

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Prezydent Miasta Koszalina działając na podstawie art. 14b i 14c w związku z art. 14j ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.), po rozpatrzeniu wnioskuSpółki z o.o. w.....o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości farm fotowoltaicznych – stwierdza, że stanowisko wnioskodawcy jest częściowo nieprawidłowe.

UZASADNIENIE

W dniu 12-02-2014 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) Jak wysoki będzie podatek 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 ?

Przedmiotowy wniosek dotyczy następującego zdarzenia przyszłego:

Spółka z o.o. wprowadzi działalność gospodarczą w zakresie pozyskiwania energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii. Spółka planuje na terenie Gminy Koszalin rozpocząć inwestycję polegającą na wybudowaniu farmy fotowoltaicznej, na którą składać się będzie montaż paneli (ogniw) fotowoltaicznych na otwartym terenie. Przykładowe panele fotowoltaiczne składają się z płyt krzemowych półprzewodnikowych, które pod wpływem promieniowania świetlnego działają jako generatory energii elektrycznej.

Panele te połączone będą siecią kabli poprowadzonych pod powierzchnią ziemi. Dodatkowymi elementami farmy będą przetwornice i transformatory, nie połączone w sposób stały z gruntem. Panele fotowoltaiczne montuje się na specjalnych ramach, które następnie mocowane są do słupów wbijanych do ziemi. Same panele są elementami wymiennymi nie połączonymi w sposób trwały z ramą, jak również ze słupem wbitym w ziemię.

Farma ta ma być wybudowana na odrolnionym gruncie będącym własnością Spółki.

W ocenie Wnioskodawcy :

- 1) opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, stawką przewidzianą dla gruntów wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej, winna podlegać powierzchnia gruntu faktycznie wykorzystywana do jej prowadzenia, czyli teren przysłonięty panelami fotowoltaicznymi (pozostały teren będzie zasiany trawą),
- 2) panele fotowoltaiczne nie są budowlami, gdyż są wymiennymi urządzeniami energetycznymi z możliwością ich montażu w dowolnym miejscu i konfiguracji (na gruntach, jak i na dachach),
- 3) panel fotowoltaiczny posiada części budowlane w postaci słupa, na którym panel jest usadowiony i słup ten jako budowla podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości (2% wartości).

W opinii organu podatkowego w świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego uznaje się za:

- nieprawidłowe w części dotyczącej opodatkowania podatkiem od nieruchomości gruntów,
- prawidłowe, 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.

Zasady opodatkowania podatkiem od nieruchomości reguluje ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 z późn. zm.), dalej: u.p.o.l. Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 1 tej ustawy podatnikami podatku od nieruchomości są między innymi osoby prawne będące właścicielami nieruchomości. Przedmiotem opodatkowania zaś – stosownie do art. 2 ust. 1 pkt 1 tejże ustawy są między innymi grunty. A zatem podatnikami podatku od nieruchomości w sprawie przedstawionej we wniosku będzie właściciel gruntu, na którym prowadzona będzie działalność gospodarcza. Zgodnie natomiast z art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. przez grunty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej rozumie się grunty będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z wyjątkiem gruntów związanych z budynkami mieszkalnymi, gruntów pod jeziorami oraz gruntów zajętych na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrowni wodnych. Wskazane przez ustawodawcę wyjątki nie dotyczą przedstawionego zdarzenia przyszłego. Z przywołanego przepisu wynika, że jedynym czynnikiem decydującym o uznaniu gruntu za związany z prowadzeniem działalności gospodarczej jest kryterium posiadania, które nie zostało zdefiniowane w u.p.o.l., co oznacza, że znaczenie tego pojęcia należy wyjaśnić w oparciu o przepisy prawa cywilnego (art. 336 Kodeksu cywilnego). Takie postępowanie wynika z obowiązujących reguł wykładni prawa, które nakazują posłankowo sięgnąć do istniejącej już normy prawnej regulującej tę kwestię. Posiadanie wg tego przepisu przedstawia się jako stan faktyczny polegający na faktycznym władztwie nad rzeczą. Posiadaczem rzeczy jest zatem zarówno ten, kto nią faktycznie włada jak właściciel (posiadacz samoistny), jak i ten, kto nią faktycznie włada jak użytkownik, zastawnik, najemca, dzierżawca lub mający inne prawo, z którym łączy się określone władztwo nad cudzą rzeczą (posiadacz zależny).

Z powyższego wynika, że sam fakt posiadania gruntu przez Spółkę, tj. podmiot utworzony w celu prowadzenia działalności gospodarczej, skutkuje tym, że cały posiadany przez Spółkę grunt jest związany z prowadzeniem działalności gospodarczej (por.: wyrok NSA z dnia 17 marca 2009 r., sygn. akt II FSK 1786/07; wyrok WSA z dnia 27 listopada 2013 r., sygn. akt I SA/Sz 1099/13 – *dostępne na stronie: orzeczenia.nsa.gov.pl*). Na takie stwierdzenie pozwala brak w omawianym art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. jakiegokolwiek warunku efektywnego w sensie gospodarczym wykorzystywania gruntu.

Tak więc posiadanie przez Spółkę odrolnionego (niesklasyfikowanego rolniczo) gruntu przeznaczonego pod budowę farmy fotowoltaicznej oznacza opodatkowanie całości gruntu (nie tylko tej jego części, która będzie przysłonięta panelami fotowoltaicznymi) według najwyższej stawki podatkowej wskazanej w art. 5 ust.1 pkt 1 lit.a u.p.o.l.

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.

Na koniec należało zauważyć, że w kwestii sposobu opodatkowania podatkiem od nieruchomości paneli fotowoltaicznych podobne stanowisko zajął Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie w wyrokach w sprawach I SA/Sz 854/13 oraz I SA/Sz 855/13 (odpowiednio z dnia 09-01-2014 r. oraz 18-12-2013 r. - *dostępne na stronie: orzeczenia.nsa.gov.pl*).

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 – Dz. U. z 2012 r. poz.270 z późn. zm.).

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).

Otrzymują:

- 1) Wnioskodawca
- 2) a/a.