

energetycznym, natomiast posiada grunty na terenie Gminy Bielice sklasyfikowane w ewidencji gruntów jako użytki rolne i wykorzystuje je do prowadzenia działalności rolniczej, związanej z produkcją roślinną.

Strona planuje oddać w dzierżawę przedmiotowe grunty innemu podmiotowi, którego przedmiotem działalności jest działalność gospodarcza polegająca na wytwarzaniu, przesyłaniu i dystrybucji energii elektrycznej. Podmiot, o którym mowa ulokuje na gruntach, które przyjmie w drodze dzierżawy, instalację farmy (elektrowni) fotowoltaicznej składającej się z:

1. Elementów budowlanych:

- Stalowo – aluminiowej konstrukcji wsporczej, na której umieszczone będą panele fotowoltaiczne,
- Stacji transformatorowej niskiego i średniego napięcia,
- Stacji z rozdzielnicą SN obejmującej budynki stacyjne i umieszczone w nich urządzenia techniczne,
- Głównych stacji transformatorowych średniego i wysokiego napięcia, w skład których wchodzić będą głównie wolnostojące urządzenia techniczne i aparatura posadowiona na fundamentach,
- Dróg wewnętrznych na terenie głównych stacji transformatorowych i oświetlenia zewnętrznego w postaci latarni na słupach oświetleniowych (opcjonalnie),
- Ogrodzenia terenu farmy fotowoltaicznej.

2. Służących do produkcji i przesyłu energii elektrycznej paneli fotowoltaicznych zlokalizowanych nad powierzchnią gruntu oraz służących do przesyłu i dystrybucji energii elektrycznej: kabli niskiego i średniego napięcia, kabli komunikacyjnych i sterowniczych – dalej: urządzenia przesyłowe.

Właścicielem w/w obiektów będzie spółka, która będzie wydzierżawiać od strony grunty. Strona nie planuje czerpać zysków z wytwarzania energii, natomiast będzie pobierać czynsz dzierżawny.

W dalszej części opisu zdarzenia przyszłego strona wskazuje, że panele fotowoltaiczne zamontowane będą na konstrukcji wsporczej w rzędach, szeregowo, w sposób umożliwiający zachowanie biologicznie czynnego i nieutwardzonego gruntu. Panele będą rozmieszczone w oddalonych od siebie rzędach, co spowoduje, że instalacja nie zajmie całej powierzchni gruntu, ale będzie występować w równoległych do siebie odcinkach z wolną przestrzenią pomiędzy panelami.

Strona podkreśla, że po zakończeniu budowy farmy fotowoltaicznej będzie kontynuować prowadzoną przez siebie działalność rolniczą, a zamontowanie elementów farmy fotowoltaicznej nie ograniczy użyteczności gruntów do celów prowadzenia działalności rolniczej. Natomiast same panele będą zamontowane na znacznej wysokości co umożliwi dalsze wykorzystywanie gruntu, z wyłączeniem gruntu pod fundamentami paneli fotowoltaicznych, w celach prowadzenia działalności rolniczej.

W związku z powyższym przedstawionym zdarzeniem przyszłym strona zadała następujące pytania:

1. Czy w przedstawionym zdarzeniu przyszłym za grunty rolne zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w rozumieniu przepisu art. 2 ust. 2 UPiOL i tym samym podlegające opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości uznać należy będzie grunty fizycznie zajęte przez elementy budowlane, których w szczególności nie stanowią panele fotowoltaiczne farmy fotowoltaicznej?
2. Czy w przedstawionym zdarzeniu przyszłym za grunty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu przepisu art. 2 ust. 2 UPiOL uznać należy będzie grunty, przez które przebiegać będą urządzenia przesyłowe służące do przesyłania energii elektrycznej?
3. Czy w przedstawionym zdarzeniu przyszłym za grunty zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w rozumieniu przepisu art. 2 ust. 2 UPiOL i tym samym podlegające opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości uznać należy będzie grunty rolne, nad którymi będą zlokalizowane panele fotowoltaiczne?
4. Czy w przedstawionym zdarzeniu przyszłym za grunty zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w rozumieniu przepisu art. 2 ust. 2 UPiOL i tym samym podlegające opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości uznać należy będzie grunty rolne, które będą stanowiły przestrzeń pomiędzy rzędami paneli fotowoltaicznych i pomiędzy rzędami paneli fotowoltaicznych a ogrodzeniem terenu, na których nie będą się znajdować elementy budowlane?

Stanowisko strony przedstawione we wniosku:

Ad. 1

Według strony w przedstawionym zdarzeniu przyszłym grunty rolne fizycznie zajęte przez elementy budowlane (których w szczególności nie stanowią panele fotowoltaiczne) farmy fotowoltaicznej uznać należy będzie za zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w rozumieniu przepisu art. 2 ust. 2 UPiOL i tym samym podlegające opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Ad. 2

Zdaniem strony w przedstawionym zdarzeniu przyszłym grunty, przez które przebiegać będą urządzenia przesyłowe służące do przesyłania energii elektrycznej (należące do przedsiębiorstwa prowadzącego działalność w zakresie wytwarzania, przesyłania i dystrybucji energii elektrycznej) stanowiące urządzenia do odprowadzania i doprowadzania energii elektrycznej w rozumieniu art. 49 § 1 ustawy z dnia 23.04.1964 r. Kodeks cywilny, na podstawie art. 1a ust. 2a pkt 4 UPiOL nie będą stanowić gruntów związanych z działalnością gospodarczą w rozumieniu przepisu art. 1a ust. 1 pkt 3 UPiOL. Grunty te jako niezwiązane z działalnością gospodarczą strony nie będą również zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w myśl przepisu art. 2 ust. 2 UPiOL i tym samym nie będą podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Grunty te natomiast będą podlegać opodatkowaniu lub zwolnieniu (w zależności od klasyfikacji użytków rolnych) z podatku rolnego.

Strona wskazuje, że grunty będące przedmiotem opodatkowania będą wypełniać przesłanki płynące z art. 1a ust. 2a pkt 4 UPiOL tj.

- na gruncie będą znajdować się urządzenia przesyłowe, o których mowa w art. 49 KC, stanowiące urządzenia służące do odprowadzania i doprowadzania energii elektrycznej,
- urządzenia przesyłowe będą wchodzić w skład przedsiębiorstwa, czyli będą stanowić majątek przedsiębiorcy, któremu udostępnione zostaną grunty,
- w/w przedsiębiorca prowadzi działalność telekomunikacyjną, działalność w zakresie przesyłania lub dystrybucji płynów, gazów lub energii elektrycznej lub zajmuje się transportem wydobytego gazu ziemnego lub ropy naftowej, czyli prowadzi działalność w zakresie wytwarzania, przesyłania i dystrybucji energii elektrycznej,
- przedmiotowe grunty nie będą jednocześnie związane z prowadzeniem przez przedsiębiorcę innej działalności gospodarczej niż wyłącznie do prowadzenia działalności związanej z odprowadzaniem i doprowadzaniem energii elektrycznej
- grunty nie znajdują się w posiadaniu samoistnym, użytkowaniu wieczystym – stanowią własność strony a spółka wykonująca na gruncie działalność gospodarczą będzie jego posiadaczem zależnym (dzierżawcą).

Strona wskazuje, że klasyfikacja paneli fotowoltaicznych jako urządzeń służących do odprowadzania / doprowadzania energii elektrycznej została potwierdzona w wyroku NSA z dnia 27.09.2017 r. – sygn.. II OSK 158/16.

Ad. 3

Zdaniem strony w przedstawionym zdarzeniu przyszłym grunty rolne, nad powierzchnią których zlokalizowane będą panele fotowoltaiczne, i na których nie będą zlokalizowane elementy budowlane nie będą stanowić gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w myśl przepisu art. 2 ust. 1 UPiOL i tym samym nie będą podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Grunty te podlegać będą opodatkowaniu lub zwolnieniu (w zależności od klasyfikacji użytków rolnych) z podatku rolnego.

Strona podkreśla, że po zakończeniu budowy farmy fotowoltaicznej kontynuowana będzie jej działalność rolnicza, a zamontowanie paneli nie spowoduje ograniczenia użyteczności przedmiotowych gruntów do celów prowadzenia działalności rolniczej. Strona nadmienia, że przedmiotowe panele zostaną zamontowane na znacznej wysokości.

Strona uważa, że działalność polegająca na produkcji energii odnawialnej za pomocą paneli fotowoltaicznych nie będzie zakłócać prowadzenia działalności rolniczej przez stronę w wyniku czego grunty znajdujące się pod panelami, z wyłączeniem gruntów zajętych na elementy budowlane, nie zostaną uznane za zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w rozumieniu UPiOL.

Na potwierdzenie powyższego strona przywołuje decyzję Wójta Gminy Zgorzelec w sprawie wymiaru podatku od nieruchomości za 2018 rok wydaną zgodnie z zaleceniami SKO w Jeleniej Górze, gdzie organ podatkowy uznał, że panele fotowoltaiczne zostały umieszczone w taki sposób, że umożliwiły kontynuowanie prowadzenia działalności rolniczej, co spowodowało, że za zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej należało uznać wyłącznie części gruntu, na których postawione zostały panele fotowoltaiczne.

Ponadto strona wskazuje, że panele fotowoltaiczne stanowią urządzenia służące do produkcji i przesyłu energii elektrycznej, należące do przedsiębiorstwa prowadzącego działalność w zakresie wytwarzania, przesyłania i dystrybucji energii elektrycznej – wytwarzają i przesyłają do kabli energię elektryczną, która w dalszej kolejności za pomocą kabli jest przesyłana do stacji transformatorowej. W związku z tym grunty przez które przebiegają przedmiotowe urządzenia nie będą stanowić gruntów związanych z działalnością gospodarczą i nie będą podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, tylko opodatkowaniu podatkiem rolnym

Ad. 4

Zdaniem strony w przedstawionym zdarzeniu przyszłym przestrzenie pomiędzy rzędami paneli fotowoltaicznych oraz pomiędzy rzędami paneli fotowoltaicznych a ogrodzeniem terenu, na których nie będą znajdować się elementy budowlane nie stanowią gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w myśl przepisu art. 2 ust. 2 UPiOL i tym samym nie będą podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, tylko podatkiem rolnym.

Strona wskazuje, że po zakończeniu budowy farmy fotowoltaicznej kontynuowana będzie działalność rolnicza, a zamontowanie elementów farmy nie spowoduje ograniczenia użyteczności przedmiotowych gruntów do celów prowadzenia działalności rolniczej.

Zdaniem strony skoro działalność polegająca na produkcji energii odnawialnej za pomocą paneli fotowoltaicznych nie ograniczy możliwości prowadzenia działalności rolniczej strony to gruntów położonych w przestrzeniach pomiędzy rzędami paneli fotowoltaicznych oraz gruntów położonych pomiędzy rzędami paneli fotowoltaicznych a ogrodzeniem terenu nie będzie można uznać za zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej.

Na potwierdzenie swojej tezy strona przywołuje decyzję Wójta Gminy Zgorzelec dotyczącą wymiaru podatku od nieruchomości za 2018 rok, wydaną zgodnie z zaleceniami SKO w Jeleniej Górze oraz wyrok NSA z dnia 27.09.2017 r., sygn. II OSK 158/16.

Strona złożyła stosowne oświadczenia o tym, że elementy stanu faktycznego / zdarzenia przyszłego, objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku, nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej oraz, że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta, co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej.

Stanowisko organu podatkowego w sprawie przedstawionego stanu faktycznego

Ad. 1

Stanowisko strony odnośnie pytania pierwszego należy uznać za prawidłowe, a mianowicie słuszność ma strona twierdząc, że grunty rolne fizycznie zajęte przez elementy budowlane farmy fotowoltaicznej (którymi zgodnie ze wskazaną we wniosku definicją nie są w szczególności panele fotowoltaiczne) należy uznać za grunty zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w rozumieniu przepisu art. 2 ust 2 UPiOL. Tym samym będą one podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Ad. 2

Stanowisko strony odnośnie pytania drugiego należałoby uznać za prawidłowe, jednakże wyłącznie przy założeniu, że panele fotowoltaiczne stanowiłyby elementy urządzeń przesyłowych według definicji określonej we wniosku. W założeniu wniosku urządzeniami przesyłowymi są składające się na instalacje farmy fotowoltaicznej panele fotowoltaiczne zlokalizowane nad powierzchnią gruntu, służące do produkcji i przesyłu energii elektrycznej oraz służące do przesyłu i dystrybucji energii elektrycznej: kable niskiego i średniego

napięcia oraz kable komunikacyjne i sterownicze.

W związku z powyższym wskazać należy, że zgodnie z dostępną powszechnie definicją panele fotowoltaiczne, a zatem ogniwa fotowoltaiczne, to element półprzewodnikowy, w którym następuje przemiana (konwersja) energii promieniowania słonecznego (światła) w energię elektryczną w wyniku zjawiska fotowoltaicznego. Innymi słowy ogniwa, tj. panele fotowoltaiczne służą produkcji (wytwarzaniu) energii elektrycznej z energii promieniowania słonecznego. Dlatego nie można zgodzić się z twierdzeniem, że panele fotowoltaiczne służą przesyłowi lub dystrybucji energii elektrycznej, ponieważ ich funkcją jest produkcja (wytwarzanie) tejże energii. O ile zatem strona miała prawo do przedstawienia we wniosku stanu faktycznego przyszłego zdarzenia, to trzeba zwrócić uwagę, że dokonując jednocześnie z jego przedstawieniem sformułowania definicji pojęcia urządzeń przesyłowych dopuściła się błąd interpretacyjny, według którego nieprawidłowo uznała, iż panele fotowoltaiczne służą dystrybucji lub przesyłowi energii elektrycznej. Skutkiem tego błędu byłaby konieczność uznania zaprezentowanej we wniosku wykładni przepisów co do odpowiedzi na pytanie drugie za słuszną. Niemniej jednak przestaje ona być trafna z chwilą, gdy prawidłowo zdefiniuje się funkcję paneli fotowoltaicznych, które w żadnej mierze nie służą ani przesyłowi, ani dystrybucji energii elektrycznej. Stwierdzić można nawet, że w tym zakresie strona nie tyle przedstawiła we wniosku stan faktyczny zdarzenia przyszłego, co dokonała wykładni prawa, a to mianowicie w zakresie art. 1a ust. 2a pkt 4 UPiOL w zw. z art. 49 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, kwalifikując panele fotowoltaiczne jako urządzenie przesyłowe.

Innymi słowy, gdyby nie błędna z założenia definicja Urządzeń Przesyłowych przedstawiona we wniosku to stanowisko zaprezentowane przez stronę co do pytania drugiego należałoby uznać za prawidłowe. Jak już przy tym wskazano, nietrafność zaproponowanej we wniosku definicji pojęcia Urządzeń Przesyłowych wynika z niesłusznego objęcia tą definicją paneli fotowoltaicznych, które ze swojej istoty służą produkcji energii elektrycznej.

Dodać należy, że nie można zgodzić się z twierdzeniem wnioskodawczyni, według którego z wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 września 2017 r. (II OSK 158/16) miałyby rzekomo wynikać, że panele fotowoltaiczne zostały zakwalifikowane jako urządzenia służące do odprowadzania lub doprowadzania energii elektrycznej.

Ad. 3

Zgodzić się należy z przywołanymi w pierwszej części uzasadnieniu wniosku – we fragmencie pt. *Przesłanka zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej* - orzeczeniami sądownictwa administracyjnego i poglądami doktryny, a zatem słusznie strona formułuje twierdzenie, według którego wskazana w art. 2 ust. 2 UPiOL cecha zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej odnosi się do gruntów, na których prowadzone są składające się na działalność gospodarczą działania o charakterze bezpośrednim, faktycznym i trwałym, to jest w szczególności działania polegające na umiejscowieniu bezpośrednio i trwale na gruncie budynków, budowli lub urządzeń. Z tego trafnego stwierdzenia strona wyprowadza jednak błędny wniosek co do odpowiedzi na trzecie ze stawianych we wniosku pytań, ponieważ niesłusznie uznaje, że grunty rolne, nad którymi zlokalizowane będą panele fotowoltaiczne nie będą stanowiły gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w rozumieniu przepisu art. 2 ust. 2 UPiOL i tym samym miałyby one jakoby podlegać opodatkowaniu podatkiem od rolnym (lub zwolnieniu od tego podatku, zależnie od klasyfikacji użytków rolnych).

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 3 UPiOL grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, to grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z zastrzeżeniem art. 1a ust. 2a tejże ustawy.

Natomiast na podstawie art. 1a ust. 2a UPiOL do gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej nie zalicza się:

- 1) budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami,
- 2) gruntów, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b) i d) UPiOL,
- 3) budynków, budowli lub ich części, w odniesieniu do których została wydana decyzja ostateczna organu nadzoru budowlanego, o której mowa w art. 67 ust. 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane, lub decyzja ostateczna organu nadzoru górniczego, na podstawie której trwale wyłączono budynek, budowlę lub ich części z użytkowania,
- 4) gruntów:
 - a) przez które przebiegają urządzenia, o których mowa w art. 49 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, wchodzące w skład przedsiębiorstwa przedsiębiorcy prowadzącego działalność telekomunikacyjną, działalność w zakresie przesyłania lub dystrybucji płynów, pary, gazów lub energii elektrycznej lub zajmującego się transportem wydobytego gazu ziemnego lub ropy naftowej,

- b) zajętych na pasy technologiczne stanowiące grunt w otoczeniu urządzeń, o których mowa w art. 1a ust. 2a pkt 4 lit. a) UPiOL, konieczny dla zapewnienia właściwej eksploatacji tych urządzeń,
- c) zajętych na strefy bezpieczeństwa oraz strefy kontrolowane urządzeń, o których mowa w art. 1a ust. 2a pkt 4 lit. a) UPiOL, 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 art. 1a ust. 2a pkt 1 lit. a) UPiOL.

Wskazać należy, że zgodnie z przedstawionym we wniosku stanem faktycznym zdarzenia przyszłego strona planuje wydzierżawienie gruntów podmiotowi, którego przedmiotem działalności gospodarczej jest wytwarzanie, przesyłanie i dystrybucja energii elektrycznej. Jak wynika z art. 336 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, zgodnie z którym posiadaczem rzeczy jest 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), ewentualny przyszły dzierżawca gruntów będących własnością strony będzie tych gruntów posiadaczem – a mianowicie posiadaczem zależnym. Przy czym podkreślić należy, że posiadacz zależny gruntów jest ich posiadaczem w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 UPiOL, a co za tym idzie, jeżeli prowadzi on działalność gospodarczą (jak to wynika ze stanu faktycznego przedstawionego we wniosku), to oddane mu w dzierżawę grunty będą stanowiły przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Z art. 1a ust. 1 pkt 3 UPiOL wynika, że ewentualne wyjątki wyłączające grunty od opodatkowania podatkiem od nieruchomości we wskazanych okolicznościach zostały określone w art. 1a ust. 2a UPiOL, przy czym biorąc pod uwagę stan faktyczny wskazany we wniosku z dnia 2 września 2021 r. rozważenia wymaga, czy może być mowa o spełnieniu przesłanek wyłączenia, o których mowa w art. 1a ust. 2a pkt 4 lit. a) UPiOL.

W takim stanie rzeczy stwierdzić należy, że skoro – jak wyżej wskazano – panele fotowoltaiczne nie stanowią urządzeń służących do doprowadzania lub odprowadzania energii elektrycznej, to nie może być mowy o wyłączeniu na podstawie przywołanego przepisu. Panele nie tylko nie służą bowiem temu celowi (gdyż przeznaczane są do wytwarzania energii elektrycznej), ale wbrew przedstawionemu we wniosku stanowiłoby nie będą wchodziły w skład przedsiębiorstwa podmiotu, któremu strona planuje oddanie gruntów w dzierżawę.

Zgodnie bowiem z art. 49 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny urządzenia nie należą do części składowych nieruchomości, tylko mogą wchodzić w skład przedsiębiorstwa, jedynie gdy służą one do doprowadzania lub odprowadzania płynów, pary, gazu, energii elektrycznej lub stanowią inne urządzenia podobne. Konsekwentnie, jeżeli urządzenia nie służą określonym wyżej celom – tak jak panele fotowoltaiczne – to nie mogą wchodzić w skład przedsiębiorstwa potencjalnego dzierżawcy. W takim stanie rzeczy – inaczej, niż o tym mowa w przedmiotowym wniosku – będą stanowiły część składową nieruchomości, wobec czego własność gruntu będzie się rozciągała na te urządzenia, jako trwale z gruntem związane, a to zgodnie z ogólną zasadą prawa cywilnego *superficies solo cedit*. W polskim ustawodawstwie zasada ta znajduje normatywne podstawy w art. 48 i art. 191 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeksu cywilnego, na podstawie których odpowiednio, z zastrzeżeniem wyjątków w ustawie przewidzianych, do części składowych gruntu należą w szczególności budynki i inne urządzenia trwale z gruntem związane, jak również drzewa i inne rośliny od chwili zasadzenia lub zasiania, oraz własność nieruchomości rozciąga się na rzecz ruchomą, która została połączona z nieruchomością w taki sposób, że stała się jej częścią składową.

Tym samym, skoro – jak wynika ze stanu faktycznego przedstawionego we wniosku – panele fotowoltaiczne mają być umieszczone na stalowo-aluminiowej konstrukcji wsporczej, to po zamontowaniu ich na tego rodzaju konstrukcji, po jej związaniu z gruntem, panele wraz z przedmiotową konstrukcją staną się częścią składową nieruchomości, na której zostaną posadowione, a co za tym idzie staną się własnością właściciela tejże nieruchomości. Przez „inne urządzenia”, o których mowa w art. 48 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, należy rozumieć budowle trwale związane z gruntem i zdefiniowane w art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane, czyli każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: obiekty liniowe, lotniska, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolnostojące maszty antenowe, wolnostojące trwale związane z gruntem tablice reklamowe i urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolnostojące, 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 wiatrowych, elektrowni jądrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową (W. Pawlak [w:] J. Gudowski (red.) *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom I. Część ogólna, cz. 1 (art. 1–55(4))*, Warszawa 2021 – komentarz do art. 48 teza 2).

W związku z powyższym nie można zgodzić się ze stanowiskiem strony w przedmiocie odpowiedzi na pytanie trzecie zawarte we wniosku z dnia 2 września 2021 r. Zlokalizowanie paneli fotowoltaicznych, służących produkcji energii elektrycznej, umieszczonych na konstrukcji stalowo-aluminiowej na gruntach rolnych będzie bowiem skutkowało uznaniem tychże gruntów za zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w rozumieniu art. 2 ust. 2 UPiOL przez podmiot, któremu grunty te zostaną oddane w dzierżawę, a który w ramach swojej działalności gospodarczej ma zajmować się między innymi wytwarzaniem energii. Co za tym idzie będą one podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Jak stwierdza strona cecha zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej odnosi się do gruntów, na których prowadzone są składające się na działalność gospodarczą działania o charakterze bezpośrednim, faktycznym i trwałym, to jest w szczególności działania polegające na umiejscowieniu bezpośrednio i trwale na gruncie budynków, budowli lub urządzeń. Nie ulega zatem wątpliwości, że w okolicznościach analizowanej sprawy panele zamocowane na konstrukcji mają być umiejscowione bezpośrednio na gruncie rolnym (konstrukcja ma stanowić jeden z Elementów Budowlanych), a przy tym ma być urządzeniem trwałym, jednocześnie służąc do prowadzenia przez dzierżawcę działalności gospodarczej, a to poprzez produkcję energii elektrycznej z energii promieniowania słonecznego, co jest jednym z deklarowanych we wniosku obszarów działalności, pozostającym w zakresie przedsiębiorstwa prowadzonego przez ewentualnego dzierżawcę.

Powtórzyć należy, że wbrew pogładowi wnioskodawczyni w takim stanie rzeczy nie będzie znajdował zastosowania wyjątek określony w art. 1a ust. 2a pkt 4 lit. a) UPiOL.

Ad. 4

Stanowisko strony odnośnie pytania czwartego należy uznać za nieprawidłowe. Zgodnie z art. 2 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają użytki rolne lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Zastosowania najwyższych stawek podatku od nieruchomości wymagają na gruncie UPiOL grunty rolne i leśne, po ich faktycznym, rzeczywistym zajęciu na prowadzenie działalności gospodarczej (np. ogrodzenie terenu). Według informacji zawartych w opisie zdarzenia przyszłego strona udostępni przedmiotowe grunty podmiotowi, którego przedmiotem działalności jest wytwarzanie energii elektrycznej, a więc prowadzenie działalności gospodarczej, która będzie faktycznie wykonywana na gruncie do tego przeznaczonym. Według planów strony teren zajęty na farmę fotowoltaiczną będzie ogrodzony.

Według organu podatkowego fakt, iż teren na powierzchni którego powstanie farma fotowoltaiczna pozostanie biologicznie czynny i nieutwardzony nie przesądza o tym, że grunty zostaną opodatkowane podatkiem rolnym. Art. 2 ust. 2 UPiOP nie ogranicza możliwości prowadzenia innej działalności niż działalność rolnicza na gruntach zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej o ile rodzaj działalności gospodarczej na to pozwala. Jednak należy mieć na względzie, że głównym przeznaczeniem przedmiotowych gruntów będzie zajęcie ich na realizację inwestycji jaką jest farma fotowoltaiczna, której podstawowym celem jest wytwarzanie i odsprzedawanie energii elektrycznej. W tym stanie należy uznać, że nie tylko grunt, na którym zostaną posadowione panele fotowoltaiczne oraz inne urządzenia niezbędne do prawidłowego funkcjonowania farmy ale również cała ogrodzona przestrzeń powinny być uznane za grunty zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej i opodatkowane stawką dla gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

Podobne podejście przedstawiły również:

- WSA w Szczecinie w wyroku z dnia 11.09.2019 r. I SA/Sz 239/19: „*Pravidłowa wykładnia art. 2 ust. 2 PodLokU 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 PodLokU pojęcie działalności rolnej jest bardzo szerokie. Jednakże nie każdy, choćby bardzo ograniczony, a nawet bagatelny, przejaw prowadzenia działalności rolnej na gruntach usytuowanych pod panelami fotowoltaicznymi może powodować skutek w postaci opodatkowania tych gruntów podatkiem rolnym. W przeciwnym przypadku sporne grunty podlegałyby opodatkowaniu różnymi podatkami. Zależałoby to jedynie od tego, czy pod panelami jest prowadzona w ograniczonym, czy nawet w jakimkolwiek zakresie gospodarka rolna, a nie od tego, czy grunty te są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej. Każde zajęcie gruntów na prowadzenie działalności gospodarczej powoduje, iż podlegają one opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Grunty zajęte na elektrownię fotowoltaiczną niewątpliwie są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej przez skarżącą, jeżeli zatem grunty te są rolnymi, objęte są one wyłączeniem przewidzianym w art. 2 ust. 2 PodLokU, co oznacza, że nie ma do nich zastosowania wyłączenie z opodatkowania podatkiem od nieruchomości przewidziane w art. 2 ust. 2 PodLokU. W konsekwencji prowadzi to do opodatkowania tych gruntów podatkiem od nieruchomości, zgodnie z ogólną zasadą, ustanowioną w art. 2 ust. 1 PodLokU - również wtedy, gdy na zajętych gruncie możliwe jest prowadzenie działalności rolnej w ograniczonym zakresie.*”

- WSA w Gorzowie Wielkopolskim w wyroku z dnia 1.09.2021 r., I SA/Go 274/21:

„Jak trafnie uznał organ, wszelkie urządzenia posadowione na działce, w tym urządzenia służące do dostarczenia wyprodukowanej energii elektrycznej do sieci przesyłowej, a ściśle grunty zajęte przez te urządzenia, oraz pasy technologiczne zapewniające właściwą eksploatację tych urządzeń i strefy bezpieczeństwa wyznaczone wokół nich, muszą być uznane za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej i nie są objęte wyłączeniem wynikającym z art. 1a ust. 2a pkt 4 lit. a) i b). PodLokU

Podzielić należy stanowisko organu, iż z opisu stanu faktycznego nie wynika, by działalność prowadzona na działce była działalnością w zakresie przesyłu energii elektrycznej. Trafnie uznano, że urządzenia, o których mowa we wniosku nie służą działalności w zakresie przesyłu energii elektrycznej. Bezsprzecznie infrastruktura opisana we wniosku stanowi całość techniczno-użytkową służącą działalności w zakresie produkcji, a ściśle: odprowadzeniu wyprodukowanej energii elektrycznej do sieci przesyłowej, a nie działalności w zakresie przesyłu energii elektrycznej.”

„Tym samym grunty zajęte przez urządzenia służące do dostarczenia wyprodukowanej energii elektrycznej do sieci przesyłowej oraz pasy technologiczne zapewniające właściwą eksploatację tych urządzeń i strefy bezpieczeństwa wyznaczone wokół nich, muszą być uznane za zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej (art. 2 ust. 2 PodLokU i art. 1 u.p.r.). W konsekwencji podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości wg stawek właściwych dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, niezależnie od zakwalifikowania ich w ewidencji gruntów i budynków (art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a PodLokU).”

- WSA w Kielcach w wyroku z dnia 9.09.2021 r., I SA/Ke 235/21:

„Tak więc przez grunty "zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej" należy rozumieć faktyczne wykonywanie konkretnych czynności, działań na gruncie, powodujących dokonanie zamierzonych celów lub osiągnięcie konkretnego rezultatu, w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. W oparciu o informacje zawarte w opisie zdarzenia przyszłego, zasadnie organ uznał, że powierzchnia gruntu, na której znajdują się panele i infrastruktura towarzysząca (w tzw. rzucie tych obiektów) podlegać będzie opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości wg stawki właściwej dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, jednak z wyłączeniem urządzeń przesyłowych, pasów technicznych oraz stref bezpieczeństwa, o których mowa w pytaniu 2. W szczególności istotne jest to, że pełne wykorzystanie potencjału paneli wymaga odstępów na tyle dużych, aby poszczególne panele fotowoltaiczne nie zacięniały się wzajemnie. Poza tym istnieje konieczność zabezpieczenia wolnej przestrzeni na prowadzenie wszelkich czynności porządkowych, naprawczych i konserwacyjnych w celu prawidłowego funkcjonowania i prawidłowej eksploatacji poszczególnych obiektów farmy. Na tych gruntach nie jest przy tym wyłączona w ogóle możliwość prowadzenia innego rodzaju działalności, w tym działalności rolniczej niejako przy okazji.

Zatem prawidłowe jest stanowisko organu, że także grunt pomiędzy panelami, jak też pomiędzy panelami a ogrodzeniem, należy traktować jako zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej, jako niezbędny i wykorzystywany do osiągnięcia zamierzonego rezultatu jakim jest instalacja i eksploatacja farmy fotowoltaicznej w celu pozyskiwania energii elektrycznej. Natomiast możliwość prowadzenia w ograniczonym zakresie działalności rolniczej na spornej nieruchomości pozostaje bez wpływu na uznanie, że nastąpiło zajęcie na prowadzenia działalności gospodarczej, w przedstawionym wyżej znaczeniu. I w tym przypadku nie chodzi o zawężenie zakresu pojęcia działalności rolniczej do uprawy roślin, czego według skargi dopuścił się organ, a kategoryczne stwierdzenie, że na takich gruntach działalność rolnicza będzie prowadzona przy okazji. Wypada zauważyć, że z dyspozycji art. 2 ust. 2 PodLokU nie wynika, aby na gruntach zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej nie mogła być prowadzona inna działalność, w tym rolna, o ile specyfika prowadzonej działalności gospodarczej na to pozwala. Byłaby to jednak działalność uboczna, związana z należyтым utrzymaniem terenu zajętego przez farmę fotowoltaiczną. Nie ma to jednak wpływu na opodatkowanie takich gruntów, o ile są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej i jest to główny i podstawowy cel ich wykorzystywania. Zaakceptowanie odmiennego stanowiska, że nieodzowną cechą zajęcia gruntu na prowadzenie działalności gospodarczej jest stan, w którym wyłączona jest w ogóle możliwość prowadzenia na tych gruntach innego rodzaju działalności (w niniejszej sprawie rolniczej) oznaczałoby, iż każdy, choćby bardzo ograniczony, a nawet bagatelny, przejaw prowadzenia działalności rolniczej na gruntach usytuowanych między panelami fotowoltaicznymi np. postawienie paśnika, pozyskanie trawy itd., powodować by musiało skutek w postaci opodatkowania tych gruntów podatkiem rolnym. Ustalenie zatem, jakim podatkiem opodatkować dany grunt zależałoby jedynie od tego, czy między panelami jest prowadzona w ograniczonym, czy nawet w jakimkolwiek zakresie działalność rolnicza, nie od tego co nakazuje przepis prawa materialnego, czy grunty są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej. Podobny problem prawny był wielokrotnie przedmiotem rozważań Naczelnego Sądu Administracyjnego w wyrokach z 24 września 2019 r. II FSK 1039/19, z 28 października 2019

r. II FSK 2207/19, z 28 października 2019 r. II FSK 1652/19. Należy także mieć na uwadze wyroki: WSA w Kielcach z 11 marca 2021 r.

I SA/Ke 1/21, WSA w Rzeszowie z 8 czerwca 2021 r. I SA/Rz 287/21, WSA w Opolu z 10 czerwca 2021 r. I SA/Op 154/21.

W konsekwencji wyżej zaprezentowanych rozważań należy stwierdzić, że kwestionowane w skardze rozstrzygnięcie organu zawarte w pkt 1 zaskarżonej interpretacji indywidualnej odpowiada prawu. W ocenie Sądu, nie doszło bowiem do zarzucanych w skardze naruszeń art. 1 u.p.r. w zw. z art. 2 ust. 2 oraz art. 1a pkt 6 PodLokU.”

Pouczenie

Na niniejszą interpretację przysługuje prawo do wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie za pośrednictwem tutejszego organu, tj. Wójta Gminy Bielice. Złożenie skargi musi poprzedzać pisemne wezwanie do usunięcia naruszenia prawa skierowane do Wójta Gminy Bielice, w terminie 14 dni od dnia doręczenia interpretacji (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002r. o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, dalej: „ustawa o.p.p.s.a.). Termin do wniesienia skargi wynosi 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na w/w wezwanie, a jeżeli organ nie udzielił, odpowiedzi na wezwanie, w terminie 60 dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 oraz art. 54 § 1 ustawy o.p.p.s.a.).

Niniejsza interpretacja zostanie opublikowana w Biuletynie Informacji Publicznej Gminy Bielice.


WÓJT
Iwona Jolanta Kochel

Otrzymują:

1. Wnioskodawca.
2. A/a.

Sporządziła: D. Masternak