 3 upb. Definicja legalna budowli zawarta we wskazanym przepisie jest zbudowana z kilku elementów:

1. budowla - to każdy obiekt budowlany,
2. z obiektów budowlanych zostały wyłączone obiekty budowlane niebędące budynkami lub obiektami małej architektury, jako stanowiące odrębne kategorie,
3. art. 3 pkt. 3 upb zawiera przykładowy katalog obiektów budowlanych,
4. 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.

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. Jednak oba katalogi zarówno obiektów budowlanych, jak i części budowlanych urządzeń technicznych mają charakter otwarty. Oceny kwalifikacji modułów fotowoltaicznych, inwerterów i transformatorów zatem należy dokonać o oparciu następujące kryteria: budowę, wygląd oraz funkcję jaką spełniają. Żadne z tych kryteriów nie są wspólne dla powyższych urządzeń i wymienionych przykładowo obiektów budowlanych, zwłaszcza wskazać należy, że przykładowo wskazane obiekty nie są ani z budowy, ani z wyglądu zbliżone do ww. urządzeń, 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 wiatrowe i elektrownie jądrowe służą wytwarzaniu energii elektrycznej. Wytwarzaniu energii elektrycznej służą także panele fotowoltaiczne. Ponadto wskazać należy, że tak samo jak w przypadku elektrowni wiatrowych w przypadku paneli mamy do czynienia z odnawialnym źródłem energii. Wskazać także należy, że opisana przez wnioskodawcę w stanie faktycznym budowa modułu fotowoltaicznego zakłada łatwość jego demontażu i możliwość zamiany jego na inny element prądotwórczy. Cecha ta wyraźnie odróżnia moduły fotowoltaiczne od przykładów obiektów budowlanych. Dodatkowo wskazać należy, że obecnie po zmianie art. 3 pkt. 3 upb dokonanej ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. (Dz. U, Nr 165, poz. 1364), nie ma wątpliwości co do tego, że elektrownia wiatrowa jest urządzeniem technicznym w skład którego wchodzi część budowlana i właśnie ta część jest budowlą.

W ramach regulacji art. 3 pkt 3 upb ustawodawca definiując pojęcie budowli, uznał, że stanowią nią wyłącznie części budowlane urządzeń technicznych takich jak kotłowne, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych, elektrowni wiatrowych. Z tych też powodów, ugruntowana już została linia orzecznicza, że w odniesieniu do elektrowni wiatrowych, zasadne jest przyjęcie stanowiska, że stanowi ona w całości urządzenie techniczne, a budowlą są tylko jej części budowlane. W konsekwencji takiej regulacji prawnej art. 3 pkt 3 upb, „cała” elektrownia wiatrowa jako określony obiekt budowlany nie może być budowlą, bo to znaczyłoby, że obiekt ten składa się z innych obiektów budowlanych. Skoro zatem sam ustawodawca w tym przypadku jako budowlę zdefiniował tylko część budowlaną elektrowni wiatrowej, to w rezultacie przesądził, że dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości, budowla nie musi stanowić całości użytkowej, a opodatkowaniu podlega tylko „sama” część budow-

lana takiego urządzenia technicznego. Konsekwencją określenia przez samego ustawodawcę elektrowni wiatrowej jako urządzenia technicznego jest brak podstaw do uznania jej równoległe za urządzenie budowlane, o którym mowa w art. 1a pkt. 2 w związku z art. 2 ust.1 pkt. 3 upol jako o przedmiocie opodatkowania. Tym samym nie zostały zaliczone do budowli urządzenia bezpośrednio służące wytwarzaniu energii elektrycznej (turbina, gondola i inne urządzenia znajdujące się w gondoli), a to w konsekwencji prowadzi do konkluzji, że nie podlegają one opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, natomiast podatkowi temu podlegają tylko części budowlane elektrowni wiatrowej czyli fundamenty i maszty⁴. Wprawdzie, co należy podkreślić, przywołany wyżej pogląd dotyczy wyłącznie kwestii związanych ze sposobem opodatkowania elektrowni wiatrowych, jednakże z uwagi na specyfikę dokonanej przez ustawodawcę konstrukcji definicji budowli na gruncie art. 3 pkt 3 upb, powyższe rozważania, są adekwatne także do oceny sposobu opodatkowania podatkiem od nieruchomości paneli (ogniwi) fotowoltaicznych. Należy zauważyć, że dokonane przez ustawodawcę w ramach art. 3 pkt 3 upb wymienienie poszczególnych części budowlanych urządzeń technicznych nie stanowi zamkniętego katalogu, gdyż w tej samej regulacji przewidziano także możliwość istnienia innych, niewymienionych wprost z nazwy jak elektrownie wiatrowe, urządzeń technicznych, które również mogą mieć wydzieloną (odrębną) część budowlaną. Odwołanie do elektrowni wiatrowej, wydaje się być zasadne ze względu na funkcję urządzeń wytwarzających energię elektryczną tak jak moduły fotowoltaiczne⁵.

W przypadku elektrowni wiatrowych bezpośrednio wytwarzaniu energii elektrycznej służy generator (turbina), wirnik ze skrzydłami, skrzynia biegów, komputer sterujący, transformator, rozdzielnia ener-

4 Por. między innymi wyrok NSA z dnia 15.05.2012r. sygn. akt II FSK 2132/10 publ. CBOSA- <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>- jak również dalej przywołane orzecznictwo sądów administracyjnych.

5 Na takie stanowisko wskazuje także ugruntowana linia orzecznicza wyrażająca się choćby w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 stycznia 2010 r. w sprawie II FSK 1101/08 (dostępne na www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

getyczna, instalacja alarmowa zdalnego sterowania, zaś w „elektrowniach słonecznych” panele (ogniwa) fotowoltaiczne będące elementami krzemowych płyt półprzewodnikowych, które pod wpływem promieniowania świetlnego działają jako generatory energii elektrycznej. W obu też rodzajach elektrowni elementy służące do bezpośredniego wytwarzania energii elektrycznej dla celów ich stabilnego montażu posiadają odrębną wydzieloną część budowlaną. W przypadku elektrowni wiatrowych są to fundamenty, maszty, wieże, słupy, natomiast w odniesieniu do elektrowni słonecznych, jak wynika z opisu stanu faktycznego zawartego we wniosku: kotwy, betonowe płyty, palowanie. W jednym i drugim przypadku przeznaczenie części budowlanej jest tożsame. Stanowią one umocowane dla elementów bezpośrednio służącym wytwarzaniu energii elektrycznej, które w razie potrzeby mogą być wymontowane, jak również zastępowane innymi urządzeniami prądotwórczymi, bez uszczerbku dla całości inwestycji. Dodatkowo należy podkreślić, że panel fotowoltaiczne mogą być również mocowane na dachach budynków (obiektów budowlanych) które zapewniają dodatkowe źródło energii elektrycznej, czy też służą wytwarzaniu energii elektrycznej celem jej wprowadzenia do sieci energetycznej. Dlatego też, ze względu 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, zasadnym jest uznanie, że w świetle art. 3 ust 3 upb 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 podlegać będą wyłącznie jako budowla ich fundamenty (trwałe mocowanie) jako odrębna część przedmiotów składająca się na całość użytkową.

Należy zatem stwierdzić, iż budowa modułów fotowoltaicznych, 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 budowlę uznać jedynie ich części budowlane. W konsekwencji w takim zakresie podlegają podatkowi od nieruchomości⁶.

Podsumowanie

Części urządzeń technicznych, takie jak panele lub ogniwa fotowoltaiczne elektrowni słonecznej, nie podlegają podatkowi od nieruchomości. Oznacza to, że jedynie elementy budowlane farmy fotowoltaicznej oraz sieć uzbrojenia terenu związana z taką farmą może podlegać opodatkowaniu. Ma to istotne znaczenie, bowiem w przypadku budowli podstawą opodatkowania jest ich wartość początkowa. Skoro w wartości tej nie uwzględnia się takich elementów jak panele i ogniwa fotowoltaiczne, to podatek od nieruchomości będzie znaczenie niższy. W przypadku opodatkowania farm fotowoltaicznych można posłużyć się analogią do elektrowni wiatrowych, w odniesieniu do których budowlą są wyłącznie części budowlane urządzeń technicznych np. kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych, elektrowni wiatrowych. Elektrownia wiatrowa w całości stanowi urządzenie techniczne, a budowlą są tylko jej części budowlane. Zatem „cała” elektrownia wiatrowa, jako określony obiekt budowlany nie może być budowlą, bo to oznaczałoby, że obiekt ten składa się z innych obiektów budowlanych. Skoro ustawodawca zdefiniował budowlę jako część budowlaną elektrowni wiatrowej, to przesądził, iż dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowla nie musi stanowić całości użytkowej, a opodatkowaniu podlegać tylko sama część budowlana takiego urządzenia technicznego. Zaprezentowa-

⁶ Por. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 18 grudnia 2013 r., sygn. akt I SA/Sz 855/13, wyrok WSA w Szczecinie z dnia 9 stycznia 2014 r., sygn. akt I SA/Sz 854/13, wyrok WSA w Opolu z dnia 13 czerwca 2014 r., sygn. akt I SA/Op 327/14, dostępne na www.orzeczenia.nsa.gov.pl.

ne podejście można w całości odnieść do oceny sposobu opodatkowania podatkiem od nieruchomości ogniw (paneli) fotowoltaicznych. Zatem 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 podlegać będą wyłącznie jako budowla ich fundamenty (trwałe mocowanie), jako odrębna część przedmiotów składająca się na całość użytkową⁷. Istotnym wydaje się być także wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 kwietnia 2013r.⁸ „przy całej różnorodności form i rodzajów wytworów myśli ludzkiej, z jakimi można się zetknąć w rzeczywistości gospodarczej, nie są odosobnione przypadki przypisywania różnych określeń i nazw w odniesieniu do obiektów o tożsamym przeznaczeniu oraz porównywalnych cechach i parametrach technicznych. W istocie zatem możliwe są sytuacje, w których obiektom posiadającym wszystkie cechy konkretnych budowli, wyszczególnionych w art. 3 pkt 3 upb, nadawane będzie inne oznaczenie. W takim przypadku - ustalenie rzeczywistych cech i funkcji ocenianego obiektu, w kontekście istotnych parametrów funkcjonalnych i technicznych budowli, wyszczególnionych w art. 3 pkt 3 u.p.b., może wymagać wiadomości specjalnych, czego konsekwencją winno być powołanie przez organ na biegłego osoby dysponującej takimi wiadomościami, w celu wydania opinii (art. 197 § 1 o.p.)”.

Bibliografia

L. Etel, Podatek od nieruchomości. Komentarz. Warszawa 2012 r.

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2010 r., Nr 95, poz. 613 ze zm.).

Wyrok ISA/Sz 216/14 - Wyrok WSA w Szczecinie z 2014-08-06

Wyrok I SA/Op 327/14 - Wyrok WSA

⁷ Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt. 2 upol. w związku z art. 3 pkt. 3 i pkt. 9 pb oraz art. 4 ust 1 pkt. 3 upol.

⁸ Sygn. akt II FSK 3004/11,

w Opolu z 2014-06-13.

Wyrok NSA z dnia 15.05.2012r. sygn. akt II FSK 2132/10.

Wyrok NSA z dnia 5 stycznia 2010 r. w sprawie II FSK 1101/08.

Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 18 grudnia 2013 r., sygn. akt I SA/Sz 855/13.

Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 9 stycznia 2014 r., sygn. akt I SA/Sz 854/13.

Wyrok WSA w Opolu z dnia 13 czerwca 2014 r., sygn. akt I SA/Op 327/14.