

**Burmistrz Strzelec Opolskich**  
**Plac Myśliwca 1,**  
**47 - 100 Strzelce Opolskie**

FP.310. 2.2023

(...)  
**ul. (...)**

reprezentowana przez:  
(...)

**adres elektroniczny na platformie e-PUAP:**  
(...)

### **INTERPRETACJA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO**

Burmistrz Strzelec Opolskich, działając na podstawie art. 14j § 1 i § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2651 ze zm.)

#### **postanawia**

**uznać za nieprawidłowe stanowisko wskazane we wniosku złożonym przez Spółkę (...) z siedzibą w (...) reprezentowanej przez (...) w dniu 22.05.2023 r. o interpretację przepisów prawa podatkowego, dotyczące art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 70), zgodnie z którym:**

**grunty poeksploatacyjne podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości stawką pozostałą, o której mowa w przepisie art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. c UPiOL, od momentu faktycznego zakończenia prac rekultywacyjnych.**

#### **UZASADNIENIE**

Spółka (...) z siedzibą w (...) reprezentowana przez (...) w dniu 22.05.2023 r. zwróciła się do Burmistrza Strzelec Opolskich z wnioskiem o wydanie w jej indywidualnej sprawie interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości w sprawie przedstawionego we wniosku stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego.

#### **Stan faktyczny/zdarzenie przyszłe przedstawione przez podatnika:**

Wnioskodawca jest spółką prawa handlowego będącą podatnikiem podatku od nieruchomości. Zgodnie z wpisem w Krajowym Rejestrze Sądowym, przedmiotem jego działalności jest m.in. produkcja cementu (PKD 23.51.Z) oraz wydobywanie kamieni ozdobnych oraz kamienia dla potrzeb budownictwa, skał wapiennych, gipsu, kredy i łupków (PKD 08.11.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 1995 r. o ochronie gruntów rolnych i leśnych (dalej: Ustawa o ochronie gruntów, UOGRiL). 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 próchnicotwórczych, 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 koszty uzyskania przychodów. Spółka nie będzie na zrekultywowanych gruntach prowadziła jakiegokolwiek działalności gospodarczej, w szczególności innej niż dotychczasowa. Spółka jest użytkownikiem wieczystym gruntów, na których znajduje się Kopalnia Wapienia „Strzelce Opolskie” (dalej: Kopalnia). Działki gruntów sklasyfikowane są jako „K” – użytki kopalne.

**W związku z przedstawionym wyżej opisem stanu faktycznego, Wnioskodawca zwrócił się do organu podatkowego z następującym 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 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (dalej: UPiOL) od momentu faktycznego zakończenia prac rekultywacyjnych?

Zdaniem Wnioskodawcy, grunty poeksploatacyjne podlegają opodatkowaniu stawką pozostałą, o której mowa w przepisie art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. c UPiOL, od momentu faktycznego zakończenia prac rekultywacyjnych.

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. Spółka wskazuje, 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. Spółka podnosi, iż 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.

Wnioskodawca podkreśla, 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 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.

Spółka podsumowała stwierdzając, iż 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.

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, Spółka przypomina, iż 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 (szczełgółowa), 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, zdaniem Spółki, znajduje potwierdzenie w jednym z najnowszych wyroków NSA z dnia 25 maja 2022 r., sygn. III FSK 621/21, zgodnie z którym „Jak

twierdzi skarżąca, sporne grunty nabyła wyłącznie w celu wydobywania piasku, czyli do prowadzenia działalności gospodarczej w zakresie wydobywania kopalin, a po wyczerpaniu złoża niemożliwe było prowadzenie na nich dotychczasowej działalności gospodarczej, dlatego stały się one zbyteczne. Zgodnie z obowiązującymi przepisami skarżąca zobowiązana była, po wyczerpaniu złoża, 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 zrekultywowanych 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 (przeciwy 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.

**Po dokonaniu analizy stanu faktycznego przedstawionego przez podatnika, Burmistrz Strzelec Opolskich stwierdza, iż powyższe stanowisko Spółki jest nieprawidłowe z następujących powodów:**

Mając na uwadze przedstawiony stan faktyczny należy w pierwszej kolejności odnieść się do rozumienia definicji sformułowanej w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., a następnie oceny w tym kontekście poprawności zaprezentowanego przez Spółkę stanowiska.

Na samym wstępie 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 wskazanych we wniosku 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.<sup>1</sup> 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.<sup>2</sup> Będąc związanym stanem faktycznym przedstawionym we wnioskach o interpretację należy przyjąć, że na gruntach Spółki 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 przedmiotu, jak i w orzecznictwie, na tym tle ukształtował się w zasadzie jednolity pogląd, wedle którego związek,

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

<sup>2</sup> Zob. L. Eteł, R. Dowgier, G. Liszewski, B. Pahl, Podatki i opłaty lokalne. Komentarz, Warszawa 2020, s. 263.

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. 55<sup>1</sup> ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny<sup>3</sup>. Zgodnie z tym przepisem przedsiębiorstwo jest zorganizowanym zespołem składników niematerialnych i materialnych przeznaczonym do prowadzenia działalności gospodarczej, obejmującym w szczególności własność nieruchomości.<sup>4</sup> Zatem jak wskazał WSA w Łodzi w wyroku z dnia 21 października 2008 r.<sup>5</sup> 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 13/15<sup>6</sup> oraz SK 39/19<sup>7</sup>. 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.

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.<sup>8</sup> 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”.<sup>9</sup> 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.<sup>10</sup>, wskazuje się, że określenie „niewykorzystywanych i niemogących być potencjalnie wykorzystywanymi do prowadzenia działalności gospodarczej” należy odnieść tylko do sytuacji nadzwyczajnych, gdy nieruchomość

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

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

<sup>5</sup> I SA/Łd 242/08, LEX nr 498183.

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

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

<sup>8</sup> 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.

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

<sup>10</sup> III FSK 4061/21, LEX nr 3285503.

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.<sup>11</sup>

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. 55<sup>1</sup> 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 środkach 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.<sup>12</sup> 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 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 przyjmemy, że odnosi się ona do podmiotów prowadzących obok działalności gospodarczej inny rodzaj działalności.<sup>13</sup> **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 wiązanie z działalnością gospodarczą podatnika.<sup>14</sup>

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

<sup>12</sup> Wyrok NSA z dnia 4 marca 2021 r. (III FSK 895/21), ONSAiWSA 2021/4/67.

<sup>13</sup> 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.).

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

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. 55<sup>1</sup> 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 czyjś korzyść”.<sup>15</sup> **Przeznaczenie na działalność gospodarczą nie musi się więc w każdym przypadku wiązać z faktycznym 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 pokopalniane 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.**<sup>16</sup> 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.<sup>17</sup> oraz z dnia 29 marca 2022 r.<sup>18</sup>, 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. 55<sup>1</sup> 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.

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.”

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

<sup>16</sup> L. Etel, Co wynika ..., op. cit.

<sup>17</sup> III FSK 4061/21, LEX nr 3285503.

<sup>18</sup> III FSK 4086/21, LEX nr 3341661.

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 samodzielnią 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 PKD 23.51.Z – produkcja cementu oraz działalność pozostałą m.in. o kodzie PKD 08.11.Z – wydobywanie kamieni ozdobnych oraz kamienia dla potrzeb budownictwa, skał wapiennych, gipsu, kredy i łupków. Ze stanu faktycznego wskazanego we wnioskach 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.

Odnosząc powyższe rozważania do stanu faktycznego wynikającego z przedmiotowego wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, w ocenie tutejszego organu podatkowego, 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 górnicze<sup>19</sup> 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 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.**<sup>20</sup> W doktrynie jednoznacznie wskazuje się, że proces rekultywacji jest nieodłącznym elementem działalności gospodarczej polegającym na przywróceniu gruntom charakteru rolnego lub leśnego.<sup>21</sup> W związku z tym właściciel rekultywowanego gruntu jest

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

<sup>20</sup> 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.

<sup>21</sup> 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.

zobowiązany płacić podatek od nieruchomości wg stawek najwyższych do czasu zakończenia rekultywacji.

Stanowisko to jest też dobrze i całościowo zaprezentowane m.in. w wyroku NSA z dnia 4 kwietnia 2019 r.<sup>22</sup>, gdzie w sposób klarowny zostały wskazane zasady opodatkowania takich gruntów. Sąd na tle analizy ustawy o ochronie gruntów rolnych i leśnych wywiódł, że działania podejmowane w ramach rekultywacji gruntów poeksploatacyjnych są częścią składową działalności gospodarczej w zakresie wydobywania kopalin. W konsekwencji rekultywowane grunty powinny być opodatkowane podatkiem od nieruchomości według stawek właściwych dla gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków (art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l.). Identyczny pogląd zaprezentował także NSA w wyroku z dnia 15 marca 2017 r.<sup>23</sup>

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 wyłącznie wtedy, gdy grunty są niewykorzystywane i nie mogą być potencjalnie wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej. Tymczasem, jak 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 wyroku NSA z dnia 16 kwietnia 2020 r.<sup>24</sup> *„Majtkowy 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 – celem rekultywacji jest przywrócenie zdegradowanemu terenowi użytkowej zdolności oraz umożliwienie jego dalszego zagospodarowania. Nie jest więc *ipso iure* wykluczone prowadzenie na takich zrehabilitowanych 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.<sup>25</sup> 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.<sup>26</sup>, 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

<sup>22</sup> II FSK 1021/17, LEX nr 2770528.

<sup>23</sup> II FSK 437/15, LEX nr 2282014.

<sup>24</sup> II FSK 2320/19, LEX nr 3031134.

<sup>25</sup> II FSK 1524/18, LEX nr 3114019.

<sup>26</sup> III FSK 621/21, LEX nr 3371259.

przedmiotu podnosi się, że wyrok TK w sprawie SK 39/19 nie prowadzi do zmiany stanu prawnego w tym zakresie.<sup>27</sup> 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 związany przy jej wydaniu, „Spółka jest w posiadaniu gruntów, na których **znajduje się** złożo kruszywa naturalnego”.

**W świetle powyższych ustaleń organ podatkowy stwierdza, iż stanowisko Spółki (...) przedstawione we wniosku o wydanie w indywidualnej sprawie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczące art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 70), zgodnie z którym grunty poeksploatacyjne podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości stawką pozostałą, o której mowa w przepisie art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. c UPiOL, od momentu faktycznego zakończenia prac rekultywacyjnych, jest nieprawidłowe.**

**Wobec powyższego, przedmiotowe grunty należące do Spółki (...), w przedstawionym stanie faktycznym, należy traktować jako grunty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a tym samym podlegające opodatkowaniu według stawek podatku od nieruchomości ustalonych uchwałą rady gminy na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a w/w ustawy.**

Interpretacja dotyczy zaistniałego stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego przedstawionego przez wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia.

Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą, stwierdzeniem jej wygaśnięcia lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

Zastosowanie się do interpretacji ogólnej przed jej zmianą nie może szkodzić temu, kto się do niej zastosował, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

W zakresie związanym z zastosowaniem się do interpretacji, która uległa zmianie, której wygaśnięcie stwierdzono, lub interpretacji nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, a postępowanie wszczęte w tych sprawach umarza się oraz nie nalicza się odsetek za zwłokę.

W przypadku gdy skutki podatkowe związane ze zdarzeniem, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji, miały miejsce przed opublikowaniem interpretacji ogólnej lub przed doręczeniem interpretacji indywidualnej, zastosowanie się do tej interpretacji nie zwalnia z obowiązku zapłaty podatku.

Niniejsza interpretacja zawierająca opis stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego z wniosku o wydanie interpretacji, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, zostanie niezwłocznie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

Na niniejszą interpretację przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu, po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu lub podjęciu innej czynności - do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 w/w ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi - Dz. U. z 2023 r. poz. 259 ze zm.).

Skargę wnosi się w dwóch egzemplarzach (art. 47 w/w ustawy), w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania

---

<sup>27</sup> R. Dowgier, „Względy techniczne” reaktywacja, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2023, nr 4.

(art. 53 § 2 w/w ustawy). Skargę do sądu administracyjnego wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 w/w ustawy).

**BURMISTRZ**

**Tadeusz Goc**

/podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/