

REFERATY

prof. nadzw. 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 paneli fotowoltaicznych

Streszczenie

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 użytkową.

Słowa kluczowe: panel fotowoltaiczny, turbina wiatrowa, podatek od nieruchomości, budowla, urządzenie techniczne

Summary

In the case of article 3 panels of Construction Law (cell) photovoltaic, which

under the influence of light radiation act as generators of electricity, are technical devices that can not be subjects to the property tax, and this tax will be only as a building of their foundations (permanent mount) as separate part of the items comprising the whole utility.

Keywords: photovoltaic panel, wind turbine, property tax, building construction, technical device

Problem interpretacyjny

Zasadniczy problem interpretacyjny sprowadza się do odpowiedzi na dwa pytania:

Po pierwsze: czy panele (ogniwa) fotowoltaiczne są budowlami w rozumieniu przepisów art.1a ust.1 pkt. 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613

ze zm., dalej u.p.o.l.), a tym samym podlegają opodatkowaniem stawką podatku od wartości budowl.

Po drugie: czy panele (ogniwa) fotowoltaiczne są urządzeniami technicznymi posiadającymi części budowlane (system mocowania w postaci kotw, palowania czy płyt betonowych) i poprzez to nie będą podlegać temu podatkowi; czy wówczas przedmiotem opodatkowania będzie jedynie część budowlana obiektu, tj. same kotwy, palowanie czy też inny system mocowania przedmiotowych urządzeń technicznych.

Panel fotowoltaiczny jako przedmiot opodatkowania

Jednym z głównych problemów powstających na etapie stosowania przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych stanowi prawnopodatkowa klasyfikacja określonej rzeczy jako potencjalnego przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, co w szczególności dotyczy budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej o złożonej strukturze, tj. składających się z części zarówno o charakterze budowlanym, jak i niebudowlanym (np. wyciągi narciarskie, stacje LNG, turbiny wiatrowe czy elektrownie wiatrowe). W art. 2 ust. 1 u.p.o.l. 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 u.p.o.l. legalną definicję budowli.

Definicja 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 przesądzający w sprawach dotyczących podatku od nieruchomości i chociaż zbudowana została w oparciu o odesłanie również do terminów użytych w ustawie Prawo Budowlane (dalej: u.p.b), 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 piśmiennictwie¹ 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 budowlanego. Zgodnie z art. 3 pkt. 3 u.p.b. przez budowlę należy rozumieć każdy obiekt budowlany nie będący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: lotniska, drogi, linie kolejowe, 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, wolnostojące 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 wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem tech-

¹ L. Eteł, Podatek od nieruchomości. Komentarz. LexisNexis, Warszawa 2012 r., s. 30 i nast.

nicznym przedmioty składające się na całość użytkową. Budowlę stanowi także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów Prawa Budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Analizowany przepis zawiera jedynie przykładowe wyliczenie rodzajów budowli, wskazując, iż pewne obiekty mogą występować jako odrębne budowle (wolnostojące, instalacyjne, przemysłowe lub urządzenia techniczne, części budowlane urządzeń technicznych, fundamenty pod maszyny i urządzenia), a mogą też w konkretnych sytuacjach tworzyć jedną budowlę z uwagi na zachodzącą pomiędzy nimi spójność techniczno-użytkową². Do pojęcia budowli na gruncie Prawa Budowlanego zaliczono więc urządzenia techniczne, pod warunkiem, że stanowią one całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami albo urządzeniami budowlanymi.

Budynek czy budowla

Analiza elementów konstrukcyjnych paneli fotowoltaicznych oraz metod i form ich montażu, pozwala jednoznacznie stwierdzić, iż panele (ogniwa) fotowoltaiczne nie są ani budynkiem, ani obiektem małej architektury, a wobec tego decydujące znaczenie ma okoliczność, czy stanowią one budowlę lub jej część albo ewentualnie urządzenie budowlane. W art. 3 pkt. 3 u.p.b. ustawodawca definiując pojęcie budowli, uznał, że stanowią nią wyłącznie części budowlane urządzeń technicznych takich jak kotłów, 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 u.p.b. „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 budowlana takiego urządzenia technicznego.

Urządzenie techniczne

Konsekwencją określenia przez samego ustawodawcę elektrowni wiatrowej jako urządzenia technicznego jest brak podstaw do uznania jej równoległe za urządzenie budowlane, jako przedmiot 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 maszt³. Pogląd ten 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 u.p.b., powyższe rozważania, z pewnym ich uzupełnieniem poczynionym poniżej, są w pełni adekwatne także do oceny sposobu opodatkowania podatkiem od nieruchomości paneli (ogniwa) fotowoltaicznych, będących przedmiotem sporu w ramach niniejszego postępowania. Dokonane przez ustawodawcę w ramach art. 3 pkt 3 u.p.b. 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. Takie ujęcie w Prawie Budow-

² Zob. wyrok NSA z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1023/08.

³ 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.

lanym budowli, która to definicja z mocy art. 1a ust 1 pkt 2 u.p.o.l. ma zastosowanie na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, powoduje, że analizując charakter paneli (ogniw) fotowoltaicznych zasadnym jest dokonanie ich porównania z innymi urządzeniami technicznymi wymienionymi wprost przez ustawodawcę w ramach regulacji art. 3 ust 9 u.p.b. W szczególności z elektrowniami wiatrowymi, z uwagi na ich tożsamy charakter z panelami fotowoltaicznymi (produkcja energii elektrycznej ze źródeł odnawialnych) oraz podobną konstrukcją budowy i zbliżoną wzajemną funkcjonalność obu części, a mianowicie elementu wytwarzającego energię elektryczną i sposobu jego mocowania zapewniającego stabilność konstrukcji.

Analiza porównawcza paneli fotowoltaicznych z innymi urządzeniami technicznymi

Zarówno w elektrowniach wiatrowych jak i „elektrowniach słonecznych” opartych na ogniwach fotowoltaicznych występują odrębne, wydzielone ich części, a mianowicie element przetwarzający siły natury w energię elektryczną oraz podstawa, fundament ich mocowania zapewniającego stabilność całości. W przypadku elektrowni wiatrowych bezpośrednio wytwarzaniu energii elektrycznej służy generator (turbina), wirnik ze skrzydłami, skrzynia biegów, komputer sterujący, transformator, rozdzielnia energetyczna, 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 fak-

tycznego 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. Jeśli dodatkowo analizie poddamy techniczny aspekt sposobów mocowania paneli fotowoltaicznych, to wynika z tego, iż panele te 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 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 1 pkt 3 u.p.o.l. podlegać będą wyłącznie jako budowla ich fundamenty (trwałe mocowanie) jako odrębna część przedmiotów składająca się na całość użytkową.

Za budowlę mogą być uznane wyłącznie części budowlane urządzeń technicznych. Przy czym same elementy ogniw fotowoltaicznych służących przetwarzaniu energii słonecznej w energię elektryczną (ogniwa fotowoltaiczne są to elementy krzemowych płyt półprzewodnikowych, które pod wpływem promieniowania świetlnego działają jak generatory energii

elektrycznej) należy niewątpliwie uznać, za urządzenia techniczne. Tym samym same panele nie spełniają warunku akcesoryjności wobec obiektów budowlanych, jakim jest system mocowania tych urządzeń do gruntu, a wręcz jest zgoła odmiennie, gdyż to system mocowania tych urządzeń spełnia funkcję akcesoryjną w stosunku do paneli⁴.

Analiza orzecznictwa związana z budową elektrowni wiatrowych

Elektrownie wiatrowe są urządzeniami technicznymi o cechach i funkcjach zbliżonych do ogniwi (paneli) fotowoltaicznych. Posiadają także elementy wytwórcze (turbina elektrowni wiatrowej) i część budowlaną (fundament, wieża). Zgodnie z orzecznictwem, panele (ogniwa) fotowoltaiczne oraz elektrownie wiatrowe stanowią urządzenia elektroenergetyczne tej samej kategorii, zatem stacją transformatorowa, tak jak siłownia wiatrowa, bądź panele fotowoltaiczne, są urządzeniami elektroenergetycznymi produkującymi energię elektryczną o określonych parametrach z dostarczonej energii elektrycznej o innych parametrach⁵. Siłownie wiatrowe i panele fotowoltaiczne produkują energię z innego rodzaju energii, zatem są to urządzenia elektroenergetyczne tej samej kategorii. Zaś w kolejnych stwierdzono, że elektrownie wiatrowe nie są budowlami w rozumieniu art. 1 a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 3 u.p.b. Orzeczenia te dokonują podziału tego typu inwestycji na elementy budowlane i niebudowlane, z których tylko budowlane są budowlą i przedmiotem podatku od nieruchomości⁶. Jak wskazał NSA w uzasadnieniu wyroku z dnia 5 stycznia 2010 r. elektrownie wiatrowe nie tylko nie są wymienione w art. 3 pkt 3 u.p.b., lecz pozbawione są cech zbliżonych do budowli wymienionych w tym

przepisie. W związku z tym nie mogą być one uznane za budowle. Takie urządzenia, jak generator, rotor z gondolą, wirnik, skrzynia biegów, komputer sterujący, transformator, rozdzielnia energetyczna, instalacja alarmowa zdalnego sterowania, nie są częściami budowlanymi urządzeń technicznych elektrowni wiatrowych. Są one odrębnymi pod względem technicznym częściami przedmiotów składających się na całość użytkową w zakresie urządzeń wytwórczych energii elektrycznej, a nie budowli. Elektrownia wiatrowa nie jest również urządzeniem budowlanym w rozumieniu art. 3 pkt 9 u.p.b. W zakresie pojęcia budowli nie wchodzi bowiem urządzenie techniczne, które się w nim znajdują, a obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości obejmuje elementy budowlane urządzeń technicznych elektrowni wiatrowych. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają te urządzenia techniczne, które zgodnie z art. 3 pkt 9 u.p.b. są urządzeniami budowlanymi stanowiącymi integralną część budowli, a więc całość techniczno-użytkową elektrowni wiatrowej, zapewniając możliwość użytkowania obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem

Wnioski

Zatem budowa analizowanego urządzenia: paneli fotowoltaicznych, które są elementami krzemowych płyt półprzewodnikowych, zamocowanymi do gruntu za pomocą specjalnego systemu kotw, palowania, czy płyt betonowych, oraz funkcja jaką spełniają – zamiana energii słonecznej na elektryczną, oznaczają, iż za budowle uznać jedynie ich części budowlane i jedynie w takim zakresie podlegają one podatkowi od nieruchomości.

⁴ Por. wyroki WSA w Szczecinie z dnia 18 grudnia 2013 roku (sygn.akt I SA/Sz 855/13) oraz z dnia 9 stycznia 2014 roku (sygn.akt I SA/Sz 854/13), w których uznano, iż panele (ogniwa) fotowoltaiczne są urządzeniami technicznymi (a nie budowlami czy też urządzeniami budowlanymi), które nie podlegają opodatkowaniu podatkiem nieruchomości. Podatkowi od nieruchomości podlegać będą – jak podkreślił to WSA w Szczecinie we wskazanych wyrokach – jedynie części budowlane tychże urządzeń.

⁵ Wyrok NSA z dnia 09 lutego 2011 roku, sygn. akt II OSK 238/10

⁶ Wyroki NSA z dnia 30 lipca 2009 r. (sygn. akt II FSK 202/08) i z dnia 5 stycznia 2010 r. (sygn. akt II FSK 1101/08).

Bibliografia

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

Wyrok NSA z 2 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1023/08.

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

Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 18 grudnia 2013 roku (sygn.akt I SA/Sz 855/13).

Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 9 stycznia 2014 roku (sygn.akt I SA/Sz 854/13).

Wyrok NSA z dnia 09 lutego 2011 roku, (sygn. akt II OSK 238/10).

Wyrok NSA z dnia 30 lipca 2009 r.(sygn. akt II FSK 202/08) i z dnia 5 stycznia 2010 r. (sygn. akt II FSK 1101/08).