

WF.310.1.2021.KD



INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 1 pkt 1, art. 14b § 1, art. 14d § 1, art. 14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 z późn. zm.) – dalej: „Ordynacja Podatkowa” w zw. z art. 31g ust. 1 ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (tj. Dz.U. z 2020 r. poz. 1842 z późn. zm.) Burmistrz Miasta Grajewo stwierdza, że przedstawione we wniosku z dnia 1 lipca 2021 r. (data wpływu: 2 lipca 2021 r.), o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego, dotyczącej podatku od nieruchomości i podatku rolnego w zakresie farmy fotowoltaicznej w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 2, art. 1a ust. 2 pkt 4 lit. a, art. 2 ust. 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 z późn. zm.) – dalej jako: „u.p.o.l.” oraz art. 2 ust. 1, art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz. U. z 2020 poz. 333 z późn. zm.) uznaje stanowiska:

1. w zakresie powierzchni gruntu podlegającej opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości w stawce przewidzianej dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej – **za nieprawidłowe,**
2. w zakresie ustalenia podstawy opodatkowania budowli – **za nieprawidłowe.**

UZASADNIENIE

We wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej przedstawiono następujący opis zdarzenia przyszłego:

Wnioskodawczynią jest osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą w zakresie [redacted] oraz właścicielka działek [redacted] o łącznej powierzchni [redacted] – użytki rolne, klasa VI, które oddała w użyczenie osobie fizycznej

prowadzącej działalność gospodarczą pod firmą [REDAKTOWANO]

[REDAKTOWANO], na podstawie decyzji Starosty Grajewskiego nr [REDAKTOWANO] zatwierdzającej projekt budowlany i udzielającej pozwolenia na budowę jest obecnie w trakcie realizacji budowy farmy fotowoltaicznej o mocy do 0,84 MW znajdującej się na działkach nr [REDAKTOWANO] o łącznej powierzchni [REDAKTOWANO] – użytki rolne, klasa VI. Powierzchnia zabudowy fotowoltaicznej wynosi [REDAKTOWANO], a powierzchnia zabudowy kontenerowej stacji transformatorowej – [REDAKTOWANO]. Panele fotowoltaiczne usytuowane są w 43 rzędach, pomiędzy którymi są zachowane czterometrowe odstępy. Panele fotowoltaiczne wykorzystywane będą do pobierania pożytków z promieniowania słonecznego. Z kolei na pozostałej części działki, tj. na obszarze wolnym od paneli fotowoltaicznych, zasiana jest trawa, którą [REDAKTOWANO] na bieżąco będzie wykaszał. [REDAKTOWANO] nie wyklucza wykorzystywania obszaru wolnego od paneli fotowoltaicznych do działalności rolniczej. Działki są ogrodzone w celu ochrony zamontowanych na nich paneli fotowoltaicznych.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytania:

1. Jaką powierzchnię gruntu należy przyjąć do opodatkowania podatkiem od nieruchomości w stawce przewidzianej dla gruntów przeznaczonych do prowadzenia działalności gospodarczej?
2. Czy ustalając podstawę opodatkowania budowli powinno brać się pod uwagę wartość paneli fotowoltaicznych, tj. wartość ogniw fotowoltaicznych czy jedynie wartość stołów konstrukcyjnych, na których się one znajdują?

Zdaniem Wnioskodawcy w zakresie pytania 1:

Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości w stawce przewidzianej dla gruntów wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej opodatkowana powinna być powierzchnia gruntu faktycznie wykorzystywana do jej prowadzenia, tj. część terenu, nad którą bezpośrednio znajdują się panele fotowoltaiczne. W takim przypadku będzie to więc powierzchnia zajęta przez konstrukcje wsporcze wraz z powierzchnią zajęta rzutem pionowym paneli fotowoltaicznych.

Zgodnie z art. 2 ust. 2 u.p.o.l. stanowi, iż opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają użytki rolne lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. U.p.o.l. nie wskazuje jednak, co należy rozumieć przez grunty zajęte na

prorowadzenie działalności gospodarczej, podczas gdy jest to kluczowe dla ustalenia skutków podatkowych w niniejszej sprawie.

Powszechnie przyjęte rozumowanie tego pojęcia sprowadza się do tezy, iż „grunt zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej” to grunt, który jest faktycznie wykorzystywany do prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej. Zgodnie ze słownikową definicją zwrot „zająć” oznacza „zapełnić sobą lub czymś jakąś przestrzeń lub powierzchnię”, „wypełnić czymś” (słownik języka polskiego PWN). Idąc dalej „zająć się” oznacza „zacząć coś robić”. Powyższe prowadzi do wniosku, iż grunt zajęty jest na prowadzenie działalności gospodarczej wówczas gdy wykonywane są na nim konkretne czynności, których zamiarem jest osiągnięcie zaplanowanych celów, które ściśle związane są z prowadzoną działalnością gospodarczą. Powyższe prowadzi do wniosku, iż jedynie grunt znajdujący się pod panelami fotowoltaicznymi jest gruntem zajęтым na prowadzenie działalności gospodarczej. To bowiem wykorzystanie tego konkretnego gruntu (znajdującego się pod panelami fotowoltaicznymi) będzie prowadziło do osiągnięcia zamierzonego rezultatu, tj. czerpania pożytków z promieniowania słonecznego. Do pojęcia gruntu zajętego na prowadzenie działalności gospodarczej odniósł się również WSA w Gliwicach stwierdzając, iż aby móc uznać grunt za zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej *„na gruncie muszą być wykonywane rzeczywiste czynności składające się na prowadzenie działalności gospodarczej. Sam fakt posiadania nie stanowi podstawy do przyjęcia, że jest on zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej.”* (wyrok z dnia 17 stycznia 2018 r., sygn. akt I SA/Gl 1115/17). Pogląd prezentowany w literaturze przedmiotu (np. L. Etel, „Podatek od nieruchomości, rolny, leśny”, Warszawa 2005, s. 75) również wskazuje, iż zajęcie gruntu na prowadzenie działalności gospodarczej powinno mieć charakter faktyczny.

Infrastruktura elektrowni zajmuje ok. 26% całej powierzchni działki. Przyjmując klucz powierzchniowy uznać, iż cała działka zajęta jest na prowadzenie działalności można byłoby gdyby chociaż połowa jej powierzchni była zajęta przez infrastrukturę elektrowni. W niniejszej sprawie jest to jednak zaledwie ok. ¼ całej powierzchni działki.

Fakt, iż ogrodzona została cała powierzchnia działki, na której znajduje się infrastruktura elektrowni nie przesądza o zajęciu całej powierzchni działki na prowadzenie działalności gospodarczej. Ogrodzenie to jedynie forma zabezpieczenia paneli fotowoltaicznych przed niepowołanym wstępem ludzi i zwierząt, a niemożliwe i co najmniej nieekonomiczne i nieracjonalne byłoby ogrodzenie poszczególnych rzędów paneli słonecznych wyłączając jednocześnie obszary działki niezajętej na prowadzenie działalności gospodarczej.

Inwestycja elektrowni fotowoltaicznej – jak już wspomniano – jest realizowana na gruncie oznaczonym w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne. Zgodnie z treścią art. 1 ustawy o podatku rolnym, opodatkowaniu tym podatkiem podlegają grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza. Dokonując wykładni tegoż przepisu wskazać należy, iż stanowi on in principio o opodatkowaniu podatkiem rolnym gruntów sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne. Dopiero zaś jego druga część stanowi *lex specialis* wprowadzającą odstępstwo od generalnej zasady opodatkowania wszystkich gruntów rolnych zgodnie z ewidencją. Tym samym ustalając podstawę opodatkowania w podatku rolnym konieczne jest wyłączenie gruntów faktycznie zajętych przez infrastrukturę elektrowni (działalność gospodarczą inną niż działalność rolnicza). W konsekwencji tego grunt zajęty przez panele fotowoltaiczne może być opodatkowany podatkiem od nieruchomości, zaś pozostała część gruntu - nieobjęta infrastrukturą elektrowni powinna być opodatkowana podatkiem rolnym. Zauważyć należy, iż ustawa o podatku rolnym nie nakazuje, aby grunt niezajęty przez infrastrukturę elektrowni był wykorzystywany na cele rolne. Istotne jest bowiem jego przeznaczenie do takich celów wykazane w ewidencji. Nie jest bowiem wykluczone, że w przyszłości ta część gruntu będzie uprawiana, zwłaszcza, iż część „wolna od infrastruktury elektrowni” nie obejmuje tylko i wyłącznie obszarów pomiędzy rzędami paneli, ale również jest to część działki w jej północno-wschodniej części (rogu działki). Tym samym charakter działki umożliwia uprawę np. roślin, czyniąc wówczas podejmowane działania działalnością rolniczą w rozumieniu art. 2 ust. 1 ustawy o podatku rolnym. Zgodnie z treścią przywołanego przepisu, za działalność rolniczą uważa się bowiem produkcję roślinną i zwierzęcą, w tym również produkcję materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcję warzywniczą, roślin ozdobnych, grzybów uprawnych, sadownictwa, hodowlę i produkcję materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcję zwierzęcą typu przemysłowego fermowego oraz chów i hodowlę ryb.

W świetle powyższych rozważań prawidłowe byłoby opodatkowanie nieruchomości gruntowej będącej w posiadaniu Wnioskodawczynie dwoma podatkami, podatkiem od nieruchomości – w odniesieniu do części zajętej przez infrastrukturę elektrowni i podatkiem rolnym – w części pozostałej, tj. „wolnej od infrastruktury elektrowni” z pewnym jednak wyłączeniem.

Na działkach Wnioskodawczynie znajdują się bowiem kable sieci elektroenergetycznej poprowadzone pod ziemią. Zgodnie z definicją art. 1a ust. 2a pkt 4 lit. a u.p.o.l. do gruntów

związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej nie zalicza się gruntów, przez które przebiegają urządzenia, o których mowa w art. 49 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, wchodzące w skład przedsiębiorstwa przedsiębiorcy prowadzącego działalność telekomunikacyjną, działalność w zakresie przesyłania lub dystrybucji płynów, pary, gazów lub energii elektrycznej lub zajmującego się transportem wydobytego gazu ziemnego lub ropy naftowej. W przypadku paneli fotowoltaicznych produkują one energię elektryczną na użytek zewnętrzny, w związku z czym konieczne jest ich podłączenie do sieci dystrybucyjnej. Poprowadzone pod ziemią linie przesyłowe uniemożliwiają użytkowanie gruntu w inny sposób. Niemożliwe jest bowiem ani zasadzenie roślin, ani posadowienie budynku. Zgodnie zatem z literalnym brzmieniem powyższego przepisu te fragmenty gruntu, wzdłuż których biegną linie przesyłowe są wyłączone z opodatkowania podatkiem od nieruchomości, ale również z opodatkowania podatkiem rolnym. W ustawie o podatku rolnym znajduje się bowiem analogiczny przepis – art. 2 ust. 3 pkt 1 ustawy. Końcowo wskazać należy, iż użytki rolne klasy VI korzystają ze zwolnienia od podatku rolnego na mocy art. 12 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku rolnym.

Mając powyższe na względzie, opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości w stawce przewidzianej dla gruntów wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej opodatkowania powinna być powierzchnia gruntu faktycznie wykorzystywana do jej prowadzenia, tj. część terenu, nad którą bezpośrednio znajdują się panele fotowoltaiczne. W takim przypadku będzie to więc powierzchnia zajęta przez konstrukcje wsporcze wraz z powierzchnią zajęta rzutem pionowym paneli fotowoltaicznych.

Zdaniem Wnioskodawczyni w zakresie pytania 2:

Ustalając podstawę opodatkowania budowli nie powinno brać się pod uwagę wartości paneli fotowoltaicznych, tj. wartości ogniw fotowoltaicznych, a jedynie wartość stołów konstrukcyjnych, na których się one znajdują.

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. budowlą jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Zgodnie przepisami ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz. U. 2020 poz. 1333 z późn. zm.) Wnioskodawczyni przytoczyła definicje budowli, obiektu budowlanego, urządzenia budowlanego. W wyroku z dnia 18 grudnia 2018 r. NSA stwierdził, iż w żadnym

z katalogów ani obiektów budowlanych, ani części budowlanych urządzeń technicznych nie zostały w sposób wyraźny wymienione panele czy ogniwa fotowoltaiczne, dlatego też dokonując oceny kwalifikacji paneli do budowli należy dokonać w oparciu o takie kryteria jak: budowa, wygląd oraz funkcja, jaką pełnią: „Przeprowadzona pod tym kątem analiza dowodzi, że żadne z tych kryteriów nie są wspólne dla paneli i wymienionych przykładowo obiektów budowlanych. Co istotne, wskazane obiekty nie są ani z budowy, ani z wyglądu zbliżone do paneli, ponadto spełniają różne funkcje, a żaden z przykładów nie spełnia funkcji zamiany energii słonecznej na elektryczną, ani też zamiany innej energii. Kryterium zamiany, czy wytwarzania energii występuje natomiast w przykładach urządzeń technicznych, których części budowlane stanowią budowle. Kotły i piece przemysłowe służą bowiem do wytwarzania energii cieplnej, a elektrownie jądrowe służą wytwarzaniu energii elektrycznej. Wytwarzaniu energii elektrycznej służą także panele fotowoltaiczne.” (sygn. akt II FSK 1275/18). Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09 stwierdził ponadto, iż „o ile w prawie budowlanym dopuszczalne jest przyjęcie, że definicja budowli zawiera niepełny ich katalog, o tyle w sytuacji, gdy definicja ta ma mieć zastosowanie w prawie podatkowym, taka wykładnia jest niedopuszczalna. Za budowlę w rozumieniu przepisów u.p.o.l. należy zatem uznać taki obiekt budowlany, który został jednoznacznie wskazany w definicji budowli bądź w innych przepisach u.p.b.”.

W orzecznictwie podkreśla się, że przy ocenie, co składa się na daną budowlę jako całość techniczno-użytkową nie można pominąć wyliczenia budowli, zawartego w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego i urządzeń budowlanych, zawartego w art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego (np. wyrok NSA z dnia 20 kwietnia 2010 r., II FSK 2112/08). Nie może zatem być uznany za budowlę lub urządzenie budowlane obiekt, który nie jest wymieniony wprost w przepisach Prawa budowlanego i nie jest do tych obiektów nawet podobny. Pogląd ten należy w pełni podzielić. Wśród budowli wymienia się bowiem, m.in. części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych i innych urządzeń), a także fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów, składających się na całość użytkową. Wymienione przykładowo budowle, a także treść art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego wskazują zatem na to, że w przypadku powiązania części budowlanych z urządzeniami technicznymi dla oceny, czy jest to budowla i odrębne od niej urządzenia techniczne, należy zbadać, czy tworzą one całość wyłącznie użytkową, ale są odrębne pod względem technicznym, czy też tworzą całość techniczno-użytkową, bo stanowią całość także pod względem technicznym. Ustawodawca wymaga bowiem nie tylko istnienia związku użytkowego, ale również technicznego. Warunek ten dotyczy tak budowli, jak i urządzeń i instalacji, które stanowią jeden obiekt budowlany jako budowla (np. wyrok NSA z dnia 10 sierpnia 2017 r., sygn. akt II FSK 2137/16). Burmistrz Pyrzyc w interpretacji

podatkowej z dnia 2 grudnia 2020 r., potwierdził, iż „ogniwa fotowoltaiczne wraz ze stołami konstrukcyjnymi oraz innymi elementami farmy tworzą całość użytkową, ale nie tworzą całości technicznej, gdyż są wykonane według innej techniki. Stoły konstrukcyjne wraz ze słupami wbijanymi w ziemię to proste konstrukcje metalowe, natomiast panele fotowoltaiczne to zaawansowane techniczne elementy półprzewodnikowe (zazwyczaj krzemowe), w których następuje przemiana (konwersja) energii promieniowania słonecznego w energię elektryczną w wyniku zjawiska fotowoltaicznego”. (nr BiF.310.130.2020). W świetle powyższych rozważań uznać należy, iż ogniwa fotowoltaiczne (panele fotowoltaiczne) nie stanowią budowli w rozumieniu powołanych przepisów.

Mając powyższe na względzie, ustalając podstawę opodatkowania budowli nie powinno się brać pod uwagę wartości paneli fotowoltaicznych, tj. wartości ogniw fotowoltaicznych a jedynie wartość stołów konstrukcyjnych, na których się one znajdują.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowiska Wnioskodawczyni w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego:

1. w zakresie pytania 1 - jest nieprawidłowe,
2. w zakresie pytania 2 – jest nieprawidłowe.

W zakresie pytania nr 1.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane: grunty, budynki lub ich części, budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. W art. 2 ust. 2 u.p.o.l. znajduje się wyjątek, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają grunty, które są użytkami rolnymi lub lasami zajętyymi na prowadzenie działalności gospodarczej. Potwierdzone to zostało m.in. w wyroku WSA w Kielcach z dnia 9 września 2021 r., sygn. I SA/Ke 235/21: „w odniesieniu do podatku rolnego zajęcie gruntu, sklasyfikowanego w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza, wyklucza ich opodatkowanie podatkiem rolnym i skutkuje opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości (art. 2 ust. 2 u.p.o.l.)”.

Z kolei w art. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (tj. Dz.U. z 2020 r. poz. 333 z późn. zm.) – dalej „u.p.r.” wskazane zostało, że opodatkowaniu podatkiem rolnym podlegają grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność

rolnicza. Definicja działalności rolniczej uregulowana jest w art. 2 ust. 2 u.p.r. - produkcja roślinna i zwierzęca, w tym również produkcja materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcja warzywnicza, roślin ozdobnych, grzybów uprawnych, sadownictwa, hodowla i produkcja materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcja zwierzęca typu przemysłowego fermowego oraz chów i hodowla ryb.

Zatem kiedy na gruntach prowadzona jest działalność rolnicza lub leśna, grunt opodatkowany jest odpowiednio podatkiem rolnym lub leśnym, a kiedy zostanie podjęta działalność gospodarcza, to podatkiem od nieruchomości. W ślad za wyrokiem NSA z dnia 14 maja 2015 r., sygn. II FSK 1144/13: *„Jeżeli w posiadaniu przedsiębiorcy są użytki rolne lub lasy, to co do zasady podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, chyba że na prowadzenie działalności gospodarczej nie są zajęte, a nie są zajęte wtedy, gdy pomimo posiadania ich przez przedsiębiorcę są wykorzystywane zgodnie z przeznaczeniem klasyfikacyjnym, a więc na działalność rolną lub leśną”*.

W związku z tym, że w u.p.o.l. nie znajduje się definicja „gruntu zajętego na prowadzenie działalności gospodarczej”, do zrozumienia ww. zwrotu należy posłużyć się bogatym już orzecnictwem i ustaloną linią orzecniczą. W wyroku WSA w Kielcach z dnia 9 września 2021 r., sygn. I SA/Ke 235/21 wskazano, iż: *„Wypada zauważyć, że z dyspozycji art. 2 ust. 2 u.p.o.l. nie wynika, aby na gruntach zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej nie mogła być prowadzona inna działalność, w tym rolna, o ile specyfika prowadzonej działalności gospodarczej na to pozwala. Byłaby to jednak działalność uboczna, związana z należyтым utrzymaniem terenu zajętego przez farmę fotowoltaiczną. 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. Zaakceptowanie odmiennego stanowiska, że nieodzowną cechą zajęcia gruntu na prowadzenie działalności gospodarczej jest stan, w którym wyłączona jest w ogóle możliwość prowadzenia na tych gruntach innego rodzaju działalności (w niniejszej sprawie rolniczej) oznaczałoby, iż każdy, choćby bardzo ograniczony, a nawet bagatelny, przejaw prowadzenia działalności rolniczej na gruntach usytuowanych między panelami fotowoltaicznymi np. postawienie paśnika, pozyskanie trawy itd., powodować by musiało skutek w postaci opodatkowania tych gruntów podatkiem rolnym.”*. (...) *W szczególności istotne jest to, że pełne wykorzystanie potencjału paneli wymaga odstępów na tyle dużych, aby poszczególne panele fotowoltaiczne nie zacięniały się wzajemnie. Poza tym istnieje konieczność zabezpieczenia wolnej przestrzeni na prowadzenie wszelkich czynności porządkowych, naprawczych i konserwacyjnych w celu prawidłowego funkcjonowania*

i prawidłowej eksploatacji poszczególnych obiektów farmy. Na tych gruntach nie jest przy tym wyłączona w ogóle możliwość prowadzenia innego rodzaju działalności, w tym działalności rolniczej niejako przy okazji. Zatem prawidłowe jest stanowisko organu, że także grunt pomiędzy panelami, jak też pomiędzy panelami a ogrodzeniem, należy traktować jako zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej, jako niezbędny i wykorzystywany do osiągnięcia zamierzonego rezultatu jakim jest instalacja i eksploatacja farmy fotowoltaicznej w celu pozyskiwania energii elektrycznej. Natomiast możliwość prowadzenia w ograniczonym zakresie działalności rolniczej na spornej nieruchomości pozostaje bez wpływu na uznanie, że nastąpiło zajęcie na prowadzenie działalności gospodarczej, w przedstawionym wyżej znaczeniu.”. Z powyższymi poglądami tożsamy jest także wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 8 czerwca 2021 r., sygn. I SA/Rz 287/21.

Zatem cały teren oznaczony jako użytki rolne, na którym znajdować się będą obiekty i urządzenia fotowoltaiczne, należy uznać za zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej.

Biorąc pod uwagę treść art. 2 ust. 2 u.p.o.l., bezsprzecznie uznać należy, iż cały grunt zajęty został na prowadzenie działalności gospodarczej, a tym samym Wnioskodawczyni nie ma racji twierdząc, że wyłącznie grunt zajęty pod panele fotowoltaiczne może być opodatkowany podatkiem od nieruchomości, a pozostała część gruntu już nie. Nieistotne jest także ułamkowe zajęcie gruntu (zdaniem Wnioskodawczyni niewielkie) pod panele fotowoltaiczne w porównaniu do całości gruntu. W ślad za wyrokiem WSA w Szczecinie z dnia 28 kwietnia 2021 r., sygn. I SA/Sz 216/21: „*Nie ma zatem znaczenia okoliczność, że przedmiotem zabudowy tej działki będzie maksymalnie 30% gruntu i ta część gruntu będzie wyłączona z produkcji rolnej, pozostała natomiast część gruntu będzie niezajęta na infrastrukturę techniczną, pozostanie gruntem rolnym, na którym będą zasiane trawy.*”. Dodatkowo, o zajęciu całego gruntu na prowadzenie działalności gospodarczej świadczy ogrodzenie działek. Ogrodzenie to jest niezbędne z uwagi na konieczność zabezpieczenia pozostałej przestrzeni, która będzie przeznaczona do wykonywania wszelkich czynności umożliwiających prawidłowe funkcjonowanie paneli fotowoltaicznych (np. konserwacja, naprawa itp.). Fakt, że instalacje wymagają konserwacji świadczy o przeznaczeniu również gruntu niezajętego bezpośrednio pod panele fotowoltaiczne, na cele działalności gospodarczej. Na cele konserwacji (również montażu) konieczne jest wykorzystywanie gruntu wokół paneli fotowoltaicznych.

Wnioskodawczyni wskazała w zdarzeniu przyszłym, że działki są ogrodzone w celu ochrony zamontowanych na nich paneli fotowoltaicznych. Jak wynika zatem z opisu zdarzenia przyszłego, ogrodzenie zostało postawione w celu zabezpieczenia paneli fotowoltaicznych, nie

zaś gruntu rolnego ani upraw rolnych. Zatem Wnioskodawczyni wydzieliła przestrzeń, na której znajdują się panele, która w jej ocenie wymaga zabezpieczenia przed ewentualnym wpływem czynników zewnętrznych. Jednocześnie ogrodzenie musiało zostać tak usytuowane, by zapewniony był dostęp do paneli na wypadek konieczności przeprowadzenia napraw, konserwacji.

Powyższe dowodzi zatem, że istnieje związek z prowadzoną działalnością gospodarczą w stosunku do całej powierzchni gruntu, nie zaś wyłącznie fizycznie zajętej przez panele fotowoltaiczne.

Podsumowując, do opodatkowania podatkiem od nieruchomości w stawce przewidzianej dla gruntów przeznaczonych do prowadzenia działalności gospodarczej należy przyjąć całą powierzchnię gruntów zajętych na cele prowadzenia farmy fotowoltaicznej.

Wobec powyższego stanowisko Wnioskodawczyni w zakresie pytania nr 1 należało uznać za nieprawidłowe.

W zakresie pytania nr 2.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Definicja budowli wskazana w u.p.o.l. odnosi się do definicji obiektu budowlanego oraz urządzenia budowlanego uregulowanych w ustawie z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (tj. Dz.U. z 2020 poz. 1333 z późn. zm.) – dalej: „Pr.bud.”. Budowla to każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni jądrowych, elektrowni wiatrowych, morskich turbin wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Z kolei urządzenia budowlane definiowane są jako urządzenia techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki.

W powyższych definicjach nie znajdują się wprost określenia „panele fotowoltaiczne” czy „stoły konstrukcyjne”, a zatem do ostatecznej oceny należy posłużyć się orzecznictwem. Twierdzenie, iż, ustalając podstawę opodatkowania budowli nie powinno się brać pod uwagę wartości paneli fotowoltaicznych, a jedynie wartość stołów konstrukcyjnych, na których się one znajdują, zostało przedstawione w wyroku NSA z dnia 17 grudnia 2020 r., sygn. II FSK 2042/18: *„Ogniwa fotowoltaiczne wraz ze stołami konstrukcyjnymi oraz innymi elementami farmy tworzą całość użytkową, ale nie tworzą całości technicznej, gdyż są wykonane według innej techniki. Stoły konstrukcyjne wraz z ich mocowaniem w ziemię to budowle w rozumieniu art. 3 pkt 3 p.b., gdyż stanowią wymienione tam części budowlane urządzeń technicznych. Same ogniwa fotowoltaiczne rzeczywiście nie wchodzą w skład podstawy opodatkowania.”*.

Z argumentacją Wnioskodawczynie co do podstawy opodatkowania budowli a paneli fotowoltaicznych i stołów konstrukcyjnych należy się zgodzić.

W przedstawionym przez Wnioskodawczynię opisie zdarzenia przyszłego wskazana została także powierzchnia zabudowy kontenerowej stacji transformatorowej, a zatem odpowiadając na zadane pytanie nr 2 należy rozważyć, czy kontenerowa stacja transformatorowa zalicza się do budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej (art. 2 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.).

Zgodnie z art. 3 pkt 3a Pr. bud. kontenerowa stacja transformatorowa uznana jest za element linii elektroenergetycznej jako obiekt budowlany, który z kolei zgodnie z art. 3 pkt 3 Pr. bud. stanowi element budowli. W ślad za wyrokiem WSA w Rzeszowie z dnia 5 marca 2019 r., sygn. II SA/Rz 55/19: *„Można w tej sytuacji przyjąć, że kontenerowa stacja transformatorowa jest urządzeniem budowlanym związanym z linią elektroenergetyczną jako obiektem liniowym (budowlą) i zapewniającym możliwość użytkowania tego obiektu, zgodnie z jego przeznaczeniem (art. 3 pkt 9 u.p.b.)”*. Zatem zaliczając stację transformatorową do urządzeń budowlanych, art. 1 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., wchodzi ona do podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Podsumowując, ustalając podstawę opodatkowania budowli w zakresie paneli fotowoltaicznych powinno brać się pod uwagę wartość stołów konstrukcyjnych, na których znajdują się panele. Wartość paneli fotowoltaicznych, tj. wartość ogniw fotowoltaicznych nie wchodzi do podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Jednakże do podstawy opodatkowania paneli należy wziąć pod uwagę kontenerową stację transformatorową.

Z uwagi na nieuwzględnienie przez Wnioskodawczyni w ocenie własnej stanowiska, stacji transformatorowej, o której mowa w przedstawionym zdarzeniu przyszłym, jako wchodzącej do postawy opodatkowania budowli, całościowo stanowisko Wnioskodawczyni należało uznać za nieprawidłowe. Nie można bowiem było stwierdzić, że w tak zarysowanym zdarzeniu przyszłym, jedynie wartość stołów konstrukcyjnych będzie brana pod uwagę do podstawy opodatkowania budowli.

Wobec powyższego stanowisko Wnioskodawczyni w zakresie pytania nr 2 należało uznać za nieprawidłowe.

Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem faktycznym (opisem zdarzenia przeszłego) podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona odpowiedź traci swoją aktualność.

Zaznaczenia wymaga, że organ podatkowy jest ściśle związany przedstawionym we wniosku opisem stanu faktycznego. Wnioskodawca ponosi ryzyko związane z ewentualnym błędnym lub nieprecyzyjnym przedstawieniem we wniosku opisu stanu faktycznego.

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

- 1) z zastosowaniem art. 119a;
- 2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
- 3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych (art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej).

Powyższe unormowania należy odczytywać łącznie z przepisami art. 33 ustawy z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2018 r., poz. 2193 z późn. zm.), wprowadzającymi regulacje intertemporalne.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku, ul. Henryka Sienkiewicza 84, 15-005 Białystok, za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2019 r., poz. 2325 z późn. zm.) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy).

Skargę wnosi się w dwóch egzemplarzach (art. 47 § 1 ww. ustawy) na adres: Burmistrz Miasta Grajewa, ul. Strażacka 6a, 19-200 Grajewo lub drogą elektroniczną na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Urzędu Miasta Grajewa na platformie ePUAP: /x875c7cgk1/SkrytkaESP. W przypadku pism i załączników wnoszonych w formie dokumentu elektronicznego odpisów nie dołącza się (art. 47 § 3 ww. ustawy).

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

POLECONY
za potwierdzeniem odbioru

URZĄD MIASTA GRAJEWO
WYSŁANO

dnia2021-10-25...

BURMISTRZ MIASTA
mgr Dariusz Latkowski

Otrzymują:

1) Wnioskodawca:

2) a/a.

