

Pisz, dnia 25 września 2020 r.

Burmistrz Pisz
ul. Gustawa Gizewiusza 5
12-200 Pisz

Pan (...)

Nr sprawy: Fn.3111.180.2020

Interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego

Na podstawie art. 14c, art. 14f, art. 14h i art. 14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 z późn. zm.) w związku z art. 2 ust. 2, art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2019 r., poz. 1170 z późn. zm.) organ podatkowy stwierdza, że stanowisko pana (...) (zwanego dalej wnioskodawcą) przedstawione we wniosku z dnia 28 lipca 2020 r. (data wpływu 11 sierpnia 2020 r.) o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczące:

zastosowania stawki podatku od nieruchomości od gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków dla gruntów stanowiących własność wnioskodawcy będących użytkami rolnymi, w świetle przedstawionego we wniosku zaistniałego stanu faktycznego oraz postawionych pytań

JEST PRAWIDŁOWE.

UZASADNIENIE

I. W dniu 11 sierpnia 2020 r. do tutejszego organu podatkowego wpłynął wniosek pana (...) o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Organ podatkowy pismem z dnia 13 sierpnia 2020 r. wezwał wnioskodawcę do usunięcia braków formalnych wniosku. W piśmie, które wpłynęło w dniu 19 sierpnia 2020 r. wnioskodawca opisał stan faktyczny, z którego wynika, że wnioskodawca jest współwłaścicielem gruntów położonych w miejscowości (...) na terenie gminy Pisz, sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, i że planuje zawrzeć umowę dzierżawy w/w gruntów ze spółką zamierzającą zrealizować na tych gruntach inwestycję polegającą na budowie i eksploatacji elektrowni fotowoltaicznej przekształcającej energię promieniowania słonecznego w energię elektryczną.

Planowana elektrownia fotowoltaiczna składać się będzie z: konstrukcji wsporczych i paneli fotowoltaicznych, stacji kontenerowych (inwerterów), stacji elektroenergetycznej GZP. Ponadto teren elektrowni będzie ogrodzony lekkim ogrodzeniem ażurowym.

Na nieutwardzonym gruncie zostaną ustawione konstrukcje wsporcze, tj. słupy stalowe wbite w grunt na głębokość nie mniejszą niż 1m. Do słupów tych mocowane będą szyny z profili aluminiowych oraz drewniane belki, co tworzyć będzie razem ze słupami wolnostojącą konstrukcję nośną, przeznaczoną do zamocowania na niej modułów (paneli) fotowoltaicznych w układzie horyzontalnym. Teren pomiędzy rzędami konstrukcji (tzw. stołami) pozostanie nieutwardzony i biologicznie czynny – będzie obsiany trawą lub innymi roślinami. Na terenie tym będzie prowadzona działalność rolnicza polegająca na uprawie roślin na siano lub kiszonki. Natomiast stacje kontenerowe będą obiektami wyodrębnionymi z przestrzeni za pomocą ścian i dachu, będą posadowione w kilku miejscach działek na podkładach z płyt betonowych (przymocowanych do tych płyt za pomocą śrub), osadzonych na podsypce żwirowo-piaskowej. Z kolei stacja elektroenergetyczna GZP stanowić będzie teren ogrodzony i zabudowany. W obrębie stacji znajdować się będą obiekty kontenerowe – budynek obsługi technicznej i budynek rozdzielni – wyodrębnione z przestrzeni

za pomocą ścian i dachu. Teren, na którym znajdzie się rozdzielnia będzie posiadał również uzbrojenie w postaci kabli teletechnicznych i elektroenergetycznych, siatki uziemiającej, kanałów kablowych, kanalizacji deszczowej, drogi oraz oświetlenia zewnętrznego.

II. W związku z powyższym wnioskodawca zwrócił się o wykładnię przepisów ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2019 r., poz. 1170 z późn. zm.) poprzez odpowiedź na pytania:

1. „Czy prawidłowe jest stanowisko, że przedmiotowy w sprawie grunt, na którym znajdować się będą elementy elektrowni fotowoltaicznej m.in. takie jak: słupy konstrukcji wsporczej, podkłady z prefabrykowanych płyt betonowych, na których posadowione będą inwertery, tj. cały teren farmy fotowoltaicznej będący przedmiotem dzierżawy, w tym teren obsiany trawą pod i obok „stołów” będzie podlegał opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, gdyż należy go uznać za zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza?”

2. „Czy prawidłowe jest stanowisko, że od chwili zmiany klasyfikacji gruntu w ewidencji gruntów i budynków (przed wydaniem pozwolenia na budowę elektrowni fotowoltaicznej) będzie on podlegał opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości według stawek najwyższych (art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l)?”

III. Odnośnie pytania 1 wnioskodawca stoi na stanowisku, że użytki rolne, na których znajdować się będą elementy elektrowni fotowoltaicznej, m.in. takie jak słupy konstrukcji wsporczej, podkłady z prefabrykowanych płyt betonowych, na których posadowione będą inwertery, czyli cały teren farmy fotowoltaicznej będący przedmiotem dzierżawy ogrodzony lekkim ogrodzeniem ażurowym, w tym teren pod i obok „stołów”, będzie podlegał opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, gdyż należy go uznać za zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza według stawki dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków.

Natomiast w przypadku pytania 2 wnioskodawca uważa, że grunty, na których znajdować się będą elementy tworzące elektrownię fotowoltaiczną wybudowaną przez ich dzierżawcę będą podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości według stawek najwyższych, tj. stawek, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych od chwili zmiany klasyfikacji gruntu w ewidencji gruntów i budynków (przed wydaniem pozwolenia na budowę elektrowni fotowoltaicznej).

IV. Po zapoznaniu się z argumentacją przedstawioną przez wnioskodawcę oraz opisanym stanem faktycznym, organ podatkowy dokonał następującej oceny prawnej.

Od momentu zawarcia umowy dzierżawy gruntów, podmiotem władającym gruntami będzie spółka prowadząca działalność gospodarczą, tym samym przedmiotowe grunty będą w posiadaniu podmiotu mającego status przedsiębiorcy.

W rozpatrywanej sprawie, biorąc pod uwagę zadane pytania, kluczowym zagadnieniem jest ustalenie, czy spełniony będzie i w jakim zakresie warunek zajęcia użytków rolnych na prowadzenie działalności gospodarczej (pytanie 1) oraz moment, od którego powstanie obowiązek zapłaty podatku od nieruchomości według stawek dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków (pytanie 2).

W tak nakreślonej sytuacji możliwe są dwa warianty przebiegu zdarzeń. W pierwszym przypadku w pierwszej kolejności następuje rozpoczęcie budowy elektrowni fotowoltaicznej na użytkach rolnych, a w późniejszym czasie zostaje dokonana zmiana klasyfikacji gruntu w ewidencji gruntów i budynków.

W wariantcie drugim najpierw dokonywana jest zmiana klasyfikacji gruntu w ewidencji gruntów i budynków, jeszcze przed rozpoczęciem jakichkolwiek prac na gruncie, a dopiero w następnej kolejności rozpoczęcie faktycznych działań budowlanych - budowy elektrowni.

Odnosząc się do pierwszego przypadku wskazać należy, że w myśl 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. Dopełnieniem tej regulacji na gruncie ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2020 r., poz. 333) jest art. 1 tej ustawy, w myśl którego 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.

Oznacza to, że podstawowym kryterium decydującym o zaliczeniu danego przedmiotu do opodatkowania podatkiem od nieruchomości, podatkiem rolnym, czy też leśnym, jest klasyfikacja gruntu w ewidencji gruntów i budynków. Sklasyfikowanie gruntu ma podstawowe znaczenie dla prawidłowego wymiaru podatku. Tym samym, w sytuacji, gdy grunty sklasyfikowane zostały w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, to, co do zasady winny być opodatkowane podatkiem rolnym. Od reguły tej istnieje jednak wyjątek. Kolejnym bowiem kryterium, o którym mowa w treści art. 2 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jest okoliczność zajęcia gruntu na prowadzenie działalności gospodarczej.

W przedstawionej sprawie kluczowym zagadnieniem jest ustalenie, czy spełniony będzie warunek zajęcia użytków rolnych na prowadzenie działalności gospodarczej.

Termin „zajęcie gruntów na prowadzenie działalności gospodarczej” nie ma definicji ustawowej, wobec tego sposób jego wykładni wielokrotnie był przedmiotem rozważań sądów administracyjnych. W orzecznictwie podkreślane jest, że terminu „zajęcie gruntów na prowadzenie działalności gospodarczej” nie można utożsamiać z gruntami „związanymi z prowadzeniem działalności gospodarczej”. Stanowisko takie uzasadniono tym, że wykładnia synonimiczna zabrania przyjmowania, że ustawodawca nadaje różnym zwrotom to samo znaczenie.

W wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 czerwca 2016 r. II FSK 1156/14, dotyczącym zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej gruntów leśnych, skład orzekający przeprowadził obszerny wywód dotyczący rozumienia treści analizowanego przepisu prawnego. Jest ono wyznaczone nie tylko przez jego brzmienie, lecz także przez wykładnię systemową, językową, funkcjonalną, celowościową. W/w wywód ma zastosowanie również w odniesieniu do użytków rolnych, gdyż ustawodawca tak w przypadku lasów jak i użytków rolnych posłużył się pojęciem „zajęcie”.

Zakres znaczeniowy obydwu pojęć przedstawia się w ten sposób, że grunt zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej zawsze będzie gruntem związanym z prowadzeniem tej działalności, natomiast grunt związany z prowadzeniem działalności nie zawsze będzie gruntem zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej. W ocenie sądów administracyjnych jednoznaczną podstawą opodatkowania podatkiem od nieruchomości użytków rolnych jest fakt ich zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej, czyli rzeczywiste wykonywanie na nich czynności składających się na prowadzenie działalności gospodarczej.

Ponadto Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 9 marca 2017 r., sygn.akt I FSK 2224/16 stanął na stanowisku, że nie można zgodzić się z twierdzeniami, iż nieodzowną cechą owego zajęcia, warunkującą uznanie jego zaistnienia, jest stan, w którym wyłączona jest w ogóle możliwość prowadzenia na tych gruntach innego rodzaju działalności (tu rolnej), o ile specyfika prowadzonej działalności gospodarczej na to pozwala.

Właściwe rozumienie art. 2 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych na gruncie przedmiotowej sprawy prowadzi do stwierdzenia, że przedmiotowe grunty – użytki rolne – od momentu rozpoczęcia prac budowlanych, w tym adaptacyjnych, wykorzystania gruntów jako np. parking lub na skład materiałów budowlanych będą zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej przez spółkę, która to działalność będzie decydująca i dominująca na tych gruntach oraz co do zasady uniemożliwi prowadzenie na nich działalności rolniczej.

W ocenie tutejszego organu podatkowego cała wydzierżawiona powierzchnia użytków rolnych będzie zajęta na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie produkcji energii elektrycznej przy pomocy paneli fotowoltaicznych. Świadczą o tym następujące okoliczności: cała powierzchnia, na której znajdować się będzie infrastruktura elektrowni będzie ogrodzona, przestrzeń pomiędzy stołami z panelami zapewniać będzie właściwe techniczne wykorzystanie paneli, ponadto przestrzeń ta będzie niezbędna do wykonywania wszelkich prac konserwacyjnych i naprawczych.

Na gruntach zajętych na elektrownię fotowoltaiczną nie ma możliwości prowadzenia prawidłowej, pełnej i racjonalnej działalności rolniczej. Zamontowanie ogrodzenia terenu, elementów elektrowni fotowoltaicznej i paneli fotowoltaicznych na niewielkiej wysokości nad gruntem ogranicza i to istotnie wykonywanie działalności rolniczej. Zamontowane panele zaciniają użytek rolny, przez co powierzchnia biologicznie czynna osłonięta jest od promieniowania słonecznego. Podstawowym celem wykorzystania użytku rolnego nie będzie działalność rolnicza, lecz działalność gospodarcza. Ewentualna działalność rolnicza, i to z dużymi ograniczeniami, będzie mogła być prowadzona tylko „przy okazji” prowadzenia działalności gospodarczej, nie będzie miała charakteru podstawowego wykorzystania gruntu lecz uboczny. Pojęcie „zajęcie” obejmuje nie tylko całkowite wykluczenie prowadzenia działalności rolniczej, ale również jej istotne ograniczenie.

Wobec powyższego oznacza to, że w stosunku do użytków rolnych, na których usytuowana będzie elektrownia fotowoltaiczna zachodzi przesłanka „zajęcia” na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza. Tym samym użytki rolne, na których zlokalizowane będą obiekty i urządzenia wchodzące w skład elektrowni fotowoltaicznej podlegać będą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości według stawki od gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków.

Natomiast w drugim przypadku zgodnie z art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz.U. z 2020 r., poz. 276 z późn. zm.) podstawę wymiaru podatków i świadczeń stanowią dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków. Z regulacji tej w sposób jednoznaczny wynika, że organ podatkowy dokonując wymiaru podatku od nieruchomości, rolnego, leśnego ma obowiązek korzystać z danych zawartych w ewidencji gruntów i budynków. Zatem w przypadku zmiany w klasyfikacji gruntów, organ podatkowy jest zobowiązany do opodatkowania gruntu według nowej klasyfikacji.

Grunty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej są zdefiniowane w art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych i są to grunty będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą. Sam fakt posiadania gruntu przez przedsiębiorcę skutkuje uznaniem gruntu za związany z prowadzeniem działalności gospodarczej. Wobec tego grunty niebędące użytkami rolnymi i lasami, a będące w posiadaniu przedsiębiorcy (spółki prowadzącej elektrownię fotowoltaiczną) opodatkowane będą podatkiem od nieruchomości według stawki od gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków. Grunty oznaczone symbolem Bi (inne tereny zabudowane), Ba (tereny przemysłowe), Bp (zurbanizowane tereny niezabudowane lub w trakcie zabudowy), na których usytuowana będzie farma fotowoltaiczna podlegać będą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano zmiany w klasyfikacji gruntów, organ podatkowy jest zobowiązany do opodatkowania gruntu według nowej klasyfikacji. Nie ma przy tym znaczenia, kto jest właścicielem tak wykorzystywanych gruntów. Istotny jest status podmiotu władającego nimi. Jeśli spółka jest przedsiębiorcą i nie jest właścicielem gruntów, a tylko będzie wydierżawiać od wnioskodawcy przedmiotowe grunty, to obowiązek podatkowy spoczywać będzie na właścicielu (wnioskodawcy) i to on zobowiązany będzie do zapłaty podatku od nieruchomości według stawek określonych w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Grunty, na których usytuowana będzie elektrownia fotowoltaiczna podlegać będą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości według stawki dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków od momentu rozpoczęcia na nich prac budowlanych (w tym przygotowujących inwestycję) lub od momentu zmiany klasyfikacji gruntów w ewidencji gruntów i budynków w zależności od tego, które z tych zdarzeń będzie miało miejsce jako pierwsze. Użytki rolne ponieważ spełniają przesłankę „zajętości” na prowadzenie działalności gospodarczej, a grunty niebędące użytkami rolnymi jako grunty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, będące w posiadaniu, władaniu przedsiębiorcy.

Mając na uwadze powyższe, stanowisko wnioskodawcy w przedmiotowym zakresie jest prawidłowe.

Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnie – podatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem faktycznym podanym przez wnioskującego w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu opisu sprawy, przedstawionego we wniosku, wydana interpretacja nie będzie miała zastosowania.

Niniejsza interpretacja dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę, udzielona została w oparciu o przepisy prawa podatkowego obowiązujące na dzień wydania interpretacji, dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez wnioskodawcę. Interpretacja ta, po usunięciu danych identyfikujących wnioskującego oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, zostanie niezwłocznie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

Pouczenie:

Na niniejszą interpretację wnioskodawcy przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie ul. Emilii Plater 1, 10 – 562 Olsztyn, w 2 egzemplarzach, w terminie 30 dni od dnia doręczenia interpretacji.

Zgodnie z art. 57a ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r., poz. 2325 z późn. zm.) skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną. Skargę wnosi się za pośrednictwem Burmistrza Pisza (art. 53 § 1 oraz art. 54 § 1 i § 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r., poz. 2325 z późn. zm.).