

F.3120.1.2018

## INTERPRETACJA INDYWIDUALNA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Wójt Gminy Jemielno na podstawie art. 14c, art. 14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017r. poz. 201 ze zm.), po rozpatrzeniu wniosku

( data wpływu do Urzędu Gminy 20.10.2017r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie sposobu opodatkowania podatkiem od nieruchomości farmy fotowoltaicznej

### postanawia

- uznać stanowisko Wnioskodawcy przedstawione w pkt 1 ,2 i 3 za **prawidłowe**

### UZASADNIENIE

W dniu 20.10.2017r. wpłynął do tutejszego organu podatkowego wniosek o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego zakresie sposobu opodatkowania podatkiem od nieruchomości farmy fotowoltaicznej.

#### **Przedstawiono opis stanu faktycznego – zdarzenia przyszłego.**

Wnioskodawca na przełomie maja i czerwca 2018roku planuje rozpocząć inwestycję polegającą na budowie elektrowni słonecznej o mocy 1MW na działce nr w miejscowości w powiecie , o numerze Księgi wieczystej

Planowana elektrownia słoneczna składać się będzie z paneli fotowoltaicznych wraz z instalacją techniczną ( konstrukcje i elementy montażowe, inwentery DC/AC, okablowanie solarne, kontenerowe rozdzielnice nn/SN, układy pomiarowo-zabezpieczające, linie kablowe oraz pozostałe oprzyrządowanie). Przyłącze energetyczne będzie stanowić stacja

transformatorowa kontenerowa położona na działce nr . , oraz linia kablowa 20kV prowadząca do słupa rozgałęźnego linii SN-20kV stacji należącego do Enea Operator sp. z o.o.

Panele fotowoltaiczne zostaną zamocowane na systemie dwupodporowej konstrukcji instalacji fotowoltaicznej TF-58, wbitej w ziemię na głębokość około 1,5 metra, ze stali ocynkowanej ogniowo, umożliwiającej ułożenie czterech rzędów paneli poziomo, o nachyleniu 20 stopni, zaprojektowanej dla terenu w którym charakterystyczne obciążenie śniegiem wynosi 1,1kN/m<sup>2</sup>, zaś wiatrem wynosi 0,4kN/m<sup>2</sup>. Wnioskodawca wskazuje, iż przewidziany do zastosowania system konstrukcji instalacji fotowoltaicznej nie zostanie na trwale związany z gruntem.

Panele fotowoltaiczne są to elementy krzemowych płyt półprzewodnikowych, które pod wpływem promieniowania świetlnego działają jako generatory energii elektrycznej. Panele (ogniwa) fotowoltaiczne należą do kategorii odnawialnych źródeł energii (OZE).

Przedmiotowe panele zostaną połączone siecią kabli poprowadzonych pod powierzchnią gruntu. Co więcej elementami instalacji fotowoltaicznej są również inwertery i transformator, które to elementy nie będą w sposób trwały połączone z gruntem. Jak wskazano powyżej urządzenia techniczne (panele fotowoltaiczne) zostaną zainstalowane na specjalnych ramach, które to z kolei mocowane będą do słupów (tzw. pali) wbijanych w grunt. Same panele fotowoltaiczne nie będą połączone w sposób trwały z konstrukcją, tj. ramą i słupami. Panele są swego rodzaju elementem wymiennym, dzięki czemu możliwym będzie wymontowanie ogniw, jak również ich wymiana na inne, nowe urządzenia prądotwórcze.

**Do opisanego stanu faktycznego – zdarzenia przyszłego, zadano następujące pytania:**

1. Czy panele (ogniwa) fotowoltaiczne są budowlami w rozumieniu przepisów art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych („PodLokU”), a tym samym podlegają opodatkowaniu stawką podatku od wartości budowli zgodnie z art. 5 ust.1 pkt 2 PodLokU?
2. Czy panele (ogniwa) fotowoltaiczne są urządzeniami technicznymi posiadającymi części budowlane (system mocowania słupów – pali) i poprzez to nie będą podlegały opodatkowaniu stawką podatku od wartości budowli zgodnie wg. Art.5 ust. 1 pkt 2 PodLokU?

3. W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie z pkt 2 powyżej – czy przedmiotem opodatkowania będzie jedynie część budowlana obiektu, tj. sam system mocowania urządzeń technicznych (paneli) w postaci słupów?

**Wobec zadanych pytań przedstawiono następujące stanowisko Wnioskodawcy:**

**Ad.1 Stanowisko Wnioskodawcy w odniesieniu do pytania pierwszego.**

Zdaniem Wnioskodawcy, zamontowane panele (ogniwa) fotowoltaiczne nie stanowią budowali w myśl przepisów art. 1a pkt 2 PodLokU w związku z art. 3 pkt 3 i pkt 9 u.p.b, wobec czego nie będą podlegały opodatkowaniu podatkiem od wartości budowli. Wg Wnioskodawcy za budowle można jedynie uznać system mocowania paneli, tj. system słupów mocowanych w gruncie, wobec czego jedynie ta część farmy fotowoltaicznej będzie stanowiła przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości wartości budowli.

**Ad.2 Stanowisko Wnioskodawcy w odniesieniu do pytania drugiego.**

Zdaniem Wnioskodawcy panele fotowoltaiczne są urządzeniami technicznymi posiadającymi części budowlane w postaci systemu mocowań tj. systemów słupów mocowanych w gruncie i tylko te części budowlane podlegają opodatkowaniu stawką podatku od wartości budowli.

**Ad.3 Stanowisko Wnioskodawcy w odniesieniu do pytania trzeciego.**

Zdaniem Wnioskodawcy przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości będzie jedynie część budowlana obiektu, tj. sam system mocowania urządzeń technicznych (paneli) w postaci słupów.

**Stanowisko organu podatkowego.**

**Ad.1, Ad.2, Ad.3.**

W ramach art.2 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych uregulowany został zakres przedmiotowy podatku od nieruchomości, któremu podlegają nieruchomości lub obiekty budowlane: grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Ustawodawca określając przedmiot podatku od nieruchomości, wskazuje na konkretny katalog przedmiotów objętych opodatkowaniem, w tym na budowle lub ich części związane z działalnością gospodarczą, przy czym na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości, ustawodawca wprowadził art. 1a ust.1

pkt 2 ww. ustawy legalną definicję budowli, z której wynika że budowlą jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenia budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Przepis ten wymienia jedynie dwie kategorie: obiekt budowlany i urządzenie budowlane. Ustawodawca definiując budowlę art. 1a ust.1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych odsyła do przepisów ustawy – Prawo budowlane.

Zgodnie z art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994r. – Prawo budowlane (Dz. U. z 2017r. poz. 1529 ze zm.) wynika, że obiektem budowlanym jest budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Obiektem budowlanym jest budowlą, która zgodnie z art. 3 pkt 3 ustawy – Prawo budowlane oznacza: 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.

Definicję urządzenia budowlanego zawiera art. 3 pkt 9 ustawy – Prawo budowlane, które mówi, iż są to urządzenia 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.

Zauważyć należy, że w przytoczonych definicjach nie zostały w sposób wyraźny wymienione panele (ogniwa) fotowoltaiczne. Analizowane przepisy zawierają jedynie przykładowe wyliczenia rodzajów budowli oraz urządzeń budowlanych.

Zatem oceny kwalifikacji paneli (ogniw) fotowoltaicznych należy dokonać w oparciu o następujące kryteria: budowę, wygląd oraz funkcję jaką spełniają.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wlkp. z dnia 02 czerwca 2015 roku, sygn. I SA/Go 198/15 zgodnie z którym: „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 panele fotowoltaiczne. Ponadto wskazać należy, że tak samo jak w przypadku elektrowni wiatrowych w przypadku paneli mamy do czynienia z odnawianym źródłem energii. Istotnym także jest, że (...) budowla panelu zakłada łatwość demontażu paneli i możliwość zamiany na jego inny element prądotwórczy. Cecha ta wyraźnie odróżnia panele od przykładów obiektów budowlanych”, potwierdza powyższe rozważania.

Panele (ogniwa) fotowoltaiczne są to elementy krzemowych płyt półprzewodnikowych, które pod wpływem promieniowania słonecznego działają jak generatory energii elektrycznej, a dla ich stabilnego montażu posiadają odrębną wydzieloną część budowlaną-jak wynika z opisu stanu przyszłego zawartego we wniosku : system mocowania w postaci słupów.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Opolu w wyroku z dnia 13 czerwca 2014r., sygn. Akt I SA/Op 327/14 zwrócił uwagę na różnorodność sposobu mocowania ogniw fotowoltaicznych. Mogą to być dachy, ściany budynków, płyty fundamentowe, stopy fundamentowe, kotwy czy też inne elementy konstrukcyjne, które spełniają funkcję stabilizacyjną urządzenia. W związku z tym WSA uznał, że „ w świetle art. 3 ust. 3 u.p.b. panele (ogniwa) fotowoltaiczne, które pod wpływem promieniowania świetlnego działają, jako generatory energii elektrycznej, stanowią urządzenia techniczne niemogące być przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości, a opodatkowaniu tym podatkiem stosownie do art. 1a ust.1 pkt 2 u.p.o.l w związku z art. 3 pkt 3 i pkt 9 u.p.b. oraz art. 4 ust.1 pkt 3 u.p.o.l. podlegać będą wyłącznie, jako budowla ich fundamenty (trwałe mocowania), jako odrębna część przedmiotów składająca się na całość użytkową”.

W związku z powyższym brak jest podstaw do przyjęcia, że panel (ogniwo) fotowoltaiczne jest budowlą stosownie do przepisów art.1a ust.1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a zatem nie może podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Za budowlę uznać należy jedynie części budowlane paneli (ogniw) fotowoltaicznych w postaci systemów mocowania paneli w postaci słupów, które będą podlegać w zakresie podatku od nieruchomości stawką 2% od ich wartości ustalonej stosownie do przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Zdaniem organu podatkowego podatkiem od nieruchomości objęty zostanie również grunt rolny zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej, a więc grunt zajęty przez system mocowania paneli w postaci słupów oraz cały teren przysłonięty panelami (ogniwami) fotowoltaicznymi oraz innymi urządzeniami niezbędnymi do ich prawidłowego funkcjonowania. Układ paneli fotowoltaicznych powoduje zasłonięcie niemalże całej powierzchni gruntu a dodatkowo urządzenia te posiadają system zmiany położenia tak aby kąt podania promieni słonecznych był jak najbardziej korzystny do produkcji energii elektrycznej. Takie działania powodują iż niemożliwe staje się prowadzenie opłacalnej produkcji rolnej, ze względu na ograniczony dostęp do tych obszarów maszyn rolniczych oraz odcięcie roślin od działania promieni słonecznych, również jakakolwiek hodowla zwierząt gospodarskich byłaby niemożliwa ze względu na zagrożenie zwierzętom i urządzeniom.

Działka nr            położona w obrębie miejscowości            na której prowadzona ma być inwestycja, zgodnie z danymi zawartymi w ewidencji gruntów i budynków            sklasyfikowana jest jako użytki rolne oraz grunty zadrzewione i zakrzewione.

Zgodnie z art.1 ustawy z dnia 15 listopada 1984r. (Dz.U. z 2017r., poz. 1892 ze zm.) 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 zgodnie z art. 2 ust. 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2017r., poz. 1785 ze zm.) opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają użytki rolne lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej, a więc przepis ten tworzy zasadę, zgodnie z którą podatek od nieruchomości obejmuje wszystkie nieruchomości gruntowe nieopodatkowane podatkiem rolnym lub leśnym.

W sytuacji, kiedy na gruntach objętych podatkiem rolnym będzie wykonywana działalność gospodarcza, wówczas zostaną one opodatkowane podatkiem od nieruchomości.

Pojęcie gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej, wyjaśnia Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 20 stycznia 2009r. sygn. Akt III SA/WA 2128/08 „, przez pojęcie gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej należy rozumieć faktyczne wykonanie konkretnych czynności, działań na gruncie powodujących dokonanie zamierzonych celów lub osiągnięcie konkretnego rezultatu związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą. Tym samym w kontekście przedmiotu opodatkowania u.p.o.l sformułowanie gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej oznacza, że na gruncie muszą być wykonywane rzeczywiste czynności składające się na prowadzenie działalności gospodarczej. Czynności te muszą być wykonywane w sposób trwały i tak, że w zasadzie wykluczają prowadzenie innej działalności, tj. rolniczej lub leśnej.

Również odpowiedź Ministra Finansów z dnia 30 września 2011r. na interpelację nr 24172 w sprawie sposobu opodatkowania terenu elektrowni słonecznej wskazuje, że „zgodnie z art. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984r. o podatku rolnym opodatkowaniu podatkiem rolnym podlegają grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolniczą. W sytuacji, gdy jedynie część gruntów rolnych znajdujących się w posiadaniu podatnika będzie faktycznie zajęta na prowadzenie działalności gospodarczej rozumianej jako zarobkowa działalność wytwórcza, budowlana, handlowa, usługowa oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin ze złóż, a także działalność zawodowa wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły (art. 1a pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w związku z art.2 ustawy z dnia 2 lipca 2004r. o swobodzie działalności gospodarczej- Dz. U. 2017r., poz. 2168 ze zm.), to wówczas grunty te będą podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości ze stawką jak dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej ( art.5 ust.1 pkt 1 lit. a) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych). Pozostała część użytków rolnych, która jedynie znajdzie się w posiadaniu przedsiębiorcy, lecz nie będzie zajęta na prowadzenie działalności gospodarczej, będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem rolnym.”

W momencie realizacji inwestycji tylko ta część gruntu, która jest faktycznie zajęta przez farmę fotowoltaiczną i tym samym przeznaczona na działalność gospodarczą będzie opodatkowana stawką podatku do nieruchomości wskazaną w art.5 ust.1 pkt 1 lit. a) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Niniejsza interpretacja wydawana jest w oparciu o przepisy prawa podatkowego obowiązujące na dzień złożenia wniosku w organie podatkowym i dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę.

**Pouczenie:**

Stronie przysługuje prawo wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu. Zgodnie z przepisami ustawy z dnia 30 sierpnia 2002r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2017r., poz. 1369 ze zm.) skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego wnosi się po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa. Skarga powinna zostać wniesiona w dwóch egzemplarzach w terminie 30dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie 60dni od dnia wniesienia tego wezwania. Skargi wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargo na adres: Wójt Gminy Jemielno, Jemielno 81 56 -209 Jemielno.

WÓJT GMINY  
JEMIELNO  
*Jan Uciniek*