



Gryfino,02.2021 r.

SKP.310.....2021.A.Ż.

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Burmistrz Miasta i Gminy Gryfino, działając na podstawie art. 14j § 1 i 3 w zw. z art. 14 c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku – Ordynacja podatkowa (Dz. U. 2020 poz.1325 ze zm.) po rozpatrzeniu wniosku z dnia 20 listopada 2020 roku (data wpływu 25.11.2020 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie opodatkowania gruntu pod panelami fotowoltaicznymi podatkiem rolnym stwierdza, że **stanowisko Wnioskodawcy jest nieprawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 25 listopada 2020 roku wpłynął do organu podatkowego wniosek ww. Spółki o udzielenie interpretacji przepisów prawa podatkowego w sprawie dotyczącej opodatkowania gruntów pod panelami fotowoltaicznymi podatkiem rolnym. Następnie pismami z dnia 15 grudnia 2020 roku, 5 lutego 2021 roku oraz 12 lutego 2021 roku Spółka uzupełniła przedmiotowy wniosek o dodatkowe informacje oraz brakujące oświadczenie zgodnie z art. 14 b § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa.

Spółka jest producentem rolnym, otrzymującym z Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa dopłaty bezpośrednie do prowadzonej produkcji rolnej. Spółka planuje udzielić pozwolenia na posadowienie paneli fotowoltaicznych (spółka nie będzie właścicielem tych urządzeń) wraz z niezbędną infrastrukturą nad swoim gruntem przedsiębiorstwu energetycznemu, z zastrzeżeniem, że na przedmiotowym gruncie zachowana zostałaby produkcja rolna prowadzona przez właściciela gruntu, która polegałaby na produkcji trawy ekologicznej na siano a być może dodatkowo na części obszaru wprowadzony zostałaby wypas owiec.

Producent rolny nie jest jednocześnie przedsiębiorcą energetycznym i nie posiadałby zysków z tytułu wytwarzania i sprzedaży energii elektrycznej. Otrzymywałby jedynie czynsz dzierżawny za udostępnienie terenu na posadowienie infrastruktury fotowoltaicznej na jego gruncie.

W dalszej części wniosku Spółka powołuje się, na zmiany obowiązujące od 1 stycznia 2019 roku wprowadzone ustawą z dnia 20 lipca 2018 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o podatku leśnym. Według stanowiska Spółki ww. ustawą wprowadzono zasadę, że posadowienie infrastruktury technicznej na gruntach osób trzecich, z których przedsiębiorstwo będące właścicielem tej infrastruktury korzysta w sposób ograniczony (np. na podstawie służebności przesyłu, innej umowy lub bezumownie), nie skutkuje zmianą sposobu opodatkowania tych gruntów.

Ponadto Wnioskodawca w uzupełnieniu wniosku wskazał, że jest właścicielem gruntów rolnych oraz pierwotnym producentem rolnym i chce udostępnić swój grunt rolny podmiotowi trzeciemu, będącemu producentem energetycznym na posadowienie paneli fotowoltaicznych, zaliczanych do infrastruktury zgodnie z wykładnią dokonaną przez Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 27 września 2017 roku, sygn. II OSK 158/16 przyjmując, że *pojęcie infrastruktury nie ogranicza się jedynie do urządzeń służących do przesyłu energii elektrycznej, ale także obejmuje urządzenia do jej wytwarzania, z jednoczesnym prowadzeniem produkcji rolniczej przez producenta rolnego na gruncie udostępnianym producentowi energetycznemu.*

Dodatkowo Spółka załączyła stanowisko Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa w sprawie płatności bezpośrednich oraz przykładowe zdjęcia potwierdzające, w jej ocenie, że pod panelami fotowoltaicznymi może być prowadzona produkcja rolnicza np. wypas owiec bądź uprawa trawy.

W odpowiedzi na wezwanie organu podatkowego Spółka wyjaśniła również, że:

- zakładana odległość pomiędzy panelami będzie wynosiła 8-10 metrów. W celu umożliwienia swobodnego przejazdu pojazdom rolniczym, odległość ta może ulec optymalizacji, w zależności od czasu zrealizowania inwestycji i pojawiających się nowych możliwości technicznych,

- odległości pomiędzy samymi panelami nieprzewiduje się, ewentualnie będzie ona wynosiła kilka centymetrów. Konstrukcja paneli w rzędzie stanowi jedną płaszczyznę,
- planowane jest zainstalowanie paneli pod kątem 25 stopni. Standardem w Polsce jest zakres 20-40 stopni, dlatego też docelowy kąt może ulec zmianie. Dolna krawędź paneli usytuowana będzie na wysokości ok. 1,2 m a górna na wysokości ok. 3,75 m. docelowo wysokość górnej krawędzi nie przekroczy 5 m. Nawet przy wysokości 1,2 m będzie swobodny dostęp do użytku zielonego zarówno dla zwierząt jak i urządzeń technicznych,
- urządzenia będą podlegały bieżącej konserwacji a ich stan będzie monitorowany na bieżąco przez urządzenia IT, celem wyeliminowania poważnych awarii. W przypadku dokonywanej bieżącej konserwacji i napraw będą do tego wykorzystywane lekkie urządzenia bez ingerencji w prowadzoną produkcję rolniczą.
- panele fotowoltaiczne nie wymagają do prawidłowego użytkowania wyznaczenia pasów technologicznych. W przypadku dokonywania bieżącej konserwacji i napraw będą do tego wykorzystywane lekkie urządzenia bez ingerencji w prowadzoną produkcję rolniczą,
- Spółka planuje ogrodzenie niezbędnego obszaru w celu zabezpieczenia urządzeń i ewentualnie wypasanych zwierząt gospodarskich np. owiec przed szkodami wyrządzanymi przez dziką zwierzynę oraz ewentualnej ucieczki zwierząt gospodarskich, jeżeli będą tam hodowane,
- Spółka na chwilę obecną nie jest w stanie określić jaki procent powierzchni nieruchomości objętych zamierzeniem inwestycyjnym zostanie przystłonięty panelami fotowoltaicznymi. Technologia dotycząca paneli fotowoltaicznych i ich wydajność zmienia się tak szybko, że przed podjęciem inwestycji nie można odpowiedzieć na pytanie dotyczące jaki procent powierzchni zostanie przystłonięty panelami. Spółka podkreśla, że zajęcie powierzchni gruntu pod panelami nie utrudni ani nie wyłączy prowadzenia produkcji rolnej,
- urządzenia fotowoltaiczne będą wytwarzały energię elektryczną i wysyłały ją do sieci przesyłowej wytworzona energia będzie sprzedawana zgodnie z obowiązującymi przepisami.

Zdaniem Spółki grunty pod panelami fotowoltaicznymi użytkowane rolniczo przez producenta rolnego nie będącego przedsiębiorcą energetycznym, nie będącym

właścicielem infrastruktury fotowoltaicznej będą podlegały opodatkowaniu podatkiem rolnym.

Po rozpatrzeniu stanowiska Wnioskodawcy, organ podatkowy zważył co następuje:

Zdaniem organu podatkowego, grunt rolny na którym będą posadowione panele fotowoltaiczne, podlega opodatkowaniu, podatkiem od nieruchomości według stawek o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. 2019 poz. 1170 ze zm.), a nie jak wskazuje Spółka podatkiem rolnym.

Stosownie do zapisów art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 17 maja 1989 roku Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz. U. 2020 poz. 276 ze zm.) podstawę wymiaru podatków stanowią dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków. Na podstawie danych zawartych w ewidencji gruntów i budynków organ podatkowy wymierza odpowiedni podatek i tymi danymi jest związany.

Zgodnie z art. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 roku o podatku rolnym (Dz. U. 2020 poz. 333 ze zm.) 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.

Pojęcie „zajęcia gruntów rolnych na prowadzenie działalności gospodarczej” nie zostało zdefiniowane, ani w ustawie o podatku rolnym, ani też w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. W orzecznictwie dominuje pogląd zgodnie z którym przyjmuje się, że się grunty zajęte na działalność gospodarczą to grunty na których w rzeczywistości wykonywane są czynności składające się na prowadzenie działalności gospodarczej, a więc grunty na których mają miejsce działania zmierzające do osiągnięcia zamierzonych celów lub konkretnego rezultatu związanego z działalnością gospodarczą. Jednoznaczną podstawą opodatkowania podatkiem od nieruchomości gruntów rolnych będzie fakt ich zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej, przy czym czynności te muszą być wykonywane w sposób trwały (nieincydentalny). W wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 26 lipca 2017 r., sygn. akt I SA 431/17 przedstawiono stanowisko, że *„realizacja czynności składających się na wykonywanie działalności gospodarczej nie może być identyfikowana jedynie z fizyczną ingerencją w grunt, której rezultatem muszą być fizyczne, trwałe i obserwowalne zmiany wykluczające działalność rolniczą na danym terenie. Wystarczy by na spornym gruncie faktycznie dokonywano*

działań mieszczących się w ramach działalności gospodarczej (...). W dalszej części wyroku wskazuje się, że „sam fakt, że realizowane przez nią działania z uwagi na etap planowanego przedsięwzięcia (etap przygotowawczy), jak i specyfikę prowadzonej działalności (tworzenie farm wiatrowych) nie wiązały się z bezpośrednią ingerencją w grunt i tym samym nie kolidują z możliwością uprawiania dzierżawionych terenów, nie wyklucza kwalifikacji spornych gruntów jako "zajętych na działalność gospodarczą" w rozumieniu art. 2 ust. 2 u.p.o.l. (...)" .

Ponadto Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie w wyroku I SA/Sz 239/19 z dnia 11 września 2019 roku wskazał, że „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 wyłączonej możliwość prowadzenia na nich w ograniczonym zakresie działalności rolnej. Zdefiniowane w art. 1 u.p.r. oraz w art. 1a pkt 6 u.p.o.l. pojęcie działalności rolnej jest bardzo szerokie. Jednakże nie każdy, choćby bardzo ograniczony, a nawet bagatelny, przejaw prowadzenia działalności rolnej na gruntach usytuowanych pod panelami fotowoltaicznymi może powodować skutek w postaci opodatkowania tych gruntów podatkiem rolnym. W przeciwnym przypadku sporne grunty podlegałyby opodatkowaniu różnymi podatkami. Zależałoby to jedynie od tego, czy pod panelami jest prowadzona w ograniczonym, czy nawet w jakimkolwiek zakresie gospodarka rolna, a nie od tego, czy grunty te są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej. Każde zajęcie gruntów na prowadzenie działalności gospodarczej powoduje, iż podlegają one opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Grunty zajęte na elektrownię fotowoltaiczną niewątpliwie są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej przez skarżącą, jeżeli zatem grunty te są rolnymi, objęte są one wyłączeniem przewidzianym w art. 2 ust. 2 u.p.o.l., co oznacza, że nie ma do nich zastosowania wyłączenie z opodatkowania podatkiem od nieruchomości przewidziane w art. 2 ust. 2 u.p.o.l. W konsekwencji prowadzi to do opodatkowania tych gruntów podatkiem od nieruchomości, zgodnie z ogólną zasadą, ustanowioną w art. 2 ust. 1 u.p.o.l. - również wtedy, gdy na zajętym gruncie możliwe jest prowadzenie działalności rolnej w ograniczonym zakresie”.

W ocenie organu podatkowego, biorąc pod uwagę stan faktyczny objęty wnioskiem oraz wyjaśnienie złożone przez Spółkę, dojdzie do zajęcia użytków rolnych na prowadzenie działalności gospodarczej, w związku z czym będą podlegały one opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, według stawki, o której mowa w art. 5 ust. 1

lit. a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, tj. gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków. Co prawda Spółka wskazała, że jest producentem rolnym, czego potwierdzeniem jest choćby to, że uzyskuje dopłaty bezpośrednie i zamierza prowadzić w przyszłości na użytkach rolnych, które są przedmiotem niniejszej interpretacji, działalność rolniczą i pobierać płatności bezpośrednie, a udostępnić chce przedsiębiorstwu energetycznemu głównie przestrzeń nad gruntem na posadowienie paneli fotowoltaicznych. Spółka wskazuje, że jednocześnie planuje utrzymać produkcję rolną na gruncie pomiędzy i pod panelami fotowoltaicznymi. Produkcja ta ma polegać na uprawie trawy ekologicznej na siano albo wypasie zwierząt gospodarskich. Spółka podkreśla również, że zgodnie z opinią Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa powyższe czynności uznawane będą za produkcję rolną. Zdaniem Spółki przeznaczenie i klasyfikacja gruntów rolnych nie ulegną zmianie.

W ocenie organu podatkowego, w stosunku do użytków rolnych na których mają być usytuowane panele fotowoltaiczne zachodzi przesłanka „zajęcia” na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza. Jeżeli nawet na gruntach rolnych realizowane będą pewne czynności związane z działalnością rolniczą to działalność ta nie będzie prowadzona w pełny i swobodny sposób – działalność rolnicza będzie istotnie ograniczona. Według organu podatkowego zamontowanie paneli fotowoltaicznych wraz z niezbędną infrastrukturą ogranicza w sposób istotny wykonywanie działalności rolniczej. Zamontowanie paneli fotowoltaicznych nawet kilka metrów nad gruntem ogranicza w sposób istotny wykonywanie działalności rolniczej. Panele te będą zacieniały użytek rolny, przez co powierzchnia biologicznie czynna osłonięta jest od promieniowania słonecznego. Do prawidłowego wzrostu trawy potrzebne jest przede wszystkim światło i woda, ponieważ czynniki te zapewniają prawidłowy rozwój roślin zgodnie z zasadami dobrej praktyki rolniczej. W świetle doświadczenia życiowego trudno sobie wyobrazić, że pod panelem fotowoltaicznym, zainstalowanym pod kątem 25 stopni, będzie w pełni możliwa uprawa trawy ekologicznej na siano, tym bardziej, że panele będą stanowiły jedną płaszczyznę i nie przewiduje się między nimi odstępów, ewentualnie będą to odstępy kilkucentymetrowe, za wyjątkiem przestrzeni odgradzających rzędy paneli fotowoltaicznych. Taki stan oznacza, że z prawidłowej produkcji rolnej wyłączone będzie cały obszar pod panelami z powodu przestąpienia gruntów rolnych. Nawet w sytuacji, gdy na przedmiotowym terenie będą mogły wypasać się owce lub inne zwierzęta to bez

wątpienia działalność ta nie będzie miała charakteru podstawowego tylko uboczny. Głównym przedmiotem korzystania gruntu z zajętego pod panele fotowoltaiczne będzie bowiem wytwarzanie energii elektrycznej, która zostanie dalej przekazana do sieci operatora przesyłowego. Energia elektryczna nie będzie więc produkowana na potrzeby prowadzonej działalności rolniczej lecz w celach komercyjnych, poprzez jej sprzedaż. Natomiast obszar pomiędzy rzędami paneli fotowoltaicznych, pomimo planowanego obsiania ich trawą ekologiczną na siano, należy uznać, że służy on zapewnieniu sprawnego i efektywnego wykorzystania go do działalności gospodarczej (wytwarzanie energii elektrycznej). Pełne wykorzystanie potencjału kolektorów słonecznych wymaga zachowania odstępów na tyle dużych, aby panele fotowoltaiczne nie zaciemniały się wzajemnie. Obsianie tego terenu trawą ekologiczną oraz zebranie tej trawy jako siana należy traktować jako czynność bezpośrednio związaną z prawidłowym funkcjonowaniem farmy fotowoltaicznej i zapobieganie przestłanianu paneli. Ewentualny wypas owiec, według organu podatkowego, nie zmieni faktu, że grunt rolny na którym będą znajdowały się panele fotowoltaiczne wykorzystywane będzie przede wszystkim do prowadzenia działalności gospodarczej, w tym przypadku, polegającej na wytwarzaniu energii elektrycznej.

W ocenie organu podatkowego, z dość lakonicznego opisu rozmiarów przyszłej inwestycji polegającej na budowie paneli fotowoltaicznych można wysnuć wniosek, że nie będą to pojedyncze panele rozmieszczone na użytkach rolnych lecz zwarte powierzchnie zestawów paneli fotowoltaicznych usytuowanych w rzędach i według planów, o których wspomina wnioskodawca, ogrodzone. Wnioskodawca dołączył też przykładowe zdjęcia paneli fotowoltaicznych na których widoczne są typowe wielkopowierzchniowe tzw. farmy fotowoltaiczne". Wniosek ten wypływa również z analizy celu budowy paneli fotowoltaicznych jakim jest sprzedaż energii elektrycznej do sieci przesyłowej Z doświadczenia życiowego i logiki wynika, że nie jest ekonomicznie opłacalne stawianie pojedynczych ilości paneli gdyż nie zapewnią one wystarczającego poziomu zysków. Takie zyski mogą zapewnić wielkopowierzchniowe zestawy paneli fotowoltaicznych tworzące tzw. „farmy fotowoltaiczne”.

Godny uwagi jest wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie I SA/Lu 26/18 z 13 kwietnia 2018 r. w którym wskazano, że *„Wbrew zarzutom skargi nie tylko grunt znajdujący się bezpośrednio pod panelami "bierze udział" w wytwarzaniu energii ale również odstępy pomiędzy zainstalowanymi panelami zapewniają sprawne i efektywne*

wykorzystanie paneli. Także użytki rolne pomiędzy panelami a ogrodzeniem należy traktować jako "zajęte" na prowadzenie działalności gospodarczej biorąc pod uwagę zarówno możliwość jak i konieczność zabezpieczenia wolnej przestrzeni do wykonywania wszelkich prac konserwacyjnych, naprawczych czy porządkowych w celu zapewnienia prawidłowego funkcjonowania wybudowanej farmy fotowoltaicznej (...) Również ze względów bezpieczeństwa konieczne jest ogrodzenie całej powierzchni. Z uwagi na fakt, że panele fotowoltaiczne są urządzeniami elektrycznymi grunty, na których urządzenia te zostały zamontowane są ogrodzone, przy czym ogrodzenie to musi być posadowione w odpowiedniej odległości od stołów z panelami. Takie rozwiązanie służy zapewnieniu pewnej "strefy bezpieczeństwa" przed niepowołanym wyjściem na teren elektrowni słonecznej postronnych ludzi czy też zwierząt. Zatem także z tego względu (bezpieczeństwa) grunt pomiędzy panelami a ogrodzeniem należy traktować jako zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie wytwarzania energii elektrycznej. Należy podzielić stanowisko Kolegium, że utrzymanie w należytym porządku przestrzeni pomiędzy obiektami farmy fotowoltaicznej jest konieczne do jej prawidłowej eksploatacji, a nie świadczy, wbrew twierdzeniom R. W. o jej rolniczym wykorzystaniu poprzez wykonywanie pielęgnacji polegającej na koszeniu, wykonywaniu oprysków oraz zasilaniu nawozami. Działañ tych, w stanie faktycznym sprawy, nie można uznać za prowadzenie na tym terenie działalności rolniczej w rozumieniu art. 2 ust. 2 u.p.r. zgodnie, z którym za działalność rolniczą uważa się produkcję roślinną i zwierzęcą, w tym również produkcję siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, materiału produkcji warzywniczą, roślin ozdobnych, grzybów uprawnych, sadownictwa, hodowlę i produkcję materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcję zwierzęcą typu przemysłowego fermowego oraz chów i hodowlę ryb".

Na poparcie swojego stanowiska Spółka przywołała pismo otrzymane z Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa w sprawie płatności bezpośrednich. Agencja Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa wskazuje, że jeżeli użytki rolne wykorzystywane są również do prowadzenia działalności rolniczej (w omawianym przypadku dotyczy to paneli fotowoltaicznych) obszar ten uznaje się za wykorzystywany głównie do prowadzenia działalności rolniczej, pod warunkiem, że jej prowadzenie nie jest znacząco utrudnione przez intensywność charakter, okres trwania i harmonogram działalności pozarolniczej. Odnosząc się do tego argumentu należy zauważyć, że Organ podatkowy wydając daną interpretację przepisów prawa podatkowego opiera się na przepisach prawa

podatkowego. W związku z czym pismo przedłożone przez Stronę, dotyczące spełnienia warunków dla otrzymania płatności bezpośrednich nie ma wpływu na rozstrzygnięcie interpretacji przepisów prawa podatkowego. Pismo Agencji odnosi się bowiem do odrębnych przepisów, w tym przepisów prawa wspólnotowego, odnoszących się systemów wsparcia bezpośredniego w rolnictwie, a nie do przepisów prawa podatkowego. Okoliczność pobierania płatności bezpośrednich z tytułu prowadzenia działalności rolniczej nie ma przełożenia na obowiązek podatkowy w podatku rolnym.

Według organu podatkowego w przedmiotowej sprawie nie znajdują również zastosowania przepisy art.1 a ust. 2 a pkt 4 i ust. 2 b ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych oraz art. 2 ust. 3 i ust. 4 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r, o podatku rolnym, na które to powołuje się Spółka.

Art. 1 a ust. 2a pkt 4 i ust. 2b ustawy z dnia 12 stycznia o podatkach i opłatach lokalnych stanowi:

„2a. Do gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej nie zalicza się (...) gruntów:

a) przez które przebiegają urządzenia, o których mowa w art. 49 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz. U. z 2018 r. poz. 1025, 1104, 1629, 2073 i 2244 oraz z 2019 r. poz. 80), wchodzące w skład przedsiębiorstwa przedsiębiorcy prowadzącego działalność telekomunikacyjną, działalność w zakresie przesyłania lub dystrybucji płynów, pary, gazów lub energii elektrycznej lub zajmującego się transportem wydobytego gazu ziemnego lub ropy naftowej,

b) zajętych na pasy technologiczne stanowiące grunt w otoczeniu urządzeń, o których mowa w lit. a, konieczny dla zapewnienia właściwej eksploatacji tych urządzeń,

c) zajętych na strefy bezpieczeństwa oraz strefy kontrolowane urządzeń, o których mowa w lit. a, służących do przesyłania lub dystrybucji ropy naftowej, paliw ciekłych lub paliw gazowych, lub transportu wydobytego gazu ziemnego lub ropy naftowej, które zostały określone w odrębnych przepisach

- chyba że grunty te są jednocześnie związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, innej niż działalność, o której mowa w lit. a.

ust. 2b. Przepisu ust. 2a pkt 4 nie stosuje się do gruntów będących w posiadaniu samoistnym, użytkowaniu wieczystym lub będących własnością przedsiębiorcy, o którym mowa w ust. 2a pkt 4 lit. a”.

Art. 2 ust. 3 i 4 ustawy o podatku rolnym stanowi:

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

1) przez które przebiegają urządzenia, o których mowa w art. 49 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz. U. z 2019 r. poz. 1145 i 1495), wchodzące w skład przedsiębiorstwa przedsiębiorcy prowadzącego działalność telekomunikacyjną, działalność w zakresie przesyłania lub dystrybucji płynów, pary, gazów lub energii elektrycznej lub zajmującego się transportem wydobytego gazu ziemnego lub ropy naftowej,

2) zajętych na pasy technologiczne stanowiące grunt w otoczeniu urządzeń, o których mowa w pkt 1, konieczny dla zapewnienia właściwej eksploatacji tych urządzeń,

3) zajętych na strefy bezpieczeństwa oraz strefy kontrolowane urządzeń, o których mowa w pkt 1, służących do przesyłania lub dystrybucji ropy naftowej, paliw ciekłych lub paliw gazowych, lub transportu wydobytego gazu ziemnego lub ropy naftowej, które zostały określone w odrębnych przepisach

- chyba że grunty te są jednocześnie zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza oraz innej niż działalność, o której mowa w pkt 1.

4. Przepisu ust. 3 nie stosuje się do gruntów sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne będących w posiadaniu samoistnym, użytkowaniu wieczystym lub będących własnością przedsiębiorcy, o którym mowa w ust. 3 pkt 1” .

Art. 49 § 1 ustawy Kodeks cywilny stanowi „urządzenia służące do doprowadzania lub odprowadzania płynów, pary, gazu, energii elektrycznej oraz inne urządzenia podobne nie należą do części składowych nieruchomości, jeżeli wchodzą w skład przedsiębiorstwa.”

Z powyższego wynika, że wyjątek o którym mowa w art. 1 a ust. 2 a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz art. 2 ust. 3 ustawy o podatku rolnym dotyczy tylko urządzeń **przesyłowych**, jak na przykład linie energetyczne, a nie urządzeń **wytwarzających**

energię elektryczną, do jakich zalicza się panele fotowoltaiczne. Za powyższą okolicznością przemawia użyte w art. 2 ust. 3 pkt 1 słowo „przebiegają” odnoszące się do urządzeń wymienionych w art. 49 § 1 Kodeksu cywilnego. W słowniku języka polskiego słowo to ma wiele oznaczeń, ale w odniesieniu do drogi lub linii znaczy tyle co być przeprowadzonym przez coś, ciągnąć się gdzieś, prowadzić dokądś, którędyś. Nie można tracić z pola widzenia, że w przepisie art. 2 ust. 3 pkt 1 słowo przebiegać znajduje się tuż przy słowie „urządzenia”, których definicję zawiera z kolei przepis art. 49 § k.c.. W przepisie art. 49 § 1 k.c. wymienione są przede wszystkim urządzenia techniczne służące funkcjonalnie do **doprowadzania lub odprowadzania** płynów, pary, gazu, **energii elektrycznej** oraz *inne urządzenia podobne*. Są to więc typowe urządzenia liniowe. Zestawiając literalnie całość pojęcia „przebiegają urządzenia”, o których mowa w art. 49 § 1 k.c. oczywistym jest, że intencją ustawodawcy było wyłączenie spod opodatkowania podatkiem od nieruchomości z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej tylko tych części gruntów przez które przebiegają urządzenia **liniowe** służące m.in. do doprowadzania energii elektrycznej. Przepis ten jest więc pośrednio skierowany do tzw. przedsiębiorstw przesyłowych, które posiadają urządzenia przesyłowe przebiegające przez użytki rolne. Tego rodzaju „zajęcie” nieruchomości nie traktuje się jako zajęcie gruntu na prowadzenie działalności gospodarczej co skutkuje zmniejszeniem obciążeń fiskalnych dla właściciela nieruchomości przez które te urządzenia liniowe przebiegają.

Tymczasem urządzenia wchodzące w skład paneli fotowoltaicznych nie mogą być uznane za elementy przedsiębiorstwa przesyłowego. Wprawdzie są one połączone z sieciami energetycznymi przesyłowymi (dystrybucyjnymi), ale ich nie tworzą. Stanowią one elementy przedsiębiorstwa wytwarzającego energię elektryczną. Potwierdzeniem tego są także wyjaśnienia wnioskodawcy z 12 lutego 2021 r. w których potwierdził, że na nieruchomości zajętej pod panele fotowoltaiczne będzie wytwarzana energia elektryczna, które będzie przesyłana dalej o sieci przesyłowej. Wytworzona energia elektryczna ma być sprzedawana zgodnie z obowiązującymi przepisami.

Na gruncie ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. prawo energetyczne wyraźnie odróżnia się pojęcie wytwarzanie energii elektrycznej (art. 3 pkt 45 p.e.) od jej przesyłania (art. 3 pkt 4 p.e.). Ustawodawca spośród przedsiębiorców energetycznych wyraźnie odróżnia też operatora systemu dystrybucji, operatora systemu przesyłowego oraz przedsiębiorstwo wytwórcze. Przewiduje również odrębne koncesje na wytwarzanie, przesył i dystrybucję energii elektrycznej (art. 32 ust. 1 p.e.). To rozróżnienie kategorii przedsiębiorstw

energetycznych ma też swoje odzwierciedlenie na gruncie Kodeksu cywilnego (art. 49 § 1 k.c.), który to przepis odnosi się do urządzeń przesyłowych przyłączonych do sieci, będących w posiadaniu przedsiębiorców przesyłowych, na co wskazuje też § 2 art. 49 k.c.

Ponadto organ podatkowy wskazuje, że potwierdzeniem zaprezentowanej powyżej interpretacji przepisu art. 2 ust. 3 pkt 1 ustawy o podatku rolnym jest treść uzasadnienia do projektu ustawy wprowadzającej nowelizację tego przepisu. W uzasadnieniu projektu ustawy z dnia 20 lipca 2018 roku o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o podatku leśnym czytamy, że potrzeba uchwalenia zmian wynika przede wszystkim z konieczności doprecyzowania przedmiotu opodatkowania i sposobu jego klasyfikacji poprzez wskazanie, iż posadowienie ww. infrastruktury na gruntach nienależących do przedsiębiorstw, w skład których wchodzi ta infrastruktura, nie zmienia sposobu opodatkowania tych gruntów.

„Proponowane zmiany ustaw, zgodnie z którymi za grunty zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej nie uważa się gruntów, przez które przebiega infrastruktura służąca do przesyłania lub dystrybucji płynów, pary, gazów lub energii elektrycznej oraz infrastruktura telekomunikacyjna, ma zniwelować wątpliwości związane z tym, czy grunty te są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej, i jednoznacznie przesądzać tę kwestię, eliminując wątpliwości w doktrynie i orzecznictwie.

Intencją ustawodawcy jest wprowadzenie zasady, że posadowienie tej infrastruktury na gruntach osób trzecich, z których przedsiębiorstwo będące właścicielem tej infrastruktury korzysta w sposób ograniczony (na podstawie służebności przesyłu, innej umowy lub bezumownie), nie skutkuje zmianą sposobu opodatkowania tych gruntów. Natomiast, gdy na tych gruntach oprócz posadowienia tej infrastruktury prowadzona jest działalność gospodarcza (na przykład fabryka, siedziba firmy, parking czy wyrobisko), wtedy od tych gruntów będzie pobierana najwyższa stawka podatku od nieruchomości na dotychczasowych zasadach.

Celem tej regulacji nie jest zwolnienie z najwyższej stawki podatku od nieruchomości wszystkich gruntów, z których korzystają przedsiębiorstwa zajmujące się przesyłaniem lub dystrybucją płynów, pary, gazów lub energii elektrycznej czy prowadzące działalność telekomunikacyjną. Jedynie posadowienie infrastruktury służącej do przesyłu lub dystrybucji powinno pozostać neutralne pod względem podatkowym. Posadowienie tej infrastruktury na gruntach osób trzecich stanowi wyłącznie ograniczone korzystanie z

nieruchomości. Takie korzystanie umożliwia zazwyczaj dalsze wykorzystywanie jej przez właściciela do podstawowych celów - prowadzenia działalności rolnej, leśnej, działalności gospodarczej lub innej. W przypadku gruntów, które przedsiębiorstwo wykorzystuje w inny sposób (przykładowo gruntów pod budynkami przedsiębiorstwa), ww. regulacja nie ma zastosowania. Grunty te są bowiem wykorzystywane przede wszystkim do prowadzenia przez przedsiębiorstwo działalności gospodarczej. Wyżej wymienione przedsiębiorstwa są płatnikami podatku od tych gruntów i nie są to grunty, do których przedsiębiorstwa te mają jedynie bardzo ograniczone prawo oraz na których podstawową działalność prowadzi inny podmiot.

Przedmiotowa regulacja ma także na celu zapobieżenie wzrostowi obciążeń finansowych przedsiębiorstw posiadających infrastrukturę liniową, skutkujących zmniejszeniem aktywności inwestycyjnej tych przedsiębiorstw."

Treść uzasadnienia projektu ustawy jednoznacznie wskazuje na to, że nowelizacja była skierowana przede wszystkim do przedsiębiorstw przesyłowych posiadających infrastrukturę liniową. Tymczasem w przedmiotowej sprawie mamy do czynienia z planowaną inwestycją polegającą na budowie urządzeń fotowoltaicznych, które będą służyć w celu **wytworzenia** energii elektrycznej a następnie do wprowadzenia do sieci przedsiębiorcy energetycznego przesyłowego. Dopiero wówczas wytworzona na użytkach rolnych energia elektryczna będzie przesyłana do odbiorców za pomocą infrastruktury liniowej. Projekt ustawy zakładał jednoznaczne uregulowanie zasad opodatkowania gruntów, na których posadowiona jest infrastruktura służąca do przesyłania lub dystrybucji płynów pary gazów lub energii elektrycznej oraz infrastruktura telekomunikacyjna. Nie wymienił w nim urządzeń służących do **wytwarzania** energii elektrycznej, a za takie należy uznać panele fotowoltaiczne tworzące, jako całość, system (zestaw) do wytwarzania energii elektrycznej.

Ponadto celem regulacji nie było zwolnienie z najwyższej stawki podatku od nieruchomości wszystkich gruntów, z których korzystają przedsiębiorstwa zajmujące się przesyłaniem lub dystrybucją płynów, pary, gazów lub energii elektrycznej czy prowadzące działalność telekomunikacyjną. Jedynie posadowienie infrastruktury służącej do przesyłu lub dystrybucji powinno zostać neutralne pod względem podatkowym. Zdaniem organu podatkowego panele fotowoltaiczne nie służą do przesyłu lub dystrybucji a służą do

wytwarzania energii elektrycznej i z tego powodu nie korzystają one z przywileju art. 2 ust. 3 pkt 1 ustawy o podatku rolnym.

O czym była już mowa powyżej, według organu podatkowego, panele fotowoltaiczne nie są urządzeniami wymienionymi w art. 49 § 1 ustawy Kodeks cywilny. Natomiast wnioskodawca stoi na stanowisku, że na podstawie Wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 września 2017 roku sygn. akt II OSK 158/16 zgodnie z wykładnią którego *pojęcie infrastruktury nie ogranicza się jedynie do urządzeń służących do przesyłu energii elektrycznej, ale także obejmuje urządzenia, które służą do jej wytwarzania*, panele fotowoltaiczne należałoby za takie uznać. Wskazany przez Spółkę wyrok odnosi się do pojęcia **infrastruktury technicznej** zdefiniowanej w art. 61 ust. 3 ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym natomiast w art. 49 ustawy Kodeks cywilny mowa jest o urządzeniach przesyłowych tj. służących do doprowadzania lub odprowadzania płynów, pary, gazu, energii elektrycznej oraz inne urządzenia podobne. Są to odrębne pojęcia i nie mogą być traktowane jako tożsame. Ustawodawca w art. 49 § 1 k.c. nie posługuje się pojęciem infrastruktury technicznej które to jest pojęciem szerszym, ustawodawca wskazuje wprost na „*urządzenia służące do doprowadzania lub odprowadzania płynów, pary, gazu, energii elektrycznej...*”.

Reasumując, organ podatkowy stoi na stanowisku, że grunty rolne, na których będą znajdowały się panele fotowoltaiczne, pomimo tego, że Spółka planuje na nich produkcję trawy ekologicznej na siano lub ewentualny wypas owiec, będą podlegały opodatkowaniu według stawek najwyższych o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych. W powyższej sprawie nie znajdują również zastosowania przepisy art. 1 a ust. 2 a pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz art. 2 ust. 3 i 4 ustawy o podatku rolnym. Zdaniem organu grunt pod panelami fotowoltaicznymi a także pomiędzy należy uznać za zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza.

Niniejsza interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego wydana jest w oparciu o przepisy prawa podatkowego obowiązujące na dzień złożenia wniosku i dotyczy zdarzenia przyszłego.

POUCZENIE

Od wydanej indywidualnej interpretacji podatkowej Wnioskodawcy przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie. Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie jest przedmiotem skargi, w terminie 30 dni od dnia doręczenia interpretacji przepisów prawa podatkowego (art. 52, 53 i 54 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi)

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

Otrzymują:

1. adresat
2. aa.

Z up. BURMISTRZA
Z-ca BURMISTRZA
Tomasz Meyer