

.....
.....
.....

**INTERPRETACJA INDYWIDUALNA W ZAKRESIE PRZEPISÓW PRAWA
PODATKOWEGO**

Działając na podstawie art. 14 j oraz art. 14 c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (t. j. Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 z późn. zm.),

w związku z wnioskiem z dn. 09.12.2020 r. (data wpływu do tut. Urzędu) o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od nieruchomości w zakresie opodatkowania farm fotowoltaicznych,

Burmistrz Sędziszowa:

- 1. uznaje stanowisko Wnioskodawcy za nieprawidłowe w części dotyczącej opodatkowania działki w całości podatkiem rolnym,**
- 2. uznaje stanowisko Wnioskodawcy za prawidłowe w zakresie, iż panele fotowoltaiczne (ogniwa) oraz współpracujące z nimi przetwornice i transformatory nie stanowią budowli a tym samym nie będą podlegać opodatkowaniu podatkiem od wartości budowli,**
- 3. uznaje stanowisko Wnioskodawcy za prawidłowe w zakresie, iż panele fotowoltaiczne są urządzeniami technicznymi posiadającymi części budowlane w postaci pali, kotew, betonowych płyt do mocowania w gruncie i tylko te części budowlane podlegają opodatkowaniu stawką podatku od wartości budowli,**
- 4. uznaje stanowisko Wnioskodawcy za prawidłowe w zakresie kto będzie podatnikiem podatku od gruntu a kto od budowli.**

UZASADNIENIE

W dniu 09.12.2020 r. do tutejszego Urzędu wpłynął wniosek wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie opodatkowania farm fotowoltaicznych, który następnie został uzupełniony w dniu 19.12.2020 r. o oświadczenia o których mowa w art. 14 b § 4 Ordynacji podatkowej.

We wniosku wskazano następujący stan faktyczny:

Wnioskodawca zamierza zostać udziałowcem nowo powstałej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, która będzie Spółką celową, nazwaną dla celów niniejszego wniosku Spółka X. Spółka X będzie posiadała oddział z siedzibą na terenie Gminy Sędziszów i zamierza wydzierżawić grunty położone na terenie Gminy Sędziszów w obrębie, sklasyfikowane w ewidencji gruntów jako użytki rolne, na których ma powstać farma fotowoltaiczna. Na wydzierżawionej nieruchomości, Spółka X zamierza wybudować elektrownię fotowoltaiczną o mocy do 16 MW wraz z niezbędną infrastrukturą techniczną oraz stacją transformatorową. Wysokość instalacji nie przekroczy 4 m, wykonane zostaną minimum 4 miejsca postojowe na działce. Głównymi składnikami inwestycji będą równoległe rzędy stołów pod ogniwa fotowoltaiczne z samymi ogniwami, które będą posadowione ponad poziomem gruntu na lekkich metalowych konstrukcjach wsporczych (słupkach). Słupki będą wykonane z ocynkowanej stali, wbijane kafarem bezpośrednio do gruntu na głębokość od 1-1,8 m w zależności od badań geologicznych terenu. Panele na stołach będą montowane na jednoosiowych trackerach, które operują przemieszczającymi się ogniwami ze wschodu na zachód. Zasada działania solar trackera polega na ustawieniu się urządzenia w takiej pozycji, która w danej chwili zagwarantuje odpowiednie ułożenie paneli względem Słońca. Wykorzystywane są do tego najczęściej specjalne siłowniki oraz sterowniki korzystające z aktualnych danych GPS. Poszczególne rzędy stołów pod ogniwa fotowoltaiczne będą od siebie oddalone, w konsekwencji czego instalacja nie zajmie całej, ciągłej powierzchni gruntu, lecz będzie występować w równoległych odcinkach z wolną przestrzenią pomiędzy jej składnikami. Pod ziemią przebiegać będzie okablowanie łączące instalację z istniejącą siecią operatora dostarczającego prąd elektryczny. Teren pod stołami pod ogniwa, z wyjątkiem zajętego przez słupki wsporcze, a także nad wkopanym okablowaniem będzie wykorzystywany w miarę możliwości w celach rolniczych podobnie, jak ewentualna infrastruktura drogowa, a wykorzystanie terenu dla celów rolniczych pozostanie na poziomie w około 90% powierzchni działki. Zastosowane

inwertery umożliwiają przetworzenie wygenerowanego poprzez panele prądu stałego na prąd przemienny. Przedmiotowe urządzenia zostaną zamocowane do gruntu za pomocą systemu kotew, palowania lub za pomocą tzw. szpilek stalowych. Sposób przytwierdzenia będzie umożliwiał w razie potrzeby wymontowanie paneli (ogniw) oraz inwerterów, jak również ich wymianę na inne urządzenia prądowe, nie powodując przy tym uszczerbku dla całości inwestycji. Panele (ogniwa) fotowoltaiczne są to elementy krzemowych płyt półprzewodnikowych, które pod wpływem promieniowania świetlnego działają jako generatory energii elektrycznej. Panele (ogniwa) fotowoltaiczne należą do kategorii odnawialnych źródeł energii. W panelu fotowoltaicznym zachodzi przemiana (konwersja) energii promieniowania słonecznego w energię elektryczną, panel fotowoltaiczny nie jest trwale związany z gruntem. Przedmiotowe panele zostaną przykręcone do konstrukcji wsporczej. Biorąc pod uwagę ten fakt należy podkreślić, iż panele (ogniwa) fotowoltaiczne posiadać będą część budowlaną (kotwy, palowanie, betonowe płyty), do której zamocowane będą w sposób umożliwiający ich demontaż.

W związku z planowaną inwestycją Wnioskodawca wystąpił o wydanie interpretacji podatkowej w zakresie odpowiedzi na n/w pytania:

- 1. określenie czy panele (ogniwa) fotowoltaiczne są budowlami w rozumieniu przepisów art. 1 a ust.1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm), zwanej dalej u.p.o.l., a tym samym czy podlegają opodatkowaniem stawką podatku od wartości budowli zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 2 tej ustawy?**
- 2. określenie czy panele (ogniwa) fotowoltaiczne są urządzeniami technicznymi posiadającymi części budowlane (system mocowania w postaci kotw, palowania czy płyt betonowych) i czy wówczas przedmiotem opodatkowania będzie jedynie część budowlana obiektu (system mocowania paneli)?**
- 3. określenie czy działka, na której posadowiona zostanie inwestycja, sklasyfikowana jako grunty rolne, pozostanie opodatkowana częściowo podatkiem rolnym a w części budowlanej podatkiem od nieruchomości?**

4. określenie podmiotu, który będzie podatnikiem w zakresie podatku rolnego oraz podatku od nieruchomości.

STANOWISKO PRAWNE WNIOSKODAWCY

Ad. 1. Zdaniem Wnioskodawcy, zamontowane panele (ogniwa) fotowoltaiczne oraz współpracujące z nimi przetwornice (inwertery) i transformatory nie stanowią budowli w myśl przepisów art. 1 a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. i z uwagi na powyższe nie będą podlegać opodatkowaniu podatkiem od wartości budowli zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 2 tej ustawy. Natomiast za budowlę może zostać uznany jedynie system mocowania przedmiotowych paneli (ogniw) fotowoltaicznych do gruntu, w następstwie czego jedynie ta część będzie mogła stanowić przedmiot opodatkowania podatkiem od wartości budowli (kotwy, fundamenty, betonowe płyty).

Ad. 2. Zdaniem Wnioskodawcy panele fotowoltaiczne są urządzeniami technicznymi posiadającymi części budowlane w postaci pali lub kotew do mocowania w gruncie i tylko te części budowlane podlegają opodatkowaniu stawką podatku od wartości budowli (kotwy, fundamenty, betonowe płyty).

Ad.3. Przedstawiając własne stanowisko w sprawie, odnośnie pytania nr 3, Wnioskujący stoi na stanowisku, że zgodnie z przepisem art. 2 ust. 2 u.p.o.l. teren faktycznie niezajęty na prowadzenie działalności gospodarczej nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Ad.4. Zdaniem Wnioskodawcy Podatnikiem podatku od nieruchomości, należącego od gruntu, na którym zlokalizowana będzie elektrownia fotowoltaiczna, będzie podmiot wydzielający grunt, zaś Podatnikiem podatku od nieruchomości od wszystkich elementów (obiektów) elektrowni fotowoltaicznej, w tym elementów stacji elektroenergetycznej (budynku obsługi technicznej, budynku rozdzielni, jednofazowej rozdzielni napowietrznej wraz z infrastrukturą techniczną, utwardzenia terenu, oświetlenie terenu oraz ogrodzenie terenu) będzie Spółka X.

Po rozpatrzeniu wniosku Burmistrz Sędziszowa zważył co następuje:

Przedstawione we wniosku z dnia 09.12.2020 r. stanowisko podatnika uznaje się częściowo za prawidłowe (w zakresie pkt 1,2,4), zaś za nieprawidłowe w zakresie pkt 3.

Zgodnie z art. 1 a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 z późn. zm.) budowlą jest 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. Ustawodawca w artykule tym definiując budowlę odsyła do przepisów ustawy Prawo budowlane (Dz.U. z 2020 r. poz. 1333 z późn. zm.). Odesłanie to wymienia dwie kategorie:

- a) obiekt budowlany
- b) urządzenie budowlane.

Z definicji tej wynika, iż zgodnie z art. 3 pkt 1 ustawy p.b obiektem budowlanym jest:

- budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi,
- budowla stanowiąca całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami,
- obiekt małej architektury.

Obiektem budowlanym jest budowla zdefiniowana w art. 3 pkt 3 ustawy p.b. 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 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. Przedstawiony katalog obiektów, które są budowlami ma charakter otwarty i przykładowy. W takiej sytuacji kwalifikowanie określonego obiektu do budowli nie polega na przyporządkowaniu do jednego z rodzajów wskazanych w tym przepisie, ale powinno uwzględniać treść art. 1 ustawy p.b, który stanowi, że ustawa ta normuje działalność obejmującą sprawy projektowania, budowy, utrzymania i rozbiórki obiektów budowlanych oraz określa zasady

działania organów administracji publicznej w tych dziedzinach. Z kolei to prowadzi do wniosku, że ustawa p.b. dotyczy tych obiektów, które są wytworem procesu budowlanego a nie wynikiem wytwórczego procesu technologicznego. Cechą wspólną wymienionych obiektów budowlanych zaliczanych do budowli jest ich powstanie w wyniku procesu budowlanego. Analizując to można stwierdzić, iż panele fotowoltaiczne nie tylko nie są wymienione w art. 3 pkt 3 ustawy p.b., lecz również pozbawione są cech zbliżonych do budowli.

Art. 3 pkt 9 p.b. definiuje urządzenia budowlane jako 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. W żadnym z wymienionych wyżej katalogów nie zostały w sposób wyraźny wymienione panele czy ogniwa fotowoltaiczne. Analizowane przepisy zawierają jedynie przykładowe wyliczenie rodzajów budowli oraz urządzeń budowlanych. Co istotne te katalogi mają charakter otwarty. Oceny kwalifikacji paneli należy zatem dokonać w oparciu o następujące kryteria:

- budowę,
- wygląd,
- funkcję jaką spełniają.

Na potwierdzenie powyższego warto wskazać wyrok WSA z dnia 2 czerwca 2015 r. (sygn. akt: I Sa/Sz 854/13 oraz I Sa/Sz 855/13). Żadne z tych kryteriów nie są wspólne dla paneli i wymienionych przykładowo obiektów budowlanych, zwłaszcza wskazać należy, że przykładowo wskazane obiekty nie są ani z budowy, ani z wyglądu zbliżone do paneli, ponadto spełniają różne funkcje, a żaden z przykładów nie spełnia funkcji zamiany energii słonecznej na elektryczną. WSA stwierdził także, iż kryterium zamiany, czy wytwarzania energii występuje natomiast w przykładach urządzeń technicznych, których części budowlane stanowią budowle. Kotły i piece przemysłowe służą bowiem do wytwarzania energii cieplnej a elektrownie wiatrowe i elektrownie jądrowe służą wytwarzaniu energii elektrycznej. Wytwarzaniu energii elektrycznej służą także panele fotowoltaiczne. Ponadto WSA wskazał, iż tak jak w przypadku elektrowni wiatrowych w przypadku paneli mamy do czynienia z odnawialnym źródłem energii. Istotnym także jest, że opisana przez stronę w stanie fatycznym budowa panelu zakłada łatwość demontażu paneli i możliwość zamiany jego na inny element prądotwórczy. Cecha ta wyraźnie odróżnia panele od przykładów obiektów

budowlanych. Ponadto WSA wskazał, iż elektrownia wiatrowa jest urządzeniem technicznym, w skład którego wchodzi część budowlana i właśnie ta część jest budowlą. Odwołanie do elektrowni wiatrowej jest zasadne ze względu na funkcję urządzeń wytwarzających energię elektryczną tak jak panele fotowoltaiczne.

Reasumując, brak jest argumentów, że panel jest budowlą stosownie do przepisu art. 1 a ust. 1 pkt 2 ustawy u.p.o.l. a zatem nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Panele fotowoltaiczne są generatorami prądu i nie mieszczą się również w pojęciu urządzenia budowlanego, stanowią więc urządzenia techniczne i nie są przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Za budowle uznaje się jedynie części budowlane paneli fotowoltaicznych w postaci specjalnego systemu kotew, palowania czy płyt betonowych i jedynie w takim zakresie podlegają one podatkowi od nieruchomości. Powyższe stanowisko zostało potwierdzone w wyroku NSA z dnia 18 grudnia 2018 r. (sygn. Akt II FSK 1275/18).

Zgodnie z art. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 333 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. Natomiast w myśl art. 2 ust 2 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają użytki rolne lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Przepis ten formułuje generalną zasadę, zgodnie z którą podatek od nieruchomości obejmuje wszystkie nieruchomości gruntowe nieopodatkowane podatkiem rolnym lub leśnym. Grunty objęte podatkiem rolnym opodatkowane będą podatkiem od nieruchomości wyłącznie w sytuacji, gdy zostaną zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej, przy czym pojęcie to nie jest zdefiniowane w polskim prawie podatkowym. NSA w wyroku z dnia 9 września 2015 r. (sygn. akt II FSK 2010/13) wskazuje, że zajecie gruntu na prowadzenie działalności gospodarczej będzie polegać na faktycznym jego wykorzystywaniu w tej działalności. Między innymi może to polegać na traktowaniu danego gruntu, jako pewnego rodzaju przestrzeni służącej wykonywaniu określonego rodzaju działalności gospodarczej. Na gruncie muszą być wykonywane prace, czynności powodujące osiągnięcie zamierzonego celu związanego z prowadzoną działalnością gospodarczą. Czynności te winny być wykonywane w sposób trwały. Potwierdzeniem jest art. 2 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 2168 z późn. zm.), który definiuje działalność gospodarczą jako zarobkową działalność wytwórczą, budowlaną, handlową, usługową oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin ze złóż, a także działalność zawodową

wykonywaną w sposób zorganizowany i ciągły. Przepis ten należy interpretować mając na uwadze fakt, iż podmiot eksploatujący farmę fotowoltaiczną prowadzi działalność w zakresie wytwarzania, przesyłania, dystrybucji i handlu energią. Obowiązek podatkowy powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym rozpoczęto na użytkach rolnych prace związane z wybudowaniem farmy fotowoltaicznej. Od tego momentu można mówić o zajęciu gruntu na prowadzenie działalności gospodarczej.

Zdaniem organu podatkowego wydzierżawiony przez przedsiębiorcę użytek rolny jest w całości zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza, a zatem powinien być opodatkowany podatkiem od nieruchomości. Potwierdzeniem tego będą podjęte na gruncie prace, jak ogrodzenie i oświetlenie terenu, montaż urządzeń składających postojowych i utwardzenie terenu. Jednocześnie należy zwrócić uwagę, iż tego typu teren bywa niejednokrotnie ogrodzony celem ochrony znajdujących się w jego granicach obiektów i urządzeń. W ten sposób dochodzi do wyraźnego wyodrębnienia użytku rolnego na zajęcie na wykonywanie działalności gospodarczej. Ponadto WSA w Lublinie w wyroku z dnia 13.04.2018 r. (I SA/LU 26/18) podkreślił, że nie tylko grunt znajdujący się bezpośrednio pod panelami fotowoltaicznymi „bierze udział” w wytwarzaniu energii, ale również odstępy pomiędzy zainstalowanymi panelami zapewnia sprawne i efektywne wykorzystanie paneli. Także 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. Mało realne staje się w tym wypadku, aby teren ten mógł być wykorzystany jako pastwisko lub do prowadzenia klasycznych działalności a nawet jeśli na przedmiotowym terenie będą mogły „przemieszczać się” określone zwierzęta, np. owce, czy też „latać” pszczoły z pasieki, to działalność ta nie będzie mieć charakteru podstawowego, lecz uboczny (wyrok WSA w Szczecinie z dnia 11.09.2019 r., I SA/Sz 239/19).

Z tych też względów organ nie podzielił stanowiska prawnego zaprezentowanego przez Wnioskodawcę, a także powołując się na przedstawione stanowisko doktryny nie uznał za wyczerpujące i zgodne z aktualnym stanem prawnym oraz adekwatne do zaprezentowania stanu faktycznego, stanowiska przedstawionego przez Wnioskodawcę.

Zdaniem organu podatnikiem gruntu rolnego jest właściciel (osoba fizyczna). To on jest zobligowany do opłacania podatku od nieruchomości zgodnie ze stawkami (najwyższymi)

przewidzianymi dla gruntu zajętego na prowadzenie działalności gospodarczej. Natomiast podatnikiem podatku od nieruchomości od części budowlanych farm fotowoltaicznych a także innych budowli, jeżeli zostały wniesione (za obustronną zgodą, na określony czas) jest właściciel budowli, czyli inwestor. W naszej ocenie wszystkie obiekty składające się na elektrownię służą do doprowadzania i odprowadzania energii elektrycznej i wchodzą w skład przedsiębiorstwa inwestora. W związku z tym powinny one być uznane za własność inwestora a nie właściciela gruntu. Dotyczy to zarówno urządzeń wchodzących w skład farmy fotowoltaicznej (ogniwa fotowoltaiczne, inwertery, transformatory).

Potwierdzeniem powyższego jest art. 3 ust.1 pkt 1 u.p.o.l., który mówi, iż podatnikiem podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych. Budowla farmy fotowoltaicznej jest na gruncie rolnika tylko dla przemijającego użytku, a nie na stałe i nie stanowi jego części, ale odrębny przedmiot własności zgodnie z art. 47 § 3 ustawy z dnia 23.04.1964 r. Kodeks cywilny (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 z późn.zm.).

Zdaniem organu, wszystkie obiekty wchodzące w skład farmy fotowoltaicznej, połączone są w pewną całość użytkową, więc podatnikiem zarówno w odniesieniu do budowli, jak i budynków, powinien być inwestor i to on winien składać i regulować deklarację na podatek od nieruchomości od budowli zgodnie z wartością przyjętą do celów amortyzacji podatkowej (art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.).

Wobec powyższego postanowiono jak w sentencji.

Powyższa interpretacja wydana jest w oparciu o przepisy prawa podatkowego oraz przepisów ustaw z nim związanych obowiązujących na dzień złożenia wniosku w organie podatkowym i dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę.

Na niniejszą interpretację przysługuje skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach w terminie 30 dni od dnia doręczenia interpretacji indywidualnej. Skargę należy wnieść za pośrednictwem Burmistrza Sędziszowa w dwóch egzemplarzach.