



Radom, 08.11.2022r.

**PREZYDENT
MIASTA RADOMIA**

WP.II.310.3.2022MKJ

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Prezydent Miasta Radomia działając na podstawie art. 14j § 1 w związku z art., 14b, 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. - Ordynacja podatkowa (J.t. Dz.U. z 2021r. poz. 1540 ze zm.) art. 2 oraz art. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (J.t. Dz. U. z 2022r poz. 1452 ze zm.) stwierdza, że stanowisko [REDAKCYJNA], przedstawione we wniosku z dnia 21 września 2022r. (data wpływu 27 września 2022r.) w sprawie udzielenia indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości jest nieprawidłowe w pkt 1 oraz prawidłowe w pkt 2, 3, 4 w obowiązującym stanie prawnym.

UZASADNIENIE

Wnioskiem z dnia 21 września 2022r., [REDAKCYJNA] z siedzibą w [REDAKCYJNA] zwróciła się do organu podatkowego o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie dotyczącym art. 2, 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych. Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczy zdarzenia przyszłego.

W przedmiotowym wniosku zostało przedstawione następujące zdarzenie przyszłe:

[REDAKCYJNA] (dalej zwana jako Spółka) zajmuje się pozyskiwaniem tytułów prawnych do nieruchomości i rozwojem projektów polegających na budowie odnawialnych źródeł energii wykorzystujących energię słoneczną do celów produkcji energii elektrycznej (elektrowni fotowoltaicznych). Spółka w ramach prowadzonej działalności planuje budowę elektrowni fotowoltaicznej o mocy do 3MW na terenie części nieruchomości stanowiących działki oznaczone w ewidencji gruntów nr [REDAKCYJNA] w m. Radom, dla których prowadzona jest księga wieczysta [REDAKCYJNA].

PREZYDENT MIASTA RADOMIA - RADOSŁAW WITKOWSKI

ul. Kilińskiego 30, 26-600 Radom, tel. 48 36 20 327 fax: 48 36 20 447, e-mail: sekretariatbp@umradom.pl
www.radom.pl

W ewidencji gruntów i budynków działki ewidencyjne składające się na Nieruchomość oznaczone są jako grunty rolne, w tym: dz. ewidencyjna nr [REDACTED] -grunty orne, działka ewidencyjne [REDACTED]-BR- grunty rolne zabudowane, klasa gruntów ornych powyższych działek: RIVa, RIVb, RV, PsIV. Łączna powierzchnia działek wynosi 5.399ha. Na terenie nieruchomości prowadzona jest stajnia dla koni, a teren przedmiotowej nieruchomości służy wypasowi koni oraz jest regularnie koszony.

W celu pozyskania tytułu prawnego do ww. nieruchomości Spółka planuje zawrzeć umowę dzierżawy z właścicielem przedmiotowej nieruchomości, na podstawie której Spółka jako dzierżawca uprawniona będzie do budowy elektrowni fotowoltaicznej oraz infrastruktury towarzyszącej w postaci m.in. stacji transformatorowo-rozdziałczej oraz eksploatacji ww. Nieruchomości lub jej części i czerpania z niej pożytków przez okres 29 lat. Ostatecznym przedmiotem dzierżawy będzie wydzielona geodezyjnie część ww. działek ewidencyjnych, na których będzie znajdować się planowana inwestycja realizowana przez dzierżawcę wynosząca łącznie do 4 ha (dalej jako: Nieruchomość).

Planowana elektrownia fotowoltaiczna składać się będzie z ok. 5454 sztuk paneli fotowoltaicznych o mocy ok. 550 W o wymiarach 2274x1134x35 mm posadowionych na konstrukcjach stalowych umiejscowionych na podporach (słupach/kotwach). Dodatkowo na terenie Nieruchomości zostanie zbudowana stacja transformatorowa 15/0,4 kV, linia średniego napięcia 15kV od stacji transformatorowej do istniejącej linii 15kV oraz linie kablowe niskiego napięcia 0,4 kV (dalej jako: infrastruktura techniczna). Planowany teren inwestycji, który zamierza wykorzystać Spółka to 4 ha, przy czym powierzchnia stacji transformatorowej wyniesie ok 0,0010 ha, powierzchnia konstrukcji wyniesie 0,0010 ha, maksymalna powierzchnia ogrodzenia - wyniesie 0,0070 ha, powierzchnia rzutu poziomego paneli- ok. 1,4920 ha, a powierzchnia niezabudowana Nieruchomości wyniesie ok. 2.5000ha.

Słupy stanowiące podporę konstrukcji wsporczej będą jedynie wbijane w grunt na odpowiednią głębokość (1,50 - 2,50 m). Nie będą one tworzyć z gruntem trwałego połączenia. Podobnie szyny z profili aluminiowych, tworzące konstrukcję, na których będą mocowane panele fotowoltaiczne, nie będą tworzyć ze słupami trwałego połączenia (będą one przytwierdzane do słupów za pomocą odpowiednich uchwyty i śrub). Montaż paneli fotowoltaicznych na konstrukcji wsporczej następować będzie przy wykorzystaniu odpowiednich uchwyty i śrub, nie powodując ich trwałego połączenia z konstrukcją wsporczą.

Powyższy sposób montażu umożliwi demontaż paneli, ich wymianę bez uszczerbku dla konstrukcji wsporczej, do jakiej będą one mocowane. Z technicznego punktu widzenia, panele fotowoltaiczne stanowić będą odrębną od konstrukcji wsporczej i pozostałych elementów elektrowni, część całości użytkowej.

Konstrukcje wsporcze będą miały kontakt z gruntem wyłącznie poprzez słupy (kotwy) wbite w grunt. Znacząca część instalacji będzie zawieszona ponad gruntem, co oznaczać będzie, że grunt co do zasady będzie wolny od zabudowy (za wyjątkiem gruntu zajętego pod słupami konstrukcji wsporczej, gruntu na którym znajdować się

będzie stacja transformatorowa oraz ogrodzenie). Teren ten będzie obsiany trawą lub innymi roślinami i będzie czynny biologicznie.

Spółka planuje wykorzystać pozostały teren Nieruchomości czynny biologicznie (niezajęty pod panele fotowoltaiczne i infrastrukturę techniczną) poprzez umożliwienie właścicielowi Nieruchomości korzystania z jej części w celu kontynuowania działalności rolniczej, polegającej na uprawie trawy i innej zieleni stanowiącej pożywienie dla koni. Trawa ta będzie regularnie koszona i wykorzystywana do wypasu koni. Rolnicze wykorzystywanie gruntów będzie zatem możliwe w zakresie niezabudowanej powierzchni gruntu wynoszącej ok. 2.5000 ha.

Wszystkie urządzenia elektrowni fotowoltaicznej oraz infrastruktury technicznej, z wyłączeniem urządzeń przesyłowych stanowiących własność właściwego operatora systemu dystrybucyjnego, stanowiąc będą własność dzierżawcy (Spółki). Po zakończeniu eksploatacji elektrowni fotowoltaicznej, dzierżawca na koszt własny zobowiązany jest zwrócić Nieruchomość w stanie niepogorszonym, w tym usunąć przedmiotowe naniesienie dokonane na Nieruchomości.

Wraz z realizacją inwestycji klasyfikacja dzierżawionej Nieruchomości może ulec zmianie w ten sposób, że na podstawie sporządzonej dokumentacji geodezyjnej:

- powierzchnia Nieruchomości zajęta przez panele fotowoltaiczne oraz infrastrukturę towarzyszącą zostanie sklasyfikowana jako inne niż rolne użytki gruntowe (prawdopodobnie jako użytki Ba lub Bi) lub

- cała powierzchnia dzierżawionej nieruchomości zostanie sklasyfikowana jako inna niż rolne użytki gruntowe (prawdopodobnie jako użytki Ba lub Bi).

Pytania wnioskodawcy w związku z przedstawionym zdarzeniem przyszłym brzmią:

1. Czy prawidłowe jest stanowisko, że w przedstawionym zdarzeniu przyszłym przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości wg stawki właściwej dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej będzie grunt bezpośrednio zajęty pod panele fotowoltaiczne oraz infrastrukturę techniczną (niestanowiące infrastruktury przesyłowej, o której mowa w art. 49 § 1 k.c.), natomiast pozostała powierzchnia wydzierżawionego gruntu mająca użytek rolny, stanowiący biologicznie czynną powierzchnię niezabudowaną podlegać będzie opodatkowaniu podatkiem rolnym ?
2. Czy prawidłowe jest stanowisko, że w przedstawionym zdarzeniu przyszłym podmiotem zobowiązanym do uiszczenia podatku od nieruchomości (podatnikiem) w zakresie Nieruchomości oddanej Spółce w dzierżawę (gruntu), pozostaje właściciel Nieruchomości ?
3. Czy prawidłowe jest stanowisko, że elektrownia fotowoltaiczna zbudowana z paneli fotowoltaicznych jest urządzeniem technicznym posiadającym część budowlaną (tj. system mocowania w postaci słupków/kotew, palowania czy płyt betonowych), a w związku z tym przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości w zakresie obiektów budowlanych będzie jedynie ww. część

budowlana elektrowni fotowoltaicznej, tj. same słupki/kotwy, palowanie lub inny system mocowania przedmiotowych urządzeń technicznych ?

4. Czy prawidłowe jest stanowisko, że w przedstawionym zdarzeniu przyszłym, podatnikiem podatku od nieruchomości w zakresie części budowlanej elektrowni fotowoltaicznej oraz innych budowli znajdujących się na Nieruchomości (w tym części budowlanej stacji transformatorowej) jest właściciel tych urządzeń, tj. dzierżawca ?

Stanowisko wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej jest następujące:

Ad1. W ocenie Wnioskodawcy, w przedstawionym zdarzeniu przyszłym przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości wg stawki właściwej dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej będzie grunt bezpośrednio zajęty pod panele fotowoltaiczne oraz infrastrukturę towarzyszącą (z wyłączeniem urządzeń przesyłowych, o których mowa w art. 49 § 2k.c. - jeśli takie znajdować się będą na gruncie), zaś pozostała powierzchnia gruntów o użytku rolnym z wydzierżawionej Nieruchomości podlegać będzie opodatkowaniu podatkiem rolnym zgodnie z art. 1 ustawy o podatku rolnym w zw. z art. 2 ust. 2 u.p.o.l.

Ad.2 Zdaniem Wnioskodawcy prawidłowe jest stanowisko, zgodnie z którym to wydzierżawiający jako właściciel nieruchomości powinien uiszczać podatek w odniesieniu do gruntu, na którym posadowiona będzie elektrownia fotowoltaiczna wraz z urządzeniami infrastruktury technicznej.

Ad.3 W ocenie wnioskodawcy, podatnikiem podatku od nieruchomości w zakresie budowli objęte będą opisane w zdarzeniu przyszłym wyłącznie elementy budowlane elektrowni fotowoltaicznej, tj. kotwy/słupki, konstrukcje wsporcze, na których zostały zainstalowane poszczególne panele elektrowni fotowoltaicznej.

Ad.4 W ocenie Wnioskodawcy, w przedstawionym zdarzeniu przyszłym, podatnikiem podatku od nieruchomości w zakresie części budowlanej elektrowni fotowoltaicznej oraz innych budowli znajdujących się na nieruchomości (w tym elementów stacji transformatorowej) pozostaje właściciel przedmiotowych budowli, tj. dzierżawca.

Organ podatkowy po przeanalizowaniu przedstawionego we wniosku stanu faktycznego i stanowiska Wnioskodawcy, w świetle przepisów obowiązujących w dniu złożenia wniosku wyjaśnia co następuje:

Ad 1. Zgodnie z art. 1 ustawy o podatku rolnym (dalej u.p.r.) 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. Należy w tym miejscu przywołać art. 2 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (dalej u.p.o.l), który stanowi, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają użytki rolne lub lasy z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych jak również inne ustawy dotyczące podatków nie definiują pojęcia „zajęte” na prowadzenie działalności gospodarczej, dlatego należy sięgnąć do wykładni literalnej.

W języku potocznym „zająć” oznacza zapełnić, wypełnić sobą lub czymś jakąś przestrzeń, powierzchnię czegoś (Słownik języka polskiego M. Szymczak, Warszawa 1981, s. 910). Ponadto „zająć” to także wziąć w użytkowanie, wziąć w posiadanie, zawładnąć czymś czy zająć grunt pod coś. Potoczne brzmienie analizowanego pojęcia wskazuje, że użytek rolny powinien być faktycznie wykorzystywany do prowadzonej działalności gospodarczej. Na gruncie tym muszą być zatem wykonywane konkretne czynności, powodujące osiągnięcie zamierzonych celów. Sformułowanie „zajęte” należy więc rozumieć w ten sposób, że na użytku rolnym muszą być wykonywane rzeczywiste czynności składające się na prowadzenie tejże działalności i musi się to odbywać w sposób trwały. WSA w Warszawie w wyroku z 10 kwietnia 2015r. IIISA/Wa2663/14 wykazał, że zajęcie gruntów na działalność gospodarczą oznacza rzeczywiste, obiektywne i empirycznie weryfikowalne wykorzystanie gruntów rolnych na tę działalność, a nie tylko samo ich posiadanie albo podejmowanie pewnych czynności przygotowawczych mających za przedmiot tenże grunt. Konieczną przesłanką uznania gruntu rolnego na potrzeby działalności gospodarczej będzie brak możliwości lub znaczne ograniczenie działalności rolnej - wyrok WSA w Warszawie z dn. 20 stycznia 2009 III SA/Wa 2129/08, III SA/Wa 2130/08. NSA w wyroku z 14 maja 2015r II FSK 1144/13 podkreślił, że jeżeli w posiadaniu przedsiębiorcy są użytki rolne lub lasy, to co 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.

Panele fotowoltaiczne z reguły usytuowane są na pewnej wysokości nad gruntem, tak aby zapewnić dostęp do nich celem ich konserwacji montażu czy demontażu. Jednocześnie sytuacja ta umożliwia, przynajmniej w pewnym zakresie przemieszczanie się małych zwierząt lub hodowlę roślin. Zdaniem organu podatkowego „zajęcie” użytków rolnych występuje również w pozostałym zakresie, czyli m.in. pod panelami fotowoltaicznymi oraz w przerwach między nimi. Uzasadnieniem tego w ocenie organu podatkowego jest to, że na tak wykorzystywanych gruntach nie ma możliwości prowadzenia prawidłowej, pełnej i racjonalnej działalności rolniczej, a „zajęcie użytku rolnego na prowadzenie działalności gospodarczej” występuje w miejscach zajętych pod konstrukcje nośne.

Zamontowanie paneli fotowoltaicznych i innych elementów wchodzących w skład instalacji fotowoltaicznej nawet kilka metrów nad gruntem ogranicza w istotny sposób wykonywanie działalności rolniczej. Układ paneli fotowoltaicznych powoduje zasłonięcie niemalże całej powierzchni gruntu przez co powierzchnia biologicznie czynna pozbawiona jest promieniowania słonecznego. Ponadto należy stwierdzić, że pełne wykorzystanie potencjału kolektorów słonecznych wymaga

odstępów na tyle dużych, aby panele fotowoltaiczne nie zaciemniały się wzajemnie. Podstawowym celem wykorzystania użytku rolnego w tym przypadku, nie jest działalność rolnicza, lecz działalność gospodarcza. Działalność rolnicza i to z dużymi ograniczeniami może być wykonywana tylko „przy okazji” prowadzenia działalności gospodarczej. Oznacza to, że nie ma racjonalnych podstaw prawnych do tego aby na etapie ustalania powierzchni gruntu zajętego na prowadzenie działalności gospodarczej „wycinać” na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości części użytku rolnego zajętego pod słupy, na których umieszczone są panele fotowoltaiczne.

Użytek rolny, na którym będą znajdować się obiekty i urządzenia elektrowni fotowoltaicznej należy uznać za „zajęty” na prowadzenie działalności gospodarczej. Jednocześnie należy zwrócić uwagę, że teren będzie ogrodzony celem ochrony znajdujących się w jego granicach obiektów i urządzeń. W ten sposób dojdzie do wyraźnego wyodrębnienia użytku rolnego na zajęcie na wykonywanie działalności gospodarczej. Ponadto na uwagę zasługuje również fakt, że istnieje konieczność zabezpieczenia przestrzeni do wykonywania wszelkich prac konserwacyjnych, naprawczych lub porządkowych w celu zapewnienia prawidłowego funkcjonowania farmy fotowoltaicznej i jej infrastruktury towarzyszącej. Przedstawiony pogląd ma oparcie w orzecznictwie sądów administracyjnych. Na szczególną uwagę w tym zakresie zasługuje wyrok WSA w Lublinie z 13 kwietnia 2018r. I SA/Lu26/18, zgodnie z którym 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 w danym terenie. Wystarczy, by na gruncie faktycznie dokonywano działań mieszczących się w ramach działalności gospodarczej. WSA w Lublinie podkreślił, że nie tylko grunt znajdujący się bezpośrednio pod panelami fotowoltaicznymi niezbędny jest do wytwarzania energii, ale również odstępy pomiędzy panelami zapewniają sprawne i efektywne ich wykorzystanie. Także użytki rolne pomiędzy panelami, niezabudowane, należy traktować jako zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej, biorąc pod uwagę zarówno możliwość jak i konieczność zabezpieczenia wolnej przestrzeni do wykonywania wszelkich prac konserwacyjnych, naprawczych czy porządkowych w celu zapewnienia prawidłowego funkcjonowania wybudowanej farmy fotowoltaicznej. Wobec powyższego orzeczenia nie można zgodzić się ze stwierdzeniem Wnioskodawcy, że jedynie powierzchnia, na której została dokonana rzeczywista ingerencja w grunt w postaci jego zabudowy konstrukcjami wspornymi oraz panelami wraz z niezbędną infrastrukturą techniczną, może być rozpatrywana jak zajęta na działalność gospodarczą.

NSA w wyroku z 1 lutego 2017r. II FSK 3714/14 oraz wyroku z dn. 17 stycznia 2019r. II FSK 2724/18 zauważył, że z art. 2 ust. 2 u.p.o. I nie wynika, aby na gruntach zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej nie mogła być prowadzona żadna inna działalność, o ile specyfika prowadzonej działalności gospodarczej na to pozwala. Nie ma to jednak wpływu na opodatkowanie takich gruntów, o ile są zajęte na

prowadzenie działalności gospodarczej i jest to główny i podstawowy cel ich wykorzystania.

Każde zajęcie gruntów na prowadzenie działalności gospodarczej powoduje, że podlegają one opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Grunty zajęte na elektrownię fotowoltaiczną niewątpliwie są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej (wyrok WSA w Szczecinie z dn. 11 września 2019r. I SA/Sz 239/19). Powyższe stanowisko jest jednolite w orzecznictwie, a jako przykład należy również wskazać wyrok WSA w Szczecinie z 28 kwietnia 2021 I SA/Sz 216/21, zgodnie z którym cała działka gruntowa, na której ma zostać wybudowana przez przedsiębiorcę farma fotowoltaiczna, powinna być opodatkowana wg zasad przewidzianych dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania gruntu w ewidencji.

Wobec powyższego organ podatkowy stoi na stanowisku, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości wg. stawki właściwej dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej będzie podlegała cała powierzchnia gruntów stanowiących przedmiot dzierżawy tj. grunt bezpośrednio zajęty pod panele fotowoltaiczne oraz infrastrukturę techniczną jak również grunt stanowiący biologicznie czynną powierzchnię niezabudowaną.

Ad 2. Zgodnie z art. 3 ust. 1 u.p.o.l podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące:

1. Właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych z zastrzeżeniem ust.3;
2. Posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych;
3. Użytkownikami wieczystymi gruntów;
4. Posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie:
 - a) wynika z umowy zawartej z właścicielem, Krajowym Ośrodkiem Wsparcia Rolnictwa lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości,
 - b) jest bez tytułu prawnego z zastrzeżeniem ust. 2

Zgodnie z art. 336 Kodeksu cywilnego posiadaczem rzeczy jest 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). W przypadku umowy dzierżawy zawartej ze Skarbem Państwa lub jednostką samorządu terytorialnego (np. gminą) posiadanie zależne stanowi tytuł prawny do objęcia podatkiem od nieruchomości.

Natomiast w przypadku umowy dzierżawy zawartej z osobami fizycznymi, osobami prawnymi lub jednostkami organizacyjnymi nieposiadającymi osobowości prawnej, posiadanie zależne nie stanowi tytułu prawnego do objęcia podatkiem od

nieruchomości, bowiem obowiązek ten ciąży na właścicielu lub posiadaczu samoistnym nieruchomości.

Wobec powyższego w przedstawionym zdarzeniu przyszłym podatnikiem podatku od nieruchomości będącej przedmiotem umowy dzierżawy będzie właściciel nieruchomości.

Ad 3. Zgodnie z art. 2 ust.1 pkt 3 u.p.o.l opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Definicję budowli zawiera art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l Jest nią 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. Odesłanie do przepisów ustawy z dnia 07 lipca 1994r. Prawo budowlane (dalej u.p.b.) dotyczy wyłącznie pojęć: obiekt budowlany oraz urządzenie budowlane. Dokonując zatem prawopodatkowej kwalifikacji potencjalnego przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości niezbędne jest oparcie się w pierwszej kolejności na przepisach u.p.o.l, a jedynie pomocniczo na prawie budowlanym. Z powyższego wynika, że budowlą podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jest obiekt budowlany lub urządzenie budowlane w rozumieniu u.p.b. Pojęcia te zostały zdefiniowane w art. 3 pkt 1 i pkt 9 u.p.b., które stanowią, iż 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, natomiast urządzeniem budowlanym jest 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 itp.

Tym samym, obiektem budowlanym jest budowla zdefiniowana w art. 3 pkt 3 u.p.b., przez którą 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 (fortyfikacja), 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.

Przytoczona wyżej definicja budowli zawiera jedynie przykładowy katalog obiektów, które są budowlami w rozumieniu prawa budowlanego. Oznacza to, że

mogą istnieć także inne obiekty budowlane, które są budowlami. Każda budowla w rozumieniu prawa budowlanego mieści się w definicji budowli zawartej w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Jeżeli zatem dany obiekt budowlany jest budowlą w rozumieniu prawa budowlanego, to powinien być też klasyfikowany jako budowla na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Szczegółowej analizy i wykładni ww. przepisów dokonał Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku z dnia 13 września 2011r. P 33/09. Trybunał zwrócił uwagę, że konieczność przestrzegania standardów konstytucyjnych wymaga takiej wykładni pojęcia budowli dla celów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, przy której za budowlę uznaje się wyłącznie obiekty, które wymieniono w art. 3 pkt 3 u.p.b.

W tej sytuacji kwalifikowanie określonego obiektu polegające na przyporządkowaniu do jednego z rodzajów wskazanych w u.p.b. powinno uwzględniać treść art. 1 u.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 u.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. 4 pkt 3 lit c u.p.b., który stanowi, że pozwolenia na budowę oraz zgłoszenia nie wymaga wykonywanie robót budowlanych polegających na instalowaniu 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 u.p.b.

Jak z powyższego wynika, panele fotowoltaiczne nie tylko nie są wymienione w art. 3 pkt 3 u.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. Funkcję taką 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 jądrowe, które służą do wytwarzania energii elektrycznej. Panele fotowoltaiczne są elementami wymiennymi, nie połączonymi w sposób trwały z ramą co umożliwia 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 definicji budowli- zawiera art. 3 pkt 9 u.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.

Należy zauważyć, że w żadnym z katalogów ani obiektów budowlanych ani części budowlanych urządzeń technicznych nie zostały w sposób wyraźny wymienione panele czy ogniwa fotowoltaiczne. Zatem oceny kwalifikacji paneli należy dokonać w oparciu o następujące kryteria: budowę, wygląd oraz funkcję jaką spełniają. Na potwierdzenie powyższego warto przytoczyć wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 02 czerwca 2015r. I SA/Go 198/15, zgodnie z którym żadne z tych kryteriów nie są wspólne dla paneli i wymienionych przykładowo obiektów budowlanych, zwłaszcza wskazać należy, że przykładowo wskazane obiekty budowlane 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.

Panele fotowoltaiczne działające jako generatory energii elektrycznej do celów ich stabilnego montażu posiadają odrębną wydzieloną część budowlaną, jak wynika z opisu zdarzenia przyszłego: kotwy, płyty betonowe, palowanie. Część budowlana stanowi umocowanie dla paneli, które w razie potrzeby mogą być wymienione lub zastąpione innymi urządzeniami prądotwórczymi bez uszczerbku dla całości inwestycji.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Opolu w wyroku z dnia 13 czerwca 2014r. I SA/Op 327/14 zwrócił uwagę na różnorodność sposobu mocowania ogniów fotowoltaicznych. Mogą być to dachy, a także ściany budynków, płyty fundamentowe, stopy fundamentowe, kotwy czy też jakiegokolwiek inne elementy konstrukcyjne spełniające funkcje stabilizujące urządzenie, pozwalające na jego bezpieczne i użytkowe wykorzystanie. W związku z tym WSA uznał, że w świetle art. 3 ust 3 u.p.b. panele 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. w związku z art. 3 pkt 3 i pkt 9 u.p.b. oraz art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o. podlegać będą wyłącznie, jako budowla ich fundamenty (trwałe mocowania) jako odrębna część przedmiotów składająca się na całość użytkową.

Podsumowując, nie sposób zaliczyć paneli fotowoltaicznych do urządzeń wymienionych w art. 3 pkt 9 u.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.

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

gospodarczej. Podobne stanowisko utrzymało się w orzecznictwie sądów administracyjnych: wyrok NSA z 17 grudnia 2020r. II FSK 2042/18, WSA w Szczecinie z dn. 09 stycznia 2014r. I SA/Sz 854/13, WSA w Szczecinie z dn. 18 grudnia 2013r. I SA/Sz 855/13, WSA w Opolu I SA/Op 327/14 oraz WSA w Szczecinie z dn. 06 sierpnia 2014r. I SA/Sz 216/14, , WSA w Warszawie z dn. 07 stycznia 2021 III SA/Wa1334/20, WSA w Szczecinie z 11 września 2019 r. I SA/Sz 239/19.

Ad 4. Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 1 u.p.o. I podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące:

1. właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych z zast. ust. 3
2. posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych,
3. użytkownikami wieczystymi gruntów.

W myśl art. 47 § 3 i art. 48 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964r. - Kodeks cywilny, z zastrzeżeniem wyjątków przewidzianych w ustawie, do części składowych gruntu należą w szczególności budynki i inne urządzenia trwale z gruntem związane. Przedmioty połączone z rzeczą tylko dla przemijającego użytku nie stanowią jednak jej części składowych. Zgodnie z wyrokiem NSA z dnia 20 stycznia 2012r. II FSK 1405/10 opodatkowaniu podlegają budowle jako:

1. będące częścią składową gruntu, jak również
2. niebędące częścią składową gruntu (np. połączone z gruntem dla przemijającego użytku - tymczasowo).

Co do zasady podatek od budowli stanowiących część składową gruntu powinien płacić właściciel gruntu, na którym znajdują się te obiekty. Z kolei jeśli nie stanowią one części składowej gruntu, podatnikiem jest właściciel budowli (wyrok WSA w Krakowie z dnia 09 maja 2018r. I SA/Kr 199/18).

Z opisanego zdarzenia przyszłego wynika, że posadowione budowle nie będą stanowić części składowej gruntu i zostaną połączone z gruntem tylko dla przemijającego użytku, a nie na stałe.

Zatem zdaniem organu podatkowego w oparciu o przedstawione przez Wnioskodawcę zdarzenie przyszłe, podatnikiem podatku od nieruchomości w zakresie części budowlanych elektrowni fotowoltaicznej oraz innych budowli znajdujących się na nieruchomości, w tym elementów stacji transformatorowej będzie właściciel przedmiotowych budowli.

Pouczenie

Zgodnie z art. 14na § 1 i § 2 Ordynacji podatkowej przepisów art. 14 k - 14 n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

1. z zastosowaniem art. 119a,

2. w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług,
3. z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Przepisów art. 14k - 14 n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych. Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawno-podatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem faktycznym podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu opisu sprawy przedstawionego we wniosku, wydana interpretacja nie będzie miała zastosowania.

Na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem, Wnioskodawcy przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie Wydział VIII Zamiejscowy w Radomiu, ul. Słowackiego 7, 26-600 Radom. Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach - art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi- tj. Dz.U. 2022r. poz. 329 ze zm.) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt. 4a (art. 53§ 1 w/w ustawy)

Jednocześnie, zgodnie z art. 57a ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Skargę do sądu administracyjnego wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54§ 1 w/w ustawy), na adres: Prezydent Miasta Radomia ul. Jana Kilińskiego 30 26-600 Radom.

Z up. PREZYDENTA MIASTA

mgr Sławomir Szlachetka
SKARBNIK MIASTA