

Białogard, dnia 9 grudnia 2020 r.

BURMISTRZ BIAŁOGARDU

ul. 1 Maja 18

78 – 200 Białogard

BF.3120.1.2020

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Na podstawie art. 14c i art. 14j ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r., poz. 1325, z późn. zm.) po rozpatrzeniu wniosku z dnia 23 października 2020 r. (data wpływu 29 października 2020r.) Spółki o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego w zakresie opodatkowania farm fotowoltaicznych Burmistrz Białogardu uznaje stanowisko wnioskodawcy w zakresie pytania pierwszego – za nieprawidłowe, w zakresie pytania drugiego – za prawidłowe.

Uzasadnienie

Wnioskodawca jako przedsiębiorstwo energetyczne prowadzące między innymi działalność gospodarczą w zakresie wytwarzania energii elektrycznej planuje wybudowanie instalacji fotowoltaicznej na działkach gruntu zlokalizowanych na terenie miasta Białogard, z podłączeniem do nowo wybudowanej miejskiej sieci dystrybucyjnej.

W przedmiotowym wniosku zostało przedstawione następujące zdarzenie przyszłe:

Przedsięwzięcie stanowić będzie inwestycję o charakterze lokalnym i polegać będzie na budowie instalacji ogniw (paneli) fotowoltaicznych wraz z infrastrukturą towarzyszącą. Farma fotowoltaiczna, przeznaczona będzie do bezemisyjnego wytwarzania energii elektrycznej z odnawialnego źródła energii, w tym wypadku słońca. Farma posadowiona będzie na gruntach stanowiących własność Spółki, przeznaczonych w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego na cele produkcyjne. W ramach robót inwestycyjnych Spółka planuje utwardzenie zjazdu na działki inwestycyjne, budowę placów montażowych i postojowych, budowę konstrukcji wsporczych dla paneli fotowoltaicznych, montaż ogniw fotowoltaicznych wraz z oprzyrządowaniem, ułożenie podziemnych linii kablowych, instalacje niezbędnej infrastruktury energoelektronicznej, montaż gotowych kontenerowych stacji oraz budowę ażurowego ogrodzenia.

W związku z powyższym wnioskodawca zadał następujące pytania:

1. Jaka powierzchnia nieruchomości stanowi podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości w zakresie gruntów przeznaczonych do prowadzenia działalności gospodarczej?
2. Które elementy farmy fotowoltaicznej stanowią podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości w zakresie budowli?

Stanowisko wnioskodawcy w ocenie prawnej zdarzenia przyszłego:

Ad. 1. Podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości w zakresie gruntów przeznaczonych do prowadzenia działalności gospodarczej stanowi powierzchnia gruntów znajdująca się bezpośrednio pod panelami fotowoltaicznymi o powierzchni równej powierzchni paneli fotowoltaicznych oraz powierzchnia gruntów pod utwardzonymi placami i pod urządzeniami energetycznymi- stacjami transformatorowymi. Zdaniem wnioskodawcy pozostała część gruntu, w szczególności pasy terenu pomiędzy rzędami ogniw fotowoltaicznych nie mają związku z prowadzeniem działalności gospodarczej, ponieważ na tych powierzchniach nie będzie posadowionych żadnych elementów farmy fotowoltaicznej. Z technicznego punktu widzenia rzeczona powierzchnia terenu jest nieprzydatna do prowadzenia działalności gospodarczej. Zgodnie z powyższym ta część nieruchomości powinna zostać odliczona od podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości w zakresie gruntów przeznaczonych do prowadzenia działalności gospodarczej.

Ad. 2. Zgodnie z definicją budowli wynikającej z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w związku z art. 3, art. 29 i art. 30 prawa budowlanego, opodatkowaniu podatkiem od budowli podlega wyłącznie konstrukcja wsporcza dla paneli fotowoltaicznych.

Prawne stanowisko organu podatkowego:

Zasady opodatkowania podatkiem od nieruchomości reguluje ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1170), dalej u.p.o.l. Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 1 tej ustawy podatnikami podatku od nieruchomości są między innymi osoby prawne będące właścicielami nieruchomości. Przedmiotem opodatkowania zaś – stosownie do art. 2 ust. 1 pkt 1 są między innymi grunty. A zatem podatnikami podatku od nieruchomości w sprawie przedstawionej we

wniosku będzie właściciel gruntu, na którym prowadzona będzie działalność gospodarcza. Zgodnie z art. 1 a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. przez grunty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej rozumie się grunty będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z wyjątkiem gruntów związanych z budynkami mieszkalnymi, gruntów pod jeziorami oraz gruntów zajętych na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrowni wodnych. Wskazane przez ustawodawcę wyjątki nie dotyczą przedstawionego zdarzenia przyszłego. Z przywołanego przepisu wynika, że jedynym czynnikiem decydującym o uznaniu gruntu za związany z prowadzeniem działalności gospodarczej jest kryterium posiadania, które nie zostało zdefiniowane w u.o.p.o.l., co oznacza, że znaczenie tego pojęcia należy wyjaśnić w oparciu o przepisy prawa cywilnego (art. 336 Kodeksu cywilnego). Takie postępowanie wynika z obowiązujących reguł wykładni prawa, które nakazują posłankowo sięgnąć do istniejącej już normy prawnej regulującej tę kwestię. Posiadanie według tego przepisu przedstawia się jako stan faktyczny polegający na faktycznym władztwie nad rzeczą. Posiadaczem rzeczy jest zatem zarówno ten, kto nią faktycznie włada jak właściciel samoistny (posiadacz samoistny), jak i ten, kto nią faktycznie włada jako użytkownik, zastawnik, najemca, dzierżawca lub mający inne prawo, z którym łączy się określone władztwo nad cudzą rzeczą (posiadacz zależny).

Z powyższego wynika, że sam fakt posiadania przez Spółkę tj. podmiot utworzony w celu prowadzenia działalności gospodarczej, skutkuje tym, że grunt jest związany z prowadzeniem działalności gospodarczej (por. wyrok NSA z dnia 17 marca 2009 r., sygn. akt FSK 1786/07; wyrok WSA z dnia 27 listopada 2013 r. sygn. akt I SA/Sz 1099/13 – dostępne na stronie : (orzeczenia.nsa.gov.pl), a także wyrok NSA z dnia 16 kwietnia 2020 r. sygn. Akt II FSK 2320/19, LEX nr 3031134. Na takie stwierdzenie pozwala brak w omawianym art. 1a ust. 1 pkt 3 u.o.p.o.l. jakiegokolwiek warunku efektywnego w sensie gospodarczym wykorzystywania gruntu. Tak więc, według organu podatkowego, **wybudowanie przez Spółkę farmy fotowoltaicznej na gruntach przeznaczonych na cele produkcyjne oznacza opodatkowanie całości gruntu (nie tylko tej części, która będzie przysłonięta panelami fotowoltaicznymi) według najwyższej stawki podatkowej wskazanej w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l.**

W przypadku gdy elektrownia fotowoltaiczna położona będzie na gruntach mających klasyfikację użytku rolnego grunty te również podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości od "całej" powierzchni zajętej według stawek najwyższych, tj. stawek, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. 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). Podkreślić należy, że panele (stoły) fotowoltaiczne z reguły usytuowane są na pewnej wysokości nad gruntem, umożliwiającej „dotarcie” do nich celem ich konserwacji, montażu czy demontażu. Zamontowane panele zaciniają użytek rolny, przez co powierzchnia biologicznie czynna odsłonięta jest od promieniowania słonecznego. Trudno jest również zakładać, że wzniesiona konstrukcja wraz z panelami stanowi ochronę zwierząt (owadów) przed nadmiernym promieniowaniem słonecznym. W rozpatrywanej sytuacji podstawowym celem wykorzystania użytku rolnego nie jest działalność rolnicza, lecz działalność gospodarcza. Działalność rolnicza, i to z dużymi ograniczeniami, może być wykonywana tylko „przy okazji” prowadzenia działalności gospodarczej. Oznacza to, że nie ma racjonalnych podstaw prawnych do tego, aby na etapie ustalania powierzchni gruntu zajętego na prowadzenie działalności gospodarczej „wycinać” na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości części użytku rolnego zajętego pod słupy (pole powierzchni), na których umiejscowiony jest panel fotowoltaiczny. „Cały” teren (użytek rolny), na którym znajdują się będą obiekty i urządzenia elektrowni fotowoltaicznej, należy uznać za „zajęty” na prowadzenie działalności gospodarczej. 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. 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. 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.

Odnosząc się do kwestii opodatkowania podatkiem od nieruchomości paneli fotowoltaicznych, należy rozważyć czy spełniają one kryteria legalnej definicji budowli zawartej w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. na potrzeby opodatkowania tym podatkiem. Stosownie do treści tego przepisu budowla 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 jego przeznaczeniem. Ustawodawca definiując pojęcie budowli odsyła do przepisów prawa budowlanego. Stosownie do art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz. U. z 2020 r. poz. 1333, z późn. zm.), dalej: p.b., obiektem budowlanym jest budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, budowla stanowiąca całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami oraz obiekt małej architektury. Natomiast art. 3 pkt 3 p.b. stanowi, że budowlą jest każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, drogi, linie kolejowe, 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. Jest to tzw. negatywna definicja budowli, z której wynika, że każdy obiekt budowlany z wyjątkiem obiektów małej architektury i budynków jest budowlą. Przedstawione wyliczenie obiektów, które są budowlami ma charakter otwarty i przykładowy. Nie stanowi zamkniętego katalogu. W tej sytuacji kwalifikowanie określonego obiektu do budowli nie polega na przyporządkowaniu do jednego z rodzajów wskazanych w tym przepisie, ale powinno uwzględniać treść art. 1 p.b., który stanowi o tym, że ustawa ta normuje działalność obejmującą sprawy projektowania, budowy, utrzymania i rozbiórki obiektów budowlanych oraz określa zasady działania organów administracji publicznej w tych dziedzinach. To z kolei prowadzi do wniosku, że p.b. dotyczy takich obiektów, które są wytworem procesu budowlanego, a nie wynikiem wytwórczego procesu technologicznego. Cechą wspólną przykładowo wymienionych obiektów budowlanych zaliczanych do budowli jest ich powstanie w wyniku procesu budowlanego. W tym kontekście analiza art. 29 ust. 2 pkt 16 p.b., który stanowi, że pozwolenia na budowę nie wymaga wykonywanie robót budowlanych polegających na montażu wolnostojących kolektorów słonecznych prowadzi do wniosku, że realizacja takich kolektorów jest związana z wykonywaniem robót budowlanych, a nie obiektu budowlanego w rozumieniu art. 3 pkt 1 p.b. Jak z powyższego wynika, panele fotowoltaiczne nie tylko nie są wymienione w art. 3 pkt 3 p.b., lecz pozbawione są cech zbliżonych do budowli wymienionych w tym przepisie. Przykładowo wskazane w powyższym przepisie obiekty ani z budowy, ani z wyglądu nie są zbliżone do paneli. Żaden z przykładowych obiektów nie spełnia również funkcji zamiany energii słonecznej na elektryczną, ani też zamiany innej energii. Funkcję taką (zamiany czy wytwarzania energii) pełnią natomiast wymienione w omawianym przepisie urządzenia techniczne, których części budowlane stanowią budowle. Ustawodawca przykładowo wymienił kotły i piece, które służą do wytwarzania energii cieplnej oraz elektrownie wiatrowe i elektrownie jądrowe, które służą do wytwarzania energii elektrycznej. Omawiane panele fotowoltaiczne również służą wytwarzaniu energii elektrycznej. W opisanym przez podatnika przewidywanym stanie faktycznym panele będą elementami wymiennymi, niepołączonymi w sposób trwały z ramą, jak również ze słupem wbitym w ziemię, co umożliwi ich montaż w dowolnym miejscu. Cecha ta również odróżnia panele od wskazanych w przytoczonym przepisie przykładów obiektów budowlanych. Z kolei definicję urządzeń budowlanego - wymienionego w drugiej części przytoczonej wyżej podatkowej definicji budowli - zawiera art. 3 pkt 9 p.b., zgodnie z którą jest to urządzenie 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. Również ten katalog nie jest katalogiem zamkniętym. W ocenie organu podatkowego przedmiotowych paneli nie można sklasyfikować jako urządzeń budowlanych - w rozumieniu ww. przepisu. W świetle tego przepisu urządzeniami budowlanymi są urządzenia techniczne zapewniające możliwość użytkowania obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem. Nie sposób zaś stwierdzić, że omawiane urządzenia przetwarzające energię zapewniają możliwość użytkowania samego słupa wbitego w ziemię (do którego mają być przytwierdzone) zgodnie z jego przeznaczeniem. Innymi słowy generowanie energii nie jest przeznaczeniem samego słupa. Podsumowując, nie sposób zaliczyć paneli fotowoltaicznych do urządzeń wymienionych w art. 3 pkt 9 p.b., tj. przyłączy i urządzeń instalacyjnych, w tym służących oczyszczaniu i gromadzeniu ścieków, a także przejazdów, ogrodzeń, placów postojowych i placów pod śmietniki, ani żadnych innych urządzeń przypominających wymienione w analizowanym przepisie. Nie są więc urządzeniami budowlanymi elementy techniczne służące bezpośrednio do wytwarzania energii elektrycznej. Nie ma natomiast wątpliwości, że części budowlane urządzeń technicznych, które są

wprost wymienione w art. 3 pkt 3 p.b., w tym przypadku części budowlane paneli fotowoltaicznych są budowlami i podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, jeżeli są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Związek z prowadzeniem działalności gospodarczej w zakresie budowy należy rozumieć w ten sam sposób jak w przypadku gruntu. Przytoczony wyżej art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. identycznie definiuje związek z prowadzeniem działalności gospodarczej wszystkich przedmiotów opodatkowania podatkiem od nieruchomości, tj. gruntów, budynków i budowli. Na koniec należało zauważyć, że w kwestii sposobu opodatkowania podatkiem od nieruchomości paneli fotowoltaicznych podobne stanowisko zajął Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie w wyrokach w sprawach I SA/Sz 854/13 oraz I SA/Sz 855/13 (odpowiednio z dnia 9 stycznia 2014 r. oraz 18 grudnia 2013 r. - dostępne na stronie: orzeczenia.nsa.gov.pl). Wobec powyższego, prawidłowe jest stanowisko Spółki, że do podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości w zakresie budowy w przypadku farmy fotowoltaicznej należy zaliczyć wyłącznie konstrukcję wsporczą dla paneli fotowoltaicznych składającą się z pionowych słupów wbijanych w ziemię oraz metalowej konstrukcji umożliwiającej montaż paneli fotowoltaicznych pod odpowiednim kątem względem powierzchni ziemi.

W tym stanie rzeczy postanowiono jak w sentencji.

Niniejsza interpretacja wydana jest w oparciu o przepisy prawa podatkowego obowiązujące na dzień złożenia zapytania w organie podatkowym i dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez wnioskodawcę. Jednocześnie informuje się, że niniejsza interpretacja po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę zostanie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

Na niniejszą interpretację przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie. Skargę wnosi się 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. z 2019 r. poz. 2325). Skargę do WSA wnosi się 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 interpretację (art. 54 § 1 ww. ustawy).

Z up. BURMISTRZA

mgr Iwona Kubiak
Skarbnik Miasta