

Nasz znak: BiF.310.130.2020

Pyrzyce, dnia 02 grudnia 2020r.

PISEMNA INTERPRETACJA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Burmistrz Pyrzyce, działając na podstawie art. 14j §1 i §3 w związku z art. 14b, art. 14c i art. 14k §1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020r. poz. 1325 ze zm.) art. 5 ust.1 pkt.3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2019r. poz. 1170) stwierdza, że stanowisko przedstawione we wniosku z dnia 19 listopada 2020 roku o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od nieruchomości w zakresie opodatkowania farm fotowoltaicznych jest w pkt. 1 nieprawidłowe, w pkt. 2 i 3 – prawidłowe.

UZASADNIENIE

W dniu 19 listopada 2020 roku do tutejszego organu podatkowego wpłynął wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od nieruchomości w zakresie opodatkowania farm fotowoltaicznych.

We wniosku przedstawiono następujące zdarzenie przyszłe.

Wnioskodawca, prowadzi działalność gospodarczą w zakresie pozyskiwania energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii. Spółka planuje na terenie Gminy Pyrzyce rozpocząć inwestycję polegającą na wybudowaniu farmy fotowoltaicznej, na którą składa się montaż paneli(ogniw) fotowoltaicznych na otwartym terenie. Panele fotowoltaiczne składają się z płyt krzemowych półprzewodnikowych, które pod wpływem promieniowania świetlnego działają jako generatory energii elektrycznej. Same panele są elementami wymiennymi nie połączonymi w sposób trwały z ramą jak również z słupem wbitym w ziemię. Panele te połączone są siecią kabli poprowadzonych pod powierzchnią gruntu wykopem o szerokości 0,5 m. Dodatkowymi elementami farmy są przetwornice i transformatory, które również nie są połączone w sposób stały z gruntem. Panele fotowoltaiczne montuje się na specjalnych ramach, które następnie mocowane są do słupów wbijanych do ziemi przy użyciu małego kafaru. Słupy to dwuteowniki ocynkowane wbijane na głębokość 1,5 metra. Farma ta ma być wybudowana na działce gruntowej o powierzchni 2 ha, przy czym przedmiotem zabudowy będzie maksymalnie 30% gruntu i ta część gruntu będzie wyłączona z produkcji rolnej, natomiast pozostała część gruntu, nie zajęta na infrastrukturę techniczną pozostanie gruntem rolnym, na którym będą zasiane trawy. Poza panelami fotowoltaicznymi na działce wybudowana będzie trafostacja, projekt nie przewiduje budowy żadnych innych budynków jak i budowli. Ogrodzenie terenu wykonane będzie z siatki opartej na słupach bez fundamentów.

W związku z powyższym zadano następujące pytania:

1. Jaką powierzchnię gruntu należy przyjąć do opodatkowania podatkiem od nieruchomości w zakresie gruntów przeznaczonych do prowadzenia działalności gospodarczej?
2. Czy panele fotowoltaiczne są budowlami w rozumieniu przepisów art. 1a ust. 1 pkt. 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r o podatkach i opłatach lokalnych i podlegają opodatkowaniu stawką podatku od wartości budowli?
3. Czy panele fotowoltaiczne są urządzeniami technicznymi posiadającymi części budowlane w postaci pali do mocowania w gruncie?

Stanowisko Spółki jest następujące:

Ad. 1.

W ocenie Spółki opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości w stawce przewidzianej dla gruntów wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej opodatkowana winna być powierzchnia gruntu faktycznie wykorzystywana do jej prowadzenia, czyli teren przysłonięty panelami fotowoltaicznymi. Pozostały teren będzie zasiany trawą.

Ad.2.

W ocenie Spółki panele fotowoltaiczne nie są budowlami w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, gdyż są wymiennymi urządzeniami energetycznymi z możliwością ich montażu w dowolnym miejscu i konfiguracji. Panele takie montuje się na gruntach jak i dachach. Z tego też powodu nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowle.

Ad.3.

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

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego uznaje się za nieprawidłowe w zakresie oceny 1 oraz uznaje się za prawidłowe w zakresie oceny 2 i 3.

Ad.1.

Zgodnie z art. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz. U. z 2020, poz. 333) 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. Art. 2 ust. 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2019r. poz. 1170) stanowi, że 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 (wyrok NSA z dnia 1 lutego 2017r., sygn.. akt II FSK 3714/14) .”*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 dokonano działań mieszczących się w ramach działalności gospodarczej. Sam fakt, że realizowane przez Podatnika działania z uwagi na etap planowania (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 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych” (wyrok WSA w Szczecinie z dnia 26 lipca 2017r., sygn.. akt I SA/Sz 431/17).

W wyroku z dnia 11 września 2019 roku, sygn.. akt. I SA/Sz 239/19, WSA jednoznacznie stwierdził, że prawidłowa interpretacja art. 2 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, prowadzi do wniosku, że grunty zajęte na system paneli fotowoltaicznych, choćby były sklasyfikowane jako grunty rolne podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nawet wtedy, gdy nie jest wyłączona możliwość prowadzenia na nich w ograniczonym zakresie działalności rolnej.

Zgodnie z wyrokiem WSA w Lublinie z dnia 13 kwietnia 2018, sygn.. akt I SA/Lu 26/18, *„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.”*

Wobec powyższego, jako podstawę do opodatkowania podatkiem od nieruchomości przyjąć należy całą powierzchnię na której ma być wybudowaną farma fotowoltaiczna, a nie tylko powierzchnię, która ma być zabudowana i wyłączona z produkcji rolnej.

Ad. 2 i Ad. 3

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej – to grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą. Stosownie do art. 1a ust. 1 pkt 2 budowla to obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego nie będący 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. Stawka podatku od budowli maksymalnie może wynieść 2% wartości ustalonej na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiącej podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszonej o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych – ich wartości z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego (art.5 ust. 1 pkt.3).

Zgodnie z art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. z 2020r. poz. 1333) przez budowlę należy rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem 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, elektrowni wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

W art. 3 pkt.1 ustawy prawo budowlane zostało zdefiniowane pojęcie obiektu budowlanego. Przez obiekt ten należy rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów.

Natomiast urządzenie budowlane, zgodnie z art. 3 pkt. 9 ustawy prawo budowlane, 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.

Naczelny Sąd Administracyjny (NSA), w wyroku z dnia 18 grudnia 2018 roku, sygn. akt II FSK 1275/18, zaznaczył, „że w legalnej definicji budowli, zawartej w art. 3 pkt. 3 ustawy prawo budowlane 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”.

Ponadto w wyroku tym, NSA stwierdził, że w żadnym z katalogów ani obiektów budowlanych, ani części budowlanych urządzeń technicznych nie zostały w sposób wyraźny wymienione panele czy ogniwa fotowoltaiczne, dlatego też dokonując oceny kwalifikacji paneli do budowli należy dokonać w oparciu o takie kryteria jak: budowa, wygląd oraz funkcja jaką pełnią. Dokonując analizy pod kątem tych kryteriów, dochodzi się do wniosku, że żadne z tych kryteriów nie są wspólne dla paneli i wymienionych przykładowo obiektów budowlanych. „Co istotne, wskazane obiekty nie są ani z budowy, a ni z wyglądu zbliżone do paneli, ponadto spełniają różne funkcje, a żaden z przykładów nie spełnia funkcji zamiany energii słonecznej na elektryczną, ani też zamiany innej energii. 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 służą wytwarzaniu energii elektrycznej. Wytwarzaniu energii elektrycznej służą także panele fotowoltaiczne.”

NSA podkreślił, że istotne znaczenie ma fakt, że istnieje możliwość łatwego demontażu paneli i zamiany ich na inny element prądotwórczy. Ta cecha istotnie odróżnia panele od przykładów obiektów budowlanych.

W wyroku z dnia 6 grudnia 2018r., sygn. akt II FSK 2742/16, NSA powołał się na wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 roku, sygn. akt P/33/09, w którym „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. Za budowlę w rozumieniu przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych należy zatem uznać taki obiekt budowlany, który został jednoznacznie wskazany w definicji budowli bądź w innych przepisach ustawy prawo budowlane.”

We wspomnianym już wyroku NSA z dnia 18 grudnia 2018 roku, sygn., akt 1275/18, istotną cechą budowli jest to że musi ona 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.

W orzecznictwie podkreśla się, że przy ocenie, co składa się na daną budowlę jako całość techniczno-użytkową nie można pominiąć wyliczenia budowli, zawartego w art. 3 pkt 3 ustawy prawo budowlane i urządzeń budowlanych, zawartego w art. 3 pkt 9 tej ustawy (por. wyrok NSA z 20 kwietnia 2010 r., II FSK 2112/08, czy 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 ustawy prawo budowlane i nie jest do tych obiektów nawet podobny (por. wyrok NSA z 10 sierpnia 2017 r. sygn. akt II FSK 2137/16). Pogląd ten należy w pełni podzielić. Jak zostało to już powyżej wspomniane, wśród budowli wymienia się bowiem, m.in. części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, i innych urządzeń), a także fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów, składających się na całość użytkową. Wymienione przykładowo budowle, a także treść art. 3 pkt 9 ustawy prawo budowlane wskazują na to, 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. Strona to niejednokrotnie w toku prowadzonego postępowania akcentowała. Stoły konstrukcyjne wraz z słupami wbijanymi w ziemię to proste konstrukcje metalowe, 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."

Zarówno budowa urządzenia: paneli, które składają się z płyt krzemowych półprzewodnikowych przytwierdzonych za pomocą systemu kotew, palowania, czy płyt betonowych oraz funkcja jaka pełnią – zamiana energii słonecznej na energię elektryczną sprawiają że należy za budowle uznać jedynie ich części budowlane, które będą podlegać podatkowi od nieruchomości.

Powyższe stwierdzenie potwierdza wyrok WSA w Gliwicach z 15 lipca 2010 r. sygn. akt I SA/Gl 321/10 - "Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 1 a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. Nr 9, poz. 84 z 2002 r. z późn. zm.) i art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca Prawa budowlanego (Dz. U. Nr 207, poz. 2016 z 2003 r. z późn. zm.) podlegają części budowlane baterii koksowniczych (pieców przemysłowych) oraz fundamenty, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Budowlą bowiem nie jest bateria koksownicza jako całość techniczno - użytkowa (art. 3 pkt 1 Pb), ale jej część budowlana (art. 3 pkt 3 Pb) i tylko ta część podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości." (powołany w skardze kasacyjnej)."

Reasumując należy stwierdzić, że samo ogniwo fotowoltaiczne nie stanowi budowli, a jedynie część budowlana w postaci systemu mocowania ogniwa.

W tym stanie rzeczy postanowiono jak wyżej.

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu Prawnego obowiązującego w dniu datowania interpretacji.

Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą lub doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić Wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej,

Niniejsza interpretacja, po usunięciu danych identyfikujących Wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, zostanie niezwłocznie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

Na niniejszą interpretację przysługuje Wnioskodawcy skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie za pośrednictwem Burmistrza Pyrzyc.

Skargę wnosi się po uprzednim wezwaniu na piśmie Burmistrza Pyrzyc do usunięcia naruszenia prawa, które powinno być złożone w terminie 14 dni od dnia otrzymania interpretacji. Skargę wnosi się w dwóch egzemplarzach w terminie 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszeń prawa, a jeżeli organ nie udzieli odpowiedzi na wezwanie, w terminie 60 dni od dnia wniesienia wezwania do usunięcia naruszenia prawa.

2. ap. BURMISTRZA

Łucja Barthówa
SKARBNIK GMINY
UL. POLNY 14 71-070 PYRYC