

RF.310.1.2021

Interpretacja indywidualna

Na podstawie art. 14j oraz art. 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.), w związku z wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości farmy fotowoltaicznej, Wójt Gminy Kruszyzna:

1. uznaje stanowisko Wnioskodawcy zawarte w Pytaniu 1 za nieprawidłowe w zakresie opodatkowania podatkiem rolnym gruntów zajętych pod farmę fotowoltaiczną.
2. uznaje stanowisko Wnioskodawcy zawarte w Pytaniu 2 i 3 za prawidłowe w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości części budowlanych paneli fotowoltaicznych.

Stan faktyczny przedstawiony przed wnioskodawcą

Wnioskodawca –

złożyła w dniu 14 kwietnia 2021 r. wniosek do Wójta Gminy Kruszyzna o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie podatku od nieruchomości od realizowanej na terenie Gminy Kruszyzna inwestycji – farmy fotowoltaicznej.

Wnioskodawca planuje na terenie Gminy Kruszyzna rozpocząć inwestycję polegającą na wybudowaniu farmy fotowoltaicznej o mocy do 1 MW. W skład farmy wchodzi:

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

Panele fotowoltaiczne montuje się na podporach, zwanych stołami, które mocowane są do słupów stalowych wbijanych do ziemi. Stoły ustawiane są w rzędach. Panele fotowoltaiczne są elementami wymiennymi nie połączonymi w sposób trwały z ramą jak również ze słupem. Pomiedzy rzędami stołów występują przerwy o szerokości 4,5 metra – porośnięte trawą, która jest regularnie koszona.

Farma fotowoltaiczna ma być wybudowana na wydzierżawionym gruncie rolnym lub objętym planem zagospodarowania umożliwiającym budowę takich farm.

Wnioskodawca zadał następujące pytania dotyczące przedstawionego przez niego stanu faktycznego:

Pytanie 1:

Od jakiej powierzchni liczony będzie podatek od nieruchomości w zakresie użytków rolnych zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej:

- a. czy od powierzchni użytku rolnego bezpośrednio zlokalizowanego pod rzędami stołów z panelami fotowoltaicznymi?
- b. Czy od całości powierzchni użytku rolnego zajętego pod 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 koszoną trawą?

Pytanie 2:

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

Pytanie 3:

Czy panele (ogniwa) fotowoltaiczne są urządzeniami technicznymi mogącymi posiadać części budowlane (system mocowań 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 w sprawie

Rozpoczynając od analizy podatku od nieruchomości w odniesieniu do gruntów dzierżawionych przez Spółkę, należy wskazać, iż grunt, na którym będzie posadowiona farma fotowoltaiczna będzie użytkiem rolnym (klasa IV-VI) nieobjętym planem zagospodarowania. 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 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 posłkować się jego znaczeniem językowym, wedle którego wyraz „zająć” oznacza także wypełnić czymś jakąś przestrzeń lub powierzchnię.

Stoły wraz 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) w prowadzeniu 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 na nim regularnie koszona trawa.

Innymi słowy – „zajęcie” gruntów na prowadzenie działalności gospodarczej, należy rozumieć jako wykonywanie konkretnych czynności, działań na gruncie, powodujących dokonanie zamierzonych celów lub osiągnięcie 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 Spółka wykonuje na nich konkretne czynności bądź działania niezbędne do prowadzenia działalności, tym bardziej w sposób trwały.

Dalsza natomiast analiza dotyczy kwestii podatku od nieruchomości za budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Definicja budowli nakreślona 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 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 więc 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, budowle, 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 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 2018r. II FSK 2983/17).

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 wyliczenia rodzajów budowli oraz urządzeń budowlanych – katalogi te mają charakter otwarty). W orzecznictwie podkreśla się, że przy ocenie, co 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 2010r., II FSK 2112/08, czy wyrok NSA z 7 października 2009r., 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 2017r. 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.

Na koniec należy wskazać, że w przypadku powiązania części budowlanych z urządzeniami technicznymi dla oceny, czy jest to budowla stanowiąca całość techniczno-użytkową wraz z urządzeniami, czy też budowla i odrębne od niej urządzenia techniczne, należy zbadać czy tworzą one całość wyłączną 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 podobny, tonie: Wyrok NSA z dnia 17 grudnia 2020 II FSK 2042/18, wyrok NSA z dnia 18 grudnia 2018r. II FSK 1275/18)

W ocenie Spółki konkretne odpowiedzi na sformułowane we wniosku pytanie są następujące:

Ad. Pytanie 1

Podatek od nieruchomości winien być naliczany wyłącznie od użytków rolnym zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej, tj. od powierzchni gruntu rolnego bezpośrednio zlokalizowanego pod rządami stołów z panelami fotowoltaicznymi. W pozostałym zakresie, tj. przerw pomiędzy ogrodzeniem a rządami paneli, spółka winna uiszczać podatek rolny.

Ad. Pytanie 2

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 u. p. o. l. (wg stawek i zasad właściwych dla budowli).

Ad. Pytanie 3

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, palowania czy też inny system mocowania przedmiotowych urządzeń technicznych.

Stanowisko organu podatkowego

Zgodnie z przedstawionym przez wnioskodawcę stanem faktycznym, w odpowiedzi na Pytania 2 i 3 z wniosku, organ podatkowy stoi na stanowisku, że same panele (ogniwa) fotowoltaiczne nie są budowlami w rozumieniu przepisów art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ale posiadają części budowlane (kotwy, palowania, podpory, stoły konstrukcyjne płyty betonowe czy też inne systemy mocowania), które będą przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Za budowle należy uznać części budowlane farmy fotowoltaicznej i **tym zakresie organ uznaje stanowisko wnioskodawcy za prawidłowe.**

Organ podatkowy w odniesieniu do przedstawionego stanu faktycznego, w odpowiedzi na Pytanie 1 z wniosku dotyczące opodatkowania gruntów zajętych pod farmę fotowoltaiczną **uznaje stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe.**

Uzasadnienie organu

Na podstawie art. 2 ust 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają użytki rolne lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Podstawową kwestią w sytuacji przedstawionej przez wnioskodawcę jest sposób opodatkowania gruntów rolnych na których powstać ma farma fotowoltaiczna. Nie ma wątpliwości, że powierzchnia gruntów rolnych zlokalizowana bezpośrednio pod rządami stołów z panelami fotowoltaicznymi będzie gruntem zajęтым na prowadzenie działalności gospodarczej i tym samym będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości według stawki najwyższej, tj. jak dla gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji

gruntów i budynków. W ocenie organu również grunt stanowiący przerwy pomiędzy rzędami paneli jak i grunt pomiędzy ogrodzeniem a rzędami paneli stanowić będzie grunt zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej. Prowadzenie na nim działalności rolniczej będzie znacznie utrudnione, głównie ze względu na zacienienie gruntu przez panele. Podstawową funkcją gruntu nie będzie prowadzenie działalności rolniczej, lecz działalności gospodarczej. Przerwy między rzędami paneli zapewniają ich efektywną pracę, tak aby panele nie zacięniały się nawzajem. Fakt, że powierzchnia na której znajduje się farma fotowoltaiczna będzie ogrodzona, wskazuje na to, że stanowi ona całość – bez możliwości rozgraniczenia, że część będzie zajęta na działalność gospodarczą, a część na działalność rolniczą. Cały teren, na którym znajdować się będą obiekty i urządzenia farmy fotowoltaicznej, należy uznać za zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej.

Takie stanowisko przyjął Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie w wyroku I SA/Lu 26/18 z dnia 13.04.2018. W ocenie Sądu *nie tylko grunt znajdujący się bezpośrednio pod panelami "bierze udział" w wytwarzaniu energii ale również odstępy pomiędzy zainstalowanymi panelami zapewniają 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. Również ze względów bezpieczeństwa konieczne jest ogrodzenie całej powierzchni. Z uwagi na fakt, że panele fotowoltaiczne są urządzeniami elektrycznymi grunty, na których urządzenia te zostały zamontowane są ogrodzone, przy czym ogrodzenie to musi być posadowione w odpowiedniej odległości od stołów z panelami. Takie rozwiązanie służy zapewnieniu pewnej "strefy bezpieczeństwa" przed niepowołanym wyjściem na teren elektrowni słonecznej postronnych ludzi czy też zwierząt. Zatem także z tego względu (bezpieczeństwa) grunt pomiędzy panelami a ogrodzeniem należy traktować jako zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie wytwarzania energii elektrycznej.*

Podobne stanowisko przyjął Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku III SA/Wa 1932/18 z dnia 07.05.2019. Zdaniem Sądu *głównym celem wydzierżawienia użytków rolnych pod elektrownię fotowoltaiczną, jak sami Wnioskodawcy podnoszą, jest jej budowa. W tym przypadku nie ma możliwości prowadzenia prawidłowej, pełnej i racjonalnej działalności rolniczej. Tym samym cały teren wydzierżawiony pod elektrownię fotowoltaiczną należy uznać za zajęty na wykonywanie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza, a co za tym idzie będzie on podlegał opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości według stawek najwyższych, tj. stawek o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt. 1 lit. a) u.p.o.l. Dodatkowo należy zwrócić uwagę, że użytki rolne na których posadowiona będzie elektrownia fotowoltaiczna będą ogrodzone. W ten sposób dojdzie do wyraźnego wyodrębnienia użytku rolnego na zajęcie na wykonywanie działalności gospodarczej. Nawet w sytuacji gdy z gruntu będą mogły korzystać zwierzęta, to działalność ta nie będzie miała charakteru podstawowego, lecz uboczny.*

Biorąc powyższe pod uwagę, organ stwierdza, że wydzierżawione grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, na których znajdują się elementy tworzące farmę fotowoltaiczną, w całości podlegają opodatkowaniu

podatkiem od nieruchomości według stawek najwyższych, tj. stawek, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Pouczenie:

Wójt Gminy Kruszyna poucza Wnioskodawcę o treści art. 14na ustawy Ordynacja podatkowa, który stanowi, iż

§1. Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

1) z zastosowaniem art. 119a;

2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;

3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

§2. Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w §1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych.

Strona ma prawo do wniesienia skargi na interpretację indywidualną do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w terminie 30 dni od dnia doręczenia skarżącemu tego aktu. Skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego wnosi się za pośrednictwem Wójta Gminy Kruszyna.


WÓJT
mgr inż. Jadwiga Zawadzka