

Koźminek, 17 czerwca 2024 r.

[REDACTED]  
[REDACTED]  
62-840 Koźminek

Znak pisma: RFPO.310.1.2024

**Interpretacja indywidualna w zakresie podatku rolnego oraz podatku od nieruchomości w temacie:**

- opodatkowania nieruchomości podatkiem rolnym
- zwolnienia z podatku od nieruchomości budynków gospodarczych zajętych na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej

Burmistrz Gminy Koźminek działając na podstawie przepisów art. 14j § 1 i § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (tekst jednolity: Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 ze. zm.)

**UZNAJE ZA PRAWIDŁOWE:**

stanowisko wskazane we wniosku złożonym 21 marca 2024 r. przez [REDACTED]  
[REDACTED] z siedzibą w miejscowości [REDACTED], 62-840  
Koźminek o interpretację przepisów prawa podatkowego, w zakresie wszystkich pytań.

**UZASADNIENIE**

Dnia 21 marca 2024 r. [REDACTED] z siedzibą w miejscowości [REDACTED]  
[REDACTED], 62-840 Koźminek, wystąpiła z wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji  
przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku rolnego oraz podatku od nieruchomości.

**We wniosku przedstawiono następujący opis zdarzenia przyszłego:**

Wnioskodawca w niedalekiej przyszłości powinien stać się właścicielem nieruchomości obejmującej działkę o numerze ewidencyjnym [REDACTED], obręb [REDACTED], gmina Koźminek, powiat kaliski, województwo Wielkopolskie, dla której to nieruchomości Sąd Rejonowy w Kaliszu VI Wydział Ksiąg Wieczystych prowadzi księgę wieczystą o numerze [REDACTED] - dalej powoływana jako „Nieruchomość”. Łączna powierzchnia Nieruchomości wynosi 2,5582 ha i obejmuje grunty sklasyfikowany RV oraz RVI. Nieruchomość jest zabudowana kompleksem szklarniowym, obejmującym:



- 1) Szklarnię o powierzchni zabudowy 10 193,20 m<sup>2</sup> (dalej powoływana jako „Szklarnia nr 1”), która:
  - a) posiada fundamenty – fundamenty ścian zewnętrznych i wewnętrznych z betonu żwirowego oraz słupki,
  - b) posiada ściany – ściany boczne wykonane z profili zamkniętych, aluminiowych i stalowych, ceownika, wyposażone w szklenia – szkło podwójne lub szkło piankowe z poliwęglanu,
  - c) posiada dach – konstrukcji aluminiowej z kalenicą, podporami i szprosami przesuwanymi, z dodatkowymi wzmocnieniami przeciwwiatrowymi wiążącymi rynny z kalenicami, w dachu 2 panelowe okna wentylacyjne do wietrzenia oraz rynienki do zbierania wody z kondensacji pary wodnej; szklenie dachu – szkło przezroczyste gładkie, gr. 4 mm,
  - d) w fundamentach są zakotwiczone słupki ścian zewnętrznych i wewnętrznych,
- 2) sortownię o powierzchni zabudowy 598,30 m<sup>2</sup>, która:
  - a) posiada fundamenty – fundamenty ścian zewnętrznych i wewnętrznych z betonu żwirowego oraz słupki,
  - b) posiada ściany – z płyty warstwowej gr. 10 cm.,
  - c) posiada dach – konstrukcji stalowej, okrycie z płyty warstwowej gr. 10 cm,
  - d) w fundamentach są zakotwiczone słupki ścian zewnętrznych i wewnętrznych,
- 3) szklarnię o powierzchni zabudowy 9 690,20 m<sup>2</sup> (dalej powoływana jako „Szklarnia nr 2”), która:
  - a) posiada fundamenty ścian zewnętrznych i wewnętrznych z betonu żwirowego oraz słupki,
  - b) posiada ściany – ściany boczne wykonane z profili zamkniętych, aluminiowych i stalowych, ceownika, wyposażone w szklenia – szkło podwójne lub szkło piankowe z poliwęglanu,
  - e) posiada dach – konstrukcji aluminiowej z kalenicą, podporami i szprosami przesuwanymi, z dodatkowymi wzmocnieniami przeciwwiatrowymi wiążącymi rynny z kalenicami, w dachu 2 panelowe okna wentylacyjne do wietrzenia oraz rynienki do zbierania wody z kondensacji pary wodnej; szklenie dachu – szkło przezroczyste gładkie, gr. 4 mm,
  - c) w fundamentach są zakotwiczone słupki ścian zewnętrznych i wewnętrznych.

Wnioskodawca zamierza wykorzystywać szklarnie do uprawy pomidorów, zaś sortownię do sortowania i przechowywania pomidorów wytworzonych w szklarniach.

Wnioskodawca prowadzi i będzie prowadzić wyłącznie działalność rolniczą. Przeważającym przedmiotem działalności Wnioskodawcy jest uprawa warzyw, włączając melony oraz uprawa roślin korzeniowych i roślin bulwiastych (01.13.Z), zaś dodatkowym przedmiotem działalności jest uprawa zbóż, roślin strączkowych i roślin oleistych na nasiona, z wyłączeniem ryżu (01.11.Z).





**Mając powyższe na względzie Wnioskodawca zwrócił się z poniższymi pytaniami do tutejszego organu podatkowego:**

1. Czy prawidłowej jest stanowisko, że Wnioskodawca będzie zobowiązany do opodatkowania gruntów wchodzących w skład Nieruchomości podatkiem rolnym?
2. Czy prawidłowe jest stanowisko, że Szklarnia nr 1, o której mowa w opisie zdarzenia przyszłego będzie zwolniona od opodatkowania podatkiem od nieruchomości?
3. Czy prawidłowe jest stanowisko, że sortownia, o której mowa w opisie zdarzenia przyszłego będzie zwolniona od podatku od nieruchomości?
4. Czy prawidłowe jest stanowisko, że Szklarnia nr 2, o której mowa w opisie zdarzenia przyszłego, będzie zwolniona od podatku od nieruchomości?

**Wnioskodawca stoi na stanowisku, że:**

1. Prawidłowe jest stanowisko, że Wnioskodawca będzie zobowiązany do opodatkowania gruntów wchodzących w skład Nieruchomości podatkiem rolnym.
2. Prawidłowe jest stanowisko, że Szklarnia nr 1, o której mowa w opisie zdarzenia przyszłego, będzie zwolniona od podatku od nieruchomości,
3. Prawidłowe jest stanowisko, że Sortownia, o której mowa w opisie zdarzenia przyszłego, będzie zwolniona od podatku od nieruchomości.
4. Prawidłowe jest stanowisko, że Szklarnia nr 2, o której mowa w opisie zdarzenia przyszłego, będzie zwolniona od podatku od nieruchomości.

**Na poparcie swojego stanowiska Wnioskodawca przedstawił poniższe uzasadnienie:**

#### **Pytanie nr 1.**

Zgodnie z art. 1 ustawy o podatku rolnym: 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.

Ustawa o podatku rolnym nie zawiera definicji działalności gospodarczej. Doktryna i orzecznictwo zgodnie przyjmują, że wobec powyższego należy sięgnąć do definicji zawartej w ustawie z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 221 ze zm.) – jak czyni to w sposób wyraźny ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Zgodnie z art. 3 tej ustawy, działalnością gospodarczą jest zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły.

Jednocześnie należy zwrócić uwagę, że zgodnie z art. 2 ust. 2 ustawy o podatku rolnym: za działalność rolniczą uważa się produkcję roślinną i zwierzęcą, w tym również produkcję materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcję warzywniczą, roślin ozdobnych, grzybów uprawnych, sadownictwa, hodowlę i produkcję materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcję zwierzęcą typu przemysłowego fermowego oraz chów i hodowlę ryb.

Dodać ponadto należy, że na gruncie podatku rolnego oraz podatku od nieruchomości, pod pojęciem „zajęcia” należy rozumieć faktyczne wykorzystanie. Biorąc pod uwagę powyższe należy wskazać, że:





- 1) grunty wchodzące w skład Nieruchomości są sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne,
- 2) grunty wchodzące w skład Nieruchomości nie będą zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza, ponieważ:
  - a) Wnioskodawca prowadzi i będzie prowadził wyłącznie działalność rolniczą,
  - b) grunty wchodzące w skład Nieruchomości będą faktycznie wykorzystywane do działalności rolniczej – produkcji pomidorów.

Ponadto zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku rolnym: podatnikami podatku rolnego są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki, nieposiadające osobowości prawnej, będące właścicielami gruntów, z zastrzeżeniem ust. 2.

W konsekwencji powyższego należy uznać, że grunty wchodzące w skład Nieruchomości, pozostając własnością Wnioskodawcy, będą podlegały opodatkowaniu podatkiem rolnym.

### Pytania nr 2, 3 i 4

Zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych: 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.

Na mocy art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych budynkiem jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach. W doktrynie i orzecznictwie zwraca się uwagę, że budynkiem w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie jest budynek w rozumieniu ustawy Prawo budowlane. Odniesienie do ustawy Prawa budowlanego w przytoczonym przepisie, następuje wyłącznie w odniesieniu do pojęcia obiektu budowlanego.

Zgodnie z art. 3 pkt 1 ustawy Prawo budowlane, obiektem budowlanym jest budynek, budowla bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych posiada zatem samodzielną definicję budynku.

W przypadku Szklarni nr 1, Szklarni nr 2 oraz sortowni mamy – w ocenie Wnioskodawcy – do czynienia ze spełnieniem wszystkich przesłanek warunkujących uznanie ich za budynki w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Obiekty, o których mowa, są – jak wynika z opisu zdarzenia przyszłego – trwale związane z gruntem, wyodrębnione z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiadają fundamenty i dach.

Zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 4 lit. c ustawy o podatkach i opłatach lokalnych: zwalnia się od podatku od nieruchomości budynki gospodarcze lub ich części zajęte na prowadzenie działań specjalnych produkcji rolnej.

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie zawiera definicji działów specjalnych produkcji rolnej. Jest to pojęcie, które występuje jednak na gruncie ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2647 ze zm.) - art. 2 ust. 3





oraz ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2805 ze zm.) – art. 2 ust. 3. Zgodnie z definicją występującą na gruncie tych ustaw, działami specjalnymi produkcji rolnej są: uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych, uprawy grzybów i ich grzybni, uprawy roślin in vitro, fermowa hodowla i chów drobiu rzeźnego i nieśnego, wylęgarnie drobiu, hodowla i chów zwierząt futerkowych i laboratoryjnych, hodowla dżdżownic, hodowla entomofagów, hodowla jedwabników, prowadzenie pasiek oraz hodowla i chów innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym. Nie stanowią działów specjalnych produkcji rolnej uprawy, hodowla i chów zwierząt w rozmiarach nieprzekraczających wielkości określonych w załączniku do powyższych ustaw o podatkach dochodowych.

Wskazać dodatkowo należy, że zgodnie z załącznikiem nr 2 do ustawy o podatkach dochodowych, uprawa w szklarniach stanowi dział specjalny produkcji rolnej, jeżeli szklarnia ma powierzchnię powyżej 25 m<sup>2</sup>.

Doktryna i orzecznictwo stoją zgodnie na stanowisku, że szklarnie wykorzystywane do upraw, które to uprawy spełniają definicję działów specjalnych produkcji rolnej, podlegają zwolnieniu od podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 4 lit. c ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Przy opodatkowaniu budynków działów specjalnych zbadania wymaga, czy są one faktycznie zajęte na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej. Jeśli rzeczywiście rolnik prowadzi w nich uprawy, to podlegają one zwolnieniu. W sytuacji gdy z pewnych względów (np. ze względu na nieopłacalność produkcji kwiatów) działalność ta zostanie zaprzestana, np. szklarnie podatnika nie powinny korzystać ze zwolnienia... Ze zwolnienia korzystają tylko budynki gospodarcze zajęte w danym okresie na prowadzenie działów specjalnych. Budynek powinien być traktowany jako zajęty na prowadzenie działów specjalnych również w okresie przerw sezonowych w produkcji. Jeżeli np. w szklarni jest prowadzona uprawa kwiatów i w pewnym okresie ze względów technicznych lub klimatycznych szklarnia stoi pusta, to w dalszym ciągu jest ona zajęta na prowadzenie hodowli kwiatów, a zatem korzysta ze zwolnienia. (Podatki i opłaty lokalne. Komentarz, R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B Pahl, wersja Lex, 2021).

W zakresie orzecznictwa można przywołać wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 13 września 2012 r., sygn. akt I SA/Łd 835/12, Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z 12 sierpnia 2020 r., sygn. akt I SA/Lu 75/20, Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 15 lutego 2022 r., sygn. akt. I SA/Łd 499/20, Naczelnego Sądu Administracyjnego z 7 czerwca 2011 r., sygn. akt II FSK 172/10, Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 marca 2020 r., II FSK 812/18.

W przypadku Szklarni nr 1, Szklarni nr 2 oraz sortowni uznać należy, że będą one wykorzystywane w procesie produkcji pomidorów – Szklarnia nr 1 oraz Szklarnia nr 2 do upraw pomidorów zaś sortownia – do sortowania i magazynowania zebranych pomidorów. Jednocześnie powierzchnia Szklarni nr 1 oraz Szklarni nr 2 przekracza powierzchniowy próg 25 m<sup>2</sup>, o którym mowa w załącznikach do ustaw o podatkach dochodowych.

Wskazać należy również na zwolnienie, o który mowa w art. 7 ust. 1 pkt 4 lit. b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych: zwalnia się od podatku od nieruchomości budynki gospodarcze





lub ich części położone na gruntach gospodarstw rolnych, służące wyłącznie działalności rolniczej.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy o podatku rolnym: za gospodarstwo rolne uważa się obszary gruntów, o których mowa w art. 1, o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy, stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej, w tym spółki, nieposiadającej osobowości prawnej.

Biorąc pod uwagę powyższą definicję, wielkość i klasyfikację gruntów wchodzących w skład Nieruchomości, jak również fakt, że działki specjalne produkcji rolnej stanowią rodzaj działalności rolniczej, uznać należy, że Szklarnia nr 1, Szklarnia nr 2 oraz sortownia będą podlegały zwolnieniu również na drugiej ze wskazanych podstaw zwolnienia.

Na koniec jedynie na marginesie należy przytoczyć wypowiedź z komentarza autorstwa R. Dowgiera L. Etela, G. Liszewskiego, B. Pahla do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (wersja Lex, el. 2021):

*„Wyrok Trybunału Konstytucyjnego w sprawie SK 13/15 (z 12.12.2017 r. przyp. red.) ma duże znaczenie dla opodatkowania nieruchomości innych podmiotów niż osoby fizyczne... Jeżeli bowiem podstawą orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego było założenie konieczności oddzielenia w przypadku osób fizycznych majątku osobistego od majątku związanego z prowadzeniem działalności gospodarczej, to w niektórych przypadkach zbliżony podział może być przeprowadzony również u innych podmiotów. Chodzi o podmioty, które co do zasady zostały utworzone w celu prowadzenia działalności gospodarczej, ale część ich majątku z taką działalnością nie jest związana (np. spółki z o.o. prowadzące obok typowej działalności gospodarczej również działalność rolniczą)...*

*w odniesieniu do spółek kapitałowych, gdyż ustawa nie wyłącza ich powołania w celu innym niż prowadzenie działalności gospodarczej. Z art. 151 § 1 k.s.h. wynika, że spółka z ograniczoną odpowiedzialnością może być utworzona przez jedną osobę albo przez więcej osób w każdym celu prawnie dopuszczalnym, chyba że ustawa stanowi inaczej. W literaturze przedmiotu podnosi się, że spółkę z o.o. można utworzyć także w celach niezarobkowych: naukowych, charytatywnych, społecznych. Bez względu jednak na cel powołania spółka z o.o. zawsze jest przedsiębiorcą w rozumieniu ustawy z 20.08.1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym i podlega wpisowi do rejestru przedsiębiorców niezależnie od tego, czy prowadzi działalność gospodarczą, czy nie...*

*Powyższe prowadzi do wniosku, że nawet wtedy, kiedy spółka z o.o. lub spółka akcyjna nie zostały powołane w celu wykonywania działalności gospodarczej, przez wpis do rejestru przedsiębiorców w KRS mają one status przedsiębiorcy rejestrowego. Status ten decyduje o tym, że są one przedsiębiorcami w rozumieniu, jakim posługuje się art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., który wskazuje na przedsiębiorców oraz inne podmioty prowadzące działalność gospodarczą. Jednak z orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego należy wywieść, że sam status przedsiębiorcy nie może być tutaj przesądzający. Pozwala to stwierdzić, że również w odniesieniu do innych podatników niż osoby fizyczne należy rozważyć, czy nie zachodzi sytuacja, gdy posiadają oni przedmioty opodatkowania, które nie są i nawet potencjalnie nie mogą być związane z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu, jakim posługuje się art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.*





*W konsekwencji w tych przypadkach, gdy spółki z o.o. lub akcyjne są powoływane w innych celach niż gospodarcze (naukowe, społeczne, charytatywne), mimo że są z formalnego punktu widzenia przez wpis do KRS przedsiębiorcami, ich nieruchomości nie powinny być kwalifikowane jako związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Analogicznie należy podchodzić do opodatkowania majątku tych spółek, gdy wykonują one wyłącznie działalność rolniczą lub leśną, które wprowadzają się działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 3 pr. przed., ale nie stanowią takiej działalności na mocy wyraźnego wyłączenia z art. 1a ust. 2 u.p.o.l.*

*O wiele częściej spotykane są przypadki, w których spółki z o.o. lub akcyjne obok działalności gospodarczej wykonują również inną działalność, która za taką w świetle ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie może być uznana. Można to zobrazować przykładem spółki z o.o., która obok działalności gospodarczej prowadzi również działalność rolniczą. Z tą działalnością związane są budynki oraz grunty inne niż użytki rolne, na których budynki te są posadowione. Czy w takim przypadku te przedmioty opodatkowania powinny być obciążone stawką najwyższą, czy też niższą – dla budynków i gruntów tzw. pozostałych? Uwzględniając istotę orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, należałoby dokonać podziału majątku spółki na ten, który jest związany z działalnością gospodarczą, oraz ten, który jest związany z działalnością rolniczą, nie stanowiącą działalności gospodarczej na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.”*

W konsekwencji powyższego należy wskazać, że forma prawna, w której działa Wnioskodawca pozostaje bez wpływu na sposób opodatkowania gruntów i budynków wchodzących w skład Nieruchomości. Wnioskodawca prowadzi bowiem wyłącznie działalność rolniczą, a konkretnie działy specjalne produkcji rolnej, i na taką też działalność rolniczą grunty i budynki, o których mowa, będą zajęte.

**Stanowisko Wnioskodawcy zostało uznane za prawidłowe w zakresie wszystkich pytań z niżej opisanych przyczyn:**

#### **Pytanie nr 1.**

Wnioskodawca planuje zakup użytków rolnych sklasyfikowanych jako grunty orne, które zgodnie z art. 1 ustawy o podatku rolnym podlegają opodatkowaniu podatkiem rolnym, chyba że zostały zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej. Użytki rolne zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. W myśl art. 2 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają użytki rolne lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. A zatem konieczne jest ustalenie znaczenia pojęcia: zajęcie na prowadzenie działalności gospodarczej. W słowniku języka polskiego termin „zajmować” oznacza: „zapełnić sobą lub czymś jakąś przestrzeń lub powierzchnię” (<https://sjp.pwn.pl/>). Co oznacza, że „zajęcie” wymaga fizycznego wstąpienia w daną przestrzeń w ramach wykonywanej działalności poprzez jej faktyczne wykorzystywanie. W orzecznictwie sądów administracyjnych najczęściej pojawia się następujący opis tego zjawiska:





**„Przez pojęcie gruntów "zajętych" na prowadzenie działalności gospodarczej, należy rozumieć faktyczne wykonywanie konkretnych czynności, działań na gruncie, powodujących dokonanie zamierzonych celów lub osiągnięcie konkretnego rezultatu, związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą.” (Wyrok NSA z 28.07.2022 r., III FSK 389/22).**

Z opisu zaprezentowanego zdarzenia przyszłego wynika, że Wnioskodawca prowadzi i będzie prowadzić wyłącznie działalność rolniczą. Ponadto w uzasadnieniu stanowiska wskazano: *„Wnioskodawca prowadzi bowiem wyłącznie działalność rolniczą, a konkretnie działy specjalne produkcji rolnej, i na taką też działalność rolniczą, grunty i budynki, o których mowa, będą zajęte.”*

W związku z tym, że opis zdarzenia przyszłego nie przewiduje zajęcia przedmiotowych gruntów na prowadzenie działalności gospodarczej, prawidłowe jest stanowisko Wnioskodawcy wskazujące na konieczność zgłoszenia gruntów ornych w podatku rolnym.

#### **Pytania 2 i 4**

Nieruchomość, której zakup planuje Wnioskodawca jest zabudowana trzema obiektami budowlanymi. Z opisu zdarzenia przyszłego wynika, że obiekty te spełniają wszystkie warunki rozpoznania w nich budynków w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zgodnie z tym przepisem budynkiem jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach.

Dwa z spośród powołanych budynków to Szklarnie, w których odbywać ma się uprawa pomidorów. Zdaniem Wnioskodawcy Szklarnie podlegać będą zwolnieniu na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 4 lit. c ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zgodnie z którym zwolnieniu podlegają budynki gospodarcze lub ich części zajęte na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej.

Z powołanego przepisu wynika, że dla zastosowania zwolnienia konieczne jest spełnienie dwóch warunków. Po pierwsze przedmiot opodatkowania powinien stanowić budynek gospodarczy. Drugi warunek wiąże się z koniecznością zajęcia przedmiotu opodatkowania na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej. *„Dla zastosowania zwolnienia na podstawie przepisu art. 7 ust. 1 pkt 4 lit. c u.p.o.l. wymagane jest spełnienie dwóch warunków: pierwszy dotyczy rodzaju budynku - musi to być budynek gospodarczy, drugi dotyczy sposobu jego wykorzystania - ma być zajęty na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej.”* (Wyrok WSA w Łodzi z 31.05.2016 r., I SA/Łd 1323/15).

W odniesieniu do pierwszego warunku wniosek jest niepełny. W opisie zdarzenia przyszłego wskazaliście Państwo jedynie sposób w jaki wykorzystywane będą budynki z pominięciem wiadomości odnoszących się do kwalifikacji budynków jako „gospodarcze”.

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 oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego.”*





W ramach postępowania interpretacyjnego organ podatkowy nie jest uprawniony do prowadzenia czynności wyjaśniających. Co oznacza, że dla wyjaśnienia sprawy należałoby wezwać do uzupełnienia wniosku. Organ interpretacyjny uznał jednak, że takie działanie byłoby sprzeczne z fundamentalną zasadą postępowania podatkowego wyrażoną w art. 121 § 1 ordynacji podatkowej. Zgodnie z tym przepisem postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych.

Wezwanie do uzupełnienia opisu zdarzenia przyszłego o wskazanie ewidencyjnej funkcji budynku byłoby niezgodne z powołaną zasadą, ponieważ organ mógł ustalić ją na podstawie dostępnych z urzędu informacji. Z ewidencji gruntów i budynków wynika bowiem, że Szklarnia 1 oraz Szklarnia 2 zostały sklasyfikowane jako „Budynki produkcyjne, usługowe i gospodarcze dla rolnictwa”. Z tego wynika, że spełniony został warunek odnoszący się do kwalifikacji Sortowni, co potwierdza następująca teza:

*„Uwzględniając treść art. 21 ust. 1 P.g.i.k., organ podatkowy nie może samodzielnie dokonywać klasyfikacji funkcji nieruchomości, lecz powinien odwołać się do odpowiednich zapisów ewidencji gruntów i budynków. Oznacza to, że co do zasady o sposobie kwalifikacji budynku dla celów podatkowych w podatku od nieruchomości, nie tyle decyduje sposób rzeczywistego wykorzystania nieruchomości, ile jej funkcje (przeznaczenie) wskazane w ewidencji gruntów i budynków.”* (Wyrok NSA z 24.04.2019 r., II FSK 1532/17).

Z opisu zdarzenia przyszłego wynika, że Szklarnie zajęte zostaną w celu prowadzenia uprawy pomidorów. Co odpowiada zawartej w ustawach o podatkach dochodowych definicji działów specjalnych produkcji rolnej: „**uprawy w szklarniach**”, jeżeli szklarnia ma powierzchnię powyżej 25 m<sup>2</sup>. W związku z tym opis zdarzenia przyszłego odpowiada warunkowi dotyczącemu wykonywania w budynku preferowanej zwolnieniem działalności.

W związku z tym słusznie Wnioskodawca uznał, że Szklarnie podlegają zwolnieniu na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 4 lit. c ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

### Pytanie 3

Budynek Sortowni odpowiada warunkowi kwalifikacji jako „gospodarczy”, ponieważ podobnie jak Szklarnie jego funkcja została zaewidencjonowana jako: „Budynki produkcyjne, usługowe i gospodarcze dla rolnictwa”.

Jednak, sytuacja w odniesieniu do Sortowni jest odmienna, ponieważ w obiekcie tym nie będą wykonywane czynności zbieżne z powołaną przez Wnioskodawcę definicją działów specjalnych produkcji rolnej. Z opisu zdarzenia przyszłego wynika, że Sortownia zajęta będzie w celu wykonywania następujących czynności: sortowanie oraz magazynowanie zebranych warzyw. Oznacza, to że wykorzystywana będzie w celach wykraczających poza „**uprawę w szklarniach**”.

Nie oznacza, to jednak, że Sortownia nie będzie podlegać zwolnieniu. Wnioskodawca słusznie zauważył, że do tego budynku zastosowanie będzie mieć art. 7 ust. 1 pkt 4 lit. b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W myśl tego przepisu zwolnieniu z podatku od nieruchomości podlegają budynki gospodarcze lub ich części położone na gruntach gospodarstw rolnych, służące wyłącznie działalności rolniczej.





Z powołanego przepisu wynika, że zastosowanie zwolnienia wymaga łącznego spełnienia następujących warunków w odniesieniu do budynku:

- 1) ma charakter gospodarczy,
- 2) został usytuowany na terenie gospodarstwa rolnego,
- 3) służy wyłącznie działalności rolniczej.

Ze względu na ewidencyjną funkcję Sortowni należy uznać, że spełnia ona pierwszy wymóg. Jeżeli chodzi o drugi warunek, to konieczne jest przywołanie definicji gospodarstwa rolnego zawartej w art. 2 ust. 1 ustawy o podatku rolnym. W myśl tego przepisu: za gospodarstwo rolne uważa się obszar gruntów, o których mowa w art. 1, o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy, stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej, w tym spółki, nieposiadającej osobowości prawnej.

Z opisu zdarzenia przyszłego wynika, że Sortownia znajdować się będzie na obszarze mieszczącym się w zakresie pojęciowym powołanej definicji gospodarstwa rolnego.

W powołanym zwolnieniu ustawodawca posługuje się pojęciem „służy” w celu sformułowania ostatniego warunku. Zgodnie ze słownikiem języka polskiego termin ten oznacza „być komuś w czymś użytecznym”. A zatem Sortownia powinna być użyteczna wyłącznie w zakresie prowadzonej działalności rolniczej. Warto zwrócić uwagę, że w powołanym zwolnieniu ustawodawca posłużył się innym pojęciem niż miało to miejsce w art. 7 ust. 1 pkt 4 lit. c ustawy o podatkach i opłatach lokalnych („służy” zamiast jest „zajęty”). Z tego wynika, że nie można interpretować tych pojęć w identyczny sposób. W ocenie organu termin „zajęcie” ma węższe znaczenie niż termin „służy”. Pierwszy oznacza, że dana działalność musi być wykonywana w budynku, podczas gdy pojęcie „służy” trzeba odczytywać jako: będący w ścisłym związku. Bez wątplenia czynności sortowania oraz magazynowania zebranych warzyw pozostają w związku mieszczącym się w zakresie pojęcia „służyć”. Sortowanie oraz magazynowanie nie stanowią działalności rolniczej sensu stricto, jednak są to działania wynikające z bezpośredniego skutku działalności rolniczej, bez których jest ona utrudniona bądź niemożliwa. Skoro zatem Sortownia jest niezbędna dla prowadzonej działalności rolniczej, należy przyjąć, że służy jej wykonywaniu.

Organ podatkowy dokonując tej interpretacji przyjął, że działły specjalne produkcji mieszczą się jednocześnie w zakresie szerszego pojęcia działalności rolniczej. Co znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądowym, dla przykładu:

*„Działalnością rolniczą jest także produkcja/uprawa prowadzona w ramach działów specjalnych, lecz z woli ustawodawcy ta ostatnia została objęta opodatkowaniem podatkiem dochodowym od osób fizycznych, a nie podatkiem rolnym (art. 2 ust. 1 u.p.d.o.f.).”*

Z tego wynika, że Sortownia podlegać będzie zwolnieniu z podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 4 lit. b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ponieważ z opisu zdarzenia przyszłego wynika, że będzie służyć wyłącznie działalności rolniczej.





Realizując zawartą w art. 121 § 2 zasadę informowania organ podatkowy postanowił wyjaśnić różnicę pomiędzy postępowaniem interpretacyjnym a postępowaniem podatkowym o charakterze wymiarowym. W postępowaniu interpretacyjnym organ wydaje rozstrzygnięcie (interpretację) na podstawie przedstawionego przez Wnioskodawcę opisu zdarzenia przyszłego. Weryfikacja opisanej sytuacji w ramach procesu wydawania interpretacji jest niedopuszczalna. „Organ podatkowy wydający interpretację indywidualną nie może ingerować w stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe, przedstawione przez wnioskodawcę, ani dokonywać własnych ustaleń co do tego stanu lub zdarzenia. Jego zadanie jest ograniczone do analizy okoliczności podanych w złożonym wniosku z punktu widzenia ich kwalifikacji podatkowej”. (Wyrok NSA z 26.07.2023 r., II FSK 142/21).

Co prawda, w niniejszej sprawie organ uwzględnił zapisy ewidencyjne, jednak działanie to nie naruszyło reguł związanych z wydawaniem interpretacji.

Inaczej jest w przypadku postępowania wymiarowego w ramach, którego organ ustala stan faktyczny na podstawie zebranych w sprawie dowodów. Podczas, gdy na potrzeby interpretacyjne stan faktyczny jest z góry określony.

Zgodnie z art. 14k § 1 ordynacji podatkowej:

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

Ochrona prawna wynikająca z powołanego przepisu rozciąga się tylko na stan opisany we wniosku. Co oznacza, że zastosowanie zwolnienia nie będzie możliwe w okresach, w których założenia wynikające z opisu zdarzenia przyszłego nie będą spełnione. Jako przykład rozbieżności wykluczających możliwość zastosowania zwolnienia można podać odroczenie rozpoczęcia produkcji w Szklarniach. Chodzi na przykład o sytuację, w której do powstania obowiązku podatkowego w odniesieniu do budynków dojdzie w 2024 roku a faktyczne rozpoczęcie działalności („zajęcie” Szklarni) nastąpi w 2026 roku. Bowiemy o „zajęciu” oraz „służeniu” nie może być mowy w sytuacji, w której w budynku nie rozpoczęto jeszcze żadnej działalności. „Warunkiem stosowania zwolnienia od podatku od nieruchomości uregulowanego w art. 7 ust. 1 pkt 4 lit. c u.p.o.l. jest zajęcie budynku gospodarczego na prowadzenie działu specjalnego produkcji rolnej. Pod pojęciem "zajęcia" należy rozumieć faktyczną, a nie tylko potencjalną możliwość wykorzystania przedmiotu opodatkowania do tej działalności.” (Wyrok WSA w Lublinie z 12.08.2020 r., I SA/Lu 75/20).

Istotne będzie również rozpoczęcie równoczesnego wykorzystywania Sortowni do działalności wykraczającej poza zakres działalności rolniczej.

A zatem postępowanie podatkowe o charakterze wymiarowym może doprowadzić do innego rozstrzygnięcia sprawy, jeżeli w ramach postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej rozpoznany zostanie stan faktyczny odmienny od opisu zdarzenia przyszłego zawartego we wniosku.

Niniejsza interpretacja po usunięciu danych identyfikujących Wnioskodawcę zostanie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.





**POUCZENIE**

Od niniejszej interpretacji przysługuje stronie prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu, w terminie 30 dni od dnia doręczenia interpretacji, za pośrednictwem Burmistrza Gminy Koźminek. 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 błędów wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

BURMISTRZ  
*Monika Nowak*  
Monika Nowak

Otrzymują:

1. Adresat
2. a/a

