

**RF.310.1.2020**

**Rock Capital Management Sp. z o.o.  
z siedzibą w Warszawie  
ul. Senatorska 2  
00-075 Warszawa**

## **INTERPRETACJA INDYWIDUALNA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO**

Wójt Gminy Howo-Osada działając na podstawie art. 14 j oraz 14 c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020r., poz. 1325 z późn. zm.) w związku z wnioskiem Rock Capital Management Sp. z o.o. z dnia 26 listopada 2020r. (wpłynął do Urzędu Gminy Howo-Osada 26 listopada 2020r.) o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego dotyczącego podatku od nieruchomości w zakresie:

1. określenia 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 (Dz.U. z 2019r., poz. 1170 z późn. zm.) , zwanej dalej u.p.o.l., a tym samym czy podlegają opodatkowaniu stawką podatku od wartości budowli zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 2 tej ustawy?
2. określenia czy panele (ogniwa) fotowoltaiczne są urządzeniami technicznymi posiadającymi części budowlane ( system mocowania w postaci kotw, palowania czy płyt betonowych) i czy wówczas przedmiotem opodatkowania będzie jedynie część budowlana obiektu (system mocowania paneli)?
3. określenia czy działka, na której posadowiona zostanie inwestycja, sklasyfikowana jako grunty rolne, pozostanie opodatkowana częściowo podatkiem rolnym a w części budowlanej podatkiem od nieruchomości ?
4. określenia podmiotu, który będzie podatnikiem w zakresie podatku rolnego oraz podatku od nieruchomości ?

## **UZASADNIENIE**

W dniu 26 listopada 2020r. wpłynął do tutejszego organu podatkowego wniosek o wydanie pisemnej interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości.

**W ww. wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny:**

Rock Capital Management Sp. z o.o. zamierza zostać udziałowcem nowo powstałej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, która będzie spółką celową, nazwaną dla celów niniejszego wniosku Spółką X.

- Spółka X będzie posiadała oddział z siedzibą na terenie Gminy Howo-Osada
- Spółka X zamierza wydzierżawić grunty położone w Gminie Howo-Osada w obr. 0004 i w obr. 0013 Sochy, sklasyfikowane w ewidencji gruntów jako użytki rolne.

Spółka Rock Capital Management Sp. z o.o. rozważa skutki podatkowe zarówno w zakresie podatku rolnego, jak też podatku od nieruchomości dla Spółki X. Spółka X zostanie powołana w celu realizacji na wydzierżawionych (lub użytkowanych na podstawie innego tytułu prawnego) gruntach inwestycji celu publicznego w postaci budowy zespołu urządzeń infrastruktury technicznej do konwersji energii promieniowania słonecznego na prąd elektryczny - tzw. farmy fotowoltaicznej wraz z niezbędną infrastrukturą towarzyszącą, a zatem prowadzić będzie działalność gospodarczą w zakresie pozyskiwania energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii.

Na wydzierżawionej nieruchomości, Spółka X zamierza wybudować elektrownię fotowoltaiczną o mocy do 16 MW wraz z niezbędną infrastrukturą techniczną oraz stacją transformatorową. Wysokość instalacji nie przekroczy 4 m, wykonane zostaną również minimum 4 miejsca postojowe na działce.

Głównymi składnikami inwestycji będą równoległe rzędy stołów pod ogniwa fotowoltaiczne z samymi ogniwami, które będą posadowione ponad poziomem gruntu na lekkich metalowych konstrukcjach wsporczych ( słupkach). Słupki będą wykonane z ocynkowanej stali, wbijane kafarem bezpośrednio do gruntu na głębokość od 1-1,8m w zależności od badań geologicznych terenu. Panele na stołach będą montowane na jednoosiowych trackerach, które operują przemieszczającymi się ogniwami ze wschodu na zachód. Zasada działania solar trackera polega na ustawianiu się urządzenia w takiej pozycji, która w danej chwili zagwarantuje odpowiednie ułożenie paneli względem Słońca.

Wykorzystywane do tego są najczęściej specjalne siłowniki oraz sterownik korzystający z aktualnych danych GPS.

Poszczególne rzędy stołów pod ogniwa fotowoltaiczne będą od siebie oddalone, w konsekwencji czego instalacja nie zajmie, całej, ciągłej powierzchni gruntu, lecz będzie występować w równoległych odcinkach z wolną przestrzenią pomiędzy jej składnikami. Pod ziemią przebiegać będzie okablowanie łączące instalację z istniejącą siecią operatora dostarczającego prąd elektryczny. Teren pod stołami pod ogniwa, z wyjątkiem zajętego przez słupki wsporcze, a także nad wykopany okablowaniem będzie wykorzystywany w miarę możliwości w celach rolniczych, podobnie, jak ewentualna infrastruktura drogowa, a wykorzystanie terenu dla celów rolniczych pozostanie na poziomie w około 90% powierzchni działki.

Zastosowane inwertery umożliwiają przetworzenie wygenerowanego poprzez panele prądu stałego na prąd przemienny. Przedmiotowe urządzenia zostaną zamocowane do gruntu za pomocą systemu kotew, palowania lub za pomocą tzw. szpilek stalowych. Sposób przytwierdzenia będzie umożliwiał w razie potrzeby wymontowanie paneli (ogniw) oraz inwerterów, jak również ich wymianę na inne urządzenia prądotwórcze, nie powodując przy tym uszczerbku dla całości inwestycji. Panele (ogniwa) 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. W panelu fotowoltaicznym zachodzi przemiana (konwersja) energii promieniowania słonecznego w energię elektryczną, panel fotowoltaiczny nie jest trwale związany z gruntem. Przedmiotowe panele zostaną przykręcone do konstrukcji wsporczej. Biorąc pod uwagę ten fakt należy podkreślić, iż panele (ogniwa) fotowoltaiczne posiadać będą część budowlaną ( kotwy, palowanie, betonowa płyta), do której zamocowane będą w sposób umożliwiających ich demontaż.

## **W związku z powyższym stanem faktycznym Spółka ma 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 (Dz.U. z 2019r., poz. 1170 z późn. zm.) , zwanej dalej u.p.o.l., a tym samym czy podlegają opodatkowaniu stawką podatku od wartości budowli zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 2 tej ustawy?
- 2.** czy panele (ogniwa) fotowoltaiczne są urządzeniami technicznymi posiadającymi części budowlane ( system mocowania w postaci kotw, palowania czy płyt betonowych) i czy wówczas przedmiotem opodatkowania będzie jedynie część budowlana obiektu (system mocowania paneli)?
- 3.** czy działka, na której posadowiona zostanie inwestycja, sklasyfikowana jako grunty rolne, pozostanie opodatkowana częściowo podatkiem rolnym a w części budowlanej podatkiem od nieruchomości ?
- 4.** określenie podmiotu, który będzie podatnikiem w zakresie podatku rolnego oraz podatku od nieruchomości ?

## **Stanowisko Spółki:**

### **Ad. 1**

Zdaniem wnioskodawcy, zamontowane panele (ogniwa) fotowoltaiczne oraz współpracujące z nimi przetwornice (inwertery) i transformatory nie stanowią budowli w myśl przepisów art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. i z uwagi na powyższe nie będą podlegać opodatkowaniu podatkiem od wartości budowli zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 2 tej ustawy.

Natomiast za budowle może zostać uznany jedynie system mocowania przedmiotowych paneli (ogniw) fotowoltaicznych do gruntu, w następstwie czego jedynie ta część będzie mogła stanowić przedmiot opodatkowania podatkiem od wartości budowli ( kotwy, fundamenty, betonowe płyty.

**Uzasadnienie:** 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 prowadzeniem działalności gospodarczej, przy czym na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości, ustawodawca wprowadził w art. 1a ust. 1 pkt 2 ww. ustawy legalną definicję budowli. Z art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wynika, że 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. Przepis ten wymienia dwie kategorie tj. obiekt budowlany i urządzenie budowlane. Ustawodawca definiując budowlę w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. odsyła do przepisów ustawy – Prawo budowlanego. Odesłanie to ma ograniczony zakres i dotyczy tylko rozumienia tych dwóch pojęć: „ obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury” oraz „urządzenie budowlane”. Z art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994r. Prawo budowlane ( Dz.U. z 2016r. poz. 290 ze zm.), zwanej dalej p.b. wynika, że obiektem budowlanym jest: budynek, budowla bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych; Obiektem budowlanym jest budowla, zdefiniowana w art. 3 pkt 3 p.b.

Zgodnie z tym przepisem 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.

Natomiast urządzenia budowlane zostały zdefiniowane w art. 3 pkt 9 p.b. jako 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. Należy zauważyć, że w żadnym z wymienionych wyżej katalogów nie zostały w sposób wyraźny wymienione panele czy ogniwa fotowoltaiczne. Analizowane przepisy zawierają jedynie przykładowe wyliczenie rodzajów budowli oraz urządzeń budowlanych. Co istotne te katalogi mają charakter otwarty. Oceny kwalifikacji paneli należy zatem dokonać w oparciu o następujące kryteria: budowę, wygląd oraz funkcję jaką spełniają. Na potwierdzenie powyższego warto wskazać wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 2 czerwca 2015 roku, sygn. akt: I SA/Go 1981/15, 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 także panele fotowoltaiczne.

Ponadto wskazać należy, że tak samo jak w przypadku elektrowni wiatrowych w przypadku paneli mamy do czynienia z odnawialnym źródłem energii. Istotnym także jest, że opisana przez stronę 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.

Panele (ogniwa) fotowoltaiczne są to elementy krzemowych płyt półprzewodnikowych pod wpływem promieniowania słonecznego które działają jako generatory energii elektrycznej. Dla celów ich stabilnego montażu posiadają odrębną wydzieloną część budowlaną jak wynika z opisu stanu przyszłego zawartego we wniosku: kotwy, betonowe płyty, palowanie. Część budowlana stanowi umocowanie dla elementów bezpośrednio służącym wytwarzaniu energii elektrycznej, które w razie potrzeby mogą być wymontowane, jak również zastępowane innymi urządzeniami prądotwórczymi, bez uszczerbku dla całości inwestycji. Farma fotowoltaiczna to zespoły paneli fotowoltaicznych. Panele fotowoltaiczne mogą być również mocowane na dachach budynków (obiektów budowlanych), które zapewniają dodatkowe źródło energii elektrycznej, czy też służą wytwarzaniu energii elektrycznej celem jej wprowadzenia do sieci energetycznej. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Opolu w wyroku z dnia 13 czerwca 2014r., sygn. akt SA/Op 1327114 zwrócił uwagę na różnorodność sposobu mocowania ogniwa fotowoltaicznych. Mogą bowiem być to dachy, a także ściany budynków, płyty fundamentowe, stopy fundamentowe, kotwy czy też jakiegokolwiek inne elementy konstrukcyjne spełniające

funkcje stabilizujące urządzenie, pozwalając na jego bezpieczne i użytkowe wykorzystanie, zasadnym zatem jest uznanie, że w świetle art. 3 ust. 3 p.b. panele (ogniwa) fotowoltaiczne, które pod wpływem promieniowania świetlnego działają jako generatory energii elektrycznej, stanowią urządzenia techniczne nie mogące 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 p.b. oraz art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. podlegać będą wyłącznie jako budowla ich fundamenty (trwale mocowania) jako odrębna część przedmiotów składająca się na całość użytkową. Co istotne stanowisko powyższe jest powszechnie akceptowane w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego. W tym miejscu przywołać należy chociażby wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 grudnia 2018r., sygn.. akt: FSK 1275/18. Reasumując, brak jest podstaw do przyjęcia, że panel fotowoltaiczny jest budowlą stosownie do przepisu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o str. 6 podatkach i opłatach lokalnych, a zatem nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Panele fotowoltaiczne są generatorami prądu i nie mieszczą się również w pojęciu urządzenia budowlanego, stanowią więc urządzenia techniczne i nie są przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Za budowle uznaje się jedynie części budowlane paneli fotowoltaicznych w postaci specjalnego systemu kotew, palowania czy płyt betonowych i jedynie w takim zakresie podlegają one podatkowi od nieruchomości.

## **Ad.2**

Zdaniem Wnioskodawcy panele fotowoltaiczne są urządzeniami technicznymi posiadającymi części budowlane w postaci pali lub kotew do mocowania w gruncie i tylko te części budowlane podlegają opodatkowaniu stawką podatku od wartości budowli (kotwy, fundamenty, betonowe płyty).

**Uzasadnienie:** Regulacje zawarte w ustawie o gospodarce nieruchomościami oraz ustawie – Prawo energetyczne. Zgodnie z art. 143 ust. 2 ustawy o gospodarce nieruchomościami przez budowę urządzeń infrastruktury technicznej rozumie się budowę drogi oraz wybudowanie pod ziemią, na ziemi albo nad ziemią przewodów lub urządzeń wodociągowych, kanalizacyjnych, ciepłowniczych, elektrycznych, gazowych i telekomunikacyjnych. Z kolei z definicji pojęcia urządzenia zawartej w art. 3 pkt 9 ustawy – Prawo energetyczne wynika, że przez urządzenia te należy rozumieć urządzenia techniczne stosowane w procesach energetycznych. Po myśli art. 3 pkt 7 tej ustawy, procesy energetyczne to techniczne procesy w zakresie wytwarzania, przetwarzania, przesyłania, magazynowania, dystrybucji oraz użytkowania paliw lub energii. Pojęcie infrastruktury nie ogranicza się zatem jedynie do urządzeń służących do przesyłu energii elektrycznej, ale także obejmuje urządzenia, które służą do jej wytwarzania.

Ponadto Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi w orzeczeniu z dnia 16 lipca 2019r. wskazał, że zgodnie z definicją encyklopedyczną, infrastruktura techniczna to urządzenia przesyłowe i związane z nimi obiekty w zakresie energetyki, dostarczania ciepła, wody, usuwania ścieków i odpadów, transportu, itp. Tym samym i wykładnia językowa (gramatyczna), której zasady nakazują w przypadku braku definicji legalnej danego pojęcia nadawać mu znaczenie możliwie najbliższe potocznemu rozumieniu danego wyrazu lub zwrotu, pozwala na uznanie, iż elektrownie wiatrowe mieszczą się w językowej definicji pojęcia „infrastruktura techniczna”. Skoro zatem elektrownie wiatrowe (urządzenia o dużych rozmiarach i dominujące nad powierzchnią) stanowią urządzenia infrastruktury technicznej w rozumieniu art. 61 ust. 3 ustawy planistycznej, to brak jest jakichkolwiek podstaw do odmiennego traktowania instalacji fotowoltaicznej, które są mniejsze i mniej inwazyjne a jednocześnie posiadają tożsame funkcjonalności.

### **Ad.3**

Przedstawiając własne stanowisko w sprawie, odnośnie pytania nr 3, Wnioskujący stoi na stanowisku, że zgodnie z przepisem art.2 ust. 2 u.p.o.l. teren faktycznie niezajęty na prowadzenie działalności gospodarczej nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

**Uzasadnienie:** Skoro inwestycja w postaci instalacji fotowoltaicznej z elementami powiązаныmi, zgodnie z powyższym opisem, nie zajmie całego terenu tej nieruchomości, to w miejscach niezajętych, w tym pod stołami pod ogniwa fotowoltaiczne, brak będzie podstawy faktycznej oraz prawnej, dla zastosowania opodatkowania podatkiem od nieruchomości tego gruntu. Miejsca niezajęte będą prawdopodobnie w dalszym ciągu wykorzystywane rolniczo. W tym zakresie, grunt utrzyma swój dotychczasowy status, co zdaniem wnioskodawcy nie powoduje powstania obowiązku w podatku od nieruchomości.

Podatkiem od nieruchomości, zdaniem Wnioskującego powinien być objęty grunt jedynie pod konstrukcjami wsporczymi pod panele fotowoltaiczne, z wyłączeniem powierzchni rzutu samych paneli (znajdą się one w wysokości nad gruntem), pod miejscami postojowymi oraz pod wolnostojącą stacją transformatorową. W tej sytuacji nie zaistnieje konieczność wyłączenia tych gruntów z produkcji rolnej – ani w sensie faktycznym, ani w sensie prawnym – nie będzie na nich prowadzona działalność inna niż rolnicza, stąd brak podstaw do zmiany formy opodatkowania.

### **Ad.4**

Zdaniem Wnioskodawcy:

1. Podatnikiem podatku od nieruchomości, należnego od gruntu, na którym zlokalizowana będzie elektrownia fotowoltaiczna, będzie podmiot wydierzawiający grunt.
2. Podatnikiem podatku od nieruchomości od wszystkich elementów (obiektów) elektrowni fotowoltaicznej, w tym elementów stacji elektroenergetycznej (budynku obsługi technicznej, budynku rozdzielni, jednopolowej rozdzielni napowietrznej wraz z infrastrukturą techniczną, utwardzenia terenu, oświetlenia terenu oraz ogrodzenie terenu) będzie Spółka X.

**Uzasadnienie:** Obowiązek podatkowy wynika z ustawy podatkowej i jest niezależny od woli stron (podatnika czy organu podatkowego). Oznacza to, że obowiązek ten nie może być także wolą stron modyfikowany. Innymi słowy strony umowy (np. najmu, dzierżawy, użyczenia) nie mogą „porozumieć się” która z nich będzie zobowiązana do zapłaty podatku. Stanowisko to prezentowane jest zarówno w literaturze przedmiotu (L. Etel (w: ) L. Etel, R. Dowgier, G. Liszewski, M. Popławski, S. Presnarowicz Prawo podatkowe, L. Etel (red.), Warszawa 2005, s. 128), jak i orzecznictwie sądowo – administracyjnym.

W wyroku NSA z 25 listopada 1992r. skład orzekający stwierdził, że treść umowy cywilnoprawnej ma skutek wyłącznie pomiędzy stronami tej umowy i nie może modyfikować treści obowiązku podatkowego, który jest stosunkiem administracyjnoprawnym między poszczególnymi podatnikami a budżetem państwa i kształtowany jest bezpośrednio przez normy prawa podatkowego. W świetle przepisów prawa podatkowego brak jest podstaw do tego by podmiot występujący w charakterze podatnika mógł w drodze umowy z osobą trzecią uwolnić się w stosunku do Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego z ciężących na nim obowiązków i przenieść te obowiązki na osobę trzecią.

1. Także w wyroku WSA w Krakowie z 12 grudnia 2008r. stwierdzono, że żadne postanowienia umowne nie mogą modyfikować obowiązków podatkowych wynikających z mocy ustawy. Z art. 217 Konstytucji RP wynika bowiem m.in. że określenie podmiotów opodatkowania następuje w drodze ustawy. W odniesieniu do podatku od nieruchomości o tym, kto jest podmiotem opodatkowania zdecydował ustawodawca w ustawie z 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (podobnie w ustawie o podatku rolnym). Zapisy umowy dzierżawy mogą natomiast stanowić podstawę roszczeń przed sądami powszechnymi.
2. Zarówno u.p.o.l. jak i u.p.r. wyraźnie wskazują, iż podatnikiem odpowiednio podatku od nieruchomości i podatku rolnego jest w pierwszej kolejności właściciel przedmiotu opodatkowania. Dzierżawca może nim być jeżeli grunt, budynek lub jego część oraz budowla lub jej część stanowi własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Zatem podatnikiem od gruntów będzie ich właściciel, w tym wypadku potencjalny wydzierżawiający. Natomiast, jeżeli chodzi o obiekty zlokalizowane na gruncie podmiotu wydzierżawiającego i związany z tym obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości podatnikiem w tym wypadku będzie Spółka X.

### **Stanowisko organu:**

Na wstępie należy zaznaczyć, iż specyfika postępowania w sprawie wydania pisemnej interpretacji polega, jak trafnie wskazał Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie w wyroku z dnia 18 stycznia 2012r. sygn. I SA/OI 678/11, m.in. na tym, że organ podatkowy rozpatruje sprawę tylko i wyłącznie na podstawie stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę oraz wyrażonej przez niego oceny prawnej. Opisany we wniosku stan faktyczny sprawy może odnosić się do zdarzeń już zaistniałych lub zdarzeń przyszłych. Dlatego też organ podatkowy nie przeprowadza w tego rodzaju sprawach postępowania dowodowego, ograniczając się do analizy okoliczności faktycznych podanych we wniosku i w stosunku tylko do tych okoliczności wyraża następnie swoje stanowisko, które powinno być jednak ustosunkowaniem się do poglądu (stanowiska) prezentowanego w danej sprawie przez wnioskodawcę.

Interpretacja dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

Zasady opodatkowania budynków i budowli uregulowane są w ustawie z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2019r., poz. 1170 z późn. zm.) i ustawie z dnia 7 lipca 1994r. prawo budowlane ( Dz. U. z 2020r., poz. 1333 z późn. zm.).

Zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają: grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Stosownie do art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych 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.

Na podstawie ustawy z dnia 7 lipca 1994r. – Prawo budowlane (Dz. U. z 2020r., poz. 1333 z późn. zm.) 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 i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową;

**Urządzenie techniczne** jest urządzeniem budowlanym podlegającym opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jak od budowli gdy;

- a) jest związane z obiektem budowlanym,
- b) zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

W świetle przedstawionego przez wnioskodawcę stanu faktycznego i prawnego w odniesieniu do **pytania 1 i 2 wniosku**, organ podatkowy stoi na stanowisku, że panele fotowoltaiczne nie są budowlami w rozumieniu przepisów art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.

**W tym zakresie organ podziela stanowisko prawne Wnioskodawcy uznając je za prawidłowe.**

**Uzasadnienie:** Organ podatkowy wydając interpretację prawną oparł się na przytoczonym stanie faktycznym i podzielił stanowisko, 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 ich części budowlane wskazane przez Spółkę. W konsekwencji w takim zakresie mogą podlegać podatkowi od nieruchomości.

NSA w wyroku z dnia 18 grudnia 2018r. sygn.. akt II FSK 1275/18 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 instalacje produkcyjną, w skład której wchodzi urządzenia techniczne przetwarzające energię słoneczną na energię elektryczną. Jednakże budowa analizowanego urządzenia paneli oraz funkcja jaka 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.”

### **Ad.3**

Zgodnie z art. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2020r., 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 gospodarczej innej niż działalność rolnicza.

Organ podatkowy w odniesieniu do opodatkowania użytków rolnych zajętych pod farmę fotowoltaiczną stoi na stanowisku, iż zaprezentowana przez Wnioskodawcę w przedstawionym stanie faktycznym **interpretacja prawna jest błędna.**

**Uzasadnienie:** Zdaniem organu umiejscowienie farmy fotowoltaicznej wymaga dość znacznego areалу gruntów. Wynika to przede wszystkim z wielkości „pola” zajmowanego przez panele umiejscowione na konstrukcjach wsporczych oraz części wykorzystywanej na pozostałą infrastrukturę techniczną elektrowni.

Organ podatkowy stoi na stanowisku, że w przedmiotowej sprawie za grunty zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej należy uznać nie tylko powierzchnię faktycznie zajętą przez zainstalowane panele fotowoltaiczne i inne urządzenia niezbędne dla ich prawidłowego funkcjonowania, ale również przestrzeń dzielące rzędy paneli fotowoltaicznych. Należy zauważyć, że pełne wykorzystanie potencjału paneli wymaga odstępów na tyle dużych, aby poszczególne panele fotowoltaiczne nie zacięniały się wzajemnie.

Poza tym istnieje konieczność zabezpieczenia wolnej przestrzeni na prowadzenie wszelkich czynności porządkowych, naprawczych i konserwacyjnych w celu prawidłowego funkcjonowania poszczególnych obiektów farmy. W ten sposób dochodzi do wyraźnego wyodrębnienia użytku rolnego na zajęcie na wykonywanie działalności gospodarczej.

W tym zakresie godny uwagi jest wyrok WSA w Lublinie z dnia 13.04.2018r. sygn. ISA/Lu 26/18. Zdaniem składu orzekającego 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 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 fotowoltaicznych) nie wiążą się z bezpośrednią ingerencją w grunt i tym samym nie kolidują z możliwością uprawiania terenów, nie wyklucza kwalifikacji gruntów jako „zajętych na działalność gospodarczą” w rozumieniu art. 2 ust. 2 u.p.o.l. Ponadto WSA w Lublinie podkreślił, że nie tylko grunt znajdujący się bezpośrednio pod panelami fotowoltaicznymi „bierze udział” w wytwarzaniu energii, ale również odstępy pomiędzy zainstalowanymi panelami zapewniają sprawne i efektywne wykorzystanie paneli.

Utrzymywanie w należyтым porządku przestrzeni pomiędzy obiektami farmy fotowoltaicznej jest konieczne dla ich prawidłowej eksploatacji. Wykaszenie roślinności na tych obszarach ma charakter porządkowy, a ewentualne pozyskanie jej dla celów rolniczych odbywa się niejako przy okazji.

Niezależnie od powyższego układ paneli fotowoltaicznych powoduje zasłonięcie niemalże całej powierzchni gruntu co powoduje odcięcie ewentualnych roślin od bezpośredniego działania promieni słonecznych i ma bezpośredni wpływ na możliwość prowadzenia uprawy roślin. Ponadto zbiory zasianych traw ze względów technicznych będą niemożliwe albowiem żadna maszyna rolnicza nie wejdzie na tak zagospodarowany grunt rolny, a ewentualne wykorzystanie gruntu do wypasania bydła nie jest możliwe ze względu zagrożenia dla zwierząt i urządzeń.

Trudno jest również zakładać, że wzniesiona konstrukcja wraz z panelami stanowi ochronę zwierząt (owadów) przed nadmiernym promieniowaniem słonecznym.

A zatem w przedmiotowej sprawie mając na uwadze przytoczone na wstępie przepisy, gdy dany grunt jest zajęty – nawet w części – na działalność inną niż rolnicza, to grunt ten niezależnie od klasyfikacji w ewidencji gruntów i budynków powinien być opodatkowany podatkiem od nieruchomości. W sytuacji, w której na danej działce prowadzona jest działalność „rolnicza” (wysiew traw) oraz jednocześnie inna działalność – to nie sposób uznać, iż taka nieruchomość gruntowa winna być opodatkowana podatkiem rolnym z przyczyn wskazanych powyżej.

#### **Ad.4**

W świetle przedstawionego przez wnioskodawcę stanu faktycznego i prawnego w odniesieniu do **pytania 4 wniosku**, organ podatkowy w **tym zakresie podziela stanowisko prawne Wnioskodawcy uznając je za prawidłowe.**

1. Podatnikiem podatku od nieruchomości, należnego od gruntu, na którym zlokalizowana będzie elektrownia fotowoltaiczna, będzie podmiot wydierzawiający grunt.
2. Podatnikiem podatku od nieruchomości od wszystkich elementów (obiektów) elektrowni fotowoltaicznej, w tym elementów stacji elektroenergetycznej (budynku obsługi technicznej, budynku rozdzielni, jednopolowej rozdzielni napowietrznej wraz z infrastrukturą techniczną, utwardzenia terenu, oświetlenia terenu oraz ogrodzenie terenu) będzie Spółka X.

**Uzasadnienie:** Prawidłowe ustalenie kto jest podatnikiem na pozór wydaje się proste, bowiem co do zasady jest nim właściciel gruntu, budynku lub budowli. W polskim prawie cywilnym ogólną zasadą jest, że właściciel gruntu z prawnego punktu widzenia jest automatycznie właścicielem budynków i budowli zlokalizowanych na należącym do niego terenie (osobie która je wybudowała przysługuje jedynie roszczenie o zwrot równowartości poczynionych nakładów). Ta zasada ogólna może jednak zostać zmieniona przez bardziej szczegółowe przepisy. Właśnie ze względu na szczególne regulacje, w przypadku elektrowni fotowoltaicznej sprawa się nieco komplikuje. Zgodnie bowiem z przepisami Kodeksu cywilnego (art. 49 k.c.), wspomniana powyżej zasada nie ma zastosowania w odniesieniu do urządzeń służących do doprowadzania lub odprowadzania między innymi energii elektrycznej oraz innych urządzeń podobnych, jeżeli wchodzi w skład przedsiębiorstwa. Odnosząc te przepisy do farm fotowoltaicznych, w naszej ocenie wszystkie obiekty składające się na elektrownie służą do doprowadzania i odprowadzania energii elektrycznej i wchodzi w skład przedsiębiorstwa inwestora. W związku z tym, powinny one być uznane za własność inwestora, a nie właściciela gruntu. Dotyczy to zarówno urządzeń wchodzących w skład farmy fotowoltaicznej (ogniwa fotowoltaiczne, inwertery, transformatory), jak i części budowlanych tych urządzeń (systemy nośne, budynki obsługi technicznej, budynki rozdzielni, jednopolowej rozdzielni napowietrznej

wraz z infrastrukturą techniczną, utwardzenia terenu, oświetlenia terenu oraz ogrodzenie terenu).

W ocenie organu podatkowego, wszystkie obiekty wchodzące w skład farmy fotowoltaicznej, połączone są w pewną całość użytkową, więc podatnikiem zarówno w odniesieniu do budowli, jak i budynków, powinien być inwestor.

**Pouczenie:**

Interpretacja dotyczy zaistniałego stanu faktycznego i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

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

Wnioskodawcy przysługuje prawo wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się w terminie 30 dni od dnia doręczenia interpretacji (art. 53 § 1 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi) za pośrednictwem Wójta Gminy Iłowo-Osada ( art. 54 § 1 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi).

Otrzymują:

1.adresat

2.a/a

Wójt Gminy Iłowo-Osada  
mgr Sebastian Cichocki