

Nowogródek Pomorski, dnia 26.09.2019 r.

Znak sprawy: RF.3120.31.2019.ID

## **INTERPRETACJA INDYWIDUALNA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO**

Wójt Gminy Nowogródek Pomorski działając na podstawie art. 14c, art. 14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 900 z późn. zm.), po rozpatrzeniu wniosku z siedzibą w z dnia 27 sierpnia 2019 roku ( data wpływu 28.08.2019 r.) o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od nieruchomości w zakresie opodatkowania farm fotowoltaicznych,

### **Postanawia**

- 1) uznać za **prawidłowe** stanowisko Wnioskodawcy, że panele fotowoltaiczne nie są budowlami,
- 2) uznać za **prawidłowe** stanowisko Wnioskodawcy, że panele fotowoltaiczne są urządzeniami technicznymi posiadającymi części budowlane w postaci słupów, na których są usadowione i słupy te jako budowla podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości przy stawce 2% od ich wartości,
- 3) uznać za **nieprawidłowe** stanowisko Wnioskodawcy, iż opodatkowana podatkiem od nieruchomości w stawce przewidzianej dla gruntów wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej winna być powierzchnia gruntu zajęta tylko pod kotwy, pale, ewentualnie płytę betonową.

### **Uzasadnienie**

W dniu 28.08.2019 r. do tutejszego organu podatkowego wpłynął wniosek z siedzibą w o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od nieruchomości w zakresie opodatkowania farm fotowoltaicznych.

**We wniosku przedstawiono następujące zdarzenie przyszłe.**

Wnioskodawca prowadzi działalność gospodarczą w zakresie pozyskiwania energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii. Spółka planuje na terenie Gminy Nowogródek Pomorski rozpocząć inwestycję polegającą na wybudowaniu farmy fotowoltaicznej, na którą składa się montaż paneli (ogniw) fotowoltaicznych na otwartym terenie. Panele fotowoltaiczne składają się z płyt krzemowych półprzewodnikowych, które pod wpływem promieniowania świetlnego działają jako generatory energii elektrycznej. Panele można montować w dowolnej

W związku z przedstawionym opisem stanu przyszłego  
z siedzibą w                      zadała następujące pytania:

- ### Stanowisko wnioskodawcy

W ocenie wnioskodawcy panele fotowoltaiczne nie są budowlami, gdyż są wymiennymi urządzeniami energetycznymi z możliwością ich montażu w dowolnym miejscu i w dowolnej konfiguracji (por. wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dn. 2 czerwca 2015 r. sygn. akt I SA/Go 198/15). Panele mogą być zamontowane na gruncie, na dachach budynków, na ścianach budynków, stropach fundamentowych (por. wyrok WSA w Opolu z dn. 13 czerwca 2014 r. sygn. akt I SA/Op 327/14).

Na potwierdzenie słuszności swojego stanowiska w niniejszej sprawie Wnioskodawca powołał się także na treść Interpretacji Indywidualnych wydanych przez Burmistrza Miasta Drezdenka z dnia 26.04.2017 r. znak: FB.310.2.2017 oraz Wójta Gminy Jemielnio z dnia 02.01.2018 r. znak: F.3120.1.2018 stanowiących załączniki do wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej w przedmiotowej sprawie.

## Stanowisko organu podatkowego

Ad. 1 i Ad. 2.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Budowla to, w myśl art. 1a ust. 1 pkt 2 ww. ustawy, 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. Ustawodawca definiując budowlę odsyła do przepisów ustawy prawo budowlane. Odesłanie to ma jednak ograniczony zakres i dotyczy tylko rozumienia pojęć "obiekt budowlany" oraz "urządzenie budowlane". Stosownie do art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 roku Prawo budowlane ( t.j. Dz. U. 2019 r. poz. 1186 z późn. zm.), przez "obiekt budowlany" należy rozumieć budynek, budowlę bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych. Stosownie zaś do brzmienia art. 3 pkt 3 ustawy prawo budowlane - 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 i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową. Z kolei, urządzenie budowlane zostało zdefiniowane w art. 3 pkt 9 ustawy prawo budowlane, jako urządzenie techniczne związane z obiektem budowlanym zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, jak przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu i gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki.

Uwzględniając więc brzmienie powyższych norm prawnych należy stwierdzić, że z analizy ich treści wynika, że w art. 3 pkt 1 ustawy prawo budowlane wskazano, że uznanie obiektu za obiekt budowlany uzależnione zostało od wzniesienia go z użyciem wyrobów budowlanych. Uzupełniając, warto w tym miejscu odwołać się do poglądu wyrażonego w wyroku II FSK 2983/17 z 22 października 2018 r., w którym zagadnienie to [tj. wzniesienia z użyciem wyrobów budowlanych] poddano analizie i zauważono, że logika wskazuje, że "udział" wyrobów budowlanych w obiekcie budowlanym winien mieć charakter dominujący. Powinien w zasadniczy sposób wpływać na właściwości użytkowe obiektów budowlanych w stosunku do podstawowych wymagań dotyczących tychże obiektów. Nadto, należy zaznaczyć, że w legalnej definicji budowli, zawartej w art. 3 pkt 3 ustawy prawo budowlane, ustawodawca wyodrębnił kilka elementów. Po pierwsze, budowla, to każdy obiekt budowlany. Po drugie, z obiektów budowlanych zostały wyłączone obiekty budowlane niebędące budynkami lub obiektami małej architektury, jako stanowiące odrębne kategorie. Po trzecie, przepis ten zawiera przykładowy katalog obiektów budowlanych. Po czwarte, budowle to także części budowlane urządzeń technicznych oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składające się na całość użytkową. Należy zauważyć, że w żadnym z katalogów ani obiektów budowlanych, ani części

budowlanych urządzeń technicznych nie zostały w sposób wyraźny wymienione panele czy ogniwa fotowoltaiczne. Analizowane przepisy zawierają jedynie przykładowe wyliczenie rodzajów budowli oraz urządzeń budowlanych. Katalogi te mają charakter otwarty.

W tym stanie rzeczy, oceny kwalifikacji paneli do budowli należy dokonać w oparciu o następujące kryteria: budowę, wygląd oraz funkcję jaką spełniają. 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. Istotne znaczenie ma również i to, że jak wynika z opisu stanu faktycznego - istnieje łatwość demontażu paneli i możliwość zamiany ich na inny element prądotwórczy. Cecha ta w sposób wyraźny odróżnia panele od przykładów obiektów budowlanych, na co wskazuje treść wyroku Wojewódzkiego Sadu Administracyjnego w Gorzowie Wlkp. z dnia 02 czerwca 2015 r. sygn. akt I SA/Go 198/15.

W niniejszej sprawie należałoby więc przyjąć, że samo ogniwo fotowoltaiczne nie stanowi budowli, a jedynie część budowlana w postaci systemu mocowania ogniwa, gdyż za budowlę w rozumieniu przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych należy uznać taki obiekt budowlany, który został jednoznacznie wskazany w definicji budowli bądź w innych przepisach ustawy prawo budowlane (por. wyrok NSA z 6 grudnia 2018 r. sygn. akt II FSK 2742/16). Co istotne, budowla musi przy tym stanowić całość techniczno-użytkową. Tę natomiast należy rozumieć jako połączenie poszczególnych elementów w taki sposób, aby zgodnie z wymogami techniki nadawały się one do określonego użytku. Nie można przy tym wykluczyć, że każdy z tych elementów może być samodzielnym obiektem, choć nie zawsze samodzielnie wykorzystywany będzie mógł służyć określonemu celowi. Obiektem budowlanym może zatem - w zależności od konkretnego stanu faktycznego - być budowla, budowla wraz z instalacjami i urządzeniami, a także traktowane jako jeden obiekt budowlany różne budowle, pozostające w funkcjonalnym związku i tworzące w nim całość techniczno-użytkową. 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 ustawy prawo budowlane i urządzeń budowlanych, zawartego w art. 3 pkt 9 tej ustawy (por. wyrok NSA z 20 kwietnia 2010 r., II FSK 2112/08, czy z 7 października 2009 r., II FSK 635/08). Nie może zatem być uznany za budowlę lub urządzenie budowlane obiekt, który nie jest wymieniony wprost w przepisach ustawy prawo budowlane i nie jest do tych obiektów nawet podobny (por. wyrok NSA z 10 sierpnia 2017 r. sygn. akt II FSK 2137/16).

Pogląd ten należy w pełni podzielić. Jak zostało to już powyżej wspomniane, wśród budowli wymienia się bowiem, m.in. części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, 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 ustawy prawo budowlane wskazują na to, że w przypadku powiązania części budowlanych z urządzeniami technicznymi dla oceny, czy jest to budowla stanowiąca całość techniczno-użytkową wraz z urządzeniami i instalacjami, czy też 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 (wykonane są według tej samej techniki). 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. Ogniwa fotowoltaiczne wraz z systemem słupów mocowanych w gruncie oraz innymi elementami farmy tworzą całość użytkową, ale nie tworzą całości technicznej, gdyż są wykonane według innej techniki. Ramy wraz z słupami wbijanymi w ziemię to proste konstrukcje metalowe, natomiast panele fotowoltaiczne to zaawansowane technicznie elementy półprzewodnikowe (zazwyczaj krzemowe), w których następuje przemiana (konwersja) energii promieniowania słonecznego w energię elektryczną w wyniku zjawiska fotowoltaicznego. Panele fotowoltaiczne są więc urządzeniami technicznymi posiadającymi dla celów ich stabilnego montażu odrębne wydzielone części budowlane, jak wynika z opisu stanu przyszłego zawartego we wniosku: system mocowania w postaci słupów.

Na taki tok rozumowania wskazuje Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18.12.2018 r. sygn. akt II FSK 1275/18 uznający, że „budowa analizowanego urządzenia: paneli, które są elementami krzemowych płyt półprzewodnikowych zamocowanymi do gruntu za pomocą specjalnego systemu kotew, palowania, czy płyt betonowych, oraz funkcja jaką spełniają - zamiana energii słonecznej na elektryczną, sprawiają że należy za budowle uznać jedynie ich części budowlane. W konsekwencji w takim zakresie podlegają podatkowi od nieruchomości.” Analogicznie w stanie mającego zaistnieć zdarzenia przyszłego opisanego we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, należy zgodzić się ze stanowiskiem wnioskodawcy, że za budowle uznać można jedynie części budowlane mocowań paneli do gruntu i jedynie w tym zakresie będą one podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości stawką 2% od ich wartości ustaloną stosownie do przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Ad.3.

Zdaniem organu podatkowego teren farmy powinien zostać w całości opodatkowany podatkiem od nieruchomości z zastosowaniem stawek odpowiednich dla gruntów związanych z działalnością gospodarczą bez względu na sposób ich zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków, przy czym w przypadku gruntów zabudowanych i zurbanizowanych oraz terenów różnych wystarczy wykazać, że są w posiadaniu przedsiębiorcy, natomiast grunty rolne lub leśne jak i nieużytki, użytki ekologiczne oraz grunty zadrzewione i zakrzewione mogą być opodatkowane podatkiem od nieruchomości wg stawek najwyższych, o ile zostaną zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolna czy leśna. Wójt Gminy Nowogródek Pomorski stoi na stanowisku, że w tym konkretnym wypadku za grunty zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej należy uznać nie tylko powierzchnię zajęta przez system mocowania paneli do słupów, ale cały teren przysłonięty panelami fotowoltaicznymi oraz innymi urządzeniami niezbędnymi dla ich prawidłowego funkcjonowania, a także przestrzenie dzielące rzędy paneli fotowoltaicznych oraz przestrzenie pomiędzy panelami fotowoltaicznymi a ogrodzeniem. Z treści wniosku nie wiadomo jak będą sklasyfikowane grunty, na których z siedzibą w ma zamiar wybudować farmę fotowoltaiczną.

Przy rozpatrywaniu kwestii opodatkowania gruntów należy mieć na uwadze następujące przepisy prawa: art.1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 roku o podatku rolnym ( t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 1256 ze zm.), który stanowi, 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, art. 1 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 888 ze zm.), zgodnie z którymi opodatkowaniu podatkiem leśnym podlegają określone w ustawie lasy, z wyjątkiem lasów zajętych na wykonywanie innej działalności gospodarczej niż leśna,

natomiast lasem w rozumieniu ustawy są grunty leśne sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako lasy oraz art. 7 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.), według którego zwalnia się od podatku od nieruchomości grunty stanowiące nieużytki, użytki ekologiczne, grunty zadrzewione i zakrzewione, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Ponadto należy przywołać art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zgodnie z którym opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają m.in. grunty oraz art. 2 ust. 2 tej samej ustawy, który stanowi, iż opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają użytki rolne lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. A zatem, podatek od nieruchomości obejmuje wszystkie nieruchomości gruntowe nieopodatkowane podatkiem rolnym lub leśnym. Grunty rolne, lasy oraz podlegające zwolnieniu z podatku od nieruchomości nieużytki, użytki ekologiczne oraz grunty zadrzewione i zakrzewione opodatkowane będą podatkiem od nieruchomości wyłącznie w sytuacji, gdy zostaną zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej, wówczas zostaną objęte stawką odpowiednią dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej od ich powierzchni, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków. Ze względu na specyfikę budowy urządzeń wchodzących w skład farmy fotowoltaicznej, która wymaga dużej otwartej przestrzeni, by w pełni wykorzystywać energię promieniowania słonecznego do produkcji energii elektrycznej, niemożliwe jest aby usytuowana została ona w lesie, na gruntach zadrzewionych i zakrzewionych, ani na użytkach ekologicznych, stanowiących jedną z form ochrony przyrody, których istotnym powodem tworzenia jest potrzeba objęcia ochroną niewielkich powierzchniowo obiektów, cennych pod względem przyrodniczym. Tak więc pozostaje możliwość postawienia farmy fotowoltaicznej jedynie na gruntach rolnych, gruntach zabudowanych i zurbanizowanych, terenach różnych lub ewentualnie na nieużytkach.

Zgodnie z art. 1a ust.1 pkt 3 użyte w ustawie określenie gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oznacza grunty będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z zastrzeżeniem ust. 2a (z wyjątkiem gruntów związanych z budynkami mieszkalnymi oraz gruntów pod wodami określonych w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b) i art. 2 ust. 2. Z przywołanego powyżej przepisu wynika, że jedynym czynnikiem decydującym o uznaniu gruntu za związany z prowadzeniem działalności gospodarczej jest kryterium posiadania, które nie zostało zdefiniowane w ustawie, co oznacza, że znaczenie tego pojęcia należy wyjaśnić w oparciu o przepisy prawa cywilnego (art. 336 Kodeksu cywilnego). Takie postępowanie wynika z obowiązujących reguł wykładni prawa, które nakazują posłankowo sięgnąć do istniejącej już normy prawnej regulującej tę kwestię. Posiadanie wg tego przepisu przedstawia się jako stan faktyczny polegający na faktycznym władztwie nad rzeczą. Posiadaczem rzeczy jest zatem zarówno ten, kto nią faktycznie włada jak właściciel (posiadacz samoistny), jak i ten, kto nią faktycznie włada jak użytkownik, zastawnik, najemca, dzierżawca lub mający inne prawo, z którym łączy się określone władztwo nad cudzą rzeczą (posiadacz zależny). Z powyższego wynika, że w przypadku gruntów podlegających podatkiem od nieruchomości (stanowiących wszystkie grunty nieopodatkowane podatkiem rolnym lub leśnym, ani nieużytki oraz wyjątki wskazane w art. 1a ust.1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych), sam fakt posiadania ich przez przedsiębiorcę zajmującego się fotowoltaiką, tj. podmiot utworzony w celu prowadzenia działalności gospodarczej, skutkuje tym, że cały posiadany przez Spółkę grunt jest związany z prowadzeniem działalności gospodarczej. Na takie stwierdzenie pozwala brak w omawianym przepisie jakiegokolwiek warunku efektywnego w sensie gospodarczym wykorzystywania gruntu. Tak więc posiadanie przez wnioskodawcę w przyszłości gruntu przeznaczonego pod budowę farmy fotowoltaicznej sklasyfikowanego w ewidencji gruntów i budynków jako grunty zabudowane i zurbanizowane lub tereny różne (Tr) oznacza opodatkowanie całości gruntu (nie tylko tej jego części, która będzie zajęta przez części budowlane paneli fotowoltaicznych)

według najwyższej stawki podatkowej wskazanej w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Natomiast w przypadku gruntów rolnych lub nieużytków należy wykazać, iż doszło do ich zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej. W tej sytuacji istotne jest wyjaśnienie pojęcia "zajęcia gruntów rolnych na prowadzenie działalności gospodarczej". Sformułowanie to nie zostało zdefiniowane, ani w ustawie o podatku rolnym, ani też w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. W orzeczeniach sądów administracyjnych wielokrotnie wypowiedziano się jak należy rozumieć to pojęcie. Jest bezspornym, że terminu "zajęcie na prowadzenie działalności gospodarczej" nie można utożsamiać ze "związaniem z prowadzeniem działalności gospodarczej", o którym mowa w art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Przyjąć przy tym należy, że grunt zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej zawsze będzie gruntem związanym z prowadzeniem tej działalności, natomiast grunt związany z prowadzeniem działalności gospodarczej nie zawsze będzie gruntem zajęтым na prowadzenie działalności gospodarczej. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 1 lutego 2017 r. sygn. akt II FSK 3714/14 wskazał, iż przez pojęcie gruntów "zajętych" na prowadzenie działalności gospodarczej należy rozumieć faktyczne wykonywanie konkretnych czynności, działań na gruncie, powodujących dokonanie zamierzonych celów lub osiągnięcie konkretnego rezultatu, związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą. Jednoznaczną podstawą opodatkowania podatkiem od nieruchomości gruntów leśnych będzie fakt ich zajęcia na działalność gospodarczą, czyli rzeczywiste wykonywanie na nich czynności składających się na prowadzenie działalności gospodarczej, przy czym czynności te muszą być wykonywane w sposób trwały (nieincydentalnie). Natomiast - w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego - nie można zgodzić się z twierdzeniami, że nieodzowną cechą owego zajęcia, warunkującą uznanie jego zaistnienia, jest również stan, w którym wyłączona jest w ogóle możliwość prowadzenia na tych gruntach innego rodzaju działalności (tu - leśnej). W orzecznictwie sądów administracyjnych wyrażane są zapatrywania prawne wskazujące, iż: " 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 spornym 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 wiatrowych) 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. " (wyrok WSA w Szczecinie z dnia 26 lipca 2017 r., sygn. akt I SA/Sz 431/17).

Wobec powyższego w przedstawionym we wniosku stanie przyszłego zdarzenia organ podatkowy stoi na stanowisku, że w przedmiotowej sprawie za grunty zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej należy uznać nie tylko powierzchnię faktycznie zajęłą przez zainstalowane panele fotowoltaiczne i inne urządzenia niezbędne dla ich prawidłowego funkcjonowania, ale również przestrzeń dzielące rzędy paneli fotowoltaicznych. Należy zauważyć, 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 poszczególnych obiektów farmy. Utrzymywanie w należyтым porządku przestrzeni pomiędzy obiektami farmy fotowoltaicznej jest konieczne dla ich prawidłowej eksploatacji. Wykaszenie roślinności na tych obszarach ma charakter porządkowy, a ewentualne pozyskanie jej dla celów rolniczych odbywa się niejako przy okazji. Niezależnie od powyższego układ paneli fotowoltaicznych powoduje zasłonięcie niemalże całej powierzchni gruntu co powoduje

odcięcie ewentualnych roślin od bezpośredniego działania promieni słonecznych i ma bezpośredni wpływ na możliwość prowadzenia uprawy roślin. Ponadto zbiory zasianych traw ze względów technicznych będą niemożliwe albowiem żadna maszyna rolnicza nie wjedzie na tak zagospodarowany grunt rolny, a ewentualne wykorzystanie gruntu do wypasania bydła nie jest możliwe ze względu zagrożenie dla zwierząt i urządzeń. A zatem w przedmiotowej sprawie mając na uwadze przytoczone na wstępie przepisy, gdy dany grunt jest zajęty (nawet w części) na działalność inną niż rolnicza, to grunt ten niezależnie od klasyfikacji w ewidencji gruntów i budynków powinien być opodatkowany podatkiem od nieruchomości. W sytuacji, w której na danej działce prowadzona jest działalność „rolnicza” (wysiew trawy) oraz jednocześnie inna działalność nie sposób uznać, iż taka nieruchomość gruntowa winna być opodatkowana podatkiem rolnym z przyczyn wskazanych powyżej. W tym miejscu jedynie tytułem przykładu należy przywołać jedno z wielu orzeczeń dotyczących opodatkowania gruntów będących w posiadaniu podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą - wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 22 listopada 2017 roku sygn. akt I SA/GI 909/17. Aby uznać, iż grunt lub budynek są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., a tym samym podlegają opodatkowaniu według wyższych stawek podatkowych, wystarczy ustalenie, że znajdują się w posiadaniu podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą (z wyjątkiem budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami), przy czym nie jest wymagane, aby przedsiębiorcą był podatnik.

W sprawie zajęcia gruntów pod farmę fotowoltaiczną wypowiedział się również Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie w wyroku z dnia 13.04.2018 r. sygn. akt I SA/Lu 26/18, który stwierdził, że: „nie tylko grunt znajdujący się bezpośrednio pod panelami "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.” (...) „Również ze względów bezpieczeństwa konieczne jest ogrodzenie całej powierzchni. Z uwagi na fakt, że panele fotowoltaiczne są urządzeniami elektrycznymi grunty, na których urządzenia te zostały zamontowane są ogrodzone, przy czym ogrodzenie to musi być posadowione w odpowiedniej odległości od stołów z panelami. Takie rozwiązanie służy zapewnieniu pewnej "strefy bezpieczeństwa" przed niepowołanym wejściem na teren elektrowni słonecznej postronnych ludzi czy też zwierząt. Zatem także z tego względu (bezpieczeństwa) grunt pomiędzy panelami a ogrodzeniem należy traktować jako zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie wytwarzania energii elektrycznej.” Idąc tym tropem Wójt Gminy Nowogródek Pomorski stoi na stanowisku, iż podstawę opodatkowania będzie stanowiła w przedmiotowej sprawie cała powierzchnia gruntów znajdujących się pod farmą fotowoltaiczną, ustalona w oparciu o umowę dzierżawy gruntów oraz/lub dokumentację budowlaną farmy fotowoltaicznej.

W tym stanie rzeczy postanowiono jak wyżej.

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu datowania interpretacji.

## Pouczenie

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie w dwóch egzemplarzach (art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz.U. z 2018 r., poz. 1302 ze zm.) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 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: Wójt Gminy Nowogródek Pomorski ul. Mickiewicza 15, 74-304 Nowogródek Pomorski.

Niniejsza interpretacja, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę, zostanie niezwłocznie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

Otrzymują:

1. Adresat
2. a/a

WOJEWÓDZKI  
Krzysztof Przygłód

