

WNIOSEK
O WYDANIE INDYWIDUALNEJ INTERPRETACJI PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Działając imieniem Wnioskodawcy, na podstawie pełnomocnictwa, które przedkładałam w załączeniu, na podstawie art. 14 b oraz art. 14 j ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. 2012 poz. 749, zwana dalej: „Ordynacja podatkowa”), w związku z art. 1a ust. 1 pkt 3 oraz art. 2 ust. 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. 2010, Nr 95 poz 613 z późn. zm., zwana dalej: „upol”), wnoszę o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości, podatku rolnego oraz podatku leśnego, poprzez określenie, czy grunty objęte strefą ochrony bezpośredniej nie są zlokalizowane obiekty budowlane wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej należy uznać za zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w rozumieniu art. 2 ust. 2 upol i jako takie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości oraz określenie, czy grunty należące do strefy ochrony bezpośredniej, na których nie są zlokalizowane obiekty budowlane wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej, można uznać za niezwiązane z prowadzeniem działalności gospodarczej z uwagi na względy techniczne, zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

I. STAN FAKTYCZNY

Wnioskodawca prowadzi działalność gospodarczą w zakresie
tym również
zlokalizowanych na terenie należącym do Gminy Mosina.

są niewielkie budynki

umożliwiający odcięcie danego odcinka w razie wystąpienia awarii oraz
mieszczonych w

1, przy czym Wnioskodawca posiada dwa rodzaje
na słupach (tzw. napowietrzne) i w budynkach. Dodatkowa infrastruktura to wykonane
głównie z betonowych płyt drogi technologiczne. W skład wchodzi również
cztery Trzy spośród nich są
częściowo obłożonymi płytami azurowymi betonowymi na wysokości powierzchni
Czwarty ma pochodzenie naturalne i powstał na bazie
Do wszystkich doprowadzono napełniające je
Przy każdym wylocie (razem 8 sztuk
umocnień betonowych z komorami przepustnic regulujących oraz szafką elektryczną
urządzeń kontrolno-pomiarowych i sterowniczych.

została ustalona strefa ochrony
bezpośredniej – pas terenu określony przepisami, który jest ogrodzony i chroniony
przed wstępem osób trzecich, aby uniemożliwić zanieczyszczenie Grunty
w strefie ochrony bezpośredniej przecięte są też w kilku miejscach naziemnymi
liniami wysokiego napięcia (słupy i kable linii napowietrznej) – nie są to jednak linie
obsługujące lecz sieci operatora energetycznego w Gminie Mosina.
Oprócz ww. urządzeń budowlanych, budynków i budowli, na terenie objętym strefą
ochrony bezpośredniej brak jest jakichkolwiek innych obiektów budowlanych.
Wnioskodawca ma prawny zakaz przystosowania lub wykorzystania terenu z uwagi na
strefę ścisłej ochrony w szczególności na
przedmiotowym terenie nie może lokować w gruncie sieci uzbrojenia terenu, sieci
technicznych, czy też przystosowywać teren do prowadzenia działalności gospodarczej
(np. utwardzenie terenu, doprowadzenie drogi, budowa obiektów budowlanych,
magazynowanie towarów). Z drugiej strony na Wnioskodawcę nałożono obowiązek
zagospodarowania terenu ochrony bezpośredniej zielenią oraz ograniczenia do
niezbędnych potrzeb przebywania osób niezatrudnionych przy obsłudze urządzeń
służących do poboru . Faktycznie zatem na obszarze
objętym ochroną ścisłą, poza fragmentami tego obszaru zajętyymi na urządzenia i
infrastrukturę , Wnioskodawca nie prowadzi żadnej działalności samodzielnie,
jak również podmioty trzecie nie wykorzystują tego terenu w jakikolwiek sposób, Dostęp i
możliwość korzystania z tego terenu ogranicza ogrodzenie oraz naturalne przeszkody w
postaci

W ewidencji gruntów i budynków tereny strefy ochrony bezpośredniej są oznaczone jako
lasy, użytki rolne, tereny różne, drogi, nieużytki, tereny zadrzewione i zakrzewione oraz rowy.
Tereny te znajdują się w obrębie , oraz obszaru

II. PYTANIA

1. Czy grunty należące do strefy ochrony bezpośredniej należy w całości uznać za zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w rozumieniu art. 2 ust. 2 upol i jako takie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości niezależnie od sklasyfikowania w ewidencji gruntów i budynków, czy też za zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej należy uznać tylko teren, na którym zlokalizowane są obiekty budowlane wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej?
2. Czy grunty należące do strefy ochrony bezpośredniej na których nie są zlokalizowane obiekty budowlane wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej, można uznać za niezwiązane z prowadzeniem działalności gospodarczej z uwagi na względy techniczne, w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 upol, przejawiające się w braku możliwości odpowiedniego uzbrojenia tego terenu w sieci techniczne, czy też przystosowania terenu do prowadzenia działalności gospodarczej (np. utwardzenie terenu, doprowadzenie drogi, budowa obiektów budowlanych, magazynowanie towarów), ze względu na ustawowy zakaz użytkowania gruntów do celów niezwiązanych z eksploatacją i obowiązku zagospodarowania terenu ochrony bezpośredniej zielenią oraz ograniczenia do niezbędnych potrzeb przebywania osób niezatrudnionych przy obsłudze urządzeń służących do poboru

III. STANOWISKO WNIOSKODAWCY W SPRAWIE OCENY PRAWNEJ ZAISTNIAŁEGO STANU FAKTYCZNEGO

1. Stanowisko Wnioskodawcy wobec pytania nr 1

W ocenie Wnioskodawcy grunty należące do strefy ochrony bezpośredniej na których nie są zlokalizowane obiekty budowlane wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej nie mogą być uznane za zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej, a wobec tego podlegają opodatkowaniu podatkiem rolnym, leśnym lub od nieruchomości w zależności od klasyfikacji gruntu w ewidencji gruntów i budynków.

Opodatkowaniu podatkiem rolnym generalnie podlegają grunty oznaczone w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych. Podatkowi leśnemu podlegają lasy, przez które należy rozumieć grunty leśne tak sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków. Podatek od nieruchomości jest natomiast dopełnieniem pozostałych, bowiem jak wynika z art. 2 ust. 2 upol, wyłączone z zakresu przedmiotowego tej ustawy są użytki rolne, grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych lub lasy. Stanowisko to jest prezentowane w orzecznictwie i literaturze, m. in. w wyroku Sądu Najwyższego z dnia 8 maja 2003 r., w którym Sąd Najwyższy stanął na stanowisku, że opodatkowanie gruntów rolnych i leśnych podatkiem od nieruchomości wymaga stwierdzenia, że grunty te nie są objęte przepisami o podatku rolnym i przepisami

o podatku leśnym¹. Jedynym wyjątkiem, gdy grunt - pomimo możliwości zakwalifikowania go do objęcia podatkiem rolnym lub leśnym - można opodatkować podatkiem od nieruchomości, jest **okoliczność zajęcia takiego gruntu na prowadzenie działalności gospodarczej**. Pojęcie działalności gospodarczej zostało zdefiniowane w art. 1a ust. 1 pkt 4 upol, zgodnie z którym działalnością gospodarczą jest działalność w rozumieniu przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Z kolei zgodnie z art. 2 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (t.j. Dz.U. 2010, Nr 220 poz. 1447, ze zm. - dalej: usg) działalnością gospodarczą jest zarobkowa działalność wytwórcza, budowlana, handlowa, usługowa oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin ze złóż, a także działalność zawodowa, wykonywana, w sposób zorganizowany i ciągły. Za działalność gospodarczą na gruncie podatku od nieruchomości nie jest uważana działalność rolnicza i leśna (art. 1a ust. 2 upol).

W myśl art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne (t.j. Dz.U. 2010, Nr 193 poz. 1287, ze zm. - dalej: prawo geodezyjne i kartograficzne) **podstawę wymiaru podatków stanowią dane wynikające z ewidencji gruntów i budynków**. Ponadto, w świetle art. 194 § 1 Ordynacji podatkowej ewidencja gruntów i budynków jako dokument urzędowy sporządzony przez powołany do tego organ władzy publicznej w formie określonej przepisami prawa, stanowi dowód tego, co zostało w niej urzędowo stwierdzone². Wobec tego zasadnicze znaczenie dla zakwalifikowania gruntu do objęcia podatkiem rolnym, leśnym lub podatkiem od nieruchomości **ma klasyfikacja tego gruntu wskazana w ewidencji gruntów i budynków**. Ustawodawca w art. 1a ust. 3 upol wprost odsyła do ww. ewidencji postanawiając, że przez użytki rolne, lasy, nieużytki, użytki ekologiczne, grunty zadrzewione i zakrzewione, grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, grunty pod wodami powierzchniowymi płynącymi oraz grunty pod morskimi wodami wewnętrznymi, należy rozumieć grunty sklasyfikowane w ten sposób w ewidencji gruntów i budynków.

W art. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (t.j. Dz.U. 2006, Nr 136 poz. 969, ze zm. - dalej: upr) wskazano, że podatkowi rolnemu podlegają grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, **z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie** działalności innej niż rolnicza. Natomiast w art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (t.j. Dz.U. 2002, Nr 200 poz. 1682, ze zm. - dalej: upl) wskazano, że podatkiem leśnym objęte są określone w ustawie lasy, z wyjątkiem lasów zajętych na wykonywanie innej działalności gospodarczej niż działalność leśna. Z ww. przepisami skorelowany jest również art. 2 ust. 2 upol. Z przepisów tych jednoznacznie wynika, iż **sklasyfikowanie gruntów w ewidencji gruntów i budynków jako użytków rolnych, gruntów zadrzewionych lub zakrzewionych na użytkach rolnych lub lasów, powoduje ich**

¹Wyrok Sądu Najwyższego, III RN 71/2002, OSNP 2004/9/149, M.Podat. 2003/6, Biul.Skarb. 2003/6, wprawdzie wyrok ten zapadł na stanie prawnym już nieobowiązującym, tym niemniej we wskazanym zakresie pozostaje aktualny także po zmianie przepisów.

²Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 15 marca 2006 r., I SA/Gd348/04.

wyłączenie z opodatkowania podatkiem od nieruchomości, chyba że grunt jest zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej (innej niż działalność rolnicza lub leśna). W sytuacji, gdy z ewidencji gruntów i budynków wynika w sposób jednoznaczny, że grunty zostały sklasyfikowane jako użytki rolne, grunty zadrzewione lub zakrzewione na użytkach rolnych lub lasy, to aby opodatkować takie grunty podatkiem od nieruchomości należy udowodnić, że są one zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej (tak m. in. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 20 stycznia 2009 r. III SA/Wa 2130/08).

Jeżeli zatem nieruchomość jest zajęta na prowadzenie działalności gospodarczej, wówczas sklasyfikowanie danego gruntu w ewidencji nie ma znaczenia, decydujący jest natomiast sposób jego rzeczywistego wykorzystania. W obecnym stanie prawnym grunty zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza lub leśna będą podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Ustawodawca w art. 2 ust. 2 upołu użył wyrażenia „zajęcie gruntu na prowadzenie działalności gospodarczej”. Sytuacja w której grunt jest zajęty na działalność gospodarczą jest inna niż sytuacja opisana w art. 1a ust. 1 pkt 3 upołu, który dotyczy gruntów, budynków i budowli „związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej”. Reguły prawidłowej wykładni prawa nakazują w tym przypadku przypisanie innym zwrotom innego znaczenia. **Zwrot „zajęcie gruntu na prowadzenie działalności gospodarczej” nie może być utożsamiane ze zwrotem „związanie przedmiotu opodatkowania z prowadzoną działalnością gospodarczą”**, o którym mowa w art. 1a ust. 1 pkt 3 upołu³. Dość powszechnie przyjmuje się, że **grunt zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej to taki, który faktycznie służy jej wykonywaniu. Innymi słowy jest „fizycznie” wykorzystywany do jej prowadzenia.** W rezultacie przedsiębiorca może posiadać dwa rodzaje gruntów: związane z działalnością gospodarczą lub zajęte na potrzeby tej działalności. Przy czym **pojęcie „zajęcia gruntów na działalność gospodarczą jest pojęciem węższym niż pojęcie „związania przedmiotu opodatkowania z działalnością gospodarczą”**. Grunt zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej zawsze będzie gruntem związanym z prowadzeniem tej działalności, natomiast grunt związany z prowadzeniem działalności gospodarczej nie zawsze będzie gruntem zajęтым na prowadzenie działalności gospodarczej⁴. Wobec tego, dopiero **fakt rzeczywistego wykorzystania gruntów** sklasyfikowanych jako użytki rolne lub lasy na potrzeby działalności gospodarczej rodzi powstanie zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości. **Jeżeli przesłanka ta nie zachodzi, przedsiębiorca co do zasady powinien uiszczać podatek rolny lub leśny.**

Grunty „zajęte na działalność gospodarczą”.

W ustawie o podatkach i opłatach lokalnych brak jest definicji pojęcia „gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej”, jednakże pojęcie to zostało wyjaśnione w orzecznictwie sądów administracyjnych. Przykładowo, Wojewódzki Sąd Administracyjny w

³ Tak wyrok WSA w Warszawie z 8 września 2005 r., III SA/Wa346/05.

⁴ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 17 kwietnia 2012 r., sygn. akt I SA/Wr 196/12 oraz powołany w nim wyrok WSA w Lublinie z dnia 24.10.2007 r. sygn. akt I SA/Lu 327/07.

Warszawie w orzeczeniu z dnia 20 stycznia 2009 r. (sygn. akt III SA/Wa 2129/09), wskazał, że ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie definiuje pojęcia "gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej", gdyż w art. 1a ust. 1 pkt 3 upol zdefiniowano jedynie pojęcie "gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej", które - jak już wyżej wskazano - nie jest tożsame z pojęciem "gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej". W sytuacji braku definicji legalnej pojęcia "zajętych", określenie to należy interpretować według jego językowego znaczenia. Zgodnie z definicjami zawartymi w Uniwersalnym słowniku języka polskiego pod redakcją prof. Stanisława Dubisza (Tom 5, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2003, s. 468), wyraz "zająć", "zajmować" oznacza - zapełnić (zapełniać), wypełnić (wypełniać) sobą lub czymś jakąś przestrzeń, powierzchnię, zaś zwrot "zająć się", "zajmować się" oznacza - zacząć coś robić lub pracować nad czymś, wykonywać jakąś pracę. Z definicji tych wynika, że przez pojęcie "zajęcia gruntów na prowadzenie działalności gospodarczej" należy rozumieć faktyczne wykonanie konkretnych czynności, działań na gruncie, powodujących dokonanie zamierzonych celów lub osiągnięcie konkretnego rezultatu, związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą. W kontekście przedmiotu opodatkowania upol **wyrażenie "grunty zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej" oznacza, że na gruncie muszą być wykonywane rzeczywiste czynności składające się na prowadzenie działalności gospodarczej. Czynności te muszą być wykonywane w sposób trwały i tak, że w zasadzie wykluczają prowadzenie innej działalności, tj. rolniczej lub leśnej.** Będzie tak np. w przypadku wyłączenia gruntu rolnego lub leśnego z produkcji rolnej lub leśnej i przeznaczenia go na prowadzenie działalności gospodarczej i faktycznego jej wykonywania. Jeżeli natomiast grunt sklasyfikowany jako rolny lub las jest w posiadaniu przedsiębiorcy, który nie wykorzystuje go na prowadzenie działalności, to nie ma podstaw do opodatkowania tego gruntu podatkiem od nieruchomości. Powinien on w dalszym ciągu podlegać opodatkowaniu podatkiem rolnym albo leśnym⁵. W ocenie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie przez pojęcie gruntów sklasyfikowanych jako użytki rolne zajętych na prowadzoną działalność gospodarczą należy także rozumieć podjęcie przez przedsiębiorcę na tych gruntach działań zmierzających do osiągnięcia przychodu, w tym także czynności przygotowawczych, m.in. polegających na budowie inwestycji przeznaczonej do tej działalności. Chodzi tutaj o działania faktyczne na gruncie, polegające na ingerencji w grunt w taki sposób, aby powodowały one zmiany w gruncie uniemożliwiające jego wykorzystanie jako grunt rolny, tj. rozpoczęcie działań na gruncie lub jego wyłączenie z produkcji rolnej.

Powyższe stanowisko potwierdza również orzeczenie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 27 maja 2010 r. (sygn. akt III SA/Po 179/10), w którym Sąd ten wskazał, że jednoznaczną podstawą do opodatkowania podatkiem od nieruchomości gruntów oznaczonych w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, będzie fakt ich zajęcia na działalność gospodarczą, czyli rzeczywiste wykonywanie na nich

⁵ Por. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 17 kwietnia 2012 r., sygn. akt I SA/Wr 196/12.

czynności składających się na prowadzenie działalności gospodarczej, na przykład zmiana przeznaczenia gruntów w planie przestrzennym, rozpoczęcie prac melioracyjnych, wytyczanie dróg, etc. **Chodzi zatem o działania faktyczne na gruncie polegające na ingerencji w grunt w taki sposób, aby powodowały one zmiany w gruncie uniemożliwiające jego wykorzystanie jako grunt rolny.** Podkreślenia wymaga, że w analizowanej w ww. wyroku sprawie podatnik nabył grunt w celu jego dalszej odsprzedaży, a w umowie nabycia własności oświadczył, że nabywa grunt na cele działalności przedsiębiorstwa. Ponadto wskazał, że grunt ten jest nieużytkowany i niewykorzystywany do żadnego typu działalności. Powyższe okoliczności nie prowadziły jednak w ocenie sądu administracyjnego do „zajęcia” przez podatnika gruntu na prowadzoną działalność gospodarczą.

W związku z powyższym, o zajęciu gruntu na działalność gospodarczą można mówić dopiero wtedy, gdy podatnik dokona takich widocznych inwestycji na gruncie, które będą ingerować w jego substancję w ten sposób, że prowadzenie działalności rolniczej lub leśnej nie będzie już możliwe. Na gruncie muszą więc być faktycznie wykonywane konkretne czynności, działania, powodujące osiągnięcie zamierzonych celów lub konkretnego rezultatu związanego z prowadzoną działalnością. Należy również zwrócić uwagę, że podatek od nieruchomości jest podatkiem realnym, w związku z czym opodatkowanie winno następować zawsze poprzez odniesienie do zaistniałego, aktualnego stanu faktycznego.

Na podstawie powyższych rozważań należy stwierdzić, że **grunty zajęte na wraz z infrastrukturą (w tym drogi) i instalacjami technologicznymi, powinny być opodatkowane podatkiem od nieruchomości, niezależnie od sposobu ich sklasyfikowania w ewidencji gruntów i budynków, jako zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej.** Za zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej i tym samym podlegające podatkowi od nieruchomości należy uznać również

Pozostałe grunty znajdujące się w pasie terenu ochrony bezpośredniej nie powinny być natomiast uznane za zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej, gdyż nie są one fizycznie wykorzystywane do działalności gospodarczej. Jak wskazał Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie grunty "zajęte" to grunty, na których w rzeczywistości wykonywane są czynności składające się na prowadzenie działalności gospodarczej, w związku z czym grunty te służą bezpośrednio prowadzeniu działalności gospodarczej przez podatnika lub innego przedsiębiorcę⁶. O tym, jakim podatkiem objęty będzie dany grunt sklasyfikowany jako *użytki rolne, grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych lub lasy* decyduje zatem sposób jego faktycznego wykorzystywania, tj. czy jest na nich bezpośrednio prowadzona działalność gospodarcza. Grunty takie, znajdujące się wprawdzie w posiadaniu przedsiębiorcy, ale w rzeczywistości nie zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej nie mogą być

⁶ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 5 grudnia 2007 r., sygn. akt 5A/Sz195/07.

opodatkowane najwyższą stawką przyjętą w podatku od nieruchomości dla gruntów związanych z działalnością gospodarczą (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12/04/2012 r., sygn. akt II FSK 1771/10). Wobec tego, jeżeli podatnik nie prowadzi na tych gruntach żadnych działań faktycznych wchodzących w zakres prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, to nie mogą one być traktowane jako „zajęte” na prowadzenie działalności gospodarczej. **Dodatkowo, okoliczność braku zajęcia tych gruntów na prowadzenie działalności gospodarczej potwierdzają uwarunkowania prawne ograniczające możliwość prowadzenia jakiegokolwiek działalności w strefie ochrony bezpośredniej.**

na terenie ochrony
bepośredniej **zabronione jest**
użytkowanie gruntów do celów niezwiązanych z eksploatacją

Grunty objęte strefą ochrony bezpośredniej i nie zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej, na podstawie sklasyfikowania tych gruntów w ewidencji gruntów i budynków podlegać będą zatem opodatkowaniu następującymi podatkami:

- a) lasy - podatkiem leśnym,
- b) użytki rolne - podatkiem rolnym,
- c) tereny różne - podatkiem od nieruchomości,
- d) drogi - podatkiem od nieruchomości,
- e) nieużytki - podatkiem od nieruchomości,
- f) tereny zadrzewione i zakrzewione - podatkiem rolnym albo podatkiem od nieruchomości,
- g) rowy - podatkiem rolnym⁷.

Spośród ww. gruntów **nieużytki są zwolnione** z podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 10 upol. **Grunty zadrzewione i zakrzewione**, jeżeli znajdują się na użytkach rolnych, **są zwolnione** z podatku rolnego (art. 12 ust. 1 pkt 1 upr), natomiast jeżeli są objęte podatkiem od nieruchomości, **są zwolnione** z tego podatku (art. 7 ust. 1 pkt 10 upol).

2. Stanowisko Wnioskodawcy wobec pytania nr 2.

W ocenie Wnioskodawcy grunty należące do strefy ochrony bezpośredniej na których nie są zlokalizowane obiekty budowlane wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej, a podlegające opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości (sklasyfikowane jako *tereny różne*), można uznać za niezwiązane z prowadzeniem działalności gospodarczej, ponieważ prowadzenie na nich działalności gospodarczej jest niemożliwe ze względów technicznych - zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 3 upol.

⁷ Na podstawie art. 1 ust. 1 i 2 upl, art. 1 upr, art. 2 upol oraz § 67 i 68 Rozporządzenia Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Dz.U. 2001.38.454).

Stosownie do treści art. 1 pkt 3 upol grunty, budynki i budowle **związane z prowadzeniem działalności gospodarczej** to grunty, budynki, budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z wyjątkiem budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami, a także gruntów, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b (grunty pod jeziorami, grunty zajęte na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrownie wodne), **chyba że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych**. Grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako *tereny różne* podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Z uwagi na okoliczność, że grunty te znajdują się w posiadaniu przedsiębiorcy powinny być traktowane jako związane z prowadzeniem działalności gospodarczej i jako takie opodatkowane najwyższą stawką w podatku od nieruchomości, chyba że nie mogą one być wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej ze względów technicznych. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie zawiera legalnej definicji pojęcia „względów technicznych”, które stoją na przeszkodzie wykorzystywaniu określonej nieruchomości do prowadzenia działalności gospodarczej i w konsekwencji uniemożliwiają jej opodatkowanie podatkiem od nieruchomości według stawki właściwej dla gruntów wykorzystywanych do działalności gospodarczej. Orzecznictwo i doktryna również nie wypracowały spójnej koncepcji rozumienia tego pojęcia. Wskazuje się jednak, że przesłankę względów technicznych oceniać należy zawsze w odniesieniu do indywidualnego przypadku.

Wobec braku legalnej definicji pojęcia „względów technicznych” na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz braku odesłania do innego aktu normatywnego, zasadne jest w pierwszej kolejności ustalenie jego znaczenia na podstawie reguł **wykładni językowej**. Wykładnia językowa ma bowiem podstawowe znaczenie we wszystkich dziedzinach prawa, w tym w prawie podatkowym. Wykorzystanie innych metod wykładni dopuszczalne jest w prawie podatkowym – wyłącznie w sytuacji, gdy zastosowanie wykładni językowej nie przynosi efektu w postaci precyzyjnego i jednoznacznego ustalenia treści danej normy⁸.

Według *Słownika języka polskiego*⁹ przez „**względy techniczne**” **uniemożliwiają** wykorzystanie danego przedmiotu, należałoby rozumieć techniczną niemożliwość korzystania z niego, a zatem niemożliwość dotyczącą spraw związanych ze sposobem wykonywania (istotą) przedmiotu opodatkowania. Przy konstrukcji definicji gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, która to definicja na pierwszy plan wysuwa samo posiadanie ww. przedmiotów opodatkowania, a

⁸ R. Mastalski, *Miejsce wykładni językowej w procesie stosowania prawa podatkowego*, Przegląd Podatkowy nr 8/2007, s. 7 i nast. Pogląd ten potwierdza również wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 20 maja 2008 r., I SA/Gd 1045/07, w którym sąd podkreślił, że upol „nie zawiera legalnej definicji pojęcia „względów technicznych”, które stoją na przeszkodzie wykorzystywaniu określonej nieruchomości do prowadzenia działalności gospodarczej. Należy zotem przyjąć rozumienie wynikające z języka potocznego (...).

⁹ M. Szymczak, (red.), *Słownik języka polskiego*, t. III, Warszawa 1992

nie faktyczne ich wykorzystywanie przez przedsiębiorcę lub podmiot prowadzący działalność gospodarczą, **względy techniczne są swego rodzaju klauzulą generalną, która pozwala na obniżenie stawki podatku (grunty i budynki) albo wyłączenie z opodatkowania przedmiotu opodatkowania, gdy nie istnieje techniczna możliwość wykorzystania przedmiotu opodatkowania w działalności gospodarczej.**

Ponadto, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w wyroku z dnia 6 października 2010 r. (sygn. akt III SA/Po 409/10) wskazał: „*W świetle art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. istotne jest jedynie, aby brak możliwości korzystania z przedmiotu opodatkowania wynikał ze względów technicznych, przy czym ustawa nie precyzuje, rodzaju tychże względów technicznych, a więc na zasadzie lege non distinguente mogą to być wszelkie względy techniczne, które powodują określony w ustawie skutek. Pojęcie "względów technicznych" należy więc rozumieć szeroko i nie można go ograniczać jedynie do niesprawności technicznej. W zakres tego pojęcia będą wchodzić wszelkie potocznie rozumiane względy techniczne, które uniemożliwiają wykorzystywanie obiektu zgodnie z prowadzoną działalnością gospodarczą.*”

Jak już wyżej sygnalizowano, : wprowadza daleko idące ograniczenia w możliwości zagospodarowania terenów objętych ochroną bezpośrednią
na terenie ochrony bezpośredniej

zabronione jest użytkowanie gruntów do celów niezwiązanych z eksploatacją : Teren ochrony bezpośredniej

należy zagospodarować zielenią i ograniczyć do niezbędnych potrzeb przebywanie osób niezatrudnionych przy obsłudze urządzeń służących do . Ponadto, teren ochrony bezpośredniej należy ogrodzić, a jego granice przebiegające przez

oznaczyć za pomocą rozmieszczonych w widocznych miejscach stałych znaków stojących lub . Na ogrodzeniu oraz znakach należy umieścić tablice zawierające informacje o zakazie wstępu osób nieupoważnionych

. Strefa ochrony bezpośredniej oraz pośredniej zastała ustanowiona na przedmiotowych gruntach rozporządzeniem

Do gruntów tych znajdują zatem zastosowanie wyżej wymienione ograniczenia wynikające z prawa

Z orzecznictwa sądów administracyjnych wynika, że **względnymi technicznymi nie są względy prawne, finansowe, organizacyjne, ekonomiczne, itp., których przyczyną nie tkwi we właściwościach technicznych danego przedmiotu opodatkowania.** Należy jednak wskazać, że Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 24 kwietnia 2009 r. (sygn. akt II FSK 47/08) uznał, że „*W sytuacji, w której właściwy organ, w ramach przyznanych mu przez prawo kompetencji, nie wyrazi zgody na użytkowanie nieruchomości do celów określonej działalności gospodarczej z uwagi na względy techniczne*

związane z tą działalnością, brak tej zgody może być uznany za przesłankę wyłączającą grunty na podstawie art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2002 r. Nr 9, poz. 84 ze zm.) spod zakresu działania tej ustawy". NSA uznał zatem, że przyczyna prawna w postaci braku zgody organu administracji na prowadzenie działalności gospodarczej z uwagi na względy techniczne, może być przyczyną z art. 1a ust. 1 pkt 3 upol. Należy przy tym podkreślić, że w orzeczeniu NSA wskazał, że za względy techniczne związane z daną działalnością, można uznać np. sposób prowadzenia działalności, który będzie w ocenie organu zbyt uciążliwy dla środowiska naturalnego lub skupisk ludności znajdujących się w pobliżu nieruchomości podatnika. W takiej sytuacji właśnie względy techniczne mogą powodować tę nadmierną uciążliwość działalności podatnika dla otoczenia. W przedmiotowej sprawie za względy techniczne uniemożliwiające wykorzystanie gruntów do prowadzenia działalności gospodarczej można uznać obiektywny brak możliwości odpowiedniego uzbrojenia tego terenu w sieci techniczne, czy też przystosowania terenu do prowadzenia działalności gospodarczej (np. utwardzenie terenu, doprowadzenie drogi, budowa obiektów budowlanych, magazynowanie towarów). Wyżej powołane przepisy wprost określają i nakazują sposób zagospodarowania terenów strefy ochrony bezpośredniej, co wyklucza jakiegokolwiek inne zagospodarowanie przedmiotowych terenów. Podobne zagadnienie było przedmiotem rozstrzygnięcia Naczelnego Sądu Administracyjnego w wyroku z dnia 7 stycznia 2010 r. (sygn. akt II FSK 1228/08). W tej sprawie podatnik powoływał się na względy techniczne gruntu, które miałyby polegać na braku jego uzbrojenia (brak prądu, gazu, wody, itp.) oraz braku dostępu do drogi publicznej. Skarga podatnika ostatecznie została oddalona, a NSA wskazał, że opisane braki są obiektywnie usuwalne, ponieważ podatnik może doprowadzić przyłącza sieci do swojej działki z pobliskich nieruchomości oraz wystąpić na drodze sądowej o ustanowienie służebności drogi koniecznej. NSA wskazał zatem, że w sytuacji gdy grunt nie jest zdalny do wykorzystania go na cele działalności, ale możliwość jego uzbrojenia w sieci nie jest obiektywnie wyłączona, to nie można mówić o istnieniu względów technicznych. Względy techniczne mają być bowiem okolicznością, obiektywną i niezależną od podatnika. W przedmiotowej sprawie występują natomiast obiektywne przeszkody w uzbrojeniu i zagospodarowaniu terenów chronionych, które są niezależne od podatnika, ponieważ wynikają z prawnych zakazów. Istnieje zatem obiektywna i niezależna od podatnika przeszkoda uniemożliwiająca uzbrojenie i zagospodarowanie terenu, tak aby mógł on spełniać warunki techniczne potrzebne do prowadzenia na nim działalności gospodarczej. Próba uzbrojenia i zagospodarowania terenu będącego strefą ochrony bezpośredniej byłaby bowiem próbą nielegalną, sprzeczną z bezwzględnie obowiązującymi przepisami prawa, które nie mogą być zmienione czy uchylone na wniosek podatnika. Tym samym przyjąć należy, że bezwzględnie obowiązujący przepis prawa przewidujący w odniesieniu do określonego gruntu zakaz prowadzenia działalności gospodarczej, czy z którego taki zakaz wynika, musi być kwalifikowany jako względy techniczne, w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 upol, uniemożliwiające prowadzenie na takim gruncie działalności gospodarczej.

Należy również wskazać, iż w wyroku z dnia 13 września 2011 r. (sygn. P 33/09) Trybunał Konstytucyjny przypomniał, że w przypadku prawa podatkowego wszelkie wątpliwości co do treści przepisu prawa powinny być rozstrzygane na korzyść podatnika, a więc zgodnie z zasadą **in dubio pro tributario**. Co szczególnie ważne, zasadę tę Trybunał Konstytucyjny przypomniał właśnie w kontekście przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, której normy uznał za wyjątkowo nieprzejrzyste. Wobec tego, jeżeli przepisy są nieprecyzyjne, należy je interpretować na korzyść podatnika.

Ponadto, przy dokonywaniu wykładni prawa należy zakładać racjonalność ustawodawcy i brać pod uwagę konstrukcję podatku. Podatek od nieruchomości jest podatkiem majątkowym w tym znaczeniu, że obowiązek podatkowy powstaje przez sam fakt posiadania przedmiotu opodatkowania. Ustawodawca jednak poprzez różnicowanie stawek podatkowych uzależnia wysokość podatku od sposobu wykorzystywania gruntu, budynku i budowli. Najwyższymi stawkami opodatkowane są grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Należy więc przypuszczać, że ustawodawca uznał, iż skoro przedmiot opodatkowania jest w posiadaniu przedsiębiorcy, to przynosi mu większe korzyści niż ten, którym władza podmiot nieprowadzący takiej działalności. Najwyższa stawka podatku od nieruchomości powinna być zatem związana z możliwością wykorzystania danego przedmiotu opodatkowania dla celów prowadzenia działalności gospodarczej, z czym wiąże się możliwość osiągnięcia większego zysku. Jeżeli natomiast nie jest możliwe wykorzystanie gruntów do prowadzenia działalności gospodarczej to powinny one być opodatkowane niższą stawką. W przedmiotowej sprawie uwarunkowania prawne zabraniają wykorzystania danego gruntu dla jakiegokolwiek działalności niezwiązanej z eksploatacją co uniemożliwia wykorzystanie tych gruntów dla osiągnięcia korzyści gospodarczych. Wobec tego, taki grunt nie powinien podlegać opodatkowaniu najwyższą stawką podatkową przewidzianą dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, brak bowiem racjonalnego uzasadnienia dla takiego postępowania.

Reasumując, w ocenie Wnioskodawcy, grunty znajdujące się w strefie ochrony bezpośredniej wagi na ich parametry techniczne, które wobec istnienia prawnych ograniczeń nie mogą być poprawione czy zmienione - z przyczyn technicznych nie nadają się do prowadzenia działalności gospodarczej. Stan ten jest obiektywny, niezależny od Wnioskodawcy, a także wykazuje cechy trwałości w czasie

. W związku z powyższym, grunty sklasyfikowane jako **tereny różne ze względów technicznych** nie mogą być wykorzystane do prowadzenia działalności gospodarczej i w konsekwencji nie mogą być uznane za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 2 upol.