

Pismo Zastępcy Dyrektora Departamentu Podatków Lokalnych z dnia 26 lipca 2010 r. nr PL/LM/830/45/EOB/2010/BMI9/7686, do Izby Notarialnej we Wrocławiu, w sprawie zakresu zwolnienia od podatku, określonego w art. 9 pkt 2 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych.

W odpowiedzi na wystąpienie z dnia (...), nr (...) w sprawie zakresu zwolnienia od podatku, określonego w art. 9 pkt 2 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649), Ministerstwo Finansów uprzejmie informuje.

Na podstawie art. 9 pkt 2 ww. ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, zwanej dalej „uPCC”, zwalnia się od podatku przeniesienie własności nieruchomości lub ich części, wraz z częściami składowymi, z wyjątkiem budynków mieszkalnych lub ich części znajdujących się na obszarze miast, w drodze wymienionych w tym przepisie umów, pod warunkiem, że w rozumieniu przepisów o podatku rolnym, w chwili dokonania czynności, nabyte grunty stanowią gospodarstwo rolne albo utworzą gospodarstwo rolne lub wejdą w skład gospodarstwa rolnego będącego własnością nabywcy.

Izba Notarialna we Wrocławiu powzięła wątpliwości, co do zakresu powyższego zwolnienia.

Odnosząc się do zwolnienia wynikającego z art. 9 pkt 2 uPCC podkreślić należy, że warunkiem do jego zastosowania jest, aby określone w tym przepisie grunty, w chwili dokonania czynności stanowiły gospodarstwo rolne albo utworzyły gospodarstwo rolne lub weszły w skład gospodarstwa rolnego, w rozumieniu przepisów o podatku rolnym.

Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych nie zawiera własnej definicji gospodarstwa rolnego i odsyła w tym zakresie do przepisów o podatku rolnym.

Zgodnie z przepisami art. 1 i 2 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz. U. z 2006 r. Nr 136, poz. 969, z późn. zm.) za gospodarstwo rolne uważa się grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione lub zakrzewione na użytkach rolnych – z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej, innej niż działalność rolnicza – o powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy.

W świetle powyższej definicji gospodarstwo rolne stanowią wyłącznie grunty sklasyfikowane jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione lub zakrzewione na użytkach rolnych, co oznacza, iż zwolnieniem określonym w art. 9 pkt 2 uPCC może być objęte nabycie takich gruntów, bez względu na to czy w chwili nabycia już stanowią gospodarstwo rolne, utworzą gospodarstwo rolne, czy też wejdą w skład już istniejącego gospodarstwa rolnego, którego nabywca jest właścicielem.

A contrario, w przypadku nabycia gruntów stanowiących nieużytki lub las, powstanie obowiązek zapłaty podatku od czynności cywilnoprawnych, zaś płatnik zobowiązany będzie do obliczenia należnego podatku i pobrania go od podatnika. Grunty te bowiem nie stanowią, nie tworzą, jak również nie wejdą, w skład gospodarstwa rolnego w rozumieniu przepisów o podatku rolnym.

Nieużytki i grunty leśne, w ewidencji gruntów i budynków, sklasyfikowane są w grupach odrębnych od gruntów rolnych i gruntów zadrzewionych i zakrzewionych.

Nieużytki objęte są przepisami ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613) i zwolnione są z podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 10 przedmiotowej ustawy, zaś grunty leśne objęte są przepisami ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz. U. Nr 200, poz. 1682, z późn. zm.).

Skoro ustawodawca posługuje się w uPCC definicją gospodarstwa rolnego w rozumieniu przepisów o podatku rolnym, to zwolnione od podatku od czynności cywilnoprawnych są wyłącznie takie czynności, których przedmiotem są grunty objęte przepisami ustawy o podatku rolnym. Gdyby zamiarem ustawodawcy było objęcie zwolnieniem nabycia także innych gruntów, dałby temu wyraz wprost, np. wskazując stosowanie definicji gospodarstwa rolnego zawartej w Kodeksie cywilnym.

Inne rozumienie przepisów prowadziłoby do nieuzasadnionej, rozszerzającej wykładni przepisu art. 9 pkt 2 uPCC. Zwolnienia podatkowe, jako odstępstwo od zasady powszechności opodatkowania, powinny być natomiast interpretowane ściśle.

Zgodnie z ukształtowanym poglądem doktryny i stanowiskiem judykatury wykładnia językowa jest podstawowym i stosowanym w pierwszej kolejności rodzajem wykładni.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 12 grudnia 2001 r., sygn. akt NSA/Wa 3144/00, ONSA 2003 nr 1, poz. 22 stwierdził, iż w sytuacji, gdy treść normy prawnej można wyprowadzić w sposób niebudzący wątpliwości z przepisu zgodnie z wykładnią językową, to brak jest podstaw do modyfikowania wyników tej wykładni przez stosowanie wykładni celowościowej.

Wykładnia językowa przepisu art. 9 pkt 2 uPCC pozwala w sposób jednoznaczny ustalić zakres zwolnienia podatkowego i jest on zgodny z zamiarem ustawodawcy, wobec czego brak jest podstaw do interpretacji powyższego przepisu przy uwzględnieniu wykładni celowościowej.