

## INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 14 j oraz art. 14 c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (t. j. Dz.U. z 2019 r., poz. 900 ze zm.), w związku z wnioskiem Spółki [REDAKTOWANE] o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od nieruchomości w zakresie opodatkowania gruntu i instalacji fotowoltaicznej Wójt Gminy Zduńska Wola

- 1. uznaje stanowisko Wnioskodawcy za nieprawidłowe w części dotyczącej opodatkowania działki w całości podatkiem rolnym**
- oraz**
- 2. uznaje stanowisko Wnioskodawcy za prawidłowe w zakresie opodatkowania paneli (ogniw) fotowoltaicznych podatkiem od nieruchomości z części budowlanych obiektu**

## UZASADNIENIE

### STAN FAKTYCZNY PRZEDSTAWIONY PRZEZ WNIOSKODAWCĘ

[REDAKTOWANE] SPÓŁKA JAWNA, z siedzibą w miejscowości [REDAKTOWANE] (98-220 Zduńska Wola) wpisana do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego prowadzonego przez Sąd Rejonowy dla m. st. Łodzi, XX Wydział Gospodarczy Krajowego Rejestru Sądowego pod numerem KRS [REDAKTOWANE], NIP: [REDAKTOWANE], REGON: [REDAKTOWANE], złożyła w dniu 28 lutego 2020 r. wniosek o wydanie interpretacji, który następnie został uzupełniony o stanowisko faktyczne i prawne pismem z dnia 6 marca 2020 roku. Wnioskodawca zamierza na terenie Gminy Zduńska Wola rozpocząć inwestycję polegającą na wybudowaniu na nieruchomości, nr ewid. [REDAKTOWANE] w miejscowości [REDAKTOWANE] na terenie gminy Zduńska Wola farmy fotowoltaicznej. Na inwestycję składa się montaż paneli (ogniw) fotowoltaicznych na części działki o powierzchni 6400 m<sup>2</sup>. Instalacja fotowoltaiczna będzie obejmować ok. 2000 m<sup>2</sup>. Inwestycja będzie zajmowała część gruntu rolnego. Spółka przygotowuje się do zamontowania na gruncie, który na chwilę obecną klasyfikowany jest jako grunt rolny, instalacji fotowoltaicznej na którą składa się montaż paneli (ogniw) fotowoltaicznych na otwartym terenie. Planowana farma fotowoltaiczna składać się będzie z zespołów modułów wykorzystujących zjawisko fotowoltaiczne do zamiany promieniowania

słonecznego na prąd elektryczny. Moduły połączone między sobą tworzyć będą układy stringowe. Zastosowane panele współpracować będą z przetwornicami (inwerterami), do których energia przekazywana będzie za pomocą połączeń kablowych. Łączna moc wynosić będzie maksymalnie 200 kW. Panele zainstalowane będą na aluminiowych stelażach wykonanych w wersji stacjonarnej posadowionej bezpośrednio na gruncie. Zastosowane inwertery umożliwiają przetworzenie wygenerowanego poprzez panele prądu stałego na prąd przemienny. Przedmiotowe urządzenia zostaną zamocowane do gruntu za pomocą systemu kotew, palowania lub za pomocą tzw. szpilek stalowych. Sposób przytwierdzenia będzie umożliwiał w razie potrzeby wymontowanie paneli (ogniw) oraz inwerterów, jak również ich wymianę na inne urządzenia prądotwórcze, nie powodując przy tym uszczerbku dla całości inwestycji. Tak powstała energia produkowana przez instalację wykorzystywana będzie wyłącznie na potrzeby własne Wnioskodawcy. Panele (ogniwa) fotowoltaiczne są to elementy krzemowych płyt półprzewodnikowych, które pod wpływem promieniowania świetlnego działają jako generatory energii elektrycznej. Panele (ogniwa) fotowoltaiczne należą do kategorii odnawialnych źródeł energii. W panelu fotowoltaicznym zachodzi przemiana (konwersja) energii promieniowania słonecznego w energię elektryczną panel fotowoltaiczny nie jest trwale związany z gruntem. Przedmiotowe panele zostaną przykręcone do konstrukcji wsporczej. Sposób przytwierdzenia będzie umożliwiał w razie potrzeby wymontowanie ogniw, jak również ich wymianę na inne urządzenia prądotwórcze, nie powodując przy tym uszczerbku dla całości inwestycji. Biorąc pod uwagę ten fakt należy przyjąć, iż panele (ogniwa) fotowoltaiczne posiadać będą część budowlaną (kotwy, palowanie, betonowa płyta), do której zamocowane będą w sposób umożliwiający ich demontaż. Inwestycja będzie zajmowała część gruntu rolnego. Pozostała część działki będzie nieużytkowana.

W związku z planowaną inwestycją Wnioskodawca wystąpił o wydanie interpretacji podatkowej w zakresie odpowiedzi na n/w pytania:

- 1. Czy panele (ogniwa) fotowoltaiczne są budowlami w rozumieniu przepisów art. 1a ust.1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm), zwanej dalej u.p.o.l., a tym samym czy podlegają opodatkowaniem stawką podatku od wartości budowli zgodnie z art. 5 ust.1 pkt 2 tej ustawy?**
- 2. Czy panele (ogniwa) fotowoltaiczne są urządzeniami technicznymi posiadającymi części budowlane (system mocowania w postaci kotw, palowania czy płyt**

betonowych) i czy wówczas przedmiotem opodatkowania będzie jedynie część budowlana obiektu (system mocowania paneli)?

3. Czy cała działka, na której posadowiona zostanie inwestycja, sklasyfikowana jako grunty rolne, pozostanie opodatkowana wyłącznie podatkiem rolnym?

### STANOWISKO PRAWNE WNIOSKODAWCY

Ad. 1. Zdaniem Wnioskodawcy, zamontowane panele (ogniwa) fotowoltaiczne oraz współpracujące z nimi przetwornice (inwertery) i transformatory nie stanowią budowli w myśl przepisów art. 1a ust. 1 i Ad. 2 u.p.o.l. i z uwagi na powyższe nie będą podlegać opodatkowaniu podatkiem od wartości budowli zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 2 tej ustawy. Natomiast za budowle może zostać uznany jedynie system mocowania przedmiotowych paneli (ogniw) fotowoltaicznych do gruntu, w następstwie czego jedynie ta część będzie mogła stanowić przedmiot opodatkowania podatkiem od wartości budowli (kotwy, fundamenty, betonowe płyty).

Ad. 2. Zdaniem Wnioskodawcy panele fotowoltaiczne są urządzeniami technicznymi posiadającymi części budowlane w postaci pali lub kotew do mocowania w gruncie i tylko te części budowlane podlegają opodatkowaniu stawką podatku od wartości budowli (kotwy, fundamenty, betonowe płyty).

### UZASADNIENIE

W ramach art. 2 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych uregulowany został zakres przedmiotowy podatku od nieruchomości, któremu podlegają nieruchomości lub obiekty budowlane: grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Ustawodawca określając przedmiot podatku od nieruchomości, wskazuje na konkretny katalog przedmiotów objętych opodatkowaniem, w tym na budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, przy czym na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości, ustawodawca wprowadził w art. 1 a ust. 1 pkt 2 ww. ustawy legalną definicję budowli. Z art. 1 a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wynika, że 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. Przepis ten wymienia dwie kategorie tj. obiekt budowlany i urządzenie budowlane. Ustawodawca definiując budowlę w art. 1 a ust. 1 pkt u.o.p.l. odsyła do przepisów ustawy – Prawo

budowlane. Odesłanie to ma ograniczony zakres i dotyczy tylko rozumienia tych dwóch pojęć: obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury oraz urządzenie budowlane. Z art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (tekst jednolity: Dz. U. z 2016r. poz. 290 ze zm.), zwanej dalej p.b. wynika, że obiektem budowlanym jest: budynek, budowla bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych; Obiektem budowlanym jest budowla, zdefiniowana w art. 3 pkt 3 p.b. Zgodnie z tym przepisem przez budowlę należy rozumieć każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (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 i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Natomiast urządzenia budowlane zostały zdefiniowane w art. 3 pkt 9 p.b. 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. Należy zauważyć, że w żadnym z wymienionych wyżej katalogów nie zostały w sposób wyraźny wymienione panele czy ogniwa fotowoltaiczne. Analizowane przepisy zawierają jedynie przykładowe wyliczenie rodzajów budowli oraz urządzeń budowlanych. Co istotne te katalogi mają charakter otwarty.

Oceny kwalifikacji paneli należy zatem dokonać w oparciu o następujące kryteria: budowę, wygląd oraz funkcję jaką spełniają. Na potwierdzenie powyższego warto wskazać wyrok Wojewódzkiego *Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 2 czerwca 2015 roku, sygn. akt: I SAIGo 198115*, zgodnie z którym żadne z tych kryteriów nie są wspólne dla paneli i wymienionych przykładowo obiektów budowlanych, zwłaszcza wskazać należy, że przykładowo 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 wiatrowe i elektrownie jądrowe służą wytwarzaniu energii elektrycznej. Wytwarzaniu energii elektrycznej służą także panele fotowoltaiczne. Ponadto wskazać należy, że tak samo jak w przypadku elektrowni wiatrowych w przypadku paneli mamy do czynienia z odnawialnym źródłem energii. Istotnym także jest, że opisana przez stronę w stanie faktycznym budowa panelu zakłada łatwość demontażu paneli i możliwość zamiany jego na inny element prądotwórczy. Cecha ta wyraźnie odróżnia panele od przykładów obiektów budowlanych. Panele (ogniwa) fotowoltaiczne są to elementy krzemowych płyt półprzewodnikowych pod wpływem promieniowania słonecznego działają jako generatory energii elektrycznej. Dla celów ich stabilnego montażu posiadają odrębną wydzieloną część budowlaną jak wynika z opisu stanu przyszłego zawartego we wniosku: kotwy, betonowe płyty, palowanie. Część budowlana stanowi umocowanie dla elementów bezpośrednio służącym wytwarzaniu energii elektrycznej, które w razie potrzeby mogą być wymontowane, jak również\* zastępowane innymi urządzeniami prądotwórczymi, bez uszczerbku dla całości inwestycji. Farma fotowoltaiczna to zespoły paneli fotowoltaicznych. Panele fotowoltaiczne mogą być również mocowane na dachach budynków (obiektów budowlanych), które zapewniają dodatkowe źródło energii elektrycznej, czy też służą wytwarzaniu energii elektrycznej celem jej wprowadzenia do sieci energetycznej. *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Opolu w wyroku z dnia 13 czerwca 2014 r., sygn. akt! SA/Op1327114* zwrócił uwagę na różnorodność sposobu mocowania ogniw fotowoltaicznych. Mogą bowiem być to dachy, a także ściany budynków, płyty fundamentowe, stopy fundamentowe, kotwy czy też jakiegokolwiek inne elementy konstrukcyjne spełniające funkcje stabilizujące urządzenie, pozwalając na jego bezpieczne i użytkowe wykorzystanie, zasadnym jest uznanie, że w świetle art. 3 ust. 3 p.b. panele (ogniwa) fotowoltaiczne, które pod wpływem promieniowania świetlnego działają jako generatory energii elektrycznej, stanowią urządzenia techniczne nie mogące być przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości, a opodatkowaniu tym podatkiem stosownie do art. 1a ust. 1 pkt 2 u.o.p.l. w związku z art. 3 pkt 3 i pkt 9 p.b. oraz art. 4 ust. 1 pkt 3 u.o.p.l. podlegać będą wyłącznie jako budowla ich fundamenty (trwałe mocowanie) jako odrębna część przedmiotów składająca się na całość użytkową. Co istotne stanowisko powyższe jest powszechnie akceptowane w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, w tym miejscu przywołać należy chociażby *Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 grudnia 2018 r., sygn. akt: II FSK 1275/18*. Reasumując, brak jest podstaw do przyjęcia, że panel fotowoltaiczny jest budowlą stosownie do przepisu art. 1 a ust. 1 pkt 2 ustawy o

podatkach i opłatach lokalnych, a zatem nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Panele fotowoltaiczne są generatorami prądu i nie mieszczą się również w pojęciu urządzenia budowlanego, stanowią więc urządzenia techniczne i nie są przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Za budowlę uznaje się jedynie **części** budowlane paneli fotowoltaicznych w postaci specjalnego systemu kotew, palowania czy płyt betonowych i jedynie w takim zakresie podlegają one podatkowi od nieruchomości.

### **Ad. 3 Cała działka, na której posadowiona zostanie inwestycja - sklasyfikowana jako grunty rolne -opodatkowana pozostanie podatkiem rolnym.**

#### **UZASADNIENIE**

Działka nr ewid. [REDAKTOR] położona w miejscowości [REDAKTOR] na terenie gminy Zduńska Wola na której prowadzona ma być inwestycja, zgodnie z danymi zawartymi w ewidencji gruntów i budynków, sklasyfikowana jest jako użytki rolne. Zgodnie z art. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (tekst jednolity: Dz. U. z 2016 r. poz. 617 ze zm.), zwanej dalej p.r. opodatkowaniu podatkiem rolnym podlegają grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza. Natomiast w myśl art. 2 ust 2 u.o.p.I. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają użytki rolne lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Przepis ten formułuje generalną zasadę, zgodnie z którą podatek od nieruchomości obejmuje wszystkie nieruchomości gruntowe nieopodatkowane podatkiem rolnym lub leśnym. Grunty objęte podatkiem rolnym opodatkowane będą podatkiem od nieruchomości wyłącznie w sytuacji, gdy zostaną zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej, przy czym pojęcie to nie jest zdefiniowane w polskim prawie podatkowym. *Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 9 września 2015 r. sygn. akt II FSK 2010/13* wskazuje, że zajęcie gruntu na prowadzenie działalności gospodarczej będzie polegać na faktycznym jego wykorzystywaniu w tej działalności. Między innymi może to polegać na traktowaniu danego gruntu, jako pewnego rodzaju przestrzeni służącej wykonywaniu określonego rodzaju działalności gospodarczej. Podobnie ujmowane jest powyższe zagadnienie przez przedstawicieli doktryny. W komentarzu do art. 2 ust.2 wyżej wymienionej ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (*L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar. ABC 2008*) stwierdza się, że użytki rolne są opodatkowane podatkiem od nieruchomości tylko w jednym przypadku, a mianowicie gdy są „zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej”. Grunty „zajęte” to grunty na których w rzeczywistości wykonywane są czynności składające się na prowadzenie działalności gospodarczej. Określenie gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w odróżnieniu od

pojęcia gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej wymaga bezpośredniego odniesienia gruntu do tej działalności w takim sensie, aby grunt ten był wykorzystywany w tej działalności. (*Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz. Red. Borszowski, Stelmaszczyk. 2016. LEX*) Ponieważ "zajęcie na działalność gospodarczą" oznacza silniejsze powiązanie przedmiotu opodatkowania niż "związanie z tą działalnością", do uznania gruntu rolnego lub lasu za zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej nie wystarczy więc samo tylko posiadanie przez przedsiębiorcę lub inną osobę, która prowadzi działalność gospodarczą. (*Podatek od nieruchomości w orzecznictwie sądów administracyjnych. Komentarz. Red. Morawski. 2013. LEX*). W wyroku *Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 5 grudnia 2007 r. sygn. akt: SA/Sz 195/07* w sposób dość obrazowy wyjaśniono istotę tego wyrażenia normatywnego, przyjmując że grunty zajęte to grunty, na których w rzeczywistości wykonywane są czynności składające się na prowadzenie działalności gospodarczej. Przykładem takiego rodzaju gruntu jest plac, na którym składuje się towary przeznaczone do sprzedaży. Grunt ten służy bezpośrednio prowadzeniu działalności gospodarczej przez podatnika lub innego przedsiębiorcę. Działanie mające postać wykonywania działalności gospodarczej podkreśla się także w nowszym orzecznictwie. Przykładem może być *wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 6 lutego 2014 r. sygn. akt: I SIVGI 817/13*, gdzie przyjęto, że jednoznaczną podstawą do opodatkowania podatkiem od nieruchomości gruntów oznaczonych w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne będzie fakt ich zajęcia na działalność gospodarczą, czyli rzeczywiste (faktyczne) wykonywanie na nich czynności składających się na prowadzenie działalności gospodarczej. Legalna definicja działalności gospodarczej została uregulowana w art. 3 ustawy z dnia 6 marca 2018 roku (Dz.U. z 2018r., poz. 646 z późn. zm.) – Prawo przedsiębiorców zwanej dalej p.p. Zgodnie z tym przepisem działalnością gospodarczą jest zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły. Z powyższego wynika, iż działalnością gospodarczą jest działalność, która ma łącznie cztery cechy: 1) jest działalnością zarobkową; 2) jest zorganizowana; 3) jest wykonywana w sposób ciągły; 4) jest wykonywana we własnym imieniu. Cechy te należy traktować jako przesłanki konstytutywne uznania danej działalności za działalność gospodarczą. (*Prawo przedsiębiorców. Komentarz. Red. Kozieł. 2019. Wyd. 1. Legalis*). Brak którejkolwiek z wymienionych w ustawie cech oznacza, że dana działalność nie może być zakwalifikowana do kategorii działalności gospodarczej (*Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 28 kwietnia 2009 r., III SAIPo 374/08, Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 8 września 2016 roku, sygn. akt: III AUa 551/16*). Odnosząc się wyłącznie do pierwszej z wymienionych wyżej cech wskazać należy, iż zarobkowy

charakter działalności gospodarczej należy wiązać z towarzyszącym tej działalności zamiarem osiągnięcia zarobku. (*Prawo przedsiębiorców. Komentarz. Red. Lubeńczuk, Wołoszyn-Cichocka, Zdbyb. 2019. Wyd. 1. Legalis*) Działalność jest zarobkowa, jeżeli jest prowadzona w celu osiągnięcia dochodu (zarobku) (*Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 września 2008 r., II FSK 789/07*). Działalność prowadzona niezarobkowo nie może być uznana za działalność gospodarczą (*Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 8 października 2004 r., SA 3673/03*). W odniesieniu do powyższego wskazać należy, iż Wnioskodawca nie zamierza osiągnąć zarobku z planowanej inwestycji. Energia produkowana przez instalację fotowoltaiczną wykorzystywana będzie na potrzeby własne Wnioskodawcy i nie będzie ona podlegała dalszej sprzedaży, z której Wnioskodawca mógłby osiągnąć zarobek. Żadna część gruntu, na którym posadowiona ma zostać inwestycja nie będzie wykorzystywana w działalności gospodarczej w rozumieniu wymienionych wyżej przepisów, a zatem cała działka opodatkowana będzie w dalszym ciągu podatkiem rolnym.

## **Stanowisko organu podatkowego**

W świetle przedstawionego przez wnioskodawcę stanu faktycznego i prawnego w odniesieniu do pytania 1 i 2 wniosku, organ podatkowy stoi na stanowisku, że panele fotowoltaiczne nie są budowlami w rozumieniu przepisów art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. **W tym zakresie organ podziela stanowisko prawne Wnioskodawcy uznając je za prawidłowe.**

### **Uzasadnienie**

Organ podatkowy wydając interpretację prawną oprął się na przytoczonym stanie faktycznym i podzielił stanowisko, iż systemy fotowoltaiczne, kwalifikowane jako instalacje produkcyjne stanowiące zabudowę przemysłową inaczej zespół paneli fotowoltaicznych wraz z układami połączeń pomiędzy nimi bezspornie stanowi instalację produkcyjną, w skład której wchodzi urządzenia techniczne przetwarzające energię słoneczną na energię elektryczną. Jednakże budowa analizowanego urządzenia paneli oraz funkcja jaką spełniają - zamiana energii słonecznej na elektryczną, sprawiają że należy za budowle uznać jedynie ich części budowlane wskazane przez Spółkę. W konsekwencji w takim zakresie mogą podlegać podatkowi od nieruchomości.

Organ podatkowy w odniesieniu do opodatkowanie użytków rolnych zajętych pod farmę fotowoltaiczną stoi na stanowisku, iż zaprezentowana przez

Wnioskodawcę w przedstawionym stanie faktycznym **interpretacja prawna jest błędna.**

### **Uzasadnienie prawne stanowiska organu**

Zdaniem organu umiejscowienie elektrowni fotowoltaicznej wymaga dość znacznego arealu gruntów. Wynika to przede wszystkim z wielkości „pola” zajmowanego przez panele umiejscowione na konstrukcjach wsporczych oraz części wykorzystywanej na pozostałą infrastrukturę techniczną elektrowni. W zasadzie nie ma wątpliwości, a przynajmniej być nie powinno, jeżeli grunty, na których realizowana jest inwestycja energetyczna, mają klasyfikację inną niż rolna lub leśna. Chodzi tutaj o grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków np. jako: B, Ba, Tr, Bi, K. Tego typu grunty jako będące w posiadaniu przedsiębiorcy i związane z prowadzeniem działalności gospodarczej podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości według stawki właściwej dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, tj. stawek, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. 17 Nie ma przy tym znaczenia, kto jest właścicielem tak wykorzystywanych gruntów. Istotny jest status podmiotu władającego tymi gruntami. Jeżeli jest to przedsiębiorca, który nie jest właścicielem gruntów, gdyż tylko je wydzierżawił, to obowiązek podatkowy spoczywa na właścicielu, i to on zobowiązany jest do zapłaty podatku według najwyższych stawek podatku od nieruchomości, chyba że inwestycja realizowana jest na gruntach stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Główny problem powstaje, gdy elektrownia fotowoltaiczna położona będzie na gruntach mających klasyfikację użytku rolnego. Rozstrzygając ten problem, podkreślić należy, że panele (stoły) fotowoltaiczne z reguły usytuowane są na pewnej wysokości nad gruntem, umożliwiając „dotarcie” do nich celem ich konserwacji, montażu czy demontażu. Jednocześnie sytuacja ta pozwala, przynajmniej w pewnym zakresie, na przemieszczanie się niektórych kategorii zwierząt czy też owadów uskrzydłych (pszczoł). W zasadzie nie ma wątpliwości, iż „zajęcie użytku rolnego na prowadzenie działalności gospodarczej” występuje w miejscach zajętych pod konstrukcje nośne. W ocenie organu podatkowego „zajęcie” użytków rolnych występuje również w pozostałym zakresie, tj. m.in. pod panelami (stołami) fotowoltaicznymi, gdzie teoretycznie i praktycznie może być prowadzona hodowla królików, owiec, kóz bądź też znajduje się pasieka. Uzasadnione jest to tym, że na tak wykorzystywanych gruntach nie ma możliwości prowadzenia prawidłowej, pełnej i racjonalnej działalności rolniczej. Zamontowanie paneli fotowoltaicznych i innych elementów elektrowni fotowoltaicznej nawet kilka metrów nad gruntem ogranicza – i to istotnie – wykonywanie działalności rolniczej. Zamontowane panele zacierają użytek rolny, przez co powierzchnia biologicznie czynna odsłonięta jest od promieniowania słonecznego. Trudno jest również zakładać, że wzniesiona konstrukcja wraz z

panelami stanowi ochronę zwierząt (owadów) przed nadmiernym promieniowaniem słonecznym. W rozpatrywanej sytuacji podstawowym celem wykorzystania użytku rolnego nie jest działalność rolnicza, lecz działalność gospodarcza. Działalność rolnicza, i to z dużymi ograniczeniami, może być wykonywana tylko „przy okazji” prowadzenia działalności gospodarczej. Oznacza to, że nie ma racjonalnych podstaw prawnych do tego, aby na etapie ustalania powierzchni gruntu zajętego na prowadzenie działalności gospodarczej „wycinać” na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości części użytku rolnego zajętego pod słupy (pole powierzchni), na których umiejscowiony jest panel fotowoltaiczny. „Cały” teren (użytek rolny), na którym znajdować się będą obiekty i urządzenia elektrowni fotowoltaicznej, należy uznać za „zajęty” na prowadzenie działalności gospodarczej. Jednocześnie należy zwrócić uwagę, iż tego typu teren bywa niejednokrotnie ogrodzony celem ochrony znajdujących się w jego granicach obiektów i urządzeń. W ten sposób dochodzi do wyraźnego wyodrębnienia użytku rolnego na zajęcie na wykonywanie działalności gospodarczej. Przedstawiony pogląd ma oparcie w orzecznictwie sądów administracyjnych. W tym zakresie godny uwagi jest wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z 13.04.2018 r. (I SA/Lu 26/18, LEX nr 2499142). Zdaniem składu orzekającego realizacja czynności składających się na wykonywanie działalności gospodarczej nie może być identyfikowana jedynie z fizyczną ingerencją w grunt, której rezultatem muszą być fizyczne, trwałe i obserwowalne zmiany, wykluczające działalność rolniczą na danym terenie. Wystarczy, by na gruncie faktycznie dokonywano działań mieszczących się w ramach działalności gospodarczej. Sam fakt, że realizowane przez podatnika działania z uwagi na etap planowanego przedsięwzięcia (etap przygotowawczy), jak i specyfikę prowadzonej działalności (tworzenie farm fotowoltaicznych) nie wiążą się z bezpośrednią ingerencją w grunt i tym samym nie kolidują z możliwością uprawiania dzierżawionych terenów, nie wyklucza kwalifikacji gruntów jako „zajętych na działalność gospodarczą” w rozumieniu art. 2 ust. 2 u.p.o.l. Ponadto Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie podkreślił, że nie tylko grunt znajdujący się bezpośrednio pod panelami fotowoltaicznymi „bierze udział” w wytwarzaniu energii, ale również odstępy pomiędzy zainstalowanymi panelami zapewniają sprawne i efektywne wykorzystanie paneli. Także użytki rolne pomiędzy panelami a ogrodzeniem należy traktować jako „zajęte” na prowadzenie działalności gospodarczej, biorąc pod uwagę zarówno możliwość, jak i konieczność zabezpieczenia wolnej przestrzeni do wykonywania wszelkich prac konserwacyjnych, naprawczych czy porządkowych w celu zapewnienia prawidłowego funkcjonowania wybudowanej farmy fotowoltaicznej.

Prawidłowa wykładnia art. 2 ust. 2 u.p.o.l. prowadzi do wniosku, że grunty zajęte na system paneli fotowoltaicznych sklasyfikowane jako grunty rolne podlegają

opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości także wówczas, gdy nie jest wyłączona możliwość prowadzenia na nich w ograniczonym zakresie działalności rolnej. Zdefiniowane w art. 1 u.p.r. oraz w art. 1a pkt 6 u.p.o.l. pojęcie działalności rolnej jest bardzo szerokie. Jednakże nie każdy, choćby bardzo ograniczony, a nawet bagatelny, przejaw prowadzenia działalności rolnej na gruntach usytuowanych pod panelami fotowoltaicznymi może powodować skutek w postaci opodatkowania tych gruntów podatkiem rolnym. W przeciwnym przypadku sporne grunty podlegałyby opodatkowaniu różnymi podatkami. Zależałoby to jedynie od tego, czy pod panelami jest prowadzona w ograniczonym, czy nawet w jakimkolwiek zakresie gospodarka rolna, a nie od tego, czy grunty te są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej. Każde zajęcie gruntów na prowadzenie działalności gospodarczej powoduje, iż podlegają one opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Grunty zajęte na elektrownię fotowoltaiczną niewątpliwie są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej przez skarżącą, jeżeli zatem grunty te są rolnymi, objęte są one wyłączeniem przewidzianym w art. 2 ust. 2 u.p.o.l., co oznacza, że nie ma do nich zastosowania wyłączenie z opodatkowania podatkiem od nieruchomości przewidziane w art. 2 ust. 2 u.p.o.l. W konsekwencji prowadzi to do opodatkowania tych gruntów podatkiem od nieruchomości, zgodnie z ogólną zasadą, ustanowioną w art. 2 ust. 1 u.p.o.l. - również wtedy, gdy na zajętym gruncie możliwe jest prowadzenie działalności rolnej w ograniczonym zakresie. Organ podatkowy powołuje się przy tym na orzecznictwo sądów administracyjnych w zakresie opodatkowania lasów, na których znajdują się linie elektroenergetyczne, który można odpowiednio odnieść do użytków rolnych, na których usytuowana jest elektrownia fotowoltaiczna (wyroki NSA z 4 lipca 2017 r. II FSK 1540/15, z 9 marca 2017 r. II FSK 1987/15, wyrok WSA w Gdańsku z 7 marca 2018 r. I SA/Gd 1641/17, oraz WSA w Gorzowie Wielkopolskim w wyroku z 7 marca 2018 r. sygn. akt I SA/Go 6/18).

Biorąc powyższe pod uwagę, organ interpretacyjny stwierdził więc, że grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, na których znajdują się elementy tworzące elektrownię fotowoltaiczną, podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości od "całej" powierzchni zajętej według stawek najwyższych, tj. stawek, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. Nie ma znaczenia, iż pozyskiwana energia będzie wykorzystywana na potrzeby własne Spółki, bowiem istotą spółki jawnej jest prowadzenie przedsiębiorstwa, a więc wykonywanie działalności zarobkowej. Tym samym wykorzystywanie energii elektrycznej dla prowadzenia przedsiębiorstwa uznać należy za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Z tych też względów organ nie podzielił stanowiska prawnego zaprezentowanego przez Wnioskodawcę, a także powołując się na przedstawione stanowisko doktryny i judykatury nie uznał za wyczerpujące i zgodne z aktualnym

stanem prawnym oraz adekwatne do zaprezentowanego stanu faktycznego, stanowisk przedstawionych w cytowanych przez Wnioskodawcę wyrokach.

**Pouczenie:**

Wójt Gminy Zduńska Wola poucza Wnioskodawcę o treści art. 14 na ustawy Ordynacja podatkowa, który stanowi, iż § 1. 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. § 2. 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.

Stronie przysługuje prawo wniesienia skargi na interpretację indywidualną do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w terminie 30 dni od dnia doręczenia skarżącemu tego aktu. Skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego wnosi się za pośrednictwem Wójta Gminy Zduńska Wola w dwóch egzemplarzach.