

Mszczonów, dnia 27 kwietnia 2021 r.

BURMISTRZ MSZCZONOWA

Plac Piłsudskiego 1

96-320 Mszczonów

PO.310.1.1.2021.EF

**Zainteresowana będąca stroną
postępowania:**

[...]

Zastępowana przez

[...]

**Zainteresowana będąca stroną
postępowania:**

[...]

Zastępowana przez

[...]

**Zainteresowana będąca stroną
postępowania:**

[...]

Zastępowana przez

[...]

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Burmistrz Mszczonowa, działając na podstawie art. 14j § 1 oraz art. 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r. poz. 1325 z późn. zm.) w odpowiedzi na złożony w dniu 29 stycznia 2021 r. wniosek Pani [...], Pani [...], Pani [...] reprezentowanych przez pełnomocnika [...], o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego w zakresie przepisów podatku od nieruchomości oraz podatku rolnego,

postanawia uznać stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku

za nieprawidłowe

UZASADNIENIE

W dniu 29 stycznia 2021 r. wpłynął do tutejszego Organu podatkowego wniosek Pani [...], Pani [...], Pani [...] reprezentowanych przez pełnomocnika [...], zwanych dalej „Wnioskodawcą” o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od nieruchomości i podatku rolnego w zakresie sposobu opodatkowania gruntów zajętych pod instalację fotowoltaiczną. Przedmiotem interpretacji indywidualnej są następujące przepisy prawa podatkowego: art. 2 ust. 2, art. 1a ust. 2a pkt 4 oraz art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. c) w zw. z art. 1a ust. 2a pkt 4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tj. Dz.U. z 2019 r. poz. 1170 z późn. zm.,

dalej zwana „UPOL” oraz art. 1 w zw. z art. 2 ust. 3 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 333), dalej zwana „UPR”.

Wnioskodawca we wniosku przedstawił następujące zdarzenie przyszłe.

Wnioskodawca prowadzi działalność rolniczą oraz wdzierżawia stanowiące jego własność grunty. Nieruchomości wdzierżawiane przez Wnioskodawcę są położone w Gminie Mszczonów, obręb [...]. Na podstawie umowy dzierżawy z dnia [...] część nieruchomości o powierzchni nie większej niż [...] została wdzierżawiona [...] (zwanym dalej „Dzierżawcą”). Wdzierżawiony grunt posiada w ewidencji gruntów i budynków klasyfikację użytek rolne. Zgodnie z umową dzierżawy Wnioskodawca oddał Dzierżawcy nieruchomość w celu wybudowania instalacji fotowoltaicznej, w skład której wchodzi: panele fotowoltaiczne służące do produkcji energii elektrycznej i umieszczone na stelażach wraz z infrastrukturą towarzyszącą w postaci dróg dojazdowych, linii światłowodowych oraz urządzeń służących do przesyłu energii elektrycznej, tj. stacji transformatorowej oraz kabli niskiego i średniego napięcia, zwanych dalej także jako „Urządzenia przesyłowe”. Po ich wybudowaniu Dzierżawca uprawniony jest do eksploatacji farmy fotowoltaicznej wraz z infrastrukturą towarzyszącą, w tym Urządzeń przesyłowych. Wszystkie urządzenia farmy fotowoltaicznej oraz infrastruktury towarzyszącej stanowiąć będą własność Dzierżawcy. W części nie zajętej przez panele fotowoltaiczne, stację transformatorową i infrastrukturę towarzyszącą powierzchnia nieruchomości pozostaje biologicznie czynna. Dzierżawca uprawniony jest do pobierania z nieruchomości pożytków w postaci energii elektrycznej oraz innych pożytków naturalnych w postaci np. zbierania trawy i innej dziko rosnącej roślinności. Elektrownia fotowoltaiczna pozostanie wyłączną własnością Dzierżawcy, będzie połączona z nieruchomością wyłącznie dla przemijającego użytku, tym samym nie stanowiąć części składowej nieruchomości. Nie później niż 6 miesięcy po wygaśnięciu umowy dzierżawy nieruchomość zostanie przywrócona do stanu poprzedniego, to znaczy wszystkie elementy elektrowni fotowoltaicznej (wraz z infrastrukturą towarzyszącą i drogami) zostaną odłączone i usunięte przez Dzierżawcę z nieruchomości, a teren zostanie wyrównany i przywrócona zostanie pierwotna warstwa humusu. Wnioskodawca stwierdza, że wraz z realizacją inwestycji klasyfikacja dzierżawionych gruntów może ulec zmianie w ten sposób, że na podstawie sporządzonej dokumentacji geodezyjnej powierzchnia dzierżawionej nieruchomości zajęta przez panele fotowoltaiczne oraz infrastrukturę towarzyszącą zostanie sklasyfikowana jako inne niż rolne użytki rolne użytki gruntowe prawdopodobnie jako użytki Ba lub Bi, lub cała powierzchnia dzierżawionej nieruchomości zostanie sklasyfikowana jako inne niż rolne użytki gruntowe prawdopodobnie jako użytki Ba lub Bi.

Do opisanego stanu faktycznego – zdarzenia przyszłego – Wnioskodawca zadał następujące pytania:

1. Czy prawidłowe jest stanowisko, że w przedstawionym zdarzeniu przyszłym przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości wg stawki właściwej dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej będzie grunt bezpośrednio zajęty pod panele fotowoltaiczne oraz infrastrukturę towarzyszącą, z wyłączeniem Urządzeń przesyłowych, o których mowa w Pytaniu 2., natomiast pozostała powierzchnia wdzierżawionego gruntu mająca użytek rolne, w tym pasy pomiędzy panelami fotowoltaicznymi, podlegać będzie opodatkowaniu podatkiem rolnym?
2. Czy prawidłowe jest stanowisko, że w przedstawionym zdarzeniu przyszłym powierzchnia gruntów zajęta przez Urządzenia przesyłowe służące do przesyłu energii elektrycznej wchodzące w skład przedsiębiorstwa Dzierżawcy, pasy technologiczne zapewniające właściwą eksploatację tych urządzeń i strefy bezpieczeństwa wyznaczone wokół nich,

powinny być opodatkowane podatkiem rolnym, jeżeli grunty na których znajdują się te urządzenia, będą sklasyfikowane jako użytki rolne?

3. Czy prawidłowe jest stanowisko, że w przypadku zmiany klasyfikacji gruntów z użytków rolnych na inną kategorię użytków (np. jako tereny przemysłowe) powierzchnia gruntów zajęta przez Urządzenia przesyłowe służące do przesyłu energii elektrycznej wchodzące w skład przedsiębiorstwa Dzierżawcy oraz pasy technologiczne zapewniające właściwą eksploatację tych urządzeń i strefy bezpieczeństwa wyznaczone wokół nich powinny być opodatkowane podatkiem od nieruchomości według stawki właściwej dla gruntów pozostałych, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. c) UPOŁ?

Stanowisko Wnioskodawcy

Ad.) Pytanie 1.

W ocenie Wnioskodawcy w przedstawionym zdarzeniu przyszłym przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości wg stawki właściwej dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej będzie grunt bezpośrednio zajęty pod panele fotowoltaiczne oraz infrastrukturę towarzyszącą (z wyłączeniem Urządzeń przesyłowych, o których mowa w Pytaniu 2., zaś pozostała powierzchnia gruntów o użytku rolnym z wydzierżawionej Nieruchomości podlegać będzie opodatkowaniu podatkiem rolnym zgodnie z art. 1 ustawy o podatku rolnym w zw. z art. 2 ust. 2 UPOŁ.

Ad.) Pytanie 2.

W ocenie Wnioskodawcy, w przedstawionym zdarzeniu przyszłym powierzchnia gruntów sklasyfikowana jako użytki rolne zajęta przez Urządzenia przesyłowe służące do przesyłu energii elektrycznej wchodzące w skład przedsiębiorstwa Dzierżawcy, pasy technologiczne zapewniające właściwą eksploatację tych urządzeń oraz strefy bezpieczeństwa wyznaczone wokół nich – stanowić będzie przedmiot opodatkowania podatkiem rolnym zgodnie z art. 1 w zw. z art. 2 ust. 3 ustawy o podatku rolnym w zw. z art. 1a ust. 2a pkt 4 UPOŁ.

Ad.) Pytanie 3.

W ocenie Wnioskodawcy, w przypadku zmiany klasyfikacji gruntów z użytków rolnych na inną kategorię użytków (np. na tereny przemysłowe) powierzchnia gruntów zajęta przez Urządzenia przesyłowe służące do przesyłu energii elektrycznej wchodzące w skład przedsiębiorstwa Dzierżawcy oraz pasy technologiczne zapewniające właściwą eksploatację tych urządzeń i strefy bezpieczeństwa wyznaczone wokół nich, będzie opodatkowana podatkiem od nieruchomości według stawki właściwej dla gruntów pozostałych, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. c) UPOŁ.

Ocena prawna stanowiska Wnioskodawcy z przytoczeniem przepisów prawa

W ocenie Organu podatkowego wybudowanie całej instalacji fotowoltaicznej wymaga dość znacznego areалу gruntów. Wniosek taki, można wysunąć chociażby z opisu zawartego we wniosku, tj. „(...) w celu wybudowania instalacji fotowoltaicznej, a skład której wchodzi panele fotowoltaiczne służące do produkcji energii elektrycznej i umieszczone na stelażach wraz z infrastrukturą towarzyszącą w postaci dróg dojazdowych, linii światłowodowych oraz urządzeń służących do przesyłu energii elektrycznej, tj. stacji transformatorowej oraz kabli niskiego i średniego napięcia (...)”. Co do zasady nie budzi wątpliwości sposób opodatkowania gruntów, na których realizowana jest inwestycja energetyczna, jeżeli grunty te mają klasyfikację inną niż rolne lub leśne. Chodzi tutaj o grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków np. jako: „B”, „Ba”, „Bi”. 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. najwyższej stawki podatkowej, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a UPOL. Nie ma przy tym również znaczenia, kto jest właścicielem tak wykorzystywanych gruntów. Istotny jest status podmiotu władającego nimi. 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. Problem powstaje, gdy elektrownia fotowoltaiczna położona będzie na gruntach mających klasyfikację użytku rolnego, gdyż zgodnie z art. 1 UPR opodatkowaniu podatkiem rolnym podlegają grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza. Należy w tym miejscu przywołać też art. 2 ust. 2 UPOL, który stanowi że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają użytki rolne lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Chcąc rozstrzygnąć powyższy problem należy podkreślić, że panele (stoły) fotowoltaiczne z reguły usytuowane są na pewnej wysokości nad gruntem, tak aby zapewnić dostęp do nich celem ich konserwacji, montażu czy demontażu. Jednocześnie sytuacja ta umożliwia, przynajmniej w pewnym zakresie, na przemieszczanie się niektórych kategorii zwierząt, w szczególności owadów uskrzydłych (pszczoł). Nie budzi zatem wątpliwości fakt, że „zajęcie użytku rolnego na prowadzenie działalności gospodarczej” występuje w miejscach zajętych pod konstrukcje nośne. Zdaniem Organu podatkowego „zajęcie” użytków rolnych występuje również w pozostałym zakresie, czyli m.in. pod panelami (stołami) fotowoltaicznymi, gdzie teoretycznie i praktycznie może być prowadzona hodowla królików, owiec, kóz bądź też znajduje się pasieka. Uzasadnieniem tego w ocenie Organu podatkowego, jest to że na tak wykorzystywanych gruntach nie ma możliwości prowadzenia prawidłowej, pełnej i racjonalnej działalności rolniczej. Zamontowanie paneli fotowoltaicznych i innych elementów wchodzących w skład instalacji fotowoltaicznej nawet kilka metrów nad gruntem ogranicza, i to w istotny sposób, wykonywanie działalności rolniczej. Układ paneli fotowoltaicznych powoduje zasłonięcie niemalże całej powierzchni gruntu przez co powierzchnia biologicznie czynna odsłonięta jest od promieniowania słonecznego. Trudno jest również przyjąć, że umiejscowiona konstrukcja wraz z panelami stanowi ochronę zwierząt (owadów) przed nadmiernym promieniowaniem słonecznym. Nie pozostawia wątpliwości fakt, że stoły (panele) fotowoltaiczne nie są wznoszone po to, aby chronić zwierzęta (owady) przed nadmiernym nasłonecznieniem, lecz w celu wykonywania działalności gospodarczej. Ponadto należy stwierdzić, że pełne wykorzystanie potencjału kolektorów słonecznych wymaga odstępów na tyle dużych, aby panele fotowoltaiczne nie zaciemniały się wzajemnie. Należy zwrócić uwagę, że w ocenie Organu podatkowego w rozpatrywanej sprawie 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. Nie można zatem zgodzić się z twierdzeniem Wnioskodawcy, że „(...) powierzchnia działki o użytku rolnym niezajęta przez tę infrastrukturę pozostanie biologicznie czynna i będzie na niej możliwe prowadzenie działalności rolniczej. Działalność taka, przykładowo w postaci wypasu lub rozstawienia uli w celu zapylenia upraw, nie jest możliwa jedynie na powierzchni faktycznie zajętej przez panele i infrastrukturę towarzyszącą (...)”. W ocenie Organu podatkowego, 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 słupek (pole powierzchni), na których umiejscowiony jest panel fotowoltaiczny. „Cały” teren (użytek rolny), na którym będą się znajdować obiekty i urządzenia instalacji fotowoltaicznej, należy uznać za zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej. Jednocześnie należy zwrócić uwagę, że tego typu teren bywa niejednokrotnie ogrodzony celem ochrony znajdujących się w jego granicach obiektów i urządzeń, wobec czego dochodzi 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 pszczoły z pasieki, działalność ta nie będzie miała charakteru podstawowego, lecz uboczny. Ponadto na uwagę zasługuje również to, że istnieje konieczność zabezpieczenia przestrzeni do wykonywania wszelkich prac konserwacyjnych, naprawczych lub porządkowych w celu zapewnienia prawidłowego funkcjonowania wybudowanej farmy fotowoltaicznej i jej infrastruktury towarzyszącej.

Przedstawiony pogląd ma oparcie w orzecznictwie sądów administracyjnych. Na szczególną uwagę w tym zakresie zasługuje wyrok WSA w Lublinie z 13 kwietnia 2018 r., I SA/Lu 26/18. 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 UPOŁ. Ponadto Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie podkreślił, że nie tylko grunt znajdujący się bezpośrednio pod panelami fotowoltaicznymi niezbędny jest do wytwarzania 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.

Wobec powyższego orzeczenia nie można zgodzić się ze stwierdzeniem Wnioskodawcy, że *jedynie powierzchnia, na której została dokonana rzeczywista ingerencja w grunt w postaci jego zabudowy, może być rozpatrywana jako zajęta na działalność gospodarczą.*

Organ podatkowy nie kwestionuje twierdzenia Wnioskodawcy, że zasady kwalifikowania gruntów dla potrzeb opodatkowania opierają się na urzędowym rejestrze, którym jest ewidencja gruntów i budynków. Zgodnie z art. 21 ust. 1 ustawy z 17 maja 1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz. U. z 2020 r. poz. 2052 z późn. zm.), dane z tego rejestru stanowią podstawę m.in. do wymiaru podatków. W zakresie kategorii gruntów przyjmuje się w orzecznictwie sądów administracyjnych, że ewidencja ta ma co do zasady charakter bezwzględnie wiążący. W konsekwencji: „Organ podatkowy – przy wymiarze podatku od nieruchomości, podatku rolnego i podatku leśnego związany jest zawartymi w ewidencji gruntów i budynków informacjami o klasyfikacji gruntów i danych tych nie może korygować w toku prowadzonego postępowania podatkowego, bez stosownej zmiany zapisów ewidencyjnych w odrębnym trybie. Aby podważyć treść zapisów ujętych w ewidencji, zainteresowany podmiot powinien uruchomić stosowny tryb ich korekty, powołując się na to, że wpis w ewidencji gruntów odbiega od stanu rzeczywistego. Dopóki dane nie zostaną zmienione w ewidencji, organy podatkowe mają obowiązek wyliczenia podatku na ich

podstawie i co do zasady nie są władne do kwestionowania, czy też korygowania zapisów ewidencji gruntów i budynków”. Nie budzi również wątpliwości fakt, co podnosi też Wnioskodawca, że grunty rolne klasyfikowane jako użytki rolne stanowią przedmiot opodatkowania podatkiem rolnym zgodnie z art. 1 UPR. Przepis ten przewiduje przy tym wyłączenie z opodatkowania podatkiem rolnym, jeżeli grunty zajęte są na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza. Jednakże przywołany przepis oznacza też, że grunty rolne mogą być opodatkowane podatkiem od nieruchomości według stawek najwyższych, jeśli zostaną **zajęte** na prowadzenie działalności gospodarczej. Ponieważ w komentowanej ustawie, w przeciwieństwie do *związania z prowadzeniem działalności gospodarczej* (art. 1a ust. 1 pkt 3 UPOL), nie zdefiniowano zajęcia na tę działalność należy przyjąć domniemanie, że ustawodawca posługuje się językiem powszechnym. Zgodnie z definicjami zawartymi w Słowniku języka polskiego słowa „zająć”, „zajmować” oznaczają „zapełnić (zapełniać), wypełnić (wypełniać) sobą lub czymś jakąś przestrzeń, powierzchnię”, zaś zwroty „zająć się”, „zajmować się” oznaczają „zacząć coś robić lub pracować nad czymś, wykonywać jakąś pracę”. Ponadto „zająć” to także: „wziąć w użytkowanie, wziąć w posiadanie, zawładnąć czymś, zająć ziemię, grunt pod coś – obsiać, obsadzić czymś grunt, pole”. Z kolei czasowniki „wykonać”, „wykonywać” oznaczają „wprowadzić w czyn, zrobić coś; uczynić, urzeczywistnić, zrealizować, spełnić”, a „prowadzić” – „wykonywać, kontynuować jakąś czynność, działalność”.

Z powyższego należy więc odczytać, że przez zwrot „grunty zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej” należy rozumieć grunty, na których faktycznie realizuje się czynności powodujące osiągnięcie zamierzonych celów lub konkretnego rezultatu, związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą. Trafny w tym zakresie pogląd wyraził WSA w Warszawie w wyroku z 10.04.2015 r., III SA/Wa 2663/14, wskazując, że „[...] „Zajęcie gruntów na działalność gospodarczą” oznacza rzeczywiste, obiektywne i empirycznie weryfikowalne wykorzystywanie gruntów rolnych na tę działalność, a nie tylko samo ich posiadanie albo podejmowanie pewnych czynności przygotowawczych mających za przedmiot tenże grunt”. Nieodłącznymi elementami „zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej” są również trwały charakter takiej działalności oraz wykluczenie prowadzenia działalności rolniczej lub leśnej. Pogląd taki wyraził wprost WSA w Warszawie w wyrokach z 20.01.2009 r.: od III SA/Wa 2129/08 do III SA/Wa 2130/08. Konieczną przesłanką uznania gruntu rolnego za zajęty na potrzeby działalności gospodarczej będzie brak możliwości prowadzenia działalności rolnej. Chodzi więc o działania faktyczne na gruncie polegające na ingerencji w grunt w taki sposób, aby powodowały one zmiany w gruncie uniemożliwiające jego wykorzystanie jako grunt rolny. Dobitnie okoliczność tę podkreślił NSA w wyroku z 14.05.2015 r., II FSK 1144/13, wskazując, że: „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”.

Wobec tak ugruntowanego stanowiska Organ podatkowy stoi na stanowisku, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości będzie podlegał użytek rolny, który faktycznie jest wykorzystywany do prowadzonej działalności gospodarczej, a na gruncie wykonywane są prace i inne czynności powodujące osiągnięcie zamierzonego celu związanego z prowadzoną działalnością gospodarczą. Czynności te powinny być wykonywane w sposób trwały, jednakże jak trafnie zauważył NSA (por. Wyrok z 1 lutego 2017 r. II FSK 3714/14 oraz Wyrok z 17 stycznia 2019 r. sygn.. II FSK 2724/18) z art. 2 ust. 2 UPOL nie wynika, aby na gruntach zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej nie mogła być prowadzona żadna inna działalność, o ile specyfika prowadzonej działalności gospodarczej na to pozwala. Nie ma to jednak wpływu na opodatkowanie takich gruntów, o ile są zajęte na prowadzenie

działalności gospodarczej i jest to główny i podstawowy cel ich wykorzystywania. Potwierdzeniem powyższego niech będzie też Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 11 września 2019 r. I SA/Sz 239/19. W wyroku tym Skład Orzekający stwierdził, co następuje: „Prawidłowa wykładnia art. 2 ust. 2 UPOŁ 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 UPR oraz w art. 1a pkt 6 UPOŁ 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”. Ponadto Skład Orzekający podkreślił, iż nie można zgodzić się z twierdzeniem, że nieodzowną cechą owego zajęcia, warunkującą uznanie jego zaistnienia, jest stan, w którym wyłączona jest w ogóle możliwość prowadzenia na tych gruntach innego rodzaju działalności. W konsekwencji prowadzi to do opodatkowania gruntów podatkiem od nieruchomości, zgodnie z ogólną zasadą ustanowioną ww. art. 2 ust. 1 UPOŁ – również wtedy, gdy na zajętych gruntach możliwe jest prowadzenie działalności rolnej w ograniczonym zakresie.

Zgodnie z art. 2 ust. 3 UPR: „Za grunty zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza nie uważa się gruntów sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne:

- 1) przez które przebiegają urządzenia, o których mowa w art. 49 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz. U. z 2019 r. poz. 1145 i 1495), 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,
 - 2) zajętych na pasy technologiczne stanowiące grunt w otoczeniu urządzeń, o których mowa w pkt 1, konieczny dla zapewnienia właściwej eksploatacji tych urządzeń,
 - 3) zajętych na strefy bezpieczeństwa oraz strefy kontrolowane urządzeń, o których mowa w pkt 1, służących do przesyłania lub dystrybucji ropy naftowej, paliw ciekłych lub paliw gazowych, lub transportu wydobytego gazu ziemnego lub ropy naftowej, które zostały określone w odrębnych przepisach
- chyba że grunty te są jednocześnie zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza oraz innej niż działalność, o której mowa w pkt 1.”

Tożsama regulacja zawarta została w art. 1a ust. 2a pkt 4 UPOŁ, zgodnie z którym do gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej nie zalicza się gruntów:

- a) przez które przebiegają urządzenia, o których mowa w art. 49 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz. U. z 2018 r. poz. 1025, 1104, 1629, 2073 i 2244 oraz z 2019 r. poz. 80), 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,

- b) zajętych na pasy technologiczne stanowiące grunt w otoczeniu urządzeń, o których mowa w lit. a, konieczny dla zapewnienia właściwej eksploatacji tych urządzeń,
 - c) zajętych na strefy bezpieczeństwa oraz strefy kontrolowane urządzeń, o których mowa w lit. a, służących do przesyłania lub dystrybucji ropy naftowej, paliw ciekłych lub paliw gazowych, lub transportu wydobytego gazu ziemnego lub ropy naftowej, które zostały określone w odrębnych przepisach
- chyba że grunty te są jednocześnie związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż działalność, o której mowa w lit. a.

Powyższe regulacje unormowały zasady opodatkowywania gruntów rolnych, na których przedsiębiorcy przesyłowi instalują urządzenia przesyłowe wykorzystywane do doprowadzania/przesyłania energii elektrycznej. W ocenie Organu podatkowego informacje dotyczące Dzierżawcy zawarte w rejestrze przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego wskazujące jako przedmiot działalności przesyłanie energii elektrycznej nie są wystarczające, aby uznać Dzierżawcę za przedsiębiorcę przesyłowego. W takiej sytuacji należy wziąć pod uwagę faktycznie prowadzoną działalność gospodarczą. Dzierżawca zamierza za pomocą instalacji fotowoltaicznej wytwarzać energię elektryczną, która może zostać zmagazynowana lub sprzedana przedsiębiorcom zajmującym się przesyłem energii. Tym samym działalność Dzierżawcy nie będzie polegała na wykorzystywaniu funkcji urządzeń przesyłowych do doprowadzania lub odprowadzania energii elektrycznej. Zdaniem Organu podatkowego na podstawie posiadanych przez organ informacji wynika, że Dzierżawca nie będzie przedsiębiorcą prowadzącym działalność polegającą na przesyłaniu lub dystrybucji energii elektrycznej, Z tego też względu powyższe regulacje prawne nie będą miały zastosowania do farm fotowoltaicznych.

Reasumując, zdaniem Organu podatkowego za powierzchnię zajęta na prowadzenie działalności gospodarczej w tym przypadku należy uznać nie tylko grunt, na którym posadowione zostaną panele fotowoltaiczne, ale również inne urządzenia i elementy niezbędne do ich prawidłowego funkcjonowania. Podatkiem od nieruchomości według najwyższej stawki powinna zostać również objęta powierzchnia gruntów zajęta przez Urządzenia przesyłowe służące do przesyłu energii elektrycznej wchodzące w skład przedsiębiorstwa Dzierżawcy oraz pasy technologiczne zapewniające właściwą eksploatację tych urządzeń i strefy bezpieczeństwa wyznaczone wokół nich, gdyż podyktowane jest to względami technicznymi czyli zapewnieniem prawidłowego działania wybudowanej farmy fotowoltaicznej. Wobec tak przyjętego stanowiska w ocenie Organu podatkowego nie ma znaczenia oznaczenie gruntów w ewidencji gruntów i budynków.

Niniejsza interpretacja wydawana jest w oparciu o przepisy prawa podatkowego obowiązujące na dzień złożenia wniosku w organie podatkowym.

POUCZENIE

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 Warszawie, ul. Jasna 2/4 00-013 Warszawa, w dwóch egzemplarzach (art. 47 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 30 dni od dnia doręczenia interpretacji (art. 53 § 1 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.

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres: Burmistrz Mszczonowa Plac Piłsudskiego 1, 96-320 Mszczonów.

Niniejsza interpretacja, po usunięciu danych identyfikujących Wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, zostanie niezwłocznie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem faktycznym (opisem zdarzenia przyszłego) 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.

BURMISTRZ

mgr inż. Józef Grzegorz Kurek

Otrzymują:

1. Adresat;
2. aa.