

Trzebiatów, 23.04.2021 r.

PD.3120.01.INT.2021.USz.

## INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 14j oraz art. 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t. jedn. Dz. U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.), w związku z wnioskiem spółki  
sp.z o.o o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od nieruchomości w zakresie opodatkowania gruntu i instalacji fotowoltaicznej, Burmistrz Trzebiatowa:

1. Uznaje stanowisko Wnioskodawcy w części dotyczącej opodatkowania części użytków rolnych pod panelami fotowoltaicznymi podatkiem od nieruchomości a w pozostałej części podatkiem rolnym za nieprawidłowe (pyt. 1)
2. Uznaje stanowisko Wnioskodawcy w części dotyczącej opodatkowania paneli fotowoltaicznych podatkiem od nieruchomości tylko od części budowlanych (pyt. 2 i 3) za prawidłowe.

## UZASADNIENIE

( zwana dalej spółką) wpisana do Krajowego Rejestru Sądowego pod numerem , posiadająca nr i w dniu 4 lutego 2021 r. złożyła do Burmistrza Trzebiatowa wniosek o wydanie interpretacji w zakresie stosowania prawa podatkowego. We wniosku spółka przedstawiła zdarzenie przyszłe dotyczące planowej inwestycji w zakresie budowy farmy fotowoltaicznej na terenie Gminy Trzebiatów.

Spółka prowadzi działalność gospodarczą w zakresie pozyskiwania energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii. W tym celu spółka planuje na terenie Gminy Trzebiatów rozpocząć inwestycję polegającą na wybudowaniu farmy fotowoltaicznej, na którą składa się montaż paneli fotowoltaicznych na otwartym terenie. Panele te składają się z ogniw krzemowych, które pod wpływem promieniowania świetlnego działają jak generatory energii elektrycznej. Wyjaśniono, że panele te stanowią elementy wymienne nie połączone w sposób trwały z ramą jak również ze słupem wbitym w ziemię. Panele te połączone są siecią kabli poprowadzonych pod powierzchnią gruntu. Dodatkowymi elementami farmy są przetwornice i transformatory – również połączone w sposób trwały z gruntem. Panele te są zamontowane na specjalnych ramach i następnie mocowane do słupów ( dwuteowniki ocynkowane) umieszczonych w ziemi.

Farma fotowoltaiczna ma zostać wybudowana na działce wydierżawionej o nr w , stanowiącej grunty rolne i będzie zajmowała część wydierżawionych gruntów, natomiast część tego gruntu niezajęta przez infrastrukturę techniczną pozostanie gruntem

rolnym, na nim będą zasiane trawy. Poza panelami fotowoltaicznymi na działce będzie wybudowana trafostacja a teren zostanie ogrodzony siatką rozpiętą na słupach bez fundamentów. W tak opisanym zdarzeniu przyszłym spółka zadała pytania odnośnie stosowania przepisów ustawy o podatkach lokalnych tj:

1. Jaką powierzchnię gruntów należy przyjąć do opodatkowania podatkiem od nieruchomości przeznaczonych do działalności gospodarczej?
2. Czy panele fotowoltaiczne są budowlami o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i podstawą opodatkowania jest ich wartość?
3. Czy panele fotowoltaiczne są urządzeniami technicznymi posiadającymi części budowlane w postaci panela do mocowania w gruncie?

W ocenie spółki działka na której zlokalizowana będzie farma fotowoltaiczna opodatkowana będzie podatkiem nieruchomości jedynie w części faktycznie wykorzystanej do jej prowadzenia (pyt. nr 1).

Odnośnie pytania nr 2 spółka stoi na stanowisku, że panele fotowoltaiczne nie są budowlami w rozumieniu art. 1 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych gdyż są wymiennymi urządzeniami energetycznymi z możliwością ich montażu w dowolnym miejscu w dowolnym miejscu i konfiguracji.

Odnośnie pytania nr 3 spółka wskazała iż panel fotowoltaiczny posiada elementy budowlane (słup) i tylko wartość tych elementów stanowić będzie podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości wg stawki 2%.

### Stanowisko organu podatkowego

W świetle przedstawionego przez spółkę zdarzenia przyszłego oraz stanu prawnego w odniesieniu do pytania nr 2 i 3 wniosku, organ podatkowy stoi na stanowisku, że **panele fotowoltaiczne nie są budowlami w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (zwaną dalej u.p.o.l.) a opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają jedynie elementy budowlane**. W tym też zakresie organ podzielił stanowisko Wnioskodawcy uznając je za prawidłowe.

Definicja budowli nakreślona została w art. 1a ust. 1 pkt 1 lit a u.p.o.l. – jest to 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. Respektując wskazanie ustawodawcy do przepisów prawa budowlanego (zwaną dalej u.p.b.) należy wskazać na art. 3 pkt 3 tej ustawy zawierający definicję budowli jako obiektu budowlanego, 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, 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.

Należy zaznaczyć, że w definicji budowli, zawartej w art. 3 pkt 3 u.p.b., ustawodawca wyodrębnił kilka elementów. Po pierwsze, budowla, to każdy obiekt budowlany. Po drugie, z obiektów budowlanych zostały wyłączone obiekty budowlane niebędące budynkami lub obiektami małej architektury, jako stanowiące odrębne kategorie. Po trzecie, przepis ten zawiera przykładowy katalog obiektów budowlanych. Po czwarte, budowle to także części budowlane urządzeń technicznych oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składające się na całość użytkową.

W żadnym z katalogów 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. Katalogi te mają charakter otwarty.

W tym stanie rzeczy, oceny kwalifikacji paneli do budowli należy dokonać w oparciu o następujące kryteria: budowę, wygląd oraz funkcję jaką spełniają. Przeprowadzona pod tym kątem analiza dowodzi, że żadne z tych kryteriów nie są wspólne dla paneli i wymienionych przykładowo obiektów budowlanych. Co istotne, 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. 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 jądrowe czy elektrownie wiatrowe służą wytwarzaniu energii elektrycznej. Wytwarzaniu energii elektrycznej służą także panele fotowoltaiczne.

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

Powyższe uwagi wpisują się w argumentację zawartą w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 13 września 2011 roku, sygn. akt P 33/09. W orzeczeniu tym bowiem uznano, że o ile w prawie budowlanym dopuszczalne jest przyjęcie, że definicja budowli zawiera niepełny ich katalog, o tyle w sytuacji, gdy definicja ta ma mieć zastosowanie w prawie podatkowym, taka wykładnia jest niedopuszczalna. Należy też za Trybunałem Konstytucyjnym powtórzyć, że z punktu widzenia standardów konstytucyjnych zakresem przedmiotowym opodatkowania podatkiem od nieruchomości mogą zostać objęte budowle w rozumieniu art. 3 pkt 3 u.p.b., należące do kategorii obiektów, które *expressis verbis* wymieniono w tym przepisie, innych przepisach tej ustawy lub załączniku do niej, będące wraz z instalacjami i urządzeniami obiektem budowlanym.

Co istotne, budowla musi przy tym stanowić całość techniczno-użytkową. Tę natomiast należy rozumieć jako połączenie poszczególnych elementów w taki sposób, aby zgodnie z wymogami techniki nadawały się one do określonego użytku. Nie można przy tym wykluczyć, że każdy z tych elementów może być samodzielnym obiektem, choć nie zawsze samodzielnie wykorzystywany będzie mógł służyć określonej celowi. Obiektem budowlanym może zatem - w zależności od konkretnego stanu faktycznego - być budowla, budowla wraz z instalacjami i urządzeniami, a także traktowane jako jeden obiekt budowlany różne budowle, pozostające w funkcjonalnym związku i tworzące w nim całość techniczno-użytkową.

Mając na uwadze powyższe, stwierdzić należy, że ogniwa fotowoltaiczne wraz ze stołami konstrukcyjnymi oraz innymi elementami farmy tworzą całość użytkową, ale nie tworzą całości technicznej. Stoły konstrukcyjne wraz z słupami wbijanymi w ziemię to proste konstrukcje metalowe, natomiast panele fotowoltaiczne to zaawansowane technicznie elementy półprzewodnikowe, w których następuje przemiana energii promieniowania słonecznego w energię elektryczną w wyniku zjawiska fotowoltaicznego.

Z powyższych względów na akceptację zasługuje stanowisko Wnioskodawcy, że stosownie do wskazanych regulacji prawnych opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości mogą podlegać poszczególne elementy planowanego przedsięwzięcia inwestycyjnego jako budowla bądź

urządzenia budowlane. Systemy fotowoltaiczne, kwalifikowane jako instalacje produkcyjne stanowiące zabudowę przemysłową inaczej zespół paneli fotowoltaicznych wraz z układami połączeń pomiędzy nimi bezspornie stanowi instalację produkcyjną, w skład której wchodzi urządzenia techniczne przetwarzające energię słoneczną na energię elektryczną. Jednakże budowa analizowanego urządzenia paneli oraz funkcja jaką spełniają - zamiana energii słonecznej na elektryczną, sprawiają że należy za budowlę uznać jedynie ich części budowlane. W konsekwencji w takim zakresie mogą podlegać podatkowi od nieruchomości.

Organ podatkowy nie podziela stanowiska spółki odnośnie sposobu opodatkowania użytków rolnych pod instalacją fotowoltaiczną. Spór w sprawie sprowadza się do rozstrzygnięcia czy za grunt zajęty na działalność gospodarczą należy uznać ewidencyjną działkę gruntu czy też zajęta powierzchnię działki na taką działalność. Wnioskodawca wskazał, że wydzierżawił działkę nr                      w obrębie ewidencyjnym                      ). Na podstawie ewidencji gruntów ustalono, że działka ta ma powierzchnię całkowitą 21,3150 ha tj: RIIB-10,9568ha, RIVa-6,9756ha, RIVb-2,5485ha, LVI-0,0097ha, N-0,7761ha, W-RIVA-0,0209ha, W-LVI-0,021ha, W-0,0253ha.

Zgodnie z 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.

Przez pojęcie gruntów "zajętych" na prowadzenie działalności gospodarczej należy rozumieć faktyczne wykonywanie konkretnych czynności, działań na gruncie, powodujących dokonanie zamierzonych celów lub osiągnięcie konkretnego rezultatu, związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą. Jednoznaczną podstawą opodatkowania podatkiem od nieruchomości gruntów rolnych będzie fakt ich zajęcia na działalność gospodarczą, czyli rzeczywiste wykonywanie na nich czynności składających się na prowadzenie działalności gospodarczej, przy czym czynności te muszą być wykonywane w sposób trwały (nieincydentalnie).

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, jeżeli zatem grunty te są rolnymi, objęte są one wyłączeniem przewidzianym w art. 2 ust. 2 u.p.o.l., co oznacza, że nie ma do nich zastosowania wyłączenie z opodatkowania podatkiem od nieruchomości przewidziane w art. 2 ust. 2 u.p.o.l. W konsekwencji prowadzi to do opodatkowania tych gruntów podatkiem od nieruchomości, zgodnie z ogólną zasadą, ustanowioną w art. 2 ust. 1 u.p.o.l. - również wtedy, gdy na zajętych gruncie możliwe jest prowadzenie działalności rolnej w ograniczonym zakresie.

Stanowisko to znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych vide: I SA/Sz 239/19, III SA/Wa 1932/18, I Sa/Lu 26/18, również publikacje w literaturze fachowej – Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych nr 7/2020 ( lipiec 2020) Prof. Bogumiła Pahl „ Opodatkowanie użytków rolnych zajętych na farmy fotowoltaiczne”, wyjaśnienia Ministerstwa Rolnictwa i Rozwoju Wsi w sprawie dotyczącej budowy elektrowni

fotowoltaicznej w kontekście obowiązujących przepisów ustawy z dnia 3 lutego 1995 r. o ochronie gruntów rolnych i leśnych.

### POUCZENIE O TRYBIE ZASKARŻENIA

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, w terminie 30 dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie, za pośrednictwem Burmistrza Trzebiatowa.

Skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Otrzymują:

1. !
2. a/a

BURMISTRZ  
TRZEBIATOWA

*Józef Domański*