

Znak: FB.3129.56.2019.MM

Burmistrz Maszewa działając na podstawie art. 14j § 1 i § 3 w zw. z art. 14b ust. 1, art. 14c, ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r. poz. 900 z późn. zm.) w związku ze złożonym wnioskiem z dnia 21 października 2019r. (data wpływu do tut. Urzędu 23 października 2019 r.) o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego

postanawia:

- 1) uznać za nieprawidłowe stanowisko Wnioskodawcy, iż opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości w stawce przewidzianej dla gruntów wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej opodatkowana winna być powierzchnia gruntu faktycznie wykorzystywana do jej prowadzenia, czyli teren przysłonięty urządzeniami panelami fotowoltaicznymi,
- 2) uznać za prawidłowe stanowisko Wnioskodawcy przedstawione w pkt 2 i 3.

UZASADNIENIE

W dniu 23 października 2019 r. wpłynął do tutejszego organu podatkowego wniosek o wydanie pisemnej interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego w zakresie sposobu opodatkowania podatkiem od nieruchomości farm fotowoltaicznych.

Stan faktyczny przedstawiony przez wnioskodawcę:

prowodzi działalność gospodarczą w zakresie pozyskiwania energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii. Spółka planuje na terenie gminy Maszewo rozpocząć inwestycję polegającą na wybudowaniu farmy fotowoltaicznej, na którą składa się montaż paneli (ogniw) fotowoltaicznych na otwartym terenie. Panele

fotowoltaiczne składają się z płyt krzemowych półprzewodnikowych, które pod wpływem promieniowania świetlnego działają jako generatory energii elektrycznej. Same panele są elementami wymiennymi nie połączonymi w sposób trwały z ramą jak również ze słupem wbitym w ziemię. Panele te połączone są siecią kabli poprowadzonych pod powierzchnią gruntu wykopem o szerokości 0,5 m. Dodatkowymi elementami farmy są przetwornice i transformatory, które również nie są połączone w sposób stały z gruntem. Panele fotowoltaiczne montuje się na specjalnych ramach, które następnie mocowane są do słupów wbijanych do ziemi przy użyciu małego kafaru. Słupy to dwuteowniki ocynkowane wbijane na głębokość 1,5 metra. Farma ma być wybudowana na działce gruntowej o powierzchni 2 ha, przy czym przedmiotem zabudowy będzie maksymalnie 30% gruntu i ta część gruntu będzie wyłączona z produkcji rolnej, natomiast pozostała część gruntu, nie zajęta na infrastrukturę techniczną pozostanie gruntem rolnym, na którym będą zasiane trawy. Poza panelami fotowoltaicznymi na działce wybudowana będzie trafostacja. Projekt nie przewiduje budowy żadnych innych budynków jak i budowli. Ogrodzenie terenu wykonane będzie z siatki opartej na słupach bez fundamentów.

Do opisanego stanu faktycznego -zdarzenia przyszłego, zadano następujące pytania:

1. Jaką powierzchnię gruntu należy przyjąć do opodatkowania podatkiem od nieruchomości w zakresie gruntów przeznaczonych do prowadzenia działalności gospodarczej?
2. Czy panele fotowoltaiczne są budowlami w rozumieniu przepisów art. 1a ust.1 pkt.2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych i podlegają opodatkowaniu stawką podatku od wartości budowli?
3. Czy panele fotowoltaiczne są urządzeniami technicznymi posiadającymi części budowlane w postaci pali do mocowania w gruncie?

Stanowisko wnioskodawcy:

Ad 1. W ocenie Spółki opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości w stawce przewidzianej dla gruntów wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej opodatkowana winna być powierzchnia gruntu faktycznie wykorzystywana do jej prowadzenia, czyli teren przysłonięty urządzeniami panelami fotowoltaicznymi. Pozostały teren będzie zasiany trawą.

Ad 2. W ocenie Spółki panele fotowoltaiczne nie są budowlami w rozumieniu art. 1a ust.1 pkt.2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, gdyż są wymiennymi urządzeniami energetycznymi z możliwością ich montażu w dowolnym miejscu i konfiguracji. Panele takie montuje się na gruntach jak i dachach. Z tego też powodu nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowle.

Ad 3. W ocenie Spółki panel fotowoltaiczny posiada części budowlane i jest to słup na którym jest usadowiony i słup ten jako budowla podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości przy stawce 2% od ich wartości.

Ocena prawna stanowiska Wnioskodawcy z przytoczeniem przepisów prawa

Na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. 2019 r. poz. 1170, dalej: upol) podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne,

osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nie posiadające osobowości prawnej, będące posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, z zastrzeżeniem art. 3. W opisanym przez Spółkę Solar Polska New Energy 4 Sp. z o.o. wniosku o interpretację wskazano, że grunt na którym prowadzona będzie działalność gospodarcza w zakresie pozyskiwania energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii będzie grunt posiadający klasyfikację rolną. Grunty rolne z zasady winny być opodatkowane podatkiem rolnym. W myśl art. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984r. o podatku rolnym (tekst jednolity: Dz.U. z 2016r. poz. 617 z późn.zm.) „*opodatkowaniu podatkiem rolnym podlegają grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza*”.

Z przytoczonego wyżej przepisu wynika, że grunty rolne mogą być opodatkowane podatkiem od nieruchomości według stawek najwyższych jeśli zostaną zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej. Według słownika języka polskiego znaczenie słowa *zająć* oznacza zapełnić, wypełnić sobą lub czymś jakąś przestrzeń lub powierzchnię czegoś. Użytek rolny musi być faktycznie wykorzystywany do prowadzonej działalności gospodarczej. Na gruncie muszą być wykonywane prace, czynności powodujące osiągnięcie zamierzonego celu związanego z prowadzoną działalnością gospodarczą. Czynności te powinny być wykonywane w sposób trwały, **jednakże jak trafnie stwierdzono w orzecznictwie NSA (np. w wyroku z dnia 1 lutego 2017 r., II FSK 3714/14, w wyroku z dnia 17 stycznia 2019 r. sygn. II FSK 2724/18) z art. 2 ust. 2 u.p.o.l. nie wynika, aby na gruntach zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej nie mogła być prowadzona żadna inna działalność, o ile specyfika prowadzonej działalności gospodarczej na to pozwala. Nie ma to jednak wpływu na opodatkowanie takich gruntów, o ile są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej i jest to główny i podstawowy cel ich wykorzystywania.**

W odniesieniu do analogicznej sytuacji zabudowania terenu rolnego panelami fotowoltaicznymi WSA w Szczecinie w wyroku z dnia 11 września 2019 r. (sygn. I SA/Sz 239/19, CBOSA) stwierdził: „Prawidłowa wykładnia art. 2 ust. 2 u.p.o.l. prowadzi do wniosku, że grunty zajęte na system paneli fotowoltaicznych sklasyfikowane jako grunty rolne podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości także wówczas, gdy nie jest wyłączona możliwość prowadzenia na nich w ograniczonym zakresie działalności rolnej. Zdefiniowane w art. 1 u.p.r. oraz w art. 1a pkt 6 u.p.o.l. pojęcie działalności rolnej jest bardzo szerokie. Jednakże nie każdy, choćby bardzo ograniczony, a nawet bagatelny, przejaw prowadzenia działalności rolnej na gruntach usytuowanych pod panelami fotowoltaicznymi może powodować skutek w postaci opodatkowania tych gruntów podatkiem rolnym. W przeciwnym przypadku sporne grunty podlegałyby opodatkowaniu różnymi podatkami. Zależałoby to jedynie od tego, czy pod panelami jest prowadzona w ograniczonym, czy nawet w jakimkolwiek zakresie gospodarka rolna, a nie od tego, czy grunty te są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej. Każde zajęcie gruntów na prowadzenie działalności gospodarczej powoduje, iż podlegają one opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Grunty zajęte na elektrownię fotowoltaiczną niewątpliwie są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej”.

Zdaniem organu podatkowego za powierzchnię zajęta na prowadzenie działalności gospodarczej w tym przypadku należy uznać nie tylko grunt, na którym posadowione zostaną bezpośrednio panele fotowoltaiczne, **ale również inne urządzenia i elementy niezbędne do ich prawidłowego funkcjonowania, jak również przestrzeń między nimi o ile ta przestrzeń spowodowana jest względami technicznymi (zapewnieniem prawidłowego działania konserwacji lub naprawy urządzeń).** W danej sytuacji należy uznać, iż cała

powierzchnia nieruchomości w granicach ogrodzenia, w tym użytki rolne obsiane trawą, jest zajęta na prowadzenie działalności gospodarczej. Świadczą o tym łącznie następujące okoliczności. Cała powierzchnia, na której znajduje się infrastruktura elektrowni zostanie ogrodzona siatką, co stanowi realizację warunków określonych w decyzji o ustaleniu warunków zabudowy. Przestrzeń wynosząca pomiędzy stolami z panelami służy efektywnemu wykorzystaniu paneli fotowoltaicznych, tak aby panele nie zaciemniały się wzajemnie. Warunek ten również wynika z decyzji o ustaleniu warunków zabudowy. Ponadto odstęp pomiędzy rzędami paneli warunkuje właściwe wykorzystanie paneli celem wytworzenia energii i jest elementem realizacji wymogów technicznych jakie są stawiane tego typu urządzeniom. Również użytki rolne pomiędzy panelami a ogrodzeniem należy traktować jako zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej biorąc pod uwagę zarówno możliwość jak i konieczność zabezpieczenia wolnej przestrzeni do wykonywania wszelkich prac konserwacyjnych, naprawczych czy porządkowych w celu zapewnienia prawidłowego funkcjonowania wybudowanej farmy fotowoltaicznej. Również ze względów bezpieczeństwa konieczne jest ogrodzenie całej powierzchni i zlokalizowanie tego ogrodzenia w odpowiedniej odległości od stolów z panelami, ponieważ mamy tu do czynienia z urządzeniami elektrycznymi. Utrzymanie w należytych porządku przestrzeni pomiędzy obiektami farmy fotowoltaicznej jest konieczne do jej prawidłowej eksploatacji, a nie świadczy, wbrew twierdzeniom wnioskodawcy, o jej rolniczym wykorzystywaniu poprzez wykonywanie pielęgnacji polegającej na koszeniu obsianej w tym przypadku trawy (tak wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 13 kwietnia 2018 r. sygn. I SA/Lu 26/18).

Układ paneli fotowoltaicznych powoduje zasłonięcie niemalże całej powierzchni gruntu. Natomiast pełne wykorzystanie potencjału kolektorów słonecznych wymaga odstępów na tyle dużych, aby panele fotowoltaiczne nie zaciemniały się wzajemnie. Ponadto istnieje konieczność zabezpieczenia wolnej przestrzeni do wykonywania wszelkich prac konserwacyjnych, naprawczych lub porządkowych w celu zapewnienia prawidłowego funkcjonowania wybudowanej farmy fotowoltaicznej.

Trudno mówić w tym przypadku o gruncie objętym ogrodzeniem i zajętych przez całość urządzeń farmy fotowoltaicznej o innej funkcji użytku gruntowego, niż wykorzystanie do prowadzonej działalności gospodarczej.

Odnosząc się do pytania nr 2 i 3 wnioskodawcy wskazać należy, że definicja budowli nakreślona została w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Z brzmienia tego przepisu wynika, że jest nią 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 przeznaczeniem.

Uwzględniając treść tego przepisu należy stwierdzić, że choć definicja w nim zawarta nie pozwala na samodzielne skonstruowanie normy prawnej, to jednak ustawodawca wytyczył w jej ramach pewne kryteria jakim powinna odpowiadać "budowla" dla celów podatkowych. Budowla więc to: obiekt budowlany i urządzenie budowlane. Nadto, ustawodawca w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. definiując budowlę odsyła do przepisów ustawy Prawo budowlane i definicji legalnych tam zawartych. Odesłanie to ma jednak ograniczony zakres i dotyczy tylko rozumienia pojęć "obiekt budowlany" oraz "urządzenie budowlane".

Powołując się na przepisy ustawy Prawo budowlane przyjąć należy, że zgodnie z art. 3 pkt 1 u.p.b. przez obiekt budowlany należy rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Stosownie zaś do brzmienia art. 3 pkt 3 u.p.b. - 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 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 i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Z kolei, urządzenie budowlane zostało zdefiniowane w art. 3 pkt 9 u.p.b., jako urządzenie techniczne związane z obiektem budowlanym zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu i gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki.

W ramach art. 2 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych uregulowany został zakres przedmiotowy podatku od nieruchomości, któremu podlegają nieruchomości lub obiekty budowlane: grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Ustawodawca określając przedmiot podatku od nieruchomości, wskazuje na konkretny katalog przedmiotów objętych opodatkowaniem, w tym na budowle lub ich części związane z działalnością gospodarczą, przy czym na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości, ustawodawca wprowadził art. 1a ust. 1 pkt. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych definiując *budowlę jako obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenia budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem*. Przepis ten odsyła do przepisów ustawy Prawo budowlane.

Zauważyć należy, że w przytoczonych definicjach ani obiektów budowlanych, ani części budowlanych urządzeń technicznych nie zostały w sposób wyraźny wymienione panele czy ogniwa fotowoltaiczne. Analizowane przepisy zawierają jedynie przykładowe wyliczenie rodzajów budowli oraz urządzeń budowlanych. Jednakże oba katalogi zarówno obiektów budowlanych jak i części budowlanych urządzeń technicznych mają charakter otwarty.

Zatem, oceny kwalifikacji paneli (ogniw) fotowoltaicznych należy dokonać w oparciu o następujące kryteria: budowę, wygląd oraz funkcję jaką spełniają.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 grudnia 2018 roku, sygn. akt II FSK 1275/18, zgodnie z którym: „Żadne z kryteriów nie są wspólne dla paneli i wymienionych przykładowo obiektów budowlanych, zwłaszcza wskazać należy, że wskazane obiekty nie są ani z budowy, ani z wyglądu zbliżone do paneli, ponadto spełniają różne funkcję, a żaden z przykładów nie spełnia funkcji zamiany energii słonecznej na

elektryczną, ani też zamiany innej energii. Kryterium zamiany, czy wytwarzania energii występuje natomiast w przykładach urządzeń technicznych, których części budowlane stanowią budowle. Kotły i piece przesyłowe służą bowiem do wytwarzania energii cieplnej, a elektrownie jądrowe służą wytwarzaniu energii elektrycznej. Wytwarzaniu energii elektrycznej służą także panele fotowoltaiczne. Istotne znaczenie ma również i to, że jak wynika z opisu stanu faktycznego- istnieje łatwość demontażu paneli i możliwość zamiany na inny element prądotwórczy. Cecha ta w sposób wyraźny odróżnia panele od przykładów obiektów budowlanych.

Panele (ogniwa) fotowoltaiczne składają się z płyt krzemowych półprzewodnikowych, które pod wpływem promieniowania świetlnego działają jak generatory energii elektrycznej, a dla ich stabilnego montażu posiadają odrębną wydzieloną część budowlaną – jak wynika z opisu stanu przyszłego podanego we wniosku: system mocowania trwały z ramą jak również słupem wbitym w ziemię.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Opolu w wyroku z dnia 13 czerwca 2014 roku, sygn. akt I SA/Op 327/14 zwrócił uwagę, na różnorodność sposobu mocowania ogniw fotowoltaicznych: dachy lub ściany budynków, płyty fundamentowe, stopy fundamentowe, kotwy czy też jakiegokolwiek inne elementy konstrukcyjne spełniające funkcję stabilizacyjną urządzenia. W związku z powyższym WSA uznał, że w świetle art.3 ust.3 Prawa budowlanego panele (ogniwa) fotowoltaiczne, które pod wpływem promieniowania świetlnego działają jako generatory energii elektrycznej, stanowią urządzenia techniczne niemogące być przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości a opodatkowaniu tym podatkiem stosownie do art. 1a ust. 1 pkt 2 u stawy o podatkach i opłatach lokalnych w związku z art. 3 pkt. 3 i pkt.9 ustawy prawu budowlane oraz art.4 ust.1 pkt.3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych podlegać będą wyłącznie, jako budowla ich fundamenty (trwałe mocowania) jako odrębna część przedmiotów składających się na całość użytkową.

Należy zatem dojść do wniosku, że skoro ustawodawca rozróżnia jako budowle części budowlane urządzeń technicznych, t w konsekwencji - a contrario - nie uznaje za budowle pozostałych części tych urządzeń.

W niniejszej sprawie należałoby więc przyjąć, że samo ogniwo fotowoltaiczne nie stanowi budowli, a jedynie część budowlana w postaci systemu mocowania ogniwa.

Reasumując, brak jest podstaw do przyjęcia, że panel (ogniwo) fotowoltaiczne jest budowlą stosownie do przepisów art. 1a ust.1 pkt.2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w związku z czym nie może podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Za budowlę uznać należy natomiast części budowlane paneli (ogniw) fotowoltaicznych w postaci systemów mocowania paneli w postaci słupów, które będą podlegać w zakresie podatku od nieruchomości stawką 2% od ich wartości ustalonej stosownie do przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Niniejsza interpretacja wydawana jest w oparciu o przepisy prawa podatkowego obowiązujące na dzień złożenia wniosku w organie podatkowym i dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę.

POUCZENIE

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 Szczecinie po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu- do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.)). Skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego wnosi się (w dwóch egzemplarzach- art. 47 ww. ustawy) w terminie 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie 60 dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres: Burmistrz Maszewa, Plac Wolności 2 72-130 Maszewo.

Zgodnie z art. 14na Ordynacji podatkowej przepisów art. 14k–14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a i w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem faktycznym (opisem zdarzenia przyszłego) podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona odpowiedź traci swoją aktualność.

Otrzymują:

- 1) Adresat
- 2) A/a

BURMISTRZ


mgr Paweł Piesio

