

F.O.3111.1.1.2023

Interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego

Działając na podstawie art. 14j oraz art. 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 z późn. zm.) w związku z wnioskiem z dnia 24 kwietnia 2023 r. (data wpływu 19.05.2023 r.) spółki przy ul. o udzielenie podatnikowi pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego Burmistrz Sokółki:

uznaje stanowisko Strony przedstawione we wniosku z dnia 24 kwietnia 2023r. (data wpływu 19 maja 2023r.) za nieprawidłowe.

Uzasadnienie

Stan faktyczny

Wnioskiem z dnia 24 kwietnia 2023r. (data wpływu do tut. Urzędu: 19 maja 2023 r.) spółka zwróciła się do tut. organu podatkowego o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Z przedstawionego w wyżej wymieniowym wniosku stanu faktycznego wynika, że: „wnioskodawca jest spółką prawa handlowego będącą podatnikiem podatku od nieruchomości. Zgodnie z wpisem w Krajowym Rejestrze Sądowym, podstawowym przedmiotem jego działalności wg PKD jest wydobywanie żwiru i piasku, wydobywanie gliny i kaolinu (08.12.Z).

Spółka jest w posiadaniu gruntów, na których znajduje się złoża kruszywa naturalnego. Działki gruntu sklasyfikowane są jako K - użytki kopalne. Grunty należące do spółki podlegają sukcesywnie stosowanym procesom rekultywacyjnym, prowadzonym zgodnie z ustawą z dnia 3 lutego 1995r. o ochronie gruntów rolnych i leśnych. W ramach rekultywacji, spółka

podejmuje na przedmiotowych gruntach, na których znajdują się wyrobiska pokopalniane, stosowne czynności dostosowawczo - techniczne, a następnie w zależności od charakteru rekultywacji (cele rolne/leśne/wodne) podejmuje czynności polegające m.in. na zasianiu roślin próchniczotwórczych, zalesieniu, itp.

W trakcie trwania procesów rekultywacyjnych Spółka wykazuje te grunty do opodatkowania podatkiem od nieruchomości według stawki dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Spółka, w związku z zakończeniem rekultywacji gruntów, składa wniosek do Starosty o uznanie rekultywacji za zakończoną. Następnie wnioskodawca, po uznaniu przez Starostę rekultywacji za zakończoną, składa wniosek o zmianę klasyfikacji gruntów i dopiero po zmianie kwalifikacji na grunty rolne lub leśne dokonuje zmian w deklaracji podatkowej.

Grunty będące przedmiotem wniosku stanowią środki trwałe wnioskodawcy, od których nie dokonuje on odpisów amortyzacyjnych dla celów podatku dochodowego od osób prawnych. Koszty rekultywacji oraz podatku od nieruchomości wnioskodawca odnosi w kosztach uzyskania przychodów. Spółka nie będzie na zrekultywowanych gruntach prowadziła jakiegokolwiek działalności gospodarczej, w szczególności innej, niż dotychczasowa.

Pytanie Wnioskodawcy brzmiało:

„w związku z przedstawionym powyżej opisem stanu faktycznego / zdarzenia przyszłego, Wnioskodawca zwraca się z pytaniem czy dla gruntów poeksploatacyjnych możliwe jest zastosowanie stawki pozostałej, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. c ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych od momentu faktycznego zakończenia prac rekultywacyjnych.

Stanowisko Spółki:

Spółka stoi na stanowisku, że grunty poeksploatacyjne podlegają opodatkowaniu stawką pozostałą, o której mowa w w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. c ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych od momentu faktycznego zakończenia prac rekultywacyjnych. W uzasadnieniu wniosku powołuje się na wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021r. (sygn. akt SK 39/19), wskazując, że za niekonstytucyjne uznano przepisy wiążące opodatkowanie gruntów należących do przedsiębiorcy stawką najwyższą wyłącznie z uwagi na ich posiadanie przez przedsiębiorcę. Wnioskodawca w uzasadnieniu wskazał również, że jego zdaniem nie ma konieczności oczekiwania na decyzję Starosty o uznaniu rekultywacji za zakończoną i dokonanie stosownych zmian w ewidencji gruntów, ponieważ w świetle powyższego wyroku TK zmiana sposobu wykorzystywania gruntów następuje od momentu faktycznego zakończenia prac rekultywacyjnych.

Ocena prawna stanowiska wnioskodawcy z przytoczeniem przepisów prawa

Dokonując oceny powyższego stanowiska Spółki, w pierwszej kolejności należy podnieść, że w stanie faktycznym sprawy mamy do czynienia z gruntami, które w ewidencji gruntów i budynków posiadają klasyfikację pod symbolami „K” - użytki kopalne. Oznacza to, że stosownie do art. 2 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 2 ust. 2 u.p.o.l., podlegają one opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

W art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. sformułowano legalną definicję gruntów, budynków oraz budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Pojęcie to ma kluczowe znaczenie w kontekście określenia prawidłowej stawki podatku od nieruchomości należnej od gruntów. Jeżeli wskazany związek zachodzi, to podlegają one opodatkowaniu stawką, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.p.o.l.

Na potrzeby podatku od nieruchomości przez grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej rozumie się grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z zastrzeżeniem ust. 2a.

Zasadniczo więc z powołanej definicji wynika, że sam fakt posiadania przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą skutkuje tym, że budynek, budowla lub grunt są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Definicja ta nie wprowadza kryterium faktycznego wykorzystywania przedmiotu opodatkowania do prowadzenia działalności gospodarczej. Z tego punktu widzenia stwierdzenie, że Spółka nie będzie na zrekultywowanych gruntach prowadziła jakiegokolwiek działalności gospodarczej, nie ma więc znaczenia.

Ustawa regulująca podatek od nieruchomości wyraźnie odróżnia pojęcia przedmiotów opodatkowania „związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej” od „zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej”. To drugie pojawia się m.in. w art. 2 ust. 2 oraz art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b) u.p.o.l. W orzecznictwie wskazuje się, że pierwsze ze wskazanych pojęć jest szersze od pojęcia gruntów „zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej” i obejmuje także pośrednie ich związanie z działalnością gospodarczą.¹ Zatem o związaniu z działalnością gospodarczą decyduje już sam fakt posiadania przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, podczas gdy o zajęciu można mówić jedynie wtedy, gdy dany przedmiot opodatkowania faktycznie jest wykorzystywany do prowadzenia działalności gospodarczej.² Będąc związanym stanem faktycznym przedstawionym we wniosku o interpretację należy przyjąć, że na gruntach zrekultywowanych działalność gospodarcza nie będzie prowadzona, a zatem nie będą one zajmowane na prowadzenie tej działalności. Nie ma to jednak znaczenia w kontekście oceny występowania związku z prowadzeniem działalności gospodarczej, o którym mowa w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

Kwestią kluczową z punktu widzenia wykładni powołanego przepisu jest prawidłowe odczytanie znaczenia zwrotu „w posiadaniu przedsiębiorcy”. Zarówno w literaturze

¹ Wyrok NSA z 13 września 2018 r. (II FSK 479/18), LEX nr 2576991.

² Zob. L. Etel, R. Dowgier, G. Liszewski, B. Pahl, Podatki i opłaty lokalne. Komentarz, Warszawa 2020, s. 263.

przedmiotu jak i w orzecznictwie, na tym tle ukształtował się w zasadzie jednolity pogład, wedle którego związek, o którym mowa w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. zachodzi wyłącznie w odniesieniu do tej części majątku podatnika, która wchodzi w skład jego przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 55¹ ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny³. Zgodnie z tym przepisem przedsiębiorstwo jest zorganizowanym zespołem składników niematerialnych i materialnych przeznaczonym do prowadzenia działalności gospodarczej, obejmującym w szczególności własność nieruchomości.⁴ Zatem jak wskazał WSA w Łodzi w wyroku z dnia 21 października 2008 r.⁵ tylko nieruchomość będąca w posiadaniu podatnika, która nie wchodzi w skład prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa, tzn. nie jest i potencjalnie nie może być przeznaczona do realizacji określonych zadań gospodarczych przez prowadzącego przedsiębiorstwo, powinna być opodatkowana według stawki podstawowej.

Wskazana problematyka była też przedmiotem orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego w sprawach o sygn. SK 13/15⁶ oraz SK 39/19⁷. W pierwszym z wyroków TK uznał art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. za niezgodny z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 i 2 oraz art. 84 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. W świetle tego orzeczenia wymieniony wyżej przepis traci moc w zakresie, w jakim jest rozumiany w ten sposób, że wystarczającą przesłanką zakwalifikowania gruntu podlegającego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości do kategorii gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej jest prowadzenie działalności gospodarczej przez osobę fizyczną będącą jego współposiadaczem.

W orzeczeniu w sprawie SK 39/19 TK uznał art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. za niezgodny z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 84 Konstytucji. Wedle tego wyroku wymieniony wyżej przepis traci moc w zakresie, w jakim jest rozumiany w ten sposób, że o związaniu gruntu, budynku lub budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej decyduje wyłącznie posiadanie gruntu, budynku lub budowli przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą. W uzasadnieniu tego wyroku TK podkreślił, że kontrolowany przepis w swoim literalnym brzmieniu nie uwzględnia tego, czy dana nieruchomość jest faktycznie lub może być potencjalnie wykorzystywana na potrzeby prowadzenia działalności gospodarczej. Brak tego rozróżnienia dotyka szczególnie przedsiębiorców będących osobami fizycznymi, które występują w obrocie prawnym w dwojakim charakterze: jako osoby prywatne (a więc w zakresie swojego majątku osobistego) oraz jako przedsiębiorcy. W konsekwencji TK uznał, że opodatkowanie wyższą stawką podatku od nieruchomości gruntów lub budynków - niewykorzystywanych i niemogących być potencjalnie wykorzystywanymi do prowadzenia działalności gospodarczej - wyłącznie ze względu na posiadanie ich przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, jest niezgodne z art. 64 ust. 1 Konstytucji. W tym zakresie TK powołał też - uznając je za w pełni aktualne - swoje rozważania zawarte w uzasadnieniu wyroku z dnia 12 grudnia 2017 r. w sprawie SK 13/15.

³ Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm. - dalej zwana k.c.

⁴ Zob. szerzej L. Etel, R. Dowgier, G. Liszewski, B. Pahl, Podatki ..., op. cit., s. 160 i nast.

⁵ I SA/Łd 242/08, LEX nr 498183.

⁶ Wyrok TK z dnia 12 grudnia 2017 r. (SK 13/15), Dz.U. z 2017 r. poz. 2372.

⁷ Wyrok TK z dnia 24 lutego 2021 r. (SK 39/19), Dz.U. z 2021 r. poz. 401.

Podkreślić też trzeba, że w uzasadnieniu wyroku w sprawie SK 39/19 TK nie przybliżył, co należy rozumieć przez nieruchomości przedsiębiorcy „niewykorzystywane i nie mogące być potencjalnie wykorzystane do prowadzenia działalności gospodarczej.” Na tym tle w literaturze przedmiotu podnosi się, że TK dopuścił podział nieruchomości przedsiębiorcy na dwie wykluczające się grupy.⁸ Do pierwszej zaliczył nieruchomości „służące” do prowadzenia działalności gospodarczej, a do drugiej niewykorzystywane i nie mogące być potencjalnie wykorzystane do prowadzenia tej działalności. „Służenie” w rozumieniu słownikowym to „być używanym”, „być komuś w czymś użytecznym”.⁹ Nieruchomości przedsiębiorcy „służące”, to nieruchomości używane bądź też będące przedsiębiorcy użyteczne w prowadzonej działalności gospodarczej. Takie rozumienie „służenia” odpowiada faktycznemu lub potencjalnemu wykorzystywaniu nieruchomości do prowadzenia działalności gospodarczej.

Z kolei w judykaturze, w tym w wyroku NSA z dnia 15 grudnia 2021 r.¹⁰, wskazuje się, że określenie „niewykorzystywanych i niemogących być potencjalnie wykorzystywanymi do prowadzenia działalności gospodarczej” należy odnieść tylko do sytuacji nadzwyczajnych, gdy nieruchomość z przyczyn obiektywnych i niezależnych od podatnika nie może być wykorzystywana do prowadzenia działalności gospodarczej. Chodzi więc o wykluczenie możliwości wykonywania jakiegokolwiek działalności gospodarczej, a nie konkretnej np. zbieżnej z dominującym profilem działalności przedsiębiorcy.¹¹

O ile faktyczne wykorzystywanie nieruchomości do działalności gospodarczej oznacza w istocie ich zajęcie na tę działalność w rozumieniu, jakie temu pojęciu nadano na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, o tyle wątpliwości interpretacyjne może budzić dookreślenie, czym jest potencjalna możliwość wykorzystywania ich do działalności gospodarczej. Z pewnością posiadane przez przedsiębiorcę nieruchomości są w takiej sytuacji składnikami jego przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 55¹ k.c. Wszystkie one są lub mogą być w przyszłości (potencjalnie) wykorzystane do prowadzenia działalności gospodarczej, o czym decyduje zgodnie z powołanym przepisem ich przeznaczenie, a nie faktyczne wykorzystywanie. O potencjalnym powiązaniu z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. mogą świadczyć przykładowo takie okoliczności faktyczne, jak cel ich nabycia, sposób finansowania (kredytowanie działalności gospodarczej), ujęcie w ewidencji środków trwałych i amortyzacja, ujęcie w księgach rachunkowych, czy też ujmowanie wydatków na ich utrzymanie w kosztach uzyskania przychodu na potrzeby podatków dochodowych. O istnieniu takiego związku może też świadczyć charakter rzeczy, wskazujący na jej gospodarcze przeznaczenie.¹² W każdej indywidualnej sprawie należy kwestie te weryfikować z uwzględnieniem zakresu działalności gospodarczej wykonywanej przez dany podmiot.

Odnosząc się do istoty analizowanego orzeczenia w sprawie SK 39/19 należy zwrócić uwagę, że rozpoznawany przez TK stan faktyczny dotyczył podatnika będącego osobą

⁸ Zob. L. Etel, Co wynika z wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021 r. w sprawie SK 39/19, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2021, nr 7.

⁹ Słownik języka polskiego PWN (<https://sjp.pwn.pl/sjp/sluzyc;2521993.html>).

¹⁰ III FSK 4061/21, LEX nr 3285503.

¹¹ Wyrok NSA z dnia 26 maja 2022 r. (III FSK 131/22), LEX nr 3413894.

¹² Wyrok NSA z dnia 4 marca 2021 r. (III FSK 895/21), ONSA i WSA 2021/4/67.

fizyczną. Sentencja orzeczenia ma jednak charakter generalny w tym znaczeniu, że wskazuje na takie rozumienie art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. przy którym pozostaje ono w sprzeczności z Konstytucją RP („rozumiany w ten sposób (...) jest niezgodny”). Zatem należy przyjąć, że bez względu na osobę podatnika, art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. rozumiany w ten sposób, że o związku gruntu, budynku lub budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej decyduje wyłącznie ich posiadanie przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, jest niezgodny z art. 64 ust. 1 w zw. z art. 31 ust. 3 i art. 84 Konstytucji RP. W konsekwencji wytyczne wynikające z wyroku TK znajdują zastosowanie również do innych kategorii podatników niż osoby fizyczne, w tym spółek prawa handlowego.

Podkreślić jednak należy, że wyrok TK odnosi się jedynie do podmiotów (osób fizycznych, osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej) prowadzących obok działalności gospodarczej również inne rodzaje działalności, bo tylko w ich przypadku istnieje potrzeba ustalenia, jaka część majątku jest związana z prowadzeniem działalności gospodarczej. W odniesieniu do przedsiębiorców prowadzących wyłącznie działalność gospodarczą nie jest to potrzebne, ponieważ nieruchomości jako składniki ich przedsiębiorstwa są przeznaczone jedynie do działalności gospodarczej. Sentencja TK ma więc sens tylko wtedy, gdy przyjmiemy, że odnosi się ona do podmiotów prowadzących obok działalności gospodarczej inny rodzaj działalności.¹³ Ma to znaczenie o tyle, że z przedstawionego we wniosku o interpretację stanu faktycznego wynika, że Spółka zgodnie z wpisem w KRS prowadzi działalność gospodarczą. Spółka nie wskazała, aby prowadziła inne rodzaje działalności.

Orzeczenie TK w sprawie SK 39/19 dotyczyło pojęcia „związania gruntów, budynków i budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej”. Nie jest to z całą pewnością pojęcie tożsame z „wykorzystaniem gruntów, budynków i budowli do prowadzenia działalności gospodarczej”. Zakres znaczeniowy pojęcia „związania gruntów, budynków i budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej” jest znacznie szerszy i to właśnie tylko tego pojęcia prawnego dotyczył wyrok SK 39/19. Brak zajęcia (wykorzystania) nieruchomości lub jej części na działalność gospodarczą nie powoduje, że automatycznie znika jej związek z działalnością gospodarczą podatnika.¹⁴

Zatem również nieruchomości w ogóle w danym momencie niewykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej będą opodatkowane najwyższą stawką podatku od nieruchomości, byleby stanowiły one majątek przedsiębiorstwa, a więc mogły być potencjalnie wykorzystywane do prowadzenia działalności. Tak bowiem należy rozumieć użyte w art. 55¹ k.c. sformułowanie, wedle którego majątek przedsiębiorstwa jest przeznaczony do prowadzenia działalności gospodarczej. „Przeznaczyć” oznacza bowiem „określić z góry cel, któremu coś ma służyć, przekazać coś dla kogoś, na czyjś użytek, na czyjąś korzyść”.¹⁵ Przeznaczenie na działalność gospodarczą nie musi się więc w każdym przypadku wiązać z faktycznym

¹³ Zob. komentarz do art. 1a ust. 1 pkt 3 (w:) L. Etel, R. Dowgier, G. Liszewski, P. Pahl, Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz, LEX/el 2021 (dostęp: 30 lipca 2023 r.).

¹⁴ J. Oziębło, Konsekwencje wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021 r. w sprawie SK 39/19, „Przeгляд Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2021, nr 6.

¹⁵ Słownik języka polskiego PWN (<https://sjp.pwn.pl/szukaj/przeznaczoney.html>).

wykorzystywaniem majątku do jej prowadzenia, gdyż decydujący jest cel w jakim ten majątek nabyto. W tym kontekście nie sposób jest się zgodzić z przedstawioną we wniosku o interpretację argumentacją, która wskazuje, że zrekultywowane grunty stają się zbędne w działalności gospodarczej Spółki, a zatem ani faktycznie, ani potencjalnie nie mogą być w tej działalności wykorzystywane. Prowadzenie na gruncie działalności gospodarczej nie przesądza o braku związku z tą działalnością w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Tylko nieruchomości niewykorzystywane i nie mogące być wykorzystane do prowadzenia działalności gospodarczej, o których mowa w wyroku TK w sprawie SK 39/19, mogą być opodatkowane niższą stawką podatku. Przy czym podkreślić należy, że sytuacja taka nie zachodzi u podmiotów, które prowadzą wyłącznie działalność gospodarczą.¹⁶ Jeżeli jedynym przedmiotem działalności podatnika jest prowadzenie takiej działalności, to nie ma podstaw do podziału - na potrzeby opodatkowania - nieruchomości na te, które są związane i te które nie są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Taki podmiot nie ma innych nieruchomości niż te związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Posłużenie się wykładnią wskazaną w powołanych orzeczeniach TK jest więc zasadne jedynie wtedy, gdy podatnicy prowadzą obok działalności gospodarczej także inną działalność. Teza ta znajduje pełne potwierdzenie w wyrokach NSA z dnia 15 grudnia 2021 r.¹⁷ oraz z dnia 29 marca 2022 r.¹⁸, w których wskazano: „*Za związane z działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 2021 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.), można uznać nieruchomości stanowiące własność podatnika (znajdujące się w posiadaniu samoistnym albo użytkowaniu wieczystym), które są w posiadaniu przedsiębiorcy (innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą) oraz jednocześnie:*

1) wchodzi w skład prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 55¹ kodeksu cywilnego, w szczególności gdy podatnik ujął te składniki majątkowe w prowadzonej ewidencji środków trwałych wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na to, czy nieruchomość jest wykorzystywana na prowadzenie działalności gospodarczej

lub

2) przedmiot działalności przedsiębiorcy obejmuje jedynie prowadzenie działalności gospodarczej, bez względu na to, czy nieruchomość jest wykorzystywana na prowadzenie działalności gospodarczej,

lub

3) nieruchomości są funkcjonalnie powiązane z przedsiębiorstwem prowadzonym przez podmiot, w którego posiadaniu się znajdują, nawet jeżeli nie zostały uwzględnione w ewidencji środków trwałych wartości niematerialnych i prawnych, tzn.:

- są faktycznie wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej w znaczeniu zdefiniowanym w art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l.

¹⁶ L. Etel, Co wynika ..., op. cit.

¹⁷ III FSK 4061/21, LEX nr 3285503.

¹⁸ III FSK 4086/21, LEX nr 3341661.

albo

- mogą być potencjalnie wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej w ww. rozumieniu, przez co należy rozumieć sytuację, w której przedsiębiorca podejmuje i realizuje zachowania kwalifikowane w obrębie przedmiotu opodatkowania jako czynności mające na celu przygotowanie, zachowanie lub zabezpieczenie nieruchomości do przyszłej (planowanej) działalności gospodarczej, bądź do kontynuacji przerwanej działalności gospodarczej, związane z ponoszeniem wydatków rozliczanych w kosztach uzyskania przychodów prowadzonej działalności gospodarczej."

Podzielając w pełni zaprezentowany przez NSA kierunek wykładni podkreślić należy, że o istnieniu związku z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. świadczy zaistnienie którejkolwiek z sytuacji wskazanych przez Sąd. Każda ze wskazanych w tezie wyroków przesłanek stanowi samodzielną podstawę do zastosowania w stosunku do gruntów najwyższych stawek podatku od nieruchomości.

Tym samym, w realiach przedmiotowej sprawy spełnione są dwa, niezależne od siebie kryteria uznania gruntu za związany z działalnością gospodarczą podatnika. Spółka prowadzi podstawową działalność gospodarczą o kodzie 08.12.Z – wydobywanie żwiru i piasku, wydobywanie gliny i kaolinu. Ze stanu faktycznego wskazanego we wniosku o interpretację nie wynika, aby Spółka wykonywała inną działalność niż działalność gospodarcza. Ponadto grunty zostały uwzględnione w prowadzonej ewidencji środków trwałych. Dodatkowo o powiązaniu tego majątku z przedsiębiorstwem podatnika świadczy także zaliczanie do kosztów uzyskania przychodu podatku od nieruchomości płaconego od tychże gruntów.

Na poprawność wskazanej wyżej oceny prawnej nie wpływa fakt, że w stanie faktycznym sprawy na gruntach przedsiębiorcy przeprowadzony zostanie proces rekultywacji. W tym zakresie, zarówno w okresie prowadzenia rekultywacji jak i po jej zakończeniu, grunty stanowią element przedsiębiorstwa Spółki, a przez to pozostają w związku z prowadzeniem działalności gospodarczej, o którym mowa w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

Zgodnie z art. 129 ust. 1 pkt 1 i 5 ustawy z dnia 9 czerwca 2011 r. - Prawo geologiczne i górnicze¹⁹ w przypadku likwidacji zakładu górniczego, w całości lub w części, przedsiębiorca jest obowiązany zabezpieczyć lub zlikwidować wyrobiska górnicze oraz urządzenia, instalacje i obiekty zakładu górniczego, a także przedsięwziąć niezbędne środki w celu ochrony środowiska oraz rekultywacji gruntów po działalności górniczej. Do rekultywacji gruntów, o których mowa w ust. 1 pkt 5, stosuje się odpowiednio przepisy ustawy z dnia 3 lutego 1995 r. o ochronie gruntów rolnych i leśnych. Zgodnie z art. 4 pkt 18 tej ustawy przez rekultywację gruntów rozumie się nadanie lub przywrócenie gruntom zdegradowanym albo zdewastowanym wartości użytkowych lub przyrodniczych przez właściwe ukształtowanie rzeźby terenu, poprawienie właściwości fizycznych i chemicznych, uregulowanie stosunków wodnych, odtworzenie gleb, umocnienie skarp oraz odbudowanie lub zbudowanie niezbędnych dróg. Z art. 20 ust. 1 u.o.g.r.l. wynika, że osoba powodująca utratę albo ograniczenie wartości użytkowej gruntów jest obowiązana do ich rekultywacji na własny koszt. Utrata albo

¹⁹ Tekst jednolity: Dz.U. z 2023 r. poz. 633 - dalej zwana u.p.g.g.

ograniczenie wartości użytkowej gruntów, to całkowity zanik albo zmniejszenie zdolności produkcyjnych gruntu (art. 4 pkt 15 u.o.g.r.l.).

Rekultywację i zagospodarowanie gruntów planuje się, projektuje i realizuje na wszystkich etapach działalności przemysłowej (art. 20 ust. 3 u.o.g.r.l.). Rekultywację gruntów prowadzi się w miarę jak grunty te stają się zbędne całkowicie, częściowo lub na określony czas do prowadzenia działalności przemysłowej oraz kończy się w terminie do 5 lat od zaprzestania tej działalności (ust. 4).

Podkreślić na tle powyższego należy, że z art. 20 u.o.g.r.l. nie sposób jest wywieść, że rekultywacja prowadzona jest po zakończeniu działalności gospodarczej. Przepis ten posługuje się pojęciem działalności przemysłowej, które ma węższy charakter. Zgodnie z art. 3 pkt 26 u.o.g.r.l. działalność przemysłowa to działalność nierolnicza i nieleśna, powodująca utratę albo ograniczenie wartości użytkowej gruntów. Taka działalność - powodująca utratę wartości użytkowej gruntów - faktycznie była prowadzona w okresie korzystania z odkrywki, a nie w czasie rekultywacji. Okres rekultywacji powinien być jednak traktowany jako kolejny etap działalności gospodarczej podatnika.

Nie ma rozbieżności w literaturze i orzecznictwie sądowym co do tego, że rekultywacja gruntów zdewastowanych w wyniku prowadzenia działalności gospodarczej jest jednym z etapów prowadzenia działalności gospodarczej.²⁰ W doktrynie jednoznacznie wskazuje się, że proces rekultywacji jest nieodłącznym elementem działalności gospodarczej polegającym na przywróceniu gruntom charakteru rolnego lub leśnego.²¹ W związku z tym właściciel rekultywowanego gruntu jest zobowiązany płacić podatek od nieruchomości wg stawek najwyższych do czasu zakończenia rekultywacji.

W odniesieniu do gruntów, na których zakończono proces rekultywacji, a które posiadają klasyfikacje właściwe dla podatku od nieruchomości (tutaj „K”), ich opodatkowanie najwyższymi stawkami jest możliwe przy istnieniu związku, o którym mowa w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. W tym zakresie aktualne pozostają poczynione już na tle tego przepisu rozważania, które pozwalają stwierdzić, że o opodatkowaniu najwyższą stawką podatku od nieruchomości nie decyduje faktyczne wykorzystywanie gruntów do prowadzenia działalności gospodarczej. Za wyrokiem TK w sprawie SK 39/19 podkreślić należy, że wyłączenie tej stawki możliwe jest tylko wtedy, gdy grunty są niewykorzystywane i nie mogą być potencjalnie wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej. Tymczasem, jak wprost wynika ze stanu faktycznego sprawy, na gruntach znajdują się złoża kruszywa naturalnego, są one wprowadzone do ewidencji środków trwałych podatnika, a opłacany od nich podatek od nieruchomości jest zaliczany do kosztów uzyskania przychodów. Grunty te są więc funkcjonalnie i kosztowo powiązane z prowadzoną działalnością, co skutkuje ich opodatkowaniem najwyższymi stawkami podatku od nieruchomości. Jak słusznie wskazano w

²⁰ Stwierdził to już prawie 30 lat temu Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 27 października 1994 r. (III AZP 5/94), „Wspólnota” 1995, nr 22. Zdaniem Sądu tereny poeksploatacyjne podlegające rekultywacji, są gruntami związanymi z prowadzoną działalnością gospodarczą. W orzecznictwie nigdy tego poglądu nie zakwestionowano.

²¹ L. Etel, R. Dowgier, G. Liszewski, B. Pahl, Podatki ..., op. cit., s. 269 i nast. oraz L. Etel, Opodatkowanie gruntów zrehabilitowanych – nowe problemy, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2022, nr 4, a także wyroki NSA z dnia 4 kwietnia 2019 r. (II FSK 1021/17), LEX nr 2770528) i z dnia 15 marca 2017 r. (II FSK 437/15, LEX nr 2282014).

wyroku NSA z dnia 16 kwietnia 2020 r.²² „*Majątkowy charakter podatku od nieruchomości wyraża się w tym, że ustawodawca, opodatkowując określone stany faktyczne, koncentruje się na samej własności lub posiadaniu określonych przedmiotów opodatkowania. W swej konstrukcji podatek ten nie nawiązuje do efektów ekonomicznych, co oznacza, że z punktu widzenia podatkowoprawnego stanu faktycznego (podstawy opodatkowania i stawki podatkowej) nie jest ważna okoliczność, jak intensywnie wykorzystywany jest przedmiot opodatkowania oraz jakie (i czy w ogóle) przynosi to efekty finansowe. Dla celów podatku od nieruchomości nie ma zatem znaczenia, czy nieruchomość jest faktycznie w danym okresie wykorzystywana do celów prowadzenia działalności gospodarczej. Kwestię związania gruntu z prowadzeniem działalności gospodarczej należy zatem rozpatrywać w oderwaniu od celu, do którego przeznaczony jest posiadany przez przedsiębiorcę grunt, a co za tym idzie również w oderwaniu od rodzaju prowadzonej działalności gospodarczej. Innymi słowy, nie ma znaczenia okoliczność, czy grunt jest faktycznie wykorzystywany przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, czy też nie.*”

Podkreślić także należy, że – jak wskazano we wniosku o wydanie interpretacji – celem rekultywacji jest przywrócenie zdegradowanemu terenowi użytkowej zdolności oraz umożliwienie jego dalszego zagospodarowania. Nie jest więc *ipso iure* wykluczone prowadzenie na takich zreaktywowanych gruntach w przyszłości działalności gospodarczej, przy czym art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. nie zakłada, że musi być to działalność tożsama są tą, którą aktualnie wykonuje podatnik. Jak wskazał NSA w wyroku z dnia 5 listopada 2020 r.²³ rekultywacja z samego założenia i jej istoty służy przywróceniu funkcjonalności zdegradowanym gruntom; gdyby zatem nawet przyjąć, że rekultywowane grunty nie mogą być wykorzystane gospodarczo obecnie, nie sposób uznać, że nie będą mogły być w ten sposób wykorzystane w przyszłości.

Końcowo odnosząc się do powołanego we wniosku wyroku NSA z dnia 25 maja 2022 r.²⁴, w którym wyrażono pogląd, wedle którego po zakończeniu rekultywacji grunt traci związek z prowadzeniem działalności gospodarczej, to po pierwsze wskazać należy, że orzeczenie to odnosiło się do nieobowiązującej już przesłanki wyłączającej związek przedmiotu opodatkowania z prowadzeniem działalności gospodarczej, jaką były tzw. względy techniczne. W literaturze przedmiotu podnosi się, że wyrok TK w sprawie SK 39/19 nie prowadzi do zmiany stanu prawnego w tym zakresie.²⁵ Wobec brzmienia obowiązujących przepisów nie ma podstaw do reaktywowania na potrzeby podatku od nieruchomości funkcjonującego w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych do końca 2015 r. pojęcia „*względów technicznych*”.

Po drugie, wskazany wyrok NSA odnosił się do sytuacji faktycznej, w której po wyczerpaniu złoża niemożliwe było prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie wydobywania piasku. Tymczasem jak wynika z opisu stanu faktycznego z wniosku o indywidualną interpretację przepisów prawa podatkowego, którym organ podatkowy jest

²² II FSK 2320/19, LEX nr 3031134.

²³ II FSK 1524/18, LEX nr 3114019.

²⁴ III FSK 621/21, LEX nr 3371259.

²⁵ R. Dowgier, „Względy techniczne” reaktywacja, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2023, nr 4.

związany przy jej wydaniu, „Spółka jest w posiadaniu gruntów, na których znajduje się złożo kruszywa naturalnego”.

Reasumując należy stwierdzić, że stanowisko przedstawione przez Spółkę we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego jest nieprawidłowe. Grunty poeksploatacyjne o klasyfikacji „K”, na których Spółka po wydobyciu kopalin zakończy rekultywację, są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., a w konsekwencji podlegają opodatkowaniu wg stawki, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a) tej ustawy.

Pouczenie

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku (ul. Sienkiewicza 84, 15-950 Białystok).

Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Dz.U. z 2023 r. poz. 259 z późn. zm) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia interpretacji podatkowej adresatowi (art. 53 § 1 ww. ustawy).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres Burmistrza Sokółki (Plac Piłsudskiego 1, 16-100 Sokółka).

BURMISTRZ
Ewa Kufikowska

