

Włoszczowa, dnia 18.02.2021r.

Znak: FN.310.1.2020

Interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego

Burmistrz Gminy Włoszczowa działając na podstawie art.14j §1 i § 3, art. 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja Podatkowa (Dz. U. z 2020r. 1325 ze zm.) w związku z art. 1c ustawy z dnia 12 stycznia 1991r o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2019r. 1170 z późn. zm.), po rozpatrzeniu wniosku z dnia 26 listopada 2020r. o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od nieruchomości w zakresie opodatkowania elektrowni fotowoltaicznej

Burmistrz Gminy Włoszczowa działając jako organ podatkowy :

postanawia

1/ uznać za prawidłowe stanowisko Wnioskodawcy, iż zamontowane panele (ogniwa) fotowoltaiczne oraz współpracujące z nimi przetwornice(inwertery) i transformatory nie stanowią budowli w myśl art. 1 a ust.1 pkt.2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019r. poz. 1170 ze zm.) i z uwagi na powyższe nie będą podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości od wartości budowli zgodnie z art. 5 ust.1 pkt.3 tej ustawy. Za budowle natomiast 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) ;

2/uznać za prawidłowe stanowisko Wnioskodawcy, że panele fotowoltaiczne są urządzeniami technicznymi posiadającymi części budowlane w postaci paliw lub kotew do mocowania w gruncie i tylko te części budowlane podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości od wartości budowli (kotwy, fundamenty, betonowe płyty);

3/uznać za nieprawidłowe stanowisko Wnioskodawcy , iż działka na której posadowiona zostanie inwestycja sklasyfikowana jako grunty rolne, pozostanie opodatkowana częściowo podatkiem rolnym a w części budowlanej podatkiem od nieruchomości;

4/uznać za prawidłowe stanowisko Wnioskodawcy, że podatnikiem podatku od nieruchomości, należnego od gruntu, na którym zlokalizowana będzie elektrownia fotowoltaiczna będzie właściciel gruntu (podmiot wydierżawiający grunt).

Podatnikiem podatku od nieruchomości od wszystkich elementów (obiektów) elektrowni fotowoltaicznej, w tym elementów stacji elektroenergetycznej(budynku obsługi technicznej, budynku rozdzielni, jednofazowej rozdzielni napowietrznej wraz z infrastrukturą techniczną, utwardzenia terenu , oświetlenia terenu oraz ogrodzenia terenu) będzie Spółka , o ile sfinansowała ich budowę.

UZASADNIENIE

złożyła w dniu 26 listopada 2020r. wniosek o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w sprawie dotyczącej podatku od nieruchomości w zakresie opodatkowania elektrowni fotowoltaicznej.

Burmistrz Gminy Włoszczowa pismem z dnia 21 grudnia 2020r. znak FN.310.1.2020 wezwał wnioskodawcę do uzupełnienia braków formalnych złożonego wniosku.

Pismem z dnia 19 grudnia 2020r. (data wpływu 21.12.2020r.) Spółka uzupełniła wniosek o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego.

W dniu 5 stycznia 2021r. organ podatkowy ponownie wezwał Spółkę do doprecyzowania opisu sprawy o podanie informacji jak zostanie wykazany teren działki na realizację inwestycji tj. elektrowni fotowoltaicznej we wniosku o wydanie pozwolenia na budowę (prawo do terenu na cele budowlane). Spółka nie udzieliła żadnych informacji.

Należy zauważyć , że zgodnie z art. 14b § 3 ustawy Ordynacja podatkowa , składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Powyższa regulacja nakłada na wnioskodawcę obowiązek przedstawienia stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego) w sposób wyczerpujący, co wiąże się z koniecznością podania wszystkich jego elementów istotnych z punktu widzenia możliwości oceny przez organ stanowiska wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego). Zatem stan faktyczny (zdarzenie przyszłe) przedstawiony we wniosku musi zawierać wszystkie te informacje, które są niezbędne do zajęcia stanowiska przez organ.

Dlatego w dniu 05.01.2021r. organ podatkowy pismem znak FN.310.1.2020 ponownie wezwał Wnioskodawcę do uzupełnienia wniosku o informację, jak zostanie wykazany teren działki (jaka część zagospodarowania terenu) na realizację w/w inwestycji we wniosku o wydanie pozwolenia na budowę – prawo do terenu na cele budowlane. Na wezwanie organu

podatkowego Wnioskodawca nie udzielił żadnej informacji. Wydając interpretację podatkową organ podatkowy nie znał powierzchni gruntów pod inwestycję i w tym zakresie oparł się na przedstawieniu opisu stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego we wniosku z dnia 26 listopada 2020r.

We wniosku o wydanie interpretacji podatkowej Spółka przedstawiła następujący stan faktyczny i zdarzenie przyszłe.

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
- Spółka X zamierza wydzierżawić grunty położone w , sklasyfikowane w ewidencji gruntów jako użytki rolne.

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 1-1,8 m 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 odcinających 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 wkopanym 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 umożliwiający ich demontaż.

W związku z planowaną inwestycją Spółka wystąpiła o wydanie interpretacji podatkowej w zakresie odpowiedzi na n/w pytania:

1. czy panele (ogniwa) fotowoltaiczne są budowlami w rozumieniu przepisów art. 1 a ust.1 pkt.2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych, zwanej dalej u.p.o.l., a tym samym czy podlegają opodatkowaniem stawką podatku od wartości budowni 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. określenie podmiotu, który będzie podatnikiem w zakresie podatku rolnego oraz podatku od nieruchomości.

Stanowisko wnioskodawcy 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 budowlę 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).

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. 1 a ust. 1 pkt 2 ww. ustawy legalną definicję budowli. Z art. 1 a 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. 1 a ust. 1 pkt 2 u.o.p.l. odsyła do przepisów ustawy — Prawa 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 1994 r. Prawo budowlane (tekst jednolity: 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 budowle 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 użytkowa. 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 Sadu 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 2014 r., sygn. akt. SA/Op1327114 zwrócił uwagę na różnorodność sposobu mocowania ogniw 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.o.p.l. w związku z art. 3 pkt 3 i pkt 9 p.b. oraz art. 4 ust. 1 pkt 3 u.o.p.l. podlegać będą wyłącznie jako budowla ich fundamenty (trwale mocowanie) 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 2018 r., sygn. akt: II 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).

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 językową (gramatyczną), 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

Przedstawiające 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 powiązanymi, 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 dalszych 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, stad brak podstawy do zmiany formy opodatkowania.

Ad.4

Zdaniem Wnioskodawcy :

- 1. Podatnikiem podatku od nieruchomości, należnego od gruntu, na którym zlokalizowana będzie elektrownia fotowoltaiczna, będzie podmiot wydierżawiający grunt.**
- 2. Podatnikiem podatku od nieruchomości od wszystkich elementów (obiektów) elektrowni fotowoltaicznej, w tym elementów stacji elektroenergetycznej (budynku obsługi technicznej, budynku rozdzielni, jednofazowej rozdzielni napowietrznej wraz z infrastrukturą techniczną, utwardzenia terenu, oświetlenie 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 NSAz 25 listopada 1992 r. 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 ciążących na nim obowiązków i przenieść te obowiązki na osobę trzecią.

Także w wyroku WSA w Krakowie z 12 grudnia 2008 r. stwierdzono, że żadne postanowienia umowne nie mogą modyfikować obowiązków podatkowych wynikających z mocy ustawy. Z art. 217 Konstytucji RP wynika bowiem m. in. że określanie 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 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (podobnie w ustawie o podatku rolnym). Zapisy umowy dzierżawy mogą natomiast stanowić podstawę roszczeń przed sądami powszechnymi.

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.

Zwracając się z wnioskiem o interpretację powyższych przepisów podatkowych Spółka Wnioskująca pragnie jeszcze raz podkreślić, że projektowane przedsięwzięcie stanowić będzie **inwestycję celu publicznego**.

Celem publicznym wg. ustawy o gospodarowaniu nieruchomościami są między innymi budowa oraz utrzymanie obiektów i urządzeń służących ochronie środowiska.

Dla uznania przedsięwzięcia za cel publiczny nie ma przy tym znaczenia podmiot realizujący inwestycję a jedynie jej przedmiot. Cel publiczny może być realizowany przez podmiot prywatny i w celach komercyjnych.

Instalacja fotowoltaiczna zdecydowanie jest jedną z najpopularniejszych współczesnych odnawialnych źródeł energii, które pozwala na zmniejszenie emisji CO₂ oraz nie stwarza zagrożenia toksykologicznego dla środowiska. Farmy elektrowni wiatrowych, które należą do grupy OZE i nie emitują szkodliwych substancji do środowiska, mają jedną poważną wadę, którą jest wielkość konstrukcji pojedynczej turbiny wiatrowej, gdzie samo skrzydło wirnika turbiny może mieć około pięćdziesięciu metrów a wysokość turbiny nawet blisko 200 metrów. Pokazuje to wyższość rozwiązania budowy instalacji fotowoltaicznej planowanej do realizacji przez Spółkę X gdyż konstrukcje, na których panele fotowoltaiczne są montowane, nie przewyższają kilku metrów. Daje to również przewagę ogniw słonecznych nad innymi rozwiązaniami, ponieważ rozmieszczenie instalacji fotowoltaicznej może być realizowane w bardziej zurbanizowanych lokalizacjach. Jeszcze jedną niewątpliwą zaletą farm fotowoltaicznych jest brak jakichkolwiek uporczywych dźwięków podczas ich działania. W przeciwieństwie do innych rozwiązań panele fotowoltaiczne nie posiadają żadnych mechanicznych elementów, które mogłoby narazić okoliczne sąsiedztwo (w tym pobliską faunę) na niedogodności akustyczne, jak również oddziaływanie infradźwięków. Pozyskiwanie energii z ogniw słonecznych niewątpliwie służy ochronie środowiska, ponieważ ta technologia nie wykorzystuje żadnych konwencjonalnych paliw. Dodatkowym atutem do stworzenia farmy fotowoltaicznej jest fakt, iż dostawca prądu (jakim się owa farma staje) jest blisko odbiorców.

Dzięki temu przerwy w dostawach energii występują niezwykle rzadko. Jednakże w przypadku awarii, przerwy są krótkie, ponieważ łatwo zastąpić uszkodzone fragmenty nowymi modułowymi konstrukcjami. Ażurowa konstrukcja stelaży pod panele fotowoltaiczne zajmuje niewiele miejsca na podłożu, na którym jest osadzona. Zyskujemy dzięki temu dodatkową przestrzeń, którą można zagospodarować np.: do wypasu trzody okolicznych rolników. Zastosowane rozwiązanie pozwala uzyskać „ekologiczny” prąd. Linie kablowe i urządzenia do produkcji energii, w tym z OZE kwalifikują się, jako cel publiczny w rozumieniu art. 6 ustawy o gospodarce nieruchomościami.

Stanowisko organu podatkowego

Ad.1

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 art. 1a ust.1 pkt.2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, są urządzeniami technicznymi posiadającymi części budowlane w postaci pali i kotew do mocowania w gruncie i tylko te części budowlane podlegają opodatkowaniu jako budowle.

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

Organ podatkowy wydając interpretację prawną oparł się na przytoczonym stanie faktycznym i zdarzeniu przyszłym opisanym we wniosku.

Interpretacji art.1a ust.1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019r. poz. 1170 ze zm.) w zw. z art.3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2020r. poz. 1333 ze zm.) należy dokonać z uwzględnieniem stanowiska jakie zaprezentował Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 września 2011r. sygn. akt P/33/09, w świetle m.in. którego za budowle w rozumieniu przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, mogą być uznane jedynie budowle wymienione bezpośrednio w art.3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane, w innych przepisach tej ustawy lub załączniku do niej, będące wraz z instalacjami i urządzeniami obiektem budowlanym, o którym mowa w art. 3 pkt 1 lit b ustawy Prawo budowlane, czyli pod warunkiem że stanowią one całość techniczno-użytkową oraz jedynie urządzenia techniczne scharakteryzowane w art.3 pkt 9 ustawy Prawo budowlane, lub w innych przepisach tej ustawy albo w załączniku do niej.

Budowlą wg art.1a ust.1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jest obiekt budowlany w rozumieniu 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.

Definicję budowli zawiera także art.3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994r. – Prawo budowlane (Dz.U. z 2019r. poz.1186 z późn. zm.), zgodnie z którym budowlami są obiekty budowlane niebędące budynkami lub obiektami małej architektury, takie jak: "...(...) wolnostojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, (...) a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową."

Art. 3 pkt 9 prawa budowlanego definiuje natomiast urządzenie budowlane 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. W przytoczonych definicjach nie zostały w sposób wyraźny wymienione panele(ogniwa)fotowoltaiczne, a ww. przepisy zawierają jedynie przykładowe wyliczenia rodzajów budowli oraz urządzeń budowlanych a więc oba katalogi mają charakter otwarty, a w rozpoznawanej sprawie panele nie są związane z obiektem budowlanym.

Zatem oceny kwalifikacji paneli (ogniw) fotowoltaicznych zdaniem WSA w Gorzowie Wlkp. - wyrok z dnia 2 czerwca 2015r. o sygn. I SA/Go 198/15 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 ani z wyglądu ani z budowy, ponadto spełniają różne funkcje, a żaden z przykładów nie spełnia funkcji zamiany energii słonecznej na elektryczną, ani zamiany innej energii. Kryterium zamiany, czy wytwarzania energii występuje jedynie 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 sąd wskazał, że tak samo jak w przypadku elektrowni wiatrowych w przypadku paneli mamy do czynienia z odnawialnym źródłem energii. Istotnym jest również łatwość demontażu paneli i możliwość zamiany na inny element prądotwórczy. Cecha ta wyraźnie odróżnia panele od przykładów obiektów budowlanych. W świetle powyższego, w ocenie sądu budowa analizowanego urządzenia „paneli”, które są elementami krzemowych płyt półprzewodnikowych zamocowanymi do gruntu za pomocą systemu kotew, palowania, czy płyt betonowych oraz funkcja jaką spełniają – zamiana energii słonecznej na elektryczną, sprawiają że należy za budowle uznać jedynie ich części budowlane.

W konsekwencji tylko w takim zakresie podlegają podatkowi od nieruchomości.

Również WSA w Opolu w wyroku z dnia 16 października 2013r. sygn. akt I SA/Op 327/13 oraz w wyroku z 13 czerwca 2014r. sygn. I SA/Op 327/14 wskazał m.in., że „w rzeczywistości nie ma czegoś takiego jak obiekt budowlany w postaci elektrowni słonecznej. Istnieją tylko urządzenia paneli (ogniw) fotowoltaicznych, które przetwarzając energię promieniowania słonecznego w energię elektryczną, oddają ją bezpośrednio do sieci elektroenergetycznej.”

W ocenie sądu panele fotowoltaiczne nie stanowią budowli albo urządzeń budowlanych i w konsekwencji nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, jako budowla. Przedmiotem tej daniny może być wyłącznie system mocowania przedmiotowych urządzeń technicznych do gruntu (tj. kotew, fundamenty, betonowe płyty czy też inne elementy konstrukcyjne, które spełniają funkcję stabilizacyjną urządzenia) jako części budowlane urządzeń technicznych.

Podobnie orzekł NSA w wyroku z 18 grudnia 2018r. sygn. akt II FSK1275/18. Sąd 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 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 budowlę uznać jedynie ich części budowlane o ile je posiadają. W konsekwencji w takim zakresie mogą podlegać podatkowi od nieruchomości.”

Reasumując, organ podatkowy stoi na stanowisku, iż systemy fotowoltaiczne, kwalifikowane jako instalacje produkcyjne stanowiące zabudowę przemysłową inaczej zespół paneli fotowoltaicznych wraz z układami połączeń pomiędzy nimi stanowi instalację produkcyjną, w skład której wchodzi urządzenia techniczne przetwarzające energię słoneczną na energię elektryczną. Za budowlę należy uznać jedynie ich części budowlane, stanowiące system mocowania urządzeń do gruntu.

Ad.3

W odniesieniu do pytania 3 wniosku, organ podatkowy stoi na stanowisku, że 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 całość gruntu będącego w posiadaniu Spółki, który podlegać będzie opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości według stawki podatkowej wskazanej w art. 5 ust.1 pkt.1 lit.a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegać będzie także droga wewnętrzna w tej części, w jakiej przebiega ona przez obszar wyłączony z działalności rolniczej na cele elektrowni fotowoltaicznej.

W tym zakresie organ podatkowy nie podziela stanowiska Wnioskodawcy uznając je za nieprawidłowe.

Zgodnie z informacją zawartą we wniosku, Spółka ma zamiar wybudować na wydzierżawionej nieruchomości elektrownię fotowoltaiczną o mocy do 16 MW wraz z niezbędną infrastrukturą techniczną oraz stacją transformatorową. Wysokość instalacji nie przekroczy 4 m, wykonane została również minimum 4 miejsca postojowe na działce. Działka na której posadowiona zostanie inwestycja, skalsyfikowana jest jako grunty orne.

W dalszej części wniosku Wnioskodawca podnosi, że 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 odcinakach 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 wkopanym 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”.

Na wstępie tej części interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego należy zwrócić uwagę, że przyjęta na gruncie prawa polskiego koncepcja opodatkowania nieruchomości gruntowych jednym z trzech podatków, tj. podatkiem od nieruchomości, podatkiem rolnym lub podatkiem leśnym opiera się na powiązaniu przedmiotu opodatkowania (gruntu) z jego klasyfikacją w ewidencji gruntów i budynków. Sklasyfikowanie gruntu w tejże ewidencji generalnie przesądza o jego opodatkowaniu. Nie ma zatem znaczenia faktyczny sposób wykorzystania gruntu. Wskazana zasada doznaje jednak wyjątku. **Rzeczywiste działania podejmowane na nieruchomości gruntowej mogą prowadzić do wyłączenia z zakresu przedmiotowego danego podatku i w konsekwencji objęcia jej innym świadczeniem. Sytuacja ta występuje w przypadku użytków rolnych oraz lasów.** Tak sklasyfikowane grunty, co do zasady, objęte są zakresem przedmiotowym odpowiednio podatku rolnego (użytki rolne) oraz podatku leśnego (lasy). Jeżeli jednak zostaną zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej należy je opodatkować podatkiem od nieruchomości według stawek najwyższych (art. 5 ust. 1 pkt. 1 lit. a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych). Nadmienić należy, że zasada ta ma działanie jednokierunkowe. Chodzi o to, że faktyczny sposób wykorzystania gruntu niebędącego użytkowem rolnym lub lasem na działalność rolną lub kłęsną pozostaje bez znaczenia w kontekście jego opodatkowania. Tym samym tylko w przypadku użytków rolnych i lasów rzeczywisty sposób ich wykorzystania do prowadzenia działalności innej niż działalność rolnicza lub leśna pozwala na zastosowanie odstępstwa od zasady w myśl której dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków stanowią podstawę do wymiaru podatków.

W przedstawionym we wniosku stanie faktycznym grunty dzierżawione mają charakter użytków rolnych. W związku z tym rozstrzygnięcia wymaga kwestia „zajęcia” użytków rolnych na wykonywanie działalności gospodarczej. Nie ma bowiem wątpliwości co do tego, że grunt sklasyfikowany w ewidencji gruntów jako użytek rolny wykorzystywany na potrzeby działalności rolniczej objęty jest, co do zasady, zakresem przedmiotowym podatku rolnego.

Stosownie do art. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984r. o podatku rolnym (Dz. U. z 2020r. 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. Z przepisem tym koresponduje art. 2

ust.2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Stanowi on, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają użytki rolne lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

Prawidłowe rozstrzygnięcie przedmiotowego zagadnienia wymaga więc w pierwszej kolejności wyjaśnienia normatywnego terminu „użytki rolne zajęte na wykonywanie innej działalności gospodarczej niż działalność rolnicza”. Pojęcie to, co należy podkreślić, nie zostało zdefiniowane zarówno w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych jak i ustawy o podatku rolnym. Wobec braku na gruncie danego aktu prawnego legalnej definicji określonego pojęcia oraz odesłania do innego aktu normatywnego, konieczne jest w pierwszej kolejności ustalenie jego znaczenia w oparciu o reguły wykładni językowej. Wykładnia językowa jest nie tylko punktem wyjścia wykładni prawa, ale także określa jej granice (B.Brzeziński, Wstęp do nauki prawa podatkowego, Toruń 2001,s.149,). Wykorzystanie innych metod interpretacji dopuszczalne jest w przypadku ustawodawstwa podatkowego- wyłącznie w sytuacji, gdy zastosowanie wykładni językowej nie przynosi efektu w postaci precyzyjnego i jednoznacznego ustalenia treści danej normy. Wykładnia językowa ma więc podstawowe znaczenie w procesie dokonywania przepisów prawa, z tych też względów od niej należy zawsze zacząć.

W języku potocznym „zająć” oznacza zapelnąć, wypełnić sobą lub czymś jakąś przestrzeń, powierzchnię czegoś(M. Szymczak, Słownik języka polskiego, Warszawa 1981, tom III s.910).

Potoczne brzmienie analizowanego pojęcia wskazuje, że użytek rolny powinien być faktycznie wykorzystywany do prowadzonej działalności gospodarczej. Na gruncie tym muszą być zatem wykonane konkretne czynności, powodujące dokonanie zamierzonych celów lub osiągnięcie konkretnego rezultatu związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Czynności te muszą być wykonywane w sposób trwały. Innymi słowy przepis art. 1 ustawy o podatku rolnym oraz art. 2 ust2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych może być stosowany, o ile grunty faktycznie są wykorzystywane na prowadzenie działalności gospodarczej z wykluczeniem lub istotnym ograniczeniem działalności podstawowej, tj. działalności rolniczej. Czy z tą sytuacją będziemy mieli do czynienia w przypadku gdy Spółka wybuduje elektrownię fotowoltaiczną?.

Z całą pewnością „zajęcie użytku rolnego na prowadzenie działalności gospodarczej”, wystąpi jak podnosi Wnioskodawca, w miejscach zajętych pod opisane wyżej inwertery oraz pod teren stacji elektroenergetycznej. W tym zakresie wątpliwości nie ma.

Organ podatkowy nie zgadza się jednak z tym, że „zajęcie” użytków rolnych nie wystąpi w pozostałym zakresie, tj. m.in. pod panelami(stołami) fotowoltaicznymi , gdzie jak Wnioskodawca podnosi w 90% teren wykorzystany zostanie dla celów rolniczych.

Głównym celem wydzierżawienia użytków rolnych pod elektrownię fotowoltaiczną, jak sam Wnioskodawca podnosi, 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 rolnicza, a co za tym idzie będzie on podlegał opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości według stawki najwyższej, tj. stawki o której mowa w art. 5 ust.1 pkt.1 lit. a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Dodatkowo należy zwrócić uwagę, że użytki rolne na których będzie posadowiona elektrownia fotowoltaiczna jak podnosi Wnioskodawca 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.

Zdaniem organu podatkowego Spółka wydzierżawia grunt, który jest potrzebny do założenia i prowadzenia farmy fotowoltaicznej, który temu zadaniu ma służyć. Organ po raz kolejny podkreśla, że po terenie mogą przykładowo poruszać się zwierzęta , że można uprawiać rośliny, nie zmienia to faktu , że teren jest zajęty na prowadzenie farmy fotowoltaicznej.

Należy nadmienić, że pełne wykorzystanie potencjału paneli wymaga odstępów na tyle dużych, aby poszczególne panele fotowoltaiczne nie zacieniały się wzajemnie. Poza tym istnieje konieczność zabezpieczenia wolnej przestrzeni na prowadzenie wszelkich czynności porządkowych, naprawczych i konserwacyjnych w celu prawidłowego funkcjonowania poszczególnych obiektów farmy. Utrzymywanie w należytym porządku przestrzeni pomiędzy obiektami elektrowni fotowoltaicznej jest konieczne dla ich prawidłowej eksploatacji. Wykaszanie roślinności na tych obszarach ma charakter porządkowy, a ewentualne pozyskanie jej dla celów rolniczych odbywa się niejako przy okazji.

Podobny pogląd został zaprezentowany przez sądy administracyjne w wyrokach : wyrok NSA z dnia 4 lipca 2017r, sygn. akt II FSK 1540/15, wyrok NSA z dnia 9 marca 2017r., sygn. akt II FSK 1987/15, wyrok NSA z dnia 1 lutego 2017r. sygn. akt II FSK 3714/14, wyrok NSA z dnia 8 stycznia 2019r., sygn.. akt II FSK 38/17, wyrok WSA w Szczecinie z dnia 11 września 2019r. sygn. akt I SA/Sz 239/19, wyrok WSA w Lublinie z 13 kwietnia 2018r. sygn. akt I SA/Lu26/18 i wiele innych orzeczeń. Z powołanego orzecznictwa wynika, że w sytuacji gdy przedsiębiorca nabywa określony użytek rolny na cele prowadzonej działalności gospodarczej, o czym

dobitnie świadczy opisany jej przedmiot(wytworzenie energii elektrycznej), użytek rolny powinien być uznany za „zajęty” na prowadzenie działalności gospodarczej. Ważny jest więc cel nabycia gruntów. Można więc uznać, że przez użyty w ustawie zwrot „grunty zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej” należy rozumieć objęcie gruntów w posiadanie celem prowadzenia na nich działalności gospodarczej. Tym samym, określając przedmiot opodatkowania w zakresie gruntów sklasyfikowanych w ewidencji jako użytki rolne, należy objąć zakresem normowania ustawy wyłącznie te, które w danym roku zostały objęte w posiadanie w celu wykonywania na nich jakichkolwiek czynności związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Jak wyjaśnił Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 8.01.2019r., sygn.. akt II FSK 38/17., „.....wyjątek ustanowiony w art. 2 ust.2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych należy wyklądać w ten sposób , że jeżeli w posiadaniu przedsiębiorcy są użytki rolne lub lasy , to, co do zasady, podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, chyba że na prowadzenie działalności gospodarczej nie są zajęte, a nie są zajęte wtedy, gdy pomimo posiadania ich przez przedsiębiorcę są wykorzystywane zgodnie z przeznaczeniem klasyfikacyjnym, a więc na działalność rolną lub leśną. Zatem z chwilą, gdy grunty rolne znajdujące się w posiadaniu firmy planującej budowę farmy fotowoltaicznej przestają być wykorzystywane do działalności rolniczej, można uznać, że uzyskały one status zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej przez tę firmę i podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Nawet częściowe tylko zajęcie gruntu rolnego przez infrastrukturę elektrowni(pod stołami), z równoczesną produkcją rolną na pozostałym obszarze nie pozwala na skorzystanie z opodatkowania podatkiem rolnym. Na podstawie art. 2 ust.3 pkt. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych podatkiem od nieruchomości nie podlegają grunty zajęte pod pasy drogowe dróg publicznych w rozumieniu ustawy o drogach publicznych oraz zlokalizowane w nich budowle- z wyjątkiem związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż utrzymanie dróg publicznych lub eksploatacja autostrad płatnych. Co do zasady, budowle dróg wewnętrznych będące w posiadaniu przedsiębiorców podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Zatem w tej części, w jakiej droga wewnętrzna przebiega przez obszar wyłączony z działalności rolniczej, droga ta podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości”.

Biorąc pod uwagę powyższe należy stwierdzić, że grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne na których znajdować się będą elementy tworzące elektrownię fotowoltaiczną wybudowaną przez Spółkę będą podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości od „całej” powierzchni według stawek

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

Z tych też względów organ nie podzielił stanowiska prawnego zaprezentowanego przez Wnioskodawcę, a także powołując się na przedstawione stanowisko doktryny i judykatury nie uznał za wyczerpujące i zgodne z aktualnym stanem prawnym oraz adekwatne do zaprezentowanego stanu faktycznego, stanowisk przedstawionych w cytowanych przez Wnioskodawcę wyrokach i uznał stanowisko Wnioskodawcy za nieprawidłowe.

Ad.4

W świetle przedstawionego przez wnioskodawcę stanu faktycznego i prawnego w odniesieniu do pytania 4 wniosku, organ podatkowy stoi na stanowisku, że :

1) podatnikiem podatku od nieruchomości, należnego od gruntu, na którym zlokalizowana będzie elektrownia fotowoltaiczna , będzie właściciel gruntu (podmiot wydierżawiający grunt;

2) podatnikiem podatku od nieruchomości od wszystkich elementów(obiektów) elektrowni fotowoltaicznej, w tym elementów stacji elektroenergetycznej(budynku obsługi technicznej, budynku rozdzielni, jednofazowej rozdzielni napowietrznej wraz z infrastrukturą techniczną, utwardzenia terenu, oświetlenia terenu oraz ogrodzenie terenu) będzie Spółka , o ile sfinansowała ich budowę.

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

Przyjęta w przepisach polskiego prawa podatkowego koncepcja podatnika opiera się na przypisaniu danemu podmiotowi obowiązku podatkowego.

Zgodnie z art. 7 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu (zgodnie z art. 7 § 2 ordynacji podatkowej ustawy podatkowe mogą ustanawiać podatnikami inne podmioty niż wymienione w § 1.).

Na podatniku ciąży nieskonkretyzowana powinność świadczenia pieniężnego w związku z istnieniem zdarzeń określonych w ustawach podatkowych. Oznacza to, że tylko podmiot wskazany w ustawie regulującej konstrukcję danego podatku może być uznany za podatnika.

W przypadku podatnika podatku od nieruchomości zasadnicze znaczenie ma przepis art. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Powołany art. 3 wyraźnie wskazuje , iż podatnikiem podatku od nieruchomości 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. Sytuacja ta jednak

w analizowanej sprawie nie ma miejsca, tym samym podatnikiem podatku od nieruchomości od gruntu jest ich właściciel.

Jeżeli chodzi o obiekty zlokalizowane na gruncie i związane z tym obowiązkiem podatkowy w podatku od nieruchomości to należy rozważyć, że zgodnie z zasadą wyrażoną w art. 48 i 191 Kodeksu cywilnego wszelkie naniesienia na gruncie, takie jak budynki, inne urządzenia trwale z gruntem związane z częścią składową gruntu są własnością właściciela gruntu, o ile przepis szczególny nie przewiduje innego rozwiązania.

Przepisem szczególnym jest art. 49 § 1 kodeksu cywilnego. Stosownie do jego treści urządzenia służące do doprowadzania lub odprowadzania płynów, pary, gazu, energii elektrycznej oraz inne urządzenia podobne nie należą do części składowych nieruchomości, jeżeli wchodzą w skład przedsiębiorstwa.

W ocenie organu podatkowego panele fotowoltaiczne stanowią inne urządzenia w rozumieniu art. 49 § 1 k.c.

Jeżeli tak to z chwilą wejścia w skład przedsiębiorstwa stanowią one odrębną od gruntu rzecz a nie część składową tego gruntu.

Nie dotyczy ich zasada wyrażona w art. 48 i 191 k.c. Zgodnie z art. 49 § 2 k.c. urządzenie tego rodzaju stanowią własność podmiotu, który sfinansował ich budowę.

Wówczas w tej sytuacji właścicielem tych urządzeń jest ten, kto sfinansował jej budowę a zatem podatnikiem podatku od nieruchomości wówczas będzie właściciel tych urządzeń.

Oczywiście pewne wątpliwości można mieć w kontekście obowiązku podatkowego od budynków posadowionych na terenie elektrowni fotowoltaicznej, gdyż w art. 49 § 1 k.c. jest mowa o „urządzeniach” a nie „budynkach” ale uwzględniając jednocześnie analizowany z przepisem definiującym przedsiębiorstwo można uznać, iż obejmuje ono również obiekty budowlane w tym budynki. Trafnie zwraca się uwagę w orzecznictwie Sądu Najwyższego, iż wykładnia systemowa art. 49 kodeksu cywilnego – pod pojęciem: „wchodzą w skład przedsiębiorstwa” nakazuje rozumieć przysługiwanie właścicielowi przedsiębiorstwa w stosunku do urządzeń prawa własności lub innych praw majątkowych o charakterze rzeczowym lub obligacyjnym. Prawa te z kolei nie mogą wynikać z samych faktów, gdyż zgodnie z ogólnymi zasadami prawa cywilnego, podstawa ich nabycia muszą być określone zdarzenia prawne, a jedynie wyjątkowo bezpośrednia i wyraźna wola ustawodawcy. Przyjając zatem należy, że urządzenia o których mowa w art. 49 k.c. nawet w chwili ich fizycznego połączenia siecią przedsiębiorstwa, pozostają nadal częścią składową nieruchomości, na której zostały zbudowane, a w skład przedsiębiorstwa wchodzą tylko na podstawie znanych prawu cywilnemu zdarzeń prawnych (wyrok SN z 13 maja 2004r. III SK 39/04).

Mając powyższe na uwadze organ podatkowy uznaje stanowisko Wnioskodawcy, dotyczące podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku od nieruchomości, za zasadne.

Pouczenie

Na niniejszą interpretację Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach (ul. Prosta 10, 25-366 Kielce), w terminie 30 dni od dnia doręczenia interpretacji (art. 53 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2019 r. poz. 2325 z późn. zm.).

Skargę wnosi się za pośrednictwem Burmistrza Gminy Włoszczowa (art. 54 § 1 cytowanej wyżej ustawy) na adres 29-100 Włoszczowa ul. Partyzantów 14.

Otrzymuje:

1.

2. a/a

BURMISTRZ

mgr inż. Grzegorz Dziubek

