

**F.**

### **INTERPRETACJA INDYWIDUALNA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO**

Burmistrz Miasta Bartoszyce działając na podstawie art. 14j § 1 i § 3 w związku z art. 14b i 14 c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.), art. 2 ust. 1 pkt. 3 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 z późn. zm.), po rozpatrzeniu wniosku podatnika z dnia 22 kwietnia 2013r. (data wpływu do Urzędu Miasta Bartoszyce- 23.04.2013r.) o udzielenie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego niniejszym:

**postanawia:**

- **uznać stanowisko** **wyrażone w**  
**złożonym wniosku za nieprawidłowe.**
- **w związku z powyższym uznać kolektory słoneczne za budowlę, o której mowa w art. 2 ust. 1 pkt. 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt. 2 w ustawie z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 z późn. zm.), a co za tym idzie podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowie związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.**

#### **Uzasadnienie**

we wniosku złożonym w dniu 22 kwietnia 2013r. (data wpływu do Urzędu Miasta Bartoszyce- 23.04.2013r.) wskazał, że w 2009 r. wykonał instalację słoneczną składającą się z 550 sztuk kolektorów słonecznych o powierzchni 1100 m<sup>2</sup>. Przedmiotowe kolektory zostały zamontowane w budynkach. Dotychczas tj. do końca stycznia 2013 r. był zwolniony z podatku od nieruchomości na podstawie Uchwały Nr 21/IV/98 Rady Miejskiej w Bartoszycach z dnia 18

grudnia 1998r. Podatnik składając deklarację na podatek od nieruchomości na 2013 r. nie ujawnił wartości kolektorów słonecznych. Jego zdaniem kolektory słoneczne nie odpowiadają cechom budowli zdefiniowanej w art. 1a ust. 1 pkt. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych<sup>1</sup>. Uzasadniając swoje stanowisko podatnik podniósł, że kolektory słoneczne nie są urządzeniami niezbędnymi do zapewnienia możliwości użytkowania obiektów budowlanych (budynków) zgodnie z przeznaczeniem. Stanowią one instalację wewnętrzną budynków , a co za tym idzie nie powinny one podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Ponadto podatnik zwrócił uwagę, że budynki na których posadowione zostały kolektory słoneczne posiadają zasilanie z sieci wodociągowo – ciepłowniczej innego przedsiębiorcy oraz własnej kotłowni gazowej. Tym samym montaż kolektorów w żaden sposób nie wpłynął na możliwość użytkowania budynków z którymi związane są kolektory.

**Przedstawione, w tym zakresie stanowisko podatnika organ podatkowy uznaje za nieprawidłowe.**

Kluczowe znaczenie w kontekście prawnego – podatkowej klasyfikacji potencjalnego przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości ma prawidłowe ustalenie zakresu znaczeniowego użytych przez ustawodawcę pojęć. Tak więc aby prawidłowo zakwalifikować dany obiekt do jednego z przedmiotów opodatkowania podatkiem od nieruchomości konieczne jest w pierwszej kolejności ustalenie znaczenia terminów którymi posługuje się ustawodawca podatkowy. Następnie zaś należy je odnieść do zaistniałego stanu faktycznego.

Zakres przedmiotowy podatku od nieruchomości uregulowany jest w art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych. Zgodnie z tym przepisem opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące 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 zatem na zamknięty katalog rzeczy nim objętych. W przedmiotowej sprawie zasadnicze znaczenie ma ustalenie zakresu normatywnego pojęcia „budowla związana z prowadzeniem działalności gospodarczej”.

**Na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości ustawodawca w art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l. zawarł normatywną definicję budowli.** Zgodnie z tym przepisem budowlą jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Tekst jednolity: Dz. U. z 2010 r., Nr 95, poz. 613 z późn. zm.) – dalej powoływana jako u.p.o.l.

przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnią możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

W kontekście powyższego należy zauważyć, że **prawodawca definiując w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. pojęcie „budowla” odsyła do przepisów ustawy Prawo budowlane<sup>2</sup>. Podkreślić jednak należy, iż odesłanie to ma ograniczony zakres i dotyczy tylko rozumienia pojęć: „obiekt budowlany” oraz „urządzenie budowlane”<sup>3</sup>. Dokonując zatem prawnie – podatkowej kwalifikacji potencjalnego przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości, niezbędne jest oparcie się w pierwszym rzędzie na przepisach u.p.o.l., a jedynie pomocniczo – w zakresie ustawowego odesłania – na prawie budowlanym.<sup>4</sup> Tezę tę potwierdza wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 29.10.2004 r.<sup>5</sup>, w którym sąd stwierdził, że art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l. odsyła do przepisów prawa budowlanego przy definiowaniu ściśle określonych pojęć, nie zaś do wszelkich kategorii i definicji, które funkcjonują na gruncie prawa budowlanego. **W związku z tym prawo budowlane jest podstawą do kwalifikowania danego obiektu jako obiektu budowlanego, natomiast o tym czy stanowi on dla potrzeb opodatkowania budynek czy też budowlę, rozstrzyga wyłącznie ustawa o podatkach i opłatach lokalnych<sup>6</sup>.****

Budowla podlegająca opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jest obiektem budowlanym lub urządzeniem budowlanym w rozumieniu prawa budowlanego. Z art. 3 pkt. 1 prawa budowlanego wynika, że obiektem budowlanym jest:

- budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi,

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (tekst jednolity: Dz. z 2010 r. Nr 243 poz. 1623 z późn. zm.).

<sup>3</sup> Także w wyroku WSA we Wrocławiu z 26 marca 2009 r. (I SA/Wr 1356/08), LEX nr 506327 skład orzekający jednoznacznie stwierdził, że ściśle określony zakres odesłania z art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l. pozwala na sięgnięcie do regulacji przepisów prawa budowlanego (ustawy – Prawo budowlane) tylko w celu ustalenia, czy mamy do czynienia z obiektem budowlanym. W tym miejscu kończy się „granica” odesłania.

<sup>4</sup> Por. L. Etel. S. Presnarowicz, G. Dudar, Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz, Warszawa 2008, s. 36 i nast.

<sup>5</sup> Sygn. akt I SA/Bd 402/04, dostępny w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych, [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl)

<sup>6</sup> Należy zauważyć, że ustawodawca podatkowy skonstruował własne pojęcie budowli – ustawie podatkowej, przy czym przy jej definiowaniu posłużył się odesłaniem do ściśle określonych pojęć funkcjonujących w ustawie Prawo budowlane. **Prawo podatkowe jest autonomiczną gałęzią prawa. Konsekwencją autonomicznego charakteru prawa podatkowego jest m. in. to, że nazwy przyjęte przez prawo podatkowe z innych dziedzin prawa, w szczególności przepisów regulujących klasyfikacje publiczne, nie oznaczają najczęściej tych samych pojęć.** Nazwy te, służą bowiem do budowania określonych pojęć w prawie podatkowym, a pojęcia te wraz z innymi cechami ustaw podatkowych stanowią część składową nowych kompleksów prawnych i uzyskują cechy szczególne, niezbędne do założonych przez ustawodawcę celów opodatkowania. Dlatego, też **dokonując wykładni prawa podatkowego należy przede wszystkim szukać „podatkowego” rozumienia pojęć używanych przez ustawodawcę.**

- budowla stanowiąca całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami oraz
- obiekt małej architektury.

Należy zauważyć, że w art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l. ustawodawca nie odsyła bezpośrednio do pojęcia budowli zawartej w ustawie Prawo budowlane. Tak więc na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie można rozpoczynać procesu interpretacji terminu „budowla” od art. 3 pkt. 3 ustawy Prawo budowlane, choć przepis ten może być pomocny w ustaleniu „podatkowego” znaczenia pojęcia „budowla”.

Obiektem budowlanym jest budowla, zdefiniowana w art. 3 pkt. 3 prawa budowlanego. Zgodnie z tym przepisem przez budowlę należy 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 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.

Zaprezentowana definicja budowli zawiera jedynie przykładowy katalog obiektów, które są budowlami w rozumieniu prawa budowlanego. Nie jest ona zamknięta ani wyczerpująca, stanowi tylko otwarty katalog obiektów budowlanych, które należy uznać za budowlę. **Wśród tego przykładowego katalogu obiektów, które mogą być uznane za budowle ustawodawca nie wymienia jednak kolektorów słonecznych. Z całą pewnością nie można ich traktować jako wymienionych w tym przepisie wolnostojących instalacji przemysłowych lub urządzeń technicznych. Do takiego wniosku prowadzi analiza przepisów prawa budowlanego.** Należy zauważyć, że ustawa Prawo budowlane normuje działalność obejmującą sprawy projektowania, budowy, utrzymania i rozbiórki obiektów budowlanych oraz określa zasady działania organów administracji publicznej w tych dziedzinach. Generalną zasadą, wyrażoną w art. 28 ust. 1 tego aktu prawnego jest to, że roboty budowlane można rozpocząć jedynie na podstawie ostatecznej decyzji o pozwoleniu na budowę. W określonych w ustawie sytuacjach wzniesienie obiektu budowlanego wymaga, zamiast pozwolenia na budowę, zgłoszenia właściwemu organowi administracji

architektoniczno – budowlanej. Zarówno jednak wydanie pozwolenia na budowę, jak i konieczność zgłoszenia budowy konkretnego obiektu przesądza, że jest on obiektem budowlanym. W szczególności nie ma wątpliwości co do kwalifikacji obiektu, gdy ustawodawca w danym przepisie bezpośrednio dany obiekt wskazuje jako obiekt budowlany, bądź też go wyklucza z tej kategorii.

**W przepisach prawa budowlanego nie ma bezpośredniego stwierdzenia, że kolektory słoneczne nie są obiektem budowlanym, ale do takich wniosków prowadzi analiza art. 29 ust. 2 pkt. 16 ustawy Prawo budowlane, w którym ustawodawca mówi, że pozwolenia na budowę nie wymaga wykonywanie robót budowlanych polegających na montażu wolno stojących kolektorów słonecznych.** Z brzmienia tego przepisu można wywnioskować, że realizacja wolnostojących kolektorów słonecznych związana jest z wykonywaniem robót budowlanych a nie obiektu budowlanego w rozumieniu art. 3 pkt. 1 ustawy Prawo budowlane. Podobnie jest w przypadku montażu tych instalacji na istniejących już obiektach budowlanych – w opiniowanej sprawie budynkach, co wynika z pkt. 15 ust. 2 art. 29 analizowanej ustawy, który stanowi, że pozwolenia na budowę nie wymaga wykonywanie robót budowlanych polegających na instalowaniu urządzeń, w tym antenowych konstrukcji wsporczych i instalacji radiokomunikacyjnych na obiektach budowlanych<sup>7</sup>.

Powołane przepisy pozwalają stwierdzić, że **generalnie pojedyncze kolektory słoneczne, jak całe ich zespoły (potocznie określane jako farmy słoneczne) nie są traktowane jako obiekty budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego.** W związku z tym czy są budowlą w rozumieniu przepisów prawa podatkowego?

Odpowiadając na tak postawione pytanie należy zwrócić uwagę, że **z podatkowej definicji budowli wynika, że jest nią nie tylko obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego ale również urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.** Zgodnie z art. 3 pkt. 9 ustawy Prawo budowlane pod pojęciem urządzenia budowlanego należy 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. Wskazany katalog urządzeń budowlanych jest, podobnie zresztą jak w przypadku budowlanej definicji budowli, wyłącznie przykładowy i w żaden sposób nie może

---

<sup>7</sup> B. Pahl, Podatek od kolektorów i farm słonecznych. Jak opodatkować słońce, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2012, nr 3, s. 8.



być uznany za zamknięty<sup>8</sup>. Tak więc także wśród przykładowych urządzeń budowlanych nie wymienia się kolektorów słonecznych. Niemniej jednak **należy zwrócić uwagę na kształt definicji urządzenia budowlanego. Jej analiza prowadzi do wniosku, że urządzenia budowlane pełnią funkcję pomocniczą (akcesoryjną) względem obiektu budowlanego.** Mają one na celu umożliwienie wykorzystania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem (np. podgrzewają wodę wykorzystywaną przez użytkowników budynku). Niewątpliwie takie cechy posiada instalacja solarna znajdująca się poza wnętrzem obiektu budowlanego, gdyż jej zasadniczym celem jest dostarczenie (w zasadzie wykorzystanie) na potrzeby użytkownika obiektu budowlanego energii ze źródła odnawialnego. W tym miejscu podkreślić trzeba, że z „podatkowego” punktu widzenia nie mają znaczenia znajdujące się w budynkach instalacje wewnętrzne będące częścią instalacji solarnej, które stanowią elementy wyposażenia budynku. Nie mogą być one uznane za odrębne urządzenia budowlane, gdyż są ściśle związane z budynkiem<sup>9</sup> (np. rury doprowadzające ciepłą wodę znajdujące się w ścianach budynku). W art. 3 pkt. 1 ustawy Prawo budowlane stwierdza się, że obiektem budowlanym jest budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi. Tak więc **na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości urządzenia i instalacje znajdujące się w budynku nie mogą być uznane za odrębne przedmioty opodatkowania. Opodatkowaniu podlegać mogą wyłącznie zewnętrzne elementy instalacji solarnej.** Chodzi tutaj przede wszystkim o umiejscowione kolektory słoneczne i związane z nimi instalacje. **Z całą stanowczością należy podkreślić, że nie mogą być one (kolektory słoneczne) uznane za instalacje wewnętrzne tych budynków.** Tak więc na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości podatnik powinien wykazywać w składanej deklaracji wartość kolektorów słonecznych wraz z pozostałą instalacją znajdującą się poza obiektem budowlanym.

Podkreślić należy, że akcesoryjny (służebny) charakter urządzenia budowlanego względem obiektu budowlanego (tu: budynków) nie oznacza że musi być ono jedynym (podstawowym) urządzeniem umożliwiającym użytkowanie budynków zgodnie z ich przeznaczeniem. Budynki mogą być wyposażone w „typowe” źródła zasilania (np. własną kotłownię gazową) i dodatkowo w tzw. alternatywne źródła zasilania (energii) – instalację solarną. Nie wpływa to jednak w żaden sposób na prawnopodatkową klasyfikację potencjalnego urządzenia. Uzasadnione jest to tym, że ustawodawca definiując

<sup>8</sup> J. Waclawek, Budowla w podatku od nieruchomości, Monitor Podatkowy 2005, nr 7, s. 29.

<sup>9</sup> Zob. R. Dowgier, Sieć techniczna jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, Finanse Komunalne 2004, nr 12, s. 26.

pojęcie „urządzenie budowlane” nie wprowadza innych kryteriów niż takie, że ma ono na celu zapewnić możliwość użytkowania obiektu zgodnie z przeznaczeniem. Tym samym **za urządzenia budowlane można uznać zarówno urządzenia stanowiące podstawowe źródło zasilania budynków w energię elektryczną czy ciepłą, jak i mające charakter uzupełniający – będące dodatkowym źródłem zasilania obiektów budowlanych.** Brak jest jakichkolwiek podstaw prawnych do tego aby uzależniać klasyfikację dane przedmiotu jako urządzenia budowlanego od tego czy jest on podstawowym urządzeniem technicznym związanym z obiektem budowlanym umożliwiającym jego użytkowanie zgodnie z przeznaczeniem czy też dodatkowym. Tym samym **nawet w przypadku gdy podatnik posiada własną kotłownię gazową bądź korzysta z usług innych podmiotów dostarczających ciepło (energię) i dodatkowo montuje kolektory słoneczne to niezależnie od tego stanowią one urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, a tym samym są budowlą, o której mowa w art. 2 ust. 1 pkt. 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l.**

W kontekście powyższego należy stwierdzić, że kolektory słoneczne lub ich całe zespoły (farmy słoneczne) nie są traktowane jako obiekty budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. Wyczerpują one jednak kryteria urządzenia budowlanego zdefiniowanego w prawie budowlanym, a co za tym idzie są budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l. Podlegają one opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości od swojej wartości, o ile są w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą (art. 2 ust. 1 pkt. 3 u.p.o.l.). W przedmiotowej sprawie nie ma wątpliwości co do tego, że posiadaczem kolektorów słonecznych jest podmiot wykonujący działalność gospodarczą.

Warto dodać, że kształt „podatkowej” definicji budowli wskazuje niewątpliwie na to, że zamiarem ustawodawcy było objęcie nią nie tylko obiektów budowlanych niebędących budynkiem albo obiektem małej architektury, ale również każdego urządzenia budowlanego.

Nie ma znaczenia, biorąc pod uwagę zakres normatywnej (podatkowej) definicji budowli, to że obiekty zostały zakupione i przywiezione w miejsce montażu, a co za tym idzie są elementem procesu technologicznego – stanowią urządzenia techniczne. „Montaż” jest pracą (robotą) budowlaną. Zgodnie z art. 3 pkt. 7 ustawy Prawo budowlane pod pojęciem robót budowlanych należy rozumieć budowę, a także prace polegające na przebudowie, montażu, remoncie lub rozbiórce obiektu budowlanego. Tak więc bez znaczenia w kontekście prawnym – podatkowej klasyfikacji obiektu budowlanego pozostaje to czy obiekt budowlany

jest wznoszony od podstaw – element po elemencie – w miejscu przeznaczenia (budowa)<sup>10</sup> czy też w zasadzie kompletny zakupiony przez podatnika jest w jego przedsiębiorstwie montowany (prace budowlane). **Sposób w jaki powstaje dany obiekt pozostaje zatem bez znaczenia w kontekście jego opodatkowania. Nawet obiekty będące elementem ciągu technologicznego – są np. urządzeniami technicznymi – mogą podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.** Urządzenia techniczne, biorąc pod uwagę aspekt podatkowy, mogą być bowiem traktowane w zależności od funkcji jaką pełnią jako obiekty budowlane lub urządzenia budowlane. W art. 3 pkt. 3 ustawy Prawo budowlane ustawodawca wskazuje m. in. wprost na (wolno stojące urządzenia techniczne czy też sieci techniczne). Niektóre z urządzeń technicznych (związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, co ma miejsce w analizowanym przypadku) stanowią urządzenia budowlane. Wspólną ich cechą jest to, że każde z nich podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości gdyż wyczerpuje kryteria „podatkowej” definicji budowli. **Posiadanie więc „statusu” urządzenia technicznego nie wyklucza rzeczy z kategorii przedmiotów opodatkowania podatkiem od nieruchomości, a wręcz pozwala, w zależności od celu któremu służy zakwalifikować do jednego z przedmiotów opodatkowania.**

Podobne stanowisko w kwestii opodatkowania kolektorów słonecznych zaprezentowało Ministerstwo Finansów w odpowiedzi na interpelację poselską (nr 24172/11). Zdaniem resortu finansów kolektory słoneczne (ogniwa fotowoltaiczne) powinny być traktowane jako urządzenia budowlane związane z obiektami elektrowni słonecznej. Definicja urządzenia budowlanego, w ocenie Ministerstwa Finansów, wskazuje na dwie istotne cechy urządzeń budowlanych. Urządzenia takie muszą zapewniać użytkowanie obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem oraz być związane z obiektem budowlanym. W elektrowniach słonecznych wolno stojące panele ogniw fotowoltanicznych (jak i umieszczone na budynkach) mogą odpowiadać wymienionym cechom urządzeń budowlanych z uwagi na swoją akcesoryjną funkcję jaką spełniają w stosunku do obiektów budowlanych.

Generalna zasada dotycząca określania podstawy opodatkowania budowli lub ich części na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości wyrażona została w art. 4 ust. 1 pkt. 3 u.p.o.l. Stosownie do jego treści podstawą opodatkowania dla tej kategorii obiektów budowlanych jest wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona

---

<sup>10</sup> Zgodnie z art. 3 pkt. 6 ustawy Prawo budowlane pod pojęciem budowy należy rozumieć wykonywanie obiektu budowlanego w określonym miejscu, a także odbudowę, rozbudowę, nadbudowę obiektu budowlanego.



na dzień pierwszego stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne (wartość początkowa brutto – bez uwzględniania odpisów amortyzacyjnych), a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych – ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. Natomiast jeżeli od budowli nie dokonuje się od nich odpisów amortyzacyjnych jako podstawę opodatkowania przyjmuje się wartość rynkową określoną przez podatnika.

Użyte przez ustawodawcę sformułowanie „wartość ustalona na dzień pierwszego stycznia roku podatkowego” wskazuje jednoznacznie, że chodzi tu o wartość do dokonywania odpisów amortyzacyjnych na potrzeby podatkowe, określoną w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>11</sup> oraz ustawie z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>12</sup>. Stanowisko to jest również jednoznacznie wyrażane w orzecznictwie sądowno – administracyjnym. W wyroku WSA w Rzeszowie z 18 sierpnia 2005 r. skład orzekający stwierdził, że **skoro w zakresie podstawy opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości ustawodawca odwołał się do wartości definiowanej w ustawach podatkowych, tj. wartości stanowiącej podstawę opodatkowania „w tym roku”, czyli w roku podatkowym, za który obliczany jest podatek od nieruchomości, to zasadne jest przyjęcie, iż chodzi tu o wartość początkową, bo ta właśnie wartość jest podstawą naliczania odpisów amortyzacyjnych**<sup>13</sup>.

Ustawodawca w u.p.o.l. posłużył się więc techniką odesłania, co oznacza, że określenie wartości budowli powinno odbyć się w oparciu o przepisy powołanych ustaw o podatkach dochodowych<sup>14</sup>. **Tym samym, jeżeli budowla podlega amortyzacji na potrzeby podatku dochodowego od osób prawnych, to nie ma prawnej możliwości pominięcia tej wartości przy ustalaniu podstawy opodatkowania na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości.** W takiej sytuacji zawsze jako podstawę opodatkowania należy przyjąć wartość określoną w art. 4 ust. 1 pkt. 3 u.p.o.l., a nie wartość rynkową.

Podkreślić trzeba, że art. 4 ust. 1 pkt. 3 u.p.o.l. wskazuje, iż podstawę opodatkowania budowli jest ich wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych. Zarówno przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (art. 16b i nast.), jak i ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 22a i nast.) wymagają prowadzenia ewidencji

<sup>11</sup> Dz. U. z 2010 r., Nr 51, poz. 307 z późn. zm.

<sup>12</sup> Dz. U. z 2000 r., Nr 54, poz. 654 z późn. zm.

<sup>13</sup> Sygn. akt I SA/Rz 478/04, teza wyroku opublikowana w: B. Dauter (red.), Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny, Warszawa 2007, s. 89 – 90.

<sup>14</sup> Podobnie wyrok NSA z dnia 28 listopada 2006 r. (sygn. akt II FSK 724/06), niepublikowany.

środków trwałych. Ewidencja ta jest prowadzona z uwzględnieniem przepisów Klasyfikacji Środków Trwałych. Podstawą opodatkowania budowli podatkiem od nieruchomości jest ich wartość początkowa wynikająca z ewidencji środków trwałych. Oznacza to, że **podatnik deklarując do opodatkowania kolektory słoneczne powinien uwzględnić ich wartość wynikającą z ewidencji środków trwałych.** Natomiast, jeżeli podatnik nie uwzględni tej wartości (nie wykaże budowli kolektorów słonecznych do opodatkowania) to organ podatkowy prowadząc postępowanie podatkowe zmierzające do określenia wysokości zobowiązania podatkowego powinien badać ewidencję środków trwałych, gdzie określona jest ich wartość<sup>15</sup>.

Reasumując stwierdzić należy, że **wprawdzie kolektory słoneczne nie są obiektami budowlanymi w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. Niemniej jednak wyczerpują one kryteria urządzenia budowlanego w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, a tym samym należy je uznać za budowlę, o której mowa w art. 2 ust. 1 pkt. 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l.** Biorąc pod uwagę przepisy prawa podatkowego bez znaczenia pozostaje fakt, że kolektory słoneczne stanowią dodatkowe źródło energii (zasilania) dla budynków podatnika. W normatywnej definicji urządzenia budowlanego, a co za tym idzie podatkowej definicji budowli, nie wymaga się aby przedmiot opodatkowania miał charakter podstawowego urządzenia technicznego związanego z obiektem budowlanym zapewniającego możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Tym samym **każde urządzenie budowlane odpowiadające definicji zawartej w art. 3 pkt. 9 ustawy Prawo budowlane będące w posiadaniu przedsiębiorcy stanowi budowlę w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt. 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l.**

Mając powyższe na uwadze stwierdzić należy, że podatnik  
powinien wykazywać w składanej deklaracji na podatek od  
nieruchomości kolektory słoneczne jak budowle związane z  
prowadzeniem działalności gospodarczej. Wartość tego typu urządzeń, w przypadku dokonywania od nich odpisów amortyzacyjnych na potrzeby podatku dochodowego od osób prawnych, powinna być ustalana na podstawie ewidencji środków trwałych.

---

<sup>15</sup> Zob. L. Etel, Glosa do wyroku NSA z 3 lutego 2006 r. (sygn. akt II FSK 656/05), Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2007, nr 12, s. 5.

### **P o u c z e n i e:**

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie, po uprzednim wezwaniu na piśmie Burmistrza Miasta Bartoszyce, w terminie 14 dniu od dnia doręczenia tej interpretacji - do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi Dz. U. z 2012r., poz. 270).

Skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie wnosi się ( dwóch egzemplarzach- art.47 ww. ustawy) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art.53 § 2 ww. ustawy).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, który wydał zaskarżoną interpretację indywidualną.

Otrzymuje:

1.

2. a/a

BURMISTRZ

Erzysław Natęcz

