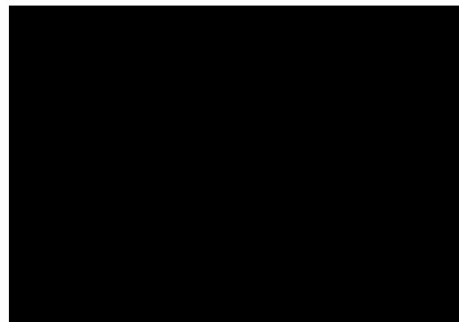




Wójt Gminy Kroczyce
ul. Batalionów Chłopskich 29
42-425 Kroczyce

Kroczyce, dnia 9 czerwca 2021r.

UG-I.3201.00003.2021



INTERPRETACJA INDYWIDUALNA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Na podstawie art. 14j §1 i §3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r., poz. 1325, z późn. zm.), Wójt Gminy Kroczyce stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z 14 kwietnia 2021 r. (16 kwietnia 2021r. - data wpływu do Organu podatkowego), uzupełnionym pismem z 12 maja 2021 r. (13 maja 2021r. - data wpływu do Organu podatkowego), o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od nieruchomości w zakresie:

1. powierzchni użytku rolnego, zajętego pod planowaną farmę fotowoltaiczną, od której winien być naliczany podatek od nieruchomości – **jest nieprawidłowe**
2. nieuznania paneli (ogniw) fotowoltaicznych za budowle – **jest prawidłowe**,
3. uznania części budowlanych paneli (ogniw) fotowoltaicznych (tj. kotew, palowania, płyt betonowych lub innych systemów mocowania) za przedmioty opodatkowania podatkiem od nieruchomości – **jest prawidłowe**

UZASADNIENIE

16 kwietnia 2021r. wpłynął do tutejszego Organu ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku od nieruchomości w zakresie:

1. powierzchni użytku rolnego, zajętego pod planowaną farmę fotowoltaiczną, od której winien być naliczany podatek od nieruchomości;
2. uznania paneli (ogniw) fotowoltaicznych za budowle;
3. uznania części budowlanych paneli (ogniw) fotowoltaicznych (tj. kotew, palowania, płyt betonowych lub innych systemów mocowania) za przedmioty opodatkowania podatkiem od nieruchomości.



Wójt Gminy Kroczyce

ul. Batalionów Chłopskich 29

42-425 Kroczyce

Przedmiotowy wniosek uzupełniono poprzez wniesienie opłaty, o której mowa w art. 14f §1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r., poz. 1325, z późn. zm.) oraz pismem z dnia 12 maja 2021 r., po uprzednim wezwaniu Organu podatkowego.

Jako podstawę prawną, regulującą kwestie poruszone we wniosku o interpretację podatkową, Wnioskodawca wskazał następujące przepisy:

- art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (dalej „u.p.o.l.”),
- art. 2 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych,
- art. 1 i art. 2 ustawy z dnia 15 listopada 1984r. o podatku rolnym (dalej „u.p.r.”),
- art. 3 pkt 1, pkt 3, pkt 9 ustawy z dnia 7 lipca 1994 prawo budowlane (dalej „u.p.b.”)

We wniosku przedstawiono następujące zdarzenie przyszłe (doprecyzowane w uzupełnieniu wniosku):

Wnioskodawca, działający w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością prowadzi działalność gospodarczą m. in. w zakresie szeroko pojętego procesu inwestycyjnego polegającego na budowie farm fotowoltaicznych.

Wnioskodawca planuje na terenie Gminy Kroczyce zrealizować inwestycję polegającą na wybudowaniu farmy fotowoltaicznej o mocy do 1 MW.

Planowana do budowy farma fotowoltaiczna będzie usytuowana na specjalnie w tym celu dzierżawionym gruncie rolnym (klasa IV-VI) w miejscowości Siedliszowice o powierzchni ok. 8865m², objętym planem zagospodarowania przestrzennego, umożliwiającym prowadzenie na nim takiej działalności.

W skład farmy fotowoltaicznej wchodzić będą:

- ✓ panele (ogniwa) fotowoltaiczne (PV), montowane na otwartym terenie. Panele składają się z płyt krzemowych półprzewodnikowych, które pod wpływem promieniowania świetlnego działają jako generatory energii elektrycznej.

Składają się z połączonych ogniw o niewielkiej mocy, wykonanych z półprzewodnika. Ogniwa PV wytwarzają energię elektryczną wykorzystując energię promieniowania słonecznego. Zjawisko to nosi nazwę efektu fotowoltaicznego.

Wyróżniamy dwa rodzaje ogniw fotowoltaicznych:

- monokrystaliczne - ogniwa wykonane z jednego kryształu krzemu. Ogniwa monokrystaliczne rozpoznać można po ściętych narożnikach panelu,
- polikrystaliczne - ogniwa składające się z wielu kryształów krzemu. Posiadają powłokę, która ukazuje ich strukturę wewnętrzną.

Moduł PV zbudowany jest z połączonych, a następnie zalaminowanych ogniw fotowoltaicznych, które chronione są od góry szybą o właściwościach antyrefleksyjnych, a od



Wójt Gminy Kroczyce

ul. Batalionów Chłopskich 29

42-425 Kroczyce

spodu warstwą izolacyjną. Całość chroni aluminiowa rama. Do tylnej powierzchni przymocowana jest puszką z kablami i złączkami.

Optymalną pracę paneli fotowoltaicznych zapewniają:

- ekspozycja w kierunku południowym,
 - brak zacienienia,
 - właściwy kąt nachylenia
-
- ✓ sieć kabli prowadzonych pod powierzchnią gruntu, która to sieć łączy wszystkie panele
 - ✓ infrastruktura energetyczna (przetwornice i transformatory, kabel przyłączeniowy do Krajowej Sieci Energetycznej), która nie jest połączona w sposób stały z gruntem.

Budowa farmy będzie polegała w szczególności na:

- a) montażu podkonstrukcji stalowych ocynkowanych w gruncie metodą bezfundamentową poprzez wbijanie lub wkręcanie,
- b) zamocowaniu na podkonstrukcjach paneli fotowoltaicznych o całkowitej wysokości do 3 m,
- c) zainstalowaniu okablowania niskiego napięcia paneli fotowoltaicznych,
- d) wybudowaniu przyłącza średniego napięcia,
- e) przyłączeniu paneli fotowoltaicznych przez stację kontenerową do linii średniego napięcia 15kV (szczegóły dotyczące przyłączenia zostaną określone w warunkach przyłączenia przez lokalnego operatora energetycznego).

Panele (ogniwa) montowane będą na podporach, zwanych „stołami”, które następnie przytwierdzone będą do słupów stalowych (nóg „stołów”), wbijanych do ziemi. „Stoły” ustawiane będą w rzędach.

Panele fotowoltaiczne są elementami wymiennymi, nie połączonymi w sposób trwały z ramą, jak również ze słupem wbitym w ziemię. Pomiedzy poszczególnymi rzędami „stołów” występują odstępy o szerokości ok. 4,5 metra – teren ten porośnięty jest zazwyczaj trawą, która jest koszona.

Odległość między rzędami nie jest stała i zależy od inwestora, ale wiąże się z efektywnością farmy. Ustalona odległość między rzędami jest wymierzona w taki sposób, aby uniknąć zacienienia paneli.

Dzięki zachowanym odpowiednim odległościom zarówno pomiędzy rzędami paneli, a także odległościom rzędów paneli od ogrodzenia (min. 4 m) zapewniony będzie swobodny dostęp do każdego elementu instalacji.

Kąt montażu paneli wyniesie 23° i będzie on stały.

Stacja transformatorowa będzie jedna, natomiast liczba inwerterów wyniesie prawdopodobnie 4. Stacja trafo posadowiona będzie na fundamencie prefabrykowanym posadowionym na gruncie rodzimym po uprzednim zdjęciu warstwy humusu, który zostanie zagospodarowany na terenie inwestycji.



Wójt Gminy Kroczyce

ul. Batalionów Chłopskich 29

42-425 Kroczyce

Infrastruktura instalacji fotowoltaicznych i infrastruktura towarzysząca to: stacja trafo, inwertery, panele fotowoltaiczne zamontowane na podkonstrukcji wbijanej lub wkręcanej w grunt, kable od inwerterów do stacji trafo oraz przyłącze od stacji trafo do sieci energetycznej układane w gruncie, instalacja uziemiająca, instalacja monitoringu wizyjnego w postaci kilku kamer umieszczonych na budynku stacji trafo lub w terenie na słupach o wysokości około 4 m.

W celu przekazania energii elektrycznej do systemu elektroenergetycznego zaplanowano stację transformatorową 0,4/15 kV. Planowana stacja, to stacja typu kontenerowego z wydzielonymi pomieszczeniami dla rozdzielni niskiego napięcia, komór transformatorowych oraz rozdzielni średniego napięcia. W/w pomieszczenia zostaną wyposażone w: instalację ogrzewania elektrycznego, instalację gniazd 1-faz, i 3-faz., instalację oświetlenia, wyłączniki ppoż. Rozdzielnia nN 0,4 kV zaprojektowana będzie w oparciu o typowe rozwiązania szaf rozdzielczych. Położenie stacji transformatorowej będzie spełniało wymagania Rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 12 kwietnia 2002 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie (Dz. U. 2019r., poz. 1065). Rozdzielnia średniego napięcia, która będzie zainstalowana wewnątrz stacji transformatorowej wyposażona zostanie w dwa pola transformatorowe i jedno pole odpływowe z rozłącznikiem.

Okablowanie transformatorów z poszczególnymi polami rozdzielnic SN oraz rozdzielnic nN planuje się zrealizować kablami miedzianymi jednożyłowymi o przekrojach dobranych odpowiednio do mocy urządzeń. Dla zapewnienia bezpieczeństwa obsługi, stacja transformatorowa wyposażona będzie w sprzęt BHP.

Projekt przyłącza energetycznego do sieci energetycznej lokalnego operatora energetycznego będzie uzależniony od wydanych przez lokalnego operatora warunków przyłączenia.

Jako układ pomiarowy po stronie średniego napięcia przewiduje się układ trójfazowy pośredni. Zostanie on zaprojektowany wg wydanych warunków przyłączenia przez lokalnego operatora energetycznego.

Jako układ dla potwierdzenia danych dotyczących ilości wytworzonej energii elektrycznej planuje się zastosowanie w każdym polu rozdzielni niskiego napięcia układy pomiarowe trójfazowe półpośrednie.

Inwertery (przetwornice) - są to urządzenia przetwarzające prąd stały (DC - direct current) wytwarzany przez panele fotowoltaiczne na prąd przemienny (AC - alternating current). W przypadku awarii sieci elektroenergetycznej, zaniku napięcia w sieci, inwerter odcina system fotowoltaiczny i uniemożliwia dostarczenie wyprodukowanej energii do sieci. Przeważnie inwertery wyposażone są w wyświetlacze pozwalające na bieżące monitorowanie pracy systemu fotowoltaicznego.

Montaż elektrowni odbywa się w miejscu jej posadowienia z gotowych prefabrykowanych elementów w technologii bezfundamentowej (bez stałego powiązania z gruntem).

Wnioskodawca nie planuje budowy dróg wewnętrznych na terenie zajęтым pod inwestycję. Pomiędzy rzędami paneli znajdują się tak zwane ścieżki technologiczne, które nie są utwardzane w żaden sposób, będą zatem terenem czynnym biologicznie, porośniętym rodzimymi gatunkami traw.



Wójt Gminy Kroczyce

ul. Batalionów Chłopskich 29

42-425 Kroczyce

Teren planowanej farmy fotowoltaicznej zostanie ogrodzony, a na ogrodzeniu zostanie założony system monitoringowo-alarmowy.

Inwestor rezygnuje z ciągłego oświetlenia terenu farmy w nocy na rzecz zastosowania oświetlenia w rejonie stacji trafo załączanego po zmierzchu czujkami ruchu po wykryciu intruza za pomocą lamp led.

Dla zapewnienia bezpieczeństwa obsługi, stację transformatorowa wyposażona będzie w sprzęt BHP.

Planowana inwestycja sterowana będzie zdalnie. Poszczególne elementy składowe farm tj. panele fotowoltaiczne i inwertery pracują bezobsługowo.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytania:

1. Od jakiej powierzchni liczony będzie podatek od nieruchomości w zakresie użytków rolnych zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej:
 - a. czy od powierzchni użytku rolnego bezpośredniego zlokalizowanego pod rzędami stołów z panelami fotowoltaicznymi?
 - b. czy od całości powierzchni użytku rolnego zajętego na realizację farmy fotowoltaicznej, tj. powierzchni zlokalizowanej pod rzędami stołów z panelami fotowoltaicznymi oraz powierzchni 4,5-metrowych przerw pomiędzy tymi rzędami, która to powierzchnia nie znajduje się bezpośrednio pod rzędami stołów z panelami fotowoltaicznymi i porośnięta jest regularnie koszona trawą?
2. Czy panele (ogniwa) fotowoltaiczne są budowlami w rozumieniu przepisów art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w związku z czym podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości zgodnie z art. 2 ust. 1 u.o.p.o.l (wg stawek i zasad właściwych dla budowli)?
3. Czy panele (ogniwa) fotowoltaiczne są urządzeniami technicznymi mogącymi posiadać części budowlane (system mocowania w postaci kotew, palowania czy płyt betonowych), w związku z czym przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości, zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l (wg stawek i zasad właściwych dla części budowli), będzie jedynie część budowlana paneli fotowoltaicznych, tj. same kotwy, palowanie czy też inny system mocowania przedmiotowych urządzeń technicznych?

Stanowisko Wnioskodawcy:

Ad. 1

Rozpoczynając od analizy podatku od nieruchomości w odniesieniu do gruntów dzierżawionych przez Wnioskodawcę, należy wskazać, iż grunt, na którym posadowiona będzie farma fotowoltaiczna jest gruntem rolnym (klasa IV-VI), objętym planem zagospodarowania przestrzennego umożliwiającym budowę farmy fotowoltaicznej. Z zasady grunty rolne winny być opodatkowane podatkiem rolnym a nie podatkiem od nieruchomości. W myśl bowiem art. 1 u.p.r. „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”. Artykuł ten stoi w korelacji z art. 2 ust. 2 u.p.o.l., zgodnie z którym „opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości



Wójt Gminy Kroczyce

ul. Batalionów Chłopskich 29

42-425 Kroczyce

nie podlegają użytki rolne lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej." Zatem dopiero gdy grunt rolny zostanie zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

W tej sytuacji kluczowe staje się wyjaśnienie znaczenia wyrażenia „zajęcia gruntów na prowadzenie działalności gospodarczej”. Sformułowanie to nie zostało zdefiniowane ani w ustawie o podatku rolnym, ani też w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, gdzie uregulowany jest podatek od nieruchomości. Brak tej definicji powoduje, że przy interpretacji tego pojęcia należy poszukiwać się jego znaczeniem językowym, wedle którego wyraz „zająć” oznacza także wypełnić czymś jakąś przestrzeń lub powierzchnię.

Stoły wraz z panelami fotowoltaicznymi zajmują przestrzeń konieczną do prowadzenia przez Spółkę działalności gospodarczej. Jest przy tym oczywiste, że przestrzeń ta (pod panelami fotowoltaicznymi) nie może być jednocześnie wykorzystywana do działalności rolnej, bowiem mocno ograniczony jest sam dostęp do gruntu. Ograniczenia (w tym wypadku brak możliwości) prowadzenia działalności rolnej są determinowane bezpośrednio istnieniem i działaniem istniejących i działających paneli fotowoltaicznych, nie zaś odwrotnie, że to działalność w zakresie wytwarzania energii z użyciem paneli fotowoltaicznych jest limitowana ograniczeniami związanymi z prowadzeniem działalności rolnej.

Natomiast przestrzeń pomiędzy rzędami paneli fotowoltaicznych, tj. pasy gruntu mające 4,5 metra szerokości w dalszym ciągu mogą służyć do prowadzenia działalności rolnej. Teren ten bowiem nie jest ograniczony w jego dostępności i rośnie nie nim regularnie koszona trawa.

Innymi słowy „zajęcie” gruntów na prowadzenie działalności gospodarczej, należy rozumieć jako wykonywanie konkretnych czynności, działań na gruncie, powodujących osiągnięcie zamierzonych celów lub konkretnego rezultatu, związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą. Prawnie istotnym, z punktu opodatkowania podatkiem od nieruchomości gruntów rolnych, będzie zatem 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.

O ile w przypadku terenu, nad którym znajdują się panele fotowoltaiczne, powyższe jest oczywiste, o tyle w przypadku terenu pomiędzy rzędami paneli, nie sposób uznać, iż Wnioskodawca wykonuje na nich konkretne czynności bądź działania niezbędne do prowadzenia działalności, tym bardziej w sposób trwały.

Zdaniem Wnioskodawcy, podatek od nieruchomości winien być naliczany wyłącznie od użytków rolnych zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej, tj. od powierzchni gruntu rolnego bezpośredniego zlokalizowanego pod rzędami stołów z panelami fotowoltaicznymi. W pozostałym zakresie, tj. przerw pomiędzy poszczególnymi rzędami paneli jak i przerw pomiędzy ogrodzeniem a rzędami paneli, Wnioskodawca winien uiszczać podatek rolny.

Ad. 2

Dalsza analiza dotyczy kwestii podatku od nieruchomości za budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. 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



Wójt Gminy Kroczyce

ul. Batalionów Chłopskich 29

42-425 Kroczyce

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.

Budowla to obiekt budowlany i urządzenie budowlane - których definicji należy szukać w ustawie Prawo budowlane. 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 i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Natomiast urządzenie budowlane u.p.b. (art. 3 pkt 9) definiuje 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.

Dokonując więc niejako subsumcji powyższych norm prawnych należy stwierdzić, że uznanie obiektu za obiekt budowlany w pierwszej kolejności uzależnione jest od tego czy wzniesiono go z użyciem wyrobów budowlanych, czy nie. „Udział wyrobów budowlanych w obiekcie budowlanym winien mieć charakter dominujący. Powinien w zasadniczy sposób wpływać na właściwości użytkowe obiektów budowlanych w stosunku do podstawowych wymagań dotyczących tychże obiektów” (postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z 22 października 2018 r. II FSK 2983117).

W drugiej kolejności należy wskazać, że w legalnej definicji budowli, zawartej w art. 3 pkt 3 u.p.b., ustawodawca wyodrębnił kilka kluczowych jej 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. Skoro ustawodawca rozróżnia jako budowle części budowlane urządzeń technicznych, to a contrario - nie uznaje za budowle pozostałych części tych urządzeń.

Niestety 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 orzecznictwie podkreśla się, że przy ocenie, co



Wójt Gminy Kroczyce

ul. Batalionów Chłopskich 29

42-425 Kroczyce

składa się na daną budowlę jako całość techniczno-użytkową nie można pominąć wyliczenia budowli, zawartego w art. 3 pkt 3 u.p.b. i urządzeń budowlanych, zawartego w art. 3 pkt 9 tej ustawy (wyrok NSA z 20 kwietnia 2010 r., II FSK 2112/08, czy wyrok NSA z 7 października 2009 r., II FSK 635/08). Nie może zatem być uznany za budowlę lub urządzenie budowlane obiekt, który nie jest wymieniony wprost w przepisach u.p.b. i nie jest do tych obiektów nawet podobny (wyrok NSA z 10 sierpnia 2017 r. sygn. akt II FSK 2137/16).

Najbardziej zbliżonymi do paneli fotowoltaicznych pod względem realizowanego celu, tj. wytwarzania energii będą: kotły, piece przemysłowe i elektrownie jądrowe - czyli urządzenia techniczne, których wyłącznie części budowlane stanowią budowle.

Wnioskodawca wskazał także, że w przypadku powiązania części budowlanych z urządzeniami technicznymi dla oceny, czy jest to budowla stanowiąca całość techniczno-użytkową wraz z urządzeniami i instalacjami, czy też budowla i odrębne od niej urządzenia techniczne, należy zbadać, czy tworzą one całość wyłącznie użytkową, ale są odrębne pod względem technicznym, czy też tworzą całość techniczno-użytkową, bo stanowią całość także pod względem technicznym (wykonane są według tej samej techniki). Ustawodawca wymaga bowiem nie tylko istnienia związku użytkowego, ale również technicznego. Warunek ten dotyczy tak budowli, jak i urządzeń i instalacji, które stanowią jeden obiekt budowlany jako budowla.

Ogniwa fotowoltaiczne wraz ze stołami konstrukcyjnymi oraz innymi elementami farmy tworzą całość użytkową, ale nie tworzą całości technicznej, gdyż są wykonane według innej techniki. Stoły konstrukcyjne wraz z słupami wbijanymi w ziemię to proste konstrukcje stalowe, natomiast panele fotowoltaiczne to zaawansowane technicznie elementy półprzewodnikowe (zazwyczaj krzemowe), w których następuje przemiana (konwersja) energii promieniowania słonecznego w energię elektryczną w wyniku zjawiska fotowoltaicznego, które są wymienne (w podobnym tonie: Wyrok NSA z dnia 17 grudnia 2020 II FSK 2042/18, Wyrok NSA z dnia 18 grudnia 2018 r. II FSK 1275/18).

Zdaniem Wnioskodawcy panele (ogniwa) fotowoltaiczne nie są budowlami w rozumieniu przepisów art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., w związku z czym nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l (wg stawek i zasad właściwych dla budowli).

Ad. 3

Mając na uwadze uzasadnienie, wskazane wyżej, panele (ogniwa) fotowoltaiczne są urządzeniami technicznymi mogącymi posiadać części budowlane (system mocowania w postaci kotew, palowania czy płyt betonowych), w związku z czym przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości, zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. (wg stawek i zasad właściwych dla części budowli), winna być jedynie część budowlana paneli fotowoltaicznych, tj. same kotwy, palowanie czy też inny system mocowania przedmiotowych urządzeń technicznych.

Z art. 21 ust.1 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz. U. z 2020 r., poz. 2052, z późn zm.). wynika, że podstawę między innymi wymiaru podatków stanowią dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków. To na podstawie danych zawartych w ewidencji gruntów i budynków organ podatkowy wymierza odpowiedni podatek i tymi danymi jest związany. Stanowią one podstawę wymiaru podatków.



Wójt Gminy Kroczyce

ul. Batalionów Chłopskich 29

42-425 Kroczyce

Od powyższej reguły istnieje jednak wyjątek i jest nim okoliczność zajęcia gruntu na prowadzenie działalności gospodarczej. Co do zasady zatem, grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako grunty rolne powinny zostać opodatkowane podatkiem rolnym, chyba, że grunty te zostały zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej i wówczas podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Zgodnie z art. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (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 innej niż działalność rolnicza. Natomiast na podstawie 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.

W tej sytuacji istotne jest wyjaśnienie pojęcia "zajęcia gruntów rolnych na prowadzenie działalności gospodarczej". Sformułowanie to nie zostało zdefiniowane, ani w ustawie o podatku rolnym, ani też w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. W orzeczeniach sądów administracyjnych wielokrotnie wypowiadano się jak należy rozumieć to pojęcie. Jest bezspornym, że terminu "zajęcie na prowadzenie działalności gospodarczej" nie można utożsamiać ze "związaniem z prowadzeniem działalności gospodarczej", o którym mowa w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Przyjąć przy tym należy, że grunt zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej zawsze będzie gruntem związanym z prowadzeniem tej działalności, natomiast grunt związany z prowadzeniem działalności gospodarczej nie zawsze będzie gruntem zajęтым na prowadzenie działalności gospodarczej.

W orzecznictwie sądów administracyjnych wskazuje się, iż: *„Realizacja czynności składających się na wykonywanie działalności gospodarczej nie może być identyfikowana jedynie z fizyczną ingerencją w grunt, której rezultatem muszą być fizyczne, trwałe i obserwowalne zmiany wykluczające działalność rolniczą na danym terenie. Wystarczy by na spornym gruncie faktycznie dokonywano działań mieszczących się w ramach działalności gospodarczej. Sam fakt, że realizowane przez podatnika działania z uwagi na etap planowanego przedsięwzięcia (etap przygotowawczy), jak i specyfikę prowadzonej działalności (tworzenie farm wiatrowych) nie wiążą się z bezpośrednią ingerencją w grunt i tym samym nie kolidują z możliwością uprawiania dzierżawionych terenów, nie wyklucza kwalifikacji gruntów jako "zajętych na działalność gospodarczą" w rozumieniu art. 2 ust. 2 u.p.o.l. " (wyrok WSA w Szczecinie z dnia 26 lipca 2017 r., sygn. akt I SA/Sz 431/17).*

Z ustalonego stanu faktycznego sprawy wynika, że na farmie fotowoltaicznej, która zlokalizowana będzie w miejscowości Siedliszowice, znajdować się będą zespoły modułów fotowoltaicznych pogrupowanych w „stoły” z panelami. Panele zainstalowane będą pod stałym kątem 23° na wysokości całkowitej do 3m. Odległość między „stołami” z panelami wyniesie około 4,5 m i konieczność jej zachowania warunkuje efektywne wykorzystanie instalacji, poprzez zapewnienie braku wzajemnego zacieniania paneli. Przestrzeń między „stołami” wykorzystywana będzie jako porośnięte trawą ścieżki technologiczne, zapewniające swobodny dostęp do każdego elementu instalacji w razie ewentualnej awarii, konieczności ich konserwacji, utrzymania porządku. Nieruchomość będzie ogrodzona, na jej terenie zostanie zainstalowany system monitoringowo-alarmowy (kilka kamer na wysokości około 4m). Teren będzie wyposażony w oświetlenie led, które będzie zainstalowane w rejonie stacji transformatorowej. Będzie ono wyposażone w czujnik ruchu.



Wójt Gminy Kroczyce

ul. Batalionów Chłopskich 29

42-425 Kroczyce

Ze względów bezpieczeństwa konieczne jest ogrodzenie i monitorowanie całej powierzchni. Z uwagi na fakt, że panele fotowoltaiczne są urządzeniami elektrycznymi grunty, na których urządzenia te będą zamontowane zostaną ogrodzone. Takie rozwiązanie służy zapewnieniu pewnej "strefy bezpieczeństwa" przed niepowołanym wyjściem na teren elektrowni słonecznej postronnych ludzi czy też zwierząt.

Utrzymanie w należyтым porządku przestrzeni pomiędzy obiektami farmy fotowoltaicznej jest konieczne do jej prawidłowej eksploatacji (zapewnienie ścieżek technologicznych), a nie świadczy o jej rolniczym wykorzystywaniu poprzez wykonywanie pielęgnacji polegającej na koszeniu traw.

Działań tych, w stanie faktycznym sprawy, nie można uznać za prowadzenie na tym terenie działalności rolniczej w rozumieniu art. 2 ust. 2 u.p.r. zgodnie, z którym za działalność rolniczą uważa się produkcję roślinną i zwierzęcą, w tym również produkcję materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcję warzywniczą, roślin ozdobnych, grzybów uprawnych, sadownictwa, hodowlę i produkcję materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcję zwierzęcą typu przemysłowego fermowego oraz chów i hodowlę ryb.

W podobnej kwestii wypowiedział się również WSA w Lublinie w wyroku z dnia 13 kwietnia 2018r. (I SA/Lu 26/18).

W związku z powyższym, zdaniem Organu podatkowego nie tylko grunt znajdujący się bezpośrednio pod panelami będzie brał udział w wytwarzaniu energii (czyli działalności gospodarczej), ale również odstępy pomiędzy zainstalowanymi panelami, gwarantujące brak wzajemnego zaciemnienia paneli, mają za zadanie zapewnić sprawne i efektywne wykorzystanie instalacji. Należy je 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 (t.j. wydzielenia ścieżek technologicznych).

Stanowisko Wnioskodawcy w tym zakresie jest nieprawidłowe.

Tym samym, podatnik – właściciel gruntu rolnego – winien będzie opłacać podatek od nieruchomości, według stawki przewidzianej dla gruntu zajętego na prowadzenie działalności gospodarczej.

Interpretacji art.1a ust.1 pkt 2 u.p.o.l. w zw. z art.3 pkt 3 u.p.b. należy dokonać z uwzględnieniem stanowiska jakie zaprezentował Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 września 2011r. sygn. akt P/33/09, w świetle m.in. którego za budowle w rozumieniu przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, mogą być uznane jedynie budowle wymienione bezpośrednio w art.3 pkt 3 ustawy prawo budowlane, w innych przepisach tej ustawy lub załączniku do niej, będące wraz z instalacjami i urządzeniami obiektem budowlanym, o którym mowa w art. 3 pkt 1 lit b ustawy prawo budowlane, czyli pod warunkiem że stanowią one całość techniczno-użytkową oraz jedynie urządzenia techniczne scharakteryzowane w art.3 pkt 9 ustawy prawo budowlane, lub w innych przepisach tej ustawy albo w załączniku do niej.

Budowlą wg art.1a ust.1 pkt 2 u.p.o.l. jest obiekt budowlany w rozumieniu prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu



Wójt Gminy Kroczyce

ul. Batalionów Chłopskich 29

42-425 Kroczyce

przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnią możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Definicję budowli zawiera także art.3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994r. – Prawo budowlane (Dz.U. z 2020r. poz.1333 z późn. zm.), zgodnie z którym budowlami są obiekty budowlane niebędące budynkami lub obiektami małej architektury, takie jak: „...(...) wolnostojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, (...) 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.”

Art. 3 pkt 9 u.p.b. definiuje natomiast urządzenie budowlane jako 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.

W przytoczonych definicjach nie zostały w sposób wyraźny wymienione panele (ogniwa) fotowoltaiczne, a ww. przepisy zawierają jedynie przykładowe wyliczenia rodzajów budowli oraz urządzeń budowlanych, a więc oba katalogi mają charakter otwarty, a w rozpoznawanej sprawie panele nie są związane z obiektem budowlanym.

Zatem oceny kwalifikacji paneli (ogniw) fotowoltaicznych zdaniem WSA w Gorzowie Wlkp. - wyrok z dnia 2 czerwca 2015r. o sygn. I SA/Go 198/15 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 ani z wyglądu, ani z budowy, ponadto spełniają różne funkcje, a żaden z przykładów nie spełnia funkcji zamiany energii słonecznej na elektryczną, ani zamiany innej energii. Kryterium zamiany czy wytwarzania energii występuje jedynie 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 sąd wskazał, że tak samo jak w przypadku elektrowni wiatrowych w przypadku paneli mamy do czynienia z odnawialnym źródłem energii. Istotnym jest również łatwość demontażu paneli i możliwość zamiany na inny element prądotwórczy. Cecha ta wyraźnie odróżnia panele od przykładów obiektów budowlanych. W świetle powyższego, w ocenie sądu budowa analizowanego urządzenia „paneli”, które są elementami krzemowych płyt półprzewodnikowych zamocowanymi do gruntu za pomocą systemu kotew, palowania czy płyt betonowych oraz funkcja jaką spełniają – zamiana energii słonecznej na elektryczną, sprawiają, że należy za budowle uznać jedynie ich części budowlane.

W konsekwencji tylko w takim zakresie podlegają podatkowi od nieruchomości.

Również WSA w Opolu w wyroku z dnia 16 października 2013r. sygn. akt I SA/Op 327/13 oraz w wyroku z 13 czerwca 2014r. sygn. I SA/Op 327/14 wskazał m.in., że „w rzeczywistości nie ma czegoś takiego jak obiekt budowlany w postaci elektrowni słonecznej. Istnieją tylko urządzenia paneli (ogniw) fotowoltaicznych, które przetwarzając energię promieniowania słonecznego w energię elektryczną, oddają ją bezpośrednio do sieci elektroenergetycznej.”



Wójt Gminy Kroczyce

ul. Batalionów Chłopskich 29

42-425 Kroczyce

W ocenie sądu panele fotowoltaiczne nie stanowią budowli albo urządzeń budowlanych i w konsekwencji nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, jako budowla. Przedmiotem tej daniny może być wyłącznie system mocowania przedmiotowych urządzeń technicznych do gruntu (tj. kotew, fundamenty, betonowe płyty czy też inne elementy konstrukcyjne, które spełniają funkcję stabilizacyjną urządzenia) jako części budowlane urządzeń technicznych.

Podobnie orzekł NSA w wyroku z 18 grudnia 2018r. sygn. akt II FSK1275/18. Sąd wskazał, że panel fotowoltaiczny nie stanowi budowli w rozumieniu u.p.o.l. *"Ani nie został przez ustawodawcę wymieniony wprost w przepisach Prawa budowlanego (do którego odwołuje się ustawa o podatkach i opłatach lokalnych). Ani też nie sposób uznać, że panel fotowoltaiczny stanowi z częścią budowlaną całość techniczno-użytkową."*

Sąd podkreślił, że panel fotowoltaiczny tworzy co prawda całość użytkową, ale nie tworzy całości technicznej. Panele są wykonane wg innej techniki niż stoły konstrukcyjne wraz ze słupami wbijanymi w ziemię. Część budowlana farmy to prosta konstrukcja metalowa, natomiast panel fotowoltaiczny to zaawansowany technicznie element półprzewodnikowy (zazwyczaj krzemowy), w którym następuje zmiana (konwersja) energii promieniowania słonecznego w energię elektryczną w wyniku zjawiska fotowoltaicznego. W związku z powyższym panele fotowoltaiczne, które pod wpływem promieniowania słonecznego działają jako generatory energii elektrycznej, nie odpowiadają definicji budowli w rozumieniu u.p.o.l. Nie oznacza to jednak, że wolne od opodatkowania pozostają części budowlane urządzenia technicznego tj. części budowlane mocowań paneli. Te elementy jako budowle, stanowią przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Także WSA w Szczecinie w wyroku z dnia 11 września 2019r. o sygn. I SA/Sz 239/19 potwierdził, że samo ogniwo fotowoltaiczne nie stanowi budowli, a jedynie część budowlana w postaci mocowania ogniwa.

Sąd wskazał, iż *"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 budowle uznać jedynie ich części budowlane o ile je posiadają. W konsekwencji w takim zakresie mogą podlegać podatkowi od nieruchomości."*

A zatem brak jest podstaw do przyjęcia, że panele fotowoltaiczne są budowlą stosownie do przepisów art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Za budowlę należy uznać jedynie części budowlane paneli w postaci systemów mocowania.



Wójt Gminy Kroczyce
ul. Batalionów Chłopskich 29
42-425 Kroczyce

W świetle obowiązującego stanu prawnego Wójt Gminy Kroczyce uznaje stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego w zakresie:

1. powierzchni użytku rolnego, zajętego pod planowaną farmę fotowoltaiczną, od której winien być naliczany podatek od nieruchomości – jako nieprawidłowe;
2. nieuznania paneli (ogniw) fotowoltaicznych za budowle – jako prawidłowe;
3. uznania części budowlanych paneli (ogniw) fotowoltaicznych (tj. kotew, palowania, płyt betonowych lub innych systemów mocowania) za przedmioty opodatkowania podatkiem od nieruchomości - jako prawidłowe.

Wobec powyższego postanowiono jak w sentencji.

WÓJT
inż. Stefan Pantak

POUCZENIE:

Niniejsza interpretacja wydana jest w oparciu o przepisy prawa podatkowego oraz przepisy 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 Gliwicach w terminie 30 dni od dnia doręczenia interpretacji indywidualnej. Skargę należy wnieść za pośrednictwem Wójta Gminy Kroczyce w dwóch egzemplarzach.