





































## Rozdział 1

### PRZEPISY OGÓLNE

#### Art. 1. [Zakres przedmiotowy]

**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.**

#### *Spis treści*

1. Majątkowy charakter podatku rolnego .....	18
2. Ewolucja konstrukcji prawnej podatku rolnego .....	21
3. Grunty jako przedmiot podatku rolnego .....	23
4. Klasyfikacja gruntów w ewidencji gruntów i budynków .....	24
5. Użytki rolne .....	27
6. Opodatkowanie gruntów z oznaczeniami nieznanymi ewidencji gruntów i budynków, np. „dr-RIII” lub „Bi-Ls” .....	28
7. Pismo Ministerstwa Finansów z dnia 21 sierpnia 2003 r., LK-1435/LP/03/IP – niezgodności danych z ewidencji gruntów i budynków ze stanem faktycznym .....	29
8. Grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych .....	33
9. Opodatkowanie gruntów pod wodami .....	33
10. Opodatkowanie gruntów pod stawami .....	34

11. Opodatkowanie gruntów pod jeziorami .....	35
12. Grunty zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej .....	37
13. Pismo Ministerstwa Finansów z dnia 6 listopada z 2003 r., LK-1436/LP/03/AP – opodatkowanie użytków rolnych u przedsiębiorcy ...	38
14. Opodatkowanie gruntów zajętych na działki specjalne produkcji rolnej ...	39
15. Pismo Ministerstwa Finansów – Zastępcy Dyrektora Departamentu Podatków Lokalnych i Katastru z dnia 23 października 2003 r., LK-1627/LP/03/AP, w sprawie podatku od nieruchomości, rolnego lub leśnego w strefach ochronnych .....	40
16. Opodatkowanie gruntów zrekultywowanych .....	43
17. Zwolnienie gruntów przeznaczonych na budowę dróg publicznych ....	49
18. Opodatkowanie dróg w gospodarstwie rolnym .....	51
19. Pismo Ministerstwa Finansów z dnia 29 października 2003 r., LK-1092/LP/03/KM – opodatkowanie dróg w gospodarstwach rolnych .....	53
20. Opodatkowanie użytków rolnych zajętych na budowę wieży telefonii komórkowej .....	55
21. Opodatkowanie gruntów zajętych na rurociągi, linie telekomunikacyjne i energetyczne .....	57

## 1. Majątkowy charakter podatku rolnego<sup>1</sup>

W Polsce do kategorii podatków o złożonym przedmiocie opodatkowania zaliczane są tradycyjnie podatek rolny, podatek leśny, a niekiedy również podatek od nieruchomości<sup>2</sup>. W konstrukcji tych świadczeń występują rozwiązania charakterystyczne dla podatków dochodowych, przychodowych, a nawet majątkowych<sup>3</sup>. Powoduje to duże trudności w ich klasyfikowaniu, chociaż mają one zbliżony przedmiot opodatkowania. Łączy je to, że wszystkie one obciążają władanie gruntami. Podatek rolny

<sup>1</sup> Zob. L. Etel, *Podatki przychodowo-dochodowo-majątkowe (w:) System prawa finansowego*, t. 3, *Prawo daninowe*, red. L. Etel, s. 305 i n.

<sup>2</sup> C. Kosikowski, *Polskie prawo finansowe na tle prawa Unii Europejskiej*, Warszawa 2008, s. 269 i n.

<sup>3</sup> Zob. tegoż, *Finanse publiczne i prawo finansowe (wykłady akademickie)*, Warszawa 2001, s. 159.

obciąża grunty rolne, leśny – lasy, natomiast pozostałe grunty podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Zbliżony przedmiot tych trzech świadczeń powinien, jak się wydaje, skutkować zaliczeniem ich do tej samej kategorii. Tak się jednak nie dzieje. Podatek od nieruchomości jest w literaturze przedmiotu bardzo często klasyfikowany jako podatek majątkowy, którego przedmiotem jest fizyczne posiadanie m.in. gruntów, natomiast podatki rolne i leśny zaliczane są do podatków przychodowych<sup>4</sup>, obciążających szacunkowe przychody właścicieli i określonych posiadaczy gospodarstw rolnych oraz lasów i gruntów leśnych<sup>5</sup>. Wskazuje się, że są to w gruncie rzeczy całkowicie różne świadczenia podatkowe, jedynie podatek od nieruchomości obciąża posiadanie nieruchomości, natomiast podatek rolny i zbliżony do niego podatek leśny – przychód z tytułu prowadzenia działalności rolniczej lub leśnej. Podatki rolne i leśny obciążają bowiem, zgodnie z tym poglądem, pewną odmianę działalności gospodarczej (rolniczą, leśną), z której przychody są ustalane na podstawie znamion zewnętrznych. Świadczenia te zatem nie mają nic wspólnego z podatkiem od nieruchomości, którego przedmiotem jest posiadanie nieruchomości, bez konieczności uzyskiwania z tego tytułu jakichkolwiek przychodów. Przyjmując wyżej zaprezentowany pogląd, należy stwierdzić, iż podatki te tworzą dwa odrębne systemy: podatek od nieruchomości jest zaliczany do podatków obciążających majątek, natomiast podatek rolny i podatek leśny – do podatków przychodowo-dochodowych<sup>6</sup>.

W doktrynie nie ma jednak zgodności co do określenia przedmiotu podatku rolnego, leśnego i od nieruchomości. Można bowiem spotkać się z całkowicie odmiennym od wyżej zaprezentowanego sposobem klasyfikowania tych trzech podatków. Podatki rolne i leśny, zgodnie z tym

---

<sup>4</sup> Zob. H. Dzwonkowski (w:) A. Buczek, H. Dzwonkowski, L. Etel, J. Gliniecka, J. Glumińska-Pawlic, A. Huchla, W. Miemieć, Z. Ofiarski, J. Serwacki, M. Zdebel, Z. Zgierski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 66.

<sup>5</sup> Zob. N. Gajl, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1986, s. 251; A. Kostecki, *Podatki przychodowe i podatki dochodowe* (w:) *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 3, *Instytucje budżetowe*, cz. 2, *Dochody i wydatki budżetu państwa*, red. M. Weralski, Ossolineum 1985, s. 267 i n.; H. Li-twińczuk, *Prawo podatkowe podmiotów gospodarczych*, Warszawa 1996, s. 44; Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2008, s. 33.

<sup>6</sup> Podatek rolny i leśny jako podatki przychodowo-dochodowe, a podatek od nieruchomości jako majątkowy traktuje C. Kosikowski, *Polskie prawo finansowe na tle...*, s. 252 i n.

poglądem, mają w zasadzie charakter podatków majątkowych nominalnych<sup>7</sup>, natomiast podatek od nieruchomości jest określany jako świadczenie o charakterze złożonym: przychodowo-konsumpcyjno-majątkowym<sup>8</sup>. O majątkowym charakterze podatku rolnego ma świadczyć to, że podlegają mu grunty rolne, a nie dochody uzyskiwane z prowadzonej na tym gruncie działalności<sup>9</sup>. Zgodnie z innym stanowiskiem właśnie prowadzenie rolniczej działalności gospodarczej powoduje opodatkowanie podatkiem rolnym. Podatek ten jest uproszczoną formą opodatkowania podatkiem dochodowym<sup>10</sup>. Niekiedy podatek rolny jest zaliczany do kategorii podatków przychodowych, natomiast podatek od nieruchomości i podatek leśny – do kategorii podatków majątkowych<sup>11</sup>. Wskazuje się przy tym, że o zaliczeniu podatku leśnego do podatków majątkowych decyduje to, że obowiązek podatkowy łączony jest przez ustawodawcę z posiadaniem lasu, nie zaś z uzyskiwaniem z niego pożytków lub z prowadzeniem gospodarki leśnej jako działalności gospodarczej<sup>12</sup>. Zgodnie z jeszcze innym podziałem jest odwrotnie: podatek od nieruchomości jest podatkiem przychodowym, a podatek rolny i podatek leśny – są podatkami przychodowo-dochodowymi<sup>13</sup>.

Duża różnorodność spotykanych w literaturze przedmiotu poglądów dotyczących zaliczania tych trzech podatków do kategorii podatków przychodowych lub majątkowych wskazuje, że żadne z tych świadczeń nie ma typowej konstrukcji charakterystycznej dla tego typu podatków<sup>14</sup>. Przemawia to za traktowaniem ich jako świadczeń o charakterze mieszanym, zawierających zarówno elementy charakterystyczne dla podatków przychodowych, jak i majątkowych, a nawet docho-

<sup>7</sup> A. Hanusz, P. Czerski, *Gminne podatki i opłaty budżetowe*, Kraków 2004, s. 54 i 76.

<sup>8</sup> Zob. A. Hanusz, *Podatki samorządowe. Przepisy i komentarz*, Warszawa 1995, s. 7, 41, 59.

<sup>9</sup> Tamże, s. 40.

<sup>10</sup> Zob. A. Borodo, *Podatek od nieruchomości w systemie finansowym samorządu terytorialnego*, Toruń 1995, s. 12.

<sup>11</sup> Zob. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Finanse i prawo finansowe*, Białystok 1994, s. 170 i n.

<sup>12</sup> Tamże, s. 182.

<sup>13</sup> Zob. W. Wójtowicz, *Zarys polskiego prawa podatkowego*, Bydgoszcz 1997, s. 165, 172 i 178.

<sup>14</sup> W pracy *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, red. W. Wójtowicz, Warszawa 2008, s. 260, wskazuje się, że konstrukcja podatku rolnego pozwala na zakwalifikowanie tego podatku do każdej z możliwych kategorii.

dowych<sup>15</sup>. Podzielając ten pogląd, należy zauważyć, że nie może on być podstawą całkowicie swobodnego określania przynależności tych podatków – raz do podatków przychodowych, innym razem do podatków majątkowych lub dochodowych. Każde z tych świadczeń ma swoiste cechy dominujące, pozwalające na zaliczenie danego świadczenia do odpowiedniej grupy<sup>16</sup>. W aktualnym kształcie podatki rolne i leśny należy traktować jako świadczenia o charakterze majątkowym, z pewnymi zanikającymi elementami charakterystycznymi dla podatków przychodowych<sup>17</sup>.

W tym miejscu nasuwa się pytanie, dlaczego w polskim systemie funkcjonują od wielu lat podatki o tak trudnym do sprecyzowania przedmiocie opodatkowania. W dużej mierze jest to wynik ewolucji polskiego systemu opodatkowania majątku nieruchomego, w tym gruntów rolnych oraz lasów.

## 2. Ewolucja konstrukcji prawnej podatku rolnego

Obowiązująca ustawa o podatku rolnym jest wynikiem udoskonalenia ustawy z dnia 26 października 1971 r. o podatku gruntowym (Dz. U. Nr 27, poz. 254 z późn. zm.). W akcie tym, obok dotychczasowych zasad ustalania podstawy opodatkowania, wprowadzono po raz pierwszy nowe rozwiązania, które są stosowane do dzisiaj<sup>18</sup>. Podatek gruntowy w wyniku wprowadzonych zmian przybrał postać podatku składającego się z dwóch części. Pierwsza z nich obejmowała dotychczasowy, nieco zmodyfikowany podatek gruntowy, obliczany z zastosowaniem progresywnych stawek odnoszonych do przychodu szacunkowego gospodarstwa rolnego ustalonego na podstawie norm szacunkowych przychodu z 1 ha użytków rolnych i leśnych, z doliczeniem przychodów z działów specjalnych. Druga część obejmowała po-

---

<sup>15</sup> Zob. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 617; N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki obrotowe i inne formy obciążeń pośrednich*, Warszawa 1995, s. 21.

<sup>16</sup> L. Etel (w:) *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Warszawa 2006, s. 606 i n.

<sup>17</sup> R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2009, s. 588 i n.

<sup>18</sup> Szerzej zob. H. Reniger, *Problem podstawy wymiaru w socjalistycznym podatku rolniczym okresu przejściowego*, Toruń 1963.

datek obliczany na podstawie powierzchni użytków rolnych wyrażonych w hektarach fizycznych i powierzchni gruntów ornych wyrażonych w hektarach przeliczeniowych, z zastosowaniem stawek kwotowych. Podatek ten, w związku z przyjęciem – obok przychodu – powierzchni jako podstawy opodatkowania, przeistoczył się z typowego podatku przychodowego w podatek przychodowo-majątkowy. Ten charakter podatku został utrzymany początkowo w ustawie z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, która po licznych zmianach obowiązuje do dzisiaj. Podatek rolny obciążał bowiem grunty gospodarstwa rolnego i dochody z działów specjalnych produkcji rolnej. Podstawę opodatkowania gruntów stanowiła już tylko liczba hektarów przeliczeniowych. Normy szacunkowe przychodu, które były do 1984 r. podstawą ustalania podatku rolnego od gruntów, przestały mieć zastosowanie przy opodatkowaniu gruntów gospodarstwa rolnego. Utrzymane zostały odrębne zasady opodatkowania dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej. Podstawą opodatkowania był w tym wypadku dochód obliczony z zastosowaniem norm szacunkowych dochodu z określonej jednostki powierzchni upraw lub jednostek produkcji zwierzęcej. Ten dwoisty charakter podatku rolnego utrzymywał się do 1992 r., tj. do wejścia w życie ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.) i ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 z późn. zm.), które objęły dochody uzyskiwane z działów specjalnych produkcji rolnej. W ten sposób podatek rolny stał się podatkiem obciążającym jedynie grunty gospodarstwa rolnego, przy czym podstawę opodatkowania stanowi ich powierzchnia wyrażona w hektarach przeliczeniowych. Przychód ustalany na podstawie norm przeciętnego przychodu – tak charakterystyczny dla tego podatku w poprzednich okresach – w obecnie obowiązującej ustawie o podatku rolnym został zupełnie zastąpiony powierzchnią wyrażoną w hektarach przeliczeniowych. Podatek rolny, podobnie jak podatek od nieruchomości, stał się w ten sposób świadczaniem o charakterze majątkowym, gdzie podstawę opodatkowania stanowi powierzchnia, a obowiązek podatkowy jest związany wyłącznie z władaniem gruntami rolnymi. Niemniej w dalszym ciągu można

w nim wskazać elementy charakterystyczne dla opodatkowania przychodu, a nawet dochodu. Mam tu na myśli instytucję hektara przeliczeniowego i powiązanie stawki z ceną żyta<sup>19</sup>. Nie jest to zatem typowy podatek majątkowy.

### 3. Grunty jako przedmiot podatku rolnego

Od dnia 1 stycznia 2003 r. podatkiem rolnym opodatkowane są wszystkie użytki rolne i grunty zadrzewione i zakrzewione („Lz”) na użytkach rolnych, bez względu na ich powierzchnię, miejsce położenia czy też dochodowość<sup>20</sup>. Żadne użytki rolne, bez względu na to, czy stanowią gospodarstwo rolne w rozumieniu ustawy o podatku rolnym, nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Tak więc grunt sklasyfikowany w ewidencji gruntów jako np. „R” (grunt orny), położony w środku miasta, o powierzchni 2000 m<sup>2</sup>, nie podlega podatkowi od nieruchomości, chyba że jest zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej. Od każdego użytku rolnego, począwszy od 2003 r., należy opłacać podatek rolny. Do tej pory tylko grunty gospodarstwa rolnego (powyżej 1 ha) nie podlegały podatkowi od nieruchomości. Po wprowadzeniu zmian każdy użytek rolny, bez względu na jego powierzchnię, podlega nie podatkowi od nieruchomości, tylko podatkowi rolnemu. O tym, czy jest to użytek rolny, decydują zapisy w ewidencji gruntów i budynków. Dane wynikające z ewidencji stanowią podstawę opodatkowania gruntów podatkiem rolnym. Wynika to teraz bezpośrednio z komentowanego przepisu, gdzie stwierdza się, że: „Opodatkowaniu podatkiem rolnym podlegają grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne [...]”. O opodatkowaniu gruntu podatkiem rolnym decyduje klasyfikacja gruntu w ewidencji gruntów i budynków, a nie to, co rzeczywiście jest na gruncie. Przykładowo, jeżeli na gruncie sklasyfikowanym jako „Tr” rolnik uprawia żyto, to grunt taki

<sup>19</sup> Szerzej zob. A. Hanusz, *Polityka podatkowa w zakresie różnicowania obciążeń dochodów rolniczych w Polsce. Na przykładzie podatków gruntowego i rolnego*, Lublin 1996, s. 249 i n.

<sup>20</sup> Opodatkowanie dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej nie zwalnia podatnika z obowiązku uiszczenia podatku rolnego. Odmienny jest bowiem w obu tych przypadkach przedmiot opodatkowania, a mianowicie grunt i dochód – zob. wyrok NSA z dnia 15 kwietnia 1999 r., III SA 8042/98, ONSA 2000, nr 4, poz. 147.

– niesklasyfikowany jako użytek rolny – jest opodatkowany podatkiem od nieruchomości<sup>21</sup>.

#### 4. Klasyfikacja gruntów w ewidencji gruntów i budynków<sup>22</sup>

W komentowanym artykule jednoznacznie zapisano, że opodatkowaniu podatkiem rolnym podlegają użytki rolne – grunty sklasyfikowane w ten sposób w ewidencji gruntów i budynków. Zmiana ta, w sposób niebudzący już wątpliwości, przesądza o tym, że grunty na potrzeby opodatkowania należy klasyfikować na podstawie danych zawartych w ewidencji gruntów i budynków. Znajduje to potwierdzenie w orzecznictwie sądowym. W wyroku NSA z dnia 29 czerwca 2006 r., II FSK 842/05, LEX nr 242985, stwierdza się, że w świetle art. 21 p.g.k. organy podatkowe ustalające wysokość zobowiązań w podatku od nieruchomości nie są uprawnione do przyjęcia innej podstawy wymiaru podatku niż dane wskazane w ewidencji gruntów. Bardzo zbliżony pogląd zawarty jest w wyroku NSA z dnia 7 lutego 2006 r., II FSK 1332/05, LEX nr 849690 oraz w wyroku WSA w Warszawie z dnia 28 października 2004 r., III SA 3016/03, LEX nr 171496. Prowadząc postępowanie, organ podatkowy ma obowiązek uwzględnić dane wynikające z ewidencji gruntów i budynków<sup>23</sup>.

Decydujące znaczenie przy opodatkowaniu gruntów mają więc dane wynikające z ewidencji gruntów i budynków, a nie to, co faktycznie znajduje się na gruncie, albo to, czy ten grunt jest wykorzystywany rolniczo<sup>24</sup>. Przy-

<sup>21</sup> Zob. L. Etel, *Dane z ewidencji gruntów i budynków jako podstawa opodatkowania gruntów i budynków*, FK 2008, nr 6, s. 24, oraz K. Gawrońska, *Ewidencja gruntów i budynków a opodatkowanie gruntów podatkiem od nieruchomości, rolnym oraz leśnym (w:) Podatki i opłaty lokalne w praktyce*, red. M. Popławski, Warszawa 2008, s. 26 i n.

<sup>22</sup> Szerzej zob. B. Pahl, *Dane z ewidencji gruntów i budynków a wymiar podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego*, PPLiFS 2007, nr 11.

<sup>23</sup> Skoro dane pozwalające na prawidłowe opodatkowanie gruntów zostały ujawnione i były dostępne w ewidencji gruntów i budynków, to zasadne jest twierdzenie, że pozostawały one w dyspozycji organu podatkowego. Jeżeli mimo to organ podatkowy z nich nie skorzystał w celu ustalenia prawidłowego wymiaru należnych podatków, to okoliczność ta nie może stanowić podstawy wznowienia postępowania. Poglądowi temu nie przeczy to, że podatnicy byli zobowiązani złożyć stosowną informację organowi podatkowemu – zob. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 2 lutego 2011 r., I SA/Gd 342/10, LEX nr 801837.

<sup>24</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 15 kwietnia 2008 r., II FSK 372/07, LEX nr 490966. Sąd podniósł tam, że dane zawarte w ewidencji mają walor dokumentu urzędowego, o którym mowa w art. 194 o.p. Podważenie tych zapisów bądź ich zmiana mogą nastąpić w postępowaniu prowadzonym przed właściwymi w tej sprawie organami administracji. W postępowaniu podatkowym przeprowadzenie



kładowo można wskazać, że jeżeli podatnik grunty oznaczone w ewidencji gruntów i budynków jako „Tr” (tereny różne) użytkuje rolniczo, nie oznacza to, że powinny one być opodatkowane jako użytki rolne. Są to w dalszym ciągu tereny różne (nie są sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne), co przesądza o zasadach ich opodatkowania. Od tych gruntów, chociaż wykorzystywanych rolniczo, nie może być płacony podatek rolny, lecz podatek od nieruchomości (znacznie wyższy niż rolny). Warto podać kolejny przykład, który obrazuje często występujący w praktyce problem z opodatkowaniem gruntów rolnych przedsiębiorcy. Jeżeli np. podatnik-przedsiębiorca nabędzie 100 ha gruntów sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne (np. „R-IV” – grunty orne IV klasy), to powinny być one opodatkowane podatkiem rolnym<sup>25</sup>. Są to bowiem użytki rolne i samo nabycie ich przez przedsiębiorcę nie powoduje, że stają się one związane z prowadzeniem działalności gospodarczej i w efekcie – opodatkowane podatkiem od nieruchomości. Dopiero wówczas, gdy przedsiębiorca zajmie te użytki rolne na prowadzenie działalności gospodarczej, zacznie od nich płać podatek od nieruchomości. O zasadach opodatkowania gruntów decyduje więc rządzie przede wszystkim ich klasyfikacja w ewidencji gruntów i budynków, a nie to, kto jest ich właścicielem. Podobnie stwierdził WSA we Wrocławiu w wyroku z dnia 30 października 2007 r., I SA/Wr 819/07, LEX nr 420604. Sąd wskazał w nim, że klasyfikacja gruntu w ewidencji gruntów i budynków jako użytku rolnego powoduje jego opodatkowanie podatkiem rolnym i wyłączenie z opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Jedynie w jednym przypadku możliwe jest opodatkowanie podatkiem od nieruchomości użytku rolnego. Mowa tutaj o sytuacji, gdy grunt jest zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej (innej niż działalność rolnicza). O wyłączeniu z opodatkowania podatkiem

---

tego rodzaju postępowania nie jest możliwe. Przepis art. 21 ust. 1 p.g.k. nie wymaga dalszej wykładni, stanowiąc wprost o tym, że dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków stanowią m.in. podstawę wymiaru podatku. Przez podstawę wymiaru podatku należy rozumieć zarówno określenie przedmiotu opodatkowania, zaliczenie do właściwej stawki podatkowej, jak i objęcie określonych gruntów zwolnieniem z opodatkowania. Podstawowym kryterium decydującym o zaliczeniu do przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, podatkiem rolnym czy też podatkiem leśnym było od dnia 1 stycznia 2003 r. właściwe sklasyfikowanie w ewidencji gruntów i budynków. Dopiero kolejnym kryterium jest to, czy zostały zajęte one na prowadzenie (wykonywanie) działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza lub leśna.

<sup>25</sup> M. Popławski, *Opodatkowanie użytków rolnych będących w posiadaniu przedsiębiorcy*, PPLiFS 2006, nr 12.

od nieruchomości decyduje treść wpisu do ewidencji gruntów i budynków świadcząca o klasyfikacji danego gruntu jako użytku rolnego, niezależnie od tego, czy jego treść jest zgodna z rzeczywistością, czy też nie. Organ podatkowy w przeprowadzonym postępowaniu może stwierdzić jedynie albo istnienie przesłanki w postaci „sklasyfikowania gruntu w ewidencji gruntów i budynków jako użytku rolnego”, co spowoduje wyłączenie takiego gruntu z podatku od nieruchomości i opodatkowanie podatkiem rolnym, albo brak takiej klasyfikacji, co spowoduje możliwość opodatkowania takiego gruntu podatkiem od nieruchomości. Sąd zaznaczył, iż w tym zakresie organ nie może przeprowadzić przeciwdowodu, albowiem taka czynność może jedynie wykazać, że treść takiego wpisu jest niezgodna z rzeczywistością, nie powoduje natomiast anulowania czy też zmiany treści takiego wpisu. Jest to jedynie możliwe przez zmianę jego treści w samej ewidencji gruntów i budynków, stosownie do art. 22 ust. 2 i art. 23 p.g.k.

Roli ewidencji gruntów dotyczył wyrok WSA w Warszawie z dnia 24 września 2007 r., III SA/Wa 968/07, LEX nr 372607. Stwierdzono w nim, że organy ustalające wysokość zobowiązań podatkowych nie są uprawnione do dokonywania zmian w ewidencji gruntów i wypowiedzania się w przedmiocie własności nieruchomości. Organ podatkowy powinien jednak uwzględnić dane zawarte w akcie notarialnym, jeżeli wynika z niego, że inna osoba jest właścicielem nieruchomości. Zmiany w ewidencji są bowiem dokonywane z dużym opóźnieniem i ściśle trzymanie się ich mogłoby doprowadzić do wymierzenia podatku osobie, która sprzedała nieruchomość. Pogląd ten zasługuje na akceptację z uwagi na brzmienie art. 194 § 3 o.p., który dopuszcza przeprowadzenie dowodu przeciw danym zawartym w dokumentach urzędowych, do których zalicza się także ewidencja gruntów i budynków.

Pewne problemy w praktyce wiążą się z ustaleniem daty dokonania zmian w ewidencji. Starosta jako organ prowadzący ewidencję jest zobowiązany powiadomić organy podatkowe o dokonanej zmianie i wskazać jej datę<sup>26</sup>. Prob-

---

<sup>26</sup> Zgodnie z § 49 ust. 1 r.e.g.b. o dokonanych zmianach w danych ewidencyjnych starosta zawiadamia:

- 1) organy podatkowe – w wypadku zmian danych mających znaczenie dla wymiaru podatków: od nieruchomości, rolnego i leśnego;
- 2) wydział ksiąg wieczystych właściwego miejscowo sądu rejonowego – w wypadku zmian danych objętych działem I ksiąg wieczystych;

lematyka ta była przedmiotem wyroku WSA w Krakowie z dnia 16 kwietnia 2008 r., III SA/Kr 119/08, LEX nr 510289, w którym sąd stwierdził, że wprowadzenie zmian danych ewidencyjnych zgodnie z przepisami rozporządzenia Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków może nastąpić w dwojakim trybie: albo w trybie czynności materialnoteczniczej w postaci wprowadzenia do bazy danych zmiany na podstawie udokumentowanego zgłoszenia zmiany, o którym organ tylko zawiadamia, albo w drodze decyzji. Tę drugą formę rozstrzygnięcia, zgodnie z przepisem § 47 ust. 3 rozporządzenia, organ stosuje wtedy, gdy aktualizacja operatu ewidencyjnego wymaga wyjaśnień zainteresowanych lub uzyskania dodatkowych dowodów. Wówczas starosta przeprowadza w sprawie tej aktualizacji postępowanie administracyjne, które kończy się decyzją wprowadzającą żadaną zmianę lub odmawiającą jej wprowadzenia.

## 5. Użytki rolne

Pojęcie użytków rolnych zdefiniowano w rozporządzeniu w sprawie ewidencji gruntów i budynków. Rozporządzenie to jest przepisem wykonawczym do ustawy – Prawo geodezyjne i kartograficzne, zgodnie z którą dane wynikające z ewidencji gruntów powinny być podstawą m.in. do realizacji podatków. Uprawnia to do stwierdzenia, że za użytki rolne należy uznać tylko grunty tak określone w § 68 r.e.g.b.<sup>27</sup>

- 
- 3) właściwe miejscowo jednostki statystyki publicznej – w wypadku zmian w cechach adresowych nieruchomości oraz dopisywania i wykreślenia budynków;
  - 4) osoby i jednostki organizacyjne, na których wniosek lub zgłoszenie zmiana została wprowadzona. Zawiadomienia, o których mowa w ust. 1, zawierają w szczególności:
    - 1) oznaczenie dokumentu, który stanowił podstawę zmiany oraz datę wprowadzenia zmiany;
    - 2) oznaczenia odpowiednich jednostek rejestrowych gruntów, budynków i lokali oraz pozycji kartotek budynków i lokali, w których nastąpiły zmiany;
    - 3) zestawienie odpowiednich danych ewidencyjnych przed zmianą i po zmianie;
    - 4) wyszczególnienie organów i jednostek organizacyjnych, do których zostało przekazane zawiadomienie;
    - 5) podpis organu lub upoważnionej przez niego osoby.

<sup>27</sup> Wejście w życie przepisów rozporządzenia z dniem 1 czerwca 2001 r. nie oznacza, że dane z ewidencji prowadzonej na podstawie poprzednio obowiązującego rozporządzenia straciły ważność. Do czasu aktualizacji zapisów w ewidencji zgodnie z wymogami nowego rozporządzenia obowiązują dane wpisane do ewidencji na podstawie postanowienia poprzednio obowiązującego aktu.

Użytki rolne dzielą się na:

- 1) grunty orne, oznaczone symbolem „R”;
- 2) sady, oznaczone symbolem złożonym z litery „S” oraz symbolu odpowiedniego użytku gruntowego, stanowiącego część składową oznaczenia klasy gleboznawczej gruntu, na którym został założony sad, np. „S-R”, „S-Ł”, „S-Ps”;
- 3) łąki trwałe, oznaczone symbolem „Ł”;
- 4) pastwiska trwałe, oznaczone symbolem „Ps”;
- 5) grunty rolne zabudowane, oznaczone symbolem złożonym z litery „B” oraz symbolu odpowiedniego użytku gruntowego, stanowiącego część składową oznaczenia klasy gleboznawczej gruntu, na którym zostały wzniesione budynki, np. „B-R”, „B-Ł”, „B-Ps”;
- 6) grunty pod stawami, oznaczone symbolem „Wsr”;
- 7) rowy, oznaczone symbolem „W”.

Wszystkie wyżej wymienione grunty są użytkami rolnymi i w związku z tym podlegają opodatkowaniu podatkiem rolnym. Przedstawione wyliczenie ma charakter zamknięty w tym sensie, że za użytki rolne można uznać jedynie wymienione grunty. Żaden inny grunt nie jest użytkiem rolnym, przede wszystkim dlatego że nie jest wymieniony w powołanym § 68 r.e.g.b. Grunty niebędące użytkami rolnymi są objęte podatkiem od nieruchomości.

## **6. Opodatkowanie gruntów z oznaczeniami nieznanymi ewidencji gruntów i budynków, np. „dr-RIII” lub „Bi-Ls”**

Kwestii dotyczącej opodatkowania gruntów oznaczonych w klasyfikacji gruntów i budynków symbolami złożonymi dotyczył m.in. wyrok NSA z dnia 22 września 2011 r., II FSK 559/10, LEX nr 1068747. Spór dotyczył tego, czy grunty w ewidencji gruntów oznaczone symbolami złożonymi: „Bp-RIVa”, „Bp-RIVb”, „Bp-RV”, „Bp-RVI” i „Bp-N” oraz „dr-RVI”, „dr-N”, „dr-RVIb”, „dr-RV”, „dr-RIVa” podlegały opodatkowaniu podatkiem rolnym, czy też podatkiem od nieruchomości. Zdaniem sądu: „Oparcie się w tej sprawie wyłącznie na niejednoznacznej ewidencji i arbitralne uznanie na jej podstawie, że nie ma się do czynienia z gruntami (użytkami) rolnymi, nie było uprawnione. Wynika to ze wskazanej powyżej zasady, że zakres przedmiotu opodatkowania musi być określony precyzyjnie,

a interpretacja przepisów dotyczących tegoż przedmiotu opodatkowania nie może być rozszerzająca, dokonana na niekorzyść podatnika”. W dalszej części uzasadnienia sąd stwierdził, że „decydujące znaczenie dla wyboru sposobu opodatkowania przedmiotowych gruntów było ustalenie, czy były one zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej. W niniejszej sprawie bezspornie ustalono, że grunty [...] nie były zajęte na prowadzenie takiej działalności. W konsekwencji, wzięwszy pod uwagę treść art. 2 ust. 2 u.p.o.l. oraz art. 1 u.p.r., za prawidłowe należało uznać stanowisko [...] o konieczności opodatkowania spornych gruntów podatkiem rolnym”.

Według mnie wyrok ten jest co najmniej dyskusyjny. Wynika to stąd, że za „użytek rolny” na mocy art. 1a ust. 3 u.p.o.l. oraz art. 1 u.p.r. można uznać jedynie grunt tak sklasyfikowany w ewidencji gruntów i budynków. Warto zwrócić uwagę, że w powołanym § 68 r.e.g.b., określającym, co należy rozumieć przez użytek rolny, wskazano grunty oznaczone symbolami złożonymi, np. „B-R”, „B-Ł”, „B-Ps” czy też „S-R”, „S-Ł”, „S-Ps”. I te grunty niewątpliwie należy uznać za użytki rolne. Nie ma tam natomiast gruntów oznaczonych symbolami: „Bp-RIVa”, „Bp-RIVb”, „Bp-RV”, „Bp-RVI” i „Bp-N” oraz „dr-RVI”, „dr-N”, „dr-RVIb”, „dr-RV”, „dr-RIVa”, których dotyczył wyżej powołany wyrok NSA. Nie są to zatem użytki rolne w rozumieniu przepisów regulujących prowadzenie ewidencji gruntów i budynków. W świetle art. 1a ust. 3 u.p.o.l. oraz art. 1 u.p.r. nie mogą być zatem uznane za sklasyfikowane jako użytki rolne w ewidencji gruntów i budynków. W związku z tym są to grunty inne niż użytki rolne, które nie podlegają opodatkowaniu podatkiem rolnym, tak jak stwierdził to sąd. Z komentowanego przepisu wyraźnie wynika, co na gruncie analizowanej ustawy można uznać za użytek rolny. Sąd w tym orzeczeniu uznał za użytki rolne grunty sklasyfikowane w ewidencji inaczej, co – według mnie – jest sprzeczne z komentowanym przepisem.

### **7. Pismo Ministerstwa Finansów z dnia 21 sierpnia 2003 r., LK-1435/LP/03/IP – niezgodności danych z ewidencji gruntów i budynków ze stanem faktycznym**

„Odnosnie do kwestii opodatkowania gruntów oznaczonych w ewidencji gruntów i budynków symbolem «dr», należy zauważyć, że w stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2002 r. opodatkowaniu po-

datkiem rolnym podlegały, zgodnie z art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym [...], wyłącznie grunty gospodarstw rolnych. Natomiast grunty będące użytkami rolnymi, niewchodzące w skład gospodarstw rolnych w rozumieniu przepisów ww. ustawy, wykorzystywanymi na cele rolnicze, jako nieobjęte przepisami o podatku rolnym były opodatkowane zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych [...] podatkiem od nieruchomości według stawki określonej w art. 5 ust. 1 pkt 7 lit. a) tej ustawy.

Gospodarstwem rolnym dla celów podatku rolnego był obszar użytków rolnych, gruntów pod stawami oraz, sklasyfikowanych w operatach ewidencyjnych jako użytki rolne, gruntów pod zabudowaniami związanymi z prowadzeniem tego gospodarstwa o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub o powierzchni użytków rolnych przekraczającej 1 ha przeliczeniowy, stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu osoby fizycznej lub osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej – art. 1 ust. 2 ustawy o podatku rolnym. Z treści tego przepisu wynika, że ustawodawca odniósł pojęcie użytków rolnych do danych zawartych w ewidencji gruntów i budynków. Potwierdza to także art. 21 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne [...], zgodnie z którym podstawę wymiaru podatków stanowią dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków.

Jak stanowi § 68 ust. 1 rozporządzenia Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków [...], do użytków rolnych zalicza się: grunty orne, sady, łąki trwałe, pastwiska trwałe, grunty rolne zabudowane, grunty pod stawami oraz rowy. Natomiast grunty oznaczone symbolem «dr» podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Opodatkowanie podatkiem rolnym lub podatkiem od nieruchomości według stawki przewidzianej w art. 5 ust. 1 pkt 7 lit. a) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie znajdowało podstawy prawnej.

W związku z wejściem w życie ustawy z dnia 10 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym (Dz. U. Nr 200, poz. 1680), z dniem 1 stycznia 2003 r. opodatkowaniu podatkiem rolnym podlegają grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, z wyjąt-

kiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza. Jeżeli obszar ww. gruntów, stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej, w tym spółki nieposiadającej osobowości prawnej, przekracza 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy, to grunty te stanowią gospodarstwo rolne i wówczas podlegają opodatkowaniu podatkiem rolnym według niższej stawki, tj. wynoszącej równowartość pieniężną 2,5 q żyta od 1 ha przeliczeniowego gruntów.

Podstawowym kryterium rozstrzygającym o sposobie opodatkowania gruntów są nadal dane wynikające z ewidencji gruntów i budynków.

Przepisy rozporządzenia w sprawie ewidencji gruntów i budynków nie uległy zmianie. Grunty oznaczone symbolem «dr» nie są użytkami rolnymi, w związku z tym podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Należy jednak zauważyć, że zgodnie z ust. 3 pkt 7 lit. a) załącznika nr 6 do ww. rozporządzenia, grunty zajęte pod wewnętrzną komunikację gospodarstw rolnych, leśnych oraz poszczególnych nieruchomości nie stanowią dróg w rozumieniu przepisów rozporządzenia. Grunty te wlicza się do przyległego do nich użytku gruntowego. Zatem ich oznaczenie nie powinno zawierać liter «dr» (tylko oznaczenie użytku rolnego, np. Ps V).

Odnosnie do aktualności danych w ewidencji gruntów i budynków, należy zauważyć, że prowadzenie ewidencji gruntów i budynków należy, stosownie do treści art. 7d pkt 1 ustawy Prawo geodezyjne i kartograficzne, do zadań starosty. Ponadto § 44 pkt 2 rozporządzenia Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Dz. U. Nr 38, poz. 454) zobowiązuje starostę do utrzymywania operatu ewidencyjnego w stanie aktualności, tj. zgodnie z dostępnymi dla organu dokumentami i materiałami źródłowymi.

W związku z wpływającymi z gmin informacjami o niezgodności lub nieaktualności danych zawartych w ewidencji gruntów i budynków ze stanem rzeczywistym i prawnym, mających istotne znaczenie dla opodatkowania nieruchomości, w dniu 25 lutego 2003 r. zostało uzgodnione *Stanowisko wspólne Głównego Urzędu Geodezji i Kartografii, Ministerstwa Rolnictwa i Rozwoju Wsi oraz Ministerstwa Finansów w sprawie zapewnienia aktualności operatów ewidencji gruntów i budynków oraz dostosowania*