

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Wójt Gminy Janów, działając na podstawie art. 14j § 1 oraz art. 14c ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.) po rozpatrzeniu wniosku z dnia 24.04.2023 r. (data wpływu do tutejszego urzędu: 18.05.2023 r.)

POSTANAWIA

uznać stanowisko podatnika przedstawione we wniosku z dnia 24.04.2023 r. (data wpływu do tutejszego urzędu: 18.05.2023 r.) o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego w zakresie „czy dla gruntów poeksploatacyjnych możliwe jest zastosowanie stawki pozostałej od momentu faktycznego zakończenia prac rekultywacyjnych?” **za nieprawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 18.05.2023 r. wpłynął do tutejszego urzędu wniosek (dalej jako Wnioskodawca) o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od nieruchomości w zakresie wskazania stawki podatku dla gruntów poeksploatacyjnych od momentu faktycznego zakończenia prac rekultywacyjnych.

Stan faktyczny / zdarzenie przyszłe wskazane we wniosku

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

Spółka jest w posiadaniu gruntów, na których znajduje się złoża kruszywa naturalnego. Działki gruntu sklasyfikowane są jako „K”- użytki kopalne.

Grunty należące do Spółki podlegają sukcesywnie stosownym pracom rekultywacyjnym, prowadzonym zgodnie z ustawą z dnia 3 lutego 1995 r. o ochronie gruntów rolnych i leśnych (dalej: Ustawa o ochronie gatunków, 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 próchniczotwórczych, zalesieniu itp.

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

Spółka w związku z zakończeniem rekultywacji gruntów składa wniosek do Starosty o uznanie rekultywacji za zakończoną. Następnie Wnioskodawca, po uznaniu przez Starostę rekultywacji za zakończoną, składa wniosek o zmianę klasyfikacji gruntów i dopiero po zmianie klasyfikacji na 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 zrekwizowanych gruntach prowadziła jakiegokolwiek działalności gospodarczej, w szczególności innej niż dotychczasowa.

W związku z powyższym wnioskodawca zadał następujące 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 od momentu faktycznego zakończenia prac rekultywacyjnych?

Stanowisko wnioskodawcy

Spółka stoi na stanowisku, że 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.

Uzasadnienie stanowiska Wnioskodawcy

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. 1 a 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 i 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. 1 a 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 wykazano 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.

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 *Ileć 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 - Minera! 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 (szczełowa), 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 *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 rekultywowanych 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 FSK2383/17).*

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 rozpatrzeniu stanowiska Wnioskodawcy organ podatkowy zważył co następuje

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

W myśl art. 14b § 1 i 14j Ordynacji podatkowej minister właściwy do spraw finansów publicznych, a w zakresie swojej właściwości wójt, burmistrz, prezydent miasta, starosta lub marszałek województwa na pisemny wniosek zainteresowanego, wydaje, w jego indywidualnej sprawie, pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego. Zgodnie z art. 14b § 3 Ordynacji podatkowej składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie i oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego.

W orzecznictwie sądów administracyjnych ugruntowany jest pogląd, że organ wydający interpretację dokonuje jedynie oceny prawnej stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę, bez możliwości jego modyfikowania, czy też prowadzenia postępowania dowodowego w trybie przepisów działu IV Ordynacji podatkowej. Wobec powyższego, interpretacja może dotyczyć wyłącznie stanu faktycznego przedstawionego we wniosku, gdyż organ nie prowadzi żadnego postępowania dowodowego, nie ocenia też wiarygodności danych przedstawionych we wniosku.

Obowiązek podatkowy i zasady opodatkowania podatkiem od nieruchomości normuje ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 70 ze zm.) – dalej u.p.o.l.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 u.p.o.l., 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 u.p.o.l., opodatkowaniem podatkiem od nieruchomości nie podlegają użytki rolne lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

Jak stanowi art. 2 ust. 3 u.p.o.l., 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.

Na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., podstawę opodatkowania stanowi: dla gruntów-powierzchnia.

Stosownie do art. 3 ust. 1 pkt . u.p.o.l., podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nie posiadające osobowości prawnej, będące: właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych, z zastrzeżeniem ust. 3.

Z opisu sprawy wynika, że Wnioskodawca jest w posiadaniu gruntów sklasyfikowanych jako „K” – użytki kopalniane oraz jest podatnikiem podatku od nieruchomości, a zatem spełnia definicję podatnika podatku od nieruchomości w rozumieniu ww. przepisów oraz jest zobowiązany do opodatkowania tym podatkiem posiadanych gruntów.

Zgodnie z art. 6 ust 1 u.p.o.l., obowiązek podatkowy powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstały okoliczności uzasadniające powstanie tego obowiązku.

Jeżeli w trakcie roku podatkowego zaistniało zdarzenie mające wpływ na wysokość opodatkowania w tym roku, a w szczególności zmiana sposobu wykorzystania przedmiotu opodatkowania lub jego części, podatek podlega podwyższeniu lub obniżeniu, poczynając od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło to zdarzenie (art. 6 ust. 3 u.p.o.l.).

Obowiązek podatkowy wygasa z upływem miesiąca, w którym ustały okoliczności uzasadniające ten obowiązek (art. 6 ust. 4 u.p.o.l.).

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l, rada gminy, w drodze uchwały, określa wysokość stawek podatku od nieruchomości, z tym że stawki nie mogą przekroczyć rocznie: od gruntów:

- a) związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków - 1,16 zł 4 od 1 m² powierzchni,
- b) pod wodami powierzchniowymi stojącymi lub wodami powierzchniowymi płynącymi jezior i zbiorników sztucznych - 5,79 zł 5 od 1 ha powierzchni,
- c) pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego - 0,61 zł 6 od 1 m² powierzchni,
- d) niezabudowanych objętych obszarem rewitalizacji, o którym mowa w ustawie z dnia 9 października 2015 r. o rewitalizacji (Dz. U. z 2018 r. poz. 1398 oraz z 2019 r. poz. 730), i położonych na terenach, dla których miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego przewiduje przeznaczenie pod zabudowę mieszkaniową, usługową albo zabudowę o przeznaczeniu mieszanym obejmującym wyłącznie te rodzaje zabudowy, jeżeli od dnia wejścia w życie tego planu w odniesieniu do tych gruntów upłynął okres 4 lat, a w tym czasie nie zakończono budowy zgodnie z przepisami prawa budowlanego - 3,81 zł 7 od 1 m² powierzchni.

Konstrukcja art. 5 ust.1 pkt 1 u.p.o.l wskazuje, że ustalenie prawidłowej stawki podatku od nieruchomości dla gruntów wymaga weryfikacji konkretnych okoliczności danej sprawy pod kątem stawek podatku od nieruchomości, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a, b i d u.p.o.l. dopiero wykluczenie zastosowania którejkolwiek z tych stawek pozwala na zastosowanie stawek art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. c u.p.o.l. czyli tzw. stawek pozostałych.

W analizowanej sprawie ustalenie właściwych stawek podatku od nieruchomości jest ściśle uzależnione od kwalifikacji gruntów, stanowiących użytki kopalniane jako gruntów mających związek z prowadzoną przez Spółkę działalnością gospodarczą, tj. zgodnie z definicją legalną zawartą w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Rozstrzygając tę kwestię należy sięgnąć do orzecznictwa, a w szczególności do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021 r. sygn. akt SK 39/19. Niewątpliwie w świetle ww. wyroku niezbędne jest także przeprowadzenie analizy najnowszego orzecznictwa sądów administracyjnych w zakresie wykładni regulacji art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Wówczas ustalenie „związku” gruntów z prowadzeniem działalności gospodarczej Spółki pozwoli na dalsze określenie prawidłowych stawek podatku od nieruchomości, mających zastosowanie do opodatkowania gruntów stanowiących użytki kopalniane.

Wobec powyższego, jak stanowi art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. użyte w ustawie określenia oznaczają: grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej -

grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z zastrzeżeniem ust. 2a.

Jak stanowi art. 1a ust. 2a pkt 2 u.p.o.l. do gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej nie zalicza się: gruntów, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b i d.

Na mocy tego przepisu ustawodawca wyłączy z zakresu gruntów związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą kategorię gruntów pod wodami powierzchniowymi stojącymi lub wodami powierzchniowymi płynącymi jezior i zbiorników sztucznych, jak również kategorię gruntów niezabudowanych objętych obszarem rewitalizacji. W konsekwencji oznacza to, że mimo, iż grunty te znajdują się w posiadaniu podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, to jednak nie będą podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości według tzw. stawek najwyższych z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l., ale według stawek odrębnych przewidzianych wyłącznie dla tych gruntów odpowiednio w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b u.p.o.l. oraz art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. d u.p.o.l.

W myśl art. 1a ust. 3 u.p.o.l., przez użyte w ustawie określenia:

- 1) użytki rolne,
- 2) lasy.
- 3) nieużytki,
- 4) (uchylony),
- 5) grunty zadrzewione i zakrzewione,
- 6) (uchylony).
- 7) grunty pod wodami powierzchniowymi stojącymi oraz grunty pod wodami powierzchniowymi płynącymi.
- 8) grunty pod morskimi wodami wewnętrznymi

- rozumie się grunty sklasyfikowane w ten sposób w ewidencji gruntów i budynków.

W dalszej kolejności Organ zauważa, że zagadnienie "związku" gruntu, budynku lub budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej jest przedmiotem licznych wypowiedzi judykatury głównie z uwagi na wykładnię regulacji art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Prawidłowe odczytywanie tego przepisu nastrocza szereg wątpliwości, które nadal nie zostały rozwiane w orzecznictwie, w tym w wyrokach wydanych m.in. przez Trybunał Konstytucyjny. Dotychczas dominował pogląd, że wszystkie budynki, budowle i grunty będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej z wyjątkami przewidzianymi w art. 1a ust. 2a u.p.o.l.. Sam fakt posiadania przez przedsiębiorcę budynku,

budowli lub gruntu skutkować musi uznaniem tych kategorii za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej i jednocześnie nie ma miejsca sytuacja, w której przedmiot opodatkowania nie jest i jednocześnie nie może być wykorzystywany do prowadzenia działalności gospodarczej ze względów technicznych (tak wyrok NSA z dnia 23 czerwca 2015 sygn. akt II FSK 1398/13).

Niewątpliwie nowe spojrzenie na wykładnię art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.k przyniósł wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 grudnia 2017 r. sygn. akt SK 13/15, w którym Trybunał stwierdził, że art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. 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 jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 i 2 oraz art. 84 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP*". Trybunał wskazał również, że *samo prowadzenie działalności gospodarczej przez osobę fizyczną nie jest relewantne dla opodatkowania gruntu stawką podatkową od gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej (określoną w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l.)*. Zważywszy na *ratio stosowania podwyższonej stawki, jaką jest potencjalna możliwość uzyskiwania przychodów z wykorzystania danych gruntów, niezbędne jest ustalenie faktycznego sposobu wykorzystania opodatkowanego gruntu, którego współposiadaczem pozostaje osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą*. Należy mieć jednak na uwadze, że wyrok ten dotyczył osób fizycznych, a dokładniej sytuacji, w której małżonkowie (z których jedno jest przedsiębiorcą) nabyli grunt, który nie był wykorzystywany na cele związane z działalnością gospodarczą.

Natomiast, w dalszej kolejności Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 24 lutego 2021 r., sygn. akt SK 39/19, wypowiedział się w zakresie sytuacji prawnej osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, której nieruchomości podlegają opodatkowaniu wyższą stawką podatkową w podatku od nieruchomości wyłącznie ze względu na ich posiadanie przez osobę fizyczną będącą przedsiębiorcą. Z tezy wyroku wynika, że jest on adresowany zarówno do osób fizycznych, jak i osób prawnych oraz innych jednostek organizacyjnych posiadających status podatnika podatku od nieruchomości na podstawie art. 3 ust. 1 u.p.o.l. W wyroku tym Trybunał Konstytucyjny stwierdził wprost, 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". Trybunał Konstytucyjny nie orzekł zatem o całkowitym lub częściowym uchyleniu art. 1 a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., ale uznał za niezgodną z Konstytucją, taką interpretację tego przepisu, w świetle której o zastosowaniu stawki art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. decyduje wyłącznie fakt posiadania gruntu (budynku lub budowli) przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą.

Wykładni regulacji art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w konfrontacji ze stanowiskiem powyższego wyroku Trybunału Konstytucyjnego dokonał m.in. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 15 grudnia 2021 r., sygn. akt III FSK 4061/21. w którym wskazał, że „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 z późn. zm.), można uznać nieruchomości stanowiące własność podatnika (znajdujące się w posiadaniu samoistnym albo użytkowaniu wieczystym), które są w posiadaniu przedsiębiorcy (innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą) oraz jednocześnie:

- 1) wchodzi w skład prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 551 kodeksu cywilnego, w szczególności gdy podatnik ujął te składniki majątkowe w prowadzonej ewidencji środków trwałych wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na to, czy nieruchomość jest wykorzystywana na prowadzenie działalności gospodarczej lub*
 - 2) przedmiot działalności przedsiębiorcy obejmuje jedynie prowadzenie działalności gospodarczej, bez względu na to, czy nieruchomość jest wykorzystywana na prowadzenie działalności gospodarczej, lub*
 - 3) nieruchomości są funkcjonalnie powiązane z przedsiębiorstwem prowadzonym przez podmiot, w którego posiadaniu się znajdują, nawet jeżeli nic 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. [kom. TaxA: tj. działalności gospodarczej - działalności, o której mowa w ustawie z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2021 r. poz. 162 i 2105 ora: z 2022 r. poz. 24, 974 i 1570);] 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

Naczelny Sąd Administracyjny wyjaśnił w dalszej kolejności, iż *..(...) użyty natomiast w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021., sygn. SK 39/19, zwrot "nie są wykorzystywane i nie mogą być potencjalnie wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej" należy tłumaczyć w taki sposób, że podwyższona stawka opodatkowania nie będzie mogła znaleźć zastosowania w przypadku wystąpienia obiektywnej i niezależnej od przedsiębiorcy, a także niedającej się przewidzieć przeszkody całkowicie uniemożliwiającej prowadzenie lub kontynuowanie działalności gospodarczej. Nie dotyczy to sytuacji, gdy w czasie trwania takiej przeszkody przedsiębiorca, w posiadaniu którego znajduje się nieruchomość (jej część), samodzielnie podejmuje czynności mające na celu jej przygotowanie do przyszłej (planowanej) działalności gospodarczej, podnosi dla celów wykonywanej działalności gospodarczej walory użytkowe nieruchomości, funkcjonalnie wiążąc ją z prowadzonym przedsiębiorstwem, lub rozlicza w ramach działalności gospodarczej inne koszty z nią związane "*

W świetle powołanych powyżej wyroków niewątpliwie sam fakt posiadania nieruchomości przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą nie przesądza o jej związku z prowadzeniem działalności gospodarczej, W odniesieniu do pojęcia "związku" nieruchomości z prowadzoną działalnością gospodarczą co prawda *..(...) trudno jest wskazać uniwersalne kryterium, a właściwe rozwiązania powinny uwzględniać konkretne okoliczności faktyczne. Niemniej wydaje się, że związek ten. oprócz samego posiadania nieruchomości przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, powinien być oparty na faktycznym lub nawet potencjalnym wykorzystywaniu tej nieruchomości w działalności gospodarczej. Grunty, budynki i budowle, które choćby pośrednio lub w ograniczonym zakresie służą prowadzeniu działalności gospodarczej, powinny być uznane za związane z tą działalnością. Przy ustalaniu istnienia związku nieruchomości z prowadzoną działalnością gospodarczą przydatne mogą być na przykład takie okoliczności jak: wprowadzenie nieruchomości do ewidencji środków trwałych, ujęcie wydatków na nabycie lub wytworzenie oraz utrzymanie w kosztach działalności gospodarczej. O istnieniu takiego związku może też świadczyć charakter rzeczy, wskazujący na jej gospodarcze przeznaczenie (zob. wyroki NASA z 4 marca 2021 r., III FSK 895-897/21) ' - wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 31 stycznia 2023 r, sygn. akt III FSK 682/22.*

Należy zauważyć, że w myśl art. 55¹ pkt 1-3 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t.j. Dz. U. z 2022 r., poz., 1360 z późn. zm.) - jako: „k.c.”. „*przedsiębiorstwo jest zorganizowanym zespołem składników niematerialnych i materialnych przeznaczonym do prowadzenia działalności gospodarczej. Obejmuje ono w szczególności:*

- 1) *oznaczenie indywidualizujące przedsiębiorstwo lub jego wyodrębnione części (nazwa przedsiębiorstwa);*
- 2) *własność nieruchomości lub ruchomości, w tym urządzeń, materiałów, towarów i wyrobów, oraz inne prawa rzeczowe do nieruchomości lub ruchomości,*
- 3) *prawu wynikające z umów najmu i dzierżawy nieruchomości lub ruchomości oraz prawa do korzystania z nieruchomości lub ruchomości wynikające z innych stosunków prawnych "*

Z okoliczności stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego wynika, że przedmiot działalności Spółki obejmuje wyłącznie prowadzenie działalności gospodarczej. Spółka nie prowadzi działalność (aktywność) innej niż działalność gospodarcza. Natomiast grunty stanowiące użytki kopalniane – „K” wchodzi w skład prowadzonego przez Spółkę przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 55¹ ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny.

Na mocy art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. działalnością gospodarczą w rozumieniu tej ustawy jest działalność, o której mowa w ustawie z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2021 r. poz. 162 i 2105 oraz z 2022 r, poz. 24, 974 i 1570), tj. zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły - art. 3 tej ustawy.

II. Rekultywacja jako ostatni etap prowadzenia działalności gospodarczej

Aby zdefiniować pojęcie rekultywacji należy sięgnąć do art. 4 pkt 18 ustawy z dnia 3 lutego 1995 r. o ochronie gruntów rolnych i leśnych (t.j. Dz. U. z 2022 r., poz. 2409)- dalej: „u.p.g.r.l.”, który stanowi, że przez rekultywację 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*”. Osoba powodująca utratę albo ograniczenie wartości użytkowej gruntów jest obowiązana do ich rekultywacji na własny koszt (art. 20 ust. 1 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 (art. 20 ust. 4 u.o.g.r.l.). Decyzje w sprawach rekultywacji i zagospodarowania wydaje Starosta, który określa: „*stopień ograniczenia lub utraty wartości użytkowej gruntów, ustalony na podstawie opinii, o których mowa w art. 28 ust. 5; osobę obowiązaną do rekultywacji gruntów; kierunek i termin wykonania rekultywacji gruntów; uznanie rekultywacji gruntów za zakończona*” - art. 22 ust. 1 i 2 u.o.g.r.l.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie w wyroku z dnia 21 lipca 2021 r., sygn. akt I SA/OI 361/21 zauważył, że „*(...) definicja rekultywacji na pierwszy plan wysuwa cel rekultywacji, który powinien zostać osiągnięty, nie zaś działania, które mają do tego celu doprowadzić. W świetle tej definicji o zakończeniu rekultywacji można mówić wówczas, gdy gruntem nadano lub przywrócono wartości użytkowe. Ocena, czy w konkretnym przypadku nastąpiła, czy też nie nastąpiła rekultywacja gruntu, nie może być uzależniona od zakresu wykonanych robót rekultywacyjnych. Jedyńm kryterium przy tej ocenie może być okoliczność, czy w wyniku odpowiednich zabiegów gruntem nadano lub przywrócono wartości użytkowe (vide wyrok NSA z 17 listopada 2006 r., sygn. akt II OSK 1388/05). Wobec powyższego uprawniony jest wniosek, że to nie decyzja ostateczna jako taka statuuje moment, w którym rekultywacja została zakończona, ale zaistniały stan faktyczny polegający na przywróceniu gruntem ich wartości użytkowych. Decyzja o uznaniu rekultywacji gruntów za zakończoną jedynie stwierdza, że zamierzony cel został osiągnięty*”.

Spółka podnosi, że grunt sklasyfikowane jako „K” – użytki kopalniane służyły jej do prowadzonej działalności gospodarczej w zakresie wydobywania żwiru i piasku, wydobywaniu gliny i kaolinu. Po zakończeniu eksploatacji gruntów zostały wykonane prace rekultywacyjne, które faktycznie objęły czynności dostosowawczo-techniczne, a następnie podjęto czynności polegające na zasianiu m.in. roślin próchniczotwórczych oraz zalesieniu.

„Spółka w związku z zakończeniem rekultywacji gruntów, które stały się zbędne do dalszej działalności, złożyła wniosek do Starosty za zakończoną. W dalszej kolejności Spółka podnosi, iż grunty będące przedmiotem wniosku stanowią środki trwałe Wnioskodawcy, od których nie dokonuje on odpisów amortyzacyjnych dla celów podatku dochodowego od osób prawnych. Koszt podatku od nieruchomości Wnioskodawca odnosi w koszty uzyskania przychodu”.

Idąc za wyrokiem NSA Sygn akt II FSK 31/17 z dnia 11 stycznia 2019 r.. Zdaniem sądu dla celów podatku od nieruchomości decyzja wydana na podstawie art. 22 ust. 1 pkt 4 u.o.g.r.l. 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. Zatem do czasu, kiedy decyzja w sprawie uznania rekultywacji gruntów za zakończoną stanie się ostateczna grunty są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej. Sąd podkreślił, że uznanie rekultywacji za zakończoną wymaga wydania stosownej decyzji przez właściwy organ administracji publicznej. Niemniej jednak, co należy podkreślić, ustatecznienie się takiej decyzji nie może być utożsamione z datą faktycznego zaprzestania wykonywania przez przedsiębiorcę działalności gospodarczej na gruntach objętych procesem rekultywacji. To zaś oznacza, na co zwrócono uwagę w uzasadnieniu wyroku, konieczność ustalenia daty, w której grunty rolne lub leśne faktycznie przestały być zajęte na wykonywanie działalności gospodarczej. Bowiem to fakt zaprzestania wykorzystywania gruntu dla celów gospodarczych ma znaczenie na gruncie ustawy podatkowej, a nie formalne zakończenie postępowania administracyjnego w przedmiocie rekultywacji. NSA nie przesądził jednak, jaki moment jest właściwy dla ustalenia faktycznego zakończenia rekultywacji, a poprzez to daty, w której grunty rolne i leśne przestają być zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej. W uzasadnieniu podniósł jedynie, że podatnik wskazał datę złożenia wniosku o uznanie rekultywacji za zakończoną. Zdaniem sądu, nie można jednak wykluczyć, że po tej dacie na gruntach będą jednak wykonywane w dalszym ciągu czynności, które mogą wchodzić w zakres pojęcia działalności gospodarczej. W związku z tym, kwestia ta powinna być każdorazowo i indywidualnie ustalana w ramach właściwego postępowania podatkowego.

Należy stwierdzić, że decyzja starosty o zakończeniu rekultywacji musi „potwierdzać” skuteczne zakończenie procesu rekultywacji. Jednak rozstrzygając o momencie zakończenia rekultywacji nie można zapominać o klasyfikacji gruntów w ewidencji gruntów i budynków. Argumentacja sądu, jest przekonująca wówczas, gdy grunty podlegające rekultywacji po zakończeniu działalności wydobywczej są sklasyfikowane w ewidencji jako użytki rolne. Może tak być, że w związku z ich zajęciem na działalność gospodarczą nie dokonano niezwłocznie stosownych zmian klasyfikacji gruntów w ewidencji gruntów i budynków, co w praktyce ma często miejsce. Wówczas grunt sklasyfikowany w ewidencji jako użytek rolny po zakończeniu procesu rekultywacji nie jest zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej, a przez to powinien być opodatkowany podatkiem rolnym od początku miesiąca następującego po miesiącu, w którym zakończono prace rekultywacyjne. W takim przypadku samo wydanie decyzji o zakończeniu rekultywacji stwierdza jedynie, że grunt został zrekultywowany (i że ją zakończono wcześniej, przed wydaniem decyzji). Można przyjąć, czego nie wyklucza sąd, że dniem zakończenia prac będzie z reguły dzień złożenia wniosku do starosty. Ten sposób ustalania momentu zakończenia rekultywacji nie może jednak być

stosowany wówczas, gdy grunt rekultywowany jest sklasyfikowany w ewidencji inaczej niż użytek rolny (np. K - użytki kopalne). Faktyczne zakończenie prac rekultywacyjnych nie powoduje, że w ewidencji następuje zmiana klasyfikacji z użytków kopalnych na użytki rolne (np. R - użytki rolne). W efekcie przedsiębiorca dalej jest właścicielem gruntu sklasyfikowanego w ewidencji jako K, co skutkuje tym, że powinien od niego płacić podatek od nieruchomości (K - to nie jest użytek rolny). Zgodnie z art. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym opodatkowaniu podatkiem rolnym podlegają jedynie grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów jako użytki rolne. Dopiero zatem dokonanie przez starostę zmiany w ewidencji gruntów klasyfikacji z użytku kopalnego na użytek rolny będzie skutkowało zmianą zasad opodatkowania gruntów, na których zakończono rekultywację.

Biorąc pod uwagę okoliczności stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego grunty stanowiące użytki kopalniane - K spełniają definicję „gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej” i wpisują się w zakres regulacji z art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., a tym samym grunty te podlegają opodatkowaniu stawkami najwyższymi przewidzianymi w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.p.o.l.

Grunty, które sukcesywnie przestają być wykorzystywane przez Spółkę jako miejsce wydobycia kruszywa naturalnego w związku z zakończeniem eksploatacji złoża i jednocześnie są poddawane procesowi rekultywacji, należy traktować jako grunty związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, gdyż proces rekultywacji stanowi kontynuację działalności gospodarczej prowadzonej przez Spółkę.

Zakończony proces rekultywacji gruntu nie przesądza o braku jego „związku” z prowadzoną przez Spółkę działalnością gospodarczą, grunty te nadal mogą być faktycznie lub choćby potencjalnie wykorzystywane w prowadzonej działalności, o związku gruntu z prowadzoną działalnością gospodarczą nie przesądza wykorzystywanie tego gruntu w głównym profilu (przedmiocie) działalności gospodarczej podatnika.

Zatem nawet po zakończeniu rekultywacji gruntów, będą one podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości według najwyższych stawek przewidzianych w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l., nie znajdują do nich zastosowanie tzw. stawki pozostałe.

Wobec powyższego, w ocenie organu dla gruntów stanowiących użytki kopalniane - „K” nie jest możliwe zastosowanie stawki pozostałej, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. c u.p.o.l.. Po zakończeniu prac rekultywacyjnych, w dalszej kolejności (niezmiennie) znajdują zastosowanie stawki najwyższe z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. przewidziane dla gruntów związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Mając na uwadze powyższe stanowisko Wnioskodawcy w zakresie zadanego pytania tut. Organ uznaje je za nieprawidłowe.

POUCZENIE

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi - t.j. Dz. U. z. 2023 r., poz. 259 z późn. zm.). Skargę wnosi się w 2 egzemplarzach (art. 47 § 1 ww. ustawy) na adres: Urząd Gminy Janów, ul. Częstochowska 1 42-253 Janów lub drogą elektroniczną na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej tut. Organu na platformie ePUAP: /ris4198i9c/SkrytkaESP (art. 54 § 1a ww. ustawy), 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). W przypadku pism i załączników wnoszonych w formie dokumentu elektronicznego odpisów nie dołącza się (art. 47 § 3 zdanie 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.

Zgodnie z art. 13 Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UH) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE, Dziennik Urzędowy UE, L 119/1 z 4 maja 2016 r. (ogólne rozporządzenie o ochronie danych) informuje, że:

Administratorem Państwa danych osobowych jest:

Wójt Gminy Janów, ul. Częstochowska 1, 42-253 Janów

Dane kontaktowe Inspektora Ochrony Danych:

wszelkie zapytania w sprawie przetwarzania danych osobowych należy kierować pocztą na podany powyżej adres lub pocztą elektroniczną na adres: iod@janow.pl

Podinspektor
ds. Wymiaru Podatków i Opłat
Lokalnych
mgr Agnieszka Janocha

RADCA PRAWNY
Mariusz Batkiewicz
(OP-C-368/96)

Wójt Gminy Janów
mgr Edward Maskałik