

## **Podatek od nieruchomości w działalności rolniczej**

### **1. Zagadnienia ogólne**

Ustawa z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych<sup>2</sup> określa obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości, podatku od środków transportowych, oraz w zakresie opłaty targowej, miejscowej i uzdrowiskowej oraz od posiadania psów. Z powyższych obciążeń finansowych rolnictwa dotyczy przede wszystkim podatek od nieruchomości. Zadaniem niniejszego artykułu jest przedstawienie podstawowych problemów dotyczących opodatkowania budynków i budowli, związanych z działalnością rolniczą, podatkiem od nieruchomości.

### **2. Podmiot podatku od nieruchomości**

Podatek od nieruchomości w swym zakresie podmiotowym skonstruowany jest podobnie jak podatek rolny i podatek leśny. Zasadą jest, iż obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości ciąży na osobach fizycznych, osobach prawnych oraz jednostkach organizacyjnych, w tym spółkach niemających osobowości prawnej, które są właścicielami lub samoistnymi posiadaczami nieruchomości albo obiektów budowlanych. Podstawową cechą podmiotu, na którym ciąży obowiązek podatkowy, jest prawo własności lub posiadanie nieruchomości lub obiektów budowlanych niezłączonych trwale z gruntem. Jeżeli przedmiot opodatkowania znajduje się w posiadaniu samoistnym, obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości ciąży na posiadaczu samoistnym. Oprócz właścicieli i posiadaczy obowiązek podatkowy ciąży również na podmiotach będących:

- 1) użytkownikami wieczystymi gruntów,
- 2) posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie:

---

1 Uniwersytet w Białymstoku.

2 Tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 z późn. zm.

- a) wynika z umowy zawartej z właścicielem, Agencją Nieruchomości Rolnych lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości,
- b) jest bez tytułu prawnego, z tym zastrzeżeniem, że obowiązek podatkowy dotyczący przedmiotów opodatkowania wchodzących w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa lub będących w zarządzie Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe – ciąży odpowiednio na jednostkach organizacyjnych Agencji Nieruchomości Rolnych i jednostkach organizacyjnych Lasów Państwowych, faktycznie władających nieruchomościami lub obiektami budowlanymi.

W przypadku nieruchomości lub obiektów budowlanych niezłączonych trwale z gruntem będących w zarządzie Lasów Państwowych oraz wchodzących w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa, jeżeli nie ma innego podmiotu, na którym ciążyłby obowiązek podatkowy na zasadach przedstawionych powyżej, obowiązek podatkowy ciąży odpowiednio na nadleśnictwach i na jednostkach organizacyjnych Agencji Nieruchomości Rolnych, faktycznie władających nieruchomościami i obiektami budowlanymi niezłączonymi trwale z gruntem.

Ustawa przewiduje szereg rozwiązań szczególnych związanych z obowiązkiem podatkowym. Jeżeli nieruchomość lub obiekt budowlany stanowi współwłasność małżonków lub odrębną własność każdego z nich, obowiązek podatkowy ciąży łącznie na obojgu małżonkach. Jeżeli nieruchomość stanowi współwłasność lub jest we współposiadaniu innych osób niż małżonkowie, obowiązek podatkowy od tej nieruchomości ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach lub współposiadaczach. Wyjątkiem od tej ostatniej sytuacji jest obowiązek podatkowy w sytuacji, jeżeli w nieruchomości ustanowiona jest odrębna własność lokali. W takim przypadku obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości od gruntu oraz części budynku stanowiących współwłasność ciąży na właścicielach lokali w zakresie odpowiadającym częściom ułamkowym wynikającym ze stosunku powierzchni użytkowej lokalu do powierzchni użytkowej całego budynku.

### **3. Przedmiot podatku od nieruchomości**

Zgodnie z ustawą o podatkach i opłatach lokalnych opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają nieruchomości lub obiekty budowlane, takie jak:

- 1) grunty;
- 2) budynki lub ich części;
- 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają użytki rolne, grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Zakres podatku od nieruchomości obejmuje więc wszelkie nieruchomości nieobjęte przepisami ustaw o podatku rolnym lub o lasach.

#### 4. Podstawa opodatkowania

Podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości stanowi, w przypadku gruntów, ich powierzchnia, natomiast w przypadku budynków – ich powierzchnia użytkowa. W przypadku budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej podstawę opodatkowania stanowi wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne.<sup>3</sup>

Podatek od nieruchomości jest świadczeniem typu majątkowego i nie jest uzależniony od dochodów uzyskiwanych z nieruchomości.<sup>4</sup> Stawka podatku jest odnośzona do powierzchni danej nieruchomości. Nie dotyczy to jedynie budowli, gdzie podstawą opodatkowania jest ich wartość.

Pojęcie działalności gospodarczej używane jest w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej.<sup>5</sup> Natomiast grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, to zgodnie z analizowaną ustawą, grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z wyjątkiem budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami, a także gruntów pod jeziorami, zajętych na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrowni wodnych, chyba że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych.

---

3 W przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych podstawę opodatkowania stanowi ich wartość z 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego – art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Jeżeli od budowli lub ich części nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych – podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa, określona przez podatnika na dzień powstania obowiązku podatkowego (art. 4 ust. 4).

4 Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 stycznia 1993 r. SA/P 1386/91, zgodnie z którym podatek jest zobowiązany do opłacania podatku od nieruchomości niezależnie od tego, czy władanie nieruchomością wiąże się z uzyskiwaniem dochodów, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1995, nr 1, s. 16.

5 Art. 2. ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn. Dz.U. z 2010 Nr 220, poz. 1447 z późn. zm.). 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.

## 5. Stawki podatku od nieruchomości

Rada gminy zgodnie z art. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych określa wysokość podatku od nieruchomości. Stawka ustalona przez gminę nie może być wyższa niż kwota maksymalna określona według zasad ustawowych. Przy określaniu wysokości stawek rada gminy może różnicować ich wysokość dla poszczególnych rodzajów przedmiotów opodatkowania, uwzględniając w szczególności lokalizację, rodzaj prowadzonej działalności, rodzaj zabudowy, przeznaczenie i sposób wykorzystywania gruntu, w przypadku budynku uwzględniając również stan techniczny oraz wiek budynku, a w przypadku budowli uwzględniając w szczególności rodzaj prowadzonej działalności.<sup>6</sup>

Górne granice stawek kwotowych ustalone w ustawie zgodnie z art. 30 ust. 1 ulegają corocznie zmianie na następny rok podatkowy w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi cen towarów i usług konsumpcyjnych w okresie pierwszego półrocza roku, w którym stawki ulegają zmianie, w stosunku do analogicznego okresu roku poprzedniego. Górne granice stawek kwotowych na każdy rok podatkowy ogłaszane są przez Ministra Finansów w drodze obwieszczenia w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”<sup>7</sup>

## 6. Podatek od nieruchomości a działalność rolnicza

### 6.1. Zagadnienia ogólne

Zgodnie z art. 2 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości użytki rolne, grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.<sup>8</sup> Obecnie grunty takie opodatkowane są podatkiem rolnym. Treść tej regulacji skorelowana jest też z odpowiednią regulacją ustawy o podatku rolnym.

Podatkiem od nieruchomości obciążone są budynki mieszkalne gospodarstwa rolnego. Natomiast zgodnie z art. 7 pkt 4 zwolnione z podatku od nieruchomości są budynki gospodarcze lub ich części:

6 Art. 5 ust. 2, 3 i 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, na temat kompetencji gminy w tym zakresie. szerzej G. Dudar, L. Etel, S. Presnarowicz, Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz. Lex 2008 Komentarz do art. 5.

7 Wysokość stawek na rok 2012 określa Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 19 października 2011 r. w sprawie górnych granic stawek kwotowych podatków i opłat lokalnych w 2012 r. M.P. Nr 95, poz. 961, zgodnie z art. 20 wskaźnik cen, o którym mowa w ust. 1, ustala się na podstawie komunikatu Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego ogłoszonego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski” w terminie 20 dni po upływie pierwszego półrocza.

8 Art. 2 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

- służące działalności leśnej lub rybackiej,
- położone na gruntach gospodarstw rolnych, służące wyłącznie działalności rolniczej,
- zajęte na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej;

Ustawodawca odróżnił budynki gospodarcze służące wyłącznie działalności rolniczej położone na gruntach gospodarstw rolnych od budynków zajętych na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej, słusznie zakładając, iż działły specjalne ze względu na swoją specyfikę z jednej strony należą do sfery produkcji rolnej, z drugiej, nie wymagają powierzchni przekraczającej 1 ha (1 ha przeliczeniowego użytków rolnych).

## 6.2. Zwolnienie gruntów rolnych

Zwolnienie gruntów sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej odpowiada obciążeniu określone w ustawie o podatku rolnym, zgodnie z którą podatkowi rolnemu podlegają dokładnie te same grunty – tu zwolnione z podatku od nieruchomości.<sup>9</sup> Innymi słowy, zasadą jest, iż podatkowi od nieruchomości podlegają wszystkie grunty, chyba że są opodatkowane podatkiem rolnym lub leśnym.<sup>10</sup> Jeżeli dany grunt podlega opodatkowaniu podatkiem rolnym lub leśnym, nie podlega jednocześnie podatkowi od nieruchomości.

Grunty rolne o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub o powierzchni użytków rolnych przekraczającej 1 ha przeliczeniowy podlegają opodatkowaniu podatkiem rolnym, którego stawki są o wiele niższe niż stawki podatku od nieruchomości.<sup>11</sup> Maksymalna stawka roczna podatku rolnego wynosi równowartość 2,5 q żyta od hektara przeliczeniowego. W przypadku gdy użytki rolne nie stanowią gospodarstwa rolnego, wysokość podatku to równowartość 5 q żyta od hektara rzeczywistego, nieprzeliczeniowego.

## 6.3. Opodatkowanie budynków w gospodarstwie rolnym

Podatkiem rolnym objęte są użytki rolne. Natomiast jeżeli chodzi o budynki i budowle sytuacja jest zróżnicowana. Podatkiem od nieruchomości obciążone są budynki mieszkalne gospodarstwa rolnego.<sup>12</sup> Natomiast budynki gospodarcze lub ich części położone na gruntach gospodarstw rolnych objęte są podatkiem od nie-

---

9 Por. art. 1 ustawy o podatku rolnym. Opodatkowaniu podatkiem rolnym podlegają grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza.

10 G. Dudar, L. Etel, S. Presnarowicz, Podatki i opłaty..., Lex 2008, Komentarz do art. 5.

11 Por. ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, tekst jedn. Dz.U. z 2006 r. Nr 136, poz. 969 z późn. zm.

12 Por. L. Etel, Podatek rolny. Komentarz, Warszawa 1997, s. IVB/3.

ruchomości wyłącznie wtedy, gdy są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż rolnicza i leśna. W związku z tym budynki w gospodarstwie rolnym, jeżeli służą produkcji rolniczej, nie są opodatkowane podatkiem od nieruchomości. W ustawie uregulowano kwestię przeznaczenia na działalność rolniczą tylko części budynku. W takiej sytuacji tylko część budynku przeznaczona na taką działalność będzie zwolniona z opodatkowania podatkiem od nieruchomości.<sup>13</sup>

Powstaje pytanie co do zakresu pojęcia „budynki służące wyłącznie działalności rolniczej”. Zgodnie z wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 2 czerwca 2011 r.<sup>14</sup>: zwolnieniu podlegają jedynie budynki służące działalności leśnej lub rybackiej bądź wyłącznie działalności rolniczej. „Służące” oznacza „faktycznie wykorzystywane”. Zwolnienie dotyczy zatem tylko tych budynków bądź ich części, które są wykorzystywane przy aktywnym, rzeczywistym prowadzeniu działalności leśnej, rybackiej lub rolniczej (w tym przypadku przy spełnieniu dodatkowego warunku, jakim jest wchodzenie w skład gospodarstwa rolnego), a nie tylko przystosowane do prowadzenia takiej działalności.

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych wymaga związania budynku z działalnością rolniczą w chwili powstania obowiązku podatkowego. Nie wystarczy potencjalna możliwość użycia danych budynków do produkcji rolnej.<sup>15</sup>

W przypadku budynków administracyjnych, służących obsłudze działalności rolniczej, organy skarbowe stoją na stanowisku, iż budynki takie nie służą bezpo-

13 Por. L. Etel, *Opodatkowanie nieruchomości gospodarstwa rolnego*, „Finanse Komunalne” 1995, nr 2, s. 20–26. Części budynków mieszkalnych gospodarstw rolnych (opodatkowanych i zwolnionych od podatku uchwałą rady), w których prowadzona jest działalność gospodarcza, podlegają opodatkowaniu [podatkiem od nieruchomości] wg wyższych stawek, właściwych dla budynków służących prowadzeniu działalności gospodarczej. Opodatkowaniu wyższymi stawkami podlegają jedynie dające się fizycznie wydzielić części budynków mieszkalnych. Jeżeli części nie można wydzielić, np. z tego powodu, że pomieszczenie mieszkalne jest wykorzystywane ponadto na prowadzenie działalności gospodarczej, to należy opodatkować całość, wg stawek właściwych dla budynków mieszkalnych. Nie można stosować – spotykanego w praktyce – procentowego podziału budynku mieszkalnego na część związaną z prowadzoną działalnością gospodarczą i część mieszkalną.

14 I SA/Gd 247/11, Lex nr 846195; Zob. też B. Pahl, Glosa do wyroku WSA z dnia 2 czerwca 2011 r., I SA/Gd 247/11 Lex 2010: Sformułowanie „służące” działalności rolniczej, leśnej lub rybackiej oznacza, że budynek gospodarczy nie może być tylko okazjonalnie wykorzystywany do tej działalności, lecz stale [...]. Podkreślić jednak należy, że literalne brzmienie art. 7 ust. 1 pkt 4 lit. a i lit. b u.p.o.l. wskazuje na konieczność wykorzystywania budynków gospodarczych do celów ww. działalności. Jeżeli nie będą one eksploatowane na potrzeby prowadzonej działalności rolnej, leśnej lub rybackiej, zwolnienie od podatku od nieruchomości nie może być stosowane. Prawodawca poprzez użycie pojęcia „służące” kategorycznie zatem uzależnia dopuszczalność korzystania ze zwolnienia podatkowego od faktycznego wykorzystywania budynku gospodarczego lub jego części. Tym samym, jeżeli w toku prowadzonego postępowania podatkowego organy podatkowe ustaliły, że sporne budynki nie były, jak to trafnie sformułował sąd, „aktywnie wykorzystywane” do działalności rolnej, leśnej lub rybackiej, to zasadne było określenie podatników wysokości zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości według stawek właściwych dla budynków lub ich części pozostałych.

15 Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 listopada 1994 r. (sygn. akt S.A./Wr 1378/94 „Współnota” 1995, nr 6, s. 24, „Fiskus” 1995, nr 3, s. 23. Przepis art. 7 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 9, poz. 31 z późn. zm.) może mieć zastosowanie wyłącznie w sytuacji faktycznego prowadzenia gospodarstwa rolnego, działalności w ramach działów specjalnych produkcji rolnej bądź też działalności leśnej. Nie może uzyskać zwolnienia od podatku od nieruchomości podatnik, który dopiero zamierza nieruchomości związać z jedną ze wskazanych w przepisie form działalności ani ten, który działalności już zaniechał, nawet jeżeli w zabudowaniach pozostały jeszcze urządzenia lub maszyny służące wcześniej prowadzonemu gospodarstwu.

średnio działalności rolniczej, więc podlegają podatkowi od nieruchomości.<sup>16</sup> Co do tego stanowiska można mieć wątpliwości, gdyż celem przepisu winno być zmniejszenie obciążeń podatkowych podmiotów prowadzących działalność rolniczą, zaś budynki administracyjne są wprost związane z taką działalnością. To, że nie jest tam prowadzona produkcja rolna, a na przykład mieści się księgowość, nie powinno być powodem innego kwalifikowania takich budynków i obciążania ich opodatkowaniem.

Pojęcie działalności rolniczej jest zdefiniowane w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 6 przez działalność rolniczą należy rozumieć produkcję roślinną i zwierzęcą, w tym również produkcję materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcję warzywniczą, roślin ozdobnych, grzybów uprawnych, sadownictwo, hodowlę i produkcję materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcję zwierzęcą typu przemysłowego fermowego oraz chów i hodowlę ryb.

Budynki poza gospodarstwem rolnym zwolnione są z podatku od nieruchomości w dwóch przypadkach związanych z działalnością rolniczą: w sytuacji, gdy są związane z działalnością leśną lub rybacką lub gdy są zajęte na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej.

Budynki służące prowadzeniu działów specjalnych produkcji rolnej (szklarnie, kurniki itd.), jeżeli znajdują się w gospodarstwie rolnym, podlegają regulacji podobnej jak inne budynki gospodarcze – wystarczy, że są związane z działalnością rolniczą. Natomiast jeżeli budynki te nie stanowią zabudowań gospodarstwa rolnego, to są zwolnione od podatku od nieruchomości tylko w okresie, w którym w budynkach tych prowadzona jest działalność traktowana jako dział specjalny produkcji rolnej. W okresie nieprowadzenia tej działalności budynki te podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości według stawek właściwych dla tzw. pozostałych budynków. Jednak w przypadku przerw sezonowych w produkcji budynek powinien być traktowany jako zajęty na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej.<sup>17</sup>

Pojęcie działów specjalnych produkcji rolnej należy rozumieć tak jak w ramach systemu podatkowego – w ustawach o podatku dochodowym. Działami specjalnymi

16 Zob. odpowiedź na interpelację nr 2558 do Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2007 r.: budynki administracyjne (biurowe) nie są budynkami gospodarczymi. W związku z tym budynki administracyjne, niezależnie od tego, czy znajdują się na gruntach gospodarstwa rolnego i służą działalności rolniczej, nie będą podlegały zwolnieniu z podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 4 lit. b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. [www.sejm.gov.pl](http://www.sejm.gov.pl), zob. też Burmistrz Sulechowa, postanowienie w sprawie interpretacji prawa podatkowego z dnia 5 lipca 2006 r. (FN.3110–2–00086/06): Budynek administracyjny, pomimo że jest położony na gruncie gospodarstwa rolnego, nie jest budynkiem gospodarczym, w którym jest prowadzona działalność rolnicza w rozumieniu w/w art. 7 ust. 1 pkt 4 b i c ustawy u.p.o.l. i nie jest faktycznie zajęty na prowadzenie produkcji zwierzęcej typu fermowego a więc podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

17 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, tak L. Etel, Podatki od nieruchomości, Warszawa 2009, s. 257.

produkcji rolnej są więc: 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.

Zwolnienie budynków lub ich części służących działalności leśnej lub rybackiej nie dotyczy działów specjalnych. Działalność leśna i rybacka nie mieści się obecnie w definicji działów specjalnych. Natomiast pozostałe kategorie zwolnień dotyczą również działalności specjalistycznej. W kategorii budynki gospodarcze lub ich części położone na gruntach gospodarstw rolnych, służące wyłącznie prowadzeniu działalności rolniczej, mieszczą się budynki służące prowadzeniu działów specjalnych produkcji rolnej – jeżeli tylko grunty posiadane przez rolnika kwalifikują się do pojęcia gospodarstwa rolnego. W takiej sytuacji budynki muszą być położone na terenie gospodarstwa rolnego – inne ich położenie, nawet w przypadku wykorzystywania na cele działalności rolniczej, nie powoduje zwolnienia.<sup>18</sup> Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie zawiera definicji gospodarstwa rolnego, jednak należy przyjąć, iż zastosowanie ma definicja z ustawy o podatku rolnym wymagająca co najmniej 1 ha użytków rolnych (w ha przeliczeniowego), aby dane grunty będące własnością (będące w posiadaniu) danego podmiotu uznać za gospodarstwo rolne.

Budynki nieznajdujące się na gruntach stanowiących gospodarstwo rolne, nawet jeżeli są wykorzystywane do działalności rolniczej, podlegają podatkowi od nieruchomości.<sup>19</sup> Takie rozwiązanie budzi poważne wątpliwości, gdyż opodatkowanie dotyczyć może budynków i budowli faktycznie wykorzystywanych rolniczo, jednak niepołożonych na gruntach gospodarstw rolnych. Powoduje to sztuczne dążenie do posiadania powyżej 1 ha gruntu (1 ha przeliczeniowego), aby wypełnić normę z ustawy o podatku rolnym przewidzianą dla gospodarstwa rolnego i zmniejszyć obciążenia podatkowe. Również sytuacja przekazania gospodarstwa rolnego przez starszego rolnika i zostawienia sobie siedliska o powierzchni niewystarczającej do uznania danego gruntu rolnego za gospodarstwo rolne może spowodować obciążenie podatkiem od nieruchomości budynków, które wcześniej były nieopodatkowane, a na skutek zmian pokoleniowych, mimo braku zmiany przeznaczenia, zmieniły swoją kwalifikację podatkową.

18 Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (do 2003.12.31) w Łodzi z dnia 22 października 1999 r. I SA/Łd 1554/97 Budynki gospodarcze znajdujące się poza obszarem gospodarstw rolnych w rozumieniu przepisów o podatku rolnym nie są objęte zwolnieniem od podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 9, poz. 31 ze zm.), nawet jeżeli są związane z działalnością rolniczą.

19 Zob. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 10 sierpnia 2011 r., I SA/Wr 118/11, Lex nr 950730, tak też aprobująca glosa B. Pahl, Lex 2011.



Wyjątkiem od reguły opodatkowania podatkiem od nieruchomości budynków niepołożonych na gruntach gospodarstw rolnych są budynki i ich części zajęte na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej. Uznać należy, iż sformułowanie „zajęte” na prowadzenie działów specjalnych jest węższe niż służące wyłącznie prowadzeniu działalności rolniczej. W doktrynie podkreśla się, iż przy rozstrzyganiu kwestii opodatkowania budynków należy zbadać, czy są one faktycznie zajęte na prowadzenie działów specjalnych. W sytuacji, gdy rolnik zaprzestał prowadzenia działalności (np. zaprzestał uprawy kwiatów w szklarni ze względu na jej nieopłacalność), wówczas takie szklarnie nie mogą korzystać ze zwolnienia.<sup>20</sup> Czasowa przerwa w produkcji spowodowana na przykład określonym układem cykli produkcyjnych nie powoduje zmiany kwalifikacji takiego budynku. Sformułowanie ustawowe nie jest precyzyjne i może budzić wątpliwości, czy zwolnienie dotyczy tylko konkretnych budynków w których prowadzona jest produkcja, czy też na przykład budynku administracyjnego, budynku socjalnego dla pracowników. W przypadku sformułowania „służące” prowadzeniu nie ma wątpliwości, iż takie budynki są zwolnione z opodatkowania. W przypadku działów specjalnych przez budynki „zajęte” na prowadzenie działów specjalnych również należy uznać budynki służące takiej działalności, działające w ramach pewnego cyklu produkcji – a więc kotłownię, chłodnię, przechowalnię, budynki administracyjne, socjalne, pod warunkiem, iż wykorzystywane są w procesie produkcji.<sup>21</sup>

Nie ma znaczenia, czyją własnością są budynki. Jak podkreśla L. Etel, jest to zwolnienie o charakterze przedmiotowym. Obejmuje budynki związane z działalnością rolniczą, bez względu na to, czyją one stanowią własność lub w czym po-

20 Por. G. Dudar, L. Etel, S. Presnerowicz, Podatki i opłaty..., Lex 2008; Komentarz do art. 4; L. Etel, Opodatkowanie nieruchomości..., s. 20. Czasowe zawieszenie lub sezonowa przerwa w prowadzeniu produkcji rolnej nie powodują, że budynki [gospodarcze związane z prowadzeniem działów specjalnych produkcji rolnej] podlegają opodatkowaniu [podatkiem od nieruchomości]. Budynki te, mimo przerwy, są w dalszym ciągu związane z prowadzeniem działu specjalnego. Por. decyzja Samorządowego Kolegium Odwoławczego we Wrocławiu z dnia 4 sierpnia 1993 r. SKO 3252/57/93. Zbudowanie budynku w celu prowadzenia działu specjalnego produkcji rolnej, jak też prowadzenie takiej produkcji przez pewien czas nie oznacza, że budynek ten będzie zawsze traktowany jako związany ze specjalnym działem tej produkcji. Następstwem długotrwałej przerwy w prowadzeniu produkcji rolnej, nie uzasadnionej naturalno-produkcyjną koniecznością, jest brak podstawy do zwolnienia od podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych. OwSS 1994/2/71/71 Lex nr 43524.

21 B. Pahl, Glosa do wyroku z 12 lipca 2011 r., ISA/GI 347/10. Jeżeli zatem dany budynek gospodarczy będzie „zajęty” na prowadzenie ww. działalności, to może korzystać ze zwolnienia od podatku. Podstawowym problemem, co zostało podkreślone powyżej, jest kwestia rozumienia terminu „zajęte”. Jego wyjaśnienia nie znajdziemy ani w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, ani również w żadnym innym akcie prawnym. W języku potocznym „zająć” oznacza zapełnić, wypełnić sobą lub czymś jakąś przestrzeń, powierzchnię czegoś. Potoczne brzmienie analizowanego pojęcia wskazuje, że budynek gospodarczy powinien być faktycznie wykorzystywany do prowadzonej działalności gospodarczej z wyłączeniem innych funkcji. W budynku muszą być zatem wykonane konkretne czynności, powodujące dokonanie zamierzonych celów lub osiągnięcie konkretnego rezultatu, te muszą być wykonywane w sposób trwały i tak, że w zasadzie wykluczają prowadzenie innej działalności. Innymi słowy przepis art. 7 ust. 1 pkt 4 lit. c u.p.o.l. może być stosowany, o ile budynki lub ich części są faktycznie wykorzystywane na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej. Zatem gdy działalność z pewnych względów (np. nieopłacalność produkcji) zostanie zaprzestana, budynki takie nie powinny korzystać ze zwolnienia.

siadaniu się znajdują. Warunkiem zasadniczym jest wyłączny związek budynku lub jego części z działalnością rolniczą.<sup>22</sup> Uwagi te mają w pełni zastosowanie do prowadzenia działalności w ramach działów specjalnych produkcji rolnej.

Nie ma też znaczenia, czy działalność jest zgłoszona do Urzędu Skarbowego – decyduje faktyczne wykorzystywanie danego budynku na prowadzenie działalności w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej. Ma rację B. Pahl, iż podmiot prowadzący działy specjalne produkcji rolnej może nie figurować w ewidencji prowadzonej na potrzeby podatku dochodowego i może korzystać ze zwolnienia od podatku od nieruchomości. Naruszenie przepisów ustawy o podatku dochodowym w kontekście ujawnienia działalności w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej pozostaje bez wpływu na dopuszczalność stosowania zwolnienia z art. 7 ust. 1 pkt 4 lit. c u.p.o.l..<sup>23</sup>

Wątpliwości może budzić wykorzystywanie budynków nie do prowadzenia działów specjalnych produkcji rolnej, ale do przetwórstwa. Jeżeli jest to budynek związany bezpośrednio z działalnością główną – na przykład miejsce pakowania produktów i przygotowywania ich do sprzedaży, uznać należy, iż jest on zajęty na prowadzenie działów specjalnych, gdyż przez prowadzenie należy rozumieć pełen cykl produkcji, od rozpoczęcia produkcji do przygotowania produktu finalnego do sprzedaży, na przykład pakowanie roślin ozdobnych do wysyłki. Natomiast jeżeli dany budynek wykorzystywany będzie do działalności przetwórczej, gdy będzie dokonywany proces przetworzenia produktu uzyskanego w wyniku produkcji głównej, uznać należy, iż budynek przeznaczony na taką działalność nie będzie podlegał zwolnieniu, na przykład przygotowywanie przetworów z warzyw otrzymanych z produkcji szklarniowej.<sup>24</sup>

#### 6.4. Pojęcie budynku gospodarczego

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych zawiera legalną definicję pojęcia „budynek”. Zgodne z art. 1a ust. 1 pkt 1 tejże ustawy 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”. Jest to definicja identyczna jak z ustawie prawo budowlane.<sup>25</sup>

22 L. Etel, Podatki od..., s. 255.

23 Zasadnie zatem organ pierwszej instancji dokonał ustalenia w Urzędzie Skarbowym w P., czy skarżący figurował w jego ewidencji jako podmiot prowadzący dział specjalny produkcji rolnej. Negatywne ustalenie w tym zakresie, wykluczyło możliwość zastosowania wobec spornej nieruchomości zwolnienia podatkowego w podatku od nieruchomości. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 12 lipca 2011 r. I SA/GI 347/10 Lex nr 895937, glosa częściowo krytyczna, B. Pahl, Lex 2011.

24 Tak wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 4 marca 2009 r. I SA/Łd 1275/ http://www.orzeczenia-nsa.pl/. Wyrok dotyczy zwolnienia budynków wykorzystywanych w działalności rolniczej położonych na gruntach gospodarstwa rolnego, ale w pełni może mieć zastosowanie do budynków zajętych na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej.

25 Zob. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 12 lipca 2011 r. I SA/GI 347/10 Za budynek podlegający opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości uznawać należy obiekt, który jest budynkiem w ro-

Zgodnie z art. 21 ustawy z dnia 17 grudnia 1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne,<sup>26</sup> podstawą wymiaru podatków powinny być dane wynikające z ewidencji gruntów i budynków. Podstawą do prowadzenia takiej ewidencji jest rozporządzenie Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków.<sup>27</sup> W § 65 ust. 1 powyższego rozporządzenia prawodawca dokonał klasyfikacji budynków, jako kryterium przyjmując funkcję użytkową. Zgodnie z treścią powołanego przepisu budynki dzielą się na:

- budynki mieszkalne,
- budynki przemysłowe,
- budynki transportu i łączności,
- budynki handlowo-usługowe,
- zbiorniki, silosy i budynki magazynowe,
- budynki biurowe,
- budynki szpitali i zakładów opieki medycznej,
- budynki oświaty, nauki i kultury oraz budynki sportowe,
- budynki produkcyjne, usługowe i gospodarcze dla rolnictwa,
- inne budynki niemieszkalne.

W powyższej klasyfikacji ustawodawca wyróżnia budynki produkcyjne, usługowe i gospodarcze dla rolnictwa”

Kwalifikacja budynku jako gospodarczego winna być dokonywana w oparciu o wspomniane powyżej przepisy prawa budowlanego oraz w oparciu o Klasyfikację rodzajową środków trwałych.<sup>28</sup> Zgodnie z rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 10.12.2010 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) pod symbolem 108 BUDYNKI PRODUKCYJNE, USŁUGOWE I GOSPODARCZE DLA ROLNICTWA PKOB 1271 PKWiU 41.00.20.0) znajdują się:

- budynki w gospodarstwach rolnych,
- tunele foliowe wraz z zasłonami cieniująco-termoizolacyjnymi i komputerami klimatycznymi,
- silosy zbożowe w gospodarstwach rolnych,

---

zumieniu prawa budowlanego i również w rozumieniu art. 1 a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., a więc jest trwale z gruntem związany, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach. [www.orzeczenia-nsa.info](http://www.orzeczenia-nsa.info). Art. 3 pkt 1 ustawy prawo budowlane (tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 243, poz. 1623) przez obiekt budowlany rozumie 3 kategorie obiektów, a to budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami oraz obiekt małej architektury.

26 Ustawa z dnia 17 grudnia 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz.U. Nr 30, poz. 163 z późn. zm.).

27 Dz.U. Nr 38, poz. 454.

28 Por. Komentarz do podatków: rolnego, leśnego oraz od nieruchomości, red. W. Modzelewski i J. Bielawny, Warszawa 2002, s. 132.

- pozostałe budynki przeznaczone dla działalności rolniczej, np. obory, stajnie, budynki inwentarskie dla trzody chlewnej, owczarnie, przemysłowe ферmy drobiu, stodoły, pomieszczenia do przechowywania sprzętu, spichlerze, szopy rolnicze, spiżarnie, piwnice do przechowywania wina, szklarnie itp.

## 6.5. Wnioski

Duże różnice w wysokości podatku rolnego i podatku od nieruchomości powodują dążenie podatników do płacenia jak najniższych obciążeń poprzez sztuczne spełnianie wymagań powierzchniowych zawartych w ustawie o podatku rolnym. Z drugiej strony, szczególnie w sytuacjach granicznych dotyczących opodatkowania budynków gospodarczych należących do byłych rolników, którzy przekazali gospodarstwo następcom, objęcie tych budynków podatkiem od nieruchomości spotyka się z niezrozumieniem podatników i ze sprzeciwem doktryny.

Prowadzi to do skutków takich jak obciążenie podatkiem od nieruchomości zabudowań byłych rolników, choć nie mają one żadnej wartości rynkowej, nie można ich ani sprzedać ani wynająć. Prowadzi to też do obciążenia podatkiem od nieruchomości według wysokich, często wyższych niż od budynków mieszkalnych stawek, zabudowań związanych z niskim standardem budynków – na przykład komórki na opał.<sup>29</sup>

Konstrukcja ta narusza zasadę sprawiedliwości. W sprawie powyższej należy w pełni zgodzić się z R. Zelwiańskim, który stwierdza, iż nie może być uznane za sprawiedliwe utrzymanie obłożenia podatkiem od nieruchomości ustalonym według stawek dla „pozostałych budynków” budynków gospodarczych w siedliskach zamieszkałych przez byłych rolników, którzy przekazali gospodarstwa na własność państwa w zamian za rentę lub emeryturę, pozostawiając sobie działki siedliskowe oraz budynki; budynki te często nie są wykorzystywane dla celów gospodarczych, brak jest także możliwości ich wynajęcia lub wydzierżawienia.<sup>30</sup>

W przypadku zwolnienia budynków przeznaczonych na prowadzenie działalności w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej zauważyć należy, iż uzależnienie zwolnienia od kwalifikacji danej działalności jako działu specjalne produkcji rolnej powoduje, iż produkcja rolnicza taka, jak chów ślimaków czy strusi, nie kwalifikuje się do zwolnienia z podatku od nieruchomości budynków i budowli zajętych na ten cel.

Podstawą zwolnienia powinno być pojęcie działalności rolniczej. Nie powinna decydować kwalifikacja podatkowa, ale rodzaj działalności. Uzależnienie nie od

---

29 Por. R. Zelwiański, Krytycznie o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, „Przegląd Podatkowy” 1997, nr 5.

30 *Ibidem*, s. 37.

kwalifikacji i funkcji budynku, ale od formalnego posiadania lub nie 1 ha gruntu rolnego nie jest rozwiązaniem właściwym.

## REAL ESTATE TAX IN AGRICULTURAL ACTIVITY

Key words: real estate tax, farmer, agricultural production.

The real estate tax is the main property tax in Poland. Land, buildings and fixed installations are subject to this tax. It does not apply to cultivable land, which is subject to agricultural tax, unless it is used for nonagricultural economic activity. Buildings belonging to farmers may be released from the real estate tax if they are used for forestry or fishing activities, occupy farm grounds, serve solely agricultural activities or are used for specific agricultural production like: greenhouse production, poultry production, mushroom production, bee keeping etc.

Exemption from the real estate tax should not be conditioned by the localization of the building on the farm grounds or by conducting of a specific activity. It should be conditioned by the kind of activity conducted in the building, or by the fact that it is used for agricultural activity.