

### Adres korespondencyjny

### INTERPRETACJA INDYWIDUALNA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Burmistrz Miasta i Gminy Gryfino, działając na podstawie art. 14j § 1 i 3 w zw. z art. 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku – Ordynacja podatkowa (Dz. U. 2019 poz. 900 ze zmianami) po rozpatrzeniu wniosku z dnia 4 listopada 2019 roku (data wpływu do Urzędu 15.11.2019.r.), uzupełnionego pismami które wyłynęły do Urzędu w dniach 12.12.2019, 23.12.2019, 10.01.2020 i 23.01.2020 roku, o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od nieruchomości w zakresie opodatkowania farm fotowoltaicznych stwierdza, że :

1. stanowisko Wnioskodawcy, w zakresie punktu 1 uznać za nieprawidłowe,
2. stanowisko Wnioskodawcy, w zakresie punktu 2 uznać za prawidłowe,
3. stanowisko Wnioskodawcy, w zakresie punktu 3 uznać za prawidłowe.

### UZASADNIENIE

W dniu 15 listopada 2019 roku wpłynął do organu podatkowego wniosek Spółki o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od nieruchomości w zakresie opodatkowania farm fotowoltaicznych. Z uwagi na braki formalne wniosku organ podatkowy wezwał Wnioskodawcę pismami z dnia 02.12.2019 r., 18.12.2019 r., 08.01.2020 r. oraz 17.01.2020 r. do ich usunięcia. Wnioskodawca w pismach, które wpłynęły do Urzędu w dniach 12.12.2019, 23.12.2019, 10.01.2020 i 23.01.2020 usunął braki formalne wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego.

prowadzi działalność gospodarczą w zakresie pozyskiwania energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii. Spółka planuje na terenie Gminy Gryfino 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 niepołączonymi w sposób trwały z ramą jak również ze słupem wbitym w ziemię. Panele te połączone są siecią kabli poprowadzonych pod powierzchnią gruntu wykopem o szerokości o 0,5 m. Dodatkowymi elementami farmy są przetwornice i transformatory, które nie będą połączone w sposób stały z gruntem. Panele fotowoltaiczne będą montowane na specjalnych ramach, które następnie będą mocowane do słupów wbijanych do ziemi przy użyciu małego kafaru. Słupy to dwuteowniki ocynkowane, wbijane na głębokość 1,5 metra. Farma ma być wybudowana na działce gruntowej o powierzchni 2 ha, przy czym przedmiotem zabudowy będzie maksymalnie 30% gruntu, a 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.

**Do opisanego stanu faktycznego – zdarzenia przyszłego, 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 1991 roku 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?

**Spółka przedstawiła swoje stanowisko następująco:**

Ad 1. W ocenie Spółki opodatkowaniu 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 przystłonięty 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 to słup jako budowla podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości przy stawce 2% od jego wartości.

**Po rozpatrzeniu stanowiska Wnioskodawcy, organ podatkowy zważył co następuje:**

**Ad. 1.**

Zdaniem organu podatkowego, grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, na których znajduje się farma fotowoltaiczna, podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości od całej powierzchni według stawek najwyższych o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. 2019 poz. 1170 ze zmianami), a nie jak wskazuje Spółka jedynie grunt przystłonięty panelami fotowoltaicznymi.

Zgodnie z art. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 roku o podatku rolnym (Dz. U. 2019 poz. 1256 ze zmianami) 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.

Natomiast w myśl art. 2 ust 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają użytki rolne lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

Stosownie do zapisów art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 17 maja 1989 roku Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz. U. z 2019 poz. 725 ze zmianami) podstawę wymiaru podatków i świadczeń stanowią dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków.

Od powyższej reguły istnieje jednak wyjątek i jest nim okoliczność zajęcia gruntu 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. Zarówno w doktrynie, jak i judykaturze przyjmuje się, że grunty zajęte na działalność gospodarczą to grunty, na których w rzeczywistości wykonywane są czynności składające się na prowadzenie działalności gospodarczej, a więc grunty, na których mają miejsce działania zmierzające do osiągnięcia zamierzonych celów lub konkretnego rezultatu związanego z działalnością gospodarczą. Jak wynika z przedłożonego wniosku Spółka prowadzi działalność gospodarczą w zakresie pozyskiwania energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii. Spółka na gruncie rolnym planuje budowę farmy fotowoltaicznej. Zdaniem organu podatkowego przyjąć należy, że cały grunt na którym będą znajdowały się panele fotowoltaiczne oraz trafostacja (również ten zasiany trawą) powinien podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, stawką przewidzianą dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Teren pomiędzy panelami jest również terenem na którym prowadzona jest działalność gospodarcza. Jest to teren bezpośrednio służący danej działalności, chociażby przez fakt

konieczności dojścia do paneli np. w celu ich naprawy czy konserwacji. Odstępy pomiędzy panelami zapewniają sprawne i efektywne ich wykorzystywanie. W związku z czym, zdaniem organu podatkowego odstępy pomiędzy panelami fotowoltaicznymi należy traktować jako pewnego rodzaju przestrzenie służącej wykonywaniu określonego rodzaju działalności gospodarczej.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w wyroku I SA/Sz 239/19 z dnia 11 września 2019 roku wskazał, że „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 wyłączone możliwość prowadzenia na nich w ograniczonym zakresie działalności rolnej. Zdefiniowane w art. 1 u.p.r. oraz w art. 1a pkt 6 u.p.o.l. pojęcie działalności rolnej jest bardzo szerokie. Jednakże nie każdy, choćby bardzo ograniczony, a nawet bagatelny, przejaw prowadzenia działalności rolnej na gruntach usytuowanych pod panelami fotowoltaicznymi może powodować skutek w postaci opodatkowania tych gruntów podatkiem rolnym. W przeciwnym przypadku sporne grunty podlegałyby opodatkowaniu różnymi podatkami. Zależałoby to jedynie od tego, czy pod panelami jest prowadzona w ograniczonym, czy nawet w jakimkolwiek zakresie gospodarka rolna, a nie od tego, czy grunty te są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej. Każde zajęcie gruntów na prowadzenie działalności gospodarczej powoduje, iż podlegają one opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Grunty zajęte na elektrownię fotowoltaiczną niewątpliwie są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej przez skarżącą, jeżeli zatem grunty te są rolnymi, objęte są one wyłączeniem przewidzianym w art. 2 ust. 2 u.p.o.l., co oznacza, że nie ma do nich zastosowania wyłączenie z opodatkowania podatkiem od nieruchomości przewidziane w art. 2 ust. 2 u.p.o.l. W konsekwencji prowadzi to do opodatkowania tych gruntów podatkiem od nieruchomości, zgodnie z ogólną zasadą, ustanowioną w art. 2 ust. 1 u.p.o.l. - również wtedy, gdy na zajętych gruntach możliwe jest prowadzenie działalności rolnej w ograniczonym zakresie”.

Reasumując powyższe organ podatkowy stoi na stanowisku, że działka gruntu o powierzchni 2 ha, na której ma być wybudowana farma fotowoltaiczna w całości będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości według stawek o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Bowiern za powierzchnię zajętą na prowadzenie działalności gospodarczej, w tym przypadku należy uznać nie tylko grunt, na którym posadowione zostaną panele fotowoltaiczne i inne urządzenia niezbędne do ich prawidłowego funkcjonowania, ale również przestrzeń między nimi, obsianą w tym przypadku trawą.

## Ad. 2 i Ad. 3

W zakresie pytania 2 i 3 Burmistrz Miasta i Gminy Gryfino uznaje stanowisko Wnioskodawcy za prawidłowe.

W świetle art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają:

- 1) grunty;
- 2) budynki lub ich części;
- 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Zgodnie z definicją budowli zawartą w art. 1 a ust. 2 ww ustawy budowlą jest 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 budowlę odsyła do przepisów ustawy Prawo budowlane i definicji tam zawartych. Zgodnie z art. 3 pkt 1 ustawy Prawo budowlane przez obiekt budowlany należy rozumieć budynek, budowlę lub 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 ww. ustawy budowlą 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, elektrowni wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

Z kolei, urządzenie budowlane zostało zdefiniowane w art. 3 pkt 9 ww ustawy 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.

Wnioskodawca we wniosku wskazuje, że panele fotowoltaiczne są elementami wymiennymi nie połączonymi w sposób trwały z ramą jak również ze słupem wbitym w

ziemię. Panele montowane są na specjalnych ramach, które następnie mocowane są do słupów wbijanych do ziemi przy użyciu małego kafaru. Budowa paneli zakłada możliwość ich montażu w dowolnym miejscu i konfiguracji.

Biorąc pod uwagę charakterystykę paneli oraz ww przepisy prawa uznać należy, że panele fotowoltaiczne nie odpowiadają definicji obiektu budowlanego ani urządzenia budowlanego. Budowa tych urządzeń sprawia, że należy uznać za budowlę jedynie ich części budowlane, czyli części budowlane mocowań paneli do gruntu tj. pale.

Na potwierdzenie powyższego stanowiska warto wskazać wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 9 stycznia 2014 roku sygn., I Sa/Sz 854/13, w którym Sąd stwierdza, że „Zauważyć należy, że w żadnym z katalogów ani obiektów budowlanych, ani części budowlanych urządzeń technicznych nie zostały w sposób wyraźny wymienione panele czy ogniwa fotowoltaiczne. Jednak oba katalogi zarówno obiektów budowlanych, jak i części budowlanych urządzeń technicznych mają charakter otwarty. Oceny kwalifikacji paneli zatem 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, zwłaszcza wskazać należy, że przykładowo wskazane obiekty nie są ani z budowy, ani z wyglądu zbliżone do paneli, ponadto spełniają różne funkcje, a żaden z przykładów nie spełnia funkcji zamiany energii słonecznej na elektryczną, 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 wiatrowe i elektrownie jądrowe służą wytwarzaniu energii elektrycznej. Wytwarzaniu energii elektrycznej służą także panele fotowoltaiczne. Ponadto wskazać należy, że tak samo jak w przypadku elektrowni wiatrowych w przypadku paneli mamy do czynienia z odnawialnym źródłem energii. Wskazać także należy, że opisana przez wnioskodawcę w stanie faktycznym budowa panelu zakłada łatwość demontażu paneli i możliwość zamiany jego na inny element prądotwórczy. Cecha ta wyraźnie odróżnia panele od przykładów obiektów budowlanych”.

Reasumując powyższe organ podatkowy stoi na stanowisku, że panele fotowoltaiczne rozumiane jako elementy krzemowe płyt półprzewodnikowych, które pod wpływem promieniowania słonecznego działają jako generatory energii elektrycznej nie odpowiadają definicji budowli zawartej w ustawie o podatkach i opatach lokalnych. W związku z czym opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości będą podlegały części budowlane tj., części budowlane mocowań do gruntu. Niniejsza interpretacja wydana jest w oparciu o przepisy prawa podatkowego obowiązujące na dzień złożenia wniosku i dotyczy zdarzenia przyszłego.

## POUCZENIE

Od wydanej indywidualnej interpretacji podatkowej Wnioskodawcy przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie. Skargę do sądu administracyjnego wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie jest przedmiotem skargi, w terminie 30 dni od dnia doręczenia interpretacji przepisów prawa podatkowego. (art. 52, 53 i 54 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi).

Zgodnie z zapisem art. 14i § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (Dz. U. 2019 poz. 900 ze zm.) interpretacje indywidualne wraz z wnioskiem o wydanie interpretacji po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści, są niezwłocznie zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej.

Zgodnie z zapisem art. 14i § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (Dz. U. 2019 poz. 900 ze zm.) interpretacje indywidualne wraz z wnioskiem o wydanie interpretacji po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści, są niezwłocznie zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej.

**BURMISTRZ**  
Miasta i Gminy  
GRYFINO  
*Mieczysław Sawaryn*

Otrzymują:

1. adresat
2. aa.

**SKARBNIK**  
Miasta i Gminy Gryfino  
*Beata Biejsz*

**NACZELNIK**  
Wydziału Podatków i Opłat Lokalnych  
*mgr Iwona Szymańska-Cieplucha*

*Krzysztof Judek*  
radca prawny