

Czy przedsiębiorca, która nabywa użytki rolne w celu ich dalszej odsprzedaży (czyli traktując je jak towary handlowe) płaci podatek rolny czy podatek od nieruchomości?

Wiele podmiotów prowadzi działalność gospodarczą w zakresie obrotu nieruchomościami tj. użytkami rolnymi, o których mowa w art. 1a ust. 3 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Działalność ta zawiera następujące elementy: nabycie użytków rolnych, działania mające na celu odsprzedaż (ogłoszenia w mediach etc.), a następnie sprzedaż. W okresie między nabyciem a sprzedażą nieruchomości te nie są przedmiotem najmu i umów o podobnym charakterze, ani nie jest na nich prowadzona żadna inna działalność gospodarcza. Użytki rolne spełniają rolę towarów handlowych. Zgodnie z art. 2 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają użytki rolne, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. W przedstawionym stanie faktycznym zasadniczą kwestią jest ustalenie czy przedmiotowe użytki rolne są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w przypadku, gdy jedynie pełnią rolę towarów handlowych. W naszej ocenie fakt, że użytki rolne są jedynie przedmiotem obrotu dokonywanego przez przedsiębiorcę nie oznacza, że te użytki rolne są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej.

Za błędne należy uznać uzasadnienie zawarte w orzeczeniu Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 17 sierpnia 2011 r. (sygn. Akt III SA/Wa 119/11), w którym zauważono: *„Przed wszystkim zaznaczyć należy, iż pojęcie „grunty zajęte na działalność gospodarczą” oceniać należy poprzez 1 okoliczności faktyczne sprawy z uwzględnieniem przedmiotu prowadzonej działalności gospodarczej przez nabywcę. Pojęcie „grunt zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej nie zawiera definicji normatywnej, zasadne jest więc przeanalizowanie powyższego pojęcia w rozumieniu słownika języka polskiego. Zgodnie z internetowym słownikiem języka polskiego Wydawnictwo PWN (<http://sjp.pl>)-wyrażenie „zająć”, „zajmować” posiada aż dwanaście różnych znaczeń. Z istotnych dla niniejszej sprawy to: 1. zapełnić sobą lub czymś jakąś przestrzeń lub powierzchnię 2. zacząć użytkować jakieś pomieszczenie, 3. skorzystać z jakiegoś pomieszczenia lub urządzenia ale także 4. wziąć coś w posiadanie. Z powyższego wynika, iż zająć grunt na działalność gospodarczą to wszystkie czynności związane z nabytymi nieruchomościami, które służą wykonywaniu działalności i znaczenie tego pojęcia nie ulega ograniczeniu tylko do fizycznej eksploatacji gruntu, ale także korzystanie z praw do gruntu oraz jego posiadanie w celu osiągnięcia przychodu teraz lub w przyszłości, szczególnie w sytuacji, gdy przedmiotem działalności jest obrót nieruchomościami (kupno i sprzedaż nieruchomości, wynajem i zarządzanie nieruchomościami, prowadzenie czynności przygotowawczych pod budowę). Wykonywanie czynności przygotowawczych pod budowę mieszkań, nawet jeżeli jest to tylko konkurs na projekt urbanistyczny i wycinka drzew, jest wykorzystywaniem gruntu do celów działalności gospodarczej, a więc zajęcie gruntu na działalność gospodarczą. Nie są to czynności przygotowawcze do działalności gospodarczej, bo działalność gospodarczą już Spółka prowadzi, a czynności przygotowawcze dotyczące gruntu to czynności umożliwiające budowę domów, która jest jedną z inwestycji Spółki w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Bez znaczenia tu pozostaje okoliczność, czy grunt jest wykorzystywany do działalności zasadniczej czy też pobocznej. Przepis art. 2 ustawy o podatku rolnym nie wprowadza takiego kryterium. Podkreślić również należy, iż nawet gdyby spółka nie prowadziła żadnych czynności przygotowawczych pod budowę osiedla mieszkaniowego, to prowadząc obrót nieruchomościami, czyli przeznaczając zakupione działki do dalszej odsprzedaży, czekając np. na lepszą sytuację na rynkach nieruchomości, również wykorzystuje je (zajmuje) do prowadzenia działalności gospodarczej, bo na takich właśnie działaniach tego rodzaju działalność gospodarcza polega. Zwrócić też należy uwagę, że spółka z ograniczoną odpowiedzialnością (osoba prawna) nie posiada tak jak może to mieć miejsce w przypadku osób fizycznych-majątku osobistego, a jedynie majątek spółki, przeznaczony do celów działalności gospodarczej.”*

Czemu zaprezentowane stanowisko sądu jest błędne?

Zgodnie z art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz. U. z 2015r., poz. 520 ze zm.) podstawą wymiaru podatków i świadczeń są dane wynikające z ewidencji gruntów i budynków. Zgodnie z art. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz. U. z 2016 r., poz. 617 t.j.) opodatkowaniu podatkiem rolnym podlegają grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza. W myśl przepisu art. 2 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r., poz. 716 t.j.) opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają grunty, budynki lub ich części, budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, nie podlegają grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Podstawową kwestią w omawianej sprawie jest rozstrzygnięcie czy pojęcie „grunt związany z prowadzeniem działalności gospodarczej” jest tożsamy z pojęciem „zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej”. Podkreślić należy, że skoro w tym samym akcie prawnym ustawodawca używa terminu „grunty zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej” oraz „grunty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej”, to nadaje im różne znaczenia. „Zajęcie gruntu na prowadzenie działalności gospodarczej / art. 1 ustawy o podatku rolnym i art. 2 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych / jest ustawowym pojęciem o węższym zakresie od ustawowego pojęcia gruntu związanego z prowadzeniem działalności gospodarczej / art. 1a st. 1 pkt 3 podatkach i opłatach lokalnych/. Grunt zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej, to grunt, na którym przedsiębiorca faktycznie prowadzi działalność gospodarczą, na którym przedsiębiorca w rzeczywistości wykonuje czynności wchodzące w zakres prowadzonej działalności gospodarczej. 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 gospodarczej.” (wyrok WSA w Lublinie z dn. 24.10.2007 r., sygn. Akt I SA/Lu 327/07). Przez „zajęcie gruntu na prowadzenie działalności gospodarczej” należy bowiem rozumieć rzeczywiste wykonywanie na gruncie czynności składających się na prowadzenie działalności gospodarczej. Takie stanowisko potwierdza Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 08.10.2014 r., Sygn. Akt III SA/Wa 686/14: „Sąd podziela w całości wyrażoną w uzasadnieniu wyrokach Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 20 stycznia 2009 r. (sygn. akt III SA/Wa 2130/08 oraz III SA/Wa 2129/08), iż 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, iż przez pojęcie „gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej” należy rozumieć faktyczne wykonanie konkretnych czynności, działań na gruncie powodujących osiągnięcie konkretnego rezultatu lub dokonanie zamierzonych celów związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą. Jak trafnie wskazał sąd w powołanych wyrokach, tym samym w kontekście przedmiotu opodatkowania u.p.o.l. sformułowanie „gruntów zajętych 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 (leśnej) i przeznaczenie go na prowadzenie działalności gospodarczej. Jeżeli natomiast wydzierżawiony, czy też nabyty 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 leśnym. W ocenie Sądu przez pojęcie gruntów sklasyfikowanych jako użytki rolne lub las 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 lub las, tj. rozpoczęcie działań na gruncie.”

Zatem fakt posiadania użytków rolnych przez przedsiębiorcę dla celów handlowych nie oznacza zajęcia tych gruntów na cele prowadzonej działalności gospodarczej. Samo nabycie lub zbycie nieruchomości przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą w zakresie kupna i sprzedaży nieruchomości, bez podjęcia przez przedsiębiorcę na tych gruntach działań zmierzających do osiągnięcia przychodu, np. czynności zmierzających do podjęcia budowy inwestycji na tym gruncie (uzyskanie decyzji o pozwoleniu na budowę, rozpoczęcie robót budowlanych, zmiana przeznaczenia gruntów itp.) nie może zostać uznane za zajęcie tych nieruchomości na działalność gospodarczą. Dopóki grunt w ewidencji gruntów i budynków widniał będzie jako użytek rolny, a podmiot na gruncie tym nie dokona żadnych zmian powodujących jego wykorzystanie w działalności gospodarczej nie można uznać, że grunt ten jest zajęty na działalność gospodarczą prowadzoną przez przedsiębiorcę. Zatem w przedstawionym stanie faktycznym grunty objęte są przepisami ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym.