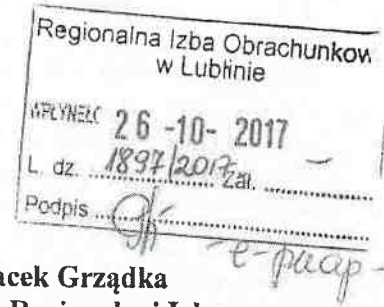




MINISTERSTWO FINANSÓW
Departament Podatków Sektorowych,
Lokalnych oraz Podatku od Gier

PS2.843.22.2017

Warszawa, dnia 24 października 2017 r.



Pan Jacek Grządka
Prezes Regionalnej Izby
Obrachunkowej w Lublinie

ul. Karłowicza 4
20-027 Lublin

Odpowiadając na pismo z dnia 21 września 2017 r. znak: RIO-II-0712/22/2017, dotyczące interpretacji art. 3 ust. 3 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz. U. z 2017 r. poz. 1892) w związku z ustawą z dnia 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników (Dz. U. z 2016 r. poz. 277, z późn. zm.), Ministerstwo Finansów informuje.

Zgodnie z art. 3 ust. 3 ustawy o podatku rolnym, jeżeli grunty gospodarstwa rolnego zostały w całości lub w części wydierżawione na podstawie umowy zawartej stosownie do przepisów o ubezpieczeniu społecznym rolników lub przepisów dotyczących uzyskiwania rent strukturalnych, podatnikiem podatku rolnego jest ich dzierżawca.

Przez umowę dzierżawy zawartą stosownie do przepisów ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników należy rozumieć umowę, o której mowa w art. 28 ust. 4 pkt 1 ww. ustawy. Zatem, aby dzierżawca został podatnikiem podatku rolnego w myśl art. 3 ust. 3 ustawy o podatku rolnym umowa dzierżawy zawarta stosownie do przepisów ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników musi spełniać łącznie następujące warunki:

- musi być zawarta w formie pisemnej
- musi być zawarta na okres co najmniej 10 lat
- musi być zgłoszona do ewidencji gruntów lub budynków
- musi być zawarta pomiędzy właścicielem gruntów, który jest emerytem lub rencistą w rozumieniu ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników, a osobą niebędącą małżonkiem emeryta lub rencisty oraz jego zstępnym bądź pasierbem, osobą pozostającą z emerytem lub rencistą we wspólnym gospodarstwie domowym, jak też małżonkiem tych osób.

W opinii Ministerstwa Finansów tylko umowa dzierżawy, która spełnia wszystkie warunki przewidziane w art. 28 ust. 4 pkt 1 ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników przenosi w świetle brzmienia art. 3 ust. 3 ustawy o podatku rolnym, obowiązek podatkowy w podatku rolnym z właściciela na dzierżawcę gospodarstwa rolnego.

Analizując orzecznictwo sądowe dotyczące przepisu art. 28 ust. 4 pkt 1 ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników należy zauważyć, że sądy podkreślają, iż przepis ten wprowadza jedynie domniemanie zaprzestania prowadzenia działalności rolniczej, ale rolnik może także wykazywać ten fakt innymi dowodami. Jak wskazał Sąd Najwyższy *art. 28 ust. 4 ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników jedynie uzupełnia treść art. 28 ust. 1 tej ustawy, poprzez wskazanie niektórych sytuacji faktycznych, na podstawie których definiuje pojęcie nieprowadzenia działalności rolniczej. Wskazany katalog nie pochłania wszystkich wypadków, w których*

ustawodawca uznaje, że działalność rolnicza nie jest prowadzona. Innymi słowy ustawodawca dopuszcza - poza tym uznaniem - inne jeszcze wypadki nieprowadzenia takiej działalności i uwzględnia je przy zawieszaniu prawa do świadczeń. Zatem przyjęć należy, że w innym wypadku niż zapisany w art. 28 ust. 4 ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników właściciel lub posiadacz gospodarstwa rolnego może, dla uniknięcia zawieszenia wypłaty świadczeń, wykazywać, że gospodarstwa nie prowadzi, czyli że po jego stronie nie dochodzi do realizacji przesłanki opisanej w art. 28 ust. 1 tej ustawy (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 18 stycznia 2012 r. sygn. akt II UK 82/11).

Z powyższego wynika, że w świetle ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników dochowanie wszystkich warunków wymienionych w art. 28 ust. 4 pkt 1 ww. ustawy skutkować będzie tym, że właściciel gospodarstwa rolnego jest traktowany jako osoba, która zaprzestała prowadzenia działalności rolniczej.

Spełnienie więc wszystkich warunków z art. 28 ust. 4 pkt 1 pozwala na gruncie ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników wyłączyć właściciela gospodarstwa rolnego wdzierżawiającego swe gospodarstwo z kręgu „osób prowadzących działalność rolniczą”.

Wspiera to domniemanie z art. 38 pkt 1, zgodnie z którym zarejestrowanie umowy dzierżawy w ewidencji gruntów i budynków powoduje uznanie, że dzierżawca prowadzi działalność rolniczą na tych gruntach.

Niedochowanie natomiast wszystkich warunków wymienionych w art. 28 ust. 4 pkt 1 ww. ustawy (np. zawarcie umowy dzierżawy z synem lub córką) nie będzie powodowało nieważności takiej umowy, ale emeryt lub rencista, jeśli będzie chciał zachować prawo do wypłaty emerytury będzie musiał wykazać innymi środkami dowodowymi, że zaprzestał prowadzenia działalności rolniczej.

Może więc zaistnieć taka sytuacja, że zawarta umowa dzierżawy nie będzie spełniała wszystkich wymogów z art. 28 ust. 4 pkt 1 ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników, a mimo to właściciel gospodarstwa rolnego nabędzie prawo do emerytury lub renty, ponieważ w inny sposób wykaże przed KRUS, że zaprzestał prowadzenia działalności gospodarczej.

Jednak wskazać należy, że na gruncie przepisu art. 3 ust. 3 ustawy o podatku rolnym umowa dzierżawy niespełniająca wszystkich warunków z art. 28 ust. 1 pkt 4 ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników nie może być uznana za umowę zawartą stosownie do przepisów ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników, a więc nie przenosi ona obowiązku podatkowego w podatku rolnym z właściciela na dzierżawcę gruntów gospodarstwa rolnego.

Podatek rolny ma charakter majątkowy, co oznacza, że obowiązek zapłaty podatku wiąże się z samym faktem własności czy posiadania nieruchomości (gruntów) i nie ma znaczenia czy grunty są wykorzystywane przez właściciela. Zgodnie z art. 3 ust. 1 ustawy o podatku rolnym podatnikiem podatku rolnego jest właściciel, posiadacz samoistny lub użytkownik wieczysty. Art. 3 ust. 3 ww. ustawy stanowi zatem wyjątek od tej zasady i dlatego powinien być interpretowany ściśle. Jeśli więc nie zostaną spełnione wszystkie warunki z art. 28 ust. 4 pkt 1 ustawy o ubezpieczeniu społecznym, bo np. umowa dzierżawy zostanie zawarta pomiędzy właścicielem gospodarstwa rolnego a jego zstępnym, to mimo, że gospodarstwo będzie w posiadaniu dzierżawcy (zstępnego) i przez niego użytkowane podatnikiem podatku rolnego nadal będzie właściciel gospodarstwa.

W wyrokach WSA w Warszawie z dnia 10 września 2009 r.: sygn. akt III SA/Wa 562/09 oraz sygn. akt III SA/Wa 564/09 uznano, że nie tylko umowa dzierżawy, zgodna z treścią art. 28 ust. 4 pkt 1 lit. a-d ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników, skutkuje przeniesieniem

obowiązku podatkowego w podatku rolnym na dzierżawcę. Powyższą tezę oparto wyłącznie na analizie uprawnień świadczeniobiorcy do uzyskania emerytury lub renty rolniczej.

Niezależnie od uzasadnienia wskazanego w ww. wyrokach należy zauważyć, że powołane orzeczenia wydane zostały przez ten sam skład orzekający i dotyczą jednego stanu faktycznego z różnych lat podatkowych. Ich istnienie nie stanowi więc o zmianie dominującej linii orzeczniczej w ww. sprawie. Tym samym Ministerstwo Finansów nie znajduje podstaw do zmiany stanowiska w sprawie art. 3 ust. 3 ustawy o podatku rolnym w związku z ustawą o ubezpieczeniu społecznym rolników.

Powyższe stanowisko nie stanowi interpretacji ani też objaśnień podatkowych w rozumieniu art. 14a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201, z późn. zm.), a jedynie opinię Ministerstwa Finansów w przedmiotowej sprawie i ma charakter kierunkowy.

Justyna Przekopiak
Dyrektor
Departamentu Podatków Sektorowych,
Lokalnych oraz Podatku od Gier
/podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/

