

Nasz znak: WPO.3120.6.36.2024.MD

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Burmistrz Miasta Żagań, na podstawie przepisów art.14c i 14j § 1 i 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2023 r., poz. 2383 z późn. zm.) wydaje interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego, uznając stanowisko wnioskującego polegające na tym, że:

- Będące w posiadaniu Wnioskodawcy grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, na których nie są podejmowane żadne faktyczne czynności mające znamiona prowadzenia działalności gospodarczej oraz na których to gruntach nie są zlokalizowane żadne obiekty, urządzenia lub inne naniesienia służące do prowadzenia tej działalności, podlegają opodatkowaniu podatkiem rolnym – jest prawidłowe,
- Będące w posiadaniu Wnioskodawcy grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako nieużytki, na których nie są podejmowane żadne faktyczne czynności mające znamiona prowadzenia działalności gospodarczej oraz na których to gruntach nie są zlokalizowane żadne obiekty, urządzenia lub inne naniesienia służące do prowadzenia tej działalności, korzystają ze zwolnienia od opodatkowania podatkiem od nieruchomości - jest prawidłowe.

UZASADNIENIE

W piśmie z dnia 23 stycznia 2024 r., które wpłynęło do tut. Urzędu w dniu 24 stycznia 2024 r. Spółka), wystąpiła o pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego.

We wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny wraz ze stanowiskiem podatnika.

Wnioskodawca jest przedsiębiorcą prowadzącym na terenie Żagania przy ul. zakład produkcyjny obejmujący szereg budynków i budowli, które wraz z gruntami zakładu są przez niego zgłaszane do opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Wnioskodawca jest również właścicielem gruntów w Żaganiu leżących poza terenem zakładu produkcyjnego, które nie są użytkowane gospodarczo ani przez Wnioskodawcę ani przez żaden inny podmiot. Przedmiotowe grunty stanowią działki o numerach: i oraz fragmenty działek o numerach: i z obrębu ewidencyjnego Żagań, które w ewidencji gruntów i budynków prowadzonej przez Starostę Żagańskiego oznaczone są jako użytki rolne lub nieużytki.

Co istotne, powierzchnia dwóch działek gruntu o numerach , oraz jest częściowo wykorzystywana przez Wnioskodawcę w działalności gospodarczej jako place magazynowe. Granicę oddzielającą powierzchnię działek nr oraz wykorzystywaną w działalności gospodarczej od powierzchni nieużytkowanej gospodarczo stanowi ogrodzenie zakładu produkcyjnego Wnioskodawcy. W celu precyzyjnego i rzetelnego określenia tej części powierzchni działek nr - oraz , która jest wykorzystywana w związku z prowadzeniem działalności gospodarczej Wnioskodawca planuje zlecić wykonanie geodezyjnych pomiarów gruntu.

Działki o numerach: ; ; z obrębu ewidencyjnego Żagań są przez Wnioskodawcę zgłaszane do opodatkowania podatkiem od nieruchomości od swojej całkowitej powierzchni wynoszącej m² z zastosowaniem stawki przewidzianej dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

STANOWISKO SPÓŁKI

Dot. pytania 1.

W ocenie Wnioskodawcy będące w jego posiadaniu grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, na których nie są podejmowane żadne faktyczne czynności mające znamiona prowadzenia działalności gospodarczej oraz na których to gruntach nie są zlokalizowane żadne obiekty, urządzenia lub inne naniesienia służące do prowadzenia tej działalności, podlegają opodatkowaniu podatkiem rolnym.

Dot. pytania 2.

W ocenie Wnioskodawcy będące w jego posiadaniu grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako nieużytki, na których nie są podejmowane żadne faktyczne czynności mające znamiona prowadzenia działalności gospodarczej oraz na których to gruntach nie są zlokalizowane żadne obiekty, urządzenia lub inne naniesienia służące do prowadzenia tej działalności, korzystają ze zwolnienia od opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

W myśl art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. 2019.1170 dalej: „upol”) podatkowi od nieruchomości podlegają grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Art. 2 ust. 2 upol przewiduje natomiast, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają użytki rolne lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

Wymienione w art. 2 ust. 2 upol użytki rolne podlegają opodatkowaniu podatkiem rolnym, o czym przesądza art. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U.2020.333 - dalej także: „upr”). Bowiem art. 1 upr stanowi, że opodatkowaniu podatkiem rolnym podlegają grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza.

Natomiast art. 7 ust.1 pkt 10 upol stwierdza, że zwalnia się od podatku od nieruchomości grunty stanowiące nieużytki, użytki ekologiczne, grunty zadrzewione i zakrzewione, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

Art. 1 a ust. 3 pkt 1 i 3 upol ustala, że przez użytki rolne lub nieużytki należy rozumieć grunty sklasyfikowane w ten sposób w ewidencji gruntów i budynków.

Według § 9 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Rozwoju, Pracy i Technologii z dnia 27 lipca 2021 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (t.j. Dz.U.2021.1390 - dalej także: „regib”) grunty rolne dzielą się na nieużytki oznaczone symbolem N i użytki rolne, do których zaliczają się m.in. grunty orne oznaczone symbolem R, sady oznaczone symbolem S oraz pastwiska trwałe oznaczone symbolem Ps.

Wreszcie art. 1 a ust. 1 pkt 3 upol wskazuje, że pod pojęciem gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej kryją się grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z zastrzeżeniem art. 1a ust. 2a upol.

Podatek od nieruchomości to nie jedyna danina, która może obciążać grunty. W polskim systemie prawnym, grunt może być również przedmiotem opodatkowania podatkiem rolnym bądź podatkiem leśnym. Może również - w zupełnie wyjątkowych wypadkach - pozostawać poza wszelkim opodatkowaniem.

Zauważyć trzeba, że zgodnie z art. 1 upr 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. Użytki rolne podlegają więc co do zasady podatkowi rolnemu.

Na tle zacytowanych przepisów art. 2 ust. 2 upol jawi się jako swego rodzaju dopełnienie i potwierdzenie przedstawionych reguł - opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają użytki rolne, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Natomiast podatkowi temu podlegają niemal wszystkie pozostałe grunty. Schemat opodatkowania gruntów rolnych w Polsce jest zatem tak skonstruowany, że generalnie każdy grunt rolny jest opodatkowany jednym z dwóch podatków: podatkiem rolnym albo podatkiem od nieruchomości. Okoliczność ta czyni system opodatkowania gruntów rolnych zupełnym

oraz powoduje, że zakresy opodatkowania poszczególnymi podatkami są odrębne i nie zachodzą na siebie.

Co istotne - kryterium rozstrzygającym o tym, którą z analizowanych danin należy opodatkować dany grunt, jest klasyfikacja tego gruntu w ewidencji gruntów i budynków. Wprost jest o tym mowa w art. 1 upr, ale także w art. 1a ust. 3 upol. Regulacje te bezpośrednio nawiązują do oznaczeń nadawanych gruntom w ewidencji gruntów i budynków. Grunt, sklasyfikowany w ewidencji gruntów i budynków jako użytek rolny, jest przyporządkowany - ogólnie rzecz ujmując - podatkowi rolnemu.

Należy odnotować, że zarówno w art. 1 upr jak i w art. 2 ust. 2 upol przewidziano wyjątki od opisanej reguły. Otóż, użytek rolny, który jest zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza przestaje być przedmiotem opodatkowania podatkiem rolnym i wchodzi w obszar opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Innymi słowy, użytki rolne generalnie podlegają podatkowi rolnemu, ale w stosunku do takich gruntów może potencjalnie zaistnieć sytuacja, w której będą one opodatkowane podatkiem od nieruchomości. Kluczowy w takiej sytuacji będzie stan faktyczny związany ze sposobem użytkowania gruntu. W tym ujęciu stan faktyczny zyskuje większą rolę i wyprzedza formalne kryterium ewidencyjnej klasyfikacji gruntu.

Przy gruntach niebędących użytkami rolnymi stan zajętości na prowadzenie działalności gospodarczej może być istotny dla kwestii zwolnienia od opodatkowania. Przykładem tego są nieużytki, które co do zasady są zwolnione z opodatkowania podatkiem od nieruchomości z wyjątkiem gruntów, które są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej.

Znamiennym jest, że w analizowanych przepisach, zastrzeżenie powodujące wyeliminowanie użytków rolnych z zakresu opodatkowania podatkiem rolnym oraz nieużytków z zakresu zwolnienia od podatku od nieruchomości, odnosi się do stanu „zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej”.

W art. 2 ust. 2 upol przewidziano, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają użytki rolne lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Natomiast zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 10 upol zwalnia się od podatku od nieruchomości grunty stanowiące nieużytki, użytki ekologiczne, grunty zadrzewione i zakrzewione, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

W zacytowanych przepisach upol ustanowiono więc dwie przesłanki, które muszą być łącznie spełnione, aby można było wyłączyć lub zwolnić dany grunt od opodatkowania podatkiem od nieruchomości:

- grunt musi być sklasyfikowany w ewidencji gruntów i budynków jako użytek rolny bądź nieużytek, a także
- grunt nie może być zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 4 upol.

Pierwsza przesłanka nie wywołuje problemów interpretacyjnych. Natomiast druga - niestety nie jest klarowna, głównie, wskutek tego, że ustawodawca nie zdecydował się zamieścić

w upol definicji pojęcia gruntu zajętego na prowadzenie działalności gospodarczej.

W art. 1a ust. 1 pkt 3 upol znajduje się natomiast definicja nieco zbliżonego terminu „grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej”. Są to ogólnie grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą.

Charakterystyczne dla tego przepisu jest automatyczne powiązanie faktu posiadania przedmiotu opodatkowania przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą ze stanem prawnym „związania z prowadzeniem działalności gospodarczej” - mającym daleko idące konsekwencje dla kwestii opodatkowania. Już samo posiadanie gruntu przez wskazane podmioty oznacza związenie gruntu z prowadzeniem działalności gospodarczej.

W ustawie o podatkach i opłatach lokalnych występują zatem dwa wymienione, nieco odbiegające od siebie pojęcia. Ze względu na ich odmienność stanowczo należy podkreślić, że sformułowania te nie oznaczają tego samego. Określenie gruntu jako „zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej” nie jest tożsamy z określeniem gruntu jako „związany z prowadzeniem działalności gospodarczej”. Przytoczone zwroty absolutnie nie mogą być identycznie rozumiane. Stanowisko powyższe opiera się przede wszystkim na zakazie dokonywania wykładni synonimicznej - dwa różne sformułowania, występujące w jednym akcie prawnym, nie mogą być równoważne znaczeniowo. Przypisanie im identycznego znaczenia byłoby zanegowaniem idei racjonalności ustawodawcy - zob. uchwała NSA z dnia 24 lutego 2020 t., sygn. akt: OPS 2/19:

„Zgodnie z regułą wykładni językowej zakazu wykładni synonimicznej, różnym zwrotom użytym w tym samym akcie prawnym nie można nadawać tożsamego znaczenia (zob. L. Morawski, Zasady wykładni prawa, Toruń 2006, s. 103-104).”

W związku z powyższym, odpowiedzi na pytanie jak trzeba rozumieć zwrot „grunt zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej” należy poszukiwać z wykorzystaniem językowych dyrektyw wykładni. Ta metoda interpretacji tekstu prawnego ma pierwszeństwo w obrębie prawa podatkowego - zob. uchwałę składu siedmiu sędziów NSA z dnia 20 marca 2000 r., sygn. akt: FPS 14/99:

„(...) wykładnia językowa bowiem nie tylko jest punktem wyjścia dla wszelkiej wykładni prawa, lecz także określa jej granice w ramach możliwego sensu słów zawartych w tekście prawnym.”

Znaczenia, przypisane w języku polskim, czasownikowi „związać - łączyć” to m. in. „odnieść coś do kogoś lub do czegoś”, „zostać zastosowanym jako element łączący” (za <https://sjp.pwn.pl>). Ze względu na to, zwrot „być związanym z” trzeba tłumaczyć jako „odnoszący się do”, „dotyczący” czegoś/kogoś.

Natomiast czasownik „zająć - zajmować” oznacza „zapełnić sobą lub czymś jakąś przestrzeń lub powierzchnię”, „zacząć użytkować jakieś pomieszczenie”, „skorzystać z jakiegoś pomieszczenia lub urządzenia” (za <https://sjp.pwn.pl>). Sformułowanie „zajęty na” opisuje zatem relację mocniejszą niż określenie „związany z”, gdzie więź ma słabsze natężenie. Wobec powyższego, zwrot „zajęty na” ma węższe znaczenie niż zwrot „związany z” i znaczenie pierwszego mieści się w zakresie znaczenia drugiego - jeżeli coś jest zajęte na coś, przez

coś/kogoś, to jest jednocześnie związane z tym czymś/kimś. Ale w przeciwną stronę ta relacja już nie zawsze zachodzi, tj. nie zawsze coś, co jest związane z czymś/kimś jest równocześnie zajęte na to coś, przez to coś/kogoś. Analizowane powiązanie jest jednokierunkowe, co dodatkowo świadczy o tym, że zakresy znaczeniowe tych pojęć się nie pokrywają.

W kontekście art. 2 ust. 2 oraz art. 7 ust. 1 pkt 10 upol w zw. z art. 1a ust. 3 pkt 1 i 3 upol jak również w świetle art. 1 a ust. 1 pkt 3 upol, grunt zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej, to grunt wykazujący ściślejsze zespolenie z działalnością gospodarczą niż przez sam fakt jego posiadania przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący tego typu aktywność. Tylko taka wykładnia odpowiada różnicom pomiędzy art. 2 ust. 2 upol i art. 1a ust. 1 pkt 3 upol.

Zaprezentowane rozważania dają podstawę do stwierdzenia, że przez użytek rolny zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej z art. 2 ust. 2 upol, należy rozumieć taki użytek rolny, na którym faktycznie wykonywane są czynności składające się na działalność gospodarczą danego podmiotu. Analogicznie za nieużytek zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej z art. 7 ust. 1 pkt 10 upol należy rozumieć taki nieużytek, na którym faktycznie wykonywane są czynności składające się na działalność gospodarczą danego podmiotu.

Chodzi zatem o grunt, który - pomimo tego, że formalnie jest użytkiem rolnym lub nieużytkiem - faktycznie jest wykorzystywany dla potrzeb skonkretyzowanej działalności gospodarczej, a nie rolniczej. Tego rodzaju aktywność musi być fizycznie realizowana na gruncie, a jej celem ma być urzeczywistnienie zamierzeń gospodarczych przedsiębiorcy - zob. wyrok NSA z dnia 28 lipca 2022 roku, sygn. akt III FSK 389/22:

„Przez pojęcie gruntów "zajętych" na prowadzenie działalności gospodarczej, należy rozumieć faktyczne wykonywanie konkretnych czynności, działań na gruncie, powodujących dokonanie zamierzonych celów lub osiągnięcie konkretnego rezultatu, związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą”.

Reasumując, zajęciem na cele działalności gospodarczej gruntu wyłączonego (użytku rolnego) lub zwolnionego (nieużytku) z opodatkowania podatkiem od nieruchomości, będą faktyczne czynności polegające na przeznaczeniu i wykorzystywaniu gruntu do prowadzenia działalności, z zaznaczeniem, że wszelkie działania winny być uzasadnione celami gospodarczymi przedsiębiorcy.

Niezbędnymi cechami tak rozumianego stanu zajęcia gruntu na prowadzenie działalności gospodarczej jest wykonywanie czynności wchodzących w jej skład w sposób powtarzalny, ciągły i trwały. Nie może to być aktywność incydentalna, jednorazowa. Jako przykład zajęcia użytku rolnego lub nieużytku na prowadzenie działalności gospodarczej wskazać można istnienie na gruncie obiektów, urządzeń, innych naniesień służących do prowadzenia tej działalności.

A contrario - jeżeli na gruncie, sklasyfikowanym w ewidencji gruntów i budynków jako użytek rolny lub nieużytek, nie jest podejmowana i realizowana jakakolwiek aktywność, nie są

wykonywane żadne czynności, szczególnie działalność gospodarcza albo jej elementy, nie występują na nim żadne obiekty (budynki, budowle, czy urządzenia), to z całą pewnością grunt ten nie jest zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej. Przy czym jeśli taki grunt stanowi użytek rolny, to w myśl art. 2 ust. 2 upol w zw. z art. 1a ust. 3 pkt 1 upol i art. 1 upr powinien on zostać wyłączony od opodatkowania podatkiem od nieruchomości z jednoczesnym poddaniem go opodatkowaniu podatkiem rolnym. Natomiast jeśli mamy do czynienia z nieużytkiem, to na mocy art. 7 ust. 1 pkt 10 upol w zw. z art. 1a ust. 3 pkt 3 upol grunt taki będzie polegał zwolnieniu od opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

W związku z powyższym zadano następujące pytania:

Pytanie 1.

Czy będące w posiadaniu Wnioskodawcy grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, na których nie są podejmowane żadne faktyczne czynności mające znamiona prowadzenia działalności gospodarczej oraz na których to gruntach nie są zlokalizowane żadne obiekty, urządzenia lub inne naniesienia służące do prowadzenia tej działalności, podlegają opodatkowaniu podatkiem rolnym?

Pytanie 2.

Czy będące w posiadaniu Wnioskodawcy grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako nieużytki, na których nie są podejmowane żadne faktyczne czynności mające znamiona prowadzenia działalności gospodarczej oraz na których to gruntach nie są zlokalizowane żadne obiekty, urządzenia lub inne naniesienia służące do prowadzenia tej działalności, korzystają ze zwolnienia od opodatkowania podatkiem od nieruchomości?

Organ podatkowy dokonując interpretacji zważył co następuje:

„Wymaga podkreślenia, że podany we wniosku stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będzie stanowić jedyną podstawę faktyczną wydanej interpretacji i tym samym wyznaczy granice, w jakich interpretacja będzie mogła wywołać określone w ustawie skutki prawne.”¹.

Wnioskodawca jest przedsiębiorcą prowadzącym

i posiadającym na terenie Żagania przy ul.

zakład produkcyjny obejmujący szereg budynków i budowli, które wraz z gruntami zakładu są przez niego zgłaszane do opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Z przedstawionego przez podatnika uzasadnienia wynika, że Wnioskodawca jest również właścicielem gruntów w Żaganiu leżących poza terenem zakładu produkcyjnego, które nie

¹ S. Babiarz i inni, *Ordynacja Podatkowa. Komentarz.*, wydawnictwo Lexis Nexis, wydanie 7, rok 2011.

są użytkowane gospodarczo ani przez Wnioskodawcę ani przez żaden inny podmiot. Przedmiotowe grunty stanowią działki o numerach: i oraz fragmenty działek o numerach: z obrębu ewidencyjnego Żagań, które w ewidencji gruntów i budynków prowadzonej przez Starostę Żagańskiego oznaczone są jako użytki rolne lub nieużytki.

Co istotne, powierzchnia dwóch działek gruntu o numerach oraz jest częściowo wykorzystywana przez Wnioskodawcę w działalności gospodarczej jako place magazynowe. Granicę oddzielającą powierzchnię działek nr oraz wykorzystywaną w działalności gospodarczej od powierzchni nieużytkowanej gospodarczo stanowi ogrodzenie zakładu produkcyjnego Wnioskodawcy.

Działki o numerach: ; ; i z obrębu ewidencyjnego Żagań są przez Wnioskodawcę zgłaszane do opodatkowania podatkiem od nieruchomości od swojej całkowitej powierzchni wynoszącej m² z zastosowaniem stawki przewidzianej dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Zgodnie z art. 1 ustawy z dnia 15.11.1984 r. o podatku rolnym (Dz. U. z 2020 r. poz. 333 ze zmianami) „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.”

Stosownie do treści art. 2 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 70 ze zm.) grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają użytki rolne lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

Art. 7 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych stanowi, iż zwalnia się od podatku od nieruchomości „grunty stanowiące nieużytki, użytki ekologiczne, grunty zadrzewione i zakrzewione, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.”

Z powołanych wyżej przepisów jednoznacznie wynika, że aby przedmiotowe nieruchomości gruntowe objąć podatkiem rolnym, leśnym czy zwolnieniem od podatku od nieruchomości, zgodnie z ich klasyfikacją gleboznawczą, grunty nie mogą być zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej.

Wskazać również należy, że podstawę wymiaru podatków zgodnie z art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne z dnia 17 maja 1989 r. (t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 1752 ze zm.; dalej: u.p.g.k.) stanowią dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków.

Rozporządzenie Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 219; dalej: r.s.e.g.b.) w załączniku nr 1 dzieli użytki gruntowe wykazywane w ewidencji na:

- 1) grunty rolne;
- 2) grunty leśne oraz zadrzewione i zakrzewione;
- 3) grunty zabudowane i zurbanizowane;
- 4) grunty pod wodami;
- 5) tereny różne oznaczone symbolem – Tr.

Dalszy podział poszczególnych użytków gruntowych zawiera załącznik nr 1 do w/w Rozporządzenia.

Biorąc pod uwagę wyżej cytowane przepisy należy stwierdzić, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają wszystkie grunty chyba, że są one opodatkowane podatkiem rolnym lub leśnym. W celu ustalenia, czy dany grunt podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości należy ustalić, czy nie podlega on opodatkowaniu podatkiem rolnym czy też leśnym. Zatem biorąc pod uwagę zapis wyżej wskazanego art. 2 ust. 2 należy ustalić czy grunty te nie są zajęte na działalność gospodarczą.

Zgodnie z definicją zawartą w art. 1 a ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych przez grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej należy rozumieć grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z wyjątkiem budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami, a także gruntów, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b i d, a także 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 (Dz. U. z 2018 r. poz. 1202, z późn. zm.), lub decyzja ostateczna organu nadzoru górniczego, na podstawie której trwale wyłączono budynek, budowlę lub ich części z użytkowania; oraz 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.

Organ podatkowy podziela stanowisko Spółki, że pojęcie „zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej” jest pojęciem węższym aniżeli pojęcie „związanie z prowadzeniem działalności gospodarczej”. Ustawa o podatku rolnym i ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie definiują pojęcia „gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej inna niż działalność rolnicza”. Organ podatkowy interpretuje to określenie według jego językowego znaczenia. Wyraz „zająć”, „zajmować” oznacza zapełnić (zapełniać), wypełnić (wypełniać) sobą lub czymś jakąś przestrzeń, powierzchnię. Z kolei zwrot „zająć się” oznacza zacząć coś robić lub pracować nad czymś, wykonywać jakąś pracę. Taka definicja jest zgodna z definicjami „Uniwersalnego słownika języka polskiego” pod redakcją profesora Dubisza (PWN, Warszawa 2003). W ocenie organu podatkowego w oparciu o te definicje, przez pojęcie „gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej” należy rozumieć faktyczne wykonanie konkretnych czynności: działań na gruncie powodujących dokonanie zamierzonych celów lub osiągnięcie konkretnego rezultatu związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą (np. przygotowanie terenu pod inwestycję, ogrodzenie terenu, prace budowlane, wykopy).

Potwierdzeniem powyższego stanowiska jest wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 12 kwietnia 2012 r. sygn. akt II FSK 1771/10 w świetle którego:

„(...) W pierwszym rzędzie rozpatrzyć zarzut skargi błędnej wykładni art. 2 ust. 2 u.p.o.l., albowiem ocena tego zarzutu będzie w tym przypadku bezpośrednio rzutować na ustalenie, czy grunty Spółki można uznać, jako zajęte na prowadzenia działalności gospodarczej, co kwestionuje strona skarżąca. Powyższy przepis u.p.o.l. stanowi, iż opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają użytki rolne, grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Przepis ten należy czytać w powiązaniu z cytowanym już art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., zaliczającym do nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej - między innymi - wszystkie grunty, będące w posiadaniu przedsiębiorcy, a więc także użytki rolne i lasy. Wyjątek ustanowiony w art. 2 ust. 2 u.p.o.l. należy więc wyklądać w ten sposób, że jeżeli w posiadaniu przedsiębiorcy są użytki rolne lub lasy, to, co do zasady, podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, chyba, że na prowadzenie działalności gospodarczej nie są zajęte, a nie są zajęte wtedy, gdy pomimo posiadania ich przez przedsiębiorcę są wykorzystywane zgodnie z przeznaczeniem klasyfikacyjnym, a więc na działalność rolną lub leśną (por. wyrok NSA z dnia 16 lipca 2010 r., II FSK 1915/09). Zgodzić się przy tym należy z poglądami prezentowanymi w literaturze przedmiotu (np. L. Etel, „Podatek od nieruchomości, rolnej, leśnej”, Warszawa 2005, s. 75) i w orzecznictwie (np. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 stycznia 2007 r., II FSK 97/06), że zajęcie gruntu na prowadzenie działalności gospodarczej powinno mieć charakter faktyczny. Zdaniem rozpatrującego sprawę składu orzekającego, sposób faktycznego wykorzystywania sklasyfikowanych jako użytki rolne gruntów, decyduje o tym, czy będą one objęte podatkiem rolnym, czy też podatkiem od nieruchomości. Z ustalonego w sprawie stanu faktycznego

wynika, że strona skarżąca jest przedsiębiorcą, zajmuje się obrotem nieruchomościami, sporne grunty (w okresie, za który naliczono podatek) były jej własnością. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego grunty są wykorzystywane na prowadzenie działalności gospodarczej (zajęte na prowadzenie tej działalności) zarówno w przypadku, gdy taka działalność jest na nich bezpośrednio prowadzona (np. wydobywanie kopalin, prowadzenie zakładu przemysłowego, handlowego, czy też usługowego), jak też w przypadku, gdy są one przedmiotem gospodarczego obrotu.

(...) 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. określenie "związane z prowadzeniem działalności gospodarczej" należy uznać za pojęcie o szerszym zakresie znaczeniowym niż "zajęte 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 art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l.) obowiązek uiszczenia podatku od nieruchomości w najwyższej stawce wiąże się co do zasady już tylko 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, do objęcia ich podatkiem od nieruchomości wymagane będzie spełnienie dodatkowej przesłanki, tj. zajęcia (wykorzystania) tychże gruntów na prowadzenie działalności gospodarczej."

Zatem grunty, tj. działki, sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, na których posadowione są budowle, budynki czy też wykorzystywane są w jakikolwiek sposób do prowadzenia działalności gospodarczej podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości ponieważ mamy do czynienia z ich zajęciem na działalność gospodarczą. Grunty sklasyfikowane jako użytki rolne, na których nie zostały posadowione żadne obiekty budowlane i nie są w żaden inny sposób wykorzystywane do działalności gospodarczej nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 2 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych opodatkowane są one podatkiem rolnym lub leśnym.

Opisane grunty nie mogą być zajęte na działalność gospodarczą, tzn. nie mogą być prowadzone na tych gruntach prace, które ingerowałyby w grunty w taki sposób, aby spowodować zmiany umożliwiające ich wykorzystywanie jako grunty rolne bądź leśne. Grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne i leśne w posiadaniu przedsiębiorcy, będą podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości w momencie, kiedy zostaną faktycznie zajęte na działalność gospodarczą lub zostaną wyłączone z produkcji rolnej lub leśnej. Do czasu, kiedy grunty nie zostaną faktycznie zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej podlegają opodatkowaniu zgodnie z klasyfikacją gruntu.

Art. 7 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zawiera katalog zwolnień od podatku od nieruchomości, jednym z których jest ust. 1 pkt 10: „grunty stanowiące nieużytki, użytki ekologiczne, grunty zadrzewione i zakrzewione, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej”.

Przytoczone wyżej przepisy wskazują, że w przypadku posiadania nieruchomości gruntowej sklasyfikowanej w ewidencji gruntów i budynków odpowiednio jako użytki rolne podlegają opodatkowaniu stosownym podatkiem do czasu, kiedy nie nastąpi faktyczne zajęcie gruntów na prowadzenie działalności gospodarczej. Dotyczy to również gruntów sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako nieużytki (N), które korzystają ze zwolnienia w myśl art. 7 ust. 1 pkt 10 również do czasu, kiedy nie nastąpi faktyczne zajęcie na prowadzenie działalności gospodarczej. W przypadku kiedy przedmiotowe grunty zostaną faktycznie zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej (ogrodzenie terenu, rozpoczną się prace budowlane lub nastąpi wyłączenie z produkcji rolnej lub leśnej) wówczas będą podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Na tle przedstawionego stanu faktycznego Burmistrz Miasta Żagań stwierdza, że stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe.

Interpretacja indywidualna dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania niniejszej interpretacji.

POUCZENIE

Od niniejszej interpretacji przysługuje stronie prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim, w terminie 30 dni od dnia doręczenia interpretacji, za pośrednictwem Burmistrza Miasta Żagań.

Otrzymują:

1. adresat
2. a/a

*Sprawę prowadzi Małgorzata Dołęgoska
Tel. 68 477 10 22*

BURMISTRZ

Andrzej Katarzyniec