



Warszawa, dnia 30 grudnia 2020 r.

**RZECZPOSPOLITA POLSKA  
MINISTER FINANSÓW,  
FUNDUSZY I POLITYKI REGIONALNEJ**

PT1.054.45.2020PT1.054.45.2020

Pani  
**Elżbieta Witek**

Marszałek Sejmu  
Rzeczypospolitej Polskiej

*Szanowna Pani Marszałek,*

Nawiązując do interpelacji nr 14887 posłów na Sejm RP Jarosława Rzepy, Stefana Krajewskiego, Dariusza Klimczaka, Zbigniewa Ziejewskiego, Dariusza Kurzawy w sprawie ujednoczenia stawek podatku VAT od sprzedaży gruntów rolnych, uprzejmie informuję:

Przepisy dotyczące podatku od wartości dodanej w całości objęte są zakresem prawa Unii Europejskiej, a Polska jako członek Unii Europejskiej zobowiązana jest do przestrzegania *acquis communautaire*. W odniesieniu do podatku od towarów i usług oznacza to przestrzeganie postanowień przede wszystkim dyrektywy VAT<sup>1</sup> oraz orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) dotyczącego podatku od wartości dodanej.

Objęcie prawa krajowego w zakresie opodatkowania podatkiem od wartości dodanej obowiązkiem harmonizacji z prawem unijnym uniemożliwia państwom członkowskim UE dowolne kształtowanie wysokości stawek podatkowych i zwolnień od podatku VAT. W konsekwencji polskie przepisy dotyczące podatku od towarów i usług powinny być zgodne z unijnymi przepisami prawa w tym zakresie.

Każde bowiem działanie, które nie znajduje oparcia w przepisach dyrektywy VAT naraża państwo członkowskie na wszczęcie przez Komisję Europejską postępowania naruszeniowego w zakresie niezgodnego z postanowieniami prawa unijnego stosowania przepisów VAT oraz skierowanie sprawy przed Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, co może wiązać się z nałożeniem na państwo członkowskie określonych sankcji finansowych.

Zasady dotyczące zakresu i sposobu opodatkowania podatkiem VAT wszelkich czynności wykonywanych na terytorium RP przez podatników prowadzących działalność gospodarczą reguluje ustawa o VAT<sup>2</sup>, której przepisy stanowią implementację przepisów dyrektywy VAT. Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Przepis

<sup>1</sup> Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej Dz. Urz. UE L Nr 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm.

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2020 r. poz. 106, z późn. zm.).

art. 7 ust. 1 ww. ustawy stanowi, iż przez dostawę, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (...), natomiast w myśl art. 8 ust. 1 przez świadczenie usług, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów. Należy podkreślić, że grunty mieszczą się w zawartej w art. 2 pkt 6 ustawy o VAT definicji towaru.

Aby odpłatna dostawa towarów lub świadczenie usług podlegały opodatkowaniu podatkiem muszą być wykonane przez podatnika działającego w takim charakterze.

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o VAT podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

Działalność gospodarcza – zgodnie z ust. 2 powołanego wyżej artykułu – obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Należy podkreślić, że działalność rolnicza jest uznana przez przepisy ustawy o VAT za działalność gospodarczą.

Jednak nie w każdej sytuacji, gdy dana czynność podlega opodatkowaniu VAT (tzn. jest wykonywana przez podmiot działający w charakterze podatnika VAT, zatem czynność ta wypełnia przesłanki do uznania jej za wykonywaną w ramach działalności gospodarczej), zostanie ona opodatkowana podatkiem VAT. Przepisy ustawy o VAT i przepisy wykonawcze do niej przewidują bowiem zwolnienia od podatku.

I tak, zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 9 ustawy o VAT zwolniona od podatku jest dostawa terenów niezabudowanych innych niż tereny budowlane.

W tym kontekście należy zauważyć, że w myśl art. 2 pkt 33 ustawy o VAT przez tereny budowlane rozumie się grunty przeznaczone pod zabudowę zgodnie z miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego, a w przypadku braku takiego planu – zgodnie z decyzją o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, o których mowa w przepisach o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym.

Oznacza to, że sprzedaż gruntów rolnych, czyli gruntów, które zasadniczo nie mieszczą się w zakresie ww. definicji terenu budowlanego, jest objęta zwolnieniem od podatku. Zatem sprzedaż gruntów rolnych wykorzystywanych przez rolnika w działalności rolniczej będzie objęta zwolnieniem od podatku.

Należy zauważyć, że przez minione lata ugruntowała się jednolita wykładnia wskazanych wyżej przepisów dotyczących opodatkowania podatkiem od towarów i usług (VAT) sprzedawanych przez rolników nieruchomości.

Ewentualne wątpliwości dotyczące sposobu opodatkowania sprzedaży różnego rodzaju gruntów dokonywanej przez rolników mogą być związane z błędnym klasyfikowaniem – w określonych okolicznościach faktycznych – sprzedawanych nieruchomości jako wchodzących w skład majątku

prywatnego bądź też majątku wykorzystywanego na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej (rolniczej).

W tym kontekście dla oceny, czy dany podmiot sprzedając działki gruntu działa w charakterze podatnika VAT w rozumieniu art. 15 ust. 1 i 2 ustawy o VAT, a w konsekwencji czy dokonana sprzedaż podlega opodatkowaniu, istotne znaczenie mają kryteria określone przez TSUE w wyroku z 15 września 2011 r. w sprawach połączonych C-180/10 i C-181/10 Słaby i Kuć. W wyroku tym TSUE stwierdził: „Należy dodać, że sama liczba i zakres transakcji sprzedaży dokonanych w niniejszej sprawie nie ma charakteru decydującego. Jak orzekł Trybunał, zakres transakcji sprzedaży nie może stanowić kryterium rozróżnienia między czynnościami dokonywanymi prywatnie, które znajdują się poza zakresem zastosowania dyrektywy, a czynnościami stanowiącymi działalność gospodarczą. Trybunał stwierdził, że dużych transakcji sprzedaży można dokonywać również jako czynności osobistych (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Wellcome Trust, pkt 37).

*Podobnie okoliczność, iż przed sprzedażą zainteresowany dokonał podziału gruntu na działki w celu osiągnięcia wyższej ceny łącznej sama z siebie nie jest decydująca. Nie ma takiego charakteru również długość okresu, w jakim te transakcje następowały, ani wysokość osiągniętych z nich przychodów. Całość powyższych elementów może bowiem odnosić się do zarządzania majątkiem prywatnym zainteresowanego.*

*Inaczej jest natomiast w wypadku, gdy zainteresowany 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 VAT.*

*Takie aktywne działania mogą polegać na przykład na uzbrojeniu terenu albo na działaniach marketingowych.” – pkt 37-40 wyroku.*

W sentencji ww. wyroku TSUE wskazał: „Osoby fizycznej, która prowadziła działalność rolniczą na gruncie nabytym ze zwolnieniem z podatku VAT i przekształconym wskutek zmiany planu zagospodarowania przestrzennego niezależnej od woli tej osoby w grunt przeznaczony pod zabudowę, nie można uznać za podatnika podatku VAT w rozumieniu art. 9 ust. 1 i art. 12 ust. 1 dyrektywy VAT, 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 VAT, należy uznać ją za podmiot prowadzący „działalność gospodarczą” w rozumieniu tego przepisu, a więc za podatnika podatku VAT.” – pkt 50-51 wyroku.*

Wskazać należy, iż wykładnia ww. przepisów stosowana przez organy podatkowe jest zgodna z ukształtowaną już obecnie jednolitą linią orzeczniczą sądów administracyjnych. W powyższym zakresie przykładowo należy wskazać wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z 3 marca 2017 r. sygn. akt I FSK 1150/15, z 20 kwietnia 2017 r. sygn. akt I FSK 1895/15 czy z 19 lipca 2017 r. sygn. akt I FSK 2083/15. W tym ostatnim wyroku NSA wskazał m.in.: „(...) dla oceny, czy dany podmiot sprzedając działki działał w charakterze podatnika VAT w rozumieniu art. 15 ust. 1 i 2 ustawy o VAT, istotne pozostawały kryteria określone przez Trybunał Sprawiedliwości w powołanym przez Sąd pierwszej instancji wyroku w połączonych sprawach C-180/10 i C-181/10, którego tezy zostały szeroko przytoczone w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku (pkt 22). Po wydaniu przedmiotowego wyroku Trybunału, w orzecznictwie Naczelnego Sądu

*Administracyjnego wykształciła się spójna linia orzecznicza, uwzględniająca wskazania płynące z tego orzeczenia.*

*(...)*

*Po wydaniu przez Trybunał przedmiotowego wyroku stracił na aktualności odmienny pogląd w tej mierze, zaprezentowany w wyroku składu siedmiu sędziów z dnia 29 października 2007 r., sygn. akt I FPS 3/07.<sup>3</sup>*

Mając na uwadze powyższe warto podkreślić, że przesądzenie o tym, czy dana czynność podlega opodatkowaniu podatkiem VAT (czy też nie podlega opodatkowaniu), czego dotyczą przekazane przez Panów posłów pytania, wymaga analizy konkretnego stanu faktycznego w świetle wskazanych wyżej okoliczności akcentowanych w orzecznictwie. W przypadku uznania w wyniku takiej analizy, że sprzedaż danego gruntu podlega opodatkowaniu, w odniesieniu do gruntu rolnego będzie przysługiwało zwolnienie od podatku VAT.

Jednocześnie w kontekście zadanych pytań należy podkreślić, że ramy prawne wyznaczone dyrektywą VAT uniemożliwiają wprowadzenie preferencji innych niż przewidziane tą dyrektywą.

Pragnę także przypomnieć, iż funkcjonujące w polskim systemie prawnym instytucje pozwalają na usunięcie wątpliwości podatników w zakresie interpretacji przepisów podatkowych. W przypadku powstania wątpliwości dotyczących interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie, które mogą rodzić określone konsekwencje w sferze prawa podatkowego, zainteresowany ma prawo zwrócić się do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej jego konkretnego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego.

Zasady dotyczące wydawania interpretacji indywidualnych zostały uregulowane w art. 14b – 14s Ordynacji podatkowej<sup>4</sup>.

Z poważaniem

Z upoważnienia Ministra Finansów,  
Funduszy i Polityki Regionalnej  
Podsekretarz Stanu w Ministerstwie  
Finansów

*Jan Sarnowski*

/podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/

---

<sup>3</sup> Podkreślenie własne.

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 i 1423).