

# ZBYCIE GOSPODARSTWA ROLNEGO A PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG

JERZY BIELUK

## 1. Zagadnienia wstępne

Transakcje zbycia gospodarstw rolnych powszechnie występują w obrocie cywilnoprawnym. Obecnie praktycznie nie ma ograniczeń w obrocie nieruchomościami rolnymi, jedyne bariery związane ze stosowaniem ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego są raczej iluzoryczne<sup>1</sup>, obrót nieruchomościami jest więc właściwie uwolniony, a ziemia rolna uważana jest przez wiele osób za doskonałą inwestycję. Ceny ziemi rolnej rosną, staje się ona coraz częściej obiektem obrotu. Jednocześnie mamy do czynienia z naturalną zmianą osób prowadzących gospodarstwa rolne – w wyniku sprzedaży, darowizny, spadkobrania.

Każda czynność cywilnoprawna może wywoływać skutki podatkowe. Dotyczyć one mogą podatku dochodowego<sup>2</sup>, jak również podatku od towarów i usług. O ile zagadnienia związane ze zbyciem nieruchomości rolnych były przedmiotem szeregu publikacji<sup>3</sup>, o tyle brak jest już analizy sytuacji, gdy transakcja dotyczy całego gospodarstwa rolnego. Niniejszy artykuł poświęcony jest problematyce związanej ze skutkami zbycia gospodarstwa rolnego w całości na gruncie podatku VAT. Kwestie związane z opodatkowaniem gruntów rolnych wymagają wspomnienia, gdyż zawsze przy transakcjach pojawić się może wątpliwość, czy dana jednostka produkcyjna stanowi gospodarstwo rolne i czy jednak nie zastosować przepisów dotyczących zbycia gruntów rolnych.

Tytułem wstępu zauważyć należałoby, że szeroka dyskusja na temat opodatkowania sprzedaży gruntów podatkiem VAT toczy się od dawna. Ostatni wyrok

- 1 Ustawa z dnia 11 kwietnia 2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego (Dz.U. Nr 64, poz. 592 z późn. zm.). Od początku obowiązywania ustawy (16 lipca 2003 r.) do 30 września 2008 r. do Agencji Nieruchomości Rolnych wpłynęło 487 tys. aktów notarialnych. W tym czasie Agencja skorzystała z prawa pierwokupu i wykupu w 541 przypadkach (informacje ze strony [www.anr.gov.pl](http://www.anr.gov.pl)).
- 2 Drugim problemem jest opodatkowanie sprzedaży gruntów rolnych podatkiem dochodowym, por. J. Bieluk, „Opodatkowanie sprzedaży nieruchomości rolnych podatkiem dochodowym od osób fizycznych”, *„Studia Iuridica Agraria”*, Białystok 2009, t. VIII.
- 3 Por. m.in. J. Fornalik, VAT czy PCC przy dostawie nieruchomości, *„Monitor Podatkowy”* 2011, nr 5, D.M. Malinowski, E. Ochocka, Sprzedaż gruntów w interpretacjach i wyrokach sądowych, *„Przegląd Podatkowy”* 2010, nr 4; A. Bartosiewicz, Glosa do wyroku TS z dnia 15 września 2011 r., C-180/10, C-181/10, *„Przegląd Podatkowy”* 2011, nr 11.

Trybunału w Strasburgu nie rozwiązał wątpliwości z tym związanych<sup>4</sup>. Niewątpliwie jednak zmiany właścicieli gospodarstw rolnych, czy to na skutek zbycia gospodarstwa, zmiany pokoleniowej, czy też sprzedaży gospodarstwa uzyskanego w drodze spadkobrania, winny być kwalifikowane na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług w sposób jednakowy. W dalszej części niniejszego artykułu problematyka związana ze skutkami zbycia gospodarstwa rolnego na gruncie podatku VAT przedstawiona zostanie poprzez analizę rozwiązań ustawowych oraz orzecznictwa sądów administracyjnych i wyjaśnień organów skarbowych.

## 2. Regulacja prawna

### 2.1. Podstawa objęcia podatkiem od towarów i usług

Do dnia 4 września 2000 r. rolnictwo, poprzez system wyłączeń i zwolnień, pozostawało poza zasięgiem działania ustawy o podatku od towarów i usług. W konsekwencji rolnik stykał się z podatkiem VAT jedynie jako osoba płacąca ten podatek w cenie zakupionych towarów, bez żadnej możliwości jego odliczenia. Do działalności rolniczej podatek VAT został wprowadzony ustawą z dnia 20 lipca 2000 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i ustawy o opłacie skarbowej<sup>5</sup>. Obecnie kwestie związane z opodatkowaniem rolnictwa podatkiem VAT reguluje ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>6</sup> oraz przepisy unijne, przede wszystkim dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>7</sup>.

Zgodnie z art. 5 i 15 ustawy o VAT objęcie opodatkowaniem danej czynności występuje w przypadku łącznego spełnienia dwóch przesłanek<sup>8</sup>: po pierwsze, czynność winna być wykonana przez podatnika VAT w rozumieniu art. 15 ustawy o podatku od towarów i usług, po drugie zaś, czynność powinna znaleźć się w katalogu czynności objętych opodatkowaniem zgodnie z art. 5.

### 2.2. Rolnik jako podatnik VAT

Ustalenie, czy czynności dokonywane przez rolnika podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT, wymaga uprzedniego udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy rolnik jest podatnikiem VAT. Definicja podatnika została przez ustawodawcę wyjaśniona w art. 15 ust. 1 ustawy o VAT. Zgodnie z powołanym przepisem podat-

4 Por. wyrok z dnia 15 września 2011 r. Trybunału Sprawiedliwości UE w połączonych sprawach C-180/10 i C-181/10 *Staby v. Minister Finansów* (C-180/10) oraz *Kuć, Jeziorska-Kuć v. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie* (C-181/10), opubl. w LEX.

5 Dz.U. Nr 68, poz. 805.

6 Tekst jedn. Dz.U. z 2011r., Nr 177, poz. 1054 z późn. zm., dalej: ustawa o VAT.

7 Dz. Urz. UE L nr 347.

8 Por. J. Fornalik, VAT czy PCC..., cz. 1, s. 18.

nikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Z kolei definicja działalności gospodarczej została wyjaśniona w art. 15 ust. 2 ustawy o VAT – działalność gospodarcza dla potrzeb ustawy o VAT obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Z powyższego wynika zatem, że działalność wykonywana przez rolników mieści się w pojęciu działalności gospodarczej objętej zakresem ustawy o VAT<sup>9</sup>. Tym samym rolnicy są podatnikami tego podatku.

### **2.3. Czynności opodatkowane podatkiem od towarów i usług**

Skoro zatem rolnik jest podatnikiem podatku VAT, objęcie dokonywanej przez niego czynności obowiązkiem podatkowym w podatku VAT nastąpi, gdy czynność ta znajduje się w katalogu czynności opodatkowanych. Katalog czynności opodatkowanych podatkiem VAT określony został w art. 5 ust. 1 ustawy o VAT. Zgodnie z tym przepisem czynnościami opodatkowanymi są:

- 1) odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju;
- 2) eksport towarów;
- 3) import towarów;
- 4) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju;
- 5) wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

Powyżej określone czynności podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT niezależnie od tego, czy zostały wykonane z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa (art. 5 ust. 2 ustawy o VAT).

### **2.4. Zwolnienie działalności rolniczej**

Ustawodawca w art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT<sup>10</sup> wprowadził zwolnienie dotyczące działalności rolniczej. Zgodnie z powołanym przepisem zwalnia się od podatku VAT dostawę produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej, dokonywaną przez rolnika ryczałtowego oraz świadczenie usług

<sup>9</sup> Sygnatura: IPPP2-443-215/11-4/IZ.

<sup>10</sup> Pod rządami ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.) działalność rolnicza nie podlegała opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

rolniczych przez rolnika ryczałtowego. Pojęcie produktów rolnych zdefiniowane zostało w art. 2 pkt 20 ustawy o VAT. Zgodnie z tym przepisem przez produkty rolne rozumie się **towary wymienione w załączniku nr 2 do ustawy oraz towary wytworzone z nich** przez rolnika ryczałtowego z produktów pochodzących z jego własnej działalności rolniczej przy użyciu środków zwykle używanych w gospodarstwie rolnym, leśnym i rybackim. Jak wynika z art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT, ze zwolnienia przewidzianego w tym przepisie może skorzystać tylko rolnik ryczałtowy, czyli rolnik dokonujący dostawy produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej lub świadczący usługi rolnicze, korzystający ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT, z wyjątkiem rolnika obowiązującego na podstawie odrębnych przepisów do prowadzenia ksiąg rachunkowych<sup>11</sup>. Zwolnienie to ma zatem charakter podmiotowo-przedmiotowy.

Rolnik ryczałtowy dokonujący dostawy produktów rolnych lub świadczący usługi rolnicze, które są zwolnione od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług, może jednak z opisanego zwolnienia zrezygnować pod warunkiem dokonania zgłoszenia rejestracyjnego w trybie art. 96 ust. 1 i 2 ustawy o VAT. Obowiązki rolnika z chwilą, gdy uzyska status podatnika podatku VAT, są analogiczne do obowiązków innych podatników rozliczających ten podatek. Ponadto ustawa o VAT wprowadza uproszczoną metodę rozliczania podatku VAT przez rolników ryczałtowych.

## 2.5. Działalność rolnicza a podatek VAT na gruncie regulacji unijnych

Przepisy wprowadzające wspólny system VAT w Unii Europejskiej zawarte zostały w dyrektywie 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. W świetle art. 2 ust. 1 lit. a dyrektywy 2006/112/WE opodatkowaniu VAT podlega odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze. Definicja podatnika dla potrzeb wspomnianej dyrektywy określona została w art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE, zgodnie z którym podatnikiem jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności. Działalność gospodarczą natomiast obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu. Tym samym działalność rolnicza jest niewątpliwie działalnością objętą podatkiem VAT również na gruncie regulacji unijnych.

11 Por. art. 2 ust. pkt 19 ustawy o VAT.

### 3. Pojęcie gospodarstwa rolnego w ustawie o podatku od towarów i usług

#### 3.1. Uwagi o normatywnych definicjach gospodarstwa rolnego

Przepisy ustawy o VAT nie regulują w sposób specyficzny sprzedaży gospodarstwa rolnego, czy np. zespołu składników majątkowych i niemajątkowych służących produkcji rolnej. Co za tym idzie, nie zawierają również definicji pojęcia gospodarstwa rolnego. Ustawa o VAT zawiera tylko definicję zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Zgodnie z art. 2 pkt 27e omawianej ustawy przez zorganizowaną część przedsiębiorstwa rozumie się organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązania, przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych, który zarazem mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania.

Przepisy ustawy o VAT nie zawierają definicji przedsiębiorstwa. Dlatego też dla określenia zakresu pojęcia *przedsiębiorstwo* należy wykorzystać definicję zawartą w art. 55<sup>1</sup> Kodeksu cywilnego. Zgodnie z nią przedsiębiorstwo to zorganizowany zespół składników materialnych i niematerialnych przeznaczonych do prowadzenia działalności gospodarczej. Obejmuje ono w szczególności:

- 1) oznaczenie indywidualizujące przedsiębiorstwo lub jego wyodrębnione części (nazwa przedsiębiorstwa);
- 2) własność nieruchomości lub ruchomości, w tym urządzeń, materiałów, towarów i wyrobów oraz inne prawa rzeczowe do nieruchomości lub ruchomości;
- 3) prawa wynikające z umów najmu i dzierżawy nieruchomości lub ruchomości oraz prawa do korzystania z nieruchomości lub ruchomości wynikające z innych stosunków prawnych;
- 4) wierzytelności, prawa z papierów wartościowych i środki pieniężne;
- 5) koncesje, licencje i zezwolenia;
- 6) patenty i inne prawa własności przemysłowej;
- 7) majątkowe prawa autorskie i majątkowe prawa pokrewne;
- 8) tajemnice przedsiębiorstwa;
- 9) księgi i dokumenty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Z kolei definicję gospodarstwa rolnego znajdujemy w art. 55<sup>3</sup> Kodeksu cywilnego. Artykuł ten stanowi, iż za gospodarstwo rolne uważa się grunty rolne wraz z gruntami leśnymi, budynkami lub ich częściami, urządzeniami i inwentarzem, je-

żeli stanowią lub mogą stanowić zorganizowaną całość gospodarczą, oraz prawami związanymi z prowadzeniem gospodarstwa rolnego<sup>12</sup>.

Znaczenie obu pojęć wynika m. in. ze sformułowania art. 55<sup>2</sup> Kodeksu cywilnego, zgodnie z którym *czynność prawna mająca za przedmiot przedsiębiorstwo obejmuje wszystko, co wchodzi w skład przedsiębiorstwa, chyba że co innego wynika z treści czynności prawnej albo z przepisów szczególnych*. Przedsiębiorstwo może być więc przeniesione na inny podmiot jednym aktem cywilnoprawnym, przenoszącym całość gospodarczą w rozumieniu art. 55<sup>1</sup> Kodeksu cywilnego jedną czynnością.

Ze względu na to, iż art. 55<sup>2</sup> Kodeksu cywilnego nie objął w sposób wyraźny swoim zakresem gospodarstwa rolnego, zrodziło to pewne wątpliwości w doktrynie, czy jedną czynnością może być przeniesione również gospodarstwo rolne<sup>13</sup>. Większość przedstawicieli doktryny skłania się jednak do wniosku, iż do gospodarstwa rolnego możemy stosować przepisy dotyczące przedsiębiorstwa<sup>14</sup>. Za argument służyć mogą tu również przepisy Kodeksu cywilnego, w szczególności art. 55<sup>4</sup> czy art. 213, traktujące gospodarstwo rolne jako samodzielny przedmiot obrotu.

Patrząc na obie definicje – definicję przedsiębiorstwa oraz definicję gospodarstwa rolnego – stwierdzić należy, iż w przypadku obu tych pojęć istotne jest, aby między określonymi składnikami istniała więź ekonomiczna na tyle silna, że możemy mówić o nowej jakości, nie tylko o zbiorze elementów. Innymi słowy, funkcjonalne związki pomiędzy elementami winny być na tyle silne, aby przekazana masa majątkowa mogła służyć kontynuowaniu określonej działalności gospodarczej. Przedsiębiorstwo (a co za tym idzie i gospodarstwo rolne) musi stanowić organizacyjną i funkcjonalną całość, zdolną do samodzielnego istnienia na rynku. W konsekwencji, mimo odrębnego zdefiniowania gospodarstwa i przedsiębiorstwa w Kodeksie cywilnym, przyjęć należy, iż na gruncie ustawy o VAT należy oba te pojęcia traktować tak samo – jako samodzielne jednostki gospodarcze, mogące być przedmiotem zbycia w rozumieniu analizowanej ustawy. Uznać należy, iż ponieważ zarówno w definicji przedsiębiorstwa, jak i gospodarstwa rolnego chodzi o zorganizowaną całość gospodarczą, brak jest uzasadnionych przyczyn, aby inaczej traktować obie masy majątkowe w obrocie cywilnoprawnym. Podobnie orzecznictwo stoi na stanowisku, iż celem zdefiniowania obu pojęć było umoż-

12 Na temat pojęcia gospodarstwa rolnego por. S. Prutis, *Pozycja prawna państwowych przedsiębiorstw gospodarki rolnej*, Białystok 1987, s. 36 i nast.; por. też R. Budzinowski, *Koncepcja prawna gospodarstwa rolnego w prawie rolnym*, Poznań 1992, s. 77 i nast.

13 Por. M. Bednarek, *Mienie. Komentarz do art. 44–55<sup>4</sup> Kodeksu cywilnego*, Kraków 1997, s. 220.

14 *Ibidem*, *Mienie...*, s. 219 i nast.; *Kodeks cywilny. Komentarz do art. 1–449(10)*, pod red. K. Pietrzykowskiego, Warszawa 2011, s. 286–287 i tam podana literatura.

liwienie obrotu w ramach jednej czynności prawnej zorganizowanymi całościami gospodarczymi<sup>15</sup>.

Biorąc powyższe pod uwagę, uznać należy, iż gospodarstwo rolne i przedsiębiorstwo należy traktować z punktu widzenia ustawy o VAT tak samo. Analizując definicję zorganizowanej całości gospodarczej zawartą w ustawie o VAT, zauważyć należy, iż gospodarstwo rolne, jak i jego część, z pewnością również może stanowić *zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązania, przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych, który zarazem mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania*<sup>16</sup>.

### **3.2. Zbycie gospodarstwa rolnego**

Zgodnie z art. 6 pkt 1 ustawy o VAT przepisów ustawy nie stosuje się do transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa<sup>17</sup>. Oznacza to, iż takie transakcje pozostają poza regulacjami dotyczącymi podatku od towarów i usług. W konsekwencji zbycie przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części nie jest to zbycie zwolnione z podatku, ale sytuacja, gdzie omawiane regulacje podatkowe w ogóle nie mają zastosowania. Wyłączenie spod zakresu działania przepisów ustawy oznacza, że do czynności tych nie znajdują zastosowania żadne przepisy ustawy. Dotyczy to również przepisów o dokumentowaniu i ewidencjonowaniu tych czynności<sup>18</sup>.

Ustawodawca, określając kategorie czynności wyłączone spod zakresu przepisów ustawy, posłużył się pojęciem *transakcja zbycia*, a nie pojęciem *dostawa przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa*. Wydaje się jednak, że zastosowanie takiej terminologii było zabiegiem celowym – jego celem było zapewnienie, aby przepisy ustawy nie były stosowane wyłącznie w odniesieniu do czynności, w wyniku których następuje przejście prawa własności do przedsiębiorstwa, nie zaś do wszystkich dostaw<sup>19</sup>. Dla opisanego wyłączenia nie ma znaczenia rodzaj czynności, w rezultacie których następuje zbycie przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części – istotnym jest, aby czynność, która będzie miała za przedmiot przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część, prowadziła do przeniesienia własności odpowiednio przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej czę-

15 Por. wyrok NSA z 15.03.1995 r., SA/Gd 3078/94, ONSA 1996, nr 2, poz. 73.

16 Art. 2 pkt 27e ustawy o VAT.

17 Przepisów ustawy o VAT nie stosuje się do zorganizowanej części przedsiębiorstwa od 1 grudnia 2008 r. (por. ustawa z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 209, poz. 1320).

18 Por. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Komentarz do art. 6 (LEX 2011).

19 Por. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Komentarz do art. 6: Nie są wyłączone z zakresu przedmiotowego ustawy czynności mające za przedmiot przedsiębiorstwo, lecz nieprowadzące do jego zbycia. Nie ma więc podstaw do niestosowania ustawy np. do czynności użyczenia czy też najmu przedsiębiorstwa. Por. też wyrok wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 28 maja 2008 r. (ISA/Bd 135/08, www.orzeczenia.nsa.gov.pl)

ści. Innymi słowy, wyłączenie spod działania przepisów ustawy o VAT transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części dotyczy tylko takiej transakcji, która skutkuje przeniesieniem prawa do rozporządzania przedsiębiorstwem jak właściciel<sup>20</sup>.

W tym miejscu warto wspomnieć, że przepisy wspólnotowe pozwalają na wyłączenie z opodatkowania zbycia przedsiębiorstwa – zob. art. 5 ust. 8 VI dyrektywy oraz odpowiednio art. 19 dyrektywy VAT z 2006 r.<sup>21</sup>.

Skoro zatem gospodarstwo rolne może być traktowane dla potrzeb ustawy o VAT jako zorganizowana część przedsiębiorstwa, transakcja zbycia gospodarstwa rolnego będzie wyłączona spod przepisów ustawy o VAT. Konieczne jest jednak uznanie, iż na pewno w konkretnej sytuacji mamy do czynienia z gospodarstwem rolnym, a nie tylko ze zbiorem składników majątkowych, niewystarczająco ze sobą powiązanych gospodarczo.

#### 4. Sprzedaż gruntów rolnych nie wchodzących w skład gospodarstwa rolnego

Istnieje zawsze możliwość uznania, iż dany zespół majątkowy nie spełnia warunków stawianych przed zorganizowaną całością gospodarczą, jaką powinno być gospodarstwo rolne<sup>22</sup>, że winien on być według ustawy o VAT traktowany jako zespół składników, co do których należy odrębnie badać podstawę opodatkowania<sup>23</sup>. Należy więc przeanalizować również sytuację, gdy mamy do czynienia z możliwością uznania przez organy skarbowe, iż zbyciu podlegało nie gospodarstwo rolne, ale jedynie grunty rolne, niespełniające kryteriów stawianych przez art. 55<sup>3</sup> Kodeksu Cywilnego.

Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT zwolniona od podatku jest dostawa terenów niezabudowanych innych niż tereny budowlane i przeznaczone pod

20 Por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 28 kwietnia 2011 r. III SA/Wa 1767/10, „Monitor Podatkowy” 2011, nr 7, „Transakcją zbycia”, o której mowa w art. 6 ust. 1 VAT-u, jest każda czynność w świetle obowiązujących przepisów skutkująca przeniesieniem własności przedsiębiorstwa; por. też wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 25.05.2008 r., sygn. akt I SA/Bd 135/08 (LEX).

21 Por. I SA/Wr 269/09 wyrok WSA we Wrocławiu z 2010.02.18 (LEX nr 607187), Przepis art. 6 pkt 1 u.p.t.u., wyłączający z zakresu tej ustawy opodatkowanie transakcji zbycia przedsiębiorstwa, należy rozumieć jako implementację art. 5 ust. 8 i art. 6 ust. 5 Szóstej Dyrektywy.

22 Por. nadal aktualna uchwała SN z 13.06.1984 r. III CZP 22/84, OSNC 1985, nr 1, poz. 8, w której Sąd Najwyższy uznał, iż samo siedlisko nie stanowi gospodarstwa rolnego.

23 Interpretacja wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 2009.01.19, sygn. IPPB1/415–1287/08–2/MT, w której uznano, iż gospodarstwo rolne należy opodatkować, biorąc pod uwagę jego poszczególne składniki. I tak np. grunty, na których posadowione są budynki, zgodnie ze stanowiskiem organów skarbowych, korzystają ze zwolnienia w podatku VAT. Natomiast odnośnie do gruntów uznano, iż: pozostałe działki stanowią zarówno tereny nieprzeznaczone pod zabudowę, jak również część z nich jest przeznaczona pod zabudowę, dla prawidłowego rozliczenia VAT transakcji ich sprzedaży należy podzielić te tereny i część przeznaczoną pod zabudowę opodatkować stawką VAT 22%, natomiast do części nieprzeznaczonej pod zabudowę można zastosować zwolnienie wynikające z art. 43 ust. 1 pkt 9 cyt. ustawy.



zabudowę. Innymi słowy, opodatkowaniu podlegają transakcje dotyczące nieruchomości gruntowych zabudowanych oraz niezabudowanych, które stanowią tereny budowlane lub przeznaczone pod zabudowę. Sytuacja więc jest jasna, jeżeli chodzi o sprzedaż działek niezabudowanych przeznaczonych do działalności rolniczej. Jednak gospodarstwo rolne jest zespołem środków produkcji opartych o grunt. Z reguły jest to grunt zabudowany. Jeżeli natomiast chodzi o budynki to budynek jest towarem w rozumieniu ustawy o VAT. Jednak jak stanowi art. 43 ust. 1 pkt 10a ustawy o VAT, zwalnia się od podatku dostawę budynków, budowli lub ich części nieobjętą zwolnieniem, o którym mowa w pkt 10, pod warunkiem, że: po pierwsze, w stosunku do tych obiektów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, a po drugie dokonujący ich dostawy nie ponosił wydatków na ich ulepszenie, w stosunku do których miał prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, a jeżeli ponosił takie wydatki, to były one niższe niż 30% wartości początkowej tych obiektów. W myśl natomiast art. 43 ust. 7a cyt. ustawy drugiego z opisanych warunków nie stosuje się, jeżeli budynki, budowle lub ich części w stanie ulepszonym były wykorzystywane przez podatnika do czynności opodatkowanych przez co najmniej 5 lat.

Odrębną kwestią jest sprzedaż gruntów rolnych, które są przeznaczone lub mogą być przeznaczone pod zabudowę. Jest to odrębny problem, wymagający oddzielnego opracowania<sup>24</sup>. Wspomnieć jednak tutaj warto, iż w literaturze i w orzecznictwie toczyła się burzliwa dyskusja na temat tego, czy zbycie takich nieruchomości – na przykład nieruchomości rolnych nabytych w spadku, należy uznać za prowadzenie działalności gospodarczej, czy też za zarządzanie majątkiem prywatnym. Dotyczy to sytuacji, gdy mamy do czynienia z nieruchomościami rolnymi, które są na przykład dzielone na działki, przekształcane na nieruchomości do zabudowy i sprzedawane. Warto zacytować tu istotne z punktu widzenia praktyki wnioski orzeczenia: *Osoby fizycznej, która prowadziła działalność rolniczą na gruncie nabytym ze zwolnieniem z podatku od wartości dodanej i przekształconym wskutek zmiany planu zagospodarowania przestrzennego niezależnej od woli tej osoby w grunt przeznaczony pod zabudowę, nie można uznać za podatnika podatku od wartości dodanej w rozumieniu art. 9 ust. 1 i art. 12 ust. 1 dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2006/138, kiedy dokonuje ona sprzedaży tego gruntu, jeżeli sprzedaż ta następuje w ramach zarządu majątkiem prywatnym tej osoby.*

Natomiast jeżeli osoba ta w celu dokonania wspomnianej sprzedaży podejmuje aktywne działania w zakresie obrotu nieruchomościami, angażując środki podobne do wykorzystywanych przez producentów, handlowców i usługodawców w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrekty-

---

24 Por. literatura na ten temat podaną w przypisie 3.

wą 2006/138, należy uznać ją za podmiot prowadzący „działalność gospodarczą” w rozumieniu tego przepisu, a więc za podatnika podatku od wartości dodanej.

Okoliczność, iż osoba ta jest „rolnikiem ryczałtowym” w rozumieniu art. 295 ust. 1 pkt 3 dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2006/138, jest w tym zakresie bez znaczenia<sup>25</sup>.

## **5. Wnioski**

Mimo braku definicji gospodarstwa rolnego w ustawie o podatku od towarów i usług, należy uznać, iż dla potrzeb tego podatku gospodarstwo rolne winno być traktowane jak przedsiębiorstwo w rozumieniu art. 55<sup>1</sup> Kodeksu cywilnego. W takiej sytuacji zbycie gospodarstwa rolnego, bez względu na tytuł zbycia, jest wyłączone spod działania ustawy. Istnieje jednak możliwość, iż organy skarbowe uznają, że dana transakcja dotyczy niezorganizowanej masy majątkowej, niespełniającej warunków dotyczących łączności ekonomicznej i wówczas poszczególne składniki traktowane będą odrębnie.

Ustawodawca powinien w sposób niebudzący wątpliwości uregulować kwestię zbycia gospodarstwa rolnego jako całości gospodarczej w rozumieniu art. 55<sup>3</sup> Kodeksu cywilnego na gruncie VAT i poprzez odwołanie do tej definicji (lub tworząc nową – adekwatną do sytuacji) wyłączyć transakcje zbycia gospodarstwa rolnego z zakresu obowiązywania ustawy. Praktyka orzecznicza i wyjaśnienia Ministerstwa Finansów wskazują, iż gospodarstwo rolne winno być traktowane tak samo jak przedsiębiorstwo. Jednak brak jest wyraźnego uregulowania ustawowego tej kwestii.

W praktyce mogą zdarzyć się sytuacje, w których organy skarbowe będą dążyły do oddzielnego opodatkowania poszczególnych składników gospodarstwa rolnego. Uznać należy, iż wówczas wykazanie więzi ekonomicznych pomiędzy poszczególnymi elementami całości ekonomicznej będzie decydujące do uznania, w jaki sposób traktować dany zespół majątkowy na gruncie ustawy o VAT.

---

25 Niestety, orzeczenie ETS nie wyjaśniło do końca problemu, por. A. Bartosiewicz, Glosa...