

Wasilków, 27 kwietnia 2017 r.

Fn.3120.495.2017.MM

## INTERPRETACJA INDYWIDUALNA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Burmistrz Wasilkowa, działając na podstawie art. 14c i 14j § 1 i 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jednolity: Dz. U. z 2017 r. poz. 201 z późniejszymi zmianami), po rozpatrzeniu wniosku z dnia 9 marca 2017 r. (data wpływu do Urzędu Miejskiego w Wasilkowie: 10 marca 2017 r.) o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od nieruchomości w zakresie opodatkowania farm fotowoltaicznych

### p o s t a n a w i a

- uznać za nieprawidłowe stanowisko Spółki, 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 panelami fotowoltaicznymi,
- uznać za prawidłowe stanowisko Spółki, że panele fotowoltaiczne nie są budowlami, gdyż są wymiennymi urządzeniami energetycznymi z możliwością ich montażu w dowolnym miejscu i konfiguracji,
- uznać za prawidłowe stanowisko Spółki, że 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 jego wartości.

### UZASADNIENIE

W dniu 10 marca 2017 r. do tutejszego organu podatkowego wpłynął wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od nieruchomości w zakresie opodatkowania farm fotowoltaicznych. Firma prowadzi działalność gospodarczą w zakresie pozyskiwania energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii. Spółka planuje na terenie Gminy Wasilków 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. Panele te można montować w dowolnej konfiguracji – od jednego do kilkudziesięciu razem, jak również mogą być montowane na ramach

zakotwiczonych w gruncie, lub też na powierzchni dachów. Panele te mają być połączone siecią kabli poprowadzonych pod powierzchnią gruntu. Dodatkowymi elementami farmy będą przetwornice i transformatory, które nie będą połączone w sposób stały z gruntem. Panele fotowoltaiczne będą montowane na specjalnych ramach, które następnie mocowane są do słupów wbijanych do ziemi. Same panele są elementami wymiennymi nie połączonymi w sposób trwały z ramą, jak również ze słupem wbitym w ziemię. Ze względu na uniwersalność zastosowania i sposobu montażu oraz fakt iż panel fotowoltaiczny jest urządzeniem przemysłowym służącym do wytwarzania energii elektrycznej nie może być uznany za budowlę. Sama farma ma być wybudowana na gruncie, gdzie przedmiotem zabudowy będzie grunt odrolniony przy uzyskaniu pozwolenia na budowę. Spółka nie planuje na tym gruncie stawiać budynków jak również inny budowli.

**W związku z powyższym Spółka zadała następujące pytania:**

1. Jak wysoki będzie podatek 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 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych i podlega opodatkowaniu stawką podatku od wartości budowli?
3. Czy panele fotowoltaiczne są urządzeniami technicznymi posiadającymi części budowlane w postaci pali do mocowania na gruncie?

Spółka oświadczyła, że elementy stanu faktycznego objętego 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.

**Stanowisko**

Zdaniem wnioskodawcy opodatkowaniu 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 panelami fotowoltaicznymi. Pozostały teren będzie zasiany trawą.

Natomiast zamontowane panele fotowoltaiczne nie są budowlami, gdyż są wymiennymi urządzeniami energetycznymi z możliwością ich montażu w dowolnym miejscu i konfiguracji. Panele takie montuje się na gruntach i dachach. Z tego też powodu nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowle.

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

**Ocena prawna dokonana przez organ podatkowy stanowiska**

Odnosząc się do kwestii opodatkowania gruntu, na którym ma się znajdować farma fotowoltaiczna sposób opodatkowania przedstawia się następująco.

Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz. U. z 2016 r. poz. 716 z późniejszymi zmianami) podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające

osobowości prawnej, będące właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych, z zastrzeżeniem ust. 3. W opisanym przez

wniosku o interpretację wskazano, że grunt na którym prowadzona będzie działalność gospodarcza w zakresie pozyskiwania energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii będzie grunt odrolniony przy uzyskaniu pozwolenia na budowę. W przypadku gdy inwestycja powstanie na gruncie oznaczonym w ewidencji gruntów i budynków jako grunty zabudowane i zurbanizowane (to jest: B, Bz, Bp, Bi, Ba) to niewątpliwie podatek od nieruchomości winien być ustalony od całej powierzchni będącej w posiadaniu przedsiębiorcy lub innej osoby prowadzącej działalność gospodarczą z zastosowaniem najwyższych stawek dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Zastosowanie znajdzie tu definicja określona w art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, gdzie do opodatkowania gruntu odnosić się będą przepisy dotyczące podatku od nieruchomości. Właśnie z uwagi na postanowienia art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych samo posiadanie przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą gruntów podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości skutkować będzie zastosowaniem stawki podatku od gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej – bez względu na to, czy są one do tej działalności wykorzystywane (wyrok TK z dnia 23 lutego 1999 r. K 25/98).

Natomiast gdy grunt, na którym znajduje się farma fotowoltaiczna posiada klasyfikację rolną sytuacja przedstawia się inaczej. Z zasady grunty rolne winny być opodatkowane podatkiem rolnym. W myśl art. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (tekst jednolity: Dz. U. z 2016 r. poz. 617 z późniejszymi zmianami), określającego przedmiot podatku rolnego, 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. Grunty rolne mogą być opodatkowane podatkiem od nieruchomości według stawek najwyższych jeśli zostaną zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej. Znaczenie słowa „zająć” według słownika języka polskiego, oznacza zapełnić, wypełnić sobą lub czymś jakąś przestrzeń, powierzchnię czegoś. Użytek rolny winien być faktycznie wykorzystywany do prowadzonej działalności gospodarczej z wyłączeniem innych funkcji. Na gruncie muszą być wykonywane prace, czynności powodujące osiągnięcie zamierzonego celu związanego z prowadzoną działalnością gospodarczą. Czynności te winny być wykonywane w sposób trwały, tak aby w zasadzie wykluczały prowadzenie innej działalności. 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. Powołując się na wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 14 września 2006 r. (I SA/Wr 19/06) przesądzające dla oceny czy grunt rolny został zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej będą zaistniałe okoliczności faktyczne, takie jak cel i okoliczności nabycia gruntów, historia ich użytkowania, profil prowadzonej działalności oraz plany ich wykorzystania w przyszłości.

Zdaniem organu podatkowego za powierzchnię zajętą na prowadzenie działalności gospodarczej w tym przypadku należy uznać nie tylko grunt, na którym posadowione zostaną panele fotowoltaiczne i inne urządzenia niezbędne do ich prawidłowego funkcjonowania, ale również przestrzeń między nimi, obsiana w tym wypadku trawą.

Należy zauważyć, iż pełne wykorzystanie potencjału kolektorów słonecznych wymaga odstępów na tyle dużych, aby panele 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. Utrzymanie w należyтым porządku

przestrzeni pomiędzy obiektami farmy fotowoltaicznej jest konieczne do jej prawidłowej eksploatacji. Trudno mówić w tym przypadku o innej funkcji użytku gruntowego, niż wykorzystanie do prowadzonej działalności gospodarczej. Mało realne staje się w tym wypadku aby teren ten mógł być wykorzystywany jako pastwisko lub do prowadzenia klasycznych sianokosów.

Przepisy art. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jednolity: Dz. U. z 2016 r. poz. 1829 z późniejszymi zmianami) definiują 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.

Przed omówieniem zasad opodatkowania podatkiem od nieruchomości elementów farmy fotowoltaicznej należy scharakteryzować budowy tego typu instalacji i urządzeń co pozwoli na ich prawno podatkową klasyfikację.

Zasada działania paneli fotowoltaicznych polega na tym, że ogniwa fotowoltaiczne, z których złożone są panele zamieniają energię słoneczną w energię elektryczną. W tym celu foton (czyli minimalna jednostka światła) pada na płytkę krzemową, z której zbudowane jest ogniwo fotowoltaiczne. Jednostka światła jest pochłaniana przez krzem i wybija elektron ze swojej pozycji zmuszając go do ruchu. Ten ruch to właśnie przepływ prądu elektrycznego. Dzięki zastosowaniu złącza półprzewodnikowego typu p-n możliwe jest połączenie tego procesu z obiegiem elektronów w sieci energetycznej, w ten sposób energia świetlna zostaje przekształcona w energię elektryczną. Panele fotowoltaiczne produkują prąd stały, aby więc korzystać z energii elektrycznej musimy zainstalować falownik (inwerter), który zmieni prąd stały paneli fotowoltaicznych na prąd zmienny. Panele fotowoltaiczne znajdują się na dachach budynków lub umieszczane są nad gruntem na słupach.

Zakres przedmiotowy podatku od nieruchomości reguluje art. 2 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zgodnie z tym przepisem opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

W kontekście zaprezentowanej budowy kolektorów i farm słonecznych powstaje zasadnicze pytanie: czy tego typu instalacje i urządzenia spełniają kryteria normatywnej definicji budowli zawartej w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Stosownie do treści powołanego przepisu, 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 art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych definiując budowlę odsyła do przepisów ustawy Prawo budowlane. Odesłanie to ma jednak ograniczony zakres i dotyczy tylko rozumienia pojęć obiekt budowlany oraz urządzenie budowlane. Z art. 3 pkt 1 Prawa budowlanego wynika, że 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 Prawo budowlane. 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. Należy zauważyć, że w żadnym z katalogów ani obiektów budowlanych ani części budowlanych urządzeń technicznych nie zostały w sposób wyraźny wymienione panele czy ogniwa fotowoltaiczne. Jednakże oba katalogi zarówno obiektów budowlanych jak i części budowlanych urządzeń technicznych mają charakter otwarty.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie w wyrokach sygn. akt I Sa/Sz 854/13 oraz I Sa/Sz 855/13 uznał, iż oceny kwalifikacji paneli należy dokonać w oparciu o następujące kryteria: budowę, wygląd oraz funkcję jaką spełniają. 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, ani też zamiany innej energii. WSA w Szczecinie 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 do wytwarzania energii elektrycznej. Wytwarzaniu energii elektrycznej służą także panele fotowoltaiczne. Ponadto WSA w Szczecinie wskazał, iż tak jak w przypadku elektrowni wiatrowych w przypadku paneli fotowoltaicznych mamy do czynienia z odnawialnym źródłem energii. Wskazał również, iż opisana przez wnioskodawcę w stanie faktycznym budowa paneli zakłada łatwość demontażu paneli i możliwość zamiany na inny element prądotwórczy. Cecha ta w sposób wyraźny odróżnia panele od przykładów obiektów budowlanych. Ponadto WSA w Szczecinie wskazał, że obecnie po zmianie art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego dokonanej ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. (Dz. U. nr 163, poz. 1364) nie ma wątpliwości co do tego, iż elektrownia wiatrowa jest urządzeniem technicznym, w skład którego wchodzi część budowlana i właśnie ta część jest budowlą. Na takie stanowisko wskazuje także ugruntowana linia orzecznictwa wyrażająca się choćby w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 stycznia 2010 r. w sprawie II FSK 1101/08. W ocenie WSA w Szczecinie odwołanie do elektrowni wiatrowej jest zasadne ze względu na funkcję urządzeń wytwarzających energię elektryczną tak jak panele fotowoltaiczne.

Budowa analizowanego urządzenia tj. paneli, które są elementami krzemowych płyt półprzewodnikowych zamocowanych do gruntu za pomocą specjalnego systemu kotew, palowania czy płyt betonowych oraz funkcja jaką spełniają – zamiana energii słonecznej na elektryczną w ocenie WSA w Szczecinie sprawia, że należy uznać za budowle jedynie ich części budowlane. W konsekwencji w takim tylko zakresie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości – potwierdzają to również wyroki: WSA w Opolu z dnia 13 czerwca 2014 r., sygn. akt I SA/Op 327/14; WSA w Szczecinie z dnia 6 sierpnia 2014 r., sygn. akt I Sa/Sz 216/14.

**W ocenie tutejszego organu podatkowego panele fotowoltaiczne rozumiane jako elementy krzemowe płyt półprzewodnikowych, które pod wpływem promieniowania słonecznego działają jako generatory energii elektrycznej, nie odpowiadają definicji zarówno obiektu budowlanego jak i urządzenia budowlanego. Budowa analizowanego urządzenia tj. paneli, które są elementami krzemowych płyt półprzewodnikowych**

zamocowanymi do gruntu za pomocą specjalnego systemu oraz funkcją jaką spełniają – zamiana energii słonecznej na elektryczną, sprawiają, że należy uznać za budowle jedynie ich części budowlane tj. części budowlane mocowań paneli do gruntu. Tylko w takim zakresie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Natomiast grunt, na którym posadowiona będzie farma fotowoltaiczna w całości winien być opodatkowany stawką dla gruntu zajętego na prowadzenie działalności gospodarczej.

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

Na niniejszą interpretację wnioskodawcy przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku, w terminie 30 dni po upływie terminu określonego poniżej, za pośrednictwem Burmistrza Wasilkowa.

Skargę, o której mowa powyżej, można wnieść po:

1. uprzednim wezwaniu na piśmie Burmistrza Wasilkowa – w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o wydaniu niniejszej interpretacji – do usunięcia naruszenia prawa.
2. doręczeniu ponownej odpowiedzi w tej sprawie; ponowna odpowiedź Burmistrza Wasilkowa zostanie udzielona nie później niż w terminie 30 dni od dnia otrzymania niniejszego wezwania.

W przypadku gdy organ podatkowy nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, skargę wnosi się w terminie 60 dni od dnia wniesienia wezwania o usunięcie naruszenie prawa.

BURMISTRZ  
*Bielawski*  
Mirosław Bielawski