

Zwolnienie od podatku od czynności cywilnoprawnych sprzedaży gospodarstwa rolnego jako forma pomocy *de minimis* w rolnictwie

Wprowadzenie

Ustawą z dnia 25 czerwca 2015 r. o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz niektórych innych ustaw¹ ustawodawca zmienił treść art. 9 pkt 2 Ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych². Nowelizacja ta w miejsce dotychczasowych rozwiązań przewiduje zwolnienie od podatku czynności cywilnoprawnych obejmujących sprzedaż gospodarstwa rolnego i uznaje je za jeden z rodzajów pomocy *de minimis* w rolnictwie. W myśl art. 9 pkt 2 ustawy PCC zwalania się od podatku od czynności cywilnoprawnych „sprzedaż własności gruntów, stanowiących gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów o podatku rolnym, wraz z będącymi ich częścią składową drzewami i innymi roślinami, pod warunkiem że w wyniku dokonania czynności zostanie utworzone lub powiększone gospodarstwo rolne, a powierzchnia gospodarstwa rolnego utworzonego lub powstałego w wyniku powiększenia będzie nie mniejsza niż 11 ha i nie większa niż 300 ha oraz gospodarstwo to będzie prowadzone przez nabywcę przez okres co najmniej 5 lat od dnia nabycia; zwolnienie to stanowi pomoc *de minimis* w rolnictwie, o której mowa w rozporządzeniu Komisji (UE) nr 1408/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107

¹ Tekst jedn. Dz.U. 2015, poz. 1045 ze zm.

² Tekst jedn. Dz.U. 2016, poz. 223, dalej „ustawa PCC”.

i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej³ do pomocy *de minimis* w sektorze rolnym⁴.

Konstrukcja prawna tego przepisu wywołuje wiele wątpliwości. Sądy administracyjne w tej kwestii nie zajęły jeszcze żadnego stanowiska, albowiem pierwsze skargi na indywidualne interpretacje podatkowe jeszcze nie zostały poddane kontroli. W szczególności nie jest jasne, w jaki sposób należy interpretować zdanie drugie zamieszczone po średniku w art. 9 pkt 2 ustawy PCC. Pytanie, czy zawiera ono kolejny warunek udzielenia zwolnienia podatkowego, uzależniony od nieskorzystania z pomocy *de minimis* w rolnictwie, należy rozważać w kontekście rozporządzenia nr 1408/2013, zgodnie z którym pomoc *de minimis* w rolnictwie nie może przekraczać kwoty 15 tys. euro. Kolejną wątpliwość dotyczy tego, czy możliwe jest przyznanie pomocy *de minimis* w sytuacji, gdy wysokość podatku wprawdzie przekraczać będzie kwotę 15 tys. euro, ale sama kwota zwolnienia będzie się mieścić w kwocie określonej rozporządzeniem nr 1408/2013.

Celem tego opracowania jest podjęcie próby odpowiedzi na postawione powyżej pytania.

1. Przesłanki zastosowania zwolnienia – uwagi ogólne

Zwolnienie od podatku od czynności cywilnoprawnej sprzed nowelizacji ustawy PCC przysługiwało z mocy ustawy m.in. wtedy, gdy nabywana nieruchomości, w chwili dokonania czynności, stanowiła gospodarstwo rolne lub utworzyła z nieruchomością nabywcy gospodarstwo rolne albo wchodziła w skład gospodarstwa rolnego będącego własnością nabywcy. Ustawodawca nie uzależniał zwolnienia od konieczności prowadzenia gospodarstwa przez określony czas. Na tle takiego brzmienia przepisu art. 9 pkt 2 ustawy PCC w doktrynie twierdzono, „że dla skuteczności zwolnienia musi wystąpić jedna z poniższych ewentualności: przenoszona nieruchomości musi stanowić (niekoniecznie w całości) gospodarstwo rolne zbywcy; późniejsza zmiana charakteru nieruchomości nie ma znaczenia, bądź przenoszona nieruchomości nie musi być gospodarstwem rolnym lub jego częścią, jednak w połączeniu z nieruchomościami nabywcy (np. wskutek osiągnięcia wymaganych norm obszarowych) możliwe będzie utworzenie gospodarstwa rolnego, bądź

³ Dz.U 2004 Nr 90, poz. 864 ze zm., dalej „TFUE”.

⁴ Dz.Urz. UE L 352 z 24 XII 2013 r., s. 9, dalej „rozporządzenie nr 1408/2013”.

przenoszona nieruchomość niebędąca gospodarstwem rolnym (lub jego częścią) zostanie włączona do gospodarstwa rolnego nabywcy⁵.

Obecna treść przepisu art. 9 pkt 2 ustawy PCC wprowadza zasadnicze zmiany. Zwolnieniem objęto czynności cywilnoprawne polegające na przeniesieniu własności nieruchomości w drodze umowy sprzedaży pod warunkiem, że w rozumieniu przepisów o podatku rolnym, w chwili dokonywania czynności, nabyte grunty stanowią gospodarstwo rolne lub tworzą gospodarstwo rolne, lub wejść w skład gospodarstwa rolnego będącego własnością nabywcy. Wykładnia przytoczonego przepisu w pierwszej kolejności wymaga wyjaśnienia terminu „gospodarstwo rolne”. W myśl art. 2 ust. 1 Ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym⁶ jest nim „obszar gruntów, o których mowa w art. 1, o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy, stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej, w tym spółki, nieposiadającej osobowości prawnej”. Z kolei „opodatkowaniu podatkiem rolnym podlegają grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków wyłącznie jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza”.

W literaturze przyjmuje się, że „odesłanie do definicji gospodarstwa rolnego w ustawie o podatku rolnym ma charakter formalny, który związany jest wyłącznie z powierzchnią gruntów rolnych. Nie ma zatem żadnego znaczenia faktyczne prowadzenie gospodarstwa rolnego. Istotne jest natomiast to, że dla możliwości korzystania z tego zwolnienia dopuszczalne jest zarówno przeniesienie własności gruntów stanowiących gospodarstwo rolne, jak i innej nieruchomości gruntowej, która wejdzie w skład gospodarstwa rolnego będącego własnością nabywcy lub utworzy gospodarstwo rolne, zgodnie z definicją określoną w ustawie o podatku rolnym⁷. Obecnie art. 9 pkt 2 ustawy PCC wyraźnie wskazuje, że zastosowanie zwolnienia przewidzianego w art. 9 pkt 2 ustawy PCC jest uzależnione nie tylko od spełnienia kryterium formalnego, rozumianego jako wypełnienie przewidzianej w art. 2 ust. 1 ustawy o podatku rolnym normy obszarowej gruntów zaewidencjonowanych jako rolne,

⁵ M. Goetel, A. Goetel, *Komentarz do art. 9 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych*, LEX/el., stan prawny na 1 VII 2007 r.

⁶ Tekst jedn. Dz.U. 2016, poz. 617 ze zm.

⁷ Z. Ofiarski, *Komentarz do art. 9 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych*, LEX/el., stan na dzień 1 IX 2009 r.

ale również od przeznaczenia nabytego gruntu na działalność rolniczą⁸, a także jego prowadzenia przez co najmniej 5 lat.

Nowym warunkiem jest także powiązanie omawianego zwolnienia podatkowego z limitem pomocy określonym w rozporządzeniu 1408/2013, któremu poświęcony zostanie kolejny punkt opracowania. Wyprzedzając nieco dalsze rozważania, na marginesie zauważyć warto, że Wojewódzki Sąd Administracyjny (WSA) w Opolu, oceniając przesłanki zwolnienia określonego w art. 9 pkt 2 ustawy PCC w obecnym jego brzmieniu, w wyroku z dnia 5 października 2015 r. w żaden sposób nie odniósł się do zmiany przepisu w części dotyczącej pomocy *de minimis* w rolnictwie⁹. Wobec tego powstaje pytanie, czy zwolnienie z art. 9 pkt 2 ustawy PCC jest przyznawane *ex lege*, niezależnie od wysokości zwolnienia, czy też zwolnienie to jest uzależnione od warunków określonych w rozporządzeniu 1498/2013.

Faktem jest, że nie wszyscy nabywcy gospodarstwa rolnego będą mogli skorzystać ze zwolnienia od PCC. Zwolnienie obejmuje tylko takie sytuacje, w których powierzchnia gospodarstwa rolnego utworzonego lub powstałego w wyniku powiększenia będzie miała określoną powierzchnię oraz gospodarstwo rolne będzie prowadzone przez nabywcę przez okres co najmniej 5 lat od dnia nabycia. Stwierdzenie naruszenia warunków zwolnienia od podatku powinno skutkować zwrotem pomocy *de minimis* w rolnictwie, przy czym przepisy ustawy PCC nie ustanawiają zasad zwrotu podatku.

2. Zwolnienie od PCC jako forma pomocy publicznej

Konstrukcja przepisu art. 9 pkt 2 ustawy PCC wywołuje wątpliwości ze względu na to, że w pierwszej jego części ustawodawca ustanawia warunki zwolnienia od podatku PCC, a następnie po średniku rozstrzyga, „że zwolnienie to stanowi pomoc *de minimis* w rolnictwie, o której mowa w rozporządzeniu Komisji (UE) nr 1408/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 TFUE do pomocy *de minimis* w sektorze rolnym (Dz.Urz. UE.L.2013.352.9)”, nie określając zasad oraz trybu udzielania tego instrumentu pomocy publicznej. Średnik,

⁸ Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z 17 X 2013 r., sygn. II FSK 2825/11., <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query> (dostęp: 2 X 2016).

⁹ Wyrok WSA w Opolu z 5 X 2015 r., sygn. I SA/Op 326/16, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query> (dostęp: 2 X 2016).

zgodnie z regułami języka polskiego, jest zamiennikiem kropki, znakiem oddzielającym i rozdziela tylko równorzędne zdania. Nieraz nazywa się go wewnętrzną kropką, która służy rozdzieleniu poszczególnych członów informacji¹⁰. Zasady użycia średnika nie są ściśle określone, gdyż zwykle stawia się go pomiędzy zdaniami albo członami zdań równorzędnymi składniowo. Średnika używa się zazwyczaj pomiędzy dość samodzielnymi członami w rozbudowanych wypowiedzeniach złożonych, a wypowiedzenia te mają zazwyczaj charakter dwudzielny¹¹. W analizowanym przypadku użyte przez ustawodawcę po średniku zdanie w zasadzie może (powinno) być nową jednostką redakcyjną tekstu, stanowi bowiem samodzielną całość. Niezależnie jednak od oceny, czy jest to jedno zdanie złożone czy też dwa zdania, człony tego wypowiedzenia wydają się współrzędne, jednakowo ważne pod względem znaczeniowym, o dużym stopniu niezależności składniowej¹². Nie po raz pierwszy ustawodawca pokazuje przejaw „interpunkcyjnej nonszalancji”¹³ oraz braku poszanowania zasad techniki prawodawczej określonej w Rozporządzeniu Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”¹⁴. Nie oznacza to jednak aprobaty dla korygowania błędów ustawodawcy przez organy stosujące prawo oraz sądy, którego nie da się pogodzić z zasadami wykładni prawa.

Warto zauważyć, że ustawodawca, wprowadzając nowelizacją zmiany w art. 9 pkt 2 ustawy PCC, miał na „celu zapobieżenie rozdrobnieniu gospodarstw rolnych dla jak najefektywniejszego wykorzystania istniejących w Polsce terenów rolniczych, zaś jego adresatami miały być osoby tworzące lub powiększające gospodarstwa rolne”¹⁵. Nie chodziło także o nowelizację podstaw prawnych stosowania pomocy *de minimis* w rolnictwie, polegających na stosowaniu określonego instrumentu pomocy w związku z uchwaleniem przez Komisję nowego rozporządzenia nr 1408/2013, ani określenie zasad jej przyznawania na gruncie ustawy PCC. Projektodawca proponował wręcz, by w ustawie z 2015 r. zrezygnować ze zwolnienia określonego w art. 9 pkt 2 ustawy PCC ze

¹⁰ A. Dzigański, *Nowy słownik interpunkcyjny*, KWN Sp. j., Kraków 2009, s. 28–29.

¹¹ *Wielki słownik poprawnej polszczyzny PWN*, pod red. A. Markowskiego, Warszawa 2004, s. 1584.

¹² *Ibidem*, s. 1695.

¹³ Postanowienie Sądu Najwyższego z 30 VI 2008 r., sygn. I KZP 9/08, Orzecznictwo Sądu Najwyższego – Izba Karna i Wojskowa 2008, Nr 8, poz. 59.

¹⁴ Tekst jedn. Dz.U. 2016, poz. 283.

¹⁵ Uzasadnienie projektu ustawy, druk sejmowy nr 2656/VII kadencja.

względu na negatywne skutki finansowe dla budżetów gmin oraz fakt, że zwolnienie nie jest wykorzystywane zgodnie z jego celem, zasadne jest zatem jego wyeliminowanie z ustawy podatkowej. Ostatecznie przyjęte rozwiązanie, którego nie poddawano pod dyskusję, skłania do wniosku, że wprowadzenie do art. 9 pkt 2 ustawy PCC uznania zwolnienia od podatku za pomoc *de minimis* w rolnictwie nie było dokonane w sposób przemyślany i konsekwentny.

Warto w tym miejscu postawić pytanie, czy zdanie wyrażone po średniku ustanawia kolejny warunek prawny. Czy jest to raczej zastrzeżenie, które uzależnia powstanie lub ustanie skutków tej czynności od zdarzenia przyszłego i niepewnego, czy może stwierdzenie, że zwolnienie przewidziane w art. 9 pkt 2 ustawy PCC jest pomocą *de minimis* w rolnictwie?

Istotne dla odpowiedzi jest przybliżenie pojęcia „pomoc *de minimis* w rolnictwie”. W myśl art. 2 pkt 10a Ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej¹⁶ przez pomoc *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie należy rozumieć pomoc spełniającą przesłanki określone w przepisach prawa Unii Europejskiej dotyczących odpowiednio pomocy *de minimis* w rolnictwie lub pomocy *de minimis* w rybołówstwie. Rolnictwem w rozumieniu tej ustawy jest działalność związana z produkcją, przetwarzaniem i obrotem produktami rolnymi, o których mowa w przepisach Unii Europejskiej dotyczących pomocy państwa dla małych i średnich przedsiębiorstw prowadzących działalność związaną z produkcją, przetwarzaniem i obrotem produktami rolnymi. Zauważyć należy, że ustawodawca odróżnia pomoc *de minimis* w rolnictwie od pomocy *de minimis*, przez którą rozumie pomoc inną niż pomoc *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie, pomoc spełniającą przesłanki określone we właściwych przepisach prawa Unii Europejskiej dotyczących pomocy *de minimis* innej niż pomoc *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie.

Pomoc *de minimis* w rolnictwie jest pomocą publiczną przyznaną w określonym sektorze gospodarki, tj. w rolnictwie¹⁷. Pomimo braku definicji legalnej pomocy publicznej w orzecznictwie i w doktrynie ustalono jej cechy szczególne. Podstawę tych rozważań stanowi obecnie

¹⁶ Tekst jedn. Dz.U. 2016, poz. 1808, dalej „ustawa o pomocy publicznej”.

¹⁷ Szerzej: A. Suchoń, *Nowe zasady pomocy de minimis w rolnictwie – aspekty prawne i ekonomiczne*, „Zeszyty Naukowe Szkoły Głównej Gospodarstwa Wiejskiego” 2014, nr 107, s. 19 i n.; eadem, *Wybrane zagadnienia prawne pomocy de minimis w rolnictwie*, „Przegląd Prawa Rolnego” 2011, nr 1, s. 173 i n.

art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu UE, na gruncie którego za pomoc publiczną uznaje się pomoc spełniającą równocześnie następujące przesłanki: jest przyznawana przez państwo lub pochodzi ze środków publicznych, udzielana jest na korzystniejszych zasadach niż oferowane na rynku, ma charakter selektywny, tj. uprzywilejowuje pewne przedsiębiorstwa albo sektory gospodarki, grozi zakłóceniem lub zakłóca konkurencję oraz wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi¹⁸.

Należy się zgodzić ze stanowiskiem, że żaden akt unijny ani krajowy nie zawiera zamkniętego katalogu pomocy *de minimis*¹⁹ i określa różne procedury jej przyznawania. Podstawowym aktem zawierającym rozwiązania proceduralne jest z pewnością ustawa o pomocy publicznej. Nie rozwiązuje ona jednak większości kwestii związanych z udzielaniem pomocy, które regulowane są w licznych aktach prawnych, często w sposób bardzo zróżnicowany.

Podstawowe znaczenie ma z pewnością rozporządzenie Komisji UE Nr 1408/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy *de minimis* w sektorze rolnym, które weszło w życie z dniem 1 stycznia 2014 r.²⁰ Rozwiązania przyjęte w rozporządzeniu nr 1408/2013 z pewnością stanowią wynik przemyśleń związanych ze stosowaniem uchylonego rozporządzenia nr 1535/2007. Otóż w preambule rozporządzenia nr 1408/2013 postanowiono, że za pomoc *de minimis* uznaje się pomoc przyznaną jednemu przedsiębiorstwu w danym okresie, która nie przekracza pewnej określonej kwoty, nie spełnia wszystkich kryteriów określonych w art. 107 ust. 1 TFUE i w związku z tym nie podlega procedurze zgłoszenia. Z doświadczeń Komisji wynikało też, „że maksymalną kwotę pomocy dla jednego przedsiębiorstwa na okres trzech lat należy podnieść do 15 tys. EURO, a górny limit krajowy – do 1% rocznej produkcji. Nowy pułap pomocy zapewnia w dalszym ciągu, że każdy środek wchodzący w zakres niniejszego rozporządzenia można uznać za niewywierający wpływu na wymianę handlową pomiędzy państwami członkowskimi, niezakłócający konkurencji ani niegrozący jej zakłóceniem”.

¹⁸ K. Strzyczkowski, *Publiczne prawo gospodarcze*, Warszawa 2009, s. 449 i n.

¹⁹ A. Suchoń, op. cit., s. 19.

²⁰ Z tym dniem przestało obowiązywać rozporządzenie Komisji (WE) nr 1535/2007 z dnia 20 XII 2007 r. w sprawie zastosowania art. 87 i 88 Traktatu WE w odniesieniu do pomocy *de minimis* w sektorze produkcji rolnej (Dz.Urz. UE L 337 z 21 XII 2007 r.).

Rozporządzenie nr 1408/2013 stosuje się do pomocy przyznawanej przedsiębiorstwom prowadzącym działalność w zakresie podstawowej produkcji produktów rolnych, z wyjątkiem:

a) pomocy, której kwotę ustalono na podstawie ceny lub ilości produktów wprowadzonych na rynek;

b) pomocy przyznawanej na działalność związaną z wywozem do państw trzecich lub państw członkowskich, tzn. pomocy bezpośrednio związanej z ilością wywożonych produktów, tworzeniem i prowadzeniem sieci dystrybucyjnej lub innymi wydatkami bieżącymi związanymi z prowadzeniem działalności wywozowej;

c) pomocy uwarunkowanej pierwszeństwem korzystania z towarów krajowych w stosunku do towarów sprowadzanych z zagranicy.

Istotne znaczenie dla rozważań prowadzonych w opracowaniu ma treść art. 3 ust. 2 rozporządzenia nr 1408/2013, który stanowi, że „całkowita kwota pomocy *de minimis* przyznanej przez państwo członkowskie jednemu przedsiębiorstwu nie może przekroczyć 15 tys. euro w okresie trzech lat podatkowych”. Z ust. 3 tegoż artykułu wynika natomiast, że „łączna kwota pomocy *de minimis* przyznanej w okresie trzech lat podatkowych przez państwo członkowskie przedsiębiorstwom prowadzącym działalność w zakresie podstawowej produkcji produktów rolnych nie może przekroczyć górnego limitu krajowego określonego w załączniku”. Tym samym pułap określony w ust. 2 oraz górny limit krajowy, o którym mowa w ust. 3, stosuje się bez względu na formę i cel pomocy *de minimis*, a także bez względu na to, czy pomoc przyznana przez państwo członkowskie jest w całości lub częściowo finansowana z zasobów Unii.

W rozporządzeniu nr 1408/2013 Komisja UE określiła też warunki kumulacji pomocy, zgodnie z którymi, „[j]eżeli przedsiębiorstwo prowadzi działalność w zakresie podstawowej produkcji produktów rolnych, a także działalność w jednym lub większej liczbie sektorów lub w innych obszarach działalności wchodzących w zakres stosowania rozporządzenia (UE) nr 1407/2013²¹, pomoc *de minimis* przyznaną na działalność w sektorze produkcji rolnej zgodnie z niniejszym rozporządzeniem można łączyć z pomocą *de minimis* przyznaną na działalność w sektorach lub obszarach działalności wchodzących w zakres stosowania rozporządzenia (UE) nr 1407/2013 do odpowiedniego pułapu określonego w art. 3 ust. 2 tego rozporządzenia, pod warunkiem że dane państwo

²¹ Rozporządzenie Komisji UE Nr 1407/2013 z dnia 18 XII 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy *de minimis* (Dz.Urz. UE L 352/1 z 24 XII 2013 r.).

członkowskie zapewni za pomocą odpowiednich środków, takich jak rozdzielanie działalności lub wyodrębnienie kosztów, by działalność w zakresie podstawowej produkcji produktów rolnych nie odnosiła korzyści z pomocy *de minimis* przyznanej zgodnie z rozporządzeniem (UE) nr 1407/2013”.

3. Procedury przyznawania pomocy *de minimis* w rolnictwie na podstawie ustawy PCC

Zwolnienie przewidziane w art. 9 pkt 2 ustawy PCC jest jedynym rodzajem pomocy publicznej określonej w tej ustawie. Do roku 2006 r. ustawa PCC przywydywała udzielanie pomocy publicznej w dwóch przypadkach, tj. (1) w sprawach pomocy na ratowanie i pomocy na restrukturyzację (art. 2 pkt 1 lit. i ustawy PCC) oraz (2) zwolnienia od podatku czynności cywilnoprawnych, których przedmiotem były rzeczy lub prawa majątkowe likwidowanej kopalni w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 28 listopada 2003 r. o restrukturyzacji górnictwa węgla kamiennego w latach 2003–2006²² (art. 9 pkt 14 ustawy PCC). Na mocy ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych²³ uchylono powyższe przepisy. W uzasadnieniu do projektu ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. wyraźnie wskazano, że „przewidziana w tych przepisach pomoc publiczna stanowi pomoc automatyczną oraz że kontrola prawidłowości wykorzystania przez przedsiębiorców pomocy udzielanej na podstawie przedmiotowej ustawy jest praktycznie niemożliwa, albowiem beneficjenci pomocy nie mają obowiązku złożenia deklaracji podatkowej na okoliczność dokonania czynności cywilnoprawnych skutkujących uzyskaniem pomocy publicznej”²⁴.

Dla porównania wskazać warto, że nieobowiązujący już art. 9 pkt 10g ustawy PCC stanowił, że zwolnienie od podatku od czynności cywilnoprawnej będzie przysługiwało w zakresie umów pożyczki na rozpoczęcie lub prowadzenie działalności gospodarczej, ale pod warunkiem udokumentowania, że pieniądze będące przedmiotem pożyczki zostaną przeznaczone na pokrycie wydatków poniesionych na rozpoczęcie lub prowadzenie działalności gospodarczej w ciągu 12 miesięcy od

²² Dz.U. Nr 210, poz. 2037 ze zm.

²³ Dz.U. 2006 Nr 222, poz. 1629.

²⁴ Druk sejmowy 736/V kadencja.

dnia zawarcia umowy albo wykorzystania w tym okresie rzeczy oznaczonych co do gatunku, stanowiących przedmiot pożyczki. Sposób udokumentowania określało Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 21 kwietnia 2004 r. w sprawie szczegółowych warunków udzielania pomocy w zakresie niektórych ulg i zwolnień podatkowych w ramach pomocy *de minimis*²⁵.

Z przepisu art. 9 ust. 2 zd. 2 ustawy PCC w obecnym brzmieniu wynika, że „zwolnienie zastosowane w art. 9 pkt 2 ustawy PCC stanowi pomoc *de minimis* w rolnictwie, o której mowa w rozporządzeniu Komisji (UE) nr 1408/2013”. Na podstawie bardzo lakonicznego przepisu organ dokonujący interpretacji podatkowej uznał, że warunkiem skorzystania z tego zwolnienia jest przysługiwanie kupującemu niewykorzystanego limitu pomocy *de minimis* w rolnictwie. Przy czym warunek ten nie zostanie zachowany w przypadku, gdy obliczony podatek nie będzie mieścił się w limicie pomocy *de minimis* w rolnictwie przysługującym kupującemu. Jeżeli kwota podatku przekroczy niewykorzystany limit tej pomocy, wówczas cała sprzedaż nie korzysta ze zwolnienia. Błędem jest wówczas niepobranie podatku tylko w kwocie przewyższającej kwotę niewykorzystanej pomocy²⁶.

Warto zwrócić uwagę, że organy podatkowe, dokonując interpretacji, nie czynią rozróżnienia pomiędzy ulgą a zwolnieniem podatkowym, przyjmując, iż „należy zwrócić uwagę, że preferencje w postaci zwolnienia w art. 9 pkt 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych stanowią pomoc publiczną w rolnictwie. Kwotą pomocy przyznanej jest więc kwota ulgi podatkowej”²⁷. Pomimo że przepisy podatkowe nie definiują pojęcia zwolnienia podatkowego ani ulgi, w doktrynie przyjmuje się, że zwolnienie podatkowe to wyłączenie z zakresu podmiotowego danego podatku pewnej kategorii podmiotów (zwolnienie podmiotowe) lub z przedmiotu danego podatku pewnej kategorii sytuacji faktycznych lub prawnych (zwolnienia przedmiotowe). Występują również zwolnienia o charakterze mieszanym: podmiotowo-przedmiotowym. Wskazać należy, że zwolnienie ze swej strony może dotyczyć jedynie podmiotu (podatnika) lub przedmiotu (np. dochodu, obrotu, majątku lub przychodu). Instytucja zwolnienia nie może wystąpić

²⁵ Dz.U. Nr 94, poz. 900.

²⁶ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 27 IV 2016 r., nr IBPB-2-1/4514-103/16/DP, <https://interpretacje-podatkowe.org/pomoc-de-minimis/ibpb-2-1-4514-103-16-dp> (dostęp: 5 IX 2016).

²⁷ Ibidem.

w innych elementach konstrukcji podatku niż podmiot lub przedmiot podatku. Ulgi podatkowe sprowadzają się do zmniejszenia: podstawy opodatkowania, stawki podatkowej, kwoty podatku. „Ulgi podatkowe nie dotyczą zatem bezpośrednio podmiotu lub przedmiotu podatku (co charakteryzuje zwolnienia), ale innych elementów konstrukcji podatku, tj.: podstawy opodatkowania, stawek podatkowych i kwoty podatku. Przybierają one postać odliczeń od podstawy opodatkowania, obniżek stawek podatkowych lub odliczeń od kwoty podatku”²⁸.

Nie jest zatem jasne, czy na gruncie analizowanego przepisu mamy do czynienia ze zwolnieniem podatkowym do kwoty 15 tys. euro czy z ulgą podatkową. Z wydawanych interpretacji zdaje się też wynikać, że organ podatkowy nie dostrzega zmiany treści nowego rozporządzenia nr 1408/2013 w porównaniu z regulacją już nieobowiązującą. Otóż rozporządzenie nr 1408/2013 nie zawiera stwierdzenia (jak miało to miejsce w rozporządzeniu nr 1535/2007), że jeżeli łączna kwota pomocy przekracza ustalony pułap, to nie może ona być objęta przepisami tego rozporządzenia, nawet w odniesieniu do części pomocy nieprzekraczającej tego pułapu. Należy się zgodzić z twierdzeniem, iż stwierdzenie preambuły, że przepisy Rozporządzenia powstały na bazie doświadczenia zdobytego podczas stosowania rozporządzenia (WE) nr 1535/2007, przesądza o tym, iż niezastosowanie rozporządzenia nr 1408/2013 nawet w odniesieniu do części pomocy nieprzekraczającej 15 tys. euro byłoby działaniem niecelowym i niezamierzonym przez Komisję²⁹.

Z interpretacji indywidualnych wynika, że notariusz jako płatnik nie jest zobowiązany i uprawniony do kwestionowania deklarowanych przez podatników okoliczności dokonywanych czynności. Jest natomiast obowiązany do pobrania od podatnika (strony sporządzanej umowy) stosownego oświadczenia o spełnianiu bądź też niespełnianiu warunków określonych w konkretnym zwolnieniu przedmiotowym. Tym samym zakres obowiązków notariusza jako płatnika podatku w omawianej sprawie jest uzależniony od okoliczności przedstawionych mu przez podatników. Organ wskazał też, że organem podatkowym właściwym

²⁸ W. Nykiel, *Zwolnienia i ulgi podatkowe a konstrukcja podatku (wybrane zagadnienia)*, w: *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998, s. 173 i n.

²⁹ M. Siwiński, *Zwolnienie z PCC sprzedaży gospodarstwa rolnego – praktyka i odpowiedzialność notariuszy*, <http://ksiegowosc.infor.pl/podatki/podatki-osobiste/pcc/749045,2,Zwolnienie-z-PCC-sprzedazy-gospodarstwa-rolnego-praktyka-i-odpowiedzialnosc-notariuszy.html> (dostęp: 5 I 2017).

rzeczowo w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych jest naczelnik urzędu skarbowego i to on jest właściwy do zweryfikowania podstaw do udzielenia ulgi i wystawienia stosownego zaświadczenia, w tym dotyczącego pomocy *de minimis*³⁰. W praktyce wymaga się przedłożenia przez stronę zaświadczenia o kwocie wykorzystanej pomocy *de minimis* w rolnictwie albo zaświadczenia o niekorzystaniu z pomocy *de minimis* w rolnictwie³¹.

4. Procedury przyznawania pomocy *de minimis* w rolnictwie na podstawie wybranych ustaw

Przepisy prawa krajowego określają różne zasady udzielania pomocy *de minimis* w rolnictwie oraz różne zasady zwrotu tej pomocy. Na potrzeby artykułu zostaną przywołane tylko niektóre, wskazujące na odmienności w ich regulowaniu dotyczące zarówno zwolnień, jak i ulg podatkowych.

Zwolnienie od podatku rolnego przewidziane zostało w art. 12 ust. 1 i 2 ustawy o podatku rolnym. W myśl art. 12 ust. 12 pkt 1) zwolnienia określone w ust. 1 pkt 4–6 i ust. 6 stanowią pomoc *de minimis* w rolnictwie, o której mowa w rozporządzeniu Komisji (UE) nr 1408/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy *de minimis* w sektorze rolnym. Zwolnienie to obejmuje: grunty przeznaczone na utworzenie nowego gospodarstwa rolnego lub powiększenie już istniejącego do powierzchni nieprzekraczającej 100 ha: a) będące przedmiotem prawa własności lub prawa użytkowania wieczystego, nabyte w drodze umowy sprzedaży, b) będące przedmiotem umowy o oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste, c) wchodzące w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa, objęte w trwałe zagospodarowanie; grunty gospodarstw rolnych powstałe z zagospodarowania nieużytków – na okres 5 lat, licząc od roku następnego po zakończeniu zagospodarowania; grunty gospodarstw rolnych otrzymane w drodze wymiany lub scalenia – na 1 rok następujący po roku, w którym dokonano wymiany

³⁰ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 27 IV 2016 r., nr IBPB-2-1/4514-103/16/DP oraz interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 27 VI 2016 r., nr IBPB-2-1/4514-213/16/PM, LEX nr 315854.

³¹ Pomoc *de minimis* w rolnictwie (forum), <http://www.skarbowcy.pl/blaster/forum/viewtopic.php?f=15&t=3706> (dostęp: 5 IX 2016).

lub scalenia gruntów; grunty gospodarstw rolnych, na których zaprzestano produkcji rolnej, z tym że zwolnienie może dotyczyć nie więcej niż 20% powierzchni użytków rolnych gospodarstwa rolnego, lecz nie więcej niż 10 ha – na okres nie dłuższy niż 3 lata, w stosunku do tych samych gruntów; użytki ekologiczne; grunty zajęte przez zbiorniki wody służące do zaopatrzenia ludności w wodę; grunty pod wałami przeciwpowodziowymi i grunty położone w międzywałach; oraz ulgi stosowane po okresie zwolnienia polegające na obniżeniu podatku w pierwszym roku o 75% i w drugim roku o 50%.

Zwolnienie, o którym mowa powyżej, w doktrynie uznaje się za zwolnienie ustawowe, a więc takie, co do którego nie rozstrzyga organ podatkowy gminy³². W judykaturze na gruncie poprzedniego brzmienia art. 12 ustawy o podatku rolnym twierdzono, że przepis stanowiący, iż „zwolnienie od podatku rolnego, o którym mowa w ust. 2 pkt 5a, stanowi pomoc *de minimis*, o której mowa w rozporządzeniu Komisji (WE) nr 1998/2006 z dnia 15 grudnia 2006 r. w sprawie zastosowania art. 87 i 88 Traktatu do pomocy *de minimis* (Dz.Urz. UE L 379 z 28.12.2006)”, nie upoważnia organów administracyjnych ani do zwalniania, ani do odmawiania zwolnienia od podatku rolnego. Przesądza natomiast, które grunty zwolnione są od podatku rolnego. Skoro więc zwolnienie następuje z mocy prawa, żaden organ administracyjny nie ma podstawy prawnej do orzekania w tym zakresie³³. Pogląd ten w dalszym ciągu zachowuje aktualność, albowiem obowiązująca dzisiaj regulacja nie wprowadza w tej mierze istotnych zmian.

Przyznać jednak należy, że ustawa o podatku rolnym jednocześnie wprost stwierdza, iż przywołane zwolnienie i ulga stanowią pomoc *de minimis* w rolnictwie, o której mowa w rozporządzeniu Komisji Europejskiej w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy *de minimis* w sektorze rolnym. Oznacza to, że wpływ na wysokość zwolnienia i ulgi w podatku rolnym, przysługujących podatnikowi z mocy prawa krajowego, mają przepisy unijne dotyczące pomocy publicznej. Jak słusznie zauważono w doktrynie, rozporządzenie Komisji przewiduje inne kryteria przyznawania pomocy niż ustawa o podatku rolnym. Zgodnie bowiem z rozporządzeniem Komisji całkowita kwota pomocy *de minimis* przyznanej przez państwo członkowskie jednemu przedsiębiorstwu nie może przekroczyć 15 tys.

³² P. Borszowski, K. Stelmaszyk, *Komentarz do art. 12 ustawy o podatku rolnym*, LEX/el.

³³ Wyrok NSA z dnia 14 XII 1994 r., sygn. III SA 799/94, OSS 1995, nr 2, poz. 53.

euro w okresie trzech lat podatkowych³⁴. Natomiast organy podatkowe uznają, że nie jest dopuszczalne udzielenie zwolnienia, które przekracza kwotę 15 tys. euro, a także zwolnienia na okres krótszy aniżeli 5 lat. Nie ma przy tym znaczenia, że podatnik spełnił wszystkie przesłanki wynikające z ustawy o podatku rolnym uprawniające go do uzyskania zwolnienia i ulgi.

W literaturze podkreśla się, że „zwolnienie i ulga przysługują podatnikowi z mocy ustawy o podatku rolnym (ustawa określa przesłanki, których spełnienie jest konieczne do zastosowania preferencji podatkowych), ale konkretyzacja tego uprawnienia w formie decyzji podatkowej dokonuje się na wniosek podatnika”³⁵. Niektórzy twierdzą, że tylko zastosowanie ulgi wymaga złożenia wniosku³⁶. Ze względu jednak na kwestie dotyczące przejrzystości udzielania pomocy *de minimis* w rolnictwie i obowiązek jej monitorowania uzasadnione jest składanie wniosku w obu sytuacjach opisanych powyżej. W zupełności należy się zgodzić z twierdzeniem, że możliwe jest zastosowanie zarówno zwolnienia, jak i ulgi nawet w sytuacji, kiedy wartość zwolnienia nie będzie przekraczała limitu pomocy publicznej wynikającego z rozporządzenia nr 1408/2013³⁷. Możliwe wydaje się także skorzystanie ze zwolnienia do wysokości niewykorzystanego limitu pomocy. Przyjęcie innego rozwiązania ograniczałoby w sposób nieznajdujący uzasadnienia uprawnienia wynikające z mocy ustawy o podatku rolnym.

Inne zasady przyznawania pomocy *de minimis* w rolnictwie określa Ustawa z dnia 19 października 1991 r. o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa³⁸. W art. 30 ust. 4a ustawodawca postanowił, że „obniżenie ceny sprzedaży nieruchomości wpisanej do rejestru zabytków stanowi pomoc *de minimis*, o której mowa w rozporządzeniu Komisji (WE) nr 1998/2006 z dnia 15 grudnia 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu do pomocy *de minimis* (Dz. Urz. UE L 379 z 28.12.2006, str. 5, z późn. zm.)”. Cenę sprzedaży nieruchomości wpisanej do rejestru zabytków obniża się nie więcej niż o 50%, jeżeli nabywca zobowiąże się do dokonania na tej nieruchomości, w terminie określonym w umowie sprzedaży, nie dłuższym jednak niż 5 lat od dnia

³⁴ I. Ożóg, M. Zborowski, *Pomoc publiczna, czyli jak pozbawić podatnika ulgi*, „Rzeczpospolita” 21 VII 2016.

³⁵ Ibidem.

³⁶ L. Etel, *Komentarz do art. 12 ustawy o podatku rolnym*, LEX/el., stan na dzień 1 I 2013 r.

³⁷ I. Ożóg, M. Zborowski, op. cit.

³⁸ Tekst jedn. Dz.U. 2016, poz. 1491.

jej zawarcia, nakładów w wysokości co najmniej uzyskanego obniżenia ceny sprzedaży tej nieruchomości. Z kolei jeżeli nabywca nieruchomości wpisanej do rejestru zabytków nie dokona na tej nieruchomości nakładów w wysokości co najmniej uzyskanego obniżenia ceny jej sprzedaży, jest on obowiązany w terminie 30 dni od dnia upływu tego terminu zapłacić na rzecz Agencji określoną w umowie kwotę, o którą została obniżona cena sprzedaży tej nieruchomości.

W praktyce Agencja w „ogłoszeniu przetargowym oprócz ceny wywoławczej podaje wartość zabytku oraz procent ceny, od której może zostać udzielona obniżka wynosząca 50% wartości zabytku. Po skutecznym przetargu kandydat na nabywcę powinien złożyć wniosek o udzielenie obniżki ceny z tytułu wpisu do rejestru zabytku, oświadczając, że w ciągu 5 lat od nabycia nieruchomości przeznaczy na zabytek środki finansowe w wysokości co najmniej uzyskanej obniżki ceny, a prace przy zabytku będzie prowadził w porozumieniu z Wojewódzkim Konserwatorem Zabytków”³⁹.

Szczegółowe tryby udzielania pomocy *de minimis* w rolnictwie określa też Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 27 stycznia 2015 r. w sprawie szczegółowego zakresu i sposobów realizacji niektórych zadań Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa⁴⁰, wskazując m.in., że w przypadku dopłat do oprocentowania kredytów bankowych pomoc udzielana wyłącznie na zakup użytków rolnych ma charakter pomocy *de minimis* w rolnictwie i jest udzielana zgodnie z przepisami rozporządzenia Komisji (UE) nr 1408/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy *de minimis* w sektorze rolnym oraz przepisami o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej. Warunkiem udzielenia tej pomocy jest dołączenie przez wnioskodawcę do wniosku o udzielenie kredytu bankowego planu inwestycji. Natomiast w przypadku pomocy finansowej na realizację innych zadań wynikających z polityki państwa w zakresie rolnictwa i rozwoju wsi, polegającej na dofinansowaniu kosztów zbioru, transportu i unieszkodliwiania materiałów szczególnego ryzyka, pomoc ta ma charakter pomocy *de minimis* w rolnictwie i jest udzielana do wysokości równowartości 15 tys. euro zgodnie z rozporządzeniem nr 1408/2013 oraz przepisami o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej.

³⁹ *Obniżenie ceny sprzedaży*, <http://wroclaw.anr.gov.pl/ot/zabytki/156-obnizenie-ceny> (dostęp: 5 IX 2016).

⁴⁰ Dz.U. 2015, poz. 187 ze zm.

Z kolei Rozporządzenie Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 12 października 2016 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej Agencji Nieruchomości Rolnych oraz gospodarki finansowej Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa⁴¹ określa m.in. (w § 7 ust. 3, 5 i 6), że udzielanie pożyczek, poręczeń lub gwarancji kredytowych mających na celu: wspieranie działań związanych z racjonalnym zagospodarowaniem mienia Zasobu; ochronę obiektów zabytkowych Zasobu; rozwój podmiotów gospodarujących z wykorzystaniem mienia ma charakter pomocy *de minimis* i jest udzielane zgodnie z przepisami rozporządzenia Komisji (UE) nr 1407/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy *de minimis* lub rozporządzenia Komisji (UE) nr 1408/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy *de minimis* w sektorze rolnym, jeżeli podmiot ubiegający się o przyznanie pomocy, wraz z wnioskiem o jej udzielenie, przedstawi: (1) oświadczenia albo zaświadczenia dotyczące pomocy *de minimis* lub pomocy *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie, o których mowa w art. 37 ust. 1 pkt 1 oraz ust. 2 pkt 1 i 2 ustawy o postępowaniu w sprawie pomocy publicznej oraz (2) informacje określone w Rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 29 marca 2010 r. w sprawie zakresu informacji przedstawianych przez podmiot ubiegający się o pomoc inną niż pomoc *de minimis* lub pomoc *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie⁴² albo w Rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 11 czerwca 2010 r. w sprawie informacji składanych przez podmioty ubiegające się o pomoc *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie⁴³.

W kontekście powyższego oraz treści art. 9 pkt 2 ustawy PCC nie może ująć uwadze, że zasady pomocy publicznej *de minimis* dla sektora rolnego zostały określone nie tylko w rozporządzeniu nr 1408/2013, ale także w rozporządzeniu Komisji (UE) nr 1407/2013 w odniesieniu do przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą niezwiązaną z podstawową produkcją rolną. Chodzi tu (1) o przetwarzanie produktów rolnych oznaczające czynności wykonywane na produkcie rolnym, w wyniku których powstaje produkt będący również produktem rolnym, z wyjątkiem czynności wykonywanych w gospodarstwach, niezbędnych do przygotowania produktów zwierzęcych lub roślinnych do pierwszej

⁴¹ Tekst jedn. Dz.U. 2016, poz. 1751.

⁴² Dz.U. 2010 Nr 53, poz. 312 ze zm.

⁴³ Dz.U. Nr 121, poz. 810.

sprzedaży, oraz (2) o wprowadzanie do obrotu produktów rolnych, tj. posiadanie lub wystawianie produktu w celu sprzedaży, oferowanie go na sprzedaż, dostawę lub każdy inny sposób wprowadzania produktu na rynek, z wyjątkiem jego pierwszej sprzedaży przez producenta podstawowego na rzecz podmiotów zajmujących się odsprzedażą lub przetwórstwem i czynności przygotowujących produkt do pierwszej sprzedaży; sprzedaż produktu przez producenta podstawowego konsumentowi końcowemu uznaje się za wprowadzanie do obrotu, jeśli następuje w odpowiednio wydzielonym do tego celu miejscu. W takim przypadku możliwe jest stosowanie przepisów dotyczących kumulacji pomocy *de minimis* w rolnictwie i brania ich pod uwagę na gruncie ustawy o PCC.

Podsumowanie

Nie ulega wątpliwości, że przepis art. 9 pkt 2 ustawy PCC nie jest precyzyjny. Uznaje zwolnienie od podatku od czynności cywilnoprawnej za pomoc *de minimis* w rolnictwie, nie określając trybu przyznawania tego rodzaju pomocy. Dlatego możliwe jest stwierdzenie, że pomoc ta przysługuje, podobnie jak zwolnienie od podatku rolnego, z mocy ustawy, przy czym zwolnienie to nie powinno przekroczyć limitów określonych w rozporządzeniu nr 1408/2013, tj. 15 tys. euro w okresie trzech lat podatkowych, a w przypadku kumulacji pomocy kwoty 20 tys. euro w okresie trzech lat podatkowych. Pamiętać także należy, że pomoc udzielona przez państwo przedsiębiorstwom prowadzącym działalność w zakresie podstawowej produkcji rolniczej nie może przekroczyć 225,7 mln euro w ciągu trzech lat podatkowych. Dotyczy to zarówno zwolnienia przewidzianego w ustawie o podatku rolnym, jak i zwolnienia od podatku od czynności cywilnoprawnych dla rolnika kupującego grunt rolny na powiększenie swojego gospodarstwa – oba przypadki zwolnienia stanowią pomoc *de minimis* w rolnictwie⁴⁴. Przekroczenie ogólnej kwoty pomocy dla danego kraju wyłącza możliwość skorzystania ze zwolnienia. Dopuszczalne w świetle ustawy PCC wydaje się zastosowanie zwolnienia, które mieścić się będzie w kwocie limitu (15 tys. euro), ale również takiego, które będzie przekraczać tę kwotę,

⁴⁴ Na podstawie informacji udzielonej w Ministerstwie Finansów A. Galus, *Nie rezygnuj z ulgi w podatku rolnym*, 11 lipca 2016 r., <https://www.topagrar.pl/articles/prow-2014-2020/nie-rezygnuj-z-ulgi-w-podatku-rolnym/> (dostęp: 5 IX 2016).

pod warunkiem jednak, że udzielona pomoc nie będzie przekraczać 15 tys. euro (tj. zwolnienie do kwoty 15 tys. euro).

Należy też podkreślić, że istnieje potrzeba jasnej i spójnej regulacji prawnej dotyczącej stosowania zwolnień i ulg podatkowych, które zaliczane są do pomocy *de minimis* w rolnictwie. Brak określenia w art. 9 pkt 2 ustawy PCC zasad udzielania tego rodzaju pomocy stanowi istotną lukę, którą może usunąć tylko ustawodawca. Różnorodność instrumentów udzielania pomocy publicznej oraz trybów, w jakich następuje przyzporzenie, wymaga wyraźnej podstawy ustawowej i nie może opierać się na stosowaniu wykładni „uzasadniającej” niedopatrzenie ustawodawcy. Pamiętać też należy, że z dniem 1 stycznia 2016 r. zaczęła obowiązywać zasada, zgodnie z którą niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika (*in dubio pro tributario*). Bezpośrednim adresatem zasady *in dubio pro tributario* jest organ podatkowy rozstrzygający sprawę podatkową i w ramach tego rozstrzygania przyjmujący określone znaczenie przepisów prawa mających zastosowanie w sprawie⁴⁵. Interpretacja organów podatkowych nie może jednak wprowadzać ograniczeń, które nie znajdują uzasadnienia ani w prawie krajowym, ani w prawie unijnym.

EXEMPTION FROM TAX ON THE SALE OF A FARM HOLDING AS A FORM OF A *DE MINIMIS* HELP IN AGRICULTURE

Summary

This paper analyses the regulation of Article 9 point 2 of the Act of 9 September 2000 on the tax civil law transactions (CLT). The said provision applies to the exemption from the sales tax if the object of sale is a farm holding or a property included in a farm holding. The amendments of 2015 to the above mentioned Act added a sentence which provides that “such exemption constitutes a *de minimis* help in agriculture referred to in Regulation EC No 1408/2013 of 18 December 2013 concerning the application of Articles 107 and 108 of the Treaty on the Functioning of the European Union regarding the *de minimis* help in the agricultural sector”. This new wording of Article 9 point 2 of the Act on CLT has entailed many doubts regarding the allowable level of exemption, the principles of its calculation and recovery. Hence the need to analyse the relevant legal provisions of the EC Regulation. In the author’s opinion the Regulation contains no provision stating that if the combined sum of help exceeds the predetermined ceiling it will be exempted from the provision, even if only up to the level not exceeding the ceiling. Under the

⁴⁵ Interpretacja ogólna Ministra Finansów z 29 XII 2015 r., sygn. PK4.8022.44.2015.

current provisions the *de minimis* help in agriculture may not exceed EUR 15 000, also in the event referred to in Article 9 point 2 of the Act on CLT. Due to the lack of consistent legal provisions regarding tax exemptions, the authoress decided to present in the article other instruments available under Polish law, which provide for the *de minimis* help in agriculture.

Keywords: tax exemption – tax – farm holding – *de minimis* help in agriculture – Regulation EC No 1408/2013