

WOJCIECH GONET

Uniwersytet Przyrodniczo-Humanistyczny w Siedlcach

gonetw@interia.pl

ORCID: 0000-0003-0066-706X

Pojęcie gruntu rolnego jako przedmiotu podatku rolnego

The concept of agricultural land as the subject of agricultural tax

Streszczenie. Tekst dotyczy analizy zakresu przedmiotowego podatku rolnego. W wyniku przeprowadzonych badań stwierdzono, że wąski sposób określania, na podstawie czego klasyfikuje się grunty rolne jako użytki rolne, prowadzi do rozbieżności pomiędzy stanem faktycznym a istniejącym w bazach nieruchomości prowadzonym przez organy podatkowe.

Słowa kluczowe: podatek rolny; użytek rolny; działalność rolna; działalność gospodarcza.

Abstract. This article concerns the analysis of the scope of the agricultural tax in question. The research which has been carried out has led to the conclusion that the narrow methodology of determining basis for the assessment of agricultural classification as agricultural land leads to a discrepancy between the actual facts and data in real estate databases which are kept by tax authorities.

Keywords: agricultural tax; agricultural land; agricultural activity; economic activity.

1. Wprowadzenie

Dochodem gmin są m.in. wpływy z podatku rolnego¹. Przedmiotem podatku rolnego są grunty oznaczone w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza². Lakoniczna definicja zakresu przedmiotowego ustawy o podatku rolnym może powodować trudności interpretacyjne w zakresie ustalenia, jakie grunty można uznać za rolne, czy organ podatkowy, tj. wójt lub burmistrz lub prezydent (art. 6a ust. 4a u.p.r.), może dokonać ustalenia przeznaczenia gruntu na podstawie innych dokumentów niż wypisy i wyrisy z ewidencji gruntów, czym jest działalność rolnicza, której prowadzenie na gruntach rolnych oznacza nadal klasyfikowanie ich jako przedmiotu podatku rolnego. Celem opracowania jest wyjaśnienie pojęć użytków rolnych, gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza oraz ustalenie, czy klasyfikacji gruntów jako rolnych można dokonać na innej podstawie niż ewidencja gruntów. Wymienione zagadnienia będą przedmiotem analiz i badań z wykorzystaniem metod: formalnej, dogmatycznej, analizy orzecznictwa oraz literatury przedmiotu. Zakres tekstu nie dotyczy pojęcia gospodarstwa rolnego oraz gruntów zwolnionych od podatku rolnego na podstawie art. 12 i następujących u.p.r.

2. Grunt stanowiący użytek rolny

Opodatkowanie podatkiem rolnym jest uzależnione od spełnienia dwóch przesłanek. Pierwsza ma charakter pozytywny i wskazuje na odpowiednie sklasyfikowanie w ewidencji gruntów i budynków. Druga przesłanka ma charakter negatywny, gdyż wyłącza z opodatkowania podatkiem rolnym te grunty, które pomimo ich sklasyfikowania jako użytków rolnych zajęte są na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolni-

¹ Por. art. 4 ust. 1 pkt 1 lit. b) ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 23), dalej: u.d.j.s.t.

² Por. art. 1 ustawy z 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 303), dalej: u.p.r.

cza³. Przesłanka negatywna będzie spełniona jedynie wówczas, gdy grunty będą faktycznie wykorzystywane na prowadzenie działalności gospodarczej. Przepis art. 1 u.p.r. w zakresie klasyfikacji użytków rolnych odsyła do ewidencji gruntów i budynków prowadzonej przez starostów powiatowych lub prezydentów miast na prawach powiatu. Użytkami rolnymi są⁴: grunty orne, oznaczone symbolem – R, sady, oznaczone symbolem – S, łąki trwałe, oznaczone symbolem – Ł, pastwiska trwałe, oznaczone symbolem – Ps, grunty rolne zabudowane, oznaczone symbolem – Br, grunty pod stawami, oznaczone symbolem – Wsr, grunty pod rowami, oznaczone symbolem – W, grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, oznaczone symbolem – Lzr. Oznaczenie jednym z ww. symboli nieruchomości w ewidencji gruntów i budynków oznacza, że będzie ona podlegała opodatkowaniu podatkiem rolnym, nawet jeżeli prowadzenie na niej działalności rolniczej nie będzie możliwe (np. ze względu na skażenie), o ile na podstawie przepisów szczególnych przedmiotowe użytki rolne nie będą zwolnione od podatku rolnego. Definicja użytków rolnych w u.p.r. jest kompletna i przy interpretacji tego pojęcia nie ma potrzeby sięgania do definicji nieruchomości rolnych (gruntów rolnych) czy użytków rolnych zawartych w innych aktach prawnych jak np.:

- do przepisu art. 46¹ kodeksu cywilnego⁵ wskazującego, że nieruchomościami rolnymi (gruntami rolnymi) są nieruchomości, które są lub mogą być wykorzystywane do prowadzenia działalności wytwórczej w rolnictwie w zakresie produkcji roślinnej i zwierzęcej, nie wyłączając produkcji ogrodniczej, sadowniczej i rybnej,
- art. 2 pkt 1 ustawy z 11 kwietnia 2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego⁶ określającego, że przez nieruchomości rolną należy rozumieć nieruchomość rolną w rozumieniu Kodeksu cywilnego, z wyłączeniem nieruchomości położonych na obszarach przeznaczonych w planach zagospodarowania przestrzennego na cele inne niż rolne,

³ Wyrok WSA w Krakowie z 10 lipca 2017 r., I SA/Kr 1435/16, LEX nr 2331164.

⁴ Por. § 68 ust. 1 pkt 1 lit. a)–h) rozporządzenia ministra rozwoju regionalnego i budownictwa z 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 393), dalej: r.e.g.b.

⁵ Ustawa z 23 kwietnia 1964 r. (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 1145), dalej: k.c.

⁶ (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 1362), dalej u.k.u.r.

- art. 2 ust. 1 ustawy z 3 lutego 1995 r. o ochronie gruntów rolnych i leśnych⁷ definiującego szeroko pojęcie gruntów rolnych jako oznaczone w ewidencji gruntów jako użytki rolne, grunty pod stawami rybnymi i innymi zbiornikami wodnymi, służącymi wyłącznie dla potrzeb rolnictwa, pod wchodzącymi w skład gospodarstw rolnych budynkami mieszkalnymi oraz innymi budynkami i urządzeniami służącymi wyłącznie produkcji rolniczej oraz przetwórstwu rolno-spożywczemu, pod budynkami i urządzeniami służącymi bezpośrednio do produkcji rolniczej uznanej za dział specjalny, stosownie do przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych i podatku dochodowym od osób prawnych, parków wiejskich oraz pod zadrzewieniami i zakrzewieniami śródpolnymi, w tym również pod pasami przeciwwietrznymi i urządzeniami przeciwerozyjnymi, rodzinnych ogrodów działkowych i ogrodów botanicznych, pod urządzeniami: melioracji wodnych, przeciwpowodziowych i przeciwpożarowych, zaopatrzenia rolnictwa w wodę, kanalizacji oraz utylizacji ścieków i odpadów dla potrzeb rolnictwa i mieszkańców wsi, zrehabilitowane dla potrzeb rolnictwa, torfowisk i oczek wodnych, pod drogami dojazdowymi do gruntów rolnych.

Definicji użytków rolnych (gruntów rolnych, nieruchomości rolnych) zawartych w innych aktach prawnych nie można wykorzystać do ustalenia zakresu przedmiotowego podatku rolnego.

Nie są użytkami rolnym użytki ekologiczne, oznaczone symbolem złożonym z litery E oraz symbolu odpowiedniego użytku gruntowego określającego sposób zagospodarowania lub użytkowania terenu, np. E-Ws, E-Wp, E-Ls, E-Lz, E-N, E-Ps, E-R⁸. Prowadzenie działalności rolniczej (uprawy roślin, hodowli zwierząt itd.) na gruntach oznaczonych w ewidencji gruntów jako B (tereny mieszkaniowe), Ba (tereny przemysłowe)⁹, K (użytki kopalne), dr (drogi)¹⁰, Ti (inne tereny komunikacyjne), Bz (tereny rekreacyjno-wypoczynkowe), Ls (lasy), Bp (zurbanizowane

⁷ Tekst jedn. Dz.U. z 2017 r., poz. 1161, dalej u.o.g.r.l.

⁸ Por. §67 pkt 4) r.e.g.b.

⁹ Wyrok WSA w Lublinie z 27 kwietnia 2016 r., I SA/Lu 1286/15, LEX nr 2103987.

¹⁰ Wyrok NSA z 16 czerwca 2020 r., II FSK 644/20, LEX nr 3035801.

tereny niezabudowane lub w trakcie zabudowy, oznaczone symbolem), N (nieużytki) nie wpływa na możliwość opodatkowania ich podatkiem rolnym, gdyż nie są to użytki rolne w znaczeniu § 68 ust. 1 pkt 1 lit. a)–h) r.e.g.b.

Przeznaczenie użytku rolnego w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego gminy, studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego nie wpływa na jego opodatkowaniem podatkiem rolnym, np. grunt oznaczany w ewidencji gruntów jako tereny budowlane (B), a w miejscowym planie jako tereny rolnicze, nie podlega opodatkowaniu podatkiem rolnym. Nie wpływa na możliwość opodatkowania podatkiem rolnym gruntów uznanych w decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu lub decyzji o lokalizacji inwestycji celu publicznego za użytki rolne, gdy w ewidencji gruntów te nieruchomości są oznaczone jako np. tereny przemysłowe. Na zakres przedmiotowy podatku rolnego nie wpływa, czy użytek rolny jest wykorzystywany na uprawę roślin, hodowlę zwierząt, czy też na użytkach rolnych nie jest prowadzona żadna działalność rolnicza, tzn. użytki rolne nie są uprawiane, są odłogowane. Nie ma również znaczenia dla opodatkowania podatkiem rolnym sytuacja, gdy podatnik nie uzyskuje z nieruchomości rolnej dochodu z uwagi na jego nieprzygotowanie do rolniczego wykorzystania¹¹.

W orzecznictwie powszechny jest pogląd, że organ podatkowy związany jest treścią ewidencji gruntów i budynków oraz nie może pominąć danych z ewidencji w toku postępowania podatkowego oraz nie jest uprawniony do weryfikowania klasyfikacji wskazanej w ewidencji oraz do dokonywania samodzielnych ustaleń w zakresie powierzchni gruntu lub jego przeznaczenia¹². Przepis art. 1 u.p.r., wydaje się, że w sposób

¹¹ Wyrok WSA w Białymstoku z 4 października 2019 r., I SA/Bk 232/19, LEX nr 2729610.

¹² Wyrok WSA w Gdańsku z 4 września 2019 r. I SA/Gd 513/19, LEX nr 2725289 oraz wcześniejsze orzecznictwo wyroki NSA: z 5 marca 2013 r., II FSK 1399/11, LEX nr 1305426, z 22 stycznia 2013 r., II FSK 1150/11, LEX nr 1361244; z 21 grudnia 2012 r., II FSK 986/11, LEX nr 1415193; z 19 czerwca 2012 r., II FSK 2241/10, LEX nr 1244191, z 19 czerwca 2012 r., II FSK 40/11 LEX nr 1244336 z 21 marca 2012 r., II FSK 1815/10, LEX nr 1137605, z 13 stycznia 2010 r. II FSK 1243/08, LEX nr 558871, z 15 kwietnia 2008 r. II FSK 372/07, LEX nr 490966 oraz z 29 czerwca 2006 r. II FSK 842/05 LEX nr 242985.

jednoznaczny, przesądza o tym, że grunty na potrzeby opodatkowania należy klasyfikować na podstawie danych zawartych w ewidencji gruntów i budynków¹³. W poglądach doktryny na temat znaczenia ewidencji gruntów dla wymiaru podatków lokalnych w tym rolnego można wskazać dwa kierunki¹⁴. Pierwszy zgodny jest z wyżej powołanym orzecnictwem sądów administracyjnych¹⁵. Według drugiego poglądu doktryny wypisy z ewidencji gruntów są dokumentami urzędowymi, których treść może zostać podważona w postępowaniu dowodowym¹⁶.

Wyrażone poglądy w orzeczeniach oraz w pierwszym nurcie doktryny nie przystają do praktycznych sytuacji, gdy ewidencja gruntów nie odpowiada stanowi faktycznemu, np. gdy wydano decyzję o wyłączeniu gruntów rolnych z produkcji rolnej na podstawie art. 11 u.o.g.r.l. przez starostę lub dyrektora parku narodowego (art. 5 ust. 1 u.o.g.r.l.). Na gruntach wyłączonych z produkcji rolnej nadal może być prowadzona produkcja rolna, rozpoczęta działalność gospodarcza lub na gruntach tych nie jest prowadzona żadna działalność. W drugim przypadku sytuacja jest najbardziej oczywista: grunty te nie podlegają opodatkowaniu podatkiem rolnym. Ostateczna decyzja o wyłączeniu gruntów z produkcji rolnej lub jej odpis są dokumentami urzędowymi (art. 194, 194a o.p.¹⁷) i mogą być

¹³ Wyrok WSA w Gliwicach z 20 września 2016 r., I SA/Gl 1242/15, LEX nr 2136280.

¹⁴ K. Radzikowski, *Moc dowodowa ewidencji gruntów i budynków w postępowaniach dotyczących podatków lokalnych*, „Samorząd Terytorialny” 2014, nr 10, s. 36.

¹⁵ W. Morawski [w:] W. Morawski (red.), *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz*, Gdańsk 2009, s. 150 i n.; B. Brzeziński, *Glosa do wyroku WSA we Wrocławiu z dnia 30 października 2007 r.* (I SA/Wr 819/07), „Przegląd Orzecnictwa Podatkowego” 2008 nr 3, s. 214–215.

¹⁶ K. Radzikowski, *Moc dowodowa ewidencji gruntów i budynków...*, s. 49; L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar, *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 86–87; L. Etel, *Dane z ewidencji gruntów i budynków jako podstawa opodatkowania gruntów i budynków*, „Finanse Komunalne” 2008, nr 6, s. 24–26; M. Biskupski, H. Dzwonkowski, *Znaczenie ewidencji gruntów i budynków dla wymiaru zobowiązania w podatku od nieruchomości (przyczynek do problematyki formalnej teorii dowodów w prawie podatkowym)*, „Monitor Podatkowy” 2007, nr 10, s. 20–21; B. Pahl, *Dane z ewidencji gruntów i budynków a wymiar podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2007, nr 11, s. 5–6.

¹⁷ Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, (tekst jedn. Dz. U z 2020 r., poz. 1325), dalej: o.p.

podstawą do uznania przez organ podatkowy, że nie są to użytki rolne (art. 187 o.p.), wobec czego nie podlegałyby one opodatkowaniem podatkiem rolnym¹⁸. Wydanie decyzji o rekultywacji¹⁹ na cele rolnicze gruntów na podstawie przepisów art. 20, 22 u.o.g.r.l. wraz z dokumentem potwierdzającym wykonanie obowiązku rekultywacji gruntów zdewastowanych i zdegradowanych (art. 27 ust. 1 pkt 2 u.o.g.r.l.) stanowią łącznie podstawę do uznania, że grunt jest użytkiem rolnym i podlega opodatkowaniu podatkiem rolnym²⁰. Przesłanką opodatkowania gruntu podatkiem rolnym są jego obiektywnie rzeczywiste cechy, nawet jeżeli różnią się od stanu ewidencyjnego, a podatnicy nie dokonali jego aktualizacji²¹. Ewidencja pełni w postępowaniu podatkowym funkcję dowodową, a organy podatkowe są zobowiązane do wyjaśnienia dla potrzeb decyzji podatkowej ewentualne niezgodności ewidencji ze stanem faktycznym i/lub prawnym, zwłaszcza gdy powoduje to rozbieżność między zapisami w ewidencji a zapisami w innych dokumentach, rejestrach publicznych, wyrokach sądów czy decyzjach administracyjnych²². Ewidencja gruntów stanowi środek dowodowy z mocą wynikającą z art. 194 o.p.²³ Nie wyklucza to jednak przeprowadzenia przeciwdowodu, który podważyłby poprawność danych z ewidencji (np. przy braku jej dostosowania do stanu faktycznego), co dopuszcza wprost art. 194 § 3 o.p.²⁴. Na zasadzie swobodnej oceny, na podstawie zasad logiki, doświadczenia życiowego i wiedzy ogólnej organ procesowy wnioskuje o okolicznościach na podstawie faktów w sposób wiążący stwierdzonych dokumentem urzędowym²⁵. Ewidencja

¹⁸ Tak jak się zdaje L. Etel, *Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 47.

¹⁹ Rekultywacja gruntów oznacza nadanie lub przywrócenie gruntom zdegradowanym albo zdewastowanym wartości użytkowych lub przyrodniczych przez właściwe ukształtowanie rzeźby terenu, poprawienie właściwości fizycznych i chemicznych, uregulowanie stosunków wodnych, odtworzenie gleb, umocnienie skarp oraz odbudowanie lub zbudowanie niezbędnych dróg (art. 4 pkt 18 u.o.g.r.l.).

²⁰ L. Etel, *Podatek rolny...*, s. 48.

²¹ K. Radzikowski, *Moc dowodowa ewidencji gruntów i budynków...*, s. 49.

²² Tamże.

²³ Tamże.

²⁴ R. Dowgier, M. Popławski, *Opodatkowanie gruntów pod wodami – wybrane problemy*, „Finanse Komunalne” 2006, nr 9, s. 22.

²⁵ K. Radzikowski, *Moc dowodowa ewidencji gruntów i budynków...*, s. 49.

gruntów to najważniejsze źródło informacji o faktach istotnych dla wymiaru podatków lokalnych i gdy jest prowadzona prawidłowo, to wiele okoliczności wykraczających poza bezpośrednią treść wpisów pozostaje z nimi na tyle spójnych, że racjonalnie jest przyjęcie za punkt odniesienia stanu ewidencyjnego – dopóty, dopóki nie pojawią się uzasadnione wątpliwości co do rzetelności ewidencji²⁶. W orzecznictwie sądów administracyjnych również wyrażony został pogląd potwierdzający drugi nurt doktryny, wskazujący, że:

- sam fakt zaprzestania wykorzystywania gruntu dla celów gospodarczych ma znaczenie dla uznania gruntu za użytek rolny i opodatkowania go podatkiem rolnym, a nie formalne zakończenie postępowania administracyjnego w przedmiocie rekultywacji²⁷,
- gdy dane, na których organ podatkowy opiera wymiar podatku, są nieprecyzyjne, w informacjach geodezyjnych nieruchomości zawarte są niejasne dane co do klasyfikacji gruntów, organ podatkowy może skorzystać z możliwości, jakie daje art. 181 o.p.: powołania biegłego geodety w celu wydania opinii konfrontującej jego wiadomości specjalne z danymi z rejestru gruntów i ze stanem faktycznym nieruchomości.²⁸

Dla zakresu opodatkowania gruntu podatkiem rolnym, od nieruchomości, leśnym istotne jest racjonalne ustalenie rzeczywistego stanu tych gruntów, posiłkując się przepisami ordynacji podatkowej, gdyż bazowanie jedynie na danych z ewidencji gruntów, może prowadzić do nieprawidłowości, w szczególności, gdy dane w ewidencji gruntów nie są aktualne.

3. Pojęcie działalności rolniczej

Działalnością rolniczą jest produkcja roślinna i zwierzęca, w tym produkcja materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcja warzywnicza, roślin ozdobnych, grzybów uprawnych, sadownictwo, hodowla i produkcja materiału zarodowego zwierząt, ptac-

²⁶ Tamże, s. 49–50.

²⁷ Wyrok WSA w Lublinie z 24 lipca 2020 r., I SA/Lu 8/20, LEX nr 3037805.

²⁸ Wyrok WSA w Warszawie z 23 lutego 2006 r., III SA/Wa 2957/05, LEX nr 882022.

twa i owadów użytkowych, produkcja zwierzęca typu przemysłowego fermowego oraz chów i hodowla ryb (art. 2 ust. 2 u.p.r.).

Definicja działalności rolniczej zawarta jest również w innych aktach prawnych:

- art. 2 pkt 3 u.k.u.r., jest to prowadzenie działalności wytwórczej w rolnictwie w zakresie produkcji roślinnej lub zwierzęcej, w tym produkcji ogrodniczej, sadowniczej i rybnej,
- art. 2 ust. 2 u.p.d.o.f.²⁹ i art. 2 ust. 2 u.p.d.o.p.³⁰ działalność rolnicza polega na wytwarzaniu produktów roślinnych lub zwierzęcych w stanie nieprzetworzonym (naturalnym) z własnych upraw albo hodowli lub chowu, w tym również produkcja materiału siewnego, szkółkar-skiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcja warzywnicza gruntowa, szklarniowa i pod folią, produkcja roślin ozdobnych, grzy-bów uprawnych i sadownicza, hodowla i produkcja materiału zar-odowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcja zwierzę-ca typu przemysłowo-fermowego oraz hodowla ryb, a także działal-ność, w której minimalne okresy przetrzymywania zakupionych zwie-rząt i roślin, w trakcie których następuje ich biologiczny wzrost, wy-noszą co najmniej:
 - a) miesiąc – w przypadku roślin,
 - b) 16 dni – w przypadku wysokointensywnego tuczu specjalizowa-nego gęsi lub kaczek,
 - c) 6 tygodni – w przypadku pozostałego drobiu rzeźnego,
 - d) 2 miesiące – w przypadku pozostałych zwierząt,licząc od dnia nabycia;

Przepis art. 6 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przed-siębiorców³¹ wskazuje, że działalność wytwórcza w rolnictwie dotyczy upraw rolnych oraz chowu i hodowli zwierząt, ogrodnictwa, warzywnic-twa, leśnictwa i rybactwa śródlądowego. Według Polskiej Klasyfikacji

²⁹ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2019 r., poz. 1387 ze zm.).

³⁰ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2019 r., poz. 865 ze zm.).

³¹ Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2019 r., poz. 1292 ze zm.).

Działalności sekcja A dotyczy rolnictwa, leśnictwa, łowiectwa i rybactwa. Dział PKD 01 w sekcji A obejmuje uprawy rolne, chów i hodowlę zwierząt, łowiectwo, włączając działalność usługową, którą jest, zgodnie PKD 01.6, działalność usługowa wspomagająca rolnictwo i następującą po zbiorach – PKD: 01.61.Z – Działalność usługowa wspomagająca produkcję roślinną, 01.62.Z – Działalność usługowa wspomagająca chów i hodowlę zwierząt gospodarskich, 01.63.Z – Działalność usługowa następująca po zbiorach, 01.64.Z – Obróbka nasion dla celów rozmnażania roślin³².

Prowadzenie działalności rolniczej w znaczeniu art. 2 ust. 2 u.p.r. i art. 2 pkt 3 u.k.u.r. dotyczy jedynie aktywności wytwórczej rolnika, a nie dotyczy działalności usługowej i handlowej. Treść definicji zawartej w art. 2 ust. 2 u.p.r. sprawia interpretacyjną wątpliwość, czy dotyczy ona działów specjalnych produkcji rolnej. Ponadto definicje z art. 2 ust. 2 u.p.r. i art. 2 pkt 3 u.k.u.r. nie rozstrzygają, czy aktywność rolnika polegająca na zakupie zwierząt hodowlanych, przetrzymywaniu ich, w efekcie

³² Definicje działalności rolniczej z art. 2 ust. 2 u.p.r. i art. 2 pkt 3 u.k.u.r. nie odwołują się do leśnictwa, łowiectwa, rybołówstwa, wobec czego obejmują następujące PKD: 01.11.Z – Uprawa zbóż, roślin strączkowych i roślin oleistych na nasiona, z wyłączeniem ryżu; 01.12.Z – Uprawa ryżu; 01.13.Z – Uprawa warzyw, włączając melony oraz uprawa roślin korzeniowych i roślin bulwiastych; 01.14.Z – Uprawa trzciny cukrowej; 01.15.Z – Uprawa tytoniu; 01.16.Z – Uprawa roślin włóknistych; 01.19.Z – Pozostałe uprawy rolne inne niż wieloletnie; 01.21.Z – Uprawa winogron; 01.22.Z – Uprawa drzew i krzewów owocowych tropikalnych i podzwrotnikowych; 01.23.Z – Uprawa drzew i krzewów owocowych cytrusowych; 01.24.Z – Uprawa drzew i krzewów owocowych ziarnkowych i pestkowych; 01.25.Z – Uprawa pozostałych drzew i krzewów owocowych oraz orzechów; 01.26.Z – Uprawa drzew oleistych; 01.27.Z – Uprawa roślin wykorzystywanych do produkcji napojów; 01.28.Z – Uprawa roślin przyprawowych i aromatycznych oraz roślin wykorzystywanych do produkcji leków i wyrobów farmaceutycznych; 01.29.Z – Uprawa pozostałych roślin wieloletnich; 01.30.Z – Rozmnażanie roślin; 01.41.Z – Chów i hodowla bydła mlecznego; 01.42.Z – Chów i hodowla pozostałego bydła i bawołów; 01.43.Z – Chów i hodowla koni i pozostałych zwierząt koniowatych; 01.44.Z – Chów i hodowla wielbłądów i zwierząt wielbłądowatych; 01.45.Z – Chów i hodowla owiec i kóz; 01.46.Z – Chów i hodowla świń; 01.47.Z – Chów i hodowla drobiu; 01.49.Z – Chów i hodowla pozostałych zwierząt; 01.50.Z – Uprawy rolne połączone z chowem i hodowlą zwierząt (działalność mieszana), 03.21.Z – Chów i hodowla ryb oraz pozostałych organizmów wodnych w wodach morskich; 03.22.Z – Chów i hodowla ryb oraz pozostałych organizmów wodnych w wodach śródlądowych.

czego następuje ich biologiczny wzrost, następnie sprzedaży tych zwierząt, jest działalnością rolniczą czy też działalnością handlową³³.

Przepis art. 2 ust. 3-3a u.p.d.o.f. wskazuje, że 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; przy czym nie stanowią działów specjalnych produkcji rolnej uprawy, hodowla i chów zwierząt w rozmiarach nieprzekraczających wielkości określonych w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 11 grudnia 2019 r. w sprawie norm szacunkowych dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej³⁴, np. uprawa w szklarniach ogrzewanych o powierzchni większej niż 25 m² roślin ozdobnych i pozostałych, pasieki powyżej 80 rodzin, uprawa grzybów i grzybni o powierzchni większej niż 25 m². Normatywna definicja działów specjalnych produkcji zawarta jest również w art. 2 ust. 3 i 5 u.p.d.o.p. 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; przy czym nie stanowią działów specjalnych produkcji rolnej uprawy, hodowla i chów zwierząt w rozmiarach nieprzekraczających wielkości określonych w załączniku nr 2 do ustawy, np. drób nieśny (kury, kaczki, indyki) powyżej 80 sztuk, hodowla krów powyżej 5 sztuk, hodowla tuczników powyżej 40 sztuk, drób rzeźny: kurczęta, gęsi, kaczki, indyki powyżej 100 sztuk.

³³ Tak w zakresie definicji zawartej w art. 2 pkt 3 u.k.u.r., W. Gonet [w:] P.A. Blajer, W. Gonet, *Ustawa o kształtowaniu ustroju rolnego. Komentarz*, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2020, s. 60.

³⁴ Dz.U. poz. 2420.

Definicja działalności rolniczej zawarta w art. 2 ust. 2 u.p.r. jest mniej szczegółowa i krótsza niż analogiczne definicje zawarte w art. 2 ust. 2 u.p.d.o.f. i art. 2 ust. 2 u.p.d.o.p., a bardziej szczegółowa od definicji zawartej w art. 2 pkt 3 u.k.u.r. Działy specjalne produkcji dotyczą upraw prowadzonych na określonej powierzchni, hodowli zwierząt powyżej określonej liczby sztuk. Rozróżnienie na działalność rolniczą i działy specjalne produkcji rolnej dokonane w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych ze względu na potrzeby obliczenia dochodów nie ma znaczenia dla definicji działalności wytwórczej w rolnictwie zawartej w art. 2 ust. 2 u.p.r., która swym zakresem obejmuje działy specjalne produkcji rolnej.

Uwzględniając definicje zawarte w innych aktach prawnych, można wskazać, że prowadzeniem działalności rolniczej jest działalność polegająca na wytwarzaniu produktów roślinnych lub zwierzęcych w stanie nieprzetworzonym (naturalnym) z własnych upraw albo hodowli lub chowu, w tym produkcja materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcja warzywnicza gruntowa, szklarniowa i pod folią, produkcja roślin ozdobnych, grzybów uprawnych i sadownicza, hodowla i produkcja materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcja zwierzęca typu przemysłowo-fermowego, hodowla ryb, działy specjalne produkcji, a także działalność, w której minimalne okresy przetrzymywania zakupionych zwierząt i roślin, w trakcie których następuje ich biologiczny wzrost, wynoszą co najmniej:

1. miesiąc – w przypadku roślin;
2. 16 dni – w przypadku wysokointensywnego tuczu specjalizowanego gęsi lub kaczek;
3. 6 tygodni – w przypadku pozostałego drobiu rzeźnego;
4. 2 miesiące – w przypadku pozostałych zwierząt, licząc od dnia nabycia, z wyłączeniem działalności handlowej, usługowej oraz aktywności określonej w art. 6 ust. 1 pkt 2–4 ustawy Prawo przedsiębiorców, tj.:
 - a) wynajmowania przez rolników pokoi, sprzedaży posiłków domowych i świadczenia w gospodarstwach rolnych innych usług związanych z pobytem turystów,

- b) wyrobu wina przez producentów będących rolnikami wyrabiającymi mniej niż 100 hektolitrów wina w ciągu roku gospodarczego, o których mowa w art. 17 ust. 3 ustawy z dnia 12 maja 2011 r. o wyrobie i rozlewie wyrobów winiarskich, obrocie tymi wyrobami i organizacji rynku wina³⁵,
- c) działalności rolników w zakresie sprzedaży przetworzonych w sposób inny niż przemysłowy produktów roślinnych i zwierzęcych, z wyjątkiem przetworzonych produktów roślinnych i zwierzęcych uzyskanych w ramach prowadzonych działów specjalnych produkcji rolnej oraz produktów opodatkowanych podatkiem akcyzowym na podstawie odrębnych przepisów, jeżeli:
- przetwarzanie produktów roślinnych i zwierzęcych i ich sprzedaż nie odbywa się przy zatrudnieniu osób na podstawie umów o pracę, umów zlecenia, umów o dzieło oraz innych umów o podobnym charakterze, z wyłączeniem uboju zwierząt rzeźnych i obróbki poubojowej tych zwierząt, w tym również rozbioru, podziału i klasyfikacji mięsa, przemiału zbóż, wyłoczenia oleju lub soku oraz sprzedaży podczas wystaw, festynów, targów i kiermaszy,
 - jest prowadzona ewidencja sprzedaży produktów roślinnych i zwierzęcych, zawierająca co najmniej: numer kolejnego wpisu, datę uzyskania przychodu, kwotę przychodu, przychód narastająco od początku roku oraz ilość i rodzaj przetworzonych produktów,
 - ilość produktów roślinnych lub zwierzęcych pochodzących z własnej uprawy, hodowli lub chowu, użytych do produkcji danego produktu stanowi co najmniej 50% tego produktu, z wyłączeniem wody³⁶.

Każda inna działalność niż wyżej podane PKD w przypisie 32 oznacza, że nie jest to działalność rolnicza, a działalność gospodarcza, której

³⁵ Dz.U. z 2019 r. poz. 1534 ze zm.

³⁶ W. Gonet [w:] P.A. Błajer, W. Gonet, *Ustawa o kształtowaniu ustroju rolnego...*, s. 64–65.

prowadzenie na użytkach rolnych powoduje, że grunty zajęte na działalność gospodarczą nie podlegają opodatkowaniu podatkiem rolnym³⁷.

4. Zajęcie gruntów rolnych na prowadzenie działalności gospodarczej

Sposób faktycznego wykorzystywania gruntów sklasyfikowanych jako użytki rolne decyduje o tym, czy będą one objęte podatkiem rolnym, czy też podatkiem od nieruchomości³⁸. Grunty zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej to grunty, na których w rzeczywistości wykonywane są czynności składające się na prowadzenie działalności gospodarczej³⁹. O zajęciu gruntu na prowadzenie działalności gospodarczej decyduje jego faktyczne wykorzystanie na prowadzenie tej działalności, a nie posiadanie gruntu przez przedsiębiorcę i fakt, że przedsiębiorca hipotetycznie mógłby na przedmiotowym gruncie prowadzić działalność gospodarczą zgodnie z zakresem swojej działalności lub też go sprzedać⁴⁰.

Zwrotu legislacyjnego „zajęcie na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza” z art. 1 u.p.r. nie można ograniczyć jedynie do fizycznej ingerencji przedsiębiorcy w nieruchomość i rozpoczęciu na niej prac budowlanych. O prowadzonej działalności gospodarczej innej niż rolnicza mogą świadczyć działania faktyczne i prawne podejmowane przez podatnika, dotyczące oznaczonego gruntu, które przeczą istocie działalności rolniczej⁴¹. Grunty sklasyfikowane jako użytki rolne spełniają przesłankę faktycznego zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej przez przedsiębiorcę, gdy świadczą o tym podjęte przez niego wobec tych gruntów działania o charakterze prawnym (np. uzyskanie pozwolenia na budowę osiedla domów jednorodzinnych i geodezyjny podział działek), a także działania faktyczne obejmujące cały kompleks

³⁷ Wyrok NSA z 2 sierpnia 2018 r., II FSK 2127/16, LEX nr 2558852.

³⁸ Wyrok WSA w Szczecinie z 12 października 2017 r., I SA/Sz 670/17, LEX nr 2389817.

³⁹ Wyrok WSA we Wrocławiu z 7 lipca 2017 r., I SA/Wr 237/17, LEX nr 2338402.

⁴⁰ Wyrok WSA w Gdańsku z 14 czerwca 2017 r., I SA/Gd 214/17, LEX nr 2308458, Wyrok WSA w Warszawie z 10 kwietnia 2015 r., III SA/Wa 2663/14.

⁴¹ Wyrok WSA w Gdańsku z 11 kwietnia 2017 r., I SA/Gd 170/17, LEX nr 2277558.

nieruchomości, np. wykonanie sieci (przyłączy) energetycznych i wodno-kanalizacyjnych⁴². Grunt wydzierżawiony od podatnika podatku rolnego z przeznaczeniem pod budowę wieży telefonii komórkowej z nadajnikiem, na którym została rozpoczęta inwestycja, należy uznać za zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej inna niż działalność rolnicza⁴³.

Pojęcie gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej należy rozumieć jako faktyczne wykonanie konkretnych czynności, działań na gruncie, powodujących osiągnięcie zamierzonych celów lub konkretnego rezultatu związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą. Pojęcie to należy rozumieć szeroko, dotyczy ono nie tylko gruntu zajętego bezpośrednio pod budynki i budowle związane z działalnością gospodarczą, lecz dotyczy również wszystkich gruntów, które są funkcjonalnie związane z tą działalnością, choćby tylko pomagały w jej wykonywaniu. Oznacza to, że takie okoliczności faktyczne jak np.: podjęcie przez właściciela-przedsiębiorcę czynności zmierzających do zmiany przeznaczenia gruntów w planie przestrzennym, prace melioracyjne, wytyczanie drogi, utwardzenie i ogrodzenie terenu, umożliwiające użytkowanie obiektu zgodnie z przeznaczeniem, tj. w działalności gospodarczej, w efekcie doprowadzi do wyłączenia z zakresu podmiotowego podatku rolnego gruntu służącego do działalności gospodarczej⁴⁴.

Wyłączeniu spod zakresu przedmiotowego podatku rolnego podlegają grunty rolne znajdujące się bezpośrednio pod panelami fotowoltaicznymi oraz odstępy pomiędzy zainstalowanymi panelami zapewniające sprawne i efektywne wykorzystanie paneli. Użytki rolne pomiędzy panelami a ogrodzeniem należy traktować jako zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej, biorąc pod uwagę zarówno możliwość, jak i konieczność zabezpieczenia wolnej przestrzeni do wykonywania wszelkich prac konserwacyjnych, naprawczych czy porządkowych w celu zapewnienia prawidłowego funkcjonowania wybudowanej farmy fotowoltaicznej⁴⁵. Wydobywanie kopalin (żwiru) znajdującej się na użytkach rol-

⁴² Wyrok NSA z 14 maja 2015 r., II FSK 190/15, LEX nr 1774244.

⁴³ L. Etel, *Podatek rolny...*, s. 56.

⁴⁴ Wyrok WSA w Szczecinie z 12 października 2017 r., I SA/Sz 670/1, LEX nr 2389815.

⁴⁵ Wyrok WSA w Lublinie z 13 kwietnia 2018 r., I SA/Lu 26/18, LEX nr 2499142.

nych jest prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza i grunty te nie podlegają opodatkowaniu podatkiem rolnym⁴⁶. Użytek rolny zajęty na parking pojazdów wykorzystywanych do działalności gospodarczej nie podlega opodatkowaniu podatkiem rolnym, gdyż przeznaczenie gruntów pod parkowanie świadczy o wyłączeniu ich z funkcji rolnych⁴⁷.

Realizowane przez podatnika działania na etapie planowanego przedsięwzięcia (etap przygotowawczy), jak i specyfika prowadzonej działalności (tworzenie farm wiatrowych), nie wiążą się z bezpośrednią ingerencją w grunt, nie kolidują z możliwością uprawiania dzierżawionych terenów. Nie wyklucza to możliwości kwalifikacji gruntów jako zajętych na działalność gospodarczą⁴⁸, tj. wyłączenie ich z zakresu przedmiotowego ustawy o podatku rolnym. W zakresie pojęcia gruntu zajętego na prowadzenie działalności innej niż rolnicza istotny jest stan faktyczny prowadzenia przedmiotowej działalności gospodarczej. Użytki rolne zajęte pod stok narciarski w okresie wykorzystania na ten cel będą opodatkowane podatkiem od nieruchomości, a w pozostałych miesiącach roku kalendarzowego będą opodatkowane podatkiem rolnym⁴⁹. Gdy na danym gruncie nie znajdują się żadne trwałe urządzenia, jak np. wyciągi, opodatkowanie stawką podatku od nieruchomości będzie miało miejsce tylko w sezonie zimowym. Inna jest sytuacja gruntów rolnych, na których zlokalizowane są trwałe urządzenia służące do obsługi wyciągów narciarskich, gdyż są one przez cały rok zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej. Podlegają zatem przez cały czas opodatkowaniu wyższym podatkiem od nieruchomości⁵⁰. Powołane orzeczenia są korzystne dla gmin, gdyż wyłączenie użytku rolnego z opodatkowania podatkiem rolnym oznacza, że grunty te będą podlegać wyższemu podatkowi od nieruchomości.

Gdy w trakcie roku grunty gospodarstwa rolnego zostały zajęte na prowadzenie innej działalności gospodarczej niż działalność rolnicza lub

⁴⁶ R. Dowgier, L. Etel, B. Pahl, M. Popławski, *Podatki i opłaty lokalne 601 pytań i odpowiedzi*, Warszawa 2012, s. 540.

⁴⁷ Tamże, s. 548.

⁴⁸ Wyrok WSA w Szczecinie z 26 lipca 2017 r., I SA/Sz 431/17, LEX nr 2337455.

⁴⁹ Wyrok WSA w Krakowie z 28 sierpnia 2008 r., I SA/Kr 1182/07, LEX nr 494499.

⁵⁰ Wyrok WSA w Krakowie z 28 sierpnia 2008 r., I SA/Kr 1182/07, LEX nr 494499.

po zaprzestaniu prowadzenia tej działalności przywrócono na tych gruntach działalność rolniczą, kwota należnego *podatku rolnego* ulega obniżeniu lub podwyższeniu, poczynając od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiła ta zmiana (art. 6a ust. 4 u.p.r.). Osoby fizyczne mają obowiązek złożyć właściwemu wójtowi lub burmistrzowi lub prezydentowi informacje o gruntach, sporządzone na formularzach papierowych lub elektronicznych (art. 6a ust. 8a u.p.r.), w terminie 14 dni od dnia zaistnienia okoliczności uzasadniających powstanie albo wygaśnięcie obowiązku podatkowego w zakresie *podatku rolnego*, lub rozpoczęcia prowadzenia na nich działalności gospodarczej. Osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki, nieposiadające osobowości prawnej, jednostki organizacyjne Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa, a także jednostki organizacyjne Lasów Państwowych mają obowiązek (art. 6a ust. 8 u.p.r.):

1. składać, w terminie do dnia 15 stycznia, właściwemu wójtowi lub burmistrzowi lub prezydentowi ze względu na położenie gruntów deklaracje na podatek rolny na dany rok podatkowy, sporządzone na formularzu, gdy obowiązek podatkowy powstał po tym dniu – w terminie 14 dni od dnia zaistnienia okoliczności uzasadniających powstanie tego obowiązku,
2. odpowiednio skorygować deklaracje, w razie zaistnienia zmian, w zakresie rozpoczęcia prowadzenia działalności gospodarczej na użytkach rolnych, w terminie 14 dni od dnia zaistnienia zmian.

Przepisy dotyczące obowiązku aktualizacji stanu faktycznego w zakresie prowadzenia działalności gospodarczej innej niż działalność gospodarcza na użytkach rolnych mogą być nieskuteczne w praktyce. Podatnik podatku rolnego nie jest zainteresowany przekazywaniem na urzędowym formularzu informacji o zajęciu użytków rolnych na prowadzenie działalności innej niż rolnicza, gdyż wiąże się to obowiązkiem płacenia wyższego podatku od nieruchomości. Rozbieżność pomiędzy stanem faktycznym prowadzenia działalności gospodarczej na użytkach rolnych a informacją o gruntach, złożoną organowi podatkowemu, może trwać wiele lat. Podmiot, który nie składa w terminie właściwemu organowi wymaganej informacji podatkowej, podlega karze grzywny do 120

stawek dziennych (art. 80 §1 k.k.s.⁵¹), gdy składa informację podatkową nieprawdziwą podlega karze grzywny do 240 stawek dziennych (art. 80 §3 k.k.s.) a w sprawach mniejszej wagi sprawca wyżej wymienionych czynów podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe (art. 80 §3 k.k.s.). Ze względu na niewysokie kwoty podatku od nieruchomości czy też podatku rolnego niedokonanie aktualizacji informacji o użytkach rolnych czy też prowadzonej na nich działalności gospodarczej może być uznane za wykroczenie skarbowe. Stan wykorzystywania użytków rolnych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolna bez aktualizacji informacji w organie podatkowym może trwać długi okres, co powodować będzie straty we wpływach do budżetu do gminy.

Nie są gruntami zajętymi na prowadzenie działalność gospodarczej innej niż rolnicza użytki rolne:

1. przez które przebiegają urządzenia do doprowadzania i odprowadzania płynów, pary, gazu, energii elektrycznej, wchodzące w skład przedsiębiorstwa przedsiębiorcy prowadzącego działalność telekomunikacyjną, działalność w zakresie przesyłania lub dystrybucji płynów, pary, gazów lub energii elektrycznej lub zajmującego się transportem wydobytego gazu ziemnego lub ropy naftowej,
2. zajętych na pasy technologiczne stanowiące grunt w otoczeniu urządzeń, o których mowa w pkt 1, konieczny dla zapewnienia właściwej eksploatacji tych urządzeń,
3. zajętych na strefy bezpieczeństwa oraz strefy kontrolowane urządzeń, o których mowa w pkt 1, służących do przesyłania lub dystrybucji ropy naftowej, paliw ciekłych lub paliw gazowych, lub transportu wydobytego gazu ziemnego lub ropy naftowej, które zostały określone w odrębnych przepisach⁵²,

⁵¹ Ustawa z 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 19).

⁵² Np. § 2 pkt 30, §10, §110 rozporządzenia Ministra Gospodarki z 26 kwietnia 2013 r. w sprawie warunków technicznych, jakimi powinny odpowiadać sieci gazowe i ich usytuowanie (Dz.U. z 2013 r., poz. 640).

- chyba że grunty te są jednocześnie zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza oraz innej niż działalność, o której mowa w pkt 1.

Gdy przedsiębiorca przesyłowy jest posiadaczem samoistnym, użytkownikiem wieczystym lub ich właścicielem użytków rolnych, na których znajdują się sieci przesyłowe, przedmiotowe użytki są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej.

5. Wnioski

Sztynne przyjęcie przez ustawodawcę, że jedynie ewidencja gruntów i budynków służy do klasyfikacji gruntów jako użytków rolnych, prowadzi do rozbieżności pomiędzy stanem faktycznym do czego wykorzystywany jest użytek rolny a przedmiotową ewidencją w przypadkach, gdy np. wydano decyzję o wyłączeniu gruntów z produkcji rolnej lub decyzję o zakończeniu rekultywacji gruntów. W pierwszym przypadku straty ponoszą gminy w drugim przypadku podatnicy płacący podatek od nieruchomości. Dla usunięcia przedmiotowych wątpliwości, jak należy kwalifikować ww. grunty wyłączone z produkcji rolnej, należałoby w art. 1 u.p.r. wskazać wyraźnie, że inne dokumenty urzędowe mogą być podstawą do zakwalifikowania gruntu jako użytku rolnego lub jako gruntu niebędącego użytkowem rolnym. Zmniejszyłoby to liczbę sporów sądowych oraz umożliwiłoby organom podatkowym szybsze reagowanie na zmiany w zakresie klasyfikacji gruntów rolnych jako użytków rolnych.

W sytuacji, gdy na użytkach rolnych jednocześnie prowadzona jest działalność gospodarcza i działalność rolnicza, grunty te wyłączone są z zakresu przedmiotowego podatku rolnego, choć ustawa o podatku rolnym takiego przypadku nie przewiduje. Lakoniczna definicja prowadzenia działalności rolniczej zmusza do wykładni przepisów, czy za taką działalność należy uznać działy specjalne produkcji rolnej. Duża liczba orzeczeń sądów dotycząca zakresu przedmiotowego podatku rolnego wskazuje na trudności interpretacyjne oraz problemy w praktycznym jej stosowaniu przez organy podatkowe. Prowadzi to do niepotrzebnego zaangażowania czasu pracowników samorządowych, członków składów orzekających

samorządowych kolegiów odwoławczych, sędziów WSA i NSA w rozstrzyganiu sporów, czy dana nieruchomość podlega opodatkowaniu podatkiem rolnym, czy też podatkiem od nieruchomości. W celu usunięcia rozbieżności pomiędzy stanem faktycznym użytku rolnego wykorzystywanego na prowadzenie działalności gospodarczej a brakiem zgłoszenia przez podatnika formularza aktualizacyjnego do urzędu gminy należałoby wyraźnie wyposażyć organ podatkowy do wydawania decyzji deklaratoryjnych stwierdzających prowadzenie działalności gospodarczej na użytkach rolnych, co umożliwiłoby opodatkowanie ich podatkiem od nieruchomości.

Bibliografia:

- Blajer P.A., Gonet W., *Ustawa o kształtowaniu ustroju rolnego. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2020.
- Biskupski M., Dzwonkowski H., *Znaczenie ewidencji gruntów i budynków dla wymiaru zobowiązania w podatku od nieruchomości (przyczynki do problematyki formalnej teorii dowodów w prawie podatkowym)*, „Monitor Podatkowy” 2007, nr 10, s. 16–20.
- Dowgier R., Popławski M., *Opodatkowanie gruntów pod wodami – wybrane problemy*, „Finanse Komunalne” 2006, nr 9, s. 21–28.
- Dowgier R., Etel L., Pahl B., Popławski M., *Podatki i opłaty lokalne 601 pytań i odpowiedzi*, Wolters Kluwer, Warszawa 2012.
- Etel L., *Dane z ewidencji gruntów i budynków jako podstawa opodatkowania gruntów i budynków*, „Finanse Komunalne” 2008, nr 6, s. 24–31.
- Etel L., Presnarowicz S., Dudar G., *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2008.
- Etel L., *Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2012.
- Pahl B., *Dane z ewidencji gruntów i budynków a wymiar podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2007, nr 11, s. 3–8.
- Radzikowski K., *Moc dowodowa ewidencji gruntów i budynków w postępowaniach dotyczących podatków lokalnych*, „Samorząd Terytorialny” 2014, nr 10, s. 36–50.