

Znak: FN.310.1.2021

Małogoszcz, 18.06.2021 r.

Interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego

Burmistrz Miasta i Gminy Małogoszcz działając na podstawie art. 14j § 1 i § 3, art. 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm.) w związku z art. 1c ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r., poz. 1170 ze zm.), po rozpatrzeniu wniosku z dnia 21.04.2021 r.

o udzielenie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej opodatkowania gruntu i mobilnej mikroinstalacji fotowoltaicznej

postanawia

1. Uznać za prawidłowe stanowisko Wnioskodawcy, iż mobilna mikroinstalacja fotowoltaiczna o mocy 50kW nie stanowi budowli w myśl art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.) i z uwagi na powyższe nie będą podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości od wartości budowli zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 3 tej ustawy.
2. Uznać za prawidłowe stanowisko Wnioskodawcy, że mobilna mikroinstalacja fotowoltaiczna o mocy 50kW to urządzenie techniczne, w którym brak jest części budowlanych w postaci kotew, pali czy płyt betonowych, a tylko te części budowlane stanowią budowle i podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.
3. Uznać za nieprawidłowe stanowisko Wnioskodawcy, iż część działki tj. 900,00 m² stanowiącej użytek rolny z „wycinkiem” terenu o powierzchni 400,00 m², na której będzie ulokowana mobilna mikroinstalacja fotowoltaiczna o mocy 50 kW opodatkować należy w całości podatkiem rolnym.

UZASADNIENIE

Wniosek, złożony w dniu 21.04.2021 r. wniosek znak [] o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Burmistrz Miasta i Gminy Małogoszcz pismem z dnia 17.05.2021 r. znak FN.310.1.2021 wezwał ww. Wnioskodawcę do uzupełnienia braków formalnych złożonego wniosku poprzez złożenie

oświadczenia zgodnie z treścią art. 14b § 4 ustawy – Ordynacja podatkowa. Pismem z dnia 20.05.2021 r. Wnioskodawca uzupełnił wniosek o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego z dnia 21.04.2021 r.. Wydając interpretację podatkową organ podatkowy oparł się na opisie stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego przedstawionego we wniosku z dnia 21 kwietnia 2021 r.

We wniosku o wydanie interpretacji podatkowej Pani

przedstawiła następujący stan faktyczny i zdarzenie przyszłe.

Pani .. zwana dalej Wnioskodawcą, a zarazem współwłaściciel działki, zamierza na terenie miasta i gminy Małogoszcz rozpocząć inwestycję polegającą na ulokowaniu na nieruchomości nr ewid. .. w miejscowości Małogoszcz na terenie gminy Małogoszcz mobilnej instalacji fotowoltaicznej o mocy 50kW. Na inwestycję składa się ulokowanie paneli (ogniw) fotowoltaicznych na części działki rolnej o powierzchni 900 m², oznaczonej jako grunt orny w klasie RIVb. Mikroinstalacja fotowoltaiczna o mocy 50kW będzie obejmować ok. 400 m² ww. działki. Jako Wnioskodawca zamierza zatem przeprowadzić inwestycję ulokowania mobilnej mikroinstalacji fotowoltaicznej na gruncie, który jest zaklasyfikowany jako grunt rolny (jw.), na którą składa się ulokowanie paneli (ogniw) fotowoltaicznych na otwartym terenie.

Nadmienia, że zgodnie z treścią art. 29, ust. 4, pkt 3c) ustawy prawo budowlane (Dz. U. z 2020 r., poz. 1333, 2127, 2320, z 2021 r. poz. 11, 234, 282) omawiana inwestycja nie wymaga uzyskania decyzji o pozwoleniu na budowę lub zgłoszenia, o którym mowa w art. 30 tej ustawy.

Jak wskazuje Wnioskodawca planowana mikroinstalacja fotowoltaiczna składać się będzie z zespołów modułów wykorzystujących zjawisko fotowoltaiczne do zamiany promieniowania słonecznego na prąd elektryczny. Moduły fotowoltaiczne połączone między sobą tworzyć będą tzw. układy „stringowe”, do których energia przekazywania będzie za pomocą połączeń kablowych. Zastosowane panele współpracować będą z przetwornicą (inwerterem), do którego energia przekazywana będzie za pomocą połączeń kablowych. Łączna moc mikroinstalacji wynosić będzie maksymalnie 50kW. Panele zainstalowane będą na aluminiowych lub stalowych stelażach wykonanych w wersji mobilnej tj. połączonych z gumowymi kołami stykającymi się z gruntem. Takie ulokowanie mikroinstalacji fotowoltaicznej będzie na tyle bezpieczne, żeby zapewnić jej stabilność i możliwość przeciwdziałania czynnikom zewnętrznym mogącym ją zniszczyć, umożliwi zarazem jej ręczne przesunięcie/przemieszczenie po gruncie w inne miejsce (w obrębie gruntu RIVb) w celu optymalnego i efektywnego wykorzystania energii promieniowania słonecznego, z kierunków południowy wschód; południe; południowy zachód i tym samym uzyskania jak największej ilości wytworzonej energii elektrycznej z omawianej mikroinstalacji. Zastosowany inwerter umożliwi ponadto przetworzenie wygenerowanego poprzez panele prądu stałego na prąd przemienny i zostanie on zamocowany w projektowanym domu jednorodzinnym (pomieszczeniu gospodarczym), który zostanie wybudowany w części budowlanej przedmiotowej działki. Przedmiotowe urządzenia nie zostaną trwale zamocowane do gruntu za pomocą np. kotew, palowania lub za pomocą tzw. szpilek stalowych z fundamentem lecz w wersji mobilnej mikroinstalacji na gumowych kołach umożliwiającą łatwe ręczne przemieszczenie/przesunięcie tej mikroinstalacji. Sposób przytwierdzenia paneli (ogniw) oraz zamocowania inwertera będzie umożliwiał w razie potrzeby ich wymontowanie, jak również ich wymianę na inne urządzenia prądotwórcze, nie powodując przy tym uszczerbku dla całości inwestycji. Tak powstała energia produkowana przez mikroinstalację fotowoltaiczną wykorzystywana będzie częściowo na potrzeby własne Wnioskodawcy tj. na pokrycie

zapotrzebowania na energię elektryczną projektowanego domu jednorodzinnego, który powstanie na części działki. Natomiast nadwyżka wyprodukowanej energii elektrycznej zostanie odsprzedana przez

sieci energetycznej w ramach odpowiednio zawartej umowy rozdzielnej.

Wnioskodawca podkreśla, że mobilna mikroinstalacja fotowoltaiczna o mocy 50 kW zapewni usytuowanie paneli fotowoltaicznych na pewnej wysokości nad gruntem, przy zachowaniu projektowanych odstępów między poszczególnymi sekcjami paneli, umożliwiając "dotarcie" do nich celem ich konserwacji, montażu, demontażu, czy ręcznego przesunięcia w kierunku słońca, a jednocześnie sytuacja ta pozwoli, w pewnym zakresie, na przemieszczanie się niektórych kategorii zwierząt czy też owadów uskrzydłych (np. pszczoł). W zamierzeniu Wnioskodawcy na tej części działki rolnej, na której zlokalizowana będzie mobilna mikroinstalacja fotowoltaiczna będzie mogła być prowadzona prawidłowa i racjonalna działalność rolnicza polegająca na uprawie interesujących gatunków oraz odmian roślin ozdobnych np. kopytnik pospolity, które będą rozwijać się najlepiej właśnie na cienistych obszarach pod panelami, gdzie bezpośrednie promienie słońca praktycznie nie będą docierać przez większą część dnia oraz starannie dobranych odmian traw, które charakteryzują się wysoką tolerancją na niedobór światła słonecznego. Ponadto informuje, że działka nr ewid. i znajdujące się na jej obszarze grunty

IVa, IVb, V, VI będą łącznie ogrodzone tego samego typu ogrodzeniem celem wspólnej ochrony znajdujących się w jej granicach obiektów, urządzeń, inne (m. in. Projektowany dom jednorodzinny; mobilna mikroinstalacja fotowoltaiczna, roślinność, sad itd.) bez rozróżniania i dzielenia poszczególnych gruntów ornych.

Wnioskodawca nadmienia, że 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 połączonej z gumowymi kołami, które będą tymczasowo zabezpieczone przed niekontrolowanym przesuwem (po ustaleniu optymalnego kierunku nasłonecznienia w ramach prowadzonych obserwacji i badań efektywności pracy mobilnej mikroinstalacji fotowoltaicznej w założonym okresie).

W związku z planowaną inwestycją, Wnioskodawca wystąpił o wydanie interpretacji podatkowej w zakresie odpowiedzi na nw. pytania:

- 1) Czy mobilna mikroinstalacja fotowoltaiczna o mocy 50kW to budowla w rozumieniu przepisów art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1170, z 2021 r. poz. 401), zwanej dalej u.p.o.l., a tym samym czy podlega opodatkowaniu stawką podatku od wartości budowli zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 3 tej ustawy?
- 2) Czy mobilna mikroinstalacja fotowoltaiczna o mocy 50kW to urządzenie techniczne, a jeśli tak to co wówczas będzie przedmiotem opodatkowania skoro w tego typu mikroinstalacji brak części budowlanych w postaci kotew, pali, czy płyt betonowych, które to systemy mocowania są powszechnie stosowane, ale w komercyjnych stacjonarnych farmach fotowoltaicznych do ich trwałego połączenia z gruntem?
- 3) Czy część działki nr ewidencyjny w m. Małogoszcz, na której w zamierzeniu Wnioskodawcy/Inwestora ulokowana zostanie omawiana inwestycja, zakwalifikowana jako grunty rolne klasy RIVb, pozostanie jak dotychczas opodatkowana podatkiem rolnym, czy

jednak zostanie ona objęta podatkiem od nieruchomości w zakresie gruntów przeznaczonych do prowadzenia działalności gospodarczej?

- 4) Jeżeli odpowiedź na pytanie 3 (powyżej) pozytywna w kierunku nałożenia podatku od nieruchomości w zakresie gruntów przeznaczonych do prowadzenia działalności gospodarczej to jaką powierzchnię gruntu należy przyjąć do opodatkowania podatkiem od nieruchomości w zakresie gruntów przeznaczonych do prowadzenia działalności gospodarczej?

STANOWISKO PRAWNE WNIOSKODAWCY

Ad. 1. Czy mobilna mikroinstalacja fotowoltaiczna o mocy 50kW to budowla w rozumieniu przepisów art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1170, z 2021 r. poz. 401), zwanej dalej u.p.o.l., a tym samym czy podlega opodatkowaniu stawką podatku od wartości budowli zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 3 tej ustawy?

Ad. 2. Czy mobilna mikroinstalacja fotowoltaiczna o mocy 50kW to urządzenie techniczne, a jeśli tak to co wówczas będzie przedmiotem opodatkowania skoro w tego typu mikroinstalacji brak części budowlanych w postaci kotew, pali, czy płyt betonowych, które to systemy mocowania są powszechnie stosowane, ale w komercyjnych stacjonarnych farmach fotowoltaicznych do ich trwałego połączenia z gruntem?

UZASADNIENIE

Zdaniem Wnioskodawcy, brak jest podstaw do przyjęcia, że panel fotowoltaiczny jest budowlą stosownie do przepisu art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a zatem nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Ponadto Wnioskodawca nadmieniał, że z orzecznictwa sądowego wynika, że za budowle 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, a to z kolei nie znajduje potwierdzenia w szczegółowo opisanym przez niego wniosku, gdyż mowa jest o mobilnej mikroinstalacji fotowoltaicznej o mocy 50kW na gumowych kołach stykających się z gruntem umożliwiającym łatwe ręczne przemieszczenie/przesunięcie paneli fotowoltaicznych w celu optymalnego i efektywnego wykorzystania energii promieniowania słonecznego docelowo wykorzystanego w części na potrzeby własne w postaci energii elektrycznej dla projektowanego domu mieszkalnego jednorodzinnego oraz w pozostałej części odsprzedanej do operatora sieci energetycznej.

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. 1a ust. 1 pkt 2 ww. ustawy legalną definicję budowli. Z art. 1a 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. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.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 (Dz. U. z 2020 r., poz. 1333, 2127, 2320, z 2021 r. poz. 11, 234, 282) 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 zatem 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. Według Wnioskodawcy oceny kwalifikacji paneli należy zatem dokonać w oparciu o następujące kryteria: budowę, wygląd oraz funkcję jaką spełniają. Na potwierdzenie powyższego wskazuje wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 2 czerwca 2015 roku, sygn. akt: I SA/Go 198/15, 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 Wnioskodawca wskazuje, że tak samo jak w przypadku elektrowni wiatrowych w przypadku paneli mamy do czynienia z odnawialnym źródłem energii. Istotnym także jest, że opisane przez Wnioskodawcę w stanie faktycznym/przyszłym 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 bezpiecznego zamontowania posiadają odrębną wydzieloną część elementów konstrukcji, co wynika z opisu stanu przyszłego zawartego we wniosku, gdzie

wymieniono, że panele zostaną przykręcone do mobilnej konstrukcji wsporczej połączonej z gumowymi kołami zabezpieczonymi przed niekontrolowanym przesuwem po gruncie. Wnioskodawca podkreśla, że omawiana część konstrukcji 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. Mikroinstalacja fotowoltaiczna o mocy 50 kW 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. Wnioskodawca powołuje się na wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 13 czerwca 2014 r., sygn. akt. SA/Op 1327/14, w którym to sąd 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 odrębną część przedmiotów składająca się na całość użytkową. Nadmieniam, że stanowisko powyższe jest powszechnie akceptowane w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, i przywołuję Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 grudnia 2018 r., sygn. akt: II FSK 1275/18.

Wnioskodawca podsumowuje, iż brak jest podstaw do przyjęcia, że panel fotowoltaiczny jest budowlą stosownie do przepisu art. 1a 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. Wnioskodawca w przedstawionym wniosku nadmienia, że z orzecznictwa sądowego wynika, że za budowle 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, co w omawianym przypadku szczegółowo opisanym we wniosku w części stanu faktycznego/przyszłego zamierzenia inwestycyjnego również nie znajduje potwierdzenia, gdyż mowa jest o mobilnej mikroinstalacji fotowoltaicznej o mocy 50kW na gumowych kołach stykających się z gruntem umożliwiającym łatwe ręczne przemieszczenie/przesunięcie paneli fotowoltaicznych w celu optymalnego i efektywnego wykorzystania energii promieniowania słonecznego docelowo wykorzystanego w części na potrzeby własne w postaci energii elektrycznej dla projektowanego domu mieszkalnego jednorodzinnego oraz w pozostałej części odsprzedanej do operatora sieci energetycznej.

Ad. 3. Czy część działki nr ewidencyjny w m. Małogoszcz, na której w zamierzeniu Wnioskodawcy/Inwestora ulokowana zostanie omawiana inwestycja, zakwalifikowana jako grunty rolne klasy RIVb, pozostanie jak dotychczas opodatkowana podatkiem rolnym, czy jednak zostanie ona objęta podatkiem od nieruchomości w zakresie gruntów przeznaczonych do prowadzenia działalności gospodarczej?

Ad. 4. Jeżeli odpowiedź na pytanie 3 (powyżej) pozytywna w kierunku nałożenia podatku od nieruchomości w zakresie gruntów przeznaczonych do prowadzenia działalności gospodarczej to jaką powierzchnię gruntu należy przyjąć do opodatkowania podatkiem od nieruchomości w zakresie gruntów przeznaczonych do prowadzenia działalności gospodarczej?

UZASADNIENIE

Przedstawiając własne stanowisko w sprawie, odnośnie pytania nr 3 i 4, Wnioskodawca stwierdza, że „cały” teren, jako użytek rolny oznaczony na mapie ewidencyjnej IVb o powierzchni 900 m², z „wycinkiem” terenu o powierzchni ok. 400 m², na którym ulokowana będzie mobilna mikroinstalacja fotowoltaiczna o mocy 50kW – nie będą zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej. Zatem **Wnioskodawca stoi na stanowisku, iż część działki nr ewid. oznaczona na mapie ewidencyjnej, jako IVb powinna zostać opodatkowana podatkiem rolnym.**

Część działki nr ewid. położonej w miejscowości Małogoszcz na terenie gminy Małogoszcz, na której zlokalizowana ma być inwestycja, zgodnie z danymi zawartymi w ewidencji gruntów i budynków, zakwalifikowana jest do gruntów ornych – oznaczenie użytków i konturów klasyfikacyjnych RIVb. Zgodnie z art. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz. U. z 2020 r., poz. 333), zwanej dalej p.r. opodatkowaniu podatkiem rolnym podlegają grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako grunty orne, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza. Natomiast w myśl art. 2 ust. 2 u.p.o.l. 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 wykorzystaniu 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 składa 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 innym orzecznictwie. Przykładem może być wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 6 lutego 2014 r. sygn. akt: I SGI 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 2021 r., poz. 162) – 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 SA/Po 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, Zdobyb. 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 Wnioskodawca wskazuje, że po części zamierza osiągnąć zarobek z planowanej inwestycji odsprzedając, jako firma nadwyżkę wyprodukowanej w mikroinstalacji fotowoltaicznej energii elektrycznej do Operatora sieci energetycznej jednak z jednoczesnym

zamiarem wykorzystania części energii wyprodukowanej z omawianej mikroinstalacji na cele zaspokojenia potrzeb własnych projektowanego domu jednorodzinnego na działce będącego wspólnością małżeńską (własność prywatna). Energia produkowana przez mikroinstalację fotowoltaiczną w mniejszym jej udziale tj. w założeniu Wnioskodawcy około 7000-10000 kWh, wykorzystywana będzie na potrzeby własne i nie będzie ona podlegać dalszej sprzedaży, z której jako Wnioskodawca mógłby osiągnąć zarobek. Ponadto Wnioskodawca nadmienia, że prowadzona przez niego jednoosobowa działalność gospodarcza

wpisane do CEIDG z numerem NIP: _____, REGON: _____ skupia się głównie w obszarze _____, gdzie kodem przeważającym działalności gospodarczej (kod PKD) jest _____, natomiast omawiana inwestycja nie stanowi profesjonalnie zaprojektowanej i przygotowanej do generowania wyłącznie zysków instalacji/farmy fotowoltaicznej, jako głównego źródła dochodu. Mobilna mikroinstalacja fotowoltaiczna o mocy 50kW zapewni usytuowane paneli fotowoltaicznej na pewnej wysokości nad gruntem, umożliwiając „dotarcie” do nich celem ich konserwacji, montażu czy demontażu, a jednocześnie sytuacja ta pozwoli, w pewnym zakresie, na przemieszczanie się niektórych kategorii zwierząt czy też owadów uskrzydłych (np. pszczoł). W zamierzeniu Wnioskodawcy podkreślono w stanie faktycznym/planowanym, że na tej części działki rolnej, na której zlokalizowana będzie mobilna mikroinstalacja fotowoltaiczna będzie mogła być prowadzona prawidłowa, pełna i racjonalna działalność rolnicza polegająca na uprawie interesujących gatunków oraz odmian roślin ozdobnych np. kopytnik pospolity, które będą rozwijać się najlepiej właśnie na cienistych obszarach, gdzie bezpośrednio promienie słońca praktycznie nie docierają przez większą część dnia oraz starannie dobranych odmian traw, które charakteryzują się wysoką tolerancją na niedobór światła słonecznego. W ocenie Wnioskodawcy przy ocenie wniosku należy również wziąć pod uwagę, że mobilna mikroinstalacja fotowoltaiczna wraz z panelami może stanowić skuteczną ochronę zwierząt (owadów) przed nadmiernym promieniowaniem słonecznym. W rozpatrywanej sytuacji równoznacznymi celami wykorzystania użytku rolnego nie jest wyłącznie działalność gospodarcza lecz również działalność rolnicza oraz zaspokojenie własnych potrzeb energetycznych poprzez zapewnienie dostaw części energii elektrycznej wyprodukowanej z mikroinstalacji fotowoltaicznej do projektowanego domu jednorodzinnego. Mając na uwadze powyższe zdaniem Wnioskodawcy, podana uprzednio w orzecznictwie sądowym definicja „zajęcie użytku rolnego na prowadzenie działalności gospodarczej” nie ma w tym przypadku zastosowania, gdyż jedynie możemy tu mówić o „związaniu z tą działalnością”. W opinii Wnioskodawcy działalność rolnicza, bez ograniczeń, może być wykonywana przy „współistnieniu” prowadzenia działalności gospodarczej, co oznacza to, że nie ma racjonalnych podstaw prawnych do tego, aby na etapie ustalania powierzchni gruntu związanego z prowadzeniem działalności gospodarczej również „wycinać” na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości części użytku rolnego związanego z lokalizacją mobilnej mikroinstalacji fotowoltaicznej o mocy 50kW (paneli fotowoltaicznych). Doprecyzowując „cały” teren (użytek rolny oznaczony IVb) z „wycinkiem” terenu, na którym ulokowana będzie mobilna mikroinstalacja fotowoltaiczna nie będą oddzielnie ogrodzone celem ochrony znajdujących się w jego granicach urządzeń, stąd w opinii Wnioskodawcy stanowi to dodatkowy czynnik świadczący o tym, iż nie należy kwalifikować ich, jako „zajęte” na prowadzenie działalności gospodarczej. W zamierzeniu Wnioskodawcy działka nr ewid. _____ znajdujące się na jej obszarze grunty IVa,

IVb, V, VI będą łącznie ogrodzone celem wspólnej ochrony znajdujących się w jej granicach obiektów, urządzeń, inne (m.in. projektowany dom jednorodzinny; mobilna mikroinstalacja fotowoltaiczna, roślinność, sad itd.). W ten sposób nie dojdzie do wyraźnego wyodrębnienia użytku rolnego na zajęcie na wykonywanie działalności gospodarczej.

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 **mobilna mikroinstalacja fotowoltaiczna o mocy 50 kW nie jest budowlą w rozumieniu przepisów art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a zatem nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Jest urządzeniem technicznym nie posiadającym części budowlanych w postaci kotew, pali czy płyt betonowych, które to powszechnie stosowane są do ich trwałego połączenia z gruntem, a tylko te części budowlane podlegałyby opodatkowaniu jako budowle.**

W tym zakresie organ podziela stanowisko Wnioskodawcy uznając je za prawidłowe.

UZASADNIENIE

Organ podatkowy wydając interpretację prawną oparł się na przytoczonym stanie faktycznym i planowanym zamierzeniu inwestycyjnym opisanym we wniosku.

Interpretacji art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.) w zw. z art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r.- Prawo budowlane (Dz.U. z 2020 r. poz. 1333 ze zm.) należy dokonać z uwzględnieniem stanowiska jakie zaprezentował Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 września 2011 r. sygn. akt P/33/09, w świetle m.in. którego za budowle w rozumieniu przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, mogą być uznane jedynie budowle wymienione bezpośrednio w art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane, w innych przepisach tej ustawy lub załączniku do niej, będące wraz z instalacjami i urządzeniami obiektem budowlanym, o którym mowa w art. 3 pkt 1 lit b ustawy Prawo budowlane, czyli pod warunkiem że stanowią one całość techniczno-użytkową oraz jedynie urządzenia techniczne scharakteryzowane w art. 3 pkt 9 ustawy Prawo budowlane, lub w innych przepisach tej ustawy albo w załączniku do niej.

Budowlą wg art. 1a ust. 1 pkt. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych 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. Definicję budowli zawiera także art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz. U. z 2020 r. poz. 1333 ze zm.), zgodnie z którymi budowlami są obiekty budowlane niebędące budynkami lub obiektami małej architektury, takie jak: „...(...) wolnostojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, (...) a także części budowlane urządzeń technicznych (kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową”. Art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego definiuje natomiast urządzenie 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 lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki. W przytoczonych definicjach nie zostały w sposób wyraźny wymienione panele (ogniwa) fotowoltaiczne, a ww. przepisy zawierają jedynie przykładowe wyliczenia rodzajów budowli oraz urządzeń budowlanych, a więc oba katalogi mają charakter otwarty, a w rozpoznawanej sprawie panele nie są związane z obiektem budowlanym.

Analizując orzeczenia sądowe organ podatkowy wskazał, że zarówno WSA w Gorzowie Wielkopolskim (wyrok z dnia 2 czerwca 2015 r. o sygn. I SA/Go 198/15) oraz WSA w Opolu (wyrok z dnia 13 czerwca 2014 r. sygn. akt. I SA/Op 327/14) uznały, że ze względu na różnorodność sposobu mocowania ogniów fotowoltaicznych: dachy lub 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 mogą być więc przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości, a opodatkowaniu tym podatkiem stosownie do art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 3 pkt 3 i pkt 9 p.b. oraz art. 4 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. podlegać będą wyłącznie jako budowla ich fundamenty (trwałe mocowanie), będące odrębną częścią przedmiotów składających się na całość użytkową. Sądy doszły do przekonania, iż budowa analizowanego urządzenia: paneli fotowoltaicznych, 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 (tzw. „generatory energii elektrycznej”), sprawia, że należy za budowlę uznać jedynie ich części budowlane i jedynie w takim zakresie podlegają one podatkowi od nieruchomości.

Na potwierdzenie zasadności prezentowanego stanowiska w kwestii sposobu dokonania opodatkowania podatkiem od nieruchomości, odwołać się należy także do wyroków WSA w Szczecinie z dnia 18 grudnia 2013 r. (I SA/Sz 855//13) oraz z dnia 9 stycznia 2014 r. (I SA/Sz 854/13), w których uznano, iż panele (ogniwa) fotowoltaiczne są urządzeniami technicznymi (a nie budowlami czy też urządzeniami budowlanymi), które nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Podatkowi od nieruchomości podlegać będą – jak podkreślił to WSA w Szczecinie we wskazanych wyrokach – jedynie części budowlane tychże urządzeń.

Ponadto WSA w Opolu w wyroku z dnia 16 października 2013 r. sygn. akt I SA/Op 327/13 wskazał m.in., że „w rzeczywistości nie ma czegoś takiego jak obiekt budowlany w postaci elektrowni słonecznej. Istnieją tylko urządzenia paneli (ogniów) fotowoltaicznych, które przetwarzając energię promieniowania słonecznego w energię elektryczną, oddają ją bezpośrednio do sieci elektroenergetycznej.”

W ocenie sądu panele fotowoltaiczne nie stanowią budowli albo urządzeń budowlanych i w konsekwencji nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, jako budowla. Przedmiotem tej daniny może być wyłącznie system mocowania przedmiotowych urządzeń technicznych do gruntu (tj. kotew, fundamenty, betonowe płyty czy też inne elementy konstrukcyjne, które spełniają funkcję stabilizacyjną urządzenia) jako części budowlane urządzeń technicznych.

Natomiast NSA w wyroku z dnia 18 grudnia 2018 r. sygn. akt II FSK 1275/18 orzekł, że panele fotowoltaiczne, które pod wpływem promieniowania słonecznego działają jako generatory energii elektrycznej nie stanowią budowli w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. „Ani nie został przez ustawodawcę wymieniony wprost w przepisach prawa budowlanego (do którego odwołuje się ustawa o podatkach i opłatach lokalnych). Ani też nie sposób uznać, że panel

fotowoltaiczny stanowi z częścią budowlaną całość techniczno-użytkową”. Sąd podkreślił, że panel fotowoltaiczny tworzy co prawda całość użytkową, ale nie tworzy całości technicznej. Tylko części budowlane urządzenia technicznego tj. części budowlane mocowań paneli stanowią przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Podobny pogląd wyraził WSA w Szczecinie w wyroku z dnia 11 września 2019 r. o sygn. I SA/Sz 239/19 potwierdzając, że samo ogniwo fotowoltaiczne nie stanowi budowli, a jedynie część budowlana w postaci mocowania ogniwa. Ponadto ww. sąd wskazał, 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 uznać jedynie ich części budowlane o ile je posiadają. W konsekwencji w takim zakresie mogą podlegać podatkowi od nieruchomości.”

W związku z powyższym i opisanym we wniosku stanem faktycznym/przyszłym zamierzenia inwestycyjnego nie znajduje potwierdzenia uznanie za budowlę mobilnej mikroinstalacji fotowoltaicznej o mocy 50kW na gumowych kołach stykających z gruntem umożliwiających łatwe ręczne przemieszczanie/przesunięcie paneli fotowoltaicznych w celu optymalnego i efektywnego wykorzystania energii promieniowania słonecznego. Panele fotowoltaiczne rozumiane jako elementy krzemowe płyt półprzewodnikowych, które pod wpływem promieniowania słonecznego działają jako generatory energii elektrycznej nie odpowiadają definicji zarówno obiektu budowlanego, jak i urządzenia budowlanego i w konsekwencji nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, jako budowla.

Organ podatkowy uznaje, że mobilna mikroinstalacja fotowoltaiczna o mocy 50kW to urządzenie techniczne, które nie zostanie trwale zamocowane do gruntu za pomocą np. systemu kotew, palowania lub za pomocą tzw. szpilek stalowych z fundamentem lecz jak podkreśla Wnioskodawca, będzie przykręcone do konstrukcji wsporczej połączonej z gumowymi kołami umożliwiającymi łatwe przemieszczenie/przesunięcie mikroinstalacji fotowoltaicznej.

Biorąc powyższe pod uwagę organ podatkowy stwierdza, że brak będzie części budowlanych w postaci kotew, fundamentów, betonowych płyt czy też innych elementów konstrukcyjnych, które spełniają funkcję stabilizacyjną urządzenia. A za budowle należy uznać jedynie części budowlane, stanowiące system mocowań urządzeń do gruntu i tylko one mogą stanowić przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Reasumując, organ podatkowy stoi na stanowisku, iż systemy fotowoltaiczne, kwalifikowane jako instalacje produkcyjne stanowiące zabudowę przemysłową inaczej zespół paneli fotowoltaicznych wraz z układami połączeń pomiędzy nimi stanowi instalację produkcyjną, w skład której wchodzi urządzenia techniczne przetwarzające energię słoneczną na energię elektryczną. Za budowle można byłoby uznać jedynie ich części budowlane, stanowiące system mocowania urządzeń do gruntu.

W odniesieniu do pytania 3 i 4, organ podatkowy biorąc pod uwagę przytoczony przez Wnioskodawcę stan faktyczny stoi na stanowisku, że **900,00 m² użytku rolnego stanowiącego część działki o nr ewidencyjnym . położonej w Małogoszczu, na którym ulokowana będzie mobilna mikroinstalacja fotowoltaiczna o mocy 50kW należy opodatkować podatkiem od nieruchomości przy zastosowaniu stawki właściwej dla gruntów związanych z działalnością gospodarczą wskazanej w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.**

W tym zakresie organ podatkowy nie podziela stanowiska Wnioskodawcy uznając, że zaprezentowana przez Niego w przedstawionym stanie faktycznym interpretacja prawna jest błędna.

UZASADNIENIE

Na wstępie tej części interpretacji przepisów prawa podatkowego należy zwrócić uwagę, że przyjęta na gruncie prawa polskiego koncepcja opodatkowania nieruchomości gruntowych jednym z trzech podatków, tj. podatkiem od nieruchomości, podatkiem rolnym lub podatkiem leśnym opiera się na powiązaniu przedmiotu opodatkowania (gruntu) z jego klasyfikacją w ewidencji gruntów i budynków. Sklasyfikowanie gruntu w tejże ewidencji generalnie przesądza o jego opodatkowaniu. **Działania podejmowane na nieruchomości gruntowej mogą prowadzić do wyłączenia z zakresu przedmiotowego danego podatku i w konsekwencji objęcia jej innym świadczeniem. Sytuacja ta występuje w przypadku użytków rolnych oraz lasów.** Tak sklasyfikowane grunty, co do zasady, objęte są zakresem przedmiotowym odpowiednio podatku rolnego (użytki rolne) oraz podatku leśnego (lasy). Jeżeli jednak zostaną zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej należy je opodatkować podatkiem od nieruchomości według stawek najwyższych (art. 5 ust. 1 pkt. 1 lit. a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych). Nadmienić należy, że zasada ta ma działanie jednokierunkowe. Chodzi o to, że faktyczny sposób wykorzystania gruntu niebędącego użytkowiem rolnym lub lasem na działalność rolną lub leśną pozostaje bez znaczenia w kontekście jego opodatkowania. Tym samym tylko w przypadku użytków rolnych i lasów rzeczywisty sposób ich wykorzystania do prowadzenia działalności innej niż działalność rolnicza lub leśna pozwala na zastosowanie odstępstwa od zasady, w myśl której dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków stanowią podstawę do wymiaru podatków.

W przedstawionym stanie faktycznym grunty, na których ulokowana będzie mobilna mikroinstalacja fotowoltaiczna o mocy 50kW sklasyfikowane są w ewidencji gruntów i budynków jako użytk rolny (grunty orne klasa RIVb). W związku z tym rozstrzygnięcia wymaga kwestia "zajęcia" użytku rolnego na wykonywanie działalności gospodarczej.

Zgodnie z art. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz. U. z 2020 r. poz. 333 t.j. 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. Z powyższego wynika więc, że użytk rolny nie będzie podlegał opodatkowaniu podatkiem rolnym w sytuacji, gdy zostanie zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza. Z artykułem 1 ustawy o podatku rolnym koresponduje artykuł 2 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Stanowi on, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają użytki rolne lub lasy, z wyjątkiem zajętych na działalność gospodarczą. 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.

Wyjaśnić należy, że pojęcia gruntów „zajętych” nie można utożsamiać z gruntami „związanymi” z prowadzeniem działalności gospodarczej. Każdy grunt „zajęty” jest związany z prowadzeniem działalności gospodarczej, nie każdy jednak grunt „związany” jest zajęty na prowadzenie tejże działalności. Trafnie podniósł WSA w Kielcach w wyroku z dnia 31 grudnia 2019 r. (I SA/Ke 446/19 LEX nr 2769322), iż określenie „związane z prowadzeniem działalności gospodarczej” użyte w art. 1a ust. 1 pkt 3, art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a, czy też w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l. jest pojęciem o szerszym zakresie znaczeniowym niż „zajęcie na prowadzenie działalności gospodarczej” (art. 2 ust. 2 u.p.o.l.). O ile bowiem, stosownie do treści art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. (w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a oraz z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l.) obowiązek uiszczania podatku od nieruchomości w najwyższej stawce wiąże się co do zasady z samym faktem posiadania gruntu (budynku lub jego części) przez przedsiębiorcę (sposób wykorzystania gruntu nie ma tu znaczenia), o tyle w przypadku gruntów sklasyfikowanych m.in. jako grunty rolne lub leśne, do objęcia ich podatkiem od nieruchomości konieczne jest spełnienie dodatkowej przesłanki, tj. **zajęcia (wykorzystania) tychże gruntów na prowadzenie działalności gospodarczej.**

Prawidłowe rozstrzygnięcie przedmiotowego zagadnienia wymaga więc w pierwszej kolejności wyjaśnienia normatywnego terminu „użytki rolne zajęte na wykonywanie innej działalności gospodarczej niż działalność rolnicza”. Pojęcie to, co należy podkreślić, nie zostało zdefiniowane zarówno w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, jak i ustawy o podatku rolnym. Wobec braku na gruncie danego aktu prawnego legalnej definicji określonego pojęcia oraz odesłania do innego aktu normatywnego, konieczne jest w pierwszej kolejności ustalenie jego znaczenia w oparciu o reguły wykładni językowej. Wykładnia językowa jest nie tylko punktem wyjścia wykładni prawa, ale także określa jej granice (B.Brzeziński, Wstęp do nauki prawa podatkowego, Toruń 2001, s. 149). Wykorzystanie innych metod interpretacji dopuszczalne jest w przypadku ustawodawstwa podatkowego – wyłącznie w sytuacji, gdy zastosowanie wykładni językowej nie przynosi efektu w postaci precyzyjnego i jednoznacznego ustalenia treści danej normy. Wykładnia językowa ma więc podstawowe znaczenie w procesie dokonywania przepisów prawa, z tych też względów od niej należy zawsze zacząć.

W języku potocznym „zająć” oznacza zapełnić, wypełnić sobą lub czymś jakąś przestrzeń, powierzchnię czegoś (M. Szymczak, Słownik języka polskiego, Warszawa 1981, tom III s.910). Potoczne brzmienie analizowanego pojęcia wskazuje, że użytek rolny powinien być faktycznie wykorzystywany do prowadzonej działalności gospodarczej. Na gruncie tym muszą być zatem wykonane konkretne czynności, powodujące dokonanie zamierzonych celów lub osiągnięcie konkretnego rezultatu związanego z prowadzoną działalnością gospodarczą. Sformułowanie „zajęte” należy więc rozumieć w ten sposób, że **na użytku rolnym muszą być wykonywane rzeczywiste czynności składające się na prowadzenie tejże działalności. Czynności te muszą być wykonywane w sposób trwały.** Innymi słowy przepis art. 1 ustawy o podatku rolnym oraz art. 2

ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych może być stosowany, o ile **grunty faktycznie są wykorzystywane na prowadzenie działalności gospodarczej z wykluczeniem lub istotnym ograniczeniem działalności podstawowej, tj. działalności rolnej.**

W ocenie organu podatkowego z całą pewnością zajęcie użytku rolnego na prowadzenie działalności gospodarczej, wystąpi na całym terenie o powierzchni 900,00 m², na których ulokowana będzie mobilna mikroinstalacja fotowoltaiczna o mocy 50kW. Uzasadnione jest to tym, że na tak wykorzystywanych gruntach nie będzie możliwości prowadzenia prawidłowej, pełnej i racjonalnej działalności rolniczej polegającej na uprawie interesujących gatunków oraz odmian roślin ozdobnych np. kopytnik pospolity.

Organ podatkowy nie ma wątpliwości, iż zajęcie użytku rolnego na prowadzenie działalności gospodarczej wystąpi w miejscach pod panelami fotowoltaicznymi. Zatem bez znaczenia pozostaje fakt, że mobilna mikroinstalacja fotowoltaiczna o mocy 50kW zapewni usytuowanie paneli fotowoltaicznych na pewnej wysokości nad gruntem umożliwiającą „dotarcie” do nich celem ich konserwacji, montażu czy demontażu i jednocześnie sytuacja ta pozwoli, w pewnym zakresie, na przemieszczanie się niektórych kategorii zwierząt czy też owadów uskrzydłych (np. pszczoł). **Zdaniem organu podatkowego zamontowanie paneli fotowoltaicznych i innych elementów mobilnej mikroinstalacji fotowoltaicznej nawet kilka metrów nad gruntem ograniczy i to istotnie wykonywanie działalności rolniczej.** Zamontowane panele będą zacieniać użytek rolny, przez co powierzchnia biologicznie czynna osłonięta będzie od promieniowania słonecznego. Trudno jest jednak zakładać, że wzniesiona konstrukcja wraz z panelami stanowić będzie ochronę zwierząt (owadów) przed nadmiernym promieniowaniem słonecznym. Wydaje się, że mobilna mikroinstalacja fotowoltaiczna wraz z panelami nie będzie ulokowana po to aby chronić zwierzęta (owady) przed nadmiernym nasłonecznieniem lecz w celu wykonywania działalności gospodarczej. W rozpatrywanej sytuacji **podstawowym celem wykorzystania użytku rolnego nie będzie działalność rolnicza lecz działalność gospodarcza.** Działalność rolnicza, i to z dużymi ograniczeniami, będzie mogła 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 mobilną mikroinstalację fotowoltaiczną, na której umiejscowiony będzie panel fotowoltaiczny. Cały teren tj. 900,00 m² użytku rolnego, na którym znajdować się będzie mobilna mikroinstalacja fotowoltaiczna należy uznać za zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej. Nawet w sytuacji, gdy na przedmiotowym terenie będą mogły przemieszczać się określone zwierzęta, np. owce czy też latać pszczoły z pasieki to działalność ta nie będzie miała charakteru podstawowego lecz uboczny. Przedstawiony pogląd ma oparcie w orzecznictwie sądów administracyjnych. W tym zakresie godny uwagi jest wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 13 kwietnia 2018 roku (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 wiążą się z bezpośrednią ingerencją w grunt i tym samym nie kolidują z możliwością uprawiania gruntu, nie wyklucza kwalifikacji gruntów jako „zajętych na działalność gospodarczą” w rozumieniu art. 2 ust. 2 u.p.o.l. Pojęcie „zajęcie” **obejmuje nie tylko całkowite wykluczenie prowadzenia działalności rolniczej, ale również jej istotne ograniczenie.** (wyrok WSA w Szczecinie z dnia 26 lipca 2017 r., sygn.akt I SA/Sz 431/17)

Reasumując stwierdzić należy, że nie tylko grunt znajdujący się bezpośrednio pod panelami fotowoltaicznymi "bierze udział" w wytwarzaniu energii, ale również odstępy między zainstalowanymi panelami zapewniają sprawne i efektywne wykorzystanie paneli, biorąc pod uwagę zarówno możliwość, jak i konieczność wykonywania wszelkich prac konserwacyjnych, naprawczych czy porządkowych w celu zapewnienia prawidłowego ich funkcjonowania. Należy nadmienić, że wykorzystanie potencjału paneli wymaga odstępow na tyle dużych, aby poszczególne panele fotowoltaiczne nie zacieniały się wzajemnie; a utrzymanie w należytych porządku przestrzeni pomiędzy tymi obiektami jest konieczne dla ich prawidłowej eksploatacji, np. wykaszanie roślinności na tych obszarach ma charakter porządkowy, a ewentualne pozyskanie jej dla celów rolniczych odbywa się niejako przy okazji.

Organ podatkowy stoi więc na stanowisku, że cały teren tj. 900,00 m² użytku rolnego, na którym zlokalizowana będzie mobilna mikroinstalacja fotowoltaiczna podlegać będzie opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości według stawki, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.p.o.l., tj. od gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków. Jeżeli nawet na tak sklasyfikowanych gruntach realizowane będą pewne czynności związane z działalnością rolniczą to działalność ta nie będzie mogła być prowadzona w pełny, swobodny sposób – działalność rolnicza będzie istotnie ograniczona. Tym samym użytek rolny nie będzie mógł być uznany za związany z prowadzeniem działalności rolniczej.

Zatem 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 omawianą inwestycję, niewątpliwie będą zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej przez Wnioskodawcę, i nie może mieć 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).

Organ podatkowy nadmienia, że kluczowe znaczenie ma sposób rozumienia pojęcia działalności gospodarczej oraz odpowiedź na pytanie czy zamierzone przez Wnioskodawcę działania należy rozumieć jako działalność gospodarcza.

Zgodnie z treścią art. 2 ust. 1 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają: grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Z kolei, jak o tym stanowi art. 1a ust. 1 pkt 4 tej ustawy przez działalność gospodarczą należy rozumieć działalność, o której mowa w ustawie z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2021 r., poz. 162 tj). Ostatnia z powołanych ustaw w art. 3 stanowi natomiast, iż działalnością gospodarczą jest zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły.

Analizując przesłanki, które przesądzają o możliwości uznania danej działalności za działalność gospodarczą, w pierwszej kolejności należy wskazać na jej zarobkowy charakter, co oznacza, że zamiarem (celem) jej podjęcia jest osiągnięcie zysku. Zysk z kolei należy definiować jako nadwyżkę przychodów nad kosztami. Trzeba przy tym liczyć się z możliwością nieuzyskania przychodu z prowadzonej działalności gospodarczej, co oznaczać będzie poniesienie straty. Tym samym o zarobkowym charakterze działalności gospodarczej nie decyduje faktyczne osiągnięcie zysku, lecz zamiar jego osiągnięcia (cel). Potwierdzeniem powyższego jest wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 września 2020 r. sygn. akt II FSK 2191/18. Sąd ten wskazuje również, że kolejną cechą działalności gospodarczej, jest jej zorganizowanie, które można rozpatrywać w dwóch aspektach: zorganizowania formalnego tj. dopełnienia wymogów formalnych związanych z rozpoczęciem działalności gospodarczej do CDEIG oraz zorganizowania faktycznego tj. podjęcia przez niego działań pozwalających na przyjęcie, że działalność ta spełnia cechy „zorganizowania”. Z kolei przez „ciągłość” działań jak wskazuje NSA w powyższym wyroku należy rozumieć stałość (trwałość) ich wykonywania, powtarzalność, regularność, stabilność.

Podobny pogląd wyraził Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 26 września 2008 r., sygn. akt II FSK 789/07, w którym orzekł, iż działalność ma charakter zarobkowy, jeżeli jest prowadzona w celu osiągnięcia dochodu (zarobku), rozumianego jako nadwyżka przychodów nad poniesionymi kosztami. Działalność pozbawiona tego aspektu jest zaś działalnością charytatywną, społeczną, kulturalną i inną (określaną mianem non profit). Podkreślić zatem należy, iż o zarobkowości działalności decyduje cel jej wykonywania. Jeżeli zakłada się osiągnięcie zysku w związku z działalnością, to znaczy, że został określony cel zarobkowy tej działalności. [...] określenie celu ma jednak wymiar subiektywny i mieści się w sferze zamiaru danego podmiotu (por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 16 sierpnia 2012r., sygn. akt II SA/Po 427/12).

W związku z powyższym organ podatkowy opierając się na przedstawionym przez Wnioskodawcę stanie faktycznym, a ten wyraźnie stwierdził, że „że jako Wnioskodawca/Inwestor po części zamierzam osiągnąć zarobek z planowanej inwestycji odsprzedając, jako firma nadwyżkę wyprodukowanej w mikroinstalacji fotowoltaicznej energii elektrycznej do Operatora sieci energetycznej”; uznał, że zamierzone przez Wnioskodawcę działania tj. „produkcja w mikroinstalacji fotowoltaicznej energii elektrycznej”, będą spełniały przesłanki do uznania tych czynności za działalność gospodarczą. Nie ma znaczenia, że tylko po części Wnioskodawca zamierza osiągnąć zarobek z planowanej inwestycji odsprzedając, jako firma nadwyżkę wyprodukowanej w mikroinstalacji fotowoltaicznej energii elektrycznej do Operatora sieci energetycznej z jednoczesnym zamiarem wykorzystania części energii wyprodukowanej z omawianej mikroinstalacji na cele zaspokojenia potrzeb własnych projektowanego domu jednorodzinnego na działce będącego wspólnością małżeńską (własność prywatna). Również bez znaczenia pozostaje fakt, iż prowadzona przez Wnioskodawcę jednoosobowa działalność gospodarcza

natomiast planowana inwestycja nie stanowi

profesjonalnie zaprojektowanej i przygotowanej do generowania wyłącznie zysków instalacji/farmy fotowoltaicznej, jako głównego źródła dochodu.

Biorąc powyższe pod uwagę, organ podatkowy stwierdził więc, że cały teren tj. 900,00 m² użytku rolnego stanowiącego część działki o nr ewidencyjnym położonej w Małogoszczu, na którym ulokowana będzie mobilna mikroinstalacja fotowoltaiczna o mocy 50kW zajęta będzie na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej, a tym samym podlegać będzie opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości według stawek od gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków, tj. stawek o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l.

Pouczenie

Na niniejszą interpretację Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach, w terminie 30 dni od dnia doręczenia interpretacji (art. 53 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.)

Skargę wnosi się za pośrednictwem Burmistrza Miasta i Gminy Małogoszcz (art. 54 § 1 cytowanej wyżej ustawy).

Otrzymuje:

1.



Burmistrz
mgr Mariusz Kotowski

2. A/a