

Wyrok z dnia 8 maja 2003 r.

III RN 71/02

Opodatkowanie gruntów rolnych i leśnych podatkiem od nieruchomości wymaga stwierdzenia, że grunty te nie są objęte przepisami o podatku rolnym i przepisami o podatku leśnym albo że są objęte tymi przepisami i równocześnie są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż rolnicza lub leśna.

Przewodniczący SSN Kazimierz Jaśkowski, Sędziowie SN: Jerzy Kwaśniewski, Andrzej Wróbel (sprawozdawca).

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 8 maja 2003 r sprawy ze skargi Cementowni O. Spółki Akcyjnej na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w O. z dnia 14 grudnia 2000 r. [...] w przedmiocie podatku od nieruchomości za 1998, 1999 i 2000 rok, na skutek rewizji nadzwyczajnej wniesionej przez Rzecznika Praw Obywatelskich od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 30 października 2001 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok i przekazał sprawę Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie do ponownego rozpoznania.

U z a s a d n i e n i e

Samorządowe kolegium odwoławcze w O. decyzją z dnia 14 grudnia 2000 r. utrzymało w mocy decyzję przewodniczącego zarządu gminy Czernice B. [...] określającą dla skarżącej wysokość podatku od nieruchomości wraz z odsetkami za lata 1998 - 2000 (od nieruchomości zakupionych przez skarżącą na terenie gminy w miesiącu kwietniu 1998 roku). Ogólna powierzchnia zakupionych gruntów wynosi 21,51 ha, z czego 7,64 ha stanowią użytki rolne, a 13,87 ha las, dla którego opracowany jest plan urządzenia lasu. Podatek od nieruchomości organ gminy wyliczył biorąc za podstawę grunty stanowiące użytki rolne. Samorządowe kolegium odwoławcze utrzymując zaskarżoną decyzję w mocy ustaliło, że organ gminy właściwie zakwalifi-

kował grunty do opodatkowania. Zdaniem bowiem samorządowego kolegium odwoławczego, jedynym kryterium zakwalifikowania gruntów do kategorii gruntów związanych z działalnością gospodarczą jest fakt posiadania ich przez przedsiębiorcę.

Wniosek taki oparto na treści art. 5 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1996 r. o podatkach i opłatach lokalnych, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 1997 r.

Niesłuszny zatem jest - w przekonaniu kolegium - zarzut skarżącej, że przedmiotowe grunty powinny być objęte podatkiem rolnym, ponieważ zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych także grunty objęte przepisami o podatku rolnym lub leśnym, związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza lub leśna, podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Zdaniem organu, bez znaczenia w sprawie określenia podatku od nieruchomości jest zatem fakt użyczenia przedmiotowych gruntów osobie fizycznej, gdyż podatnikiem jest właściciel gruntu i to na nim ciąży obowiązek podatkowy.

W skardze do Naczelnego Sądu Administracyjnego podniesiono w szczególności, że jedynie grunty objęte przepisami o podatku rolnym wykorzystywane faktycznie do działalności gospodarczej innej niż rolnicza lub leśna podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. W sytuacji zaś, gdy grunty te nie są wykorzystywane do innej niż rolnicza lub leśna działalności gospodarczej, podlegają opodatkowaniu podatkiem rolnym. Wskazano też, że w katalogu gruntów związanych z działalnością gospodarczą, zamieszczonym w art. 5 ust. 3 pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych ustawodawca wyróżnił grunty wyłączone na cele nierolnicze lub nieleśne: a) na skutek prowadzonej działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza lub leśna albo na podstawie ostatecznej decyzji administracyjnej, b) do czasu przywrócenia tym gruntom charakteru rolniczego lub leśnego. Gdyby wolą ustawodawcy było zakwalifikowanie do opodatkowania podatkiem od nieruchomości wszystkich gruntów będących w posiadaniu przedsiębiorcy we wspomnianej definicji nie wskazałoby przykładowo rodzajów gruntów, a w tym wyłączonych na cele nierolnicze lub nieleśne na skutek prowadzonej działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza lub leśna albo na podstawie ostatecznej decyzji administracyjnej; do czasu przywrócenia im charakteru rolniczego lub leśnego.

Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokiem z dnia 30 października 2001 r. [...] oddalił skargę. W ocenie Sądu, skarga nie zasługuje na uwzględnienie, bowiem przedstawiona w niej argumentacja nie uwzględnia treści uregulowania wprowadzonego przepisem art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokal-

nych. Stanowi on, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają także grunty objęte przepisami o podatku rolnym lub leśnym, związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza lub leśna. W związku z tym, powinien być rozpatrzony przepis art. 5 ust. 3 pkt 3 powołanej ustawy, wskazujący jedną z kategorii „gruntów związanych z działalnością gospodarczą”, a mianowicie tereny, na których są lub mają być realizowane zadania inwestycyjne. W świetle zgromadzonego w aktach sprawy materiału dowodowego oraz poczynionych w sprawie, ujawnionych w uzasadnieniach kwestionowanych decyzji, ustaleń organów podatkowych, nie może być wątpliwości co do tego, iż będące własnością skarżącego podmiotu grunty odpowiadają formule ujętej w powołanym przepisie art. 5 ust. 3 pkt 3 ustawy. Sąd podkreślił w szczególności, że w akcie notarialnym określono cel nabycia gruntów, a mianowicie „pod potrzeby żwirowni”, zakup ten poprzedzono badaniami rozpoznawczymi, co potwierdza uzyskana 3 listopada 1997 r. koncesja na poszukiwanie i rozpoznawanie złóż kruszywa oraz - co nie mniej ważne - zakupu dokonał podmiot zajmujący się działalnością gospodarczą (przedsiębiorca). Fakty te, w ocenie Sądu, podważają twierdzenia strony skarżącej, a tym samym - w konfrontacji z wyjaśnieniami organów podatkowych - nakazują uznać je za bezzasadne.

Rzecznik Praw Obywatelskich w rewizji nadzwyczajnej do powyższego wyroku zarzucił rażące naruszenie prawa materialnego przez błędną wykładnię i zastosowanie art. 3 ust. 1 pkt 4 oraz art. 5 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, polegające na opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości gruntów, będących w posiadaniu przedsiębiorcy, na których nadal prowadzona jest działalność rolnicza, o której mowa w art. 3 ust. 2 ustawy.

Sprawa ma - w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich - precedensowy charakter, bowiem od 1 stycznia 1997 r. ustawodawca wprowadził w art. 5 ust ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nowe pojęcie „gruntu związanego z działalnością gospodarczą”. Są to „grunty zabudowane i niezabudowane będące w posiadaniu przedsiębiorcy, a w szczególności...” W drugim członie tej definicji ustawodawca przykładowo wylicza kategorie tych gruntów. Są to np. grunty pod budynkami produkcyjnymi, magazynowymi, administracyjnymi, socjalnymi, hotelowymi; grunty pod budowlami i urządzeniami; grunty zajęte na drogi wewnętrzne i place manewrowe lub składowe, zieleńce oraz tereny pod zadania inwestycyjne; grunty wyłączone na cele nierolnicze i nieleśne. Według Rzecznika Praw Obywatelskich, od 1 stycznia 1997 r. fakt posiadania nieruchomości gruntowej przez przedsiębiorcę stał się nadrzędnym

kryterium jej kwalifikowania do gruntów związanych z działalnością gospodarczą. Stanowisko to jest korzystne dla budżetów gmin, bowiem do końca 1996 r. opodatkowanie gruntów będących w posiadaniu przedsiębiorcy wyższą stawką podatku od nieruchomości mogło mieć miejsce jedynie wówczas, gdy służyły prowadzonej działalności gospodarczej. Posiadanie gruntu nie było zatem jedynym kryterium opodatkowania go wyższą stawką podatku. Grunty będące we władaniu podmiotu, niesłużące prowadzonej działalności gospodarczej, mogły być opodatkowane niższą stawką podatku od nieruchomości jako „grunty pozostałe”. Ponadto organ podatkowy każdorazowo ustalał związek nieruchomości z prowadzoną działalnością gospodarczą. W stosunku do poprzednio obowiązującej regulacji nastąpiło zatem znaczne rozszerzenie zakresu pojęciowego „gruntów związanych z działalnością gospodarczą”. Intencją ustawodawcy było, jak wynika z brzmienia omawianego przepisu, uznanie jako związanych z działalnością gospodarczą wszystkich gruntów należących do przedsiębiorcy.

Rzecznik Praw Obywatelskich podniósł, że taka konstrukcja, zdaniem przedstawicieli doktryny, posiada mankamenty. Została ona sformułowana w oparciu o analizę tylko ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W posiadaniu przedsiębiorcy mogą bowiem znajdować się także grunty rolne i leśne, a więc punktem wyjścia do poprawnej klasyfikacji gruntów na potrzeby opodatkowania jest ustalenie czy grunty takie wykorzystywane dla celów rolnych i gospodarki leśnej nie podlegają przepisom ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 94, poz. 431 ze zm.) czy też przepisom ustawy z dnia 28 września 1991 r. o lasach (jednolity tekst: Dz.U. z 20 00 r. Nr 56, poz. 679 ze zm.), gdzie uregulowany jest podatek leśny. Pogląd taki został wyrażony w uchwale składu pięciu sędziów NSA z dnia 2 kwietnia 2001 r. (sygn. akt FPK 3/00). Teza tej uchwały - w ocenie przedstawicieli doktryny - zasługuje na aprobatę, bowiem przynosi ostateczne i jednoznaczne rozstrzygnięcie interpretacji pojęcia „grunty związane z działalnością gospodarczą”. W uchwale stwierdzono, że rozpoznanie konkretnej sprawy musi być poprzedzone ustaleniem, czy przedmiotowe grunty nie są objęte tymi przepisami, tzn. czy nie spełniają jednego z kryteriów przepisu art. 3 ust. 1 pkt 4, uzasadniającego opodatkowanie podatkiem od nieruchomości, bo analiza art. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych przeprowadzona w oderwaniu od innych przepisów tej ustawy może prowadzić do błędnych wniosków.

Rzecznik Praw Obywatelskich podkreślił, że teza ta znalazła akceptację doktryny, która również stoi na stanowisku, że punktem wyjścia do poprawnej klasyfikacji gruntów będących we władaniu przedsiębiorcy na potrzeby opodatkowania jest art. 3 ust. 1 pkt 3 i 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zgodnie z postanowieniami zawartymi w tym przepisie opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają: pkt 3 - „grunty nie objęte przepisami o podatku rolnym lub leśnym”, pkt 4 - „grunty objęte przepisami o podatku rolnym lub leśnym związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż rolnicza lub leśna”.

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, z reguły zawartej w przytoczonych przepisach jednoznacznie wynika, że podatkowi od nieruchomości podlegają jedynie grunty nieobjęte podatkiem rolnym lub leśnym. Za grunty objęte przepisami o podatku leśnym należy uznać grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów jako las (symbol „Ls”), natomiast za grunty objęte przepisami o podatku rolnym uważa się grunty wchodzące w skład gospodarstwa rolnego w rozumieniu art. 1 ust. 2 ustawy o podatku rolnym. Gospodarstwem rolnym jest obszar użytków rolnych, gruntów pod stawami oraz sklasyfikowanych w operatach ewidencyjnych jako użytki rolne gruntów pod zabudowaniami związanymi z prowadzeniem tego gospodarstwa, o łącznej powierzchni użytków rolnych przekraczających 1 ha lub o powierzchni użytków rolnych przekraczających 1 ha przeliczeniowy, stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu osoby fizycznej lub osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej. Z przytoczonej definicji wynika także, że obowiązujący stan prawny nie wyklucza, aby przedsiębiorcy byli właścicielami gospodarstwa rolnego i w związku tym nie ma podstaw do twierdzenia, że nabycie gruntów rolnych przez przedsiębiorcę skutkuje tym, że grunty te nie stanowią gospodarstwa rolnego, a w efekcie powinny być opodatkowane podatkiem od nieruchomości.

W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich, podstawowym kryterium uznania gruntów za gospodarstwo rolne jest zatem powierzchnia określona mianem normy obszarowej, a nie - jak stwierdził Sąd w kwestionowanym orzeczeniu - „wykorzystanie gruntu w przyszłości”. Zasadnicze znaczenie przy rozstrzyganiu czy grunt rolny podlega podatkowi rolnemu ma stwierdzenie, czy grunt ten nie jest zajęty na prowadzenie innej działalności gospodarczej niż rolnicza. Jeżeli nie jest zajęty i spełnia normę obszarową, to podlega temu podatkowi. Rzecznik podkreślił, że w kontekście uregulowań ustawy o podatku rolnym nie ma znaczenia, czy w danym momencie na tym gruncie jest prowadzona działalność rolnicza. Dopuszcza się w niej możliwość

zaprzestania tej działalności na gruntach gospodarstwa rolnego. Potwierdza to brzmienie art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku rolnym, gdzie uregulowane jest zwolnienie gruntów niewykorzystywanych do działalności rolniczej. Tak więc użytki rolne spełniające normę obszarową są gruntami gospodarstwa rolnego nawet wówczas, gdy nie są wykorzystywane do prowadzenia działalności rolniczej.

Rzecznik Praw Obywatelskich wskazał, że w ustawie o podatku rolnym nie stawia się też warunku złożenia oświadczenia przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą w momencie nabycia użytków rolnych, że będą one wykorzystywane do prowadzenia działalności rolniczej. Z jej przepisów wynika jedynie, że użytki rolne muszą mieć więcej niż 1 ha i nie mogą być zajęte na prowadzenie innej działalności gospodarczej niż rolnicza. Nie można także pominąć treści art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zgodnie z którym grunty objęte przepisami o podatku leśnym lub rolnym podlegają podatkowi od nieruchomości, gdy związane są z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż rolnicza lub leśna. W przepisie tym wyraźnie jest mowa o prowadzeniu na tych gruntach działalności gospodarczej. Chodzi tu zatem o faktyczne wykorzystywanie tego gruntu do prowadzenia działalności, a nie tylko możliwość prowadzenia działalności gospodarczej.

W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich, sam fakt posiadania koncesji do prowadzenia działalności gospodarczej nie oznacza, że działalność ta jest prowadzona. Jeżeli na gruntach będących we władaniu przedsiębiorcy prowadzona jest działalność w jakiegokolwiek formie, np. przygotowuje on teren pod inwestycje, zaczął budowę, składowe materiały, to wówczas stają się one związane z prowadzeniem działalności gospodarczej i w efekcie podlegają podatkowi od nieruchomości. Natomiast w przypadku, gdy na tych gruntach nie jest prowadzona działalność gospodarcza, np. leżą one odłogiem lub są wykorzystywane do prowadzenia działalności rolniczej, przy czym nie ma znaczenia, kto tę działalność prowadzi, czy były właściciel, czy obecny, czy też inna osoba - to nie ma podstaw do traktowania ich jako związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Na tych gruntach nie jest prowadzona po prostu żadna działalność gospodarcza, a zatem nie mogą one podlegać podatkowi od nieruchomości.

Rzecznik Praw Obywatelskich podkreślił, że ustawa o podatku rolnym nie wyklucza, by podatnikami podatku rolnego - oprócz osób fizycznych - były osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej (art. 3 ust. 1 ustawy o podatku rolnym). Obowiązujący stan prawny nie wyklucza, aby przedsię-

biorca był podatnikiem podatku rolnego, jeżeli posiada gospodarstwo rolne spełniające ustawowe kryteria, a więc posiada grunt o powierzchni powyżej 1 ha, na którym prowadzona jest działalność rolnicza. Ustawa nie stawia wymogu, by działalność rolnicza była prowadzona przez właściciela gruntu, albowiem dla wymiaru podatku rolnego nie ma znaczenia, kto i na jakiej podstawie prowadzi gospodarstwo rolne, skoro obowiązek podatkowy ciąży na właścicielu gruntu. Nie może mieć też znaczenia fakt, że właścicielem gruntu podlegającemu opodatkowaniu jest przedsiębiorca, który wprowadzie prowadzi działalność gospodarczą określoną w statucie, ale nie na tym gruncie, na którym prowadzi działalność rolniczą, a zatem wykorzystuje go zgodnie z przeznaczeniem. Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości gospodarstwa rolnego stałoby się możliwe dopiero w momencie, gdyby Cementownia rozpoczęła działalność gospodarczą na tym gruncie. Podobnie sytuacja przedstawia się z podatkiem leśnym. Lasem, w rozumieniu ustawy o lasach, jest grunt o zwartej powierzchni o co najmniej 0,10 ha pokryty roślinnością leśną. Podstawa opodatkowania podatkiem leśnym nie jest jednolita i zależy o rodzaju lasu oraz istnienia lub braku odpowiedniej dokumentacji lasu - tzw. „planu urządzenia lasu” lub „uproszczonego planu lasu”. Plan urządzenia lasu to podstawowy dokument gospodarki leśnej opracowany dla określonego obiektu zawierający opis i ocenę stanu lasu oraz cele, zadania i sposoby prowadzenia gospodarki leśnej. Skarżąca posiada taki plan urządzenia lasu i jak na razie realizuje ustalone w nim zadania.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna ma usprawiedliwione podstawy. Trafny jest zarzut rażącego naruszenia zaskarżonym wyrokiem przepisu art. 3 ust. 1 pkt 3 i 4 oraz art. 5 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Przepisy te, czego nie dostrzegł Naczelny Sąd Administracyjny, mają różny przedmiot regulacji, a mianowicie przepis art. 3 ustawy określa przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości, zaś przepis art. 5 ust. 3 zawiera upoważnienie dla rady gminy do określenia stawek podatku od nieruchomości. W związku z tym, w konkretnym stanie faktycznym, konieczne jest uprzednie dokonanie wykładni i zastosowanie przepisu art. 3 ustawy celem ustalenia, czy dany grunt podlega podatkowi od nieruchomości, aby w razie pozytywnej odpowiedzi stwierdzić, którą z wymienionych w art. 5 stawek podatku należy stosować w odniesieniu do danego gruntu podlegającego opodatkowaniu.

Przepis art. 5 ustawy nie określa bowiem przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Zgodnie z przepisem art. 3 ust. 1 pkt 3 i 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 1997 r. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają między innymi grunty nieobjęte przepisami o podatku rolnym lub leśnym oraz grunty objęte przepisami o podatku rolnym lub leśnym, związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza lub leśna. Nie ma zatem wątpliwości, że opodatkowanie podatkiem od nieruchomości gruntów rolnych i leśnych wymaga bezspornego stwierdzenia, że grunty te nie są objęte przepisami o podatku rolnym i przepisami o podatku leśnym albo są objęte tymi przepisami i zarazem związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż rolnicza lub leśna. W obu tych przypadkach konieczna jest wykładnia i zastosowanie odpowiednich przepisów ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym oraz ustawy z dnia 28 września 1991 r. o lasach, jednakże w drugim przypadku niezbędne jest dodatkowe ustalenie, a mianowicie, czy dane grunty objęte tymi przepisami są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż rolnicza lub leśna. Z kolei przy ocenie, czy grunty objęte przepisami o podatku rolnym lub leśnym są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza lub leśna, konieczne jest w pierwszym rzędzie ustalenie, że grunty te nie są związane z prowadzeniem działalności rolniczej lub działalności leśnej, przy czym oba te rodzaje działalności są zdefiniowane w przepisie art. 3 ust. 2 i 3 ustawy. W razie zatem wykazania, że grunty objęte przepisami o podatku rolnym lub leśnym nie są związane z prowadzeniem działalności rolniczej lub leśnej w rozumieniu tych przepisów, można rozważać, czy grunty te są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej i na tej podstawie stwierdzić, czy grunty te podlegają podatkowi od nieruchomości. Ustalenie natomiast, że grunty podlegające podatkowi rolnemu lub leśnemu są związane z prowadzeniem działalności rolniczej lub leśnej w rozumieniu art. 3 ust. 2 i 3 ustawy, wyklucza podleganie tych gruntów temu podatkowi.

W ocenie Sądu Najwyższego dla celów ustalenia, czy grunty wymienione w art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż rolnicza lub leśna, nie ma pełnego zastosowania definicja gruntów związanych z działalnością gospodarczą zawarta w art. 5 ust. 3 ustawy. Definicja ta jest sformułowana bowiem dla potrzeb określania przez radę gminy stawek podatku od nieruchomości w odniesieniu do gruntów, co do których ustalono zgodnie z art. 3 ust.

1 ustawy, że podlegają już podatkowi od nieruchomości. W tym zakresie Sąd Najwyższy podziela pogląd wyrażony w uchwale składu pięciu sędziów NSA z dnia 2 kwietnia 2001 r., FPK 3/00 (ONSA 2001 nr 4, poz. 150), że „w stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 stycznia 1997 r. grunty będące w posiadaniu przedsiębiorcy, podlegające podatkowi od nieruchomości, są z mocy prawa związane z działalnością gospodarczą i podlegają opodatkowaniu stawkami podatkowymi określonymi w art. 5 ust. 1 pkt 6 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 9, poz. 31 ze zm.).”

Biorąc powyższe pod rozwagę Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji.

=====