

- **transformatory wchodzące w skład elektrowni fotowoltaicznych nie są budowlami podlegającymi opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości – Aleksander Jarosz (podatekodnieruchomosci.com)**

Wyrok NSA z 6 grudnia 2022 r., III FSK 740/22

Skoro panele fotowoltaiczne oraz falowniki nie są traktowane jako budowla w świetle art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.) w związku z art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz.U. z 2021 r. poz. 2351 ze zm.), powiązane z nimi użytkowo stacje transformatorowe, tworząc razem zespół prądotwórczy, nie mogą zostać uznane za urządzenia budowlane w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 9 u.P.b.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Wnioskodawca posiada m.in. zakład produkcyjny w B. i planuje budowę instalacji fotowoltaicznej o mocy ok. 10 MW zlokalizowanej na terenie zakładu. Instalacja składać się będzie z pojedynczych paneli fotowoltaicznych połączonych ze sobą elektrycznie i zamontowanych na konstrukcji stalowej, która będzie zakotwiona w gruncie przez palowanie, system kotew lub za pomocą płyt betonowych. (...) Energia elektryczna produkowana przez instalację będzie używana na potrzeby wewnętrzne zakładu, a nadwyżki energii (jeżeli takie wystąpią) zostaną sprzedane do sieci publicznej. Grupy poszczególnych paneli zostaną podłączone do falowników, które zamieniają generowane przez panele napięcie stałe na napięcie zmienne. Następnie za pomocą dedykowanych stacji transformatorowych napięcie będzie podnoszone za pomocą transformatorów do poziomu średniego napięcia. Spółka zakłada montaż kilku kontenerowych stacji transformatorowych wolnostojących (w obudowie betonowej lub stalowej), zawierających główne elementy systemu elektroenergetycznego służącego do wyprowadzenia energii produkowanej przez farmę, takie jak transformator, rozdzielnia niskiego i średniego napięcia, pozostały sprzęt elektroenergetyczny. Wyprodukowana energia będzie przesyłana do sieci wewnętrznej zakładu za pomocą dedykowanej linii kablowej. (...)

Sformułowane w skardze kasacyjnej zarzuty wskazują, że kwestią problemową, wokół której ogniskuje się spór, jest rozstrzygnięcie dotyczące możliwości opodatkowania podatkiem od nieruchomości (jako budowli) tzw. dedykowanych stacji transformatorowych (rozdzielni i innych urządzeń technicznych) służących do prawidłowego funkcjonowania instalacji fotowoltaicznej, zlokalizowanych w wolnostojących obiektach kontenerowych. (...)

W analizowanej sprawie nie budzi wątpliwości, że obiekt kontenerowy, w którym zlokalizowane zostały urządzenia stacji transformatorowej spełnia kryteria obiektu budowlanego, o którym mowa w art. 3 pkt 1 u.P.b. Przez zwrot legislacyjny "instalacje zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem", Naczelny Sąd Administracyjny rozumie zespół urządzeń wewnątrz takiego obiektu (w analizowanej sprawie jest to obiekt kontenerowy), służących do przesyłania mediów takich jak prąd elektryczny, woda, gaz ziemny, paliwo, ścieki, czy inne substancje dla obsługi wnętrza obiektu. Stacja transformatorowa, stanowiąc element zewnętrznej instalacji fotowoltaicznej, a nie budynku, kryteriów tych nie wypełnia. Stąd też chybiony jest przeciwny pogląd Spółki. (...)

Reasumując, jeżeli dany obiekt budowlany spełnia wszystkie elementy definicji legalnej budynku, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., tzn. jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach, a nadto jego cechą wyróżniającą jest powierzchnia użytkowa (art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.), to

nie jest możliwa jego rekwalfikacja na budowle z uwagi na to, że w jego wnętrzu znajdują się urządzenia techniczne funkcjonalnie (gospodarczo) powiązane ze zlokalizowanymi poza tym obiektem innymi urządzeniami. Naczelnny Sąd Administracyjny zwraca natomiast uwagę, że w świetle regulacji art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 1, pkt 2, pkt 3 i 9 u.P.b. możliwa jest sytuacja zlokalizowania w budynku budowli, stanowiącej odrębny od budynku przedmiot opodatkowania (tzw. problem budowli w budynku). Nie ma wobec tego racji strona skarżąca, uznając że znajdujące się w obiektach kontenerowych stacje transformatorowe stanowią instalacje budynku, o których mowa w art. 3 pkt 1 u.P.b.

Kolejny aspekt sprawy wiąże się z identyfikacją dla celów podatkowych samego urządzenia stacji transformatorowej, które – jak zaznaczono we wniosku o wydanie interpretacji podatkowej – stanowią element infrastruktury elektroenergetycznej instalacji fotowoltaicznej. Jak już zaznaczono, za prawidłowe zostało uznane stanowisko Spółki, że panele fotowoltaiczne oraz falowniki (element prądowórczy instalacji fotowoltaicznej) nie są budowlami w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Budowlę stanowią natomiast części budowlane instalacji fotowoltaicznej, co wyprowadzono z treści art. 3 pkt 3 u.P.b. Organ interpretacyjny zauważył, że "nie można wykluczyć sytuacji, w której budynek w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. stanowić będzie jedynie obudowę urządzenia budowlanego w rozumieniu art. 3 pkt 9 u.P.b., będącego budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l." Również Sąd pierwszej instancji uznał, że sporne stacje transformatorowe, służące funkcjonowaniu instalacji fotowoltaicznej, są budowlą mieszczącą się w katalogu wymienionym w art. 3 pkt 9 u.P.b. (...)

Tym samym, jedynie obiekty wyraźnie wymienione w art. 3 pkt 3 u.P.b., załączniku do tej ustawy oraz innych przepisach rangi ustawowej mogą być uznane za budowle stanowiące przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. To ważne zastrzeżenie, potwierdzające że definicje budowli w obszarze prawa budowlanego i podatkowego różnią się zakresowo i to nie tylko z tego powodu, że TK dla celów podatkowych uznał katalog budowli wymieniony w art. 3 pkt 3 u.P.b. za zamknięty. Przypomnieć wypada, że w świetle art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. budowlą jest również urządzenie budowlane, zdefiniowane w art. 3 pkt 9 u.P.b., które wszak przez prawo budowlane nie jest identyfikowane jako budowla.

Jak już zaznaczono, definicja urządzenia budowlanego została ujęta w art. 3 pkt 9 u.P.b. W myśl tego przepisu urządzeniem budowlanym jest urządzenie 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.

Analiza art. 3 pkt 1 u.P.b. w zw. z art. 3 pkt 3 tej ustawy (oraz 3 pkt 3a-5a) naprowadza na wniosek, że w świetle ustawy - Prawo budowlane urządzenie budowlane (art. 3 pkt 9 u.P.b.) stanowi nie tylko odrębną od budowli kategorię obiektów (nie jest budowlą w rozumieniu prawa budowlanego), ale również, że spełnienie przez określone urządzenie kryteriów urządzenia budowlanego nie jest uzależnione od wypełnienia cech obiektu budowlanego w rozumieniu art. 3 pkt 1 u.P.b. (...)

Tym nie mniej zauważyć wypada, że dla celów podatkowych ustawodawca rozszerzył w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. (w porównaniu z przepisami ustawy - Prawo budowlane) pojęcie budowli, obejmując tą kategorią zarówno budowle w rozumieniu przepisów prawa budowlanego (zasadnicze znaczenie ma tu katalog budowli wymieniony w art. 3 pkt 3 u.P.b.), jak i urządzenia budowlane wymienione w art. 3 pkt 9 u.P.b.

Ustalenie, jakie urządzenia budowlane, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., winny zostać objęte podatkiem od nieruchomości, wymaga uwzględnienia regulacji art. 2 ust. 1

u.p.o.l. in initio. Przepis ten określa przedmiot podatku od nieruchomości, a zatem jeden z podstawowych elementów konstrukcyjnych podatku w rozumieniu art. 217 Konstytucji RP. Z tych też względów jego treść nie może być pomijana przy ustalaniu zakresu pojęciowego budowli jako przedmiotu opodatkowania. W świetle art. 2 ust. 1 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub objekty budowlane: 1) grunty; 2) budynki lub ich części; 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Użyte w art. 2 ust.1 u.p.o.l. określenie "objekty budowlane" należy definiować identycznie, jak "obiekt budowlany", o którym mowa w art. 1a ust.1 pkt 2 u.p.o.l., tj. jako obiekt w rozumieniu art. 3 pkt 1 u.P.b. (jak już zaznaczono, w świetle obecnego brzmienia art. 3 pkt 1 u.P.b. jest to "budynek, budowla bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych"). Kryterium wypełnienia cech "objektu budowlanego" odnosi się zatem do budynków (ich części), a także budowli (ich części) związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, które zgodnie z definicją zawartą w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. obejmują zarówno budowle w ujęciu art. 3 pkt 3 u.P.b., jak i urządzenia budowlane wymienione w art. 3 pkt 9 u.P.b.

W efekcie, skoro zgodnie z art. 2 ust. 1 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają "nieruchomości lub objekty budowlane", w tym budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej (pkt 3), to reguły wykładni językowej prowadzą do wniosku, że urządzenia budowlane, o których mowa w art. 3 pkt 9 u.P.b., jeżeli nie spełniają kryteriów z art. 3 pkt 1 u.P.b., nie są objęte zakresem przedmiotowym podatku od nieruchomości. (...)

Reasumując, ustalenie, że dany obiekt jest budowlą w postaci urządzenia budowlanego, o którym mowa w art. 3 pkt 9 u.P.b., lecz nie zostało w tym przepisie wprost wymienione, wymaga potwierdzenia, iż:

- 1) jest obiektem budowlanym zgodnie z art. 3 pkt 1 u.P.b. (m.in. został wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych);
- 2) stanowi niebędące instalacją urządzenie techniczne związane z obiektem budowlanym, w realiach faktycznych sprawy zaliczanym do budowli zarówno w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.P.b., jak i podatkowym (tj. mieści się w katalogu budowli określonym w tym przepisie), które to urządzenie zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem;
- 3) wykluczona jest możliwość identyfikowania takiego obiektu jako budynku albo obiektu małej architektury.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, użyte w art. 3 pkt 9 u.P.b. określenie "urządzenie techniczne", wobec jego niezdefiniowania zarówno w ustawie podatkowej, jak i ustawie – Prawo budowlane, a także braku stosownego odesłania do innych regulacji prawnych, ma charakter pojęcia autonomicznego. Przy jego ustalaniu zasadne jest posłużenie się regułami wykładni językowej. Nie koliduje to z ogólną definicją urządzenia przyjętą w art. 3 pkt 9 z dnia 10 kwietnia 1997 r. - Prawo energetyczne, Dz. U. z 2022 r. poz. 1385 ze zm. (urządzenia to urządzenia techniczne stosowane w procesach energetycznych), lecz wymaga doprecyzowania, co stanowi urządzenie techniczne. Zgodnie z ujęciem słownikowym urządzenia techniczne mogą stanowić przedmioty umożliwiające wykonanie danego procesu. Urządzenia techniczne składają się z połączonych ze sobą elementów stanowiących spójną, funkcjonalną całość cechującą się określonym typem budowy w zależności od parametrów pracy i przeznaczenia (Uniwersalny Słownik Języka Polskiego PWN pod red. S. Dubisza, Słownik Języka Polskiego PWN, Warszawa 2008, s. 275; Słownik Języka Polskiego pod red. W. Doroszewskiego, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1967, s. 665). (...)

Nader istotne znaczenie, a zarazem kluczowe dla rozstrzygnięcia sporu ma ustalenie, jak (z jakim przedmiotem) stacje transformatorowe zostały powiązane funkcjonalnie. Jak wynika z dotychczasowych rozważań, ich kwalifikacja do urządzeń budowlanych w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 9 u.P.b. możliwa będzie jedynie wówczas, gdy potwierdzone zostanie, że zapewniają one możliwość użytkowania obiektu budowlanego spełniającego (w realiach sprawy) zarówno kryteria budowli w rozumieniu prawa budowlanego, jak i podatkowego. (...)

Skoro wobec tego panele fotowoltaiczne oraz falowniki nie są traktowane jako budowla w świetle art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 3 u.P.b., powiązane z nimi użytkowo stacje transformatorowe, tworząc razem zespół prądotwórczy, nie mogą zostać uznane za urządzenia budowlane w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 9 u.P.b.

Poruszane w niniejszym uzasadnieniu aspekty nie zostały dostrzeżone przy dokonywaniu oceny stacji transformatorowej jako urządzenia budowlanego, zapewniającego możliwość korzystania z pozostałych elementów zespołu prądotwórczego, a w konsekwencji możliwości uznania jej za budowlę będącą przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości, zarówno przez organ odwoławczy, jak i Sąd pierwszej instancji.

Wyroki powiązane

wyroki zgodne z komentowanym wyrokiem:

wyrok WSA w Poznaniu z 14 lutego 2023 r., sygn. akt I SA/Po 636/22

wyroki sprzeczne z komentowanym wyrokiem:

wyrok WSA w Bydgoszczy z 20 września 2022 r., sygn. akt I SA/Bd 366/22

wyrok WSA w Łodzi z 29 listopada 2022 r., sygn. akt I SA/Łd 644/22

pozostałe wyroki:

wyrok TK z 13 września 2011 r., sygn. P 33/09

wyrok NSA z 24 listopada 2017 r., sygn. akt II OSK 536/16

wyrok WSA w Rzeszowie z 5 marca 2019 r., sygn. akt II SA/Rz 55/19

wyrok WSA w Białymstoku z 3 lutego 2023 r., sygn. akt I SA/Bk 516/22

Przepisy

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 2651)

Art. 14b § 3. Składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego.

Art. 14c § 1. Interpretacja indywidualna zawiera wyczerpujący opis przedstawionego we wniosku stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego oraz ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny. Można odstąpić od uzasadnienia prawnego, jeżeli stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe w pełnym zakresie.

Art. 14k § 1. Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą, stwierdzeniem jej wygaśnięcia lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 70)

Art. 1a ust. 1 pkt 2) Użyte w ustawie określenia oznaczają: budowla – 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. 2 ust. 1. 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.

Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 682)

Art. 3 Ilekroć w ustawie jest mowa o:

1) obiekcie budowlanym – należy przez to rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych;

3) budowli – należy przez to rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych, elektrowni wiatrowych, morskich turbin wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową;

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;

Ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 1385)

Art. 3. Użyte w ustawie określenia oznaczają:

9) urządzenia – urządzenia techniczne stosowane w procesach energetycznych;

10) instalacje – urządzenia z układami połączeń między nimi;

11) sieci – instalacje połączone i współpracujące ze sobą, służące do przesyłania lub dystrybucji paliw lub energii, należące do przedsiębiorstwa energetycznego;

11f) linia bezpośrednia – linię elektroenergetyczną łączącą wydzieloną jednostkę wytwarzania energii elektrycznej bezpośrednio z odbiorcą lub linię elektroenergetyczną łączącą jednostkę wytwarzania energii elektrycznej przedsiębiorstwa energetycznego z instalacjami należącymi do tego przedsiębiorstwa albo instalacjami należącymi do przedsiębiorstw od niego zależnych;

43) jednostka wytwórcza – wyodrębniony zespół urządzeń należący do przedsiębiorstwa energetycznego, służący do wytwarzania energii i wyprowadzania mocy;

Główne problemy

1. Kryteria kwalifikacji urządzenia budowlanego jako budowli na gruncie podatku od nieruchomości.

2. Zakres pojęciowy „instalacji zapewniającej możliwość użytkowania obiektu zgodnie z przeznaczeniem” (interpretacja wąska czy szeroka?).
3. W jaki sposób przeznaczenie danego obiektu (np. transformatora) wpływa na jego kwalifikację na gruncie podatku od nieruchomości.
4. Moc ochronna interpretacji indywidualnej w kontekście niejasno przedstawionego stanu faktycznego.