



BURMISTRZ GMINY I MIASTA LWÓWEK ŚLĄSKI

Al. Wojska Polskiego 25 A 59-600 Lwówek Śląski

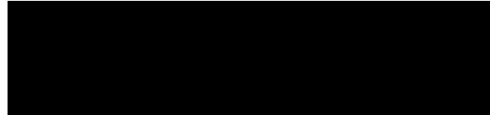
tel. 075 6477888 fax. 075 6477889

email: urząd@lwowekslaski.pl, www.lwowekslaski.pl



Lwówek Śląski, dnia 5 września 2023 r.

FB.I.3120.1.2023.



Reprezentowana przez pełnomocnika:



INTERPRETACJA INDYWIDUALNA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Burmistrz Gminy i Miasta Lwówek Śląski działając na podstawie art. 14j § 1 w związku z art. 14b, 14c i 14d ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (tekst jednolity: Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.) po rozpatrzeniu wniosku z dnia 14 czerwca 2023 r. (data wpływu 15.06.2023 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy dot. opodatkowania gruntów poeksploatacyjnych pozostałą stawką podatku od nieruchomości od momentu faktycznego zakończenia prac rekultywacyjnych – **jest nieprawidłowe.**

UZASADNIENIE

Wnioskiem z dnia 14 czerwca 2023 r. (wpływ do urzędu 15.06.2023 r.) [REDACTED] wystąpiła o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie opodatkowania gruntów poeksploatacyjnych pozostałą stawką podatku od nieruchomości od momentu faktycznego zakończenia prac rekultywacyjnych.

OPIS STANU FAKTYCZNEGO I ZDARZENIA PRZYSZŁEGO PRZEDSTAWIONEGO WE WNIOSKU

Wnioskodawca jest spółką prawa handlowego będącą podatnikiem podatku od nieruchomości. Zgodnie z wpisem w Krajowym Rejestrze Sądowym podstawowym przedmiotem działalności Spółki jest wydobywanie żwiru i piasku; wydobywanie gliny i kaolinu (PKD 08.12.Z).

██████████ jest w posiadaniu gruntów sklasyfikowanych jako „K” – użytki kopalne, na których znajduje się złoża kruszywa naturalnego. Grunty będące w posiadaniu Spółki podlegają sukcesywnie procesom rekultywacyjnym prowadzonym zgodnie z ustawą z dnia 3 lutego 1995 r. o ochronie gruntów rolnych i leśnych. W ramach rekultywacji, ██████████ podejmuje na przedmiotowych gruntach, na których znajdują się wyrobiska pokopalniane, stosowne czynności dostosowawczo-techniczne, a następnie w zależności od charakteru rekultywacji podejmuje czynności polegające m.in. na zasianiu roślin próchniczo twórczych bądź zalesieniu.

W trakcie trwania procesów rekultywacyjnych, ██████████ wykazuje te grunty do opodatkowania podatkiem od nieruchomości według stawki dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Wyżej wymienione grunty stanowią środki trwałe Spółki, od których nie dokonuje ona odpisów amortyzacyjnych dla celów podatku dochodowego od osób prawnych. Jednocześnie koszty rekultywacji oraz podatku od nieruchomości Wnioskodawca odnosi w koszty uzyskania przychodów.

Spółka systematycznie po zakończeniu rekultywacji gruntów składa wnioski o uznanie rekultywacji za zakończoną. Następnie zainteresowany, po uznaniu przez Starostę rekultywacji za zakończoną, składa wniosek o zmianę klasyfikacji gruntów. Wnioskodawca dokonuje zmian w deklaracji podatkowej w momencie zmiany klasyfikacji gruntów na grunty rolne lub leśne.

PYTANIE:

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 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (dalej: UPiOL) od momentu faktycznego zakończenia prac rekultywacyjnych?

STANOWISKO WNIOSKODAWCY WRAZ Z UZASADNIENIEM

1. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021 r. o sygn.. SK 39/19

Stosownie do treści przepisu art. 1a ust. 1 pkt 3 UPiOL przez grunty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej należy rozumieć grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z zastrzeżeniem ust. 2a.

Należy wskazać, że Trybunał Konstytucyjny wyrokiem z dnia 24 lutego 2021 r. o sygn. SK 39/19 (dalej: Wyrok TK) orzekł, że Art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1170) 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, jest niezgodny z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Mając na uwadze powyższe Trybunał Konstytucyjny uznał za niezgodny z Konstytucją art. 1a ust. 1 pkt 3 UPiOL rozumiany w ten sposób, że o związaniu gruntu z prowadzeniem działalności

gospodarczej decyduje wyłącznie posiadanie ich przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą.

W ocenie Trybunału, przedsiębiorcy nie mogą być obciążani wyższą stawką podatku jedynie z powodu posiadania nieruchomości, które nie służą im do prowadzenia działalności gospodarczej. Opodatkowanie wyższą stawką podatku od nieruchomości gruntów - niewykorzystywanych i niemogących być potencjalnie wykorzystywanymi do prowadzenia działalności gospodarczej - wyłącznie ze względu na posiadanie ich przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą Trybunał uznał za niezgodne z art. 64 ust. 1 Konstytucji. Zdaniem Trybunału art. 1a ust. 1 pkt 3 UPiOL stanowi instrument służący celom innym niż fiskalne, będący nieproporcjonalnym obciążeniem podatkowym polegającym na nieodróżnianiu sytuacji podatkowej podatników posiadających nieruchomości, ale niewykorzystujących i niemogących ich wykorzystać do prowadzenia działalności gospodarczej oraz podatników wykorzystujących posiadane nieruchomości do prowadzenia działalności gospodarczej. Zastosowane kryterium "posiadania gruntu przez przedsiębiorcę" nie realizuje wyłącznie celu fiskalnego, przez co prowadzi do nieuzasadnionego konstytucyjnie naruszenia prawa do własności. Trybunał stanął na stanowisku, że zaskarżonej regulacji nie można uzasadnić ochroną interesu publicznego, a to prowadzi do wniosku, że nie są w tym przypadku spełnione przesłanki testu proporcjonalności. Tym samym zaskarżoną regulację Trybunał uznał za sprzeczną również z art. 31 ust. 3 oraz art. 84 Konstytucji. Nieproporcjonalność ingerencji w konstytucyjne prawo własności Trybunał przypisał brakowi precyzyjnych kryteriów, poza samym posiadaniem nieruchomości przez przedsiębiorcę, pozwalających ustalić występowanie faktycznego lub potencjalnego związku gruntu lub budynku z prowadzeniem działalności gospodarczej (powyższe przykładowo znajduje potwierdzenie w wyroku NSA z dnia 25 maja 2022 r., sygn. III FSK 621/21).

Pomimo tego, że wspomniany Wyrok TK dotyczył kwestii opodatkowania podatkiem od nieruchomości składników majątku posiadanych przez osobę fizyczną będącą przedsiębiorcą treść uzasadnienia ma charakter uniwersalny, w konsekwencji może znaleźć zastosowanie również w przypadku osób prawnych. Tak przykładowo w wyroku NSA z dnia 27 kwietnia 2021 r., sygn. III FSK 2942/21 dotyczącym osoby prawnej, w którym wskazano, że „w świetle wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 24 lutego 2021 r., SK 39/19, należy zweryfikować dotychczasowe stanowisko, że sam fakt posiadania nieruchomości przez przedsiębiorcę lub osobę prowadzącą działalność gospodarczą, przesądza o związku tej nieruchomości z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.”

Zawarta w sentencji tego wyroku wypowiedź Trybunału odnosi się do gruntów, budynków i budowli będących w posiadaniu wszystkich przedsiębiorców lub innych podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, bez względu na formę prawną. Co więcej, w uzasadnieniu przytoczonego wyżej wyroku NSA wskazano, że „powstaje oczywiście problem doprecyzowania "związku" nieruchomości z prowadzeniem działalności gospodarczej, który - jak wskazał Trybunał - nie może opierać się na samym fakcie posiadania nieruchomości przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, związek ten powinien być oparty na faktycznym lub nawet

potencjalnym wykorzystywaniu nieruchomości w działalności gospodarczej. Grunty, budynki i budowle, będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, które choćby pośrednio lub w ograniczonym zakresie służą lub mogą służyć do prowadzenia działalności gospodarczej tego podmiotu, są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.”.

Podkreślenia wymaga, że art. 1a ust. 1 pkt 3 UPiOL uzależnia opodatkowanie podatkiem od nieruchomości - z zastosowaniem najwyższej stawki - wyłącznie od posiadania gruntu przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą. Trybunał Konstytucyjny ww. Wyroku TK wskazał, że przepis w takim brzmieniu nie rozróżnia tego czy dana nieruchomość jest faktycznie lub może być potencjalnie wykorzystywana na potrzeby prowadzenia działalności gospodarczej. Tym samym fakt posiadania nieruchomości przez podatnika prowadzącego działalność gospodarczą rodzi konieczność zapłaty podatku z zastosowaniem stawki najwyższej.

W uzasadnieniu Wyroku TK wskazano bowiem, że Art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a oraz art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l. uzależniają opodatkowanie podatkiem od nieruchomości w wyższej stawce, która jest przypisana nieruchomościom związanym z prowadzeniem działalności gospodarczej, wyłącznie od posiadania gruntu, budynku lub budowli przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą. Art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., w swoim literalnym brzmieniu, nie uwzględnia przy tym tego czy dana nieruchomość jest faktycznie lub może być potencjalnie wykorzystywana na potrzeby prowadzenia działalności gospodarczej. Regulacja art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. powoduje objęcie definicją legalną gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, a co za tym idzie opodatkowanie wyższą stawką podatkową, wszystkich (z wyjątkiem określonych w art. 1a ust. 2a u.p.o.l.) nieruchomości będących w posiadaniu podatnika prowadzącego działalność gospodarczą, niezależnie od tego czy podatnik faktycznie wykorzystuje je lub mógłby je wykorzystywać w swojej działalności gospodarczej. Tak rozumiany zaskarżony przepis powoduje, że sam fakt posiadania nieruchomości przez podatnika prowadzącego działalność gospodarczą implikuje konieczność zapłaty podatku w wyższej stawce. Ustawodawca nie odróżnia zatem dla celów zapłaty podatku od nieruchomości sytuacji podatników posiadających nieruchomości i wykorzystujących je do prowadzenia działalności gospodarczej oraz podatników posiadających nieruchomości, którzy nie wykorzystują ich do prowadzenia działalności gospodarczej. Obie grupy przedsiębiorców będą zobowiązane do zapłaty podatku w stawce wyższej, przypisanej nieruchomościom związanym z prowadzeniem działalności gospodarczej. Brak tego rozróżnienia dotyczy 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.

Podsumowując, Trybunał Konstytucyjny wskazał, że przedsiębiorcy nie mogą być obciążani wyższą stawką podatku jedynie z powodu posiadania nieruchomości, które w rzeczywistości nie służą im do prowadzenia działalności gospodarczej.

W ocenie Wnioskodawcy Wyrok TK zasługuje na aprobatę, bowiem w jego świetle nie można automatycznie uznawać gruntów za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej tylko z tego powodu, że znajdują się one w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą. Z Wyroku TK wynika, że w takich sytuacjach należy brać pod uwagę czy omawiane przedmioty opodatkowania podatkiem od nieruchomości są lub potencjalnie mogą być faktycznie wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej.

2. Określenie momentu zakończenia rekultywacji gruntów

Spółka nie kwestionuje tego, że rekultywacja gruntu po wydobyciu złoża jest elementem prowadzenia działalności gospodarczej, niemniej jednak wyłącznie do czasu faktycznego zakończenia rekultywacji gruntów. Zgodnie z art. 20 ust. 1 UOGRiL Osoba powodująca utratę albo ograniczenie wartości użytkowej gruntów jest obowiązana do ich rekultywacji na własny koszt.

Jednocześnie co istotne zgodnie z art. 20 ust. 4 ww. ustawy 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. Stosownie do treści przepisu art. 4 pkt 18 Ustawy o ochronie gruntów Ilekroć w ustawie jest mowa o rekultywacji gruntów - rozumie się przez to 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. Zatem przez rekultywację terenów zniszczonych przez działalność przemysłową należy rozumieć czynności wykonywane w celu przywrócenia zdegradowanemu terenowi użytkowej zdolności oraz umożliwienie jego dalszego zagospodarowania (np. na cele rolne lub leśne).

Jak wynika z poglądu przedstawionego w piśmiennictwie, całość procesu rekultywacji i zagospodarowania można zasadniczo podzielić na kilka etapów: 1) inwentaryzacja obszaru zdegradowanego, kiedy ustala się przyczyny, stopień i zasięg degradacji; 2) opracowanie projektu techniczno-ekonomicznego rekultywacji i zagospodarowania; 3) realizacja projektu rekultywacji i zagospodarowania w terenie (por. D. Danecka, W. Radecki, Ochrona gruntów rolnych i leśnych. Komentarz, wyd. V). Wnioskodawca wskazuje, że rekultywacja gruntów poeksploatacyjnych obejmuje trzy fazy, tj.: • przygotowawczą, • podstawową (techniczną) i • szczegółową (biologiczną). Faza przygotowawcza polega na określeniu kierunku rekultywacji, a także przygotowaniu dokumentacji projektowo-kosztorysowej, która szczegółowo opisuje przebieg i koszt rekultywacji. Dodatkowo przed rozpoczęciem właściwego procesu rekultywacji należy uporządkować teren, poprzez m.in. usunięcie zbędnej roślinności, rozbiórkę obiektów kubaturowych itp. Prace te określane są pracami przygotowawczymi i różnią się w zależności od stanu rekultywowanego terenu (por. P. Strzałkowskiego i U. Kaźmierczak, Zakres prac rolnego i leśnego kierunku rekultywacji w kopalniach górnictwa skalnego, [w:] Mining Science – Mineral Aggregates, vol. 21(1), 2014 rok). Faza podstawowa (techniczna) polega na kształtowaniu rzeźby rekultywowanego terenu, umacnianiu skarp, regulacji stosunków wodnych (w tym budowie niezbędnych obiektów i

urządzeń hydrotechnicznych), budowie lub odbudowie dróg dojazdowych, odtworzeniu warstwy urodzajnej gleby metodami technicznymi oraz separacji utworów toksycznych. Dla kierunku rolnego / leśnego, zakres fazy technicznej sprowadza się do kształtowania rzeźby terenu, m.in. poprzez przemieszczanie mas ziemnych w celu ukształtowania rzeźby rekultywowanego terenu, czy stworzenie odpowiedniego nachylenia gleby (por. P. Strzałkowskiego i U. Kaźmierczak, Ibidem).

Końcowym etapem rekultywacji terenów poeksploatacyjnych jest rekultywacja biologiczna (szczegółowa), która polega na przeprowadzeniu prac i zabiegów w celu wytworzenia, na obszarze zdegradowanym, warstwy gleby o możliwie dużej aktywności biologicznej. Najważniejszym zadaniem tej fazy rekultywacji jest zainicjowanie procesu glebotwórczego, a także wprowadzenie roślinności. Biologiczna metoda odtwarzania gleb, przy wykorzystaniu odpowiednio dobranej roślinności inicjowane jest odtwarzanie warstwy próchnicznej gleby (por. P. Strzałkowskiego i U. Kaźmierczak, Ibidem). W świetle powyższego, Spółka nie kwestionuje, iż do czasu faktycznego zakończenia rekultywacji, grunty pokopalniane związane są z prowadzeniem działalności gospodarczej. Niemniej jednak, odtworzenie warstwy próchnicznej gleby powoduje, że grunty te tracą związek z działalnością gospodarczą, stając się na powrót gruntami rolnymi/leśnymi. Ponieważ zmiana ta ma charakter trwały, to należy uznać, iż po zakończeniu procesu rekultywacji grunty te tracą związek z prowadzeniem działalności gospodarczej, a tym samym od momentu faktycznego zakończenia czynności rekultywacyjnych grunty te podlegają opodatkowaniu według stawki pozostałej wskazanej w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. c UPiOL.

Powyższe znajduje potwierdzenie w jednym z najnowszych wyroków NSA z dnia 25 maja 2022 r., sygn. III FSK 621/21, zgodnie z którym „zgodnie z obowiązującymi przepisami skarżąca zobowiązana była, po wyczerpaniu złożeń, do przeprowadzenia rekultywacji gruntów i tak też uczyniła. Do czasu zakończenia tego procesu rekultywowane grunty pozostawały w związku z prowadzoną przez skarżącą działalnością gospodarczą, z czym zgadza się skarżąca. Jest to stanowisko jednolicie prezentowane w orzecznictwie i podziela je Sąd orzekający w niniejszej sprawie. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego skarżąca wyprowadziła, rozumując a contrario, logiczny i trafny wniosek, iż skoro do czasu zakończenia rekultywacji grunty pokopalniane są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej i nie można uznać w stosunku do nich wystąpienia tzw. względów technicznych, to po zakończeniu tego procesu dany grunt traci związek z prowadzeniem działalności gospodarczej. Zastrzec jednak należy, że ten tok rozumowania jest prawidłowy pod warunkiem, że przedsiębiorca na zrehabilitowanych gruntach faktycznie nie prowadzi, innej niż dotychczas, działalności gospodarczej. Trzeba mieć przy tym na uwadze, że podniesiony przez skarżącą argument stracił na swej wadze w świetle wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021 r., SK 39/19.”

W ocenie Wnioskodawcy nie ma jednak konieczności oczekiwania do momentu uprawomocnienia się decyzji organu administracji publicznej o uznaniu rekultywacji za zakończoną, bowiem w świetle Wyroku TK zmiana sposobu wykorzystywania gruntów następuje od momentu faktycznego zakończenia prac rekultywacyjnych, w szczególności grunty takie stają się dla Spółki całkowicie zbędne. Zdaniem Wnioskodawcy decyzja Starosty

o uznaniu rekultywacji za zakończoną potwierdzi jedynie stan faktyczny, istniejący de facto przed wydaniem przez Starostę decyzji, a zaistniały w momencie złożenia wniosku o uznanie rekultywacji za zakończoną. Potwierdzeniem powyższej konkluzji Spółki jest charakter decyzji organu administracji publicznej (Starosty) o uznaniu rekultywacji za zakończoną, o której mowa w art. 22 ust. 1 pkt 4 UOGRiL (decyzje w sprawach rekultywacji i zagospodarowania określają (...)) uznanie rekultywacji gruntów za zakończoną).

W ocenie Spółki, nie ulega wątpliwości, iż decyzja ta stanowi jedynie formalne potwierdzenie zaistniałego w przeszłości stanu faktycznego tj. faktu zakończenia na danym terenie wszelkich prac związanych z rekultywacją. Powyższe oznacza, iż decyzja ta nie ma charakteru konstytutywnego. Ma natomiast charakter deklaratoryjny. Decyzja deklaratoryjna to decyzja, która nie tworzy, nie zmienia ani nie znosi istniejących stosunków prawnych. W związku z powyższym decyzja Starosty, potwierdzi zakończenie rekultywacji, które oczywiście miało miejsce jeszcze przed jej wydaniem. Tym samym decyzja ta nie może wyznaczać momentu, od którego zmianie ulegnie właściwa stawka podatku od nieruchomości. Nie czyni ona bowiem ze swej natury rekultywacji zakończoną – rekultywacja została zakończona w momencie osiągnięcia celu, a nie stwierdzenia jego realizacji przez organ administracji publicznej.

Tak również wskazano w wyroku NSA z dnia 11 stycznia 2019 r., sygn. II FSK 31/17, w którym sąd uznał, iż to nie decyzja ostateczna jako taka statuuje moment, w którym rekultywacja została zakończona, ale zaistniały stan faktyczny polegający na przywróceniu gruntom ich wartości użytkowych (faktyczne zakończenie rekultywacji). NSA wskazał również, że „decyzja o uznaniu rekultywacji gruntów za zakończoną jedynie stwierdza, że zamierzony cel został osiągnięty (...) dla celów podatku od nieruchomości decyzja wydana na podstawie art. 22 ust. 1 pkt 4 ustawy o ochronie gruntów rolnych i leśnych ma znaczenie dowodu w sprawie, który pozwala wiążąco stwierdzić, że proces rekultywacji gruntów został zakończony (został osiągnięty cel tego procesu), ale nie rozstrzyga jaki moment należy uznać za właściwy dla stwierdzenia, że grunty przestały być zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej.”

W powyższym wyroku NSA wskazano również, że na gruncie ustawy podatkowej znaczenie ma fakt zaprzestania wykorzystywania gruntu dla celów gospodarczych, a nie formalne zakończenie postępowania administracyjnego w przedmiocie rekultywacji. Tak również wskazano w wyroku WSA w Lublinie z dnia 25 marca 2020 r., sygn. I SA/Lu 10/20. Ponadto, w wyroku tym wskazano, że „jak zgodnie wskazuje się w judykaturze, decyzja o uznaniu rekultywacji za zakończoną stwierdza jedynie fakt, że zamierzony cel został osiągnięty. Nie jest ona jednak niezbędnym elementem stwierdzenia ukończenia prac rekultywacyjnych, a jedynie jednym z dowodów na tę okoliczność. Tym samym nie jest tak, jak wskazuje organ podatkowy, że dopiero z chwilą, gdy decyzja ta zostanie wydana i stanie się ostateczna, dochodzi do faktycznego zaprzestania wykonywania przez przedsiębiorcę działalności gospodarczej na gruntach objętych procesem rekultywacji, tj. że bez wydania takiej decyzji nie można w sposób wiążący stwierdzić, że cel rekultywacji został osiągnięty (przeczy temu m.in. pogląd wyrażony w wyroku NSA z dnia 23 lipca 2019 r. sygn. akt II FSK 2383/17)”.

Zatem, w ocenie Wnioskodawcy, za moment zakończenia faktycznych czynności rekultywacyjnych na danym terenie należy uznawać dzień złożenia wniosku do właściwego starosty o wydanie decyzji rekultywacyjnej.

Mając na uwadze powyższe, w szczególności wytyczne wskazane w Wyroku TK jak i orzeczeniach sądów administracyjnych wydanych na jego kanwie, Spółka uprawniona jest do zastosowania dla gruntów powydobywczych stawki pozostałej z przepisu art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. c UPiOL, od momentu faktycznego zakończenia rekultywacji, tj. od momentu złożenia wniosku do Starosty o wydanie decyzji o uznaniu rekultywacji za zakończoną, ponieważ są to grunty niewykorzystywane, które nie mogą być nawet potencjalnie wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej.

STANOWISKO ORGANU PODATKOWEGO

Burmistrz Gminy i Miasta Lwówek Śląski po wnikliwej analizie przedstawionego przez [REDAKTOWANE] opisu stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego stwierdza co następuje.

Stanowisko podatnika co do zapytania tj. 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 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (dalej: UPiOL) od momentu faktycznego zakończenia prac rekultywacyjnych, tj. od momentu złożenia wniosku do Starosty o wydanie decyzji o uznaniu rekultywacji za zakończoną jest nieprawidłowe.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 UPiOL opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane:

- 1) grunty;
- 2) budynki lub ich części;
- 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

W myśl art. 2 ust. 2 UPiOL opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają użytki rolne lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

Jak stanowi art. 2 ust. 3 UPiOL opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają również:

- 1) pod warunkiem wzajemności - nieruchomości będące własnością państw obcych lub organizacji międzynarodowych albo przekazane im w użytkowanie wieczyste, przeznaczone na siedziby przedstawicielstw dyplomatycznych, urzędów konsularnych i innych misji korzystających z przywilejów i immunitetów na mocy ustaw, umów lub zwyczajów międzynarodowych;
- 2) grunty pod wodami powierzchniowymi płynącymi, z wyjątkiem gruntów pod wodami jezior lub zbiorników sztucznych;
- 2a) grunty pod morskimi wodami wewnętrznymi;
- 3) nieruchomości lub ich części zajęte na potrzeby organów jednostek samorządu terytorialnego, w tym urzędów gmin, starostw powiatowych, urzędów związków metropolitalnych i urzędów marszałkowskich;

4) grunty zajęte pod pasy drogowe dróg publicznych w rozumieniu przepisów o drogach publicznych oraz zlokalizowane w nich budowle - z wyjątkiem związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż utrzymanie dróg publicznych lub eksploatacja autostrad płatnych.

Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 1 UPiOL, podstawę opodatkowania stanowi: dla gruntów – powierzchnia.

Stosownie do art. 3 ust. 1 pkt 1 UPiOL, podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych, z zastrzeżeniem ust. 3.

Z opisu sprawy wynika, że [REDAKTOWANE] posiada tytuł prawny do posiadanych przez niego gruntów oraz jest podatnikiem podatku od nieruchomości. Wnioskodawca nie prowadzi innej działalności niż działalność gospodarcza. Zakres działalności Spółki określony jest w KRS, a przedmiotowe działki pozostają majątkiem podatnika i stanowią część prowadzonego przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 55¹ Kodeksu cywilnego. Bezspornym pozostaje, że proces rekultywacji dla wnioskodawcy jest nieodłącznym elementem jego działalności gospodarczej polegającym na przywracaniu uprzednio eksploatowanym gruntom charakteru rolnego lub leśnego.

W ujęciu klasyfikacji podatkowej zagadnienie wykorzystywania nieruchomości w działalności gospodarczej, tak w ujęciu faktycznym albo potencjalnym jest szczegółowo analizowane w bogatej literaturze teoretyczno-prawnej i administratywistycznej oraz samym orzecznictwie. Namiastkę linii orzeczniczej, w tym przedmiotowe orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego przytoczył wnioskodawca.

Jednakowoż należy wskazać, że dla organu momentem obiektywnie przesądzającym moment zakończenia rekultywacji jest ostateczna decyzja starosty wydana na podstawie art. 22 ust 1 pkt 4 ustawy z dnia 3 lutego 1995 r. o ochronie gruntów rolnych i leśnych. Przedstawione stanowisko znajduje oparcie w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego, sygn. akt II FSK 667/17 z dnia 26.02.2023 r., który stanowi, że „zakończenie rekultywacji gruntów stwierdzone jest decyzją starosty wydaną na podstawie art. 22 ust 1 pkt 4 ustawy z dnia 3 lutego 1995 r. o ochronie gruntów rolnych i leśnych”. Sąd w w/w wyroku podkreśla, że do czasu zakończenia rekultywacji stwierdzonej ostateczną decyzją właściwego organu administracyjnego, grunty te są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, a także faktycznie zajęte na jej prowadzenie. Zdaniem Sądu, co Organ w pełni popiera, dopiero ostateczna decyzja starosty ma fundamentalne znaczenie jako obiektywne i formalne potwierdzenie zakończenia rekultywacji gruntów. Tożsamy pogląd można dostrzec w wyroku NSA z dnia 06.12.2017 r. (II FSK 291/15), który wskazuje, że działalność gospodarcza w zakresie wydobywania kopalin obejmuje również rekultywację gruntów po wyczerpaniu złoża. Grunty są faktycznie zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej do momentu wydania ostatecznej decyzji starosty. Z powyższego należy wyprowadzić wniosek, że złożenie samego wniosku do starosty o wydanie decyzji o uznanie rekultywacji za zakończoną nie przesądza o zakończeniu procesu rekultywacyjnego. Zrekultywowana nieruchomość podlega ocenie w zakresie prawidłowości jej wykonania, stąd też formalne jej

zakończenie należy połączyć z ostateczną decyzją wydaną na podstawie art. 22 ust 1 pkt 4 ustawy z dnia 3 lutego 1995 r. o ochronie gruntów rolnych i leśnych.

Niezależnie od powyższego wskazać też należy, że faktyczne zakończenie prac rekultywacyjnych w ujęciu złożenia wniosku nie powoduje, że w ewidencji następuje zmiana klasyfikacji z użytków kopalnych na użytki rolne. Zmianę klasyfikacji gruntów po otrzymaniu decyzji uznającej rekultywację za zakończoną determinować będzie złożenie wniosku do Starosty o zmianę klasyfikacji w ewidencji gruntów i budynków. Zdaniem Organu w dalszym ciągu grunty te podlegać będą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości stawką jak dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Po stronie Organu dopiero zmiana zapisów w ewidencji przez Starostę dotycząca przedmiotowych nieruchomości stanowić będzie podstawę do zmiany zasad ich opodatkowania.

Na podstawie art. 21 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne, podstawę wymiaru podatków i świadczeń czy oznaczania nieruchomości w księgach wieczystych stanowią dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków. Oznacza to, że wspomniana ewidencja jest dokumentem urzędowym, na podstawie którego organ podatkowy określa powierzchnię i rodzaj przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Przenosząc powyższe do przedmiotu niniejszej interpretacji Organ wyjaśnia dalej, że decyzję Starosty o zakończeniu rekultywacji stwierdzającej osiągnięcie zamierzonego celu rekultywacji i prawidłowość przeprowadzenia jej procesu należy zsynchronizować z klasyfikacją gruntów w ewidencji gruntów i budynków. Grunt zrekultywowany powinien być więc sklasyfikowany w ewidencji gruntów jako użytek rolny lub las, a nie np. jako K – użytki kopalne. Wówczas to grunt sklasyfikowany w ewidencji jako użytek rolny po zakończeniu rekultywacji nie jest stricte zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej, a przez to powinien być opodatkowany podatkiem rolnym od początku miesiąca następującego po miesiącu, w którym zakończono prace rekultywacyjne. Samo wydanie decyzji o zakończeniu rekultywacji stwierdza jedynie, że grunt został zrekultywowany.

Wobec powyższego, stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku jest nieprawidłowe.

Niniejsza interpretacja dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę oraz stanu prawnego obowiązującego w dniu jej wydania.

P O U C Z E N I E

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 we Wrocławiu, ul. Św. Mikołaja 78 – 79,

50-126 Wrocław, w dwóch egzemplarzach (art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi Dz. U. 2023 r. poz. 259) w terminie 30 dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy).

Jednocześnie zgodnie z art. 57a ww. ustawy, 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 organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy.), na adres: Burmistrz Gminy i Miasta Lwówek Śląski, Al. Wojska Polskiego 25A, 59 – 600 Lwówek Śląski.

Interpretacja indywidualna, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, jest niezwłocznie zamieszczana w Biuletynie Informacji Publicznej Gminy i Miasta Lwówek Śląski.

/-/ Burmistrz Gminy i Miasta Lwówek Śląski
Mariola Szczęsna