

WÓJT GMINY DOLICE

**INTERPRETACJA INDYWIDUALNA PRZEPISÓW PRAWA  
PODATKOWEGO**

Wójt Gminy Dolice, działając na podstawie art. 14b i 14c w zw. z art. 14j ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r. poz. 1325 z późn. zm.), po rozpatrzeniu wniosku (...) Spółki z o.o. w (...) o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości farm fotowoltaicznych uznaje się za:

**1) nieprawidłowe stanowisko Wnioskodawcy**, iż opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości w stawce przewidzianej dla gruntów wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej opodatkowana winna być powierzchnia gruntu faktycznie wykorzystywana do jej prowadzenia, czyli teren przysłonięty panelami fotowoltaicznymi,

**2) prawidłowe stanowisko Wnioskodawcy**, w zakresie opodatkowania części budowlanych urządzeń technicznych (słupów, na których posadowione są panele fotowoltaiczne) jako budowli i stwierdzenia, że panele fotowoltaiczne nie są budowlami w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

W dniu 22 grudnia 2020 r. wpłynął do tutejszego organu podatkowego ww. wniosek o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie opodatkowania farm fotowoltaicznych. W szczególności Spółka postawiła następujące pytania:

**1)** Jaką powierzchnię gruntu należy przyjąć do opodatkowania podatkiem od nieruchomości w zakresie gruntów przeznaczonych do prowadzenia działalności gospodarczej?

**2)** Czy panele fotowoltaiczne są budowlami w rozumieniu przepisów art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych i podlegają opodatkowaniu stawką podatku od wartości budowli ?

**3)** Czy panele fotowoltaiczne są urządzeniami technicznymi posiadającymi części budowlane w postaci pali do mocowania w gruncie ?

**W ocenie Wnioskodawcy:**

**1)** opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości w stawce przewidzianej dla gruntów wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej, winna być powierzchnia gruntu faktycznie wykorzystywana do jej prowadzenia, czyli teren przysłonięty panelami fotowoltaicznymi, pozostały teren będzie zasiany trawą,

**2)** panele fotowoltaiczne nie są budowlami w rozumieniu art. 1a ust.1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, gdyż są wymiennymi urządzeniami

energetycznymi z możliwością ich montażu w dowolnym miejscu i konfiguracji, panele takie montuje się na gruntach, jak i na dachach i z tego powodu nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budowle.

3) panel fotowoltaiczny posiada części budowlane i jest to słup, na którym jest usadowiony panel i słup ten jako budowla podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości w stawce 2% od jego wartości.

## UZASADNIENIE

*Przedmiotowy wniosek dotyczy następującego zdarzenia przyszłego:*

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

Zgodnie z art. 1 ustawy z dnia 15 .listopada 1984 r. o podatku rolnym (tekst jednolity: Dz. U. z 2020 r. poz. 333 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 w myśl art. 2 ust 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.) opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają użytki rolne lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Przepis ten formułuje generalną zasadę, zgodnie z którą podatek od nieruchomości

obejmuje wszystkie nieruchomości gruntowe nieopodatkowane podatkiem rolnym lub leśnym. Grunty objęte podatkiem rolnym opodatkowane będą podatkiem od nieruchomości wyłącznie w sytuacji, gdy zostaną zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej przy czym pojęcie to nie jest zdefiniowane w polskim prawie podatkowym. „W sytuacji braku definicji legalnej pojęcia „zajętych”, określenie to należy interpretować według jego językowego znaczenia. Zgodnie z definicjami zawartymi w Uniwersalnym słowniku języka polskiego pod redakcją prof. Stanisława Dubisza (Tom 5, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2003, s. 468) wyraz „zająć”, „zajmować”, oznacza — zapełnić (zapełniać), wypełnić (wypełniać) sobą lub czymś jakąś przestrzeń, powierzchnię, zaś zwrot „zająć się”, „zajmować się” oznacza — zacząć coś robić lub pracować nad czymś, wykonywać jakąś pracę. 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. [...] W ocenie Sądu przez pojęcie gruntów sklasyfikowanych jako użytki rolne na prowadzoną działalność gospodarczą należy także rozumieć podjęcie przez przedsiębiorcę na tych gruntach działań zmierzających do osiągnięcia przychodu, w tym także czynności przygotowawczych, m.in. polegających na budowie inwestycji przeznaczonej do tej działalności. Chodzi tutaj o działania faktyczne na gruncie polegające na ingerencji w grunty w taki sposób, aby powodowały one zmiany w gruncie uniemożliwiające jego wykorzystanie jako grunt rolny, tj. rozpoczęcie działań na gruncie lub jego wyłączenie z produkcji rolnej”. (Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 20 stycznia 2009 r. Sygn. akt III SA/WA 2128/08) Podobnie ujmowane jest powyższe zagadnienie przez przedstawicieli doktryny. W komentarzu do art. 2 ust. 2 wyżej wymienionej ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar. ABC 2008) stwierdza się, że użytki rolne są opodatkowane podatkiem od nieruchomości tylko w jednym przypadku, a mianowicie gdy są „zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej”. Grunty „zajęte” to grunty na których w rzeczywistości wykonywane są czynności składające się na prowadzenie działalności gospodarczej. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 09.09.2015 r. sygn. akt II FSK 2010/13 wskazuje, że: „Zajęcie gruntu na prowadzenie działalności gospodarczej będzie polegać na faktycznym jego wykorzystaniu w tej działalności. Między innymi może to polegać na traktowaniu danego gruntu, jako pewnego rodzaju przestrzeni służącej wykonywaniu określonego rodzaju działalności gospodarczej” Wyżej wymienione argumenty zostały potwierdzone także w odpowiedzi Ministra Finansów z dnia 30 września 2011 r. na interpelację nr 24172 w sprawie sposobu opodatkowania terenu elektrowni słonecznej, która wskazuje, że „zgodnie z art. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz. U. z 2006 r. Nr 136, poz. 969, ze zm.) 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 rolnicza. 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) 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." Potwierdzenie powyższego stanowiska można również znaleźć w odpowiedzi na interpelację nr 24615 w sprawie obowiązków podatkowych rolników wydzierżawiających swoje grunty pod wiatraki oraz dochodów budżetu gmin, na terenie których eksploatowane są farmy wiatrowe: „Zgodnie z art. 1 ustawy o podatku rolnym opodatkowaniu tym podatkiem 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 rolnicza."

Zdaniem organu podatkowego za powierzchnie zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w tym przypadku, należy uznać nie tylko tą część gruntu która jest zajęta przez kotwy, pale, ewentualnie płytę betonową, ale cały teren przysłonięty panelami fotowoltaicznymi oraz innymi urządzeniami niezbędnymi do ich prawidłowego funkcjonowania. Układ paneli fotowoltaicznych powoduje zasłonięcie niemalże całej powierzchni gruntu. Dodatkowo urządzenia te posiadają system zmiany położenia, tak by kąt padania promieni słonecznych był jak najbardziej korzystny do produkcji energii elektrycznej. Działania takie przez cały dzień powodują odcięcie ewentualnych roślin od bezpośredniego działania promieni słonecznych. Ma to decydujący wpływ na możliwości prowadzenia uprawy roślin. Okoliczność ta powoduje, iż pod panelami fotowoltaicznymi niemożliwe jest prowadzenie opłacalnej produkcji rolnej.

Kolejną okolicznością decydującą, iż grunty zajęte pod farmę fotowoltaiczną, nie nadają się do produkcji rolnej jest brak możliwości wykorzystania maszyn rolniczych. Oczywiście wydaje się, iż żaden sprzęt rolniczy na takie pole nie wjedzie. Uprawa zbóż, okopowych czy też warzyw w takich warunkach nie jest możliwa, albowiem produkcja rolna przy wykorzystaniu prostych narzędzi jest kompletnie nieopłacalna. Jeśli zaś idzie o wykorzystanie gruntów stanowiących pastwiska i łąki, stwierdzić należy, iż wypas zwierząt na takim terenie jest niemożliwy, gdyż zagrażałby zwierzętom i urządzeniom. Uprawa krzewów i drzew owocowych bez dostępu do promieni słonecznych nie przyniesie żadnych ekonomicznych sukcesów. Trudno mówić w tym przypadku o innej funkcji użytku gruntowego, niż wykorzystanie go do prowadzonej działalności gospodarczej.

Odnosząc się do kwestii opodatkowania podatkiem od nieruchomości paneli fotowoltaicznych należy rozważyć czy spełniają one kryteria legalnej definicji

budowli zawartej w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. na potrzeby opodatkowania tym podatkiem. Stosownie do treści tego przepisu budowla to obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Ustawodawca definiując pojęcie budowli odsyła do przepisów prawa budowlanego. Stosownie do art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz. U. z 2013 r. poz. 1409 z późn. zm.), dalej: p.b., obiektem budowlanym jest budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, budowla stanowiąca całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami oraz obiekt małej architektury.

Natomiast art. 3 pkt 3 p.b. stanowi, że budowlą jest każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, drogi, linie kolejowe, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem 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 wiatrowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Jest to tzw. negatywna definicja budowli, z której wynika, że każdy obiekt budowlany z wyjątkiem obiektów małej architektury i budynków jest budowlą. Przedstawione wyliczenie obiektów, które są budowlami ma charakter otwarty i przykładowy. Nie stanowi zamkniętego katalogu. W tej sytuacji kwalifikowanie określonego obiektu do budowli nie polega na przyporządkowaniu do jednego z rodzajów wskazanych w tym przepisie, ale powinno uwzględniać treść art. 1 p.b., który stanowi o tym, że ustawa ta normuje działalność obejmującą sprawy projektowania, budowy, utrzymania i rozbiórki obiektów budowlanych oraz określa zasady działania organów administracji publicznej w tych dziedzinach. To z kolei prowadzi do wniosku, że p.b. dotyczy takich obiektów, które są wytworem procesu budowlanego, a nie wynikiem wytwórczego procesu technologicznego. Cechą wspólną przykładowo wymienionych obiektów budowlanych zaliczanych do budowli jest ich powstanie w wyniku procesu budowlanego. W tym kontekście analiza art. 29 ust. 2 pkt 16 p.b., który stanowi, że pozwolenia na budowę nie wymaga wykonywanie robót budowlanych polegających na montażu wolnostojących kolektorów słonecznych prowadzi do wniosku, że realizacja takich kolektorów jest związana z wykonywaniem robót budowlanych, a nie obiektu budowlanego w rozumieniu art. 3 pkt 1 p.b. Jak z powyższego wynika, panele fotowoltaiczne nie tylko nie są wymienione w art. 3 pkt 3 p.b., lecz pozbawione są cech zbliżonych do budowli wymienionych w tym przepisie. Przykładowo wskazane w powyższym przepisie obiekty ani z budowy, ani z wyglądu nie są zbliżone do paneli. Żaden z przykładowych obiektów nie spełnia również funkcji zamiany energii słonecznej na elektryczną, ani też zamiany innej energii. Funkcją taką (zamiany czy wytwarzania

energii) pełnią natomiast wymienione w omawianym przepisie urządzenia techniczne, których części budowlane stanowią budowle. Ustawodawca przykładowo wymienił kotły i piece, które służą do wytwarzania energii cieplnej oraz elektrownie wiatrowe i elektrownie jądrowe, które służą do wytwarzania energii elektrycznej. Omawiane panele fotowoltaiczne również służą wytwarzaniu energii elektrycznej. W opisanym przez podatnika przewidywanym stanie faktycznym panele będą elementami wymiennymi, nie połączonymi w sposób trwały z ramą, jak również ze słupem wbitym w ziemię, co umożliwi ich montaż w dowolnym miejscu. Cecha ta również odróżnia panele od wskazanych w przytoczonym przepisie przykładów obiektów budowlanych.

Z kolei definicję urządzenia budowlanego - wymienionego w drugiej części przytoczonej wyżej podatkowej definicji budowli - zawiera art. 3 pkt 9 p.b., zgodnie z którą jest to urządzenie techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki. Również ten katalog nie jest katalogiem zamkniętym. W ocenie tut. organu podatkowego przedmiotowych paneli nie można sklasyfikować jako urządzeń budowlanych - w rozumieniu ww. przepisu. W świetle tego przepisu urządzeniami budowlanymi są urządzenia techniczne zapewniające możliwość użytkowania obiektu budowlanego zgodnie z jego przeznaczeniem. Nie sposób zaś stwierdzić, że omawiane urządzenia przetwarzające energię zapewniają możliwość użytkowania samego słupa wbitego w ziemię (do którego mają być przytwierdzone) zgodnie z jego przeznaczeniem. Innymi słowy generowanie energii nie jest przeznaczeniem samego słupa.

Podsumowując, nie sposób zaliczyć paneli fotowoltaicznych do urządzeń wymienionych w art. 3 pkt 9 p.b., tj. przyłączy i urządzeń instalacyjnych, w tym służących oczyszczaniu i gromadzeniu ścieków, a także przejazdów, ogrodzeń, placów postojowych i placów pod śmietniki, ani żadnych innych urządzeń przypominających wymienione w analizowanym przepisie. Nie są więc urządzeniami budowlanymi elementy techniczne służące bezpośrednio do wytwarzania energii elektrycznej.

Tut. organ podatkowy nie ma natomiast wątpliwości, że części budowlane urządzeń technicznych, które są wprost wymienione w art. 3 pkt 3 p.b., w tym przypadku części budowlane paneli fotowoltaicznych są budowlami i podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, jeżeli są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Związek z prowadzeniem działalności gospodarczej w zakresie budowli należy rozumieć w ten sam sposób jak w przypadku gruntu. Przytoczony wyżej art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. identycznie definiuje związek z prowadzeniem działalności gospodarczej wszystkich przedmiotów opodatkowania podatkiem od nieruchomości, tj. gruntów, budynków i budowli.

W tym stanie rzeczy postanowiono jak w sentencji.

Niniejsza interpretacja wydana jest w oparciu o przepisy prawa podatkowego obowiązujące na dzień złożenia zapytania w organie podatkowym i dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez wnioskodawcę.

Jednocześnie informuje się, że niniejsza interpretacja po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę zostanie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

### **POUCZENIE**

Na niniejszą interpretację przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie. Skargę 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 (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi).

Skargę do WSA wnosi się w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy). Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, który wydał interpretację (art. 54 § 1 ww. ustawy).

*Wójt Gminy Dolice*

*Grzegorz Brochocki*