

Wnioskodawca

Adres siedziby / adres zamieszkania*

NIP

REGON*

KRS

Status wnioskodawcy:

podatnik / osoba trzecia w rozumieniu art. 110-117a Ordynacji podatkowej / inkasent / inny*

BURMISTRZ CZAPLINKA
Urząd Miejski w Czaplinku
Referat Podatków
ul. Rynek 6
78-550 Czaplinek

WNIOSEK

o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego

Na podstawie art. 14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.) wnoszę o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Przedmiotem wniosku jest:

- ~~zaistniały stan faktyczny~~/zdarzenie przyszłe*
- przepis prawa podatkowego ²⁾

Przedmiotem wniosku jest kwalifikacja podatkowa w zakresie podatku od nieruchomości, w świetle przepisów art. 2 ust. 1a pkt 3) w związku z art. 1a ust 1 pkt 2) Ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, planowanej do montażu farmy fotowoltaicznej, o mocy znamionowej (zainstalowanej) do 1 MW, składającej się z modułów fotowoltaicznych zamontowanych na stelażach stalowych lub aluminiowych, nad gruntem, 2 przetwornic (inwerterów) oraz 2 trafostacji elektroenergetycznych z przyłączem do lokalnej linii średniego napięcia na działkach

Opłata od wniosku została uiszczona ~~gotówką~~ /na rachunek.*

Kserokopia dowodu uiszczenia opłaty – dołączona do wniosku/~~zostanie przesłana w terminie do 7 dni od dnia złożenia wniosku.*~~

**WYCZERPUJĄCE PRZEDSTAWIENIE ZAISTNIAŁEGO STANU FAKTYCZNEGO
(STANÓW FAKTYCZNYCH), ZDARZENIA PRZYSZŁEGO
(ZDARZEŃ PRZYSZŁYCH)**

planuje rozpocząć działalność gospodarczą polegającą na produkcji energii elektrycznej i wprowadzeniu jej do sieci elektroenergetycznej dystrybucyjnej o napięciu znamionowym 15 kV w celu jej sprzedaży.

Energia elektryczna produkowana ma być przez planowaną do zmontowania elektrownię słoneczną (inne stosowane nazwy to: wolnostojące ogniwa fotowoltaiczne, wolnostojąca instalacja fotowoltaiczna, farma słoneczna, farma PV – od angielskiego photovoltaic farm) o mocy znamionowej (zainstalowanej) 1MWp (jeden megawat pic = milion wat).

Zgodnie ze zgłoszeniem zamiaru przystąpienia do wykonania robót budowlanych dokonanych dnia 04.05.2012 r. przedmiotowa elektrownia

słoneczna ma składać się z „modułów fotowoltaicznych zamontowanych na stelażach stalowych lub aluminiowych, nad gruntem, 2 przetwornic (inwerterów) oraz 2 trafostacji elektroenergetycznych z przyłączem do lokalnej linii średniego napięcia na działkach

Krótki opis elementów składowych farmy słonecznej:

- a) moduły fotowoltaiczne będą montowane, nad gruntem na wysokości ok. 50 cm, na stelażach o konstrukcji stalowej lub aluminiowej, przymocowanej bezpośrednio do gruntu za pomocą wkrętów metalowych, zostaną ustawione w rzędach. Wysokość zamontowanych modułów nie przekroczy 2m,
- b) inwertery i trafostacje – ustawione na podsypce żwirowej. Łączna powierzchnia pod tymi urządzeniami energetycznymi będzie nie większa niż 32 m². Wysokość urządzeń po posadowieniu będzie nie wyższa niż ok. 280 cm,
- c) całkowita powierzchnia pod zmontowaną instalacją (pod panelami oraz inwerterami i trafostacjami) – ok. 0,69 ha,
- d) pow. techniczne pomiędzy rzędami oraz wokół rzędów, nie wyłączone z powierzchni biologicznie czynnej – ok. 1,4 ha,
- e) całkowita powierzchnia ogrodzona - ok. 2,1 ha,
- f) dojazd do obszaru obsługi farmy będzie się odbywał istniejącą drogą rolną,
- g) ogrodzenie z siatki (długość ogrodzenia to ok. 613 m), urządzenia infrastruktury oświetleniowo – monitorującej,
- h) powierzchnia biologicznie czynna będzie na obszarze całej instalacji z wyjątkiem gruntu pod inwerterami i trafostacją (ok 32 m²).

Urządzenia energetyczne wytwarzaną energię elektryczną będą wprowadzać do sieci zbiorczej przesyłowej. Zespół urządzeń energetycznych będzie bezobsługowy w pełni zautomatyzowany, sterowany na odległość”.

Z wyżej przytoczonej treści zgłoszenia wynika, że na wolnostojącą (z ang. freefield) elektrownię słoneczną składają się następujące elementy:

1. Moduły fotowoltaiczne – jest to urządzenie służące do konwersji energii słonecznej na energię elektryczną w postaci prądu stałego (DC). W uproszczeniu jest to aluminiowa, prostokątna rama, o rozmiarach ok.1,6 m x 1 m w której umieszczone są ogniwa fotowoltaiczne (tzw. wafle) połączone ze sobą w obwód elektryczny, położone na sztywnym podłożu i przykryte specjalną szybą. Na tylnej stronie modułu umieszczony jest specjalny, standaryzowany

kontakt (rodzaj elektrycznej szybkozłączki), dzięki któremu, za pośrednictwem kabla moduł może być łączony bądź to z innymi modułami tworząc większe jednostki tzw. panele, bądź to do przekształtnika (tzw. inwertera) który przekształca prąd stały (DC) na prąd zmienny (AC) lub bezpośrednio do odbiornika np. żarówki. Moduł waży ok. 20 kg. Istotne znaczenie ma fakt, że każdy moduł sam w sobie jest niezależnym urządzeniem mogącym wytwarzać energię i nie potrzebuje w tym celu połączenia do innych urządzeń. Moduły łączy się w większe jednostki (panele) gdyż moc takiego połączonego układu wzrasta wykładniczo do ilości podłączonych modułów. W każdej chwili dany moduł można odłączyć od instalacji i podłączyć do innej instalacji lub odbiornika.

2. Stelaże (stojaki) - są to lekkie ażurowe konstrukcje montowane z rurek lub profili aluminiowych lub stalowych łączonych ze sobą na różne sposoby np. za pośrednictwem specjalnych szybkozłączek. W praktyce najczęściej stosuje się dwa sposoby mocowania stelaży. Pierwszy to wbijanie w grunt profili tworzących pionowe podpory stelaży. Głębokość wbijania zależy od miąższości gruntu ale średnio to ok. 1 m – 1,5 m. Drugi sposób to mocowanie stelaży do gruntu za pomocą wkrętów stalowych o kształcie wydłużonego stożka, wkręcanych w grunt za pomocą specjalnego urządzenia. Na górnej płaszczyźnie takiego wkrętu znajduje się flansa z otworami, do której za pomocą śrub mocuje się profile tworzące pionowe podpory stelaży. Podstawową funkcją stelaży jest funkcja podporowa poprzez wyniesienie modułów ponad grunt na wysokość ok. 50 cm licząc do dolnej krawędzi modułu, oraz umożliwienie ustawienia modułów pod odpowiednim kątem (ok. 30 stopni) w stosunku do słońca. Moduły mocowane są do stelaży za pośrednictwem różnych systemów montażowych, które umożliwiają szybki montaż i demontaż modułu.
3. Okablowanie elektryczne – kable łączą ze sobą poszczególne moduły w większe zespoły i umożliwiają transport wytworzonej w modułach energii elektrycznej do urządzeń przekształcających prąd stały w prąd zmienny (inwerterów) oraz dokonujących dalszej zmiany jego parametrów (transformatorów) w celu umożliwienia wprowadzenia wytworzonej energii elektrycznej do sieci elektroenergetycznej dystrybucyjnej lub do źródła. W zależności od instalacji kable mogą znajdować się nad ziemią (podwieszane pod panelami) lub pod ziemią. Kable biegnące pod ziemią układane są na odpowiedniej głębokości w wąskich wykopach, przykrywane odpowiednią folią izolacyjną i przysypywane.
4. Inwertery i transformatory – wyżej wspomniano już do czego służą te urządzenia. Zależnie od założeń technicznych danej elektrowni inwertery mogą występować w postaci niewielkich skrzynek przytwierdzonych do stelaża na końcu każdego rzędu paneli lub w postaci centralnych urządzeń kontenerowych. W przypadku planowanej elektrowni planuje się ustawienie dwóch centralnych inwerterów na podsypce żwirowej bez mocowania ich do gruntu. Będą to urządzenia kontenerowe o wadze ok. 2 t każde. W kontenerze razem z inwerterem będzie znajdować się również transformator.
5. Ogrodzenie, infrastruktura oświetleniowa – monitorująca i drobniejsze urządzenia zabezpieczające przed przepięciami itp.

Praktycznie całość terenu oprócz niewielkich jego fragmentów pod kontenerami z inwerterami i stacjami trafo będzie stanowiło powierzchnię biologicznie czynną. Jest to spowodowane między innymi tym, że moduły wyniesione są ponad grunt co umożliwia swobodny wzrost traw. Ponadto przestrzenie pomiędzy rzędami nie muszą być utwardzane ponieważ zabiegi konserwacyjne w tego typu obiektach są dokonywane rzadko i nie mają charakteru ciągłego. Całość elektrowni jest w pełni zautomatyzowana i praktycznie bezobsługowa. Dlatego praktycznie cały teren może być użytkowany rolniczo jako pastwisko lub łąka.

Okres żywotności ekonomicznej całej elektrowni to ok. 30 lat. Jednak przed tym terminem całość elektrowni powinna się amortyzować i planowany jest jej demontaż.

Sam montaż elektrowni o planowanej mocy, jeżeli nie ma przeszkód pogodowych lub związanych z dostawą elementów trwa ok. miesiąca.

PYTANIE (PYTANIA)

Czy opisaną wyżej elektrownię fotowoltaiczną, w całości lub w części, należy zakwalifikować jako budowlę w rozumieniu przepisów art. 2 ust. 1 pkt 3) w związku z art. 1a ust 1 pkt 2) Ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości?

WŁASNE STANOWISKO W SPRAWIE OCENY PRAWNEJ ZAISTNIAŁEGO STANU FAKTYCZNEGO LUB ZDARZENIA PRZYSZŁEGO

Stanowisko:

1. Przypadek I – elektrownia słoneczna (farma fotowoltaiczna), rozpatrywana jako całość funkcjonalno – użytkowa.

Nie można elektrowni słonecznej, traktowanej jako całości funkcjonalno – użytkowej, uznać za budowlę w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 3) w związku z art. 1a ust 1 pkt 2) Ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych i w związku z tym nie można jej opodatkować podatkiem od nieruchomości.

2. Przypadek II – elementy składowe elektrowni słonecznej rozpatrywane indywidualnie.

- a) Moduły fotowoltaiczne – nie można uznać modułów fotowoltaicznych za budowlę w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 3) w związku z art. 1a ust 1 pkt 2) Ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych i w związku z tym nie można jej opodatkować podatkiem od nieruchomości.
- b) Stelaże – nie można uznać stelaży za budowlę w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 3) w związku z art. 1a ust 1 pkt 2) Ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych i w związku z tym nie można jej opodatkować podatkiem od nieruchomości.
- c) okablowanie – okablowanie, jako sieć uzbrojenia terenu, można uznać za budowlę w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 3) w związku z art. 1a ust 1 pkt 2) Ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych i w związku z tym można je opodatkować podatkiem od nieruchomości.
- d) Inwertery i transformatory - nie można uznać inwerterów i transformatorów za budowlę w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 3) w związku z art. 1a ust 1 pkt 2) Ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych i w związku z tym nie można ich opodatkować podatkiem od nieruchomości.

Szczegółowe uzasadnienie stanowiska.

Zgodnie z art. 2 ust 1 Ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane:

- 1) grunty;
- 2) budynki lub ich części;
- 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Jednocześnie zgodnie z definicjami określonymi w art. 1a ust. 1 pkt 1) i 2) tej ustawy:

- budynek to obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach
- budowla to 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;

Określone wyżej definicje w swojej treści odnoszą się do przepisów prawa budowlanego. W związku z powyższym zgodnie z art. 3 pkt 1 Ustawy z dnia 7 lipca 1994 roku prawo budowlane obiekt budowlany to:

- 1) budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi,
- 2) budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami,
- 3) obiekt małej architektury;

Jednocześnie zgodnie z definicjami określonymi w art. 3 pkt 2) i 3) tej ustawy:

- budynek to taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach;
- 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 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 wiatrowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową;
- obiekty małej architektury to niewielkie obiekty, a w szczególności:
 - a) kultu religijnego, jak: kapliczki, krzyże przydrożne, figury,
 - b) posągi, wodotryski i inne obiekty architektury ogrodowej,
 - c) użytkowe służące rekreacji codziennej i utrzymaniu porządku, jak: piaskownice, huśtawki, drabinki, śmietniki;

- urządzenia budowlane – to 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;

Aby właściwie określić kategorię obiektu na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (w skrócie u.p.o.l.) należy ustalić w jakim zakresie w tym celu można stosować zapisy ustawy prawo budowlane (w skrócie u.p.b.).

Obszernej analizie w tym aspekcie dokonał Trybunał Konstytucyjny w Wyroku z dnia 13 września 2011 r. (sygn.. akt P 33/09).

Analizując związki pomiędzy przepisami u.p.o.l. i u.p.b. wskazał on na istotne mankamenty u.p.b., które transponowane na grunt u.p.o.l. powodują wadliwość również tej ustawy. W swoim wyroku T.K. zauważyła, że *„Biorąc pod uwagę, że w rozważanych kontekstach odwołanie do przepisów prawa budowlanego trzeba traktować jako odesłanie do u.p.b, zastosowanie znajdujących definicje wyrazów „obiekt budowlany” i „urządzenie budowlane” a tym samym również definicje wyrazów „budynek”, „budowla” i „obiekt małej architektury”. Oznacza to w konsekwencji, że regulacje u.p.o.l. obarczają te same mankamenty i niejasności, które zostały stwierdzone przy okazji analizy u.p.b.”.*

Jednak T.K. wykazała zasadniczą różnicę pomiędzy stosowaniem nieprecyzyjnych zapisów u.p.b. na potrzeby postępowań w sprawach budowlanych w stosunku do postępowań w kwestiach podatkowych. Trybunał stwierdza mianowicie, że *„...ze względu na to, iż w prawie daninowym wymagany jest wyższy standard jednoznaczności i określoności przepisów prawnych niż w prawie administracyjnym, uchybienia te w zakresie, w zakresie w jakim dotyczą regulacji podatkowej, zyskują poważniejszy charakter.*

Dodatkowo podkreślić należy, że jakkolwiek, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, nie budzi w zasadzie sformułowanie przez ustawodawcę na potrzeby regulacji prawa budowlanego definicji „budowli” i „urządzenia budowlanego” jako definicji otwartych, których zastosowanie w praktyce wymaga nierzadko posłużenia się analogią z ustawy, to nie sposób nie zauważyć, że te same definicje w odniesieniu do u.p.o.l. nie mogą funkcjonować w identyczny sposób. Jak już bowiem stwierdzono, w wypadku prawa daninowego gwarancje dostatecznej określoności regulacji prawnych wynikające z zasady poprawnej legislacji ulegają istotnemu wzmocnieniu ze względu na treść art. 84 i art. 217 Konstytucji.(...). W praktyce oznacza to m.in., że przepisy prawa podatkowego nie mogą być interpretowane per analogiam na niekorzyść podatników.(...). Precyzyjnie ujmując, z punktu widzenia standardów konstytucyjnych nie sposób zaakceptować sytuację, gdy jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości byłby traktowane budowle w rozumieniu art. 3 pkt. 3 u.p.b. nienależące do kategorii obiektów, które expressis verbis wymieniono w tym przepisie (lub – co wynika z wcześniejszych ustaleń w pozostałych przepisach rozważanej ustawy albo w załączniku do niej), lecz będące obiektami jedynie do nich podobnymi.(...). Oznacza to, że nie każdy obiekt budowlany w postaci budowli w rozumieniu u.p.b. może zostać uznany za budowlę w ujęciu u.p.o.l., a w konsekwencji nie każdy obiekt budowlany w postaci budowli w rozumieniu u.p.b. może podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Z wyżej przytoczonych cytatów wynika, że aby dokonać właściwej kwalifikacji przedmiotów opodatkowania na gruncie u.p.o.l. należy stosować przepisy u.p.b. zgodnie z ich bezpośrednim brzmieniem, bez odwoływania się do analogii. Nie można zatem zakwalifikować jako budowli obiektu, którego kwalifikacja wprost nie wynika z zapisów u.p.b.

Należy więc poddać ocenie wymienione wcześniej elementy elektrowni słonecznej pod kątem tego czy można je zakwalifikować jako budowle bądź ewentualnie jako urządzenia budowlane w rozumieniu u.p.b. Zdaniem Wnioskodawcy, bez wątpliwości można stwierdzić, że żaden z wymienionych wyżej elementów nie spełnia definicji budynku ani obiektu małej architektury. Rozważyć zatem należy czy elektrownie słoneczne, w całości lub w części, trzeba uznać za budowlę lub urządzenie budowlane w rozumieniu u.p.b. gdyż zgodnie z art. 2 ust 1 pkt 2) w związku art. 1a ust 1 pkt 2) u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają wyłącznie - obiekty budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędące 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 - lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Przed ustaleniem do jakiej klasy obiektu budowlanego zaliczyć całość lub część elektrowni słonecznej, należy przytoczyć w jaki sposób do montażu modułów fotowoltaicznych odnoszą się organy nadzoru budowlanego. Jak do tej pory Główny Urząd Nadzoru Budowlanego wydał dwie oficjalne interpretacje.

Interpretacja GUNB I (Źródło - www.gunb.gov.pl/dziala/pliki/ws1200712.pdf)

„W związku z pojawiającymi się wątpliwościami dotyczącymi montażu ogniw fotowoltaicznych na obiektach budowlanych oraz wolnostojących ogniw fotowoltaicznych, przedstawiamy następujące stanowisko. Zgodnie z generalną zasadą, zawartą w art. 28 ust. 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz. U. z 2010 r. Nr 243, poz. 1623, z późn. zm.), roboty budowlane można rozpocząć jedynie na podstawie ostatecznej decyzji o pozwoleniu na budowę, z wyjątkiem robót zwolnionych z tego obowiązku na podstawie art. 29-31 ww. ustawy. Przepisy te zawierają zamknięty katalog budów i robót budowlanych, których wykonywanie nie wymaga uzyskania pozwolenia na budowę – wymagają one tylko zgłoszenia, bądź są zwolnione z obu tych obowiązków.

Mając na uwadze powyższe informujemy, że pozwolenie na budowę oraz zgłoszenie nie jest wymagane w przypadku wykonywania robót budowlanych polegających na instalowaniu urządzeń na obiektach budowlanych – art. 29 ust. 2 pkt 15 w zw. z art. 30 ust. 1 ustawy – Prawo budowlane. Wyjątek stanowi instalowanie na obiektach budowlanych urządzeń o wysokości powyżej 3 m, które zgodnie z art. 30 ust. 1 pkt 3 lit. b ustawy – Prawo budowlane, wymaga zgłoszenia właściwemu organowi. Oznacza to, że w celu instalacji urządzeń o wysokości poniżej 3 m, nie ma obowiązku uzyskania pozwolenia na budowę ani dokonania zgłoszenia.

Mając na względzie powyższe zaznaczyć należy, że instalowanie na obiekcie budowlanym ogniw fotowoltaicznych wraz z konstrukcją mocującą nie wymaga dokonania zgłoszenia właściwemu organowi, ani uzyskania pozwolenia na budowę, o ile zainstalowana całość nie przekracza 3 m wysokości. Jeżeli natomiast wysokość ww. urządzenia przekroczy 3 m, wówczas inwestor będzie zobowiązany dokonać zgłoszenia.

Jednocześnie informujemy, że instalowanie urządzeń nie zawsze wiąże się z samym umocowaniem konstrukcji na obiekcie budowlanym. Często zdarza się, że przy instalacji dochodzi do wykonywania robót budowlanych na obiekcie budowlanym, na którym urządzenie jest instalowane (dochodzi do ingerencji w ten obiekt). Taką sytuację należy zakwalifikować jako rozbudowę bądź nadbudowę obiektu budowlanego, zaś przepisy art. 29 ust. 2 pkt 15 i art. 30 ust. 1 ustawy – Prawo budowlane, nie będą miały zastosowania, gdyż na takie roboty budowlane wymagane jest pozwolenie na budowę.

Ponadto informujemy, że zgodnie z brzmieniem art. 29 ust. 2 pkt 16 w zw. z art. 30 ust. 1 ustawy - Prawo budowlane, pozwolenia na budowę ani zgłoszenia nie wymaga montaż wolno stojących kolektorów słonecznych. Zdaniem GUNB ogniwa fotowoltaiczne należy traktować tak jak kolektory słoneczne. W związku z powyższym, montaż wolno stojących ogniw fotowoltaicznych również nie będzie wymagał uzyskania pozwolenia na budowę ani zgłoszenia."

Interpretacja GUNB II (Źródło - www.gunb.gov.pl/dziala/pliki/ws1200712v2.pdf)

„W sprawie instalowania ogniw fotowoltaicznych W związku z wątpliwościami w zakresie stosowania ustawy – Prawo budowlane w odniesieniu do inwestycji polegających na montażu ogniw fotowoltaicznych Główny Urząd Nadzoru Budowlanego zwrócił się do Ministerstwa Transportu, Budownictwa i Gospodarki Morskiej z prośbą o zajęcie stanowiska w tej sprawie. W piśmie z dnia 7 lutego 2013 r., znak: BP3j-0731-1/13 Nr 42 Departament Gospodarki Przestrzennej i Budownictwa MTBiGM poinformował, że zgodnie z zawartą w art. 3 pkt 9 ustawy – Prawo budowlane definicją urządzeń budowlanych i wskazanymi w niej podstawowymi cechami takich urządzeń tj.: zapewnienie użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem oraz związanie z obiektem budowlanym, należy wskazać, że ogniwa fotowoltaiczne mogą odpowiadać ww. cechom urządzeń budowlanych. Wydaje się, że w takim przypadku przedmiotowe ogniwa powinny być traktowane jako urządzenia budowlane jeżeli są związane z obiektem budowlanym.

Należy przy tym zaznaczyć, że powyższe dotyczyć będzie również kolektorów słonecznych, które również mogą być traktowane jako urządzenia budowlane. Jednocześnie należy wskazać, że realizacja przedmiotowej inwestycji wiąże się z wykonywaniem określonych robót budowlanych polegających na montażu ww. urządzeń na obiekcie budowlanym lub poza nim jako urządzeń wolnostojących. Z kolei zgodnie z brzmieniem art. 29 ust. 2 pkt 16 w zw. z art. 30 ust. 1 ustawy – Prawo budowlane, pozwolenia na budowę ani zgłoszenia nie wymaga montaż wolno stojących kolektorów słonecznych. Ogniwa fotowoltaiczne należy traktować tak jak kolektory słoneczne.

W związku z powyższym, montaż wolno stojących ogniw fotowoltaicznych również nie będzie wymagał uzyskania pozwolenia na budowę ani zgłoszenia. Mając na uwadze powyższe należy zauważyć, że zgodnie z generalną zasadą, zawartą w art. 28 ust. 1 ustawy – Prawo budowlane, roboty budowlane można rozpocząć jedynie na podstawie ostatecznej decyzji o pozwoleniu na budowę, z wyjątkiem robót zwolnionych z tego obowiązku na podstawie art. 29-31 ww. ustawy. Przepisy te zawierają zamknięty katalog budów i robót budowlanych, których wykonywanie nie wymaga uzyskania pozwolenia na budowę – wymagają one tylko zgłoszenia, bądź są zwolnione z obu tych obowiązków. Tym samym należy wskazać, że pozwolenie na budowę oraz zgłoszenie nie jest wymagane w przypadku wykonywania robót budowlanych polegających na instalowaniu urządzeń na obiektach budowlanych – art. 29 ust. 2 pkt 15 w zw. z art. 30 ust. 1 ustawy – Prawo budowlane.

Wyjątek stanowi instalowanie na obiektach budowlanych urządzeń o wysokości powyżej 3 m, które zgodnie z art. 30 ust. 1 pkt 3 lit. b ustawy – Prawo budowlane, wymaga zgłoszenia właściwemu organowi. Oznacza to, że w celu instalacji urządzeń o wysokości poniżej 3 m, nie ma obowiązku uzyskania pozwolenia na budowę ani dokonania zgłoszenia.

Zatem instalowanie na obiekcie budowlanym ogniw fotowoltaicznych wraz z konstrukcją mocującą, w celu produkcji energii elektrycznej na potrzeby obiektu, na którym zostały zainstalowane, nie wymaga dokonania zgłoszenia właściwemu organowi, ani uzyskania pozwolenia na budowę, o ile zainstalowana całość nie przekracza 3 m wysokości. Jeżeli natomiast wysokość ww. urządzenia rzekrocy 3m, wówczas inwestor będzie zobowiązany dokonać zgłoszenia.

Z kolei inwestycję polegającą na montażu ogniw fotowoltaicznych podłączonych do sieci elektroenergetycznej służących do produkcji energii elektrycznej w celu jej dalszej dystrybucji (tzw. farma fotowoltaiczna) należy traktować jako budowę obiektu budowlanego, a co za tym idzie na jego realizację inwestor zobowiązany jest uzyskać pozwolenie na budowę. Należy przy tym zauważyć, że w celu zakwalifikowania ww. inwestycji jako obiektu budowlanego wystarczające jest podłączenie choćby jednego z ogniw fotowoltaicznych z siecią elektroenergetyczną.

Natomiast kwestie związane z wydawaniem decyzji o warunkach zabudowy uregulowane zostały w przepisach ustawy z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (Dz. U. Z 2012 r. poz. 647, z późn. zm.).

Mając na uwadze powyższe informujemy, że zgodnie z przepisem art. 59 ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym, wydanie decyzji o warunkach zabudowy wymaga zmiana zagospodarowania terenu w przypadku braku planu miejscowego, polegająca na budowie obiektu budowlanego lub wykonaniu innych robót budowlanych, a także zmiana sposobu użytkowania obiektu budowlanego lub jego części, z zastrzeżeniem art. 50 ust. 1 i art. 86 ww. ustawy. Przepis art. 50 ust. 2 stosuje się odpowiednio. Z przepisu art. 59 komentowanej ustawy wynika, że decyzji o warunkach zabudowy wymaga: zmiana zagospodarowania terenu polegająca na budowie obiektu budowlanego; zmiana zagospodarowania terenu polegająca na wykonaniu innych robót budowlanych; zmiana zagospodarowania terenu w inny sposób, nie wymagający pozwolenia na budowę lub zmiana sposobu użytkowania obiektu lub jego części.

Od powyższej zasady wprowadzono wyjątki. Decyzji o warunkach zabudowy nie wymaga: tymczasowa, jednorazowa zmiana zagospodarowania terenu, trwająca do roku i nie wymagająca pozwolenia na budowę; roboty budowlane polegające na remoncie, montażu lub przebudowie, jeżeli nie powodują zmiany sposobu zagospodarowania terenu i użytkowania obiektu budowlanego oraz nie zmieniają jego formy architektonicznej, a także nie są zaliczone do przedsięwzięć wymagających przeprowadzenia postępowania w sprawie oceny oddziaływania na środowisko, w rozumieniu przepisów o ochronie środowiska; roboty budowlane nie wymagające pozwolenia na budowę, które jednocześnie nie prowadzą do zmiany zagospodarowania terenu oraz do zmiany sposobu użytkowania obiektu budowlanego.

W świetle powyższego należy stwierdzić, że decyzji o warunkach zabudowy nie wymaga montaż na obiekcie budowlanym ogniw fotowoltaicznych wraz z konstrukcją mocującą, o ile czynność ta nie prowadzi do zmiany zagospodarowania terenu lub zmiany sposobu użytkowania obiektu budowlanego lub jego części. Sytuacja ta dotyczy ogniw fotowoltaicznych służących do wytwarzania energii elektrycznej na potrzeby danej nieruchomości, gdyż wówczas nie zmienia się jej sposób użytkowania, a jedynie źródło, z którego pozyskiwana jest energia elektryczna pozwalająca na korzystanie z nieruchomości.

Obowiązkiem uzyskania decyzji o warunkach zabudowy może być jednak objęta inwestycja polegająca na montażu ogniw fotowoltaicznych lub budowie obiektu budowlanego, w skład którego wchodzi takie ogniwa, o charakterze przemysłowym, służące do produkcji energii elektrycznej w celu jej dalszej dystrybucji. W takim przypadku należy ustalić czy dojdzie do zmiany zagospodarowania terenu bądź zmiany sposobu użytkowania obiektu budowlanego lub jego części i w przypadku odpowiedzi twierdzącej, złożyć wniosek o wydanie decyzji o warunkach zabudowy, nawet jeśli ogniwa fotowoltaiczne instalowane są na istniejącej nieruchomości (np. przemysłowa farma fotowoltaiczna na dachu obiektu przemysłowego)".

Analizując treść powyższych interpretacji należy mieć na uwadze, że zostały one przygotowane przez organy czuwające nad właściwym stosowaniem prawa w zakresie wyłącznie prawa

budowlanego. Nie są to interpretacje organów kompetentnych w analizie przepisów prawa daninowego.

Z powyższych interpretacji wynika bardzo ważny dla sprawy fakt. Otóż sam fakt napisania, aż dwóch interpretacji na ten sam temat dowodzi, że z przepisów u.p.b. nie wynika *expressis verbis* jak należy kwalifikować montaż wolno stojących ogniw fotowoltaicznych. Organy interpretujące zastosowały tutaj analogię do art. 29 ust. 2 pkt 16 który odnosi się do kolektorów słonecznych (są to urządzenia do konwersji energii słonecznej na energię ciepłą). Jak wspomniano wyżej Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że o ile stosowanie takich analogii na gruncie u.p.b nie budzi większych kontrowersji o tyle stosowanie ich na gruncie u.p.o.l jest niedopuszczalna w związku z faktem, iż w przepisach tych gwarancje dostatecznej określoności regulacji prawnych wynikające z zasady poprawnej legislacji ulegają istotnemu wzmocnieniu ze względu na treść art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Nie można nie wspomnieć, iż jakość merytoryczna tych interpretacji jest niezadowalająca. W swojej drugiej interpretacji organ w dość „przewrotny” sposób zakwalifikował moduły fotowoltaiczne do urządzeń budowlanych zauważając że „zgodnie z zawartą w art. 3 pkt 9 ustawy – *Prawo budowlane* definicją urządzeń budowlanych i wskazanymi w niej podstawowymi cechami takich urządzeń tj.: *zapewnienie użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem oraz związanie z obiektem budowlanym, należy wskazać, że ogniwa fotowoltaiczne mogą odpowiadać ww. cechom urządzeń budowlanych. Wydaje się, że w takim przypadku przedmiotowe ogniwa powinny być traktowane jako urządzenia budowlane jeżeli są związane z obiektem budowlanym.*”. Z takiego przedstawienia treści przepisu można by wysnuć wniosek, że obiekt (nie koniecznie budowlany), którego użytkowanie musi zapewnić urządzenie i obiekt (koniecznie budowlany) z którym urządzenie ma być związane mogą być zupełnie różnymi obiektami. Jest to naszym zdaniem niedopuszczalna interpretacja brzmienia tego przepisu.

Art. 3 pkt 9 u.p.b. brzmi następująco „9) *urządzeniach budowlanych – należy przez to 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.*” Z oryginalnego brzmienia przepisu wysnuwa się oczywisty wniosek, że aby uznać dane urządzenie techniczne, za urządzenie budowlane musi być spełniony bezwzględnie warunek związania tego urządzenia z obiektem budowlanym i jednocześnie urządzenie to musi zapewniać możliwość użytkowania tego (nie innego) obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem. Bardzo podobnie została określona definicja urządzenia budowlanego na gruncie u.p.o.l gdzie urządzenie budowlane określono jako „(...)urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem”;

Wskazane przez nas rozumienie oryginalnego brzmienia przepisu potwierdza się orzecznictwie np. w wyroku NSA z dnia 30.07.2009 r. (sygn. akt II FSK 202/08) NSA stwierdza „*Urządzenia budowlane ze swej istoty służą do korzystania z obiektu budowlanego, czy też jak wynika to wprost z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. in fine i art. 3 pkt 9 u.p.b. zapewniają możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.*”

Tytułem komentarza należy wspomnieć, że w analizowanym fragmencie interpretacji GUNB użył trybu warunkowego poprzez użycie słów „mogą” i „wydaje się”, co wyraźnie wskazuje na to, że GUNB nie jest pewien stwierdzeń w niej ujętych

Ponadto organ bez słowa wyjaśnienia, autorytatywnie stwierdził, że „(...)inwestycję polegającą na montażu ogniw fotowoltaicznych podłączonych do sieci elektroenergetycznej służących do produkcji energii elektrycznej w celu jej dalszej dystrybucji (tzw. farma fotowoltaiczna) należy traktować jako budowę obiektu budowlanego.” Jest to stwierdzenie, wnioskując z samego brzmienia tego zdania, budzące poważne wątpliwości interpretacyjne. Po pierwsze organ nakazuje traktować „montaż” jak „budowę”, co jest niedopuszczalne na gruncie brzmienia przepisów prawa budowlanego, które rozróżniają te czynności. Po drugie w u.p.b. nie znajduje się ani jeden zapis wskazujący na to, że farma fotowoltaiczna jest obiektem budowlanym, a organ nakazuje ją tak traktować, nie wskazując nawet analogii z jakiej mógł wywieść taki nakaz. Podkreślić należy że organ jedynie nakazał traktować farmę jak o obiekt budowlany nie wskazał natomiast wprost, że farma jest takim obiektem, ponieważ, że wskazanych wyżej przyczyn nie mógł tego stwierdzić na podstawie przepisów u.p.b.

Reasumując, aby można było uznać moduły fotowoltaiczne za urządzenia budowlane konieczne byłoby stwierdzenie, iż są one związane z obiektem budowlanym (konkretnie wskazanym w przepisach u.p.b) oraz, że zapewnia wykorzystanie tego konkretnego obiektu zgodnie z przeznaczeniem. W powyższych interpretacjach GUNB nie wykazał takiego związku. Ponadto tak jak wspomniano powyżej, w u.p.b. nie znajduje się ani jeden zapis wskazujący na to, że farma fotowoltaiczna lub jej część jest obiektem budowlanym i w interpretacji GUNB brak jest jakiegokolwiek analizy, która potwierdzałaby stwierdzenia w niej ujęte.

Należy tu zaznaczyć, że o ile organy, których działanie ogranicza się wyłącznie do stosowania zapisów u.p.b mają pewną swobodę aby poprzez analogię interpretować i stosować zapisy u.p.b, o tyle organy podatkowe, w związku z istotnymi wadami jakimi dotknięte są te interpretacje, w żadnym wypadku nie powinny rozstrzygać na ich podstawie na niekorzyść podatnika.

Tak jak wspomniano wcześniej powyższe interpretacje zostały opracowane przez organu nadzoru budowlanego na potrzeby stosowania tego prawa w ramach postępowań administracyjnych. W odniesieniu do omawianego zagadnienia swoje stanowisko zajął również Minister Finansów. Poniżej przedstawiamy treść tej interpretacji:

„Szanowna Pani Marszałek! Odpowiadając na interpelację pana Romana Kaczora, posła na Sejm RP, w sprawie niejasności w opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości farm fotowoltaicznych, przesłaną przy piśmie marszałka Sejmu z dnia 29 stycznia 2013 r. (SPS-023-13671/13), uprzejmie wyjaśniam.

Kwestia opodatkowania podatkiem od nieruchomości farm fotowoltaicznych podlega rozpatrzeniu na podstawie przepisów ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613, z późn. zm.) normującej ten podatek. W myśl art. 2 ust. 1 pkt 3 tej ustawy zakresem przedmiotowym podatku od nieruchomości objęte są m.in. budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Budowlę zdefiniowano w ustawie 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 (art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych).

Wynika z powyższego, że ustawa podatkowa w zakresie rozumienia pojęcia „budowla” odsyła do przepisów Prawa budowlanego, które definiują jego zakres w art. 3 pkt 3 ustawy z dnia

7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2010 r. Nr 243, poz. 1623, z późn. zm.) jako każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury. Budowlami są m.in.: części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Montaż wolnostojących kolektorów słonecznych nie wiąże się z powstaniem części budowlanych, które można by uznać za budowle w rozumieniu ww. przepisu. Wykonanie części budowlanych wiązałoby się z wykonaniem robót budowlanych w szerszym zakresie niż montaż. Przepis art. 29 ust. 2 pkt 16 ustawy Prawo budowlane stanowi, że wykonywanie robót budowlanych polegających na montażu wolnostojących kolektorów słonecznych nie wymaga uzyskania decyzji o pozwoleniu na budowę. Analiza tego przepisu prowadzi do wniosku, że realizacja wolnostojących kolektorów słonecznych związana jest z wykonaniem robót budowlanych, a nie obiektu budowlanego (budowli).

Niemniej kwestia kwalifikowania kolektorów słonecznych na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości powinna być rozpatrywana również w kontekście spełnienia przesłanek uznania za urządzenie budowlane, o którym mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz w art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego.

Zawarta w Prawie budowlanym definicja urządzenia budowlanego wskazuje, że są to 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. Definicja ta wskazuje na dwie istotne cechy urządzeń budowlanych. Urządzenia takie muszą zapewniać użytkowanie obiektu zgodnie z przeznaczeniem oraz być związane z obiektem budowlanym. W elektrowniach słonecznych wolnostojące panele ogniw fotowoltaicznych mogą odpowiadać wymienionym cechom urządzeń budowlanych, z uwagi na swoją akcesoryjną funkcję, jaką spełniają w stosunku do obiektów budowlanych elektrowni słonecznej oraz ich techniczne związanie z tymi obiektami.

Powyższe wskazuje, że wolnostojące kolektory słoneczne (ogniwa fotowoltaiczne) powinny być traktowane jak urządzenia budowlane związane z obiektami elektrowni słonecznej.

Należy przy tym mieć na względzie, że kwalifikowanie obiektów budowlanych na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości, tj. ocena ich z punktu widzenia spełnienia przesłanek uznania za budowlę w rozumieniu przywołanych przepisów, wymaga uzyskania kompleksowej wiedzy na temat tego obiektu. W związku z tym wójt (burmistrz, prezydent miasta) jako organ podatkowy właściwy w sprawach podatku od nieruchomości może, w przypadku wątpliwości co do klasyfikacji danego obiektu budowlanego dla celów podatkowych, na podstawie art. 198 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r., poz. 749, z późn. zm.), przeprowadzić oględziny, a jeżeli w prawie wymagane są wiadomości specjalne, to zgodnie z art. 197 § 1 ordynacji organ podatkowy może powołać na biegłego osobę dysponującą takimi wiadomościami w celu wydania opinii.

Odnosząc się do poglądu o dowolności w zakresie wielkości podatku od omawianych obiektów, należy zauważyć, że w myśl art. 5 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych podatek od budowli wynosi 2% ich wartości. Stawkę taką przewiduje się dla wszystkich budowli, niezależnie od ich rodzaju, typu i przeznaczenia – ustawa nie wymienia jako odrębnych przedmiotów opodatkowania kolektorów słonecznych (ogniw fotowoltaicznych).

Jednocześnie rada gminy została upoważniona – na podstawie art. 5 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych – do różnicowania wysokości tej stawki dla poszczególnych przedmiotów opodatkowania, z uwzględnieniem w szczególności rodzaju prowadzonej działalności.

Wynika z powyższego, że stawka w wysokości 2% jest maksymalną stawką podatku od nieruchomości od budowli, natomiast różnicowanie tej stawki przez organ gminy odbywa się na mocy upoważnienia ustawowego. Uprawnienie to jest wyrazem posiadania przez jednostki samorządu terytorialnego samodzielności finansowej i autonomii podatkowej, w ramach których możliwe jest samodzielne kształtowanie przez j.s.t. polityki podatkowej zgodnie z ich właściwością terytorialną. Uprawnienia te wywodzą się z art. 167 i art. 168 Konstytucji RP – przepisów, które konstytucyjnie określają zakres władztwa podatkowego samorządu terytorialnego będącego gwarancją samodzielności finansowej gminy.

Biorąc pod uwagę powyższe rozwiązania istniejące w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, nie przewiduje się wprowadzenia zmian w zakresie dotyczącym opodatkowania kolektorów słonecznych (ogniw fotowoltaicznych).

Z wyrazami szacunku”

Źródło - ([http://orka.sejm.gov.pl/izo7.nsf/www1/i13671o0/\\$File/i13671o0.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/izo7.nsf/www1/i13671o0/$File/i13671o0.pdf))

Analiza powyższej interpretacji wykazuje jej bardzo poważne mankamenty, zbliżone do błędów w omawianych wcześniej interpretacjach GUNB.

Otóż Ministerstwo Finansów, tak samo jak GUNB, opiera swoją interpretację o analogie wynikające z u.p.b poprzez porównanie wolnostojących modułów fotowoltaicznych do wolnostojących kolektorów słonecznych. W przytaczanym wyżej wyroku Trybunału Konstytucyjnego, TK wyraźnie wskazał na niedopuszczalność stosowania na gruncie u.p.o.l. definicji wynikających jedynie *per analogiam* z u.p.b.

Ponadto podobnie jak to miało miejsce w przypadku interpretacji G.U.N.B ministerstwo dokonało przestawienia w zdaniu cech jakie, zgodnie z art. 3 pkt 9 u.p.b., powinny być spełnione aby uznać dany obiekt za urządzenie budowlane cyt. „*Definicja ta wskazuje na dwie istotne cechy urządzeń budowlanych. Urządzenia takie muszą zapewniać użytkowanie obiektu zgodnie z przeznaczeniem oraz być związane z obiektem budowlanym.*”. Wskazaliśmy już wcześniej, że takie „odwrócenie” brzmienia oryginalnej treści przepisu, prowadzi do wyciągnięcia wniosków niedopuszczalnych na gruncie u.p.o.l.

Jednak najpoważniejszym błędem jakim obaczona jest interpretacja MF jest jej rażąca wewnętrzna sprzeczność. Otóż najpierw MF pisze „*Montaż wolnostojących kolektorów słonecznych nie wiąże się z powstaniem części budowlanych, które można by uznać za budowle w rozumieniu ww. przepisu. Wykonanie części budowlanych wiązałoby się z wykonaniem robót budowlanych w szerszym zakresie niż montaż.(...) Analiza tego przepisu prowadzi do wniosku, że realizacja wolnostojących kolektorów słonecznych związana jest z wykonaniem robót budowlanych, a nie obiektu budowlanego (budowli).*”. A kilka zdań dalej czytamy „*W elektrowniach słonecznych wolnostojące panele ogniw fotowoltaicznych mogą odpowiadać wymienionym cechom urządzeń budowlanych, z uwagi na swoją akcesoryjną funkcję, jaką spełniają w stosunku do obiektów budowlanych elektrowni słonecznej oraz ich techniczne związanie z tymi obiektami. Powyższe wskazuje, że wolnostojące kolektory słoneczne (ogniwa fotowoltaiczne) powinny być traktowane jak urządzenia budowlane związane z obiektami elektrowni słonecznej.*”. Skoro montaż wolnostojących kolektorów słonecznych (*per analogiam* modułów fotowoltaicznych) nie wiąże się z powstaniem części budowlanych, które można by uznać za budowle, a realizacja tego typu inwestycji związana jest z wykonaniem robót budowlanych, a nie obiektu budowlanego, to z jakimiż to obiektami budowlanymi związane są (akcesoryjnie) moduły fotowoltaiczne !?

Mankamenty analizowanej interpretacji są tak poważne, że podejmowanie jakichkolwiek rozstrzygnięć dotyczących opodatkowania farm słonecznych na jej podstawie jest niedopuszczalne.

Reasumując dotychczasowe rozważania można wysnuć kilka zasadniczych wniosków:

1. W przepisach u.p.b brak jest *expressis verbis* określenia całości lub części farmy fotowoltaicznej jako budowli, części budowlanej lub urządzenia budowlanego.
2. W swoich interpretacjach organy posługiwały się analogiami do kolektorów słonecznych, co jest dopuszczalne na gruncie u.p.b, ale niedopuszczalne na gruncie u.p.o.l.
3. Interpretacje organów, które zajęły stanowisko w sprawie zawierają wiele, często poważnych mankamentów.
4. W żadnej ze wskazanych wyżej interpretacji organy nie wykazały, które elementy elektrowni słonecznych i dlaczego należy uznać za budowle lub ewentualnie części budowlane.
5. Kwalifikacja wolnostojących modułów fotowoltaicznych jako urządzeń budowlanych, dokonana przez organy w powyższych interpretacjach, nie została poparta uzasadnieniem, i została oparta na nieprawidłowej wykładni art. 3 pkt 9 u.p.b oraz art. 1a ust.1 pkt 2 u.p.o.l.

W odniesieniu do wniosku zawartego w pkt. 1, gdyby ocenie podlegała elektrownia słoneczna wyłącznie jako całość funkcjonalno - użytkowa, to właściwie rozważania nad kwestią opodatkowania jej podatkiem od nieruchomości w zakresie z art. 2 ust. 1 pkt 3), można zakończyć stwierdzeniem, że nie można jej opodatkować tym podatkiem, ze względu na fakt, iż tego typu obiekt nie został określony w u.p.b.

Oprócz wcześniej wskazanego wyroku TK, precyzyjny wywód na temat, tego dlaczego nie można opodatkować podatkiem od nieruchomości obiektu, który nie został *expressis verbis* określony w u.p.b podał Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 20 kwietnia 2010 r sygn. akt. II FSK 2112/08 cyt. „Z zasady demokratycznego państwa prawa, wyprowadzanej z art. 2 Konstytucji, wynika, że każda regulacja prawna ingerująca w prawa i wolności obywatelskie musi spełniać wymóg dostatecznej określoności, zgodnie z którą wszystkie przedmioty unormowania art. 217 Konstytucji, w tym przedmiot opodatkowania, powinny być uregulowane w akcie rangi ustawowej w sposób precyzyjny, przejrzysty i jasny. Dopiero realizacja tych standardów stanowi precyzyjne wyznaczenie zakresu ingerencji państwa w prawa i obowiązki podmiotów prawa (por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 czerwca 1992 r., U 6/92, OTK 1992 nr 1, poz. 13). Adresat normy prawnej musi bowiem wiedzieć, w jaki sposób ma się zachować (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 listopada 1998 r., K 39/97, OTK 1998 nr 6, poz. 99). Wymóg określoności jest szczególnie istotny w prawie daninowym (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 29 marca 1994 r., K 13/93, OTK 1994 nr 1 poz. 6).”.

Można jednak rozważyć, osobną ocenę pod względem podatkowym elementów elektrowni słonecznej z uwzględnieniem ich funkcji.

Nie ulega wątpliwości, że wszystkie elementy składowe farmy będą służyć wykonywaniu działalności gospodarczej polegającej na produkcji i sprzedaży energii elektrycznej. Poza rozważaniem zostaje kwalifikacja podatkowa gruntów, na których będzie stała elektrownia, jednak podkreślenia wymaga fakt, że grunty takie mogą być z pewnymi ograniczeniami użytkowane rolniczo.

I. Moduły fotowoltaiczne.

Głównym elementem elektrowni słonecznej są moduły fotowoltaiczne. Ich budowę opisano wcześniej. Ich funkcją jest konwersja energii słonecznej na energię elektryczną, czyli działają jak generator z pewnym zastrzeżeniem. Wytwarzanie energii nie następuje za pośrednictwem ruchu elementów mechanicznych jak to ma miejsce np. w generatorach turbin wiatrowych. Energia wytwarzana jest poprzez przemieszczanie się elektronów na płaszczyźnie półprzewodnika (płytki krzemowej), które następuje na poziomie molekularnym. Moduł taki, jak tylko zostanie oświetlony, po prostu bezgłośnie i bez ruchu produkuje energię elektryczną (prąd stały). Moduły mogą być zainstalowane praktycznie w dowolnym miejscu np. dachy, elewacje, dachy samochodów, pokłady jachtów, lampy uliczne i wiele innych. Umieszczenie modułu na jakiejś powierzchni ograniczone jest właściwie systemem montażowym, który jest przytwierdzany do powierzchni. Sam moduł w swojej budowie nie zawiera elementów podporowych więc muszą one być produkowane osobno, w formie systemów montażowych i stosowane w zależności od potrzeb montażowych. Zarówno montaż jak i demontaż jest dość prosty i szybki. Łączenie modułów ze stelażami nie jest stałe i można je łatwo zdemontować. Reasumując, moduły fotowoltaiczne to urządzenia elektroenergetyczne służące do wytwarzania prądu stałego. Z funkcjonalnego punktu widzenia do wytwarzania energii nie potrzebują one żadnych innych urządzeń czy części peryferyjnych. Same jednak nie stanowią elementu konstrukcyjnego ani nie posiadają elementów konstrukcyjnych, które umożliwiłyby posadowienie ich nad poziomem gruntu. Natomiast umieszczenie paneli nad ziemią, nie jest koniecznym warunkiem dla działania modułu, jednak optymalizuje jego pracę poprzez uniknięcie zacienienia, uzyskanie optymalnego kąta względem słońca, uzyskanie lepszych warunków chłodzenia, unikanie zabrudzeń itp. Z powyższego opisu wynika, że moduły fotowoltaiczne są urządzeniami i nie można ich kwalifikować jako budowli tym bardziej, że jak wskazano wcześniej, możliwych miejsc ich montażu jest wiele i mogą nim być nawet pojazdy czy jednostki pływające. Zakwalifikowanie ich jako budowli, prowadziłoby do takich sytuacji, w których montaż modułu np. na samochodzie byłby robotą budowlaną, a samochód miałby na dachu budowlę.

Należy tu rozważyć również kwestię, czy moduły fotowoltaiczne należy uznać za urządzenia budowlane. Zgodnie z art. 3 pkt 9 u.p.b. „*urządzeniach budowlanych – należy przez to 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*.”. Podobnie została określona definicja urządzenia budowlanego na gruncie u.p.o.l gdzie urządzenie budowlane określono jako „(...)urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem”;

Słusznie więc zauważył Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 30.07.2009 r. (sygn. akt II FSK 202/08) gdzie stwierdza „*Urządzenia budowlane ze swej istoty służą do korzystania z obiektu budowlanego, czy też jak wynika to wprost z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. in fine i art. 3 pkt 9 u.p.b. zapewniają możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem*.”

Tak jak wspomniano wcześniej nie ma żadnych podstaw prawnych aby uznać elektrownię słoneczną za obiekt budowlany jako całość gdyż u.p.b. nie istnieje definicja takiego obiektu. W takim stanie prawnym nie może zostać spełniony warunek związania z obiektem budowlanym.

Dodatkowo, nawet gdyby uznać stelaże, na których mocowane są moduły są obiektem budowlanym (co będzie przedmiotem dalszych rozważań) to nie istnieje między nimi związek funkcjonalno-użytkowy, a jedynie użytkowy ponieważ ani moduły nie potrzebują stelaży aby funkcjonować, ani stelaże nie potrzebują modułów, żeby być stelażami.

Na zakończenie rozważań dotyczących modułów fotowoltaicznych należy przypomnieć, że w u.p.b urządzenia te nie są wymienione wprost, a organy interpretowały ich kwalifikacje poprzez analogie z kolektorami słonecznymi.

Z powyższego wynika, że nie można zakwalifikować modułów fotowoltaicznych jako budowli lub jej części związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej i tym samym opodatkować ich podatkiem od nieruchomości.

II. Stelaże.

Wygląd i funkcje stelaży opisano już wcześniej. W prawie budowlanym nie znajduje się definicja stelaży. Nie odpowiadają one m.in. definicji obiektu liniowego, mając na uwadze wymienione w tej definicji przykładowe obiekty liniowe. Niejasna jest też część definicji budowli, która do zalicza do nich 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. W katalogu przykładowych urządzeń nie zostały wyrażone *expressis verbis* elektrownie słoneczne, czy moduły fotowoltaiczne, a poza tym nie wiadomo co należy uznać za „część budowlaną” a co nie, gdyż definicja „części budowlanej” też nie znajduje się w przepisach u.p.b.

Mając na względzie powyższe wątpliwości interpretacyjne na gruncie u.p.b. nie można uznać stelaży za budowlę na gruncie u.p.o.l. i tym samym nie można ich obciążyć podatkiem od nieruchomości.

III. Okablowanie

W zasadzie okablowanie można uznać za sieć uzbrojenia terenu, gdyż ich ułożenie musi być konsultowane w ZUD. Jednak należy pamiętać, że to kable potrzebne są aby przetransportować wyprodukowaną w modułach energię do urządzeń przetwarzających prąd, natomiast kable nie potrzebują modułów do tego aby wypełniać swoją funkcję kabla. Ponadto moduły nie potrzebują kabli do tego aby produkować energię elektryczną, a jedynie do tego aby ją przetransportować. W związku z powyższym związek funkcjonalno-użytkowy jest niejako jednostronny i nie w pełnym zakresie. Nie zaistnieje więc przesłanka konieczna do uznania modułów PV za urządzenia budowlane nawet w przypadku przyłączenia ich do sieci uzbrojenia terenu, ponieważ w wypadku elektrowni słonecznej to sieć uzbrojenia terenu jest elementem peryferyjnym w stosunku do modułów, stanowiących główny element instalacji, a nie na odwrót.

Reasumując okablowanie instalacji fotowoltaicznej należy uznać za budowlę w rozumieniu u.p.b. oraz u.p.o.l. i można ją obciążyć podatkiem od nieruchomości.

IV. Inwertery i transformatory.

Co do kwestii kwalifikacji transformatora jako obiektu budowlanego to wyraźnie traktuje o tym Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 30.07.2009 r. (sygn. akt II FSK 202/08) gdzie stwierdza „(...) *transformatory, nie stanowią urządzeń budowlanych, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2006 r., Nr 121, poz. 844 ze zm.) w związku z art. 3 pkt 9 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane*

(Dz. U. z 2006 r., Nr 156, poz. 1118) i nie są też budowlami wchodzącymi w zakres art. 1a ust. 1 pkt 2 wymienionej ustawy podatkowej w związku z tym, że są to urządzenia elektroenergetyczne, a nie budynki.

Na koniec podkreślić należy, że ocena i rozstrzygnięcie NSA w tej sprawie jest kontynuacją jednolitej linii orzeczniczej (wyroki: NSA z dnia 7 października 2009 r. II FSK 635/08, NSA z dnia 16 grudnia 2009 r. II FSK 1184/08, NSA z dnia 5 stycznia 2010 r. II FSK 1101/08).".

Ponadto u.p.b. nie odnosi się do kwestii przekształtników (inwerterów) które tak jak transformatory, są urządzeniami elektroenergetycznymi, o nieco innej niż transformator funkcji. Ponadto należy pamiętać, że w przypadku planowanej inwestycji, inwertery i transformatory będą umieszczone we wspólnych kontenerach i będą, związane funkcjonalnie z modułami, które jak już ustaliliśmy nie są obiektem budowlanym. Nie można więc określić inwerterów jako urządzeń budowlanych.

W związku z powyższym nie można uznać transformatorów i inwerterów za budowle w rozumieniu u.p.b oraz u.p.o.l i nie można ich obciążyć podatkiem od nieruchomości.

Nie będziemy zagłębiać się w dalsze analizy drobniejszych elementów elektrowni słonecznej, gdyż nie jest to na tym etapie priorytetem.

Celem powyższych rozważań było pokazanie, że :

- na gruncie u.p.o.l. istnieją duże wątpliwości natury definicyjnej w kwestii kwalifikowania obiektów składających się na farmę słoneczną celem ich opodatkowania podatkiem od nieruchomości
- interpretacje, które do tej pory opracowano w tej kwestii zawierają istotne wady, które uniemożliwiają ich stosowanie na gruncie u.p.o.l
- nie można przenosić na grunt u.p.o.l definicji, opracowanych *per analogiam* na gruncie u.p.b. i rozstrzygać na tej podstawie na niekorzyść podatnika gdyż jest to postępowanie sprzeczne z Konstytucją.
- udzielenie, w możliwym zakresie, odpowiedzi na pytanie będące przedmiotem niniejszego wniosku o udzielenie interpretacji.

Mając na uwadze bieżące procesy planowania realizacji inwestycji prosimy o odpowiedź bez zbędnej zwłoki.

OŚWIADCZENIE

Zgodnie z art. 233 §1 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz. U. Nr 88, poz. 553 z późn. zm.), kto składając zeznanie mające służyć za dowód w postępowaniu sądowym lub innym postępowaniu prowadzonym na podstawie ustawy, zeznaje nieprawdę lub zataja prawdę, podlega karze pozbawienia wolności do lat 3. Oświadczam, że zapoznałem(łam) się z treścią art. 233 § 1 Kodeksu karnego o odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznanie.

Oświadczam, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej.