

## **Podatek od nieruchomości, a niewykorzystywanie gruntu ze „względów technicznych”.**

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych z dnia 12 stycznia 1991 (Dz. U. Nr 9, poz. 84 z 2002 ze zm.) reguluje m.in. kwestie opodatkowania podatkiem od nieruchomości gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Ustawa w art. 1a ust. 1 pkt 3 postanawia, iż nieruchomościami związanymi z prowadzeniem działalności gospodarczej są 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, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b) ustawy, chyba że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych.

Niejednokrotnie przedsiębiorcy zwracają się do organów podatkowych właściwych w sprawach podatku od nieruchomości, to jest prezydentów miast, burmistrzów, albo wójtów z wnioskiem o objęcie ich nieruchomości stawkami podatku jak dla gruntów innych, niż związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Działanie to jest uzasadnione, jako że zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt. 1 lit a) stawka podatku od nieruchomości od gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków może maksymalnie wynosić 0,66 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni, podczas gdy dla pozostałych gruntów – maksymalnie 0,32 za 1 m<sup>2</sup> powierzchni. W oczywisty sposób nakłania to przedsiębiorców do prób zakwalifikowania ich gruntów jako grunty niezwiązane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Jednym ze sposobów wykorzystywanych przez przedsiębiorców jest wskazywanie, iż ich nieruchomość nie jest i nie może być wykorzystywana do prowadzenia działalności gospodarczej.

### ***Niewykorzystywanie nieruchomości ze względów technicznych***

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z 1991 – o podatkach i opłatach lokalnych jako grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej uważa się: grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy, 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) ustawy, chyba że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów

technicznych. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie precyzując pojęcia „względów technicznych” odsyła w zakresie interpretacji tego pojęcia zarówno do przepisów prawa budowlanego (por. pismo MF z dnia 20.10.2003, sygn. akt LK-1601/LP/03/PP), jak i do języka potocznego (por. prof. L. Etel: Komentarz do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, Legalis, 2005). Zatem chcąc stwierdzić, czy nieruchomości, której właścicielem jest przedsiębiorca, nadaje się ze względów technicznych do prowadzenia działalności gospodarczej, należy wziąć pod uwagę następujące kwestie:

- a) aktualny stan zagospodarowania nieruchomości,
- b) możliwość prowadzenia działalności na nieruchomości,
- c) stan prawny nieruchomości,
- d) możliwość dojazdu do nieruchomości.

**Przykład:**

*Podatnik będący przedsiębiorcą zwrócił się do burmistrza miasta z wnioskiem o objęcie należącej do niego nieruchomości gruntowej podatkiem od nieruchomości, jak dla gruntów nie wykorzystywanych dla prowadzenia działalności gospodarczej. Jako uzasadnienie podatnik wskazał, iż gruntu dla potrzeb działalności gospodarczej nie wykorzystuje, gdyż oczekuje na uzyskanie koncesji na produkcję materiałów wybuchowych. Wobec powyższego – zdaniem podatnika – skoro nieruchomości nie wykorzystuje dla celów gospodarczych, to podatek od gruntów winien płacić według stawki niższej, jak dla gruntów pozostałych. Pogląd podatnika jest błędny, gdyż zgodnie z 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z 1991 – o podatkach i opłatach lokalnych przedmiot opodatkowania grunt nie może się nadawać do prowadzenia jakiegokolwiek działalności, a nie konkretnej działalności wykonywanej przez danego przedsiębiorcę. Przedsiębiorca winien zatem zapłacić podatek według stawki określonej w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b) ustawy (to jest jak dla gruntów wykorzystywanych dla potrzeb działalności gospodarczej).*

Wedle poglądu wyrażonego przez P. Polkowskiego w artykule Podatek od nieruchomości od gruntów oraz budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej i gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej (Biuletyn Skarbowy Ministerstwa Finansów, 2003/3/3) „przedmioty opodatkowania tracą charakter związania z prowadzeniem działalności gospodarczej tylko wówczas, jeżeli nie są i nie mogą być do tej działalności wykorzystywane. Zatem, brak możliwości wykorzystania przedmiotu opodatkowania do prowadzenia działalności

gospodarczej winien mieć charakter trwały. Ponadto musi to być zdarzenie niezależne od podatnika i dotyczyć stanu technicznego nieruchomości”. Podobny pogląd wyraził prof. L. Etel w cytowanym powyżej komentarzu, który stwierdził, iż „W przypadku gdy ze względów technicznych podatnik nie prowadzi działalności na danej nieruchomości, podlega ona opodatkowaniu wg stawek niższych, właściwych dla tzw. pozostałych nieruchomości. Niższe stawki znajdują zastosowanie tylko wówczas, gdy działalność nie jest prowadzona. Jeżeli natomiast podatnik działalność prowadzi, chociaż z uwagi na względy techniczne nie powinna ona być prowadzona, to płaci podatek wg stawek najwyższych”.

### ***Co to są „względy techniczne”?***

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie precyzując pojęcia „względów technicznych” odsyła w zakresie interpretacji tego pojęcia zarówno do przepisów prawa budowlanego (por. pismo MF z dnia 20.10.2003, sygn. akt LK-1601/LP/03/PP), jak i do języka potocznego (por. L. Etel: Komentarz do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, op. cit.). Zatem chcąc stwierdzić, czy nieruchomość, której właścicielem jest dany przedsiębiorca, nadaje się do prowadzenia działalności gospodarczej ze względów technicznych, należy w pierwszej kolejności zdefiniować pojęcie „względów technicznych”, którego ustawodawca na potrzeby ustawy nie zdefiniował.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie, w wyroku z dnia 19.05.2004, do sygn. akt I SA/Lu 59/04 (opublikowane w : POP 2005/3/78), podobnie jak autor niniejszej publikacji, wskazuje na brak definicji ustawowej „stanu technicznego” i podkreśla, iż w celu dokonania wykładni należy się odwołać do istniejących komentarzy i glos oraz - ewentualnie – pism Ministerstwa Finansów. Ministerstwo w dwóch pismach – z dnia 21 sierpnia oraz 13 marca 2003 r. - wyjaśniło że wyłączenie z opodatkowania nastąpi tylko w niektórych przypadkach np. w sytuacji chemicznego, radioaktywnego lub bakteriologicznego skażenia gruntu, które uniemożliwi jego użytkowanie, przy czym brak możliwości korzystania z w/w przedmiotu opodatkowania ze względów technicznych, zarówno w chwili obecnej jak i w przyszłości, powinno zostać potwierdzone przez właściwy organ administracyjny. WSA w omawianym wyroku wyraził jednak pogląd, iż po pierwsze, pisma Ministerstwa nie stanowią w Polsce źródła prawa, a po drugie, interpretacja względów technicznych wyrażona w pismach jest nieuprawnioną interpretacją zawężającą. Wobec powyższego, wskazuje WSA, należy dokonywać oceny czy zaistniały owe względy techniczne zawsze w oparciu o konkretny stan faktyczny, czego organy podatkowe na

ogół nie czynią, opierając się wyłącznie na wytycznych zawartych w ministerialnych pismach. W przekonaniu takie podpieranie się organów podatkowych interpretacją zawężającą narusza podstawowe zasady stosowania prawa, w tym w szczególności zasadę „nie należy rozróżniać, czego prawo nie rozróżnia” (*lege non distinguente non distinguir*). Omawiany przepis w żadnym bowiem wypadku nie daje podstaw do wyróżnienia pośród wielu względów technicznych skutkujących niemożnością wykorzystywania nieruchomości na cele gospodarcze właśnie skażeń gruntu, które na dodatek mają być potwierdzone decyzją właściwego (jakiego?) organu. Takie stanowisko, jakie prezentuje Ministerstwo, narusza też prawo do podatników do zmniejszania ich ciężarów podatkowych tam gdzie prawo podatkowe na to zezwala. Sytuacje skażenia nieruchomości będą bowiem stanowiły margines wszystkich możliwych do wyobrażenia stanów faktycznych, kiedy to nieruchomość nie może być wykorzystywana na cele gospodarcze ze względów technicznych.

Również istniejące komentarze nie przesadzają kwestii zdefiniowania „względów technicznych”, które miałyby wpływ na ocenę czy grunt może, czy nie może być wykorzystywany na potrzeby działalności gospodarczej - „Jak się zdaje, ustawodawcy chodziło nie o przyczyny techniczne leżące po stronie przedsiębiorcy, ale o te związane z danym przedmiotem opodatkowania, a zatem obiektywne okoliczności natury technicznej uniemożliwiające wykorzystanie go do celów konkretnej działalności prowadzonej przez dany podmiot.”(por. M. Rusinek w Komentarz do art. 1(a) ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U.02.9.84), [w:] M. Rusinek, Komentarz do ustawy z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U.02.200.1683), Lex el/2005).

Sięgając do języka potocznego, pojęcie „techniczny” definiuje się jako „odnoszący się do techniki, stosowany w technice, wchodzący w zakres techniki, zajmujący się techniką” (por. M. Szymczak (red.): Słownik języka polskiego. Tom 3, Warszawa 1981). Z kolei pojęcie „technika” definiuje się jako „środki, sposoby i czynności związane z wytwarzaniem dóbr materialnych” (W. Kopaliński: Podręczny słownik wyrazów obcych, Warszawa 1999), jako „tworzone przez człowieka dla realizacji celów działalności gospodarczej systemy środków materialnych oraz umiejętności posługiwania się tymi środkami” (Encyklopedia Powszechna PWN, Tom IV, Warszawa 1976), albo jako „dział cywilizacji i kultury obejmujący środki pracy i techniczne umiejętności produkcji” (A. Karwowski (red.): Leksykon PWN, Warszawa 1972).

Zatem – reasumując – język potoczny traktuje względy techniczne jako względy związane z prowadzeniem jakiegoś rodzaju działalności

polegającej na produkcji, wytwarzaniu. Biorąc pod uwagę powyższe, jako względy techniczne uniemożliwiające wykorzystywanie gruntu do celów technicznych można traktować np. wskazywane przez Ministerstwo skażenie gruntu (jako wynika z działalności ludzkiej), ale też – na tej samej zasadzie - jego zalanie, brak uzbrojenia, ruiny znajdujące się na gruncie, które uniemożliwiają rozpoczęcie nowych inwestycji, przed ich rozebraniem, czy też brak drogi, którą odbywałaby się komunikacja między nieruchomością należącą do podatnika, a okolicą, co uniemożliwia prowadzenie działalności gospodarczej.

Skoro ustawodawca nie daje w żadnym akcie prawnym powszechnie obowiązującym definicji pojęcia względów technicznych, oznacza to, że pojęcie to należy interpretować zgodnie z jego potocznym rozumieniem. Tak więc semantyka tego pojęcie będzie znacznie wykraczała poza owe Ministerialne „skażenie gruntu” i obejmowała cały szereg stanów faktycznych, które mogą wynikać z działalności ludzkiej, nie są zależne od podatnika, a uniemożliwiają wykorzystanie przezeń gruntu dla potrzeb prowadzonej działalności gospodarczej.

***Przykład:***

*Przedsiębiorca jest właścicielem nieruchomości gruntowej zakupionej na potrzeby swojej działalności gospodarczej. Jako podatnik podatku winien on zapłacić podatek od nieruchomości, jednak jednocześnie wskazuje, iż nie może wykorzystać nieruchomości dla swojej działalności gospodarczej (ani jakiegokolwiek innej) z takich przyczyn jak znajdujące się na terenie nieruchomości ruiny obiektów przemysłowych, których nie da się wyremontować, i które należy zburzyć przed rozpoczęciem nowych inwestycji, gdyż zagrażają bezpieczeństwu, albo do nieruchomości brak jest drogi dojazdowej, po której mogłaby odbyć się wywózka rozebranych budynków, a następnie zaś przywóz nowych dóbr inwestycyjnych, lub też zalanie terenu wodą z powodu braku urządzeń melioracyjnych, przy czym przyczyny te mają charakter trwały i są niezależne od podatnika. W opisanej sytuacji organ podatkowy winien przyjąć, iż dana nieruchomość na chwilę obecną nie może być wykorzystana do prowadzenia jakiegokolwiek działalności.*

***Praktyka organów podatkowych, a przepisy.***

W opinii wielu organów podatkowych, o względach technicznych uniemożliwiających wykorzystanie nieruchomości dla potrzeb działalności gospodarczej można mówić tylko wtedy, gdy dojdzie do skażenia gruntów, a

nadto, że brak wykorzystania nieruchomości zostanie zostać potwierdzony przez właściwy organ. Pogląd ten, jak wyżej wskazałem oparty jest na powołanych pismach Ministerstwa Finansów.

Zważyć należy, iż takie stanowisko organów podatkowych jest błędne z następujących względów:

1. brak jest ustawowej definicji względów technicznych, co powoduje, iż interpretując pojęcie ustawowe należy sięgnąć do języka potocznego, który względy techniczne ujmuje szeroko,
2. interpretacja organów podatkowych, jeśli idzie o przesłanki uzasadniające niewykorzystywanie gruntu z przyczyn technicznych jest zbyt wąska, nie ma przepisu prawa, który zezwalałby na takie wąskie ujęcie sprawy. Należy domniemywać, iż gdyby ustawodawca chciał w sposób, w jaki czyni to Ministerstwo, a w ślad za tym organy podatkowe - ująć zagadnienie „względów technicznych”, użyłby w ustawie bardziej sprecyzowanego pojęcia, które wprost odnosiłoby się do skażeń. Zdaniem podatnika fakt, iż ustawodawca posługuje się ogólnym pojęciem „przyczyn technicznych” wskazuje na chęć szerokiego ujęcia możliwych zdarzeń, które uniemożliwiają wykorzystanie nieruchomości dla działalności gospodarczej.
3. żaden przepis ustawy o podatku od nieruchomości nie wymaga, ażeby fakt niemożności wykorzystania nieruchomości na potrzeby działalności gospodarczej z przyczyn technicznych był potwierdzany przez jakiś organ. Co więcej, nie da się wskazać takiego organu w obecnym stanie prawnym.

Moim zdaniem, skoro przedsiębiorca na nieruchomości działalności gospodarczej na terenie nieruchomości nie prowadzi, ani ze względów technicznych nie leżących po jego stronie nie będzie jej prowadził w przyszłości, nie może być ona opodatkowana jak nieruchomość służąca prowadzeniu działalności gospodarczej.

*Aleksander Stuglik*  
*B. Żuradzka Kancelaria Prawna, Katowice*