

Bogusław Woźniak¹

Zakończenie rekultywacji gruntów a stwierdzenie, że grunty rolne lub leśne przestały być zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej

Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 23 listopada 2022 r., sygn. akt III FSK 2395

DOI: 10.5604/01.3001.0053.8973

Streszczenie:

Glosa jest aprobującym omówieniem wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego, w którym uznano, że zakończenie procesu rekultywacji na gruntach rolnych i leśnych zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej nie może być utożsamiane z wydaniem decyzji o zakończeniu rekultywacji. Autor zwraca uwagę, że zajęcie gruntów rolnych lub leśnych na prowadzenie działalności gospodarczej warunkujące opodatkowanie tych gruntów podatkiem od nieruchomości według najwyższej stawki jest ustaleniem faktycznym. Wydanie decyzji o zakończeniu rekultywacji gruntów w odrębnym postępowaniu prawnym nie może zatem determinować daty zakończenia rekultywacji na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, chociaż samo jej wydanie jest konieczne dla uznania, że rekultywacja została zakończona.

Słowa kluczowe: podatek od nieruchomości, zajęcie gruntów rolnych lub leśnych na prowadzenie działalności gospodarczej, rekultywacja

Completion of land reclamation and declaration that agricultural or forest land is no longer used for business purposes

The gloss to the judgment of the Supreme Administrative Court of 23 November, 2022, File ref. no. III FSK 2395/21

Abstract:

The gloss is an approving discussion of the judgment of the Supreme Administrative Court, in which it was found that the completion of the reclamation process on agricultural and forest land

¹ Sędzia WSA.

occupied for business purposes cannot be equated with issuing a decision to complete reclamation. The author points out that the occupation of agricultural or forest land for business purposes, which determines the taxation of these lands with real estate tax at the highest rate, is a factual determination. Therefore, issuing a decision on the completion of land reclamation in separate legal proceedings cannot determine the date of completion of land reclamation under the Act on Local Taxes and Fees, although its issuance itself is necessary to recognize that the reclamation has been completed.

Keywords: real estate tax, occupation of agricultural or forest land for business purposes, reclamation

I. Czas pomiędzy zakończeniem faktycznych działań rekultywacyjnych, a wydaniem decyzji ostatecznej w sprawie zakończenia rekultywacji nie może być identyfikowany jako zajęcie gruntów na prowadzenie działalności gospodarczej.

II. Ustalenie, że proces rekultywacji gruntów został zakończony, wykracza poza kompetencje organu podatkowego, nie może być więc przedmiotem ustaleń tego organu. Jednocześnie uprawniony jest wniosek, że to nie data wydania decyzji ostatecznej, o której mowa w art. 22 ust. 1 pkt 4 ustawy o ochronie gruntów rolnych i leśnych statuuje moment, w którym rekultywacja została zakończona.

III. Ponieważ w ustawie podatkowej brak jest nakazu stosowania przepisów ustawy o ochronie gruntów rolnych i leśnych, sięganie do przyjętych w ostatnio wymienionej ustawie rozwiązań (definicji) dla celów podatku od nieruchomości możliwe jest tylko pomocniczo, i tylko w takim zakresie w jakim nie koliduje z przepisami ustawy podatkowej i nie narusza standardu ochrony praw podatnika.

I.

W glosowanym orzeczeniu dotyczącym podatku od nieruchomości Naczelny Sąd Administracyjny wypowiedział się w dyskutowanej ciągle kwestii dotyczącej pojęcia „gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej”. Wypowiedź ta dotyczy pewnej szczególnej formy zajęcia gruntów na prowadzenie działalności gospodarczej, mianowicie gruntów, na których prowadzona jest rekultywacja. Przyjmuje się w orzecznictwie sądów administracyjnych, że grun-

ty rolne lub leśne, na których prowadzona jest rekultywacja, są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej². Kwestią jednak pozostaje ustalenie daty, w której można/należy przyjąć, że działania rekultywacyjne zostały zakończone. Od tej bowiem daty grunty te przestają być zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej. Wyłączenie gruntów rolnych lub leśnych z kategorii zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej powoduje istotną zmianę obciążeń podatkowych. Od najwyższej stawki przewidzianej na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych³ do stawki zdecydowanie niższej określonej w ustawie o podatku rolnym⁴ lub w ustawie o podatku leśnym⁵, albo wręcz do zidentyfikowania tych gruntów jako zwolnionych od podatku rolnego lub leśnego.

Według dominującego dotychczas stanowiska sądów administracyjnych orzekających w sprawach podatku od nieruchomości za moment, w którym dochodzi do zakończenia rekultywacji gruntów przyjmowano datę, w której decyzja o zakończeniu rekultywacji stała się ostateczna⁶. Rozwiązanie to miało, jak się wydaje, jedną praktyczną zaletę, tę mianowicie, że pozwalało przyjąć datę pewną tego zdarzenia. To swoiste uproszczenie postępowania dowodowego nie jest moim zdaniem do końca zgodne z zawartym w art. 2 ust. 2 u.p.o.l. określeniem „grunty zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej”. Zwrot ten odwołuje się bowiem do stanu faktycznego, który co do zasady powinien być badany i oceniany w granicach konkretnej sprawy, a nie do formalnego rozstrzygnięcia podejmowanego w innej sprawie administracyjnej. Jednocześnie należy pamiętać, że rekultywacja jest pojęciem zdefiniowanym na gruncie odrębnej ustawy, jest też prawnie określonym procesem, którego zakończenie wymaga formalnego stwierdzenia⁷. Rodzi to zatem obowiązek wyważenia i rozstrzygnięcia zagadnienia wynikającego z jednej strony z konieczności zachowania spójności

² Wyroki NSA: z 19 stycznia 2007 r., II FSK 75/06; z 14 lipca 2010 r., II FSK 2002/09; z 13 stycznia 2016 r., II FSK 2815/13; z 9 grudnia 2016 r., II FSK 3333/14; z 6 grudnia 2017 r., II FSK 2971/15; z 14 marca 2018 r., II FSK 694/16; wyrok NSA z 15 marca 2017 r., II FSK 1032/15; z 16 stycznia 2020 r., II FSK 484/18, z 7 września 2022 r., III FSK 939/21. (wszystkie orzeczenia sądów administracyjnych powołane w głosie dostępne są na stronie: www.orzeczenia.nsa.gov.pl). Podobny pogląd prezentowany jest też w piśmiennictwie: L. Etel, S. Presnarowicz, *Podatki i opłaty samorządowe. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 49-54.

³ Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, Dz. U. z 2023 r., poz. 70, dalej jako: „u.p.o.l.”

⁴ Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, Dz. U. z 2020 r., poz. 333, dalej jako: „u.p.r.”

⁵ Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym, Dz. U. z 2019 r., poz. 888, dalej jako: „u.p.l.”

⁶ Wyroki NSA: z 19 stycznia 2007 r., II FSK 75/06; z 14 lipca 2010 r., II FSK 2002/09; z 13 stycznia 2016 r., II FSK 2815/13; z 9 grudnia 2016 r., II FSK 3333/14; z 6 grudnia 2017 r., II FSK 2971/15; z 14 marca 2018 r., II FSK 694/16; wyrok NSA z 15 marca 2017 r., II FSK 1032/15; z 16 stycznia 2020 r., II FSK 484/18, z 7 lipca 2022 r., III FSK z 7 września 2022 r., III FSK 939/21.

⁷ Art. 22 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 3 lutego 1995 r. o ochronie gruntów rolnych i leśnych, Dz. U. z 2022 r., poz. 2409, - dalej jako „u.o.g.r.l.”

systemu prawa, z drugiej zagwarantowania realizacji celów, z poszanowaniem rozwiązań ustanowionych dla realizacji tych celów, przyjętych w ustawie podatkowej. Zarysowana kwestia ma jeszcze jeden swoisty aspekt. Otóż powszechnie aprobowany pogląd, że rekultywacja gruntów stanowi przejaw działalności gospodarczej nie wynika wprost z definicji zawartej w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, gdzie w art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. stwierdza się, że działalność gospodarcza to działalność, o której mowa w ustawie z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców⁸, a w art. 3 ostatnio powołanej ustawy stanowi się, że działalnością gospodarczą jest zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły. Wniosek, że objęcie gruntów rolnych lub leśnych rekultywacją jest ich zajęciem na prowadzenie działalności gospodarczej wyprowadza się z art. 20 ust. 1 u.o.g.r.l., zgodnie z którym osoba powodująca utratę albo ograniczenie wartości użytkowej gruntów jest obowiązana do ich rekultywacji na własny koszt. Wskazuje się, że obowiązek rekultywacji gruntów powiązany jest każdorazowo z działalnością powodującą utratę albo ograniczenie wartości użytkowej gruntów. Natomiast osobą zobowiązaną do rekultywacji może być jedynie ten podmiot, który spowodował utratę albo ograniczenie wartości użytkowej gruntów⁹.

Reasumując, ustawa podatkowa nie zawiera odesłania do ustawy o ochronie gruntów rolnych i leśnych, w której rekultywacja gruntów została unormowana. Sięganie zatem do rozwiązań przyjętych w tej ustawie dla celów wymiaru podatku od nieruchomości znajduje swoje usprawiedliwienie w przyjętej w ustawie podatkowej definicji działalności gospodarczej, w obszarze której można zidentyfikować także rekultywację gruntów. Należy tutaj zasygnalizować podnoszoną w nauce prawa wątpliwość, jak daleko interpretator związany jest definicjami legalnymi? Czy określony w definicji sposób rozumienia pewnego pojęcia trzeba przyjmować: 1) tylko w obszarze ustawy, w której definicja została umieszczona; 2) w obszarze całej dziedziny prawa, do której należy dany akt prawny, czy też 3) w ramach całego systemu prawnego?¹⁰

„(...) Należy pamiętać o tym, że definicje legalne przyjęte w jednej gałęzi prawa, czy nawet w jednym akcie normatywnym, niekoniecznie muszą odpowia-

⁸ Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców t.j.: Dz. U. z 2023 r., poz. 221, - dalej jako: „u.p.p.”

⁹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 14 lipca 2020 r., sygn. akt II OSK 736/10.

¹⁰ Suska Marek, *Spójność terminologiczna w systemie prawa – spojrzenie na problem interpretacyjny z perspektywy praktyki legislacyjnej*,” *Archiwum Filozofii Prawa i Filozofii Społecznej*” 2023/1/58-71.

dać potrzebom, czy też celom regulacji przyjętym w innych gałęziach prawa, czy innych aktach normatywnych i stąd reguła zezwalająca na stosowanie definicji zawartych w przepisach źródłowych w innych dziedzinach prawa nie może być stosowana mechanicznie. Problem ten budzi na przykład wiele kontrowersji na gruncie prawa podatkowego, gdzie ustawicznie pojawia się kwestia, czy pojęcia niezdefiniowane na gruncie prawa podatkowego, ale zdefiniowane w innych działach prawa, należy używać w ich znaczeniu potocznym, czy też w znaczeniu jakie nadano im w przepisach źródłowych. W prawie podatkowym sporą popularnością cieszy się pogląd, który jest zresztą odrzucany przez część orzecznictwa (por. np. wyrok Sądu Najwyższego z 6 listopada 2003 r., III RN 133/02, ONSP 2004/15/254), że specyficzne cele regulacji podatkowej przesądzają o autonomii pojęciowej prawa podatkowego i zwykle wykluczają stosowanie pojęć w ich interpretacji cywilistycznej lub przyjęte w innych dziedzinach prawa. (...) Jak się wydaje, problem zastosowania definicji z «obcych» działów prawa nie da się rozstrzygnąć za pomocą jakichkolwiek sztywnych reguł, lecz każdorazowo musi być rozważany w kontekście reguł wykładni systemowej (miejsca interpretowanych przepisów w systemie prawa) oraz wykładni funkcjonalnej (na przykład adekwatności definicji w kontekście celów regulacji)¹¹.

Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 13 września 2011 r., P 33/09¹² stwierdził, że: „Jakkolwiek posługiwanie się w tekście prawnym odesłaniami jest zgodne z dyrektywami zawartymi w z.t.p¹³. (por. wyrok TK z 27 listopada 2006 r., sygn. K 47/04, OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 153), to jednak prawodawca powinien mieć na uwadze, że odwoływanie się w aktach normatywnych regulujących dziedziny spraw, w odniesieniu do których obowiązuje wyższy standard jednoznaczności i określoności przepisów prawnych, do treści aktów normatywnych normujących zagadnienia, w wypadku których wskazany standard jest niższy, może prowadzić do naruszenia wymogów wynikających z konstytucyjnej zasady poprawnej legislacji. W takim wypadku prawodawca powinien zawsze sprawdzić, czy przepisy prawne, do których odsyła, spełniają wymagania legislacyjne właściwe nie tylko dla materii regulowanej przez nie bezpośrednio, lecz także

¹¹ Morawski Lech, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2006, s. 98-99.

¹² OTK-A 2011/7/71

¹³ Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz. U. Nr 100, poz. 908).

dla materii regulowanej przez nie na skutek odesłania. Zaniechanie wskazanej weryfikacji może bowiem doprowadzić - ze względu na konieczność stosowania częściowo innego zestawu reguł wykładni - do odmiennej interpretacji tych samych przepisów prawnych w zależności od tego, dla potrzeb którego uregulowania są one poddawane egzegezie". Wprawdzie powołany wyrok TK wydany został w sytuacji, w której ustawa podatkowa wprost odsyła do przepisów Prawa budowlanego, to jednak zasadnicza myśl, że wykorzystując pojęcia zdefiniowane w innej ustawie, należy zawsze mieć na uwadze charakter i cel ustawy stosowanej, pozostaje aktualna, wręcz zasadnicza, także w odniesieniu do analizowanego zagadnienia.

Mając na uwadze przedstawione wyżej uwagi należy stwierdzić, że skoro w ustawie podatkowej brak jest nakazu stosowania przepisów ustawy o ochronie gruntów rolnych i leśnych, sięganie do przyjętych w ostatnio wymienionej ustawie rozwiązań (definicji) dla celów podatku od nieruchomości możliwe jest tylko pomocniczo, i tylko w takim zakresie w jakim nie koliduje z przepisami ustawy podatkowej i nie narusza standardu ochrony praw podatnika.

II.

Stan sprawy rozpoznawanej przez Naczelny Sąd Administracyjny w glosowanym wyroku przedstawiał się następująco.

Postępowanie, które zostało zakończone glosowanym wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego wywołane zostało wnioskiem Spółki o stwierdzenie nadpłaty w podatku od nieruchomości.

Spółka prowadziła działalność produkcyjną zagrażającą środowisku. W 1999 roku zakupiła działki gruntów, które miały posłużyć w części do realizacji działań w ramach programu mającego zredukować negatywne oddziaływanie Spółki na środowisko naturalne. Ta część gruntów opodatkowana została według stawek przewidzianych dla gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

Spółka złożyła wniosek o stwierdzenie nadpłaty w podatku od nieruchomości. W ocenie Spółki, część należących do niej działek, na których dokonywała nasadzeń drzew, a które stanowią część pasa okalającego teren zakładu produkcyjnego i tworzą jego strefę ochronną, nie powinna podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości z zastosowaniem stawek podatku jak dla gruntów związanych z działalnością gospodarczą. Wskazane części działek zostały skla-

syfikowane w ewidencji gruntów jako użytki rolne – grunty orne (RVI). Zdaniem Spółki nie można ich uznać za użytki rolne zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej (art. 2 ust. 2 ustawy o podatku rolnym), bowiem nie podlegały one koniecznej, tj. wymuszonej przez prowadzoną działalność gospodarczą rekultywacji, zaś czynność zalesiania została definitywnie zakończona.

Organ podatkowy odmawiając stwierdzenia nadpłaty uznał, że sporne grunty są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej Spółki i powinny być opodatkowane podatkiem od nieruchomości według najwyższej stawki. Zdaniem organu, zalesienie gruntów zdewastowanych i zdegradowanych należy uznać za immanentną część działalności gospodarczej w zakresie produkcji towarów chemicznych, mających ujemny wpływ na środowisko naturalne.

Samorządowe Kolegium Odwoławcze utrzymało w mocy decyzję organu I instancji. W ocenie organu odwoławczego do czasu zakończenia rekultywacji, stwierdzonej ostateczną decyzją właściwego organu administracyjnego, grunty te są nie tylko związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, ale także faktycznie zajęte na jej prowadzenie, co w świetle przepisów: art. 2 ust. 1 i 2 w związku z art. 1a ust. 1 pkt 3 i 1a ust. 1 pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych powoduje, iż podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości według stawek najwyższych. Organ odwoławczy zaznaczył, że obowiązek działań rekultywacyjnych wynikał z obowiązujących przepisów i miał charakter bezwzględny. Podstawą nałożenia na spółkę obowiązku rekultywacji gruntów była bowiem decyzja Wojewody wydana na podstawie art. 82 ust. 2 ustawy¹⁴ o ochronie i kształtowaniu środowiska. Powyższych wniosków – zdaniem organu – nie podważa również stwierdzenie, że w odniesieniu do działalności gospodarczej Spółki brak jest analogicznej regulacji jak w art. 129 ust. 1 pkt 5 ustawy¹⁵ Prawo geologiczne i górnicze. W ocenie Kolegium brak analogicznego przepisu, który tak jak w przypadku wydobywania kopalin wprost odnosiłby się do działalności gospodarczej prowadzonej przez stronę, nie podważa, że do jej działalności gospodarczej nie stosuje się przepisów ustawy o ochronie gruntów rolnych i leśnych.

Organ odnotował, że w doktrynie i orzecznictwie sądów administracyjnych wskazuje się, że brak decyzji o ustaleniu kierunku rekultywacji gruntów oraz ustaleniu terminu wykonania rekultywacji i zagospodarowania gruntów nie wy-

¹⁴ Ustawa z dnia 31 stycznia 1980 r. o ochronie i kształtowaniu środowiska, t.j.: Dz. U. z 1994 r., Nr 49, poz. 196.

¹⁵ Ustawa z dnia 9 czerwca 2011 r. Prawo geologiczne i górnicze, t.j.: Dz. U. z 2023 r., poz. 633.

łącza dopuszczalności wydania decyzji o uznaniu rekultywacji gruntów za zakończoną, jeżeli w świetle materiału dowodowego *sprawy nie ma wątpliwości, że faktycznie rekultywację przeprowadzono* (Radecki. W., *Ustawa o ochronie gruntów rolnych i leśnych. Komentarz*, LexisNexis 2012, komentarz do art. 22, stan prawny: 1 czerwca 2012 r., SIP LEX).

W konsekwencji, w ocenie Kolegium, do czasu wydania przez właściwego starostę ostatecznej decyzji o uznaniu rekultywacji spornych gruntów za zakończoną, grunty te (użytki rolne) należy traktować jako zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej i opodatkować podatkiem od nieruchomości. O zakończeniu rekultywacji można mówić wówczas, gdy gruntem nadano lub przywrócono wartości użytkowe, takich zaś okoliczności w sprawie nie wykazano.

W skardze do sądu administracyjnego Spółka podkreśliła, że opodatkowanie gruntu podatkiem od nieruchomości, podatkiem rolnym albo podatkiem leśnym jest ściśle powiązana z klasyfikacją gruntu w ewidencji gruntów i budynków. Niemniej w przypadkach, gdy użytki rolne albo lasy są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza albo innej niż działalność leśna, to – mimo odpowiedniego sklasyfikowania – poddane są opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Fundamentalną kwestią jest zatem zdefiniowanie pojęcia gruntu „zajętego na prowadzenie działalności gospodarczej” z art. 2 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Przez użytek rolny bądź las zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej rozumieć należy grunt o takiej klasyfikacji, na którym rzeczywiście realizowane są czynności składające się na konkretną działalność gospodarczą.

Wojewódzki Sąd Administracyjny uchylając decyzję przyznał, że organ podatkowy prawidłowo stwierdził, że zajęcia gruntów na prowadzenie działalności gospodarczej nie można utożsamiać z samymi tylko czynnościami faktycznymi składającymi się na proces produkcyjny czy też innymi mieszczącymi się w przedmiocie działalności gospodarczej. Na proces gospodarczy składa się zawsze szereg działań podmiotu, które we wzajemnym powiązaniu spełniają cele, o których mowa w art. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej¹⁶. Wbrew stanowisku Spółki, powyższa konstatacja nie dotyczy wyłącznie rekultywacji terenów pokopalnianych (choć ich głównie dotyczą orzeczenia sądów administracyjnych), ale każdej rekultywacji gruntów wywołanej degradacją przez zakład przemysłowy, w tym zakłady chemiczne. Rekultywacja jest następstwem

¹⁶ Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej Dz. U. z 2016 r., poz. 1829.

działalności przedsiębiorstwa, a sama w sobie nie jest działalnością przemysłową. Niemniej zarówno na gruncie ustawy o ochronie gruntów rolnych i leśnych, jak i na podstawie ustawy o ochronie i kształtowaniu środowiska rekultywacja postrzegana jest jako element działalności gospodarczej.

Inną rzeczą jest natomiast wadliwa, zdaniem Sądu, ocena organu, iż do chwili wydania decyzji administracyjnej w trybie art. 22 ust. 1 pkt 4 ustawy o ochronie gruntów rolnych i leśnych o uznaniu rekultywacji gruntów za zakończoną (która co do zasady może być wydana w każdej okoliczności prowadzenia prac rekultywacyjnych, a zatem nawet wówczas, gdy nie są one poprzedzone decyzją wydaną na podstawie art. 22 ust. 1 i 2 tej ustawy, ale także na podstawie art. 82 ust. 1 i 2 tej ustawy o ochronie i kształtowaniu środowiska), nie można uznać, że nałożone na spółkę prace zostały ukończone, a tym samym, że grunty te utraciły przymiot „zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej” i z tego względu nie podlegają już opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Decyzja o uznaniu rekultywacji za zakończoną stwierdza jedynie fakt, że zamierzony cel został osiągnięty. Nie jest ona jednak niezbędnym elementem stwierdzenia ukończenia prac rekultywacyjnych, a jedynie jednym z dowodów na tę okoliczność. W tym zakresie, zdaniem Sądu I instancji, konieczne są odpowiednie ustalenia organów podatkowych, odpowiadające wymogom wynikającym z art. 122 § 1, art. 187 § 1 i art. 191 Ordynacji podatkowej¹⁷.

Naczelnny Sąd Administracyjny oddalając skargę kasacyjną Samorządowego Kolegium Odwoławczego stwierdził, że przesłanka zajęcia gruntu na prowadzenie działalności gospodarczej obejmuje także prowadzenie na nim rekultywacji związanej z działalnością zakładu. Zasadnie zatem uznał Sąd pierwszej instancji, że zarówno na podstawie ustawy o ochronie gruntów rolnych i leśnych, jak również na podstawie ustawy o ochronie i kształtowaniu środowiska rekultywację należy postrzegać jako element działalności gospodarczej.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego WSA trafnie przyjął, iż w ramach ustawy podatkowej znaczenie ma fakt zaprzestania wykorzystywania gruntów dla celów gospodarczych, a nie formalne zakończenie postępowania administracyjnego w przedmiocie rekultywacji. Zaprezentowany sposób rozumienia kluczowej dla niniejszej sprawy przesłanki zajęcia gruntów na prowadzenie działalności gospodarczej ukazuje jej prawnopodatkową istotę. W związku z tym przedstawiona wykładnia zarówno art. 2 ust. 2 ustawy o podatkach

¹⁷ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz. U. z 2022 r., poz. 2651.

i opłatach lokalnych jak i art. 1 ust. 1 ustawy o podatku rolnym jest prawidłowa, natomiast wskazywanie wymogu ostatecznej decyzji o uznaniu rekultywacji za zakończoną należy uznać jako wyznaczenie dodatkowej przesłanki, która nie została wprowadzona we wskazanych unormowaniach. Jak trafnie przyjął w tym względzie Wojewódzki Sąd Administracyjny decyzja ta nie jest niezbędnym elementem stwierdzenia ukończenia prac rekultywacyjnych, będąc jedynie jednym z dowodów na tę okoliczność (na znaczenie daty decyzji o zakończeniu rekultywacji wskazał NSA w wyroku z 7 września 2022 r., sygn. akt III FSK 939/21).

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, biorąc pod uwagę prawidłową wykładnię przywołanych regulacji, dotyczących zajęcia gruntów na prowadzenie działalności gospodarczej zaprezentowaną przez Sąd pierwszej instancji, trafnie Sąd ten przyjął również, że organ winien dokonać w tym względzie ustaleń faktycznych wraz z przeprowadzeniem ewentualnych dodatkowych dowodów w celu ustalenia, czy i kiedy zakończony został proces rekultywacji. Ocena ta będzie miała przesądzające znaczenie dla przyjęcia istnienia, bądź nieistnienia przesłanki zajęcia gruntów na prowadzenie działalności gospodarczej z konsekwencją w postaci opodatkowania podatkiem od nieruchomości, bądź podatkiem rolnym.

III.

Przyjmując za bezsporne, że grunty poddane rekultywacji są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej należy poczynić ustalenia, których przedmiotem będzie: (1) znaczenia pojęcia „grunty zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej” oraz (2) sposobu rozumienia rekultywacji.

IV.

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych stanowi, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają użytki rolne lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej (art. 2 ust. 2 u.p.o.l.). Z przepisem tym korespondują przepisy art. 1 u.p.r. oraz art. 1 ust. 1 u.p.l.

Dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości grunty rolne i leśne zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej zrównane zostały z gruntami związanymi z prowadzeniem działalności gospodarczej. Przy czym ostatnio wymieniona kategoria została zdefiniowana w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

poprzez stwierdzenie, że grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, to grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z zastrzeżeniem ust. 2a. Nie może budzić wątpliwości, że pojęcie „grunty zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej” jest pojęciem węższym względem pojęcia „gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej”. Czynnikiem wyróżniającym jest wyraz „zajęte”, który akcentuje faktyczne, rzeczywiste wykorzystywanie gruntu dla celów prowadzonej działalności gospodarczej. Owo zajęcie może być realizowane zarówno w formach bezpośrednich, takich jak posadowienie na gruncie budynków przemysłowych, placów składowych, dróg dojazdowych jak i w formie pośredniej, takiej chociażby jak objęcie gruntów rekultywacją. Niezmiennie jednak kluczowym elementem pozostaje stwierdzenie, że grunt jest zajęty (rzeczywiście wykorzystywany) na prowadzenie działalności gospodarczej.

W sytuacji, gdy przedsiębiorca lub podmiot prowadzący działalność gospodarczą gruntów rolnych lub leśnych nie wykorzystuje w żaden sposób, ani w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej ani prowadząc działalność rolniczą lub leśną (mówiąc w pewnym uproszczeniu grunty te są odłogowane), wówczas grunty te powinny być objęte podatkiem rolnym lub leśnym¹⁸.

Należy dostrzec i zgodzić się z wypracowanym przez sądy administracyjne poglądem, że z treści art. 2 ust. 2 u.p.o.l. nie wynika, aby na gruntach zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej nie mogła być prowadzona inna działalność, w tym leśna (także rolna), o ile specyfika prowadzonej działalności gospodarczej na to pozwala. Nie ma to jednak wpływu na opodatkowanie takich gruntów, o ile są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej oraz jest to główny i podstawowy cel ich wykorzystywania¹⁹.

W zakresie zagadnienia wynikającego z głosowanego wyroku istotne jest zatem ustalenie momentu, w którym, w odniesieniu do powierzchni gruntów rolnych lub leśnych będących w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, doszło do pełnego, faktycznego i względnie nieodwołalnego usunięcia przejawów (jakichkolwiek) prowadzonej działalności gospodarczej. W mojej ocenie chodzi tutaj jednak o zaistnienie pewnego stanu

¹⁸ Pogląd ten pozostaje w zgodności z wyrokiem Trybunału konstytucyjnego z 24 lutego 2021 r., SK 39/19.

¹⁹ Zob. orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego w przedmiocie opodatkowania gruntów leśnych pod napowietrznymi liniami energetycznymi np. 18 stycznia 2023 r., III FSK 917/22, z 18 października 2022 r., III FSK 945/22.

faktycznego, a nie o formalne stwierdzenie w innym postępowaniu prawnym. Niemniej jednak pozostaje zagadnieniem, czy w sytuacji, w której prawo pozytywne reguluje pewną instytucję, kształtując w szczególności prawną formę osiągnięcia celu (decyzja o zakończeniu rekultywacji), akceptowalna jest sytuacja, w której, w postępowaniu odrębnym (podatkowym), organ podatkowy dokonuje sameistnej oceny, czy doszło, i kiedy, do zakończenia rekultywacji gruntów. Moja wątpliwość wynika po pierwsze z zasady spójności systemu prawa, po drugie z braku wyraźnej, czy choćby dorozumianej podstawy prawnej, która pozwalałaby organowi podatkowemu samodzielnie rozstrzygnąć zagadnienia prawne sprowadzające się do stwierdzenia, że rekultywacja została zakończona.

V.

Wobec powyższego konieczne staje się rozstrzygnięcie, w jaki sposób należy ustalić znaczenie pojęcia rekultywacja, i w jaki sposób można uznać, że rekultywacja w ujęciu faktycznym a nie prawnym, została zakończona. W konsekwencji zaś, kiedy można uznać, że grunty objęte rekultywacją przestają być zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Rekultywacja gruntów, jak i zasady jej przeprowadzania nie są znane ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, chociaż, co wynika z powyższych ustaleń, proces rekultywacji gruntów przekłada się wprost na obciążenie podatkowe gruntów objętych rekultywacją. Wydaje się, że sięgnięcie tylko do reguł wykładni językowej dla rozstrzygnięcia pojawiających się wątpliwości nie jest wystarczające (nie jest trafne). Trzeba bowiem mieć na uwadze, że rekultywacja jak i procedura jej przeprowadzenia zostały uregulowane w odrębnej ustawie. Należy także dostrzec, że ustalenie, że rekultywacja gruntów jest ich zajęciem na prowadzenie działalności gospodarczej opiera się na istnieniu prawnego obowiązku prowadzenia rekultywacji gruntów. Uprawniony wobec powyższego staje się wniosek, że istotne ustalenia w tym zakresie powinny być czynione z uwzględnieniem reguł wykładni systemowej zewnętrznej²⁰.

²⁰ Zewnętrzna wykładnia systemowa prawa podatkowego obejmuje także interpretację tego prawa w powiązaniu z normami prawa należącymi do innych gałęzi, zwłaszcza zaś do prawa administracyjnego oraz prawa cywilnego. Mastalski Ryszard, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, C.H. Beck Warszawa 1995, s. 107.

Zgodnie z art. 4 pkt 18 u.o.g.r.l. przez rekultywację gruntów rozumie się 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.

Definicja rekultywacji na pierwszy plan wysuwa cel rekultywacji, który powinien zostać osiągnięty, nie zaś działania, które mają do tego celu doprowadzić. W świetle tej definicji o zakończeniu rekultywacji można mówić wówczas, gdy gruntom nadano lub przywrócono wartości użytkowe. Ocena, czy w konkretnym wypadku nastąpiła – czy też nie nastąpiła – rekultywacja gruntu, nie może być uzależniona od zakresu wykonanych robót rekultywacyjnych. Jedynym kryterium przy tej ocenie może być okoliczność, czy w wyniku odpowiednich zabiegów gruntu nadano lub przywrócono wartości użytkowe²¹. Według mnie nie może budzić wątpliwości, że ustalenie, że proces rekultywacji gruntów został zakończony wykracza poza kompetencje organu podatkowego, a więc nie może być przedmiotem ustaleń tego organu. Jednocześnie uprawniony jest wniosek, że to nie data wydania decyzji ostatecznej, o której mowa w art. 22 ust. 1 pkt 4 u.o.g.r.l. statuuje moment, w którym rekultywacja została zakończona. Decyzja o uznaniu rekultywacji gruntów za zakończoną jedynie stwierdza, że zamierzony cel ustawy został już osiągnięty.

Zgodnie z art. 22 ust. 1 pkt 4 u.o.g.r.l. decyzja w sprawach rekultywacji i zagospodarowania określa uznanie rekultywacji gruntów za zakończoną. Powołany przepis nie wyjaśnia charakteru tej decyzji, mianowicie czy jest to decyzja deklaratoryjna czy konstytutywna. Wyróżnienie tej cechy na tle analizowanego problemu jest o tyle istotne, że w przypadku uznania, że mamy do czynienia z decyzją deklaratoryjną potwierdzone zostanie stanowisko, że na gruncie ustawy podatkowej moment zakończenia rekultywacji należy ujmować faktycznie. W przypadku uznania, że decyzja ma charakter konstytutywny mielibyśmy do czynienia z istotnym argumentem przemawiającym za stanowiskiem, że moment zakończenia rekultywacji powinien być identyfikowany poprzez odwołanie do daty wydania (doręczenia) decyzji.

Podział decyzji na konstytutywne i deklaratoryjne jest wyróżniany przy uwzględnieniu kryterium sposobu kształtowania stosunków prawnych (A. Błaś

²¹ Wyrok NSA z 17 listopada 2006 r., sygn. akt II OSK 1388/05.

[w:] *Prawo...*, red. J. Boć, s. 170). Mianem decyzji konstytutywnych określa się akty, które tworzą, zmieniają lub uchylają stosunki administracyjnoprawne, natomiast przez decyzje deklaratoryjne – takie, które nie tworzą, nie zmieniają, ani nie uchylają istniejących stosunków administracyjnoprawnych, a jedynie już istniejącym nadają określony kształt prawny (K. Jandy-Jendrośka, J. Jendrośka, *System...*, s. 208–209). Akty pierwszego rodzaju mają więc twórczy charakter, a ich skutek prawny następuje nie z mocy samej ustawy, ale z mocy aktu administracyjnego. Decyzje te obowiązują *ex nunc*, czyli od momentu ich wydania w ostatecznej formie. Akty deklaratoryjne natomiast, jako potwierdzające skutki prawne wynikające wprost z ustawy, obowiązują *ex tunc*, od momentu wystąpienia faktów prawotwórczych. W nauce dostrzega się zawadność tego podziału, „przede wszystkim dlatego, że nie ma decyzji, które wszystkimi swoimi skutkami mieściłyby się w jednej albo drugiej kategorii. Akt deklaratoryjny ma zawsze cechę konstytutywności, bo dopiero od jego doręczenia adresatowi ustają wątpliwości co do prawa, które mu służy, akt konstytutywny wsparty jest na niektórych przesłankach istniejących już przed jego wydaniem i doręczeniem” (J. Borkowski/B. Adamiak [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks...*, s. 556; tak też J. Zimmermann, *Polska...*, s. 141; szerzej M. Kamiński, *Teoretyczne...*, s. 47 i n.)²².

Zarówno w orzecnictwie jak i w doktrynie brak jest jednoznacznych wypowiedzi co do charakteru prawnego decyzji, o której mowa w art. 22 ust. 1 pkt 4 u.o.g.r.l. Stwierdza się jedynie, że decyzje nakładające obowiązek rekultywacji mają charakter konstytutywny²³. Według mnie brak jest jednak istotnych prawnie podobieństw między decyzjami, o których mowa w art. 22 ust. 1 pkt 1 – 3 u.o.g.r.l. a decyzją, o której mowa w art. 22 ust. 1 pkt 4 u.o.g.r.l., aby w drodze analogii uznać, że ostatnia z wymienionych decyzji jest decyzją konstytutywną.

W orzecnictwie wskazuje się, że w decyzji o zakończeniu rekultywacji gruntu należy określić datę zakończenia tego procesu, a norma przewidująca ten obowiązek powinna być konstruowana nie tylko w oparciu o przepis art. 22 ust. 1 pkt 4 ustawy o ochronie gruntów rolnych i leśnych, ale wszystkie przepisy wywodzące określone skutki z faktu zakończenia rekultywacji i wiążące je z datą zakończenia przywracania zdolności rolnej określonego gruntu²⁴. Nie wchodząc

²² Krawczyk Agnieszka, *Komentarz do art. 104 K.p.a. pkt 3*, [w:] Chróścielewski Wojciech (red.), *Kmieciak Zbigniew (red.) Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, WKP 2019 LEX/el.

²³ Danecka Daria, Radecki Wojciech. *Komentarz do art. 22 pkt 1*, [w:] Danecka Daria, Radecki Wojciech. *Ochrona gruntów rolnych i leśnych. Komentarz*, Wyd. V. WKP 2021. LEX/el.

²⁴ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 24 października 2022 r., sygn. akt I OSK 85/21.

w szerszą polemikę z zasadnością tego stwierdzenia należy jedynie stwierdzić, że ustawa o ochronie gruntów rolnych i leśnych nie zawiera przepisu, z którego wynikałby obowiązek określenia w decyzji daty, w której proces rekultywacji został zakończony.

Zatem z faktu wydania decyzji w trybie art. 22 ust. 1 pkt 4 u.o.g.r.l. można wyprowadzać tylko wniosek, że rekultywacja została zakończona. Wydanie decyzji, w szczególności zaś data z jaką decyzja ta stała się ostateczna, nie może być utożsamiane z datą zakończenia rekultywacji gruntów. Wydanie decyzji, czy też data z jaką stała się ona ostateczna, będzie zawsze wtórne (następne) względem zdarzenia polegającego na zakończeniu rekultywacji. W konsekwencji, nawiązując do przedstawionego wyżej podziału decyzji na decyzje konstytutywne i deklaratoryjne należy przyjąć, że analizowana decyzja ma charakter deklaratoryjny, co potwierdza zasadność stanowiska, że moment zakończenia rekultywacji dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości powinien być rozpoznawany poprzez stwierdzenie daty zaistnienia określonego faktu, a nie daty wydania decyzji w tym przedmiocie.

VI.

Przyjęte przez Naczelny Sąd Administracyjny w głosowanym wyroku stanowisko, które zakwestionowało powiązanie zakończenia zajęcia gruntów na prowadzenie działalności gospodarczej z wydaniem decyzji o zakończeniu rekultywacji należy ocenić pozytywnie. Należy zgodzić się także z Sądem, chociaż nie było to przedmiotem szerszych rozważań, że rekultywacja gruntów dotyczy nie tylko terenów kopalń, ale także innych gruntów, które uległy degradacji w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą.

W mojej ocenie Sąd jednak nie dość precyzyjnie odniósł się, i nie do końca wyjaśnił kwestie wynikające z relacji zachodzącej pomiędzy ustawą o podatkach i opłatach lokalnych a ustawą o ochronie gruntów rolnych i leśnych w toku postępowania podatkowego.

Decyzja, o której mowa w art. 22 ust. 1 pkt 4 u.o.g.r.l., może i musi być traktowana jako dowód w postępowaniu podatkowym. Jednakże stwierdzenie, że jest to jeden z dowodów w sprawie, analizowanej kwestii nie wyjaśnia. Trzeba bowiem wskazać na ustalenie jakiej okoliczności dowód ten powinien być dopuszczony. W mojej ocenie ta decyzja jest dowodem (w zasadzie wyłącznym),

że rekultywacja gruntów została zakończona. Nie stanowi natomiast o dacie jej zakończenia. Oznacza to, że wydanie takiej decyzji niejako otwiera drogę do ustalenia (wstecznego), istotnej z perspektywy ustawy podatkowej okoliczności, a mianowicie kiedy faktycznie nastąpiło zakończenie rekultywacji. Mówiąc bowiem o zajęciu gruntów rolnych i leśnych na prowadzenie działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych mamy na myśli faktyczne wykorzystywanie tych gruntów dla celów tej działalności. Sama procedura prawna zmierzająca do formalnego stwierdzenia, że proces rekultywacji został zakończony, nie może być według mnie traktowana jako przejaw zajęcia gruntów na prowadzenie działalności gospodarczej. Trzeba bowiem podkreślić, że wniosek o wydanie decyzji na podstawie art. 22 ust. 1 pkt 4 u.o.g.r.l. składa się po zakończeniu rekultywacji gruntów. Zatem czas pomiędzy zakończeniem faktycznych działań rekultywacyjnych, a wydaniem decyzji ostatecznej w sprawie zakończenia rekultywacji nie może być identyfikowany jako zajęcie gruntów na prowadzenie działalności gospodarczej.

Zaakceptowanie stanowiska, że datą zakończenia rekultywacji jest data wydania decyzji ostatecznej nasuwa spostrzeżenie, że rzeczywistą podstawą prawną opodatkowania gruntów rolnych i leśnych po zakończeniu rekultywacji, ale przed wydaniem decyzji ostatecznej o zakończeniu rekultywacji jest art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.p.o.l. Stanowisko to uznać należy za błędne, albowiem dla gruntów rolnych i leśnych warunkiem opodatkowania podatkiem od nieruchomości jest ich zajęcie na prowadzenie działalności gospodarczej, a nie posiadanie przez przedsiębiorcę.

Przyjęcie zaproponowanych wyżej założeń prowadzi do wniosku, że ustalenie prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości w związku z zakończeniem rekultywacji będzie możliwe poprzez wsteczną korektę deklarowanej podstawy opodatkowania, a więc w konsekwencji, poprzez żądanie stwierdzenia nadpłaty.

Zatem to podatnik w żądaniu stwierdzenia nadpłaty będzie miał obowiązek wskazania dowodów, pozwalających ustalić datę faktycznego zakończenia procesu rekultywacji. Takim dowodem może być, według mnie, przy założeniu wydania decyzji, o której mowa w art. 22 ust. 1 pkt 4 ustawy o ochronie gruntów rolnych i leśnych, poświadczony przez właściwy organ wniosek o wydanie tej decyzji. Niemniej, kwestia ta powinna być każdorazowo i indywidualnie rozstrzygana przez organ podatkowy.

Przedstawiona koncepcja doprowadzenia do sytuacji, w której uiszczony podatek jest zgodny z ustawą ma jednak zasadniczą wadę, albowiem dochodzi do czasowego, ale jednak nieuzasadnionego uszczuplenia majątku przedsiębiorcy. Trzeba bowiem mieć na uwadze, że obowiązek wynikający wprost z ustawy podatkowej (zajęcie gruntów na prowadzenie działalności gospodarczej) podlega modyfikacji, nie znajdującą bezpośredniego upoważnienia w ustawie podatkowej, o element formalny wyprowadzany z innej ustawy. Kolejna wątpliwość jaka się pojawia, to rozróżnienie sytuacji prawnej podmiotów ze względu na formę prawną. W przypadku osób prawnych wystarczające jest złożenie wniosku o stwierdzenie nadpłaty. W przypadku osób fizycznych konieczne jest jednak wzruszenie decyzji ostatecznej ustalającej podatek od nieruchomości. Poza ramy glosy wykracza ustalenie, czy w opisanym stanie faktycznym można wskazać przesłanki wzruszenia decyzji ostatecznej.

Uprawnionym jest też stanowisko, że zmiana wysokości stawki podatku od nieruchomości, na której zakończono proces rekultywacji, powinna nastąpić wskutek złożenia stosownej deklaracji podatkowej. W tym przypadku należy jednak dostrzec, że podatnika obciąża ryzyko niewydania decyzji stwierdzającej zaistnienie określonego stanu faktycznego. Przy czym wydaje się, że nie chodzi tutaj tylko o sytuację, w której organ stwierdzi, że proces rekultywacji nie został zakończony, ale także o sytuację, w której organ będzie żądał np. przeprowadzenia dodatkowych działań koniecznych dla uznania rekultywacji za zakończoną. W mojej ocenie oznacza to bowiem sytuację, w której w dacie złożenia pierwotnego wniosku rekultywacja nie była zakończona.

Zaproponowane propozycje praktycznego rozwiązania problemu uznać należy za poprawne w tym sensie, że zmierzają do osiągnięcia pożądanego celu, jakim jest zapłacenie podatku w wysokości wynikającej z ustawy. W takiej perspektywie również pozytywnie należy ocenić glosowane orzeczenie Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Nie można jednak pominąć, że każde z zaproponowanych rozwiązań oznacza dla podatnika ryzyko wynikające z braku pewności, co do sytuacji prawnej będącej skutkiem określonego ukształtowania regulacji prawnych bezpośrednio oddziałujących na sytuację prawną podatnika.

Akceptując, w mojej ocenie słuszne rozwiązanie, zgodnie z którym koniecznym dowodem zakończenia rekultywacji jest decyzja, o której mowa w art. 22 ust. 1 pkt 4 u.o.g.r.l., należałoby *de lege ferenda* ustawowo rozstrzygnąć, że de-

czyja ta ma charakter deklaratoryjny. Decyzja ta powinna także wskazywać datę zakończenia rekultywacji jako datę złożenia wniosku, z zastrzeżeniem, że wnioskodawca nie musiał podejmować działań faktycznych niezbędnych dla uznania rekultywacji za zakończoną. Jednocześnie ustawa podatkowa powinna zawierać jednoznaczne odesłanie do ustawy o ochronie gruntów rolnych i leśnych w zakresie omawianego zagadnienia. Ryzyko wynikające z wydania decyzji o odmowie uznania zakończenia rekultywacji można zniwelować poprzez regulację, że wydanie takiej decyzji po upływie okresów wskazanych w art. 35 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego²⁵, nie powoduje obowiązku uiszczenia odsetek za zwłokę.

Bibliografia:

1. Chróścielewski Wojciech (red.), Kmiecik Zbigniew (red.) *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, WKP 2019 LEX/el.
2. Danecka Daria, Radecki Wojciech, *Ochrona gruntów rolnych i leśnych. Komentarz*, Wyd. V. WKP 2021. LEX/el.
3. Etel Leonard, Presnarowicz Sławomir, *Podatki i opłaty samorządowe. Komentarz*, Warszawa 2003.
4. Mastalski Ryszard, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, C.H. Beck Warszawa 1995.
5. Morawski Lech, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2006.
6. Radecki. Wojciech., *Ustawa o ochronie gruntów rolnych i leśnych. Komentarz*, LexisNexis 2012.
7. Suska Marek, *Spójność terminologiczna w systemie prawa – spojrzenie na problem interpretacyjny z perspektywy praktyki legislacyjnej*, "Archiwum Filozofii Prawa i Filozofii Społecznej" 2023/1/58-71.

²⁵ tj.: Dz. U. z 2023 r., poz. 775