

Sochaczew, 30 maj 2018 r.

**Wójt Gminy Sochaczew
ul. Warszawska 115
96-500 Sochaczew**

POD.3123.12.2018.JM

**INTERPRETACJA INDYWIDUALNA
przepisów prawa podatkowego**

Wójt Gminy Sochaczew, działając na podstawie art. 14j§1 i §3 oraz art. 14r§3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r. poz. 800), po rozpatrzeniu wniosku

(dalej „Wnioskodawcy”) data wpływu do tut. Urzędu Gminy 04.04.2018 r. o wydanie interpretacji indywidualnej (wniosek wspólny) przepisów prawa podatkowego (dalej „Wniosek”) **uznaje stanowisko Wnioskodawcy za prawidłowe w części (pytania: 1 i 3 i odpowiednio stanowisko Wnioskodawcy ad. 1 i ad. 3) i nieprawidłowe w pozostałym zakresie (pytania: 2, 4 i 5 i odpowiednio stanowisko Wnioskodawcy ad. 2, ad. 4 i ad. 5) w świetle brzmienia art. 2 ust. 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2017 r., poz., 1751 ze zm. – zwana dalej u.p.o.l.) w zw. z art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz. U. z 2017 r. poz. 1892 zwana dalej u.p.r.); art. 2 ust. 1 pkt. 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l. oraz w zw. z art. 3 pkt. 1, 3 i 9 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2017 r. poz. 1332 ze zm. – dalej powoływana jako ustawa Prawo budowlane) oraz art. 2 ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l. w zw. z art. 3 pkt. 1 ustawy Prawo budowlane.**

Wójt Gminy Sochaczew podziela stanowisko Wnioskodawców zgodnie z którym:

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

Jednocześnie na podstawie art. 14c§2 ustawy Ordynacja podatkowa wskazują prawidłowe stanowisko w pozostałym zakresie, zgodnie z którym:

1. Przedmiotowy w sprawie grunt (użytek rolny) na którym znajdować się będą elementy elektrowni fotowoltaicznej m in. takie jak: słupy konstrukcji wsporczej, pod pokłady z prefabrykowanych płyt betonowych i na których posadowione będą inwertery, **tj. cały teren farmy fotowoltaicznej będący przedmiotem dzierżawy ogrodzony lekkim ogrodzeniem ażurowym, w tym teren pod i obok „stolów” będzie podlegał opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, gdyż należy go uznać za „zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej” innej niż działalność rolnicza. Brak jest jakichkolwiek podstaw prawnych do tego aby z użytku rolnego zajętego pod farmę fotowoltaiczną**

„wycinać kawałki gruntu”. Cały użytek rolny będący przedmiotem umowy dzierżawy na którym zlokalizowane będą obiekty i urządzenia wchodzące w skład farmy fotowoltaicznej przeznaczony będzie na wykonywanie działalności gospodarczej. **Jest to podstawowy cel umowy dzierżawy gruntów – zlokalizowanie na nich elektrowni fotowoltaicznej. Jeżeli nawet będzie na tych gruntach prowadzona, jak podnoszą to Wnioskodawcy działalność rolnicza, to nie będzie ona prowadzona w pełny, swobodny sposób – działalność ta będzie istotnie ograniczona. Tym samym użytek rolny nie będzie mógł być uznany za związany z prowadzeniem działalności rolniczej.**

2. **Zlokalizowane na terenie stacji elektroenergetycznej budynki obsługi technicznej i budynek rozdzielni oraz budynki kontenerowe podlegać będą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budynki w rozumieniu u.p.o.l.** Innymi słowy obiekty budowlane zlokalizowane na terenie farmy fotowoltaicznej spełniające kryteria budynku z art. 2 ust. 1 pkt. 2 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt. 1 u.p.o.l. należy traktować w ten sposób (tj. jako budynki) i opodatkować najwyższą stawką podatku od nieruchomości od ich powierzchni użytkowej mierzonej w sposób określony w art. 1a ust. 1 pkt. 5 u.p.o.l. **Opodatkowanie budynków kontenerowych oraz budynku rozdzielni i obsługi technicznej od ich powierzchni użytkowej nie wyklucza opodatkowania znajdujących się w nich urządzeń energetycznych, w tym inwerterów, gdyż należy je uznać za części budowli sieci technicznej z art. 2 ust. 1 pkt. 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l. oraz w zw. z art. 3 pkt. 1 i 3 ustawy Prawo budowlane.**
3. **Błędne jest stanowisko Wnioskodawców zgodnie z którym panele fotowoltaiczne, mocowane na konstrukcjach wsporczych, nie będą stanowiły przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Stanowią one będą element budowli związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej (sieci technicznej), o której mowa w art. 2 ust. 1 pkt. 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l. oraz w zw. z art. 3 pkt. 1 i 3 ustawy Prawo budowlane.**

Wnioskodawcy przedstawili następujący stan faktyczny:

Wnioskodawcy są właścicielami gruntów położonych na terenie Gminy Sochaczew w miejscowości Bielice, sklasyfikowanych w ewidencji gruntów jako użytki rolne.

Wnioskodawcy i Spółka planują zawrzeć umowę dzierżawy przedmiotowych gruntów i rozważają skutki podatkowe w zakresie podatku rolnego i podatku od nieruchomości, jakie wiązać się będą z realizacją przez Spółkę na tych gruntach inwestycji, polegającej na montażu i budowie elementów elektrowni (farmy) fotowoltaicznej, przekształcającej energię promieniowania słonecznego na energię elektryczną.

Umowa dzierżawy będzie zawarta na czas oznaczony i będzie uprawniać Spółkę do zamontowania i wybudowania na przedmiotowych gruntach, na własny koszt, elementów elektrowni. Umowa ta przewidywać będzie również, że po jej zakończeniu, Spółka będzie miała obowiązek przywrócenia dzierżawionego gruntu do stanu z dnia zawarcia umowy, w szczególności zdemontowania i rozebrania wszelkich elementów elektrowni fotowoltaicznej, w tym elementów stacji elektroenergetycznej.

Planowana elektrownia składać się będzie z opisanych poniżej elementów:

1. Konstrukcje wsporcze i panele fotowoltaiczne

Na przedmiotowych gruntach, na terenie ograniczonym lekkim ogrodzeniem ażurowym, na gruncie nieutwardzonym, zostaną ustawione konstrukcje wsporcze, tj. słupy stalowe wbite w grunt za pomocą kafara, na głębokość nie mniejszą niż 1,5 m, zależną od struktury gleby, obciążenia śniegiem i wiatrem oraz innych czynników możliwych do przewidzenia.

Do powyższych słupów mocowane będą szyny z profili aluminiowych, oraz drewniane belki, co tworzyć będzie razem ze słupami wolnostojącą konstrukcję nośną, przeznaczoną do zamocowania na niej modułów (paneli) fotowoltaicznych, w układzie horyzontalnym. Szkieletowa konstrukcja z profili aluminiowych umożliwiać będzie montaż trzech lub czterech rzędów paneli fotowoltaicznych, tworzących rzędy tzw. stołów.

Rola konstrukcji wsporczej sprowadza się wyłącznie do umożliwienia umiejscowienia paneli fotowoltaicznych nad gruntem i pod odpowiednim kątem w stosunku do kierunku padania promieni słonecznych. W konstrukcji wsporczej nie będzie żadnych połączeń spawanych (co minimalizuje ryzyko korozji). Łączenie szyn ze słupami będzie następowało przy wykorzystaniu śrub ze stali nierdzewnej.

Mocowane do konstrukcji wsporczej panele fotowoltaiczne są urządzeniami składającymi się z ogniw fotowoltaicznych, łączonych szeregowo, odpowiednio zabezpieczonych i umieszczonych w obudowie. Zadaniem tych urządzeń jest zamiana promieniowania słonecznego na energię elektryczną w postaci prądu stałego.

Łańcuchy paneli fotowoltaicznych połączone będą między sobą a następnie z inwerterem/falownikiem specjalnym okablowaniem, mocowanym opaskami zaciskowymi wzdłuż konstrukcji wsporczej.

Jak już wskazano wyżej, słupy stanowiące podporę konstrukcji wsporczej, będą jedynie wbijane w grunt na odpowiednią głębokość. Nie będą one tworzyć z gruntem trwałego połączenia. Podobnie szyny z profili aluminiowych, oraz drewniane belki, tworzące konstrukcję, na których będą mocowane panele fotowoltaiczne, nie będą tworzyć ze słupami trwałego połączenia (będą one przytwierdzane do słupów za pomocą odpowiednich uchwytów i śrub). Montaż paneli fotowoltaicznych na konstrukcji wsporczej następować będzie przy wykorzystaniu odpowiednich

uchwytów i śrub, nie powodując ich trwałego połączenia z konstrukcją wsporczą.

Taki sposób montażu umożliwia demontaż paneli, ich wymianę, bez uszczerbku dla konstrukcji wsporczej, do jakiej będą one mocowane. Z technicznego zatem punktu widzenia, panele fotowoltaiczne stanowić będą odrębną od konstrukcji wsporczej i pozostałych elementów elektrowni, część całości użytkowej. Z technicznego punktu widzenia, możliwe również będzie zdemontowanie całej konstrukcji wsporczej, w tym usunięcie słupów z gruntu, i ponowny jej montaż w innym miejscu, bez uszkodzenia elementów konstrukcji.

Montaż konstrukcji wsporczej, (w tym wbijanie w grunt słupów) i paneli fotowoltaicznych nie będzie się wiązać z usuwaniem humusu i ingerowaniem w grunt (gleba zregeneruje się w ciągu trzech miesięcy). Teren pomiędzy „stołami” pozostanie biologicznie czynny i nieutwardzony. Komunikacja wewnętrzna, dająca dostęp do obsługi technicznej, będzie się odbywać po nieutwardzonym terenie zielonym.

2. Stacje kontenerowe (inwertery/falowniki DC/AC)

Inwertery (falowniki) są urządzeniami, których zasadniczym zadaniem jest zmiana prądu stałego, pochodzącego z modułów fotowoltaicznych, na prąd przemienny, o parametrach **identycznych jak energia w sieci elektroenergetycznej, do której energia elektryczna będzie przesyłana.** Oprócz zamiany prądu stałego na prąd przemienny, urządzenie to pełni także funkcje kontrolne oraz prowadzi statystyki produkcji energii.

Urządzenia te, w ilości 27 sztuk, będą zainstalowane w obiektach w formie kontenera (o wymiarach: 6,06 m x 2,44), tj. w obiektach wyodrębnionych z przestrzeni za pomocą ścian i dachu. Obiekty te będą posadowione w kilku miejscach działek, na podkładach z prefabrykowanych płyt betonowych, osadzonych na podsypce żwirowo – piaskowej. Podstawy kontenerów posiadać będą otwory montażowe, przez które przechodzić będą śruby mocujące kontenery ze wskazanymi wyżej płytami betonowymi.

Budowa i sposób posadowienia tych urządzeń na płytach betonowych umożliwia demontaż inwerterów i ich wymianę, bez uszczerbku (uszkodzenia) dla samych urządzeń, jak i dla podkładów (płyt betonowych), na których urządzenia te będą mocowane. Z technicznego punktu widzenia, inwertery będą stanowić odrębną część podkładów z prefabrykowanych płyt betonowych.

3. Stacja elektroenergetyczna GZP 110kV

Stacja elektroenergetyczna stanowić będzie teren ogrodzony i zabudowany. **W obrębie stacji znajdować się będą obiekty kontenerowe (budynek obsługi technicznej oraz budynek rozdzielni), w których umieszczone będą urządzenia funkcjonalnie związane z elektrownią, jak również jednociepłownia rozdzielnia napowietrzna wraz z infrastrukturą techniczną, utwardzenie terenu, oświetlenie terenu oraz ogrodzenie terenu.**

Budynek obsługi technicznej oraz budynek rozdzielni będą obiektami kontenerowymi,

wyodrębnionymi z przestrzeni za pomocą ścian i dachu. Posadowione będą na fundamentach wykonanych z prefabrykowanych płyt betonowych, osadzonych na gruncie na podsypce żwirowo – piaskowej. Podstawy tych kontenerów posiadać będą otwory montażowe, przez które przechodzić będą śruby mocujące kontenery do fundamentów. Sposób posadowienia ww. kontenerów na płytach betonowych umożliwia ich demontaż i wymianę, bez uszczerbku (uszkodzenia) dla samych kontenerów, jak i dla podkładów z prefabrykowanych płyt betonowych.

Teren, na którym znajdzie się rozdzielnia 110 kv będzie posiadał również uzbrojenie: kable teletechniczne i elektroenergetyczne, siatkę uziemiającą, kanały kablowe, kanalizację deszczową, drogi oraz oświetlenie zewnętrzne.

4. Grunty

Konstrukcje wsporcze będą miały kontakt z gruntem wyłącznie poprzez słupy 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, płytami betonowymi, na których ustawione będą inwertery, oraz ogrodzonego terenu stacji elektroenergetycznej). **Teren ten będzie obsiany trawą lub innymi roślinami i będzie czynny biologicznie. Na terenie tym będzie prowadzona działalność rolnicza w rozumieniu art. 2 ust. 2 ustawy o podatku rolnym, polegająca na uprawie roślin (na siano lub kiszonki, bądź uprawa ziół), hodowli owiec bądź też na umiejscowieniu pasiek dla pozyskiwania miodu. Wnioskodawcy i Spółka podkreślają w tym miejscu, że owce – w odróżnieniu od innych zwierząt hodowlanych (np. bydła, koni) – nie będą stanowić zagrożenia dla elementów elektrowni (w szczególności dla paneli i okablowania), a jednocześnie sama elektrownia nie będzie stanowić zagrożenia dla owiec. Budowa konstrukcji wsporczej oraz wysokość, na której panele fotowoltaiczne będą zainstalowane, będą umożliwiać owcom swobodne poruszanie się po obszarze elektrowni (w tym pod „stołami”) w poszukiwaniu pożywienia i cienia, jaki dawać będą panele. Instalacja elektrowni nie będzie uniemożliwiać rolniczego wykorzystywania gruntów, na których będzie ona posadowiona, w szczególności terenów pod i obok „stołów” z panelami. Rolnicze wykorzystywanie gruntów nie będzie możliwe jedynie w miejscach zajętych pod opisane wyżej inwertery oraz pod teren stacji elektroenergetycznej.**

W związku z powyższym Wnioskodawca zwrócił się o interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego, zadając następujące pytania:

1. Czy prawidłowe jest stanowisko, że podatnikiem podatku rolnego lub podatku od nieruchomości, należnego od gruntu, na którym zlokalizowana będzie elektrownia fotowoltaiczna, będą Wnioskodawcy a nie Spółka?

2. Czy prawidłowe jest stanowisko, że przedmiotowy w sprawie grunt podlegać będzie podatkowi od nieruchomości jedynie w części zajętej pod słupy konstrukcji wsporczej, pod pokłady z prefabrykowanych płyt betonowych, na których posadowione będą inwertery, oraz zajętej pod ogrodzony teren stacji elektroenergetycznej, natomiast pozostały teren, ograniczony lekkim ogrodzeniem ażurowym, w tym teren pod i obok „stołów”, będzie podlegał opodatkowaniu podatkiem rolnym?
3. Czy prawidłowe jest stanowisko, że podatnikiem podatku od nieruchomości, należnego od wszystkich elementów (obiektów) elektrowni fotowoltaicznej, w tym elementów stacji elektroenergetycznej (budynek obsługi technicznej, budynek rozdzielni, jednopolowa rozdzielnia napowietrzna wraz z infrastrukturą techniczną, utwardzenie terenu, oświetlenie terenu oraz ogrodzenie terenu) będzie Spółka, a nie Wnioskodawcy?
4. Czy prawidłowe jest stanowisko, że inwertery oraz zlokalizowane na terenie stacji elektroenergetycznej budynki obsługi technicznej i budynek rozdzielni, podlegać będą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budynki w rozumieniu u.p.o.l.?
5. Czy prawidłowe jest stanowisko, że panele fotowoltaiczne, mocowane na konstrukcjach wsporczych, nie stanowią przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości?

Stanowisko Wnioskodawcy w zakresie oceny prawnej stanu faktycznego:

Ad. 1 Podatnikiem podatku rolnego lub podatku od nieruchomości, należnego od gruntu, na którym zlokalizowana będzie elektrownia fotowoltaiczna, będą Wnioskodawcy, a nie Spółka.

Ad. 2 Przedmiotowy w sprawie grunt będzie podlegać podatkowi od nieruchomości jedynie w części zajętej pod słupy konstrukcji wsporczej, pod pokłady z prefabrykowanych płyt betonowych, na których posadowione będą inwertery, oraz pod ogrodzony teren stacji elektroenergetycznej, a pozostały teren, ograniczony lekkim ogrodzeniem ażurowym, w tym teren pod i obok „stołów” będzie podlegał opodatkowaniu podatkiem rolnym.

Ad. 3 Podatnikiem podatku od nieruchomości od wszystkich elementów (obiektów) elektrowni fotowoltaicznej, w tym elementów stacji elektroenergetycznej (budynku obsługi technicznej, budynku rozdzielni, jednopolowej rozdzielni napowietrznej wraz z infrastrukturą techniczną, utwardzenia terenu, oświetlenie terenu oraz ogrodzenie terenu) będzie Spółka, a nie Wnioskodawcy.

Ad. 4 Inwertery oraz zlokalizowane na terenie stacji elektroenergetycznej budynki obsługi technicznej i budynek rozdzielni, podlegać będą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budynki w rozumieniu u.p.o.l.

Ad. 5 Panele fotowoltaiczne, mocowane na konstrukcjach wsporczych, nie stanowią przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Stanowisko organu podatkowego:

I Uwagi ogólne

Na samym wstępie Wójt Gminy Sochaczew pragnie zwrócić uwagę, iż przedmiotowy wniosek wspólny o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego dotyczy kilku zagadnień prawnych w związku z przedstawionymi zdarzeniami przyszłymi, wprawdzie powiązanych ze sobą, ale wymagających szczegółowego, odrębnego, rozpatrzenia. Przy czym **jednocześnie stwierdza, że stanowisko Wnioskodawców jest częściowo zasadne, tj.:**

1. Podatnikiem podatku rolnego lub podatku od nieruchomości, należnego od gruntu, na którym zlokalizowana będzie elektrownia fotowoltaiczna, będą Wnioskodawcy, a nie Spółka.
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, a nie Wnioskodawcy.

W pozostałym zakresie stanowisko Wnioskodawców Wójt Gminy Sochaczew uznaje za nieprawidłowe, tj.:

1. Przedmiotowy w sprawie grunt będzie podlegać podatkowi od nieruchomości jedynie w części zajętej pod słupy konstrukcji wsporczej, pod pokłady z prefabrykowanych płyt betonowych, na których posadowione będą inwertery, oraz pod ogrodzony teren stacji elektroenergetycznej, a pozostały teren, ograniczony lekkim ogrodzeniem ażurowych, w tym teren pod i obok „stołów” będzie podlegał opodatkowaniu podatkiem rolnym.
2. Inwertery oraz zlokalizowane na terenie stacji elektroenergetycznej budynki obsługi technicznej i budynek rozdzielni, podlegać będą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budynki w rozumieniu u.p.o.l.
3. Panele fotowoltaiczne, mocowane na konstrukcjach wsporczych, nie stanowią przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Na wstępie podkreślić jeszcze trzeba, że w postępowaniu dotyczącym wydania interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego organ podatkowy nie prowadzi żadnego postępowania dowodowego [zob. K. Teshner, Komentarz do art. 14c o.p., w: L. Etel (red.) Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2017, s. 207]. Trafnie podkreślił bowiem WSA w

Warszawie w wyroku z 14 kwietnia 2016 r. (III SA/Wa 581/16, LEX nr 2045646), że organ podatkowy nie jest uprawniony do przyjęcia ustaleń odmiennych od podanych we wniosku, nie może też ich uzupełniać. Stan faktyczny przedstawiony we wniosku konstytuuje przedmiotowy zakres sprawy o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego, a przez to i zakres samej (udzielonej) interpretacji. Podatkowy organ interpretacyjny ocenia więc możliwość zastosowania prawa podatkowego w odniesieniu do konkretnego, przedstawionego przez Wnioskodawcę, stanu faktycznego i w relacji do tego obszaru dokonuje także operatywnej wykładni przepisów prawa, których potencjalną subsumcję rozważa. Interpretacja stanowi wyłącznie potwierdzenie bądź negację stanowiska Wnioskodawcy odnośnie do stosowania przepisów prawa podatkowego w zakresie indywidualnego stanu faktycznego.

II Podmiot zobowiązany z tytułu podatku od nieruchomości i podatku rolnego

Wójt Gminy Sochaczew stwierdza, że przyjęta w przepisach polskiego prawa podatkowego koncepcja podatnika opiera się na przypisaniu danemu podmiotowi obowiązku podatkowego. Zgodnie z art. 7§1 o.p. podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu (zgodnie z art. 7§2 o.p. ustawy podatkowe mogą ustanawiać podatnikami inne podmioty niż wymienione w §1.). **O tym, czy dana osoba jest podatnikiem decyduje zatem prawo podatkowe materialne. Na podatniku ciąży nieskonkretyzowana powinność świadczenia pieniężnego w związku z istnieniem zdarzeń określonych w ustawach podatkowych. Bycie podatnikiem ma charakter obiektywny. Oznacza to, że tylko podmiot wskazany w ustawie regulującej konstrukcję danego podatku może być uznany za podatnika. Nie ma znaczenia subiektywne przekonanie podmiotu o konieczności płacenia podatku. Ustalając zakres podmiotowy opodatkowania należy opierać się na regulacjach ustaw podatkowych. W przypadku podatnika podatku rolnego i podatku od nieruchomości zasadnicze znaczenie mają przepisy odpowiednio art. 3 u.p.r. i art. 3 u.p.o.l.**

W kontekście powyższego uznać trzeba, że obowiązek podatkowy wynika z ustawy podatkowej i jest niezależny od woli stron (podatnika czy organu podatkowego). Oznacza to, że obowiązek ten nie może być także wolą stron modyfikowany. Innymi słowy strony umowy (np. najmu, dzierżawy, użyczenia) nie mogą „porozumieć się” która z nich będzie zobowiązana do zapłaty podatku. Stanowisko to prezentowane jest zarówno w literaturze przedmiotu [L. Etel (w:) L. Etel, R. Dowgier, G. Liszewski, M. Popławski, S. Presnarowicz, Prawo podatkowe, L. Etel (red.), Warszawa 2005, s. 128], jak i orzecznictwie sądowo-administracyjnym. W wyroku NSA z 25 listopada 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 trzecią¹. 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 powszechnymi².

Mając powyższe na uwadze należy stwierdzić, że 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. Dodatkowo w u.p.r. obowiązek podatkowy w podatku rolnym może przejść na dzierżawcę gruntów gospodarstwa rolnego w przypadku zawarcia umowy w trybie art. 3 ust. 3. Sytuacja ta jednak w analizowanej sprawie nie ma miejsca, tym samym podatnikiem od gruntów jest ich właściciel (Wnioskodawcy).

Natomiast, jeżeli chodzi o obiekty zlokalizowane na gruncie Wnioskodawców i związany z tym obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości uznać trzeba, że podatnikiem jest Spółka. **Wójt Gminy Sochaczew przychylił się do stanowiska Wnioskodawców wyrażonego we wniosku wspólnym o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego i jednocześnie podkreśla, że w polskim prawie cywilnym obowiązuje zasada *superficies solo cedit* wyrażona w art. 48 i 191 Kodeksu cywilnego. Zgodnie z tą zasadą wszelkie naniesienia na gruncie, takie jak budynki, inne urządzenia trwale z gruntem związane, zasadzone drzewa i inne rośliny są częścią składową gruntu i jako takie, o ile przepis szczególny nie przewiduje innego rozwiązania, są własnością właściciela gruntu.**

Natomiast według definicji zawartej w art. 47 k.c. częścią składową rzeczy jest wszystko, co nie może być od niej odłączone bez uszkodzenia lub istotnej zmiany całości albo bez uszkodzenia lub istotnej zmiany przedmiotu odłączonego. Tak więc sposób połączenia ze sobą kilku samodzielnych rzeczy decyduje o utracie ich prawnej odrębności i powstaniu jednej rzeczy jako jednego przedmiotu prawa. Przedmioty połączone z rzeczą tylko dla przemijającego użytku nie

¹ Sygn. akt SA/Kr 1838/92, niepublikowany.

² Sygn. akt I SA/Kr 119/07, LEX nr 530022.

stanowią jej części składowych. Prawnym wyrazem takiego połączenia jest to, że część składowa rzeczy nie może być odrębnym przedmiotem własności i innych praw rzeczowych³. Stwierdzenie przez ustawodawcę, że część składowa rzeczy nie może być odrębnym od rzeczy przedmiotem własności jest bezwzględnie obowiązujące i nie może być modyfikowana przez strony stosunku prawnego. **Innymi słowy właścicielem rzeczy (gruntu) i jej części składowych (obiektu budowlanego) jest zawsze ten sam podmiot, chyba że przepis szczególny stanowi inaczej.**

Powyższe oznacza, że co do zasady obiekty budowlane wybudowane na cudzym gruncie z prawnego punktu widzenia stanowią własność właściciela gruntu. Tym samym właściciel gruntu jest podatnikiem podatku od nieruchomości zarówno od gruntu, jak i posadowionego na nim budynku.

W tym miejscu należy jednak zwrócić uwagę na treść art. 49§1 k.c. 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 wchodzi w skład przedsiębiorstwa.** Z przepisu tego wynika, że ustawodawca nie traktuje jako części składowych gruntu określonych urządzeń, pod warunkiem że wchodzi one w skład przedsiębiorstwa. Mają więc one odmienny status prawny – nie stanowią własności właściciela gruntu. Podkreślić należy, że uregulowanie zawarte w art. 49§1 k.c. służy ochronie związku urządzeń nim objętych ze składnikami przedsiębiorstwa w znaczeniu określonym w art. 55¹ k.c.⁴.

Art. 49§1 k.c. odnosi się wyłącznie do urządzeń służących do doprowadzania lub odprowadzania płynów, pary, gazu, energii elektrycznej oraz innych urządzeń podobnych. Ich katalog jest bez wątpienia otwarty, gdyż ustawodawca używa zwrotu „...inne urządzenia podobne..”. Niemniej jednak zasadnicze znaczenie ma ich charakter. Muszą to być urządzenia wykorzystywane do doprowadzania lub odprowadzania określonych towarów. **Zatem urządzenia, które nie służą do odprowadzania i doprowadzania płynów, pary, gazu, energii elektrycznej nawet jeżeli wchodzi w skład przedsiębiorstwa nie mogą stanowić odrębnego od gruntu przedmiotu własności – stanowią część składową gruntu.**

Ustawodawca w powołanym przepisie k.c. poprzez użycie słowa „służące” wyraźnie wskazuje na określoną funkcję urządzeń, która decyduje o ich odrębnym od gruntu przedmiocie. Określona w art. 49§1 k.c. hipoteza normy prawnej wskazuje na określone urządzenia i nie powinno być wątpliwości co do tego, że nie odnosi się do konkretnego podmiotu. Ma *stricte* charakter przedmiotowy, tj. z przepisu nie wynika aby dotyczył podmiotu prowadzącego przedsiębiorstwo zajmujące się doprowadzaniem lub odprowadzaniem płynów, pary, gazu, energii elektrycznej czy jakiegokolwiek innego. **Można zatem przyjąć, że wszystkie urządzenia służące**

³ S. Rudnicki, Własność nieruchomości, Warszawa 2007, s. 79

⁴ G. Bieniek, S. Rudnicki, Nieruchomości. Problematyka prawna, Warszawa 2007, s. 45

dostawie ww. towarów o ile wchodzą w skład przedsiębiorstwa nie będą mogły być uznane za części składowe gruntu. Koncepcja ta wymaga jednak głębszej analizy i nie powinna ograniczać się do wykładni językowej.

W tym miejscu należy jeszcze zwrócić uwagę, że **analizowany przepis mówi o „urządzeniach wchodzących w skład przedsiębiorstwa”**. Pojęcie przedsiębiorstwa należy rozumieć w znaczeniu nadanym mu w art. 55¹ k.c. Stosownie do jego treści przedsiębiorstwo jest zorganizowanym zespołem składników niematerialnych i materialnych przeznaczonym do prowadzenia działalności gospodarczej. Obejmuje ono w szczególności:

- 1) oznaczenie indywidualizujące przedsiębiorstwo lub jego wyodrębnione części (nazwa przedsiębiorstwa);
- 2) własność nieruchomości lub ruchomości, w tym urządzeń, materiałów, towarów i wyrobów, oraz inne prawa rzeczowe do nieruchomości lub ruchomości;
- 3) prawa wynikające z umów najmu i dzierżawy nieruchomości lub ruchomości oraz prawa do korzystania z nieruchomości lub ruchomości wynikające z innych stosunków prawnych;
- 4) wierzytelności, prawa z papierów wartościowych i środki pieniężne;
- 5) koncesje, licencje i zezwolenia;
- 6) patenty i inne prawa własności przemysłowej;
- 7) majątkowe prawa autorskie i majątkowe prawa pokrewne;
- 8) tajemnice przedsiębiorstwa;

Powołana definicja przedsiębiorstwa ma także charakter przedmiotowy. **Generalnie więc zestawienie przepisu art. 49§1 k.c. w zw. z art. 55¹ prowadzi do wniosku, że decydujące znaczenie o uznaniu danej rzeczy za część składową przedsiębiorstwa ma funkcja urządzeń – muszą one służyć odprowadzaniu i doprowadzaniu płynów, pary, gazu, energii elektrycznej.**

Oczywiście pewne wątpliwości można mieć w kontekście obowiązku podatkowego od budynków posadowionych na terenie farmy 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. Przyjąć 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 wchodzi tylko na podstawie znanych prawa cywilnemu zdarzeń prawnych⁵.

Mając powyższe na uwadze Wójt Gminy Sochaczew uznaje stanowisko Wnioskodawców, dotyczące podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku, za zasadne.

III Opodatkowanie użytków rolnych zajętych pod obiekty i urządzenia wchodzące w skład farmy fotowoltaicznej

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) u.p.o.l.]. 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 leśną 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 rolna 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 od Wnioskodawców 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 u.p.r. opodatkowaniu podatkiem rolnym podlegają grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, z wyjątkiem gruntów zajętych

⁵ Wyrok SN z 13 maja 2004 r. III SK 39/04.

na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza. Z przepisem tym koresponduje art. 2 ust. 2 u.p.o.l. 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**”. Następnie należy odnieść je do zaistniałego stanu faktycznego. Pojęcie to, co należy podkreślić, nie zostało zdefiniowane zarówno w u.p.o.l., jak i u.p.r.

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 zakreśla jej granice⁶. 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 czegoś⁷. Potoczne brzmienie analizowanego pojęcia wskazuje, że użytki rolne powinny być faktycznie wykorzystywane 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. Sformułowanie „zajęte” należy więc rozumieć w ten sposób, że na gruncie muszą być wykonywane rzeczywiste czynności składające się na prowadzenie tejże działalności. Czynności te muszą być wykonywane w sposób trwały. Innymi słowy przepis art. 1 u.p.r. oraz art. 2 ust. 2 u.p.o.l. 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 podnoszą to Wnioskodawcy, w miejscach zajętych pod opisane wyżej inwertery oraz pod teren stacji elektroenergetycznej. W tym zakresie wątpliwości nie ma.

⁶ B. Brzeziński, Wstęp do nauki prawa podatkowego, Toruń 2001, s. 149.

⁷ M. Szymczak (red.), Słownik języka polskiego, Warszawa 1981, tom III s. 910.

Wójt Gminy Sochaczew nie zgadza się jednak z tym, że „zajęcie” użytków rolnych nie wystąpi w pozostałym zakresie, tj. m. in. pod panelami (stołami) fotowoltaicznymi, gdzie owce będą „poszukiwały jedzenia i cienia” lub będzie prowadzona pasieka (tj. przyjąć należy, że Wnioskodawca zakłada, że będą tam po prostu latały pszczoły na czele z królową – matką, a co za tym idzie teren pod panelami nie będzie „zajęty” na prowadzenie działalności gospodarczej lecz na działalność rolniczą. Stanowisko Wnioskodawców wydaje się wręcz groteskowe.

Głównym celem wydzierżawienia użytków rolnych pod elektrownię fotowoltaiczną, jak sami Wnioskodawcy podnoszą, jest jej budowa. W tym przypadku nie ma możliwości prowadzenia prawidłowej, pełnej i racjonalnej działalności rolniczej. Zamontowanie paneli fotowoltaicznych i innych elementów elektrowni nawet kilka metrów na gruncie ograniczy i to istotnie wykonywanie działalności rolniczej. Zamontowane panele zaciniają użytek rolny, przez co powierzchnia biologicznie czynna odsłonięta jest od promieniowania słonecznego. Paradoksem jest to, że „stoły” będą dawały zacienienie owcom. Nie są one wznoszone po to aby chronić zwierzęta przed nadmiernym nasłonecznieniem lecz w celu wykonywania działalności gospodarczej. Kierując się nawet minimalną racjonalnością nie można uznać, że farma (stacja) fotowoltaiczna będzie wznoszona celem ochrony zwierząt przed nadmiernym promieniowaniem słonecznym. Rozsądnie do tego podchodząc funkcje taką pełnią inne obiekty niż „stoły” paneli fotowoltaicznych.

Tym samym cały teren wydzierżawiony pod elektrownię fotowoltaiczną należy uznać za zajęty na wykonywanie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza, a co za tym idzie będzie on podlegał opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości według stawek najwyższych, tj. stawek o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt. 1 lit. a) u.p.o.l. Dodatkowo należy zwrócić uwagę, że użytki rolne na których posadowiona będzie elektrownia fotowoltaiczna będą ogrodzone. W ten sposób dojdzie do wyraźnego wyodrębnienia użytku rolnego na zajęcie na wykonywanie działalności gospodarczej. Nawet w sytuacji gdy na przedmiotowym terenie będą mogły „przemieszczać się” określone zwierzęta, np. owce czy też „latać” pszczoły z pasieki to działalność ta nie będzie miała charakteru podstawowego lecz uboczny. Chodzi o to, że podstawowym celem wykorzystania użytku rolnego w tej sytuacji nie będzie działalność rolnicza lecz działalność gospodarcza. Działalność rolnicza, i to z dużymi ograniczeniami, będzie wykonywana, o ile w ogóle będzie, „przy okazji” prowadzenia działalności gospodarczej.

W kontekście powyższego należy zwrócić uwagę, że w pojęciu „zajęcie” mieści się nie tylko całkowite wykluczenie prowadzenia działalności rolniczej ale również jej istotne

ograniczenie. Podobny problem rozstrzygany był przez sądy administracyjne pod kątem opodatkowania lasów na których znajdują się linie elektroenergetyczne. Można go odpowiednio odnieść do użytków rolnych wykorzystywanych pod budowę farmy fotowoltaicznej. W ustawie o podatku leśnym (podobnie w art. 2 ust. 2 u.p.o.l.) występuje identyczny zwrot „zajęcie”. W tym zakresie można mówić wręcz o utrwalonej linii orzeczniczej.

I tak w wyroku NSA z 4 lipca 2017 r. (II FSK 1540/15, LEX nr 2347651) skład orzekający stwierdził, że grunty leśne, nad którymi przebiegają linie elektroenergetyczne są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie przesyłu energii przez przedsiębiorstwo energetyczne, co skutkuje ich opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości. **Konstatacji takiej nie stoi na przeszkodzie możliwość prowadzenia na tych gruntach, w ograniczonym zakresie, określonych czynności w ramach działalności leśnej (tu: rolnej).** Zdaniem Sądu z art. 2 ust. 2 u.p.o.l. nie wynika, aby na gruntach zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej nie mogła być prowadzona inna działalność (np. leśna), 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 wykorzystywania. Zbliżone stanowisko wyraził również NSA w wyroku z 9 marca 2017 r. (II FSK 1987/15, LEX nr 2273233). W ocenie Sądu **spółki energetyczne, prowadząc działalność w zakresie przesyłu energii elektrycznej, wykorzystują w sposób trwały i z pewnością nieincydentalny**, dla potrzeb tej działalności, pasy techniczne pod napowietrznymi liniami energetycznymi, które zostały wytyczone w związku z przebiegającymi przez las liniami energetycznymi i które są niezbędne do prowadzenia przesyłu energii oraz spółki te jako operatorzy są zobowiązane utrzymywać grunty leśne w sposób umożliwiający bezpieczne i bezawaryjne funkcjonowanie linii napowietrznych leśnych. **Grunty pod liniami napowietrznymi zajęte są na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie przesyłu energii elektrycznej i konstatacji takiej nie stoi na przeszkodzie możliwość prowadzenia na tych gruntach, w ograniczonym zakresie, określonych czynności w ramach działalności leśnej.**

Ponadto zaprezentowane powyżej stanowisko dotyczące rozumienia terminu „użytki rolne zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej” prezentowane jest w najnowszych wyrokach Wojewódzkich Sądów Administracyjnych. W tym zakresie miarodajny jest wyrok WSA w Gdańsku z dnia 7 marca 2018 r. (I SA/Gd 1641/17, LEX nr 2462558) w którym skład orzekający uznał, że prawidłowe odczytanie normy prawnej zawartej w art. 2 ust. 2 u.p.o.l. pozwala na stwierdzenie, że grunty znajdujące się pod pasami technicznymi, usytuowane pod napowietrznymi liniami energetycznymi, są gruntami zajętymi na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie

przesyłu przez przedsiębiorstwo energetyczne energii elektrycznej, a tym samym grunty te, stosownie do treści art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l., podlegają opodatkowaniu najwyższymi stawkami podatku od nieruchomości. W zasadzie identyczny pogląd wyraził WSA w Gorzowie Wielkopolskim w wyroku z dnia 7 marca 2018 r. (I S.A./Go 6/18, LEX nr 2467294).

Ponadto Wójt Gminy Sochaczew stwierdza, że „zajęcie” na prowadzenie działalności gospodarczej należy postrzegać przez pryzmat przedmiotu działalności przedsiębiorcy (dzierżawcy) a nie właściciela gruntów. Jeżeli polega ona na wytwarzaniu energii elektrycznej to użytek rolny należy traktować jako „zajęty” na prowadzenie działalności gospodarczej – jest to grunt, o którym mowa w art. 2 ust. 2 u.p.o.l. Nie ma przy tym znaczenia, że taki użytek rolny w ograniczonym zakresie będzie wykorzystywany do wykonywanej działalności rolniczej.

Mając na uwadze przedstawiony stan faktyczny dotyczący opodatkowania użytków rolnych na których posadowiona będzie w przyszłości elektrownia fotowoltaiczna nie sposób pominąć wyroku NSA z 3 kwietnia 2015 r. (II FSK 606/15, LEX nr 1774482.). Sąd zwrócił uwagę, że **sam fakt, że realizowane przez skarżącą działania z uwagi na etap planowanego przedsięwzięcia (etap przygotowawczy), jak i specyfikę prowadzonej działalności (zarządzanie i wynajem nieruchomości oraz tworzenie farm wiatrowych) nie wiążą się z bezpośrednią ingerencją w grunt i tym samym nie kolidują z możliwością uprawniania dzierżawionych terenów, nie wyklucza kwalifikacji spornych gruntów jako „zajętych na działalność gospodarczą” w rozumieniu art. 2 ust. 2 u.p.o.l.** W uzasadnieniu tego wyroku NSA trafnie zauważył, że **działania podejmowane przez podatnika mogą mieć różnorodny charakter w zależności od etapu prowadzonego przedsięwzięcia, a także specyfiki prowadzonej działalności gospodarczej.** NSA powołuje się przy tym na inne orzeczenia sądów administracyjnych podkreślając, że w zakresie pojęcia „zajęcie na prowadzenie działalności gospodarczej” z art. 2 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych mieszczą się nie tylko faktyczne działania przedsiębiorcy na posiadanym gruncie, ale też działania prawne, ponieważ działalność gospodarcza może być prowadzona w sferze produkcyjnej, usługowej, dóbr materialnych i niematerialnych, działań mających fizyczny desygnat jak też w sferze działań organizacyjnych" (zob. wyrok NSA z dnia 12 kwietnia 2012 r., sygn. akt II FSK 1772/10 - treść orzeczenia dostępna na stronie <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>). Na tej podstawie sąd przyjął, że podjęcie czynności formalno-prawnych i przygotowawczo-organizacyjnych na nie wyłączonych z produkcji rolnej gruntach z góry przesądza, że grunty takie nie zostały zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej. Ocena istnienia takiej przesłanki wymaga każdorazowej wnikliwej analizy całokształtu okoliczności faktycznych sprawy, a w szczególności ustalenia, czy przedsiębiorca w ogóle podejmował jakiejkolwiek czynności dotyczące gruntu i czy dane działania mieściły się w granicach wykonywanej przez niego działalności gospodarczej. Konieczne staje się przy tym uwzględnienie

charakteru prowadzonej działalności gospodarczej i realizowanego przedsięwzięcia, a także innych okoliczności towarzyszących posiadaniu gruntu przez przedsiębiorcę, jak np. zamiar z jakim dany grunt objęto w posiadanie.

Z przytoczonego orzeczenia można wnioskować, 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.

Biorąc powyższe pod uwagę stwierdzić należy, że grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne na których znajdować się będą elementy tworzące elektrownię fotowoltaiczną wybudowaną przez ich dzierżawcę 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) u.p.o.l. Z tych też powodów, zdaniem Wójta Gminy Sochaczew, nieprawidłowe jest stanowisko Wnioskodawców zgodnie z którym przedmiotowy w sprawie grunt będzie podlegać podatkowi od nieruchomości jedynie w części zajętej pod słupy konstrukcji wsporczej, pod pokłady z prefabrykowanych płyt betonowych, na których posadowione będą inwertery, oraz pod ogrodzony teren stacji elektroenergetycznej, a pozostały teren, ograniczony lekkim ogrodzeniem ażurowych, w tym teren pod i obok „stołów” będzie podlegał opodatkowaniu podatkiem rolnym.

IV Inwertery oraz budynek obsługi technicznej rozdzielni jako przedmioty opodatkowania podatkiem od nieruchomości

Przechodząc do kolejnego zagadnienia prawnego Wójt Gminy Sochaczew pragnie zauważyć, że nie budzi wątpliwości rola inwerterów/falowników na etapie wytwarzania energii elektrycznej z wykorzystaniem promieniowania słonecznego. Zasadniczy problem sprowadza się do ustalenia zasad opodatkowania tych elementów elektrowni fotowoltaicznej i obiektów w których się one będą znajdować. Podkreślić należy, że we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej Wnioskujący „z ostrożności” zwracają uwagę, że bez znaczenia dla kwalifikacji

przedmiotowych obiektów kontenerowych będzie okoliczność, że w obiektach tych umiejscowione będą urządzenia funkcjonalnie związane z elektrownią fotowoltaiczną, i okoliczność ta nie będzie uzasadniać objęcia tych obiektów budowlanych opodatkowaniem jako „budowli”.

Mając to na uwadze **Wójt Gminy Sochaczew „z ostrożności” wyrazi swoje stanowisko w również tym zakresie przy okazji przedstawienia zasad opodatkowania obiektów spełniających kryteria budynków nie pomijając przy tym cytowanego przez Wnioskodawców wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 13 grudnia 2017 r. (SK 48/15).** Już w tym miejscu organ podatkowy stwierdza, że w całym zakresie podziela pogląd wyrażony w przedmiotowym wyroku Trybunału Konstytucyjnego w myśl którego art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1785 i 2141) w zakresie, w jakim umożliwia uznanie za budowlę obiektu budowlanego, który spełnia kryteria bycia budynkiem, przewidziane w art. 1a ust. 1 pkt 1 powołanej ustawy, jest niezgodny z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzoną z art. 84 w związku z art. 217, w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Przechodząc do szczegółowego uzasadnienia należy zwrócić uwagę, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, obok gruntów, podlegają również budynki i budowle przy czym w przypadku tych ostatnich tylko wtedy gdy związane są z prowadzeniem działalności gospodarczej. Ustawodawca określając przedmiot podatku od nieruchomości wskazuje zatem na zamknięty katalog rzeczy nim objętych. Są to trzy kategorie, które stanowią niezależne od siebie przedmioty opodatkowania. W żadnym zakresie nie pokrywają się one. Wręcz jest tak, że ustawodawca definiując niektóre z nich wyklucza możliwość podwójnej klasyfikacji danego przedmiotu na potrzeby opodatkowania (np. definiując budowlę jako obiekt budowlany niebędący budynkiem).

Nie ma w zasadzie wątpliwości co do dopuszczalności opodatkowania gruntu znajdującego się pod budynkiem lub budowlą. Zarówno grunt, jak i posadowiona na nim budowla czy budynek stanowią samodzielny przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Dla każdej z tej kategorii przewidziana została odrębna podstawa opodatkowania. Brak jest jednocześnie przepisu, który wyłączałby z tej podstawy część gruntu zabudowaną budynkiem (budowlą). Nie można w tej sytuacji mówić o „podwójnym” opodatkowaniu. Uzasadnione jest to wyraźnym rozgraniczeniem poszczególnych kategorii podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości wymienionych w art. 2 ust. pkt. 1 – 3 u.p.o.l.

W zakresie rozgraniczenia pojęć: budynek i budowla na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości, także w kontekście wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 13 grudnia 2017 r., ma ich normatywny zakres. Ustawodawca, na potrzeby opodatkowania

podatkiem od nieruchomości, w ustawowym słowniczku pojęć zawarł legalną definicję tych terminów. Są one uregulowane odpowiednio w art. 1a ust. 1 pkt. 1 i art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l. Stosownie do pierwszej z powołanych regulacji budynkiem jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach. Aby więc uznać dany obiekt budowlany za budynek to musi być on:

- 1) trwale z gruntem związany,
- 2) wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych,
- 3) posiadać fundamenty, oraz
- 4) dach.

Wszystkie ww. cechy muszą być spełnione łącznie. Brak choćby jednej z nich powoduje, że niemożliwe jest zakwalifikowanie danego obiektu jako budynku. Zwrócić przy tym należy uwagę, że „budynek” i „budowla” to pojęcia rozłączne, mające odmienne znaczenie normatywne. Oznacza to, że **jeżeli dany obiekt posiada wszystkie ww. kryteria nie może być uznany za budowlę. Natomiast, w sytuacji gdy dana rzecz wypełnia kryteria terminu „budowla” to nie może być uznana za budynek.** Budowlą jest bowiem 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.

Mając powyższe na uwadze zgodzić się należy ze stanowiskiem składu orzekającego Trybunału Konstytucyjnego, iż *„definicja pojęcia budowli, zawarta zarówno w prawie budowlanym, jak i w ustawie o podatkach lokalnych, przewiduje jednoznacznie, że budowlą jest obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury. Oznacza to z konieczności, iż najpierw trzeba ustalić, czy dany obiekt należy zakwalifikować jako budynek albo obiekt małej architektury, a dopiero później można rozważać jego kwalifikację jako budowli. Wprowadzenie dodatkowego zastrzeżenia do definicji pojęcia budynku i – konsekwentnie – do definicji pojęcia obiektu małej architektury, zgodnie z którym nie mogą być one budowlą, byłoby nie tylko zbędne, ale wręcz niedopuszczalne”*.

Ustawodawca wyraźnie – poprzez normatywne wykluczenie w art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l. – wyznacza granicę obu terminów. Jeżeli dana rzecz jest budynkiem to nie ma prawnej możliwości uznania jej za budowlę w oparciu np. o funkcję którą pełni lub jakiejkolwiek inne kryterium nie wskazane w ustawie podatkowej. Z tych też powodów w pełni należy zaaprobować pogląd wyrażony przez Trybunał Konstytucyjny w powołanym wyroku, a co za tym idzie trafne jest stanowisko Wnioskodawców w myśl którego obiekty spełniające kryteria budynku (kontenery, budynek rozdzielni, budynek obsługi technicznej) podlegają

opodatkowaniu jako budynki o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt. 2 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt. 1 u.p.o.l. a podstawę ich opodatkowania stanowi powierzchnia użytkowa.

Podkreślić jednak, należy że wyrok Trybunału Konstytucyjnego nie odnosi się w ogóle do kwestii opodatkowania rzeczy znajdujących się w budynkach. Zarówno teza orzeczenia, jak i jego uzasadnienie skoncentrowane jest na prawnej możliwości uznania obiektu spełniającego kryteria budynku jako budowli. Nie dotyczy on natomiast problemu dopuszczalności (lub nie) opodatkowania rzeczy znajdujących się w obiektach budowlanych. Słusznie przy tym zwraca uwagę skład orzekający Trybunału Konstytucyjnego w myśl którego *„...stwierdzenie niekonstytucyjności regulacji podatkowej we wskazanym powyżej zakresie nie skutkuje automatycznie obowiązkiem odmiennego zakwalifikowania – na potrzeby określenia podatku od nieruchomości – obiektów budowlanych, w tym kontenerów telekomunikacyjnych należących do skarżącej, do których odnoszone było przyjęte jednolicie w orzecznictwie sądów administracyjnych zapatrywanie dotyczące możliwości uznania za budowle obiektów odpowiadających definicji budynku. Ustalenie charakteru tych obiektów w oparciu o właściwe przepisy prawne, z pominięciem jednak zakwestionowanego fragmentu treści normatywnej, i po przeprowadzeniu wymaganego postępowania dowodowego jest kompetencją organów podatkowych oraz kontrolujących ich działalność sądów administracyjnych.”.*

Z cytowanego fragmentu uzasadnienia wyroku należy wnioskować, że to organy podatkowe powinny w każdym przypadku indywidualnie oceniać status podatkowopravny danych rzeczy. Co do tego nie powinno być najmniejszych wątpliwości, gdyż to na organach podatkowych spoczywa obowiązek dokładnego i wyczerpującego zbadania stanu faktycznego sprawy. Trybunał Konstytucyjny nie przesądził zatem czy kontener telekomunikacyjny (podobnie energetyczny) stanowi budynek lub budowlę. **Analizowany wyrok wyznacza jedynie granice wykładni terminu „budowla” tylko i wyłącznie pod kątem możliwości uznania obiektu budowlanego posiadającego cechy budynku jako budowli – jest to niedopuszczalne.**

Tym samym, w ocenie Wójta Gminy Sochaczew, **nie można wykluczyć sytuacji w której w obiekcie budowlanym spełniającym kryteria budynku usytuowana będzie budowla lub jej część. Brak jest więc wyraźnych podstaw prawnych do tego aby na kanwie przedmiotowego wyroku Trybunału Konstytucyjnego, niejako „automatycznie wyrzucać” z podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości wartość rzeczy, które będą znajdowały się w budynkach.** Innymi słowy wyrok ten nie daje podstaw do „wykluczenia” z opodatkowania rzeczy znajdujących się w budynkach, jeżeli można je zakwalifikować do innych kategorii przedmiotów opodatkowania podatkiem od nieruchomości (budowli lub ich części).

Na wstępie podkreślone zostało, że każda z kategorii wymienionych w art. 2 ust. 1 pkt. 1 – 3 u.p.o.l. stanowi odrębny, niezależny przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

U.p.o.l. przy tym nie zawiera przepisu, który prowadziłby do obniżenia podatku od nieruchomości gdy jeden z przedmiotów opodatkowania umiejscowiony jest na drugim, np. budynek na gruncie, budowla na gruncie czy też budowla w budynku. Nadto **przepisy ustawy podatkowej nie uzależniają zakwalifikowania danej rzeczy jako budowli od jej lokalizacji. Okoliczność położenia budowli jest zatem neutralna z punktu widzenia przepisów prawa podatkowego.** Może być ona posadowiona na gruncie jako obiekt (urządzenie) wolnostojące czy też na innym obiekcie budowlanym, np. konstrukcja stalowa usytuowana na dachu budynku. Obiekt budowlany lub urządzenie budowlane mogą znajdować się pod ziemią, jak ma to miejsce w przypadku budowli położonych w wyrobiskach górniczych. **Przeszkodą do zakwalifikowania danej rzeczy jako budowli nie jest więc posadowienie jej w obiekcie spełniającym kryteria budynku. Decydujące znaczenie ma to czy dana rzecz wypełnia kryteria przedmiotu opodatkowania.** Jeżeli jest tak, że obiekt budowlany jest budynkiem to stanowi przedmiot opodatkowania, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt. 2 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt. 1 u.p.o.l. a podstawą jego opodatkowania jest powierzchnia użytkowa. Natomiast gdy w takim obiekcie znajduje się inny obiekt budowlany lub urządzenie budowlane będące samodzielnym przedmiotem opodatkowania (nie stanowi części składowej budynku) lub częścią innego przedmiotu (np. sieci technicznej) to podlega opodatkowaniu odrębnie od budynku w którym się znajduje od swojej wartości. Kwestia ta wymaga szczegółowych rozważań. O tym poniżej.

W kontekście powyższego **Wójt Gminy Sochaczew uznaje, że obiekty spełniające kryteria budynków nie mogą być opodatkowane jako budowle. Pojęcia te wykluczają się – jeżeli dany obiekt wyczerpuje kryteria budynku z art. 1a ust. 1 pkt. 1 u.p.o.l. w żadnym przypadku nie może zostać uznany za budowlę. Błędne jest jednak stwierdzenie Wnioskodawców w myśl którego inwertery stanowią budynek (s. 13 wniosku). Są to urządzenia energetyczne zlokalizowane w budynku, na co jednoznacznie wskazują sami Wnioskodawcy na s. 3 wniosku („Urządzenia te, w ilości 27 sztuk będą zainstalowane w obiektach w formie kontenera”...).**

Dokonując wykładni prawa podatkowego należy przede wszystkim szukać „podatkowego” rozumienia pojęć używanych przez ustawodawcę. Oczywiście nie chodzi o to, aby dokonywać wykładani rozszerzającej przepisów nakładających obowiązki o charakterze publicznoprawnym, lecz o to by ustalić rzeczywisty sens danej regulacji prawnej kreującej przedmiot opodatkowania. Jest to zabieg szczególnie trudny w sytuacji gdy w przepisach prawa podatkowego znajduje się odesłanie do innych gałęzi prawa, które z opodatkowaniem, poza wskazaniem w ustawie podatkowej, nie mają nic wspólnego.

W definicji „budowla” uregulowanej w art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l., podobnie zresztą w art. 1a ust. 1 pkt. 1 normującym pojęcie „budynek” ustawodawca odsyła do terminu „obiekt budowlany” w rozumieniu przepisów ustawy Prawo budowlane. Art. 3 pkt. 1 Prawa budowlanego definiuje obiekt budowlany jako budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Obiektem budowlanym jest obiekt kompletny – budynek wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania zgodnie z jego przeznaczeniem i budowla wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania jej zgodnie z przeznaczeniem. Oznacza to że instalacje (urządzenia) znajdujące się wewnątrz budynku stanowią jego część składową i nie podlegają odrębnemu opodatkowaniu. Należy jednak wyraźnie odróżnić instalacje stanowiące element składowy budynku od instalacji (urządzeń) konstrukcyjnie niezwiązanych z budynkiem. Z zakresu art. 3 pkt.1 lit. a) ustawy Prawo budowlane można wnioskować, że chodzi o instalacje (urządzenia) służące wyłącznie budynkowi bez których nie mógłby on spełniać swoich podstawowych funkcji np. instalacja centralnego ogrzewania, elektryczna, kanalizacyjna, wentylacyjna, itp. Tego typu urządzenia techniczne (instalacje) nie stanowią odrębnego przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości i nie mogą być utożsamiane z urządzeniami budowlanymi, o których mowa w art. 3 pkt. 9 ustawy Prawo budowlane oraz art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l. (normatywna definicja budowli). Jednocześnie **przepisy prawa budowlanego, w szczególności, definicja „obiekt budowlany” nie wprowadzają normy nakazującej lub zakazującej umiejscowienie określonych urządzeń wewnątrz budynku niebędących ich częścią składową.** Definicja obiektu budowlanego, poza wskazaniem rzeczy zaliczanych do tej kategorii (budynek, budowla, obiekt małej architektury), wymienia tylko i wyłącznie instalacje umożliwiające wykorzystanie obiektu zgodnie z przeznaczeniem (zob. B. Pahl, Opodatkowanie stacji transformatorowych po wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 13 grudnia 2017 r., Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2018, nr 4).

W przypadku stacji kontenerowych i wskazanych we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej pozostałych budynków: obsługi technicznej i rozdzielni trzeba uznać, iż urządzenia energetyczne np. inwertery, rozdzielnice nie Stanowić będą roli służebnej wobec budynku, tj. umożliwiać będą jego wykorzystanie zgodnie z przeznaczeniem. Będzie wręcz odwrotnie. Budynki w których zostaną one umieszczone pełnią wyłącznie rolę „obudowy”. Byt tych urządzeń nie jest zatem uzależniony od istnienia budynku. Jest to istotna różnica między instalacjami stanowiącymi część budynku a urządzeniami (instalacjami), które są w nim usytuowane i mogą stanowić odrębną budowlę lub jej część. Instalacje znajdujące się w budynku, takie jak: elektryczna, centralnego ogrzewania, nie mogły by funkcjonować niezależnie od budynku

– w tym przypadku występuje ścisły związek instalacji z budynkiem. **Budynki, które będą zlokalizowane na terenie farmy fotowoltaicznej będą pełnić rolę służebną (oczywiście dalej nimi pozostaną jako odrębny przedmiot opodatkowania) wobec znajdujących się w nich części budowli w rozumieniu przepisów u.p.o.l., zaś urządzenia te stanowiąc będą nierozdzielalną część sieci technicznej umożliwiając jej poprawne działanie. Sami Wnioskodawcy podnoszą na s. 8 wniosku – „funkcją jest umożliwienie doprowadzania lub odprowadzanie między innymi energii elektrycznej”.** Oznacza to, zdaniem Wójta Gminy Sochaczew, że bez tych urządzeń sieć techniczna nie będzie mogła pełnić swojej roli – będzie występować zarówno techniczne, jak i użytkowe powiązanie pomiędzy poszczególnymi elementami elektrowni fotowoltaicznej.

Funkcją wskazanych we wniosku budynków jest stworzenie przestrzeni, w której mogą być umiejscowione urządzenia energetyczne. Zaś znajdujące się w niej urządzenia energetyczne stanowiąc będą nierozdzielalny element sieci elektroenergetycznej (sieci technicznej), o czym będzie mowa w dalszej części interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego. Ta zaś – w tym zakresie nie powinno być wątpliwości – jest budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w zw. z art. 3 pkt. 1 i 3 ustawy Prawo budowlane podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości od wartości.

Mając powyższe na uwadze stwierdzić należy, że **istnieją wyraźne podstawy do tego aby przyjąć, iż urządzenia znajdujące się wewnątrz obiektów zlokalizowanych na terenie elektrowni fotowoltaicznej są niezależne od budynków w których się znajdują – nie pełnią roli służebnej wobec budynku lecz to budynek pełni wobec nich rolę służebną, gdyż umożliwia ich ochronę przed czynnikami zewnętrznymi.** W jakim bowiem celu urządzenia energetyczne znajdujące się w tych budynkach zostały umiejscowione? Czy w celu umożliwienia eksploatacji budynku czy też eksploatacji i prawidłowego funkcjonowania elektrowni fotowoltaicznej? Odpowiedź na tak postawione pytanie jest oczywista – **bez tych urządzeń energetycznych sieć techniczna nie będzie mogła pełnić swojej funkcji.**

Tym samym, jeżeli w budynku została usytuowana budowla lub część innej budowli (tu sieci technicznej), która stanowi odrębny od budynku, samodzielny obiekt budowlany lub urządzenie budowlane, budowla ta stanowi wówczas odrębny od budynku przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Opodatkowaniu w tym przypadku podlegać będzie zarówno budynek, jak i budowla. Nie dopuszcza się w ten sposób do podwójnego opodatkowania tego samego przedmiotu. Przede wszystkim opodatkowaniu podlegają w takiej sytuacji różne przedmioty – budynek i budowla. **O podwójnym opodatkowaniu nie przesądza też fakt, że budowla lub jej część znajdować się będą „na powierzchni użytkowej budynku”.** W przypadku budynku podstawę opodatkowania stanowi jego powierzchnia użytkowa, zaś w

przypadku budowli – jej wartość. Tym samym każdy budynek, jak i budowla będąca w posiadaniu przedsiębiorcy – niezależnie od tego, czy budowla jest umiejscowiona w budynku ,jeżeli jest związana z działalnością gospodarczą będzie podlegała opodatkowaniu (wyrok NSA z 7 października 2016 r. (II FSK 2532/14).

W tym miejscu warto zwrócić uwagę na wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 15.10.2008 r. (I SA/Bk 254/08)⁸. W ocenie sądu fakt, że dana budowla została umieszczona w budynku nie skutkuje automatycznie tym, że nie może ona stanowić przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Jeżeli bowiem w budynku została usytuowana budowla, która stanowi odrębny od budynku, samodzielny obiekt budowlany lub urządzenie budowlane, budowla ta stanowi wówczas odrębny od budynku przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Opodatkowaniu będzie w tym przypadku podlegał zarówno budynek, jak i budowla. Zdaniem sądu niedopuszczalne jest stwierdzenie, że dopuszcza się w ten sposób do podwójnego opodatkowania tego samego przedmiotu. Przede wszystkim opodatkowaniu podlegają w takiej sytuacji różne przedmioty – budynek i budowla, o podwójnym opodatkowaniu nie przesądza też fakt, że budowla znajduje się „na powierzchni użytkowej budynku”. W przypadku budynku podstawę opodatkowania stanowi jego powierzchnia użytkowa, zaś w przypadku budowli jej wartość. Skoro nie jest kwestionowane to, że grunty podlegają opodatkowaniu (od powierzchni) również w części zajętej przez budynek czy budowlę, zaś w budynku opodatkowana jest powierzchnia użytkowa i nie ma przepisu ustawy podatkowej, który wyłączałby od opodatkowania powierzchnię budynku zajmowaną przez budowlę, to należy stwierdzić, że powierzchnia budynku (gruntu) podlega opodatkowaniu niezależnie od tego jakie rzeczy, przedmioty czy urządzenia na niej się znajdują. Oznacza to, że powierzchnia budynku zajęta przez budowlę podlega opodatkowaniu, oraz że opodatkowaniu podlega również budowla znajdująca się wewnątrz budynku. Budynek i budowla to dwa odrębne przedmioty opodatkowania podatkiem od nieruchomości co powoduje, że w określonych okolicznościach faktycznych opodatkowaniu może podlegać powierzchnia budynku i wartość budowli w nim umiejscowionej⁹.

Pogląd o dopuszczalność opodatkowania budowli znajdujących się w budynkach prezentowany jest także orzecznictwie NSA. W cytowanym powyżej wyroku NSA z 7 października 2016 r. (II FSK 2532/14) skład orzekający jednoznacznie uznał, że w przypadku umiejscowienia budowli (fundamentów pod linią produkcyjną) wewnątrz budynku opodatkowaniu podlega zarówno powierzchnia użytkowa budynku, jak również wartość początkowa budowli znajdującej się w jego bryle¹⁰. Trafna jest również teza orzeczenia WSA w Poznaniu z 18 maja

⁸ Wyrok prawomocny, dostępny w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych (orzeczenia.nsa.gov.pl)

⁹ Wyrok WSA w Gliwicach z 20 lipca 2010 r. (I SA/GI 424/10), wyrok prawomocny, dostępny w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych (orzeczenia.nsa.gov.pl)

¹⁰ Rzeczpospolita z 5 grudnia 2016 r.

2017 r., w której sąd stwierdził, że budowlą w rozumieniu ustawy z 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych jest obiekt budowlany wskazany w art. 3 pkt. 1 lit. b) ustawy Prawo budowlane czyli budowla stanowiąca całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami, oraz urządzenie budowlane, o którym mowa w art. 3 pkt. 9 ustawy Prawo budowlane. Wyróżnienie w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. urządzeń budowlanych prowadzi do wniosku, że podlegają one samodzielnie opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Zdaniem składu orzekającego, mając na uwadze wykładnię przepisów prawa materialnego, nie sposób wykluczyć sytuacji, w której budynek w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt. 1 u.p.o.l. stanowić będzie jedynie obudowę urządzenia budowlanego w rozumieniu art. 3 pkt. 9 ustawy Prawo budowlane będącego budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l. Wówczas zarówno budynek, jak i mieszczące się w jego wnętrzu urządzenie budowlane stanowią osobny przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości (I SA/Po 1504/16, LEX nr 2293296).

Nie sposób również pominąć wyroku WSA w Krakowie z dnia 9 listopada 2017 r. W ocenie Sądu *„znajdujące się w budynku pompowni sieci technologiczne w postaci rurociągów technologicznych (urządzenia umieszczone wewnątrz pompowni) stanowią oddzielną budowlę, jako część sieci ciepłowniczej. Urządzenia umieszczone w budynku pompowni stanowią urządzenia budowlane związane z siecią ciepłą. Urządzenia oraz rurociągi znajdujące się wewnątrz budynku przepompowni nie stanowią odrębnych obiektów budowlanych, lecz stanowią ciąg technologiczny służący do wytwarzania energii cieplnej, w której nośnikiem jest woda pod ciśnieniem. Istotny jest związek techniczno – użytkowy urządzeń pompowni z magistralą ciepłowniczą, tworzących z nią jedną budowlę w postaci sieci technicznej (ciepłowniczej). Sam fakt, że budowla została umieszczona w budynku nie skutkuje automatycznie tym, że nie może ona stanowić przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości”* (I SA/Kr 864/17, LEX nr 2427652).

Mając powyższe na uwadze Wójt Gminy Sochaczew stwierdza, że obiekty spełniające kryteria budynku, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt. 2 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt. 1 u.p.o.l., tj. kontenery w których znajdują się falowniki oraz obiekty: obsługi technicznej i rozdzielni podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości od powierzchni użytkowej. Okoliczność ta nie wyklucza jednak opodatkowania znajdujących się w nich urządzeń energetycznych, które należy uznać za część składową sieci technicznej (elektroenergetycznej). Ta zaś składa się z powiązanych ze sobą wielu elementów, w tym znajdujących się w budynkach i niebędących ich częścią składową (inwerterów, rozdzielnic) oraz okablowania przymocowanego do elementów wsporczych oraz posadowionych na nich paneli fotowoltaicznych.

Dodać tylko trzeba, że powyższe rozważania miały na celu wykazanie, że obiekt budowlany który spełnia kryteria budynku nie może być uznany za budowlę, z jednoczesnym wykazaniem, że

w określonych sytuacjach rzeczy znajdujące się w obiekcie posiadającym wszystkie cechy budynku mogą stanowić w świetle obowiązujących przepisów odrębny przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Sytuacja ta ma miejsce w przedmiotowej sprawie.

V Konstrukcje wsporcze wraz z panelami fotowoltaicznymi jako przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości

W przepisach ustawy podatkowej (u.p.o.l.) ustawodawca definiując budowlę odsyła do określonych pojęć uregulowanych w prawie budowlanym. Z tych też powodów nie ma wątpliwości co do tego, że definicja budowli uregulowana w przepisach prawa budowlanego, w kontekście przytoczonego we wcześniejszej części interpretacji przepisów prawa podatkowego art. 3 pkt. 1 tej ustawy (do tego przepisu odsyła art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l.), ma istotne znaczenie w procesie wykładni przepisów prawa podatkowego na co zwrócił uwagę Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 września 2011 r. (sygn. akt P 33 /09) i nie można jej pominąć. Nadmienić przy tym trzeba, że w wyroku z 13 grudnia 2017 r. Trybunał Konstytucyjny nawiązał do orzeczenia z 2011 r.¹¹, w którym wskazane zostały ogólne zasady uznawania danych obiektów za budowle w zgodzie z przepisami ustawy zasadniczej nie negując określonych tam reguł.

Zgodnie z art. 3 pkt. 3 ustawy Prawo budowlane pod pojęciem „budowla” należy rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, estakady, tunele, **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 jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową.

W kontekście powyższego należy zauważyć, że **prawodawca jako budowlę wymienia,**

¹¹ W uzasadnieniu wyroku podniesiono, że „Szczegółowa analiza definicji zawartych w prawie budowlanym oraz odwołujących się do nich definicji zamieszczonych w ustawie o podatkach lokalnych została przeprowadzona w wyroku z 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, w którym Trybunał Konstytucyjny sformułował w tym względzie szereg poważnych zastrzeżeń, przy czym jedynie niektóre z nich usunęła ustawa zmieniająca. Przywołany judykat dotyczył bezpośrednio opodatkowania podatkiem od nieruchomości podziemnych wyrobisk górniczych oraz zlokalizowanych w nich obiektów i urządzeń, chociaż w jego uzasadnieniu określono ogólne warunki, na jakich dopuszczalne z konstytucyjnego punktu widzenia jest uznanie określonych obiektów za budowle w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Przedmiotem zapadłego rozstrzygnięcia nie było natomiast w zasadzie zagadnienie rozgraniczenia pojęć budynku i budowli, jednak nie ulegało wątpliwości, że w przekonaniu Trybunału, zarówno na gruncie prawa budowlanego, jak i na gruncie ustawy o podatkach lokalnych żaden budynek nie może być jednocześnie budowlą, a żadna budowla nie może być jednocześnie budynkiem, przy czym pierwszeństwo ma zawsze kwalifikacja danego obiektu jako budynku”.

posługując się liczbą mnogą, sieci techniczne nie wskazując jednak jakie „sieci” można zaliczyć do „technicznych”. Nie trzeba jednak daleko szukać, ponieważ w załączniku do ustawy Prawo budowlane w Kategorii XXVI obiektów budowlanych wymienia się sieci: elektroenergetyczne, telekomunikacyjne, gazowe, ciepłownicze, wodociągowe, kanalizacyjne oraz rurociągi przesyłowe. Tak więc kierując się wykładnią systemową wewnętrzną stwierdzić należy, że sieć techniczna, o której mowa w art. 3 pkt. 3 ustawy Prawo budowlane obejmuje również sieci elektroenergetyczne. Wójt Gminy Sochaczew zdaje sobie przy tym sprawę, że cel uregulowań zawartych w załączniku do ustawy Prawo budowlane jest inny niż opodatkowanie. W tym zakresie nie powinno być wątpliwości, gdyż sama ustawa Prawo budowlane nie została stworzona na potrzeby ustalania przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Niemniej jednak skoro ustawodawca w przepisach u.p.o.l. odsyła do tego aktu prawnego przy rozumieniu określonych pojęć (obiekt budowlany i urządzenie budowlane) to ustalając kontekst użytych terminów należy posilkować się, oczywiście z dużą ostrożnością, pozostałymi regulacjami tego aktu prawnego, zakładając że tworzą one określoną, spójną całość normatywną.

W tym miejscu rodzi się jednak zasadnicze pytanie: czy konstrukcje wsporcze wraz z panelami fotowoltaicznymi stanowić będą element sieci technicznej (elektroenergetycznej)?

Zdaniem Wnioskodawców panele fotowoltaiczne nie są wymienione wprost w art. 3 pkt. 3 ustawy Prawo budowlane, a co za tym idzie nie mogą stanowić przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. W ocenie Wójta Gminy Sochaczew stanowią one element składowy sieci technicznej. Pojęcie to wymaga jednak uszczegółowienia przy czym podkreślić trzeba, że trudno żądać od ustawodawcy aby wymieniając poszczególne kategorie budowli w tym samym przepisie (art. 3 pkt. 3 prawa budowlanego) wskazywał je „imiennie”. Są one wymienione w dalszych przepisach tej ustawy – w załączniku do tego aktu prawnego.

Posiłkowo, w celu zrozumienia istoty pojęcia „sieci”, można odnieść się do ustawy z 10 kwietnia 1997 r. Prawo energetyczne¹². Warto przypomnieć, że Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 2011 r. dotyczącym opodatkowania budowli w podziemnych wyrobiskach górniczych (wyrok na który powołują się również Wnioskodawcy s. 14), zwrócił uwagę na to, że także przepisy innych ustaw, które uzupełniają lub modyfikują prawo budowlane mogą być pomocne na etapie podatkowoprawnej klasyfikacji danego przedmiotu. Mając jednak na uwadze fakt, że u.p.o.l. w art. 1a ust. 1 pkt. 2 odsyła bezpośrednio wyłącznie do przepisów ustawy Prawo budowlane to pojęcia uregulowane w innych aktach prawnych rangi ustawowej powinny być stosowane ale tylko posiłkowo. Niemniej jednak nie można ich kompletnie pominąć, gdyż mogą one umożliwić doprecyzowanie pojęć z zakresu prawa budowlanego do

¹² Tekst jednolity: Dz. U. z 2018 r. poz. 755.

których odsyła ustawa podatkowa. Nie chodzi o to aby rozszerzać zakres opodatkowania lecz jedynie doprecyzować, uszczegółwić, pojęcia prawa podatkowego. Dlatego też warto, w kontekście opodatkowania urządzeń energetycznych znajdujących się na terenie elektrowni fotowoltaicznej posiłkować się, ale tylko i wyłącznie w celu przedstawienia istoty terminu „sieci” przepisami ustawy z 10 kwietnia 1997 r. Prawo energetyczne¹³. W art. 3 pkt. 11 prawodawca definiuje pojęcie „sieci”. Obejmuje ono instalacje połączone i współpracujące ze sobą, służące do przesyłania lub dystrybucji paliw lub energii, należące do przedsiębiorstwa energetycznego. Natomiast pod pojęciem „instalacje” rozumie się urządzenia z układami połączeń między nimi (art. 3 pkt. 10 Prawa energetycznego). „Urządzenie” zaś jest urządzeniem technicznym stosowanym w procesach energetycznych (art. 3 pkt. 9), a zatem technicznych procesach w zakresie wytwarzania, przetwarzania, przesyłania, magazynowania, dystrybucji oraz użytkowania paliw lub energii (art. 3 pkt. 7 ustawy Prawo energetyczne).

W kontekście powyższego należy zauważyć, że sieć techniczna to m. in. sieć elektroenergetyczna. Składa się ona z wielu połączonych ze sobą instalacji i układów połączeń między nimi. Panele fotowoltaiczne wraz z konstrukcją na której się znajdują, okablowaniem, rozdzielnicami, inwerterami (falownikami) znajdującymi się wewnątrz budynków (budynki nie są częścią składową sieci technicznej – podlegają odrębnemu opodatkowaniu) i innymi urządzeniami tworzą jedną spójną całość. Odlączenie któregośkolwiek z tych elementów uniemożliwia prawidłowe jej działanie. Ta sieć techniczna połączona jest do sieci elektroenergetycznej dzięki której energia będzie dystrybuowana do poszczególnych odbiorców.

Warto podkreślić, że sami Wnioskodawcy we wniosku niejednokrotnie zwracają uwagę na konieczność połączenia wszystkich elementów elektrowni fotowoltaicznej. M. in. na s. 3 wniosku stwierdzają, że *„Inwertery (falowniki) są urządzeniami, których zasadniczym zadaniem jest zmiana prądu stałego, pochodzącego z modułów fotowoltaicznych, na prąd przemienny, o parametrach identycznych jak energia w sieci elektroenergetycznej, do której energia elektryczna będzie przesyłana. Oprócz zamiany prądu stałego na prąd przemienny, urządzenie to pełni także funkcje kontrolne oraz prowadzi statystyki produkcji energii”*. Ponadto stwierdzają, *„Mocowane do konstrukcji wsporczej panele fotowoltaiczne są urządzeniami składającymi się z ogniw fotowoltaicznych, łączonych szeregowo, odpowiednio zabezpieczonych i umieszczonych w obudowie. Zadaniem tych urządzeń jest zamiana promieniowania słonecznego na energię elektryczną w postaci prądu stałego. Łańcuchy paneli fotowoltaicznych połączone będą między sobą a następnie z inwerterem/falownikiem specjalnym okablowaniem, mocowanym opaskami zaciskowymi wzdłuż konstrukcji wsporczej”*.

¹³ Tekst jednolity: Dz. U. z 2017 r. poz. 220 ze zm.

Obiekt budowlany (tu: sieć techniczna) należy rozumieć jako obiekt kompletny, zdolny do użytku a nie tylko jego wybiórcze elementy. **Ten sposób wykładni przedmiotowego terminu prezentowany jest również w najnowszym orzecznictwie NSA.** Wprawdzie dotyczy ono podatkowoprawnej klasyfikacji samochodowej myjni bezdotykowej, niemniej jednak istota rozstrzygnięcia (sposób dochodzenia do ustalenia terminu budowa na potrzeby opodatkowania) może być odniesiona do opodatkowania urządzeń energetycznych znajdujących się na terenie elektrowni fotowoltaicznej. W jednym i drugim przypadku urządzenia te montowane są w bryle obiektu budowlanego (falowniki, rozdzielnice) i mogą być zdemontowane i przeniesione w inne miejsce. W wyroku z dnia 10 stycznia 2018 r. skład orzekający NSA uznał, iż „o zakwalifikowaniu urządzeń znajdujących się w myjni do budowli przesądza fakt, że stanowią one wraz z częścią budowlaną całość techniczno-użytkową, a związku tego nie może przekreślić łatwość demontażu tych urządzeń, czy brak obowiązku uzyskania pozwolenia na budowę dla ich instalacji. Podobnie bez znaczenia w tym zakresie pozostaje rodzaj połączeń tych urządzeń z częścią budowlaną. Sposób, czy rodzaj połączeń tych urządzeń nie wpływa bowiem na związek techniczno-użytkowy z elementami konstrukcyjnymi myjni”¹⁴. Identyczne stanowisko wyraził NSA w wyroku z 24 listopada 2017 r.¹⁵.

Na uwagę zasługuje także orzeczenie WSA w Gliwicach z dnia 9 listopada 2017 r. Zdaniem składu orzekającego „*punkty i stacje redukcyjno-pomiarowe składające się z fundamentu, obudowy i urządzeń technicznych stanowią nierozdzielalną całość, gdyż bez fundamentu nie można zamontować obudowy, zaś bez urządzeń technicznych ani obudowa, ani też sam fundament nie byłyby potrzebne. Pomiędzy budowlą gazociągu i urządzeniami w stacjach (punktach) redukcyjno-pomiarowych pojawia się od strony technicznej urządzenie budowlane w postaci przyłącza. Wszystkie te elementy tj. gazociąg, przyłącze, urządzenia stacji (punktów) redukcyjno-pomiarowych są ze sobą wzajemnie powiązane pod względem technicznym, konstrukcyjnym, funkcjonalnym i użytkowym*”¹⁶.

W powołanej, „budowlanej” definicji budowli, co należy jeszcze raz dobitnie podkreślić, ustawodawca wymienia bezpośrednio sieci techniczne. Taki kierunek wykładni jest zatem zgodny z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego (TK P 33/09), w którym wskazano, że jedynie budowle wymienione *expressis verbis* w art. 3 pkt. 3 ustawy Prawo budowlane (tu: sieci techniczne), w innych przepisach tej ustawy **lub w załączniku** do niej, będące wraz z instalacjami i urządzeniami obiektem budowlanym, o którym mowa w art. 3 pkt. 1 tej ustawy. **Nie jest wykluczone, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, że o statusie poszczególnych obiektów i urządzeń współdecydować będą również inne przepisy rangi ustawowej, uzupełniające,**

¹⁴ Wyrok NSA z 10 stycznia 2018 r. (II FSK 3203/15), LEX nr 2431044.

¹⁵ II FSK 2873/15, LEX nr 2416592.

¹⁶ I SA/GI 794/17, LEX nr 2409591.

modyfikujące czy doprecyzowujące prawo budowlane.

Na konieczność połączenia wszystkich elementów w celu doprowadzania lub odprowadzenia energii elektrycznej wskazują sami Wnioskodawcy w części dotyczącej podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku od nieruchomości od obiektów i urządzeń zlokalizowanych na terenie elektrowni fotowoltaicznej. Ewidentnie w tej części wniosku (s. 8) podnoszą, powołując się przy tym na orzecznictwo Sądu Najwyższego, że celem urządzeń i obiektów zlokalizowanych na terenie stacji elektroenergetycznej jest umożliwienie doprowadzania lub odprowadzania energii elektrycznej.

Oczywiście, Wójt Gminy Sochaczew zdaje sobie sprawę, że ta część wniosku ma na celu wykazanie zasadności opłacania podatku od nieruchomości przez Spółkę i nie dotyczy bezpośrednio podatkowo prawnej klasyfikacji rzeczy wchodzących w skład farmy fotowoltaicznej, niemniej jednak Wnioskodawcy wskazują na realizację tego samego celu przez poszczególne urządzenia i obiekty i konieczność ich powiązania. Dodatkowo podkreślają, powołując się również na orzecznictwo SN, chcąc utwierdzić organ podatkowy w swoim przekonaniu co do zasadności opłacania podatku przez Spółkę, że *„budynek lub konkretne urządzenie opisanej powyżej stacji elektroenergetycznej, stanowi część instalacji (przedsiębiorstwa), jeśli występuje trwale, fizyczne i funkcjonalne połączenie tego budynku lub urządzenia z instalacjami energetycznymi przeznaczonymi do doprowadzenia, przetwarzania i rozdzielania prądu elektrycznego oraz jeśli bez tego urządzenia czy budynku instalacja nie mogłaby funkcjonować jako stacja transformatorowa”*. Tym samym Wnioskodawcy z jednej strony próbują wykazać, że poszczególne elementy stacji elektroenergetycznej można zdemontować i przenieść w inne miejsce, i że występuje między nimi tylko związek funkcjonalny, a nie użytkowy, z drugiej zaś podkreślają fizyczny (czyli *de facto* techniczny) charakter powiązania poszczególnych elementów stacji!!!

W kontekście powyższego Wójt Gminy Sochaczew nie ma najmniejszych wątpliwości w przedmiocie powiązania technicznego i użytkowego wszystkich elementów elektrowni fotowoltaicznej – stanowią one sieć techniczną (elektroenergetyczną) i nie ma jakikolwiek podstaw prawnych do tego aby dokonywać ich „rozbioru” na poszczególne elementy. Oczywiście, nie stanowią sieci technicznej, a zatem budowli związanej z prowadzeniem działalności

gospodarczej budynki oraz grunty na których są posadowione, przy czym budynki są również z tą siecią powiązane ale podlegają opodatkowaniu od swojej powierzchni użytkowej.

Idąc dalej Wnioskodawca podnosi we wniosku to, że w przytoczonej definicji art. 3 pkt. 3 ustawy prawo budowlane wymienia się jako budowle „*części budowlane urządzeń technicznych (m. in. kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych)*”. **W ocenie Wójta Gminy Sochaczew ta część przepisu art. 3 pkt. 3 ustawy Prawo budowlane nie powinna być odnoszona do budowli sieciowych, gdyż składają się one nie tylko z „części budowlanej” ale również innych elementów takich jak instalacje (urządzenia). Te z kolei mogą stanowić zespół urządzeń. Nie ma przy tym znaczenia, gdzie i jak są one posadowione. Skoro mamy do czynienia z elementem sieci technicznej wymienionej w art. 3 pkt. 3 prawa budowlanego to nieuzasadnione jest odwoływanie się do dalszej części tego przepisu traktującej o „częściach budowlanych urządzeń technicznych”. Wskazane budowle w prawie budowlanym należy uznać za wykluczające się, tj. jeżeli prawodawca wskazuje w jednej definicji zarówno sieci techniczne, jak i części budowlane urządzeń technicznych to zaliczenie danej rzeczy do jednej z tych kategorii wyklucza możliwość uznania za inną. Innymi słowy, jeżeli dana rzecz stanowi element składowy sieci technicznej, to nie może zaliczona jednocześnie do innej, wymienionej w art. 3 pkt. 3 budowli.**

Ponadto Wnioskodawcy podnoszą „łatwość” demontażu poszczególnych elementów elektrowni fotowoltaicznej. **Zdaniem Wójta Gminy Sochaczew, w kontekście kwalifikowania danej rzeczy do jednej z kategorii przedmiotów opodatkowania, nie ma znaczenia kwestia łatwości demontażu poszczególnych elementów farmy fotowoltaicznej czy rodzaj ich połączeń.** W przeciwnym razie rzadko który obiekt mógłby być uznany za budowlę czy też budynek na potrzeby opodatkowania. Obecny stan i rozwój techniki umożliwiają dość swobodną rozbiórkę obiektów budowlanych i możliwość ich przeniesienia w dowolne miejsce. Możliwe jest nawet przeniesienie całych murowanych budynków, nie mówiąc już o obiektach budowlanych opartych na konstrukcji stalowej czy drewnianej. **Demontaż czy sposób połączenia poszczególnych części obiektu budowlanego nie może być więc kryterium w oparciu o które ustalany będzie zakres przedmiotowy podatku od nieruchomości.** Innymi słowy nie ma znaczenia, biorąc pod uwagę zakres normatywnej (podatkowej) definicji budowli, to że obiekty zostały zakupione i przywiezione w miejsce montażu, a co za tym idzie są elementem procesu technologicznego – **stanowią urządzenia techniczne.** Tym samym w kontekście podatkowoprawnej klasyfikacji obiektu budowlanego nieistotne jest to czy obiekt budowlany lub urządzenie budowlane jest wznoszony od podstaw – element po elemencie – w miejscu przeznaczenia czy też w zasadzie kompletny zakupiony przez podatnika jest w jego przedsiębiorstwie montowany. Sposób w jaki

powstaje dany obiekt lub urządzenie pozostaje zatem bez znaczenia w kontekście jego opodatkowania. Nawet obiekty lub urządzenia będące elementem ciągu technologicznego – są np. urządzeniami technicznymi – mogą podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Urządzenia techniczne, biorąc pod uwagę aspekt podatkowy, mogą być bowiem traktowane w zależności od funkcji jaką pełnią jako obiekty budowlane lub urządzenia budowlane.

Należy podkreślić, że zgodnie z art. 3 ustawy Prawo budowlane, ilekroć w ustawie jest mowa o:

6) budowie należy przez to rozumieć wykonywanie obiektu budowlanego w określonym miejscu, a także odbudowę, rozbudowę, nadbudowę obiektu budowlanego;

7) robotach budowlanych należy przez to rozumieć budowę, a także prace polegające na przebudowie, **montażu**, remoncie lub rozbiórce **obiektu budowlanego**.

Z treści przytoczonych przepisów prawa budowlanego wynika, że montaż jest jednym z rodzajów robót budowlanych, zaś obiekt budowlany może być wykonany poprzez montaż. Innymi słowy możliwość montażu lub demontażu danej rzeczy i dopuszczalność jej przeniesienia w inne miejsce pozostaje bez żadnego znaczenia w kontekście dopuszczalności uznania jej za obiekt budowlany. Tak więc panele, konstrukcje wsporcze czy też inne urządzenia, które mogą być zdemontowane należy uznać za obiekt budowlany. „Przystawność” obiektu nie ma więc żadnego znaczenia w kontekście uznania go za „budowlany”.

Trafnie podkreśla się w orzecznictwie NSA, iż wykonywanie obiektu budowlanego jest działaniem szerszym od montażu. Wykonywanie to następuje także, gdy obiekt powstaje z elementów prefabrykowanych i składanych. O montażu można mówić w odniesieniu do robót obejmujących uzupełnienie techniczne istniejących budowli lub obiektów budowlanych **bądź wyjątkowo w przypadku realizacji urządzeń wolno stojących (wyrok NSA z 21 marca 2017 r. (II OSK 2898/15, LEX nr 2286156). Nadto warto zwrócić uwagę, iż o tym, czy wykonywanie określonego rodzaju robót jest budową, czy robotami budowlanymi innego rodzaju, nie przesądza sposób i powód ich prowadzenia, ale fakt, czy w ich wyniku zostanie faktycznie wybudowany w określonym miejscu obiekt budowlany (wyrok NSA z 10 czerwca 2011 r. VII SA/Wa 764/11, LEX nr 996824).**

Wójt Gminy Sochaczew nie podziela stanowiska Wnioskodawców zgodnie z którym przy podatkowo prawnej klasyfikacji paneli fotowoltaicznych zasadne jest odwoływanie się, na zasadzie analogii, do zasad opodatkowania elektrowni wiatrowych. Wprawdzie przytoczone przez Wnioskodawców wyroki WSA z Opola, Szczecina i Gorzowa Wielkopolskiego dotyczyły opodatkowania farm fotowoltaicznych, niemniej jednak przyjęta w nich wykładnia terminu „budowla” z art. 1a ust. 1 pkt. 2 w zw. z odpowiednimi przepisami ustawy Prawo budowlane jest

nieprawidłowa. W wyrokach tych składy orzekające na zasadzie analogii przyjęły, że skoro w definicji „budowla” w art. 3 pkt. 3 prawa budowlanego wskazywano części budowlane urządzeń technicznych, w tym elektrowni wiatrowych to w ten sposób należy postrzegać farmy fotowoltaiczne. Odnosząc się do tej kwestii Wójt Gminy Sochaczew pragnie zwrócić uwagę, że po pierwsze, od 1 stycznia 2017 r. powołany przepis prawa budowlanego nie wskazuje już na elektrownie wiatrowe. Po drugie, nawet gdyby jego treść wskazywała na części budowlane elektrowni wiatrowych to i tak nie miałoby to znaczenia w kontekście opodatkowania farm fotowoltaicznych, ponieważ stanowią one sieć techniczną, o której mowa w art. 3 pkt. 3 prawa budowlanego, wraz pozostałymi elementami położonymi na terenie elektrowni fotowoltaicznej. Po trzecie budowa i konstrukcja farmy fotowoltaicznej jest zupełnie inna niż elektrowni wiatrowej. Wprawdzie funkcja jest ta sama – wytworzenie energii elektrycznej, niemniej jednak są to obiekty o innej strukturze i zbyt dużym uproszczeniem jest ich wzajemne porównywanie.

Nie zasadne jest również stanowisko Wnioskodawców w myśl którego panele fotowoltaiczne wraz z konstrukcją wsporczą tworzą całość użytkową a „technicznej” już nie. W tym zakresie miarodajne jest orzeczenie Sądu Najwyższego z dnia 28.06.2002 r. (sygn. akt I CK 5/02, „Prawo Bankowe” 2002, nr 12). W ocenie Sądu całość techniczna i użytkowa występuje w sytuacji, gdy elementy obiektu budowlanego stanowią – jak stwierdził SN – „część składową jednej rzeczy złożonej”, o czym rozstrzyga obiektywna ocena gospodarczego znaczenia istniejącego między nimi **fizycznego i funkcjonalnego** powiązania. Związek techniczny, to fizyczne połączenie, wynikające ze sposobu wykonania obiektu (pojęcie „techniczny” zgodnie ze słownikiem języka polskiego oznacza m.in. potocznie „dotyczący spraw związanych ze sposobem wykonania” – zob. M. Szymczak (red.), Słownik języka polskiego, t. III, Warszawa 1992, s. 486). Związek użytkowy, to funkcjonalne powiązanie elementów, dzięki któremu mogą być one wykorzystywane do realizacji celu, dla którego powstał dany obiekt (przymiotnik „użytkowy” oznacza „służący celom praktycznym, mający praktyczne zastosowanie, przeznaczony do użytku, dający się użytkować” – zob. M. Szymczak (red.), Słownik języka polskiego, t. III, Warszawa 1992, s. 645.)

W przypadku paneli fotowoltaicznych oraz konstrukcji wsporczych na których są one posadowione występuje zarówno związek techniczny, jak i użytkowy. Okoliczność ta nakazuje opodatkować podatkiem od nieruchomości jako budowlę w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. obiekt budowlany składający się z części budowlanych (np. konstrukcje wsporcze) oraz niebudowlanych (m. in. panele fotowoltaiczne, kable, falowniki znajdujące się w budynkach). Nie ma podstaw do „rozbierania tego rodzaju obiektów na czynniki pierwsze” i opodatkowania podatkiem od nieruchomości jedynie części budowlanych, chociaż tego rodzaju stanowisko prezentowane jest przez niektórych przedstawicieli doktryny prawa podatkowego (B. Brzeziński i M. Morawski, Urządzenia techniczne a podatek od nieruchomości, Przegląd

Podatkowy 2007, nr 10.).

Wójt Gminy Sochaczew, mając na uwadze przedstawiony we wniosku stan faktyczny, zwraca również uwagę, iż budowlą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l. jest również urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego. Zgodnie z art. 3 pkt. 9 ustawy Prawo budowlane pod pojęciem urządzenia budowlanego należy rozumieć 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.

Oznacza to, że **część urządzeń zlokalizowanych na terenie farmy fotowoltaicznej nie stanowiących budynku i elementu składowego sieci technicznej powinno być uznane za urządzenie budowlane a zatem odrębną budowlę w rozumieniu ustawy podatkowej.** Mając na uwadze przedstawiony stan faktyczny, do tej kategorii należy zaliczyć: ogrodzenie farmy fotowoltaicznej, utwardzenie terenu, oświetlenie terenu.

VI Konkluzje

Wójt Gminy Sochaczew podziela w pełni stanowisko Wnioskodawców w przedmiocie podmiotu na którym spoczywać będzie obowiązek podatkowy od gruntów, budynków i budowli wchodzących w skład elektrowni fotowoltaicznej. Nie zgadza się natomiast z pozostałymi stanowiskami Wnioskodawców. I tak:

1. Przedmiotowy w sprawie grunt (użytek rolny) na którym znajdować się będą elementy elektrowni fotowoltaicznej m in. takie jak: słupy konstrukcji wsporczej, pod pokłady z prefabrykowanych płyt betonowych i na których posadowione będą inwertery, **tj. cały teren farmy fotowoltaicznej będący przedmiotem dzierżawy ogrodzony lekkim ogrodzeniem ażurowych, w tym teren pod i obok „stołów” będzie w całości podlegał opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, gdyż należy go uznać za „zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej” innej niż działalność rolnicza. Brak jest jakiegokolwiek podstaw prawnych do tego aby z użytku rolnego „wycinać kawałki gruntu”.** Cały użytek rolny będący przedmiotem umowy dzierżawy na którym zlokalizowane będą obiekty i urządzenia wchodzące w skład farmy fotowoltaicznej będzie przeznaczony na wykonywanie działalności gospodarczej. Jest to podstawowy cel umowy dzierżawy gruntów – zlokalizowanie na nich elektrowni fotowoltaicznej. Jeżeli nawet będzie na tych gruntach prowadzona, jak podnoszą to Wnioskodawcy działalność rolnicza, to nie będzie ona prowadzona w pełny, swobodny sposób – działalność ta będzie istotnie ograniczona. Tym samym użytek rolny nie będzie mógł być uznany za związany z prowadzeniem działalności rolniczej.

2. **Zlokalizowane na terenie stacji elektroenergetycznej budynki obsługi technicznej i budynki rozdzielni oraz budynki kontenerowe podlegać będą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako budynki w rozumieniu u.p.o.l.** Innymi słowy obiekty budowlane zlokalizowane na terenie farmy fotowoltaicznej spełniające kryteria budynku z art. 2 ust. 1 pkt. 2 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt. 1 u.p.o.l. należy traktować w ten sposób (tj. jako budynki) i opodatkować najwyższą stawką podatku od nieruchomości od ich powierzchni użytkowej mierzonej w sposób określony w art. 1a ust. 1 pkt. 5 u.p.o.l. **Opodatkowanie budynków kontenerowych oraz budynku rozdzielni i obsługi technicznej od ich powierzchni użytkowej nie wyklucza opodatkowania znajdujących się w nich urządzeń energetycznych, w tym inwerterów, gdyż należy je uznać za części budowli sieci technicznej z art. 2 ust. 1 pkt. 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l. oraz w zw. z art. 3 pkt. 1 i 3 ustawy Prawo budowlane.**
3. Błędne jest stanowisko Wnioskodawców zgodnie z którym panele fotowoltaiczne, mocowane na konstrukcjach wsporczych, nie będą stanowiły przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Stanowią one będą element budowli związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej (sieci technicznej), o której mowa w art. 2 ust. 1 pkt. 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l. oraz w zw. z art. 3 pkt. 1 i 3 ustawy Prawo budowlane.

Celem budowy elektrowni fotowoltaicznej jest wytworzenie energii elektrycznej i jej sprzedaż do dalszej dystrybucji uprawnionym podmiotom. Na terenie farmy fotowoltaicznej, co zostało w indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego podniesione, w związku ze stanem faktycznym wykazany we wniosku, będą znajdowały się grunty oraz obiekty i urządzenia mogące być zaliczone do poszczególnych kategorii przedmiotów opodatkowania, i tak:

- a) dzierżawione użytki rolne podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza;
- b) kontenery i obiekty: rozdzielni i obsługi technicznej podlegają opodatkowaniu jako budynki związane z prowadzeniem działalności gospodarczej;
- c) inwertery (falowniki) oraz konstrukcje wsporcze wraz z panelami fotowoltaicznymi do których będą one umocowane (m. in. szyny z profili aluminiowych, drewniane belki, słupy) oraz okablowanie tworzą sieć techniczną – sieć elektroenergetyczną, która umożliwia przesył uzyskanej energii do kolejnych etapów przesyłu;
- d) jako urządzenia budowlane, a zatem budowle w rozumieniu ustawy podatkowej opodatkowaniu podlegają takie rzeczy jak: ogrodzenie farmy fotowoltaicznej, utwardzenie terenu, oświetlenie terenu.

POUCZENIE

Wnioskodawcy przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację w terminie 30 dni od jej doręczenia. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie za pośrednictwem Wójta Gminy Sochaczew.

Skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, 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.

Z up. Wójta

Elżbieta Kowalczyk

Sekretarz Gminy