

Opodatkowanie sprzedaży nieruchomości rolnych podatkiem dochodowym od osób fizycznych

1. Zagadnienia wstępne

Transakcje sprzedaży gruntów rolnych występują powszechnie w obrocie cywilnoprawnym. Obecnie praktycznie nie ma ograniczeń w obrocie nieruchomościami rolnymi. Jedyne bariery związane ze stosowaniem ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego są raczej iluzoryczne¹, 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 nastawionego na zysk. Powszechną praktyką jest zakup ziemi rolnej z zamiarem przekształcenia jej w grunty przeznaczone pod zabudowę. Pojawia się w związku z tym wiele pytań o zasady opodatkowania obrotu ziemią rolniczą, szczególnie w kontekście zmiany jej przeznaczenia. Problem ten jest przedmiotem niniejszego artykułu. Problematyka przedstawiona zostanie przez szczegółową analizę rozwiązań ustawowych oraz orzecznictwa sądów administracyjnych i wyjaśnień organów skarbowych.

Zgodnie z art. 21. ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych,² wolne od podatku dochodowego są przychody uzyskane z tytułu sprzedaży całości lub części nieruchomości wchodzących w skład gospodarstwa rolnego; zwolnienie nie dotyczy przychodu uzyskanego ze sprzedaży gruntów, które w związku z tą sprzedażą utraciły charakter rolne. Regulacja ta obowiązuje w brzmieniu prawie niezmiennym od 1991 roku. Jedyna zmiana, która miała miejsce od 1 stycznia 2009 r. polegała na wyłączeniu ze zwolnienia sprzedaży gruntów leśnych³. Ponieważ w regulacji przytoczonej powyżej pojawia się odwołanie do pojęcia gospodar-

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).

2 Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tj. Dz.U. z 2000, Nr 14, poz.176 z późn. zm.), zwana dalej u.p.d.f.

3 Art. 21 ust. 1 pkt 28 zmieniony przez art. 1 pkt 11 lit. a) tiret dziesiąte ustawy z dnia 6 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2008, Nr 209, poz. 1316) zmieniającej u.p.d.f. z dniem 1 stycznia 2009 r.

stwa rolnego, zacząć należy rozważania od określenia, co przez to pojęcie należy rozumieć.

2. Pojęcie gospodarstwa rolnego na gruncie ustawy o podatku dochodowym

Zgodnie z art. 2 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ilekroć w ustawie jest mowa o gospodarstwie rolnym, oznacza to gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów ustawy o podatku rolnym. Zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy o podatku rolnym,⁴ za gospodarstwo rolne uważa się obszar gruntów, o których mowa w art. 1 (tj. sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza), 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.

Gospodarstwo rolne, zgodnie z powyższą definicją, to grunty spełniające określone ustawowo kryteria, które łączy osoba właściciela (posiadacza). Nieruchomości rolne, aby traktować je łącznie jako należące do gospodarstwa rolnego, muszą być własnością lub być w posiadaniu jednej osoby fizycznej lub prawnej lub jednostki organizacyjnej, w tym spółki, nieposiadającej osobowości prawnej. Zamiast warunku łączności ekonomicznej – jak w definicji z kodeksu cywilnego – ustawodawca wymaga warunku łączności poprzez osobę właściciela (posiadacza) danego gruntu.

Norma obszarowa jest traktowana w sposób formalny. Decyduje kryterium ilościowe, tj. przekroczenia lub nie 1 hektara użytków rolnych lub 1 hektara przeliczeniowego. W sytuacji, gdy grunt jest użytkowany rolniczo, a nie przekracza 1 ha, nie stanowi on gospodarstwa rolnego⁵. Natomiast grunt przekraczający 1 ha użytków rolnych lub 1 ha przeliczeniowy będzie gospodarstwem rolnym bez względu na sposób wykorzystywania. O włączeniu do gospodarstwa rolnego o objęciu zwolnieniem decyduje powierzchnia ustalona na podstawie ewidencji gruntów⁶.

4 Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2006, Nr 136, poz. 969 z późn. zm.).

5 Por. wyrok NSA z 29 grudnia 1993 r., sygn. akt III S.A. 747/93: grunt o mniejszej powierzchni, niż określona w art. 1 ust. 2 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym podlega podatkowi od nieruchomości, niezależnie od tego, czy jest wykorzystywany rolniczo czy nie, (w:) W. Abramowicz, Podatki, finanse i budżet gminy w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, Warszawa 1994, s. 45.

6 Por. wyrok NSA z dnia 5 grudnia 1994 r. (III SA 634/94): zgodnie z art. 4 ust. 2 ustawy z 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. Nr 52 poz. 268) przy wymiarze podatku rolnego organ wymiarowy dla ustalenia liczby hektarów przeliczeniowych przyjmuje powierzchnie, rodzaj i klasę użytków rolnych wynikających z ewidencji gruntów. Zmiana decyzji o klasyfikacji gruntów, na której oparto decyzję podatkową, stanowi podstawę do wznowienia postępowania w sprawie wymiaru podatku rolnego w trybie art. 145 § 1 p. 8 k.p.a., „Fiskus” 1995, nr 12, s. 22.

Określona powierzchnia gruntów to podstawowy warunek uznania danego zbioru gruntów za gospodarstwo rolne. Elementem łączącym grunty jest podmiot będący w przewidzianym ustawą stosunku do danego gruntu. Grunt musi być własnością lub być w posiadaniu osoby fizycznej, prawnej lub jednostki organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej. Podmiot tworzący gospodarstwo rolne winien być właścicielem bądź posiadaczem gruntu o określonej powierzchni, aby grunt ten mógł być uznany za gospodarstwo rolne. Ustawodawca przewiduje więc dwie formy prawne związku podmiotu z gruntem – własność oraz posiadanie (oraz współwłasność i współposiadanie).

Własność jest pojęciem jasnym i precyzyjnym. Grunty, które spełniają warunek obszarowy i są użytkami rolnymi oraz są własnością jednej osoby, są gruntami gospodarstwa rolnego. Natomiast w przypadku posiadania terminologia cywilnoprawna używana jest w ustawie o podatku rolnym z wyraźną niekonsekwencją. Ustawodawca pozostawił jako warunek opodatkowania posiadanie bez określania, czy jest to posiadanie gruntu samoistne czy zależne⁷. W związku z tym należy uznać, iż obie postaci posiadania kwalifikują dany grunt do gruntów należących do gospodarstwa rolnego. Ponieważ w art. 3 oba pojęcia – posiadanie samoistne i posiadanie zależne użyte są rozdzielnie, należy przyjąć, iż ustawodawca miał na uwadze w art. 1 ustawy oba rodzaje posiadania, skoro nie wprowadził w definicji gospodarstwa rolnego tego rozróżnienia⁸. Taka regulacja powoduje, iż jeden i ten sam grunt może wchodzić w skład dwóch (a nawet trzech) gospodarstw rolnych w rozumieniu ustawy o podatku rolnym. Ta sama działka może mieć innego właściciela, innego posiadacza samoistnego i innego posiadacza zależnego. Taką działkę możemy wliczyć do powierzchni trzech gospodarstw rolnych.

3. Pojęcie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza

Nieruchomość tylko wtedy przestaje być częścią gospodarstwa rolnego, gdy jest zajęta na cele działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza. W związku z tym użytki rolne są nadal gruntami gospodarstwa rolnego, jeżeli nie są zajęte na cele działalności rolniczej (np. jest to działka rekreacyjna), ale jednocześnie nie są zajęte na działalność gospodarczą. Przeznaczenie nierolnicze działki, pod warun-

7 Posiadacz samoistny jest to osoba, która włada rzeczą jak właściciel (art. 336 kc.). Podstawowym kryterium pozwalającym odróżnić posiadanie samoistne od zależnego jest zewnętrzny, widoczny dla otoczenia sposób wykonywania posiadania, postępowanie z gruntem jak właściciel np. budowa domu na gruncie, płacenie podatku. W razie wątpliwości należy analizować również takie fakty, jak okoliczności nabycia posiadania, wypowiedzi posiadacza itp. (por. Kodeks cywilny. Komentarz, t. I, Warszawa 1972, s. 770–771). Posiadacz zależny (art. 336 kc.) jest to osoba, która faktycznie rzeczą włada jak użytkownik, zastawca, najemca, dzierżawca lub mający inne prawo, z którym łączy się określone władztwo nad cudzą rzeczą. Istotą posiadania zależnego jest uznawanie podporządkowania posiadaczowi samoistnemu. Jest to posiadanie we własnym imieniu i we własnym interesie, ale uznające prawa posiadacza samoistnego, (por. System prawa cywilnego, t. II, Wrocław–Warszawa–Kraków–Gdańsk 1977, s. 832–834).

8 Inaczej B. Brzeziński, Podatek rolny, Warszawa–Poznań–Toruń 1988, s. 14–15.

kiem, że nie jest tylko przeznaczaniem na cele działalności gospodarczej, nie powoduje zmiany w klasyfikacji użytków rolnych jako gruntów gospodarstwa rolnego. Pojęcie działalności gospodarczej należy rozumieć zgodnie z ustawą z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej⁹. W art. 2 tejże ustawy znajduje się definicja, zgodnie z którą działalnością gospodarczą jest zarobkowa działalność wytwórcza, budowlana, handlowa, usługowa oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin ze złóż, a także działalność zawodowa, wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły. Zgodnie z art. 2 ust. 5 u.p.d.f. działalnością rolniczą jest działalność polegająca na wytwarzaniu produktów roślinnych lub zwierzęcych w stanie nieprzetworzonym (naturalnym) z własnych upraw albo hodowli lub chowu, w tym również produkcja materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcja warzywnicza gruntowa, szklarniowa i pod folią, produkcja roślin ozdobnych, grzybów uprawnych i sadownicza, hodowla i produkcja materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcja zwierzęca typu przemysłowo-fermowego oraz hodowla ryb, a także działalność, w której minimalne okresy przetrzymywania zakupionych zwierząt i roślin, w trakcie których następuje ich biologiczny wzrost, wynoszą co najmniej (licząc od dnia nabycia): miesiąc – w przypadku roślin, 16 dni – w przypadku wysokointensywnego tuczu specjalizowanego gęsi lub kaczek, 6 tygodni – w przypadku pozostałego drobiu rzeźnego, 2 miesiące – w przypadku pozostałych zwierząt.

Jeśli więc na danej nieruchomości prowadzona jest działalność gospodarcza inna niż działalność rolnicza, wówczas grunty zajęte pod taką działalność nie będą gruntami gospodarstwa rolnego. Jednak grunty zajęte na inne cele niż działalność rolnicza – na przykład na cele rekreacyjne – będą nadal wchodziły w skład gospodarstwa rolnego.

4. Pojęcie nieruchomości

Pojęcie nieruchomości zdefiniowane jest w art. 46 kodeksu cywilnego i nie ma powodu, by posługiwać się tu inną definicją. Zgodnie z kodeksem cywilnym nieruchomościami są części powierzchni ziemskiej stanowiące odrębny przedmiot własności (grunty), jak również budynki trwale z gruntem związane lub części takich budynków, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności. Ponieważ definicja gospodarstwa rolnego z ustawy o podatku rolnym jako jedyny składnik gospodarstwa przewiduje grunty, należy z rozważań dotyczących sprzedaży nieruchomości wyłączyć nieruchomości budynkowe i lokalowe. Nieruchomości, o które chodzi w u.p.d.f., to nieruchomości gruntowe. Jednak wątpliwości budzi sformułowanie zawarte w art. 21 u.p.d.f. o przychodach uzyska-

9 Tj. Dz.U. z 2007, Nr 155, poz. 1095, szerzej C. Kosikowski, Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej. Komentarz, Warszawa 2005, s. 15 i n.

nych ze sprzedaży *całości lub części nieruchomości wchodzących w skład gospodarstwa rolnego*. Można sprzedać nieruchomość czy udział w nieruchomości, jednak nie można sprzedać części nieruchomości. Jeśli chcemy sprzedać część nieruchomości, najpierw musimy ją podzielić na dwie odrębne nieruchomości, a dopiero potem tak wydzieloną nieruchomość możemy sprzedać. Nieruchomość to część powierzchni ziemskiej stanowiąca odrębny przedmiot własności, jednocześnie część powierzchni ziemskiej mogąca być przedmiotem samodzielnego obrotu. Z kolei część nieruchomości nie może być przedmiotem samodzielnego obrotu. W konsekwencji sformułowanie zawarte w art. 21 u.p.d.f. należy uznać za błędne.

Nieruchomość *wchodzi w skład gospodarstwa rolnego*. Jak była o tym mowa powyżej, nieruchomość zgodnie z definicją z ustawy o podatku rolnym wchodzi w skład gospodarstwa rolnego, gdy jest własnością lub jest w posiadaniu określonego podmiotu. Sprawa jest oczywista, gdy mamy do czynienia z właścicielem. Jednak komplikuje się w przypadku nieruchomości dzierżawionej, która może wchodzić w skład kilku gospodarstw rolnych. Przypomnieć należy też, iż o ile przedmiotem umowy sprzedaży może być tylko cała nieruchomość, o tyle przedmiotem dzierżawy może być część nieruchomości. Zatem przynależność do gospodarstwa rolnego może być przykładowo wynikiem zawarcia umowy dzierżawy. W przypadku własności gruntu rolnego o powierzchni 0,5 ha (VI klasa gruntów ornych) nie jest to gospodarstwo rolne, gdyż powierzchnia gruntów nie przekracza ani 1 ha przeliczeniowego, ani rzeczywistego. Dochód ze sprzedaży takiej działki nawet przeznaczonej pod działalność rolniczą, będzie opodatkowany podatkiem dochodowym. Jednak jeżeli działka taka zostanie wydzierżawiona sąsiadowi, który jest rolnikiem i właścicielem 2 ha użytków rolnych, stanie się ona częścią gospodarstwa rolnego. Ustawa o podatku dochodowym nie wymaga, aby nieruchomość wchodziła w skład gospodarstwa rolnego osoby sprzedającej, wystarczające jest, żeby wchodziła w skład jakiegokolwiek gospodarstwa rolnego.

5. Warunki związane ze zwolnieniem z opodatkowania

Zgodnie z analizowaną regulacją (art. 28 ust. 1 p. 28 u.p.d.f.) *zwolnienie z podatku nie dotyczy przychodu uzyskanego ze sprzedaży gruntów, które w związku z tą sprzedażą utraciły charakter rolny*. Mamy więc dwa warunki opodatkowania dochodu ze sprzedaży, po pierwsze działka musi utracić charakter rolny, po drugie zaś musi to się stać w związku ze sprzedażą. Sprzedaż musi być warunkiem koniecznym zmiany w charakterze działki, przy czym warunki te muszą być spełnione łącznie.

5.1. Utrata charakteru rolnego

Przede wszystkim należy odpowiedzieć na pytanie, co to znaczy, iż grunty w związku ze sprzedażą utraciły charakter rolny. Powyższe zależy od przyjęcia, czy

grunty gospodarstwa rolnego mają zawsze charakter rolny, czy może dojść do sytuacji, w której grunty gospodarstwa rolnego nie mają charakteru rolnego. Sformułowanie zawarte w u.p.d.f. wskazuje na drugą możliwość. W przeciwnym wypadku sformułowanie ustawowe brzmiałoby inaczej – na przykład, iż w wyniku sprzedaży grunty przestaną być gruntami gospodarstwa rolnego. Ponieważ opodatkowanie nie jest uzależnione od okoliczności, że sprzedaż powoduje wyjście gruntów z gospodarstwa rolnego, ale od utraty przez nie *charakteru rolnego*, uznać należy, iż grunty mogą należeć do gospodarstwa rolnego, ale nie mieć charakteru rolnego. Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wyjaśnienia organów skarbowych wskazują na to, iż utrata charakteru rolnego ma być faktyczna, nie prawna. Takie stanowisko przyjął Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 22 lipca 2008 r.: *Jeżeli chodzi o brak przesłanki negatywnej a więc utraty charakteru rolnego lub leśnego przez grunty to zarówno stanowisko sądu pierwszej instancji jak i autora skargi kasacyjnej trafnie przyjmują, że w powołanym przepisie chodzi o brak faktycznej utraty rolnego lub leśnego charakteru tych gruntów*¹⁰. Podobnie w wyroku z dnia z dnia 21 marca 2001 r. NSA uznał, że *pojęcie utraty charakteru rolnego gruntów należy odnieść do działań faktycznych, tj. faktycznego przekształcenia sposobu użytkowania gruntów podlegających sprzedaży*¹¹.

Zmiana przeznaczenia gruntu ma mieć charakter faktyczny, nie musi mieć odzwierciedlenia w kwalifikacji prawnej gruntu. Jednak niewątpliwie musi nastąpić zmiana w sposobie użytkowania gruntu, dodatkowo musi to być zmiana związana ze sprzedażą. Jeśli tej zmiany nie ma – na przykład grunt był już wcześniej użytkowany nierolniczo, nie można mówić o utracie charakteru rolnego przez grunt, chyba że owo nierolnicze użytkowanie może mieć związek z transakcją sprzedaży. Podobne stanowisko odnajdziemy we wcześniejszych wyrokach. W wyroku NSA z dnia 11 grudnia 1996 r.¹² stwierdzono, że utrata charakteru rolnego lub leśnego gruntów w rozumieniu art. 21 ust. 1 pkt 28 u.p.d.f. następuje przez wyłączenie tych gruntów z produkcji rolnej lub leśnej, polegające na faktycznym przekształceniu sposobu ich użytkowania, łączącym się ze zmianą ich dotychczasowego przeznaczenia.

Podobne stanowisko znajdujemy w interpretacjach organów skarbowych. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z dnia 18.07.2008 r.¹³ wskazał, że *dla oceny czy dokonana transakcja skutkuje utratą charakteru rolnego gruntu, decydujące znaczenie ma cel jego nabycia, faktyczny zamiar nabywcy co do przeznaczenia nieruchomości, bądź inne okoliczności związane z daną transakcją. Faktyczne przekształcenie sposobu użytkowania gruntów może wynikać bezpośrednio z aktu notarialnego, nawet wówczas, gdy nieruchomość taka*

10 II FSK 733/07, LEX nr 485292.

11 Sygn. I SA/Gd 883/00, LEX nr 59683.

12 Sygn. III SA 1025/95, Głosa 1998, nr 2, s. 30.

13 Sygn. IPPB1/415-541/08-4/PJ – opubl. na stronie <http://sip.mf.gov.pl/sip>

umiejscowiona jest w planie zagospodarowania przestrzennego jako nieruchomość położona na terenach upraw rolnych. Chodzi tu o faktyczną, a nie jedynie prawną utratę charakteru rolnego przez nieruchomość. Podobnie Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z dnia 09.04.2009 r.¹⁴ stwierdził, iż Fakt zakupu nieruchomości gruntowej przez firmę developerską, wskazuje na cel dokonanego zakupu. Nie zmieni tego okoliczność powołana przez Wnioskodawczynię, jakoby w okresie od daty sprzedaży (luty 2008 r.) do grudnia 2008 r. nie nastąpiła zmiana charakteru rolnego.

5.2. Związek ze sprzedażą

Zasadniczy więc problem z interpretacją przepisu napotykaemy w sformułowaniu, iż utrata charakteru rolnego gruntu winna nastąpić *w związku ze sprzedażą*. Rozumienie tego związku wpływa bezpośrednio na zakres zwolnienia. Naczelny Sąd Administracyjny traktuje ten związek bardzo szeroko. *Ponieważ ustawodawca w art. 21 ust. 1 pkt 28 u.p.d.f. używa określenia „w związku” i nie definiuje, co należy rozumieć przez to pojęcie, to niewątpliwie chodzi mu o językowe, potoczne rozumienie tego pojęcia. Oznacza to, że chodzi o każdy związek w następstwie, którego grunty tracą swój charakter rolny lub leśny byle tylko można było go powiązać ze sprzedażą. Może to być związek uprzedni, rozumiany jako przygotowawczy do sprzedaży, bezpośrednio związany ze sprzedażą, czy też będący skutkiem sprzedaży¹⁵.*

Orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego wskazują sposób interpretacji przepisów u.p.d.f. Jednak ich bliższa analiza pokazuje, iż dotyczą one sytuacji stosunkowo łatwych do interpretacji. Zakup ziemi użytkowanej rolniczo przez firmę deweloperską, która natychmiast występuje o zmianę przeznaczenia gruntu i dzieła ziemię rolną na działki z założenia przeznaczone pod budownictwo, to sytuacja

14 Sygn. IPPB4/415-49/09-2/PJ – opubl. na stronie <http://sip.mf.gov.pl/sip>

15 Wyrok NSA z dnia 17 września 2009, II FSK 550/08, LEX nr 525721, por. też wyrok NSA z dnia 22 lipca 2008 r., II FSK 732/07, opubl. <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>: może to być więc związek uprzedni a więc rozumiany jako przygotowawczy do sprzedaży, bezpośrednio związany ze sprzedażą, czy też będący skutkiem sprzedaży. W pierwszym przypadku zbywca faktycznie pozbawia grunty rolne ich rolnego (leśnego) charakteru poprzez podział nieruchomości gospodarstwa rolnego na działki, które będą przeznaczone pod budowę i faktycznie podejmuje w tym celu działania polegające na wytyczeniu dróg, urządzaniu mostów, przepustów, zjazdów, wyrównywaniu terenu, wycinaniu drzew i krzewów. W drugim doprowadzenie do pozbawienia gospodarstwa rolnego jego charakteru poprzez sprzedaż niewielkich obszarowo działek, które same przez się nie będą gospodarstwem rolnym w rozumieniu art. 2 ust. 4 u.p.d.o.f., tj. w rozumieniu art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 1993 r. Nr 94, poz. 431 z późn. zm.), a więc obszarem gruntów, sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza, a 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. Jest przy tym przesłanką oczywistą, że same czynności przygotowawcze, faktyczne nie mogą być przesądzające, bo istotne jest, by nastąpiła także sprzedaż. Przyjęcie więc rozumienia, że tylko faktyczna utrata rolnego lub leśnego charakteru nieruchomości gospodarstwa rolnego wyłącznie i bezpośrednio na skutek zbycia prowadziłoby do poglądu, iż tylko unicestwienie normy obszarowej powodowałoby jej spełnienie albo tylko następująca zmiana faktycznego przeznaczenia rolnego lub leśnego jej charakteru, na którą zresztą zbywca podatnik nie mógłby mieć żadnego wpływu, a ponosiłby ciężar podatkowy.

najczęściej spotykana w orzecznictwie. Jednak pojawić się mogą sytuacje bardziej skomplikowane. Nasuwa się wątpliwość, jak interpretować sytuację, gdy grunty rolne wykorzystywane w celu rekreacyjnym przez właściciela następnie zostają sprzedane, natomiast ich przeznaczenie się nie zmienia i nadal mają mieć charakter rolny. W takiej sytuacji nie można uznać, iż nieruchomości w wyniku sprzedaży utraciła charakter rolny, rozumiany jako faktyczne wykorzystywanie gruntów w produkcji rolnej. Jednak skoro zmiana taka nie nastąpiła w związku ze sprzedażą, tylko dużo wcześniej, uznać należy, iż transakcja taka nie może być opodatkowana podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Jeżeli zamiarem sprzedającego nigdy nie było i nie jest nadal prowadzenie produkcji rolnej, bowiem na tych gruntach nigdy nie prowadził i nie prowadzi nadal produkcji rolnej, nie można uznać, iż sprzedaż takiej działki nawet na cele nierolnicze (na przykład kontynuacja wykorzystywania rekreacyjnego) będzie wyłączona ze zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 p. 28 u.p.d.f. Analizując konkretne sytuacje, należy jednak rozważyć, czy działalność rolnika – np. podział dużej działki wykorzystywanej na cele rekreacyjne na wiele mniejszych i następnie ich sprzedaż, nie będzie prowadzeniem działalności gospodarczej, podlegającej normalnym rygorom u.p.d.f.

W każdej sytuacji należy wykazać, na czym polega związek między sprzedażą a zmianą sposobu wykorzystywania gruntów. Jednak orzecznictwo i stanowisko organów skarbowych wskazuje, iż do przyjęcia, iż zwolnienia nie ma, wystarczy, iż kupujący będzie wykorzystywał ziemię nierolniczo, nie analizując wcześniejszego sposobu wykorzystywania gruntów. Wystarczy nawet, iż sprzeda ziemię przedsiębiorcy, co uważane jest za wystarczającą przesłankę opodatkowania¹⁶. *Jeżeli nabywcą jest osoba, która nie jest rolnikiem i nie zakupiła gruntów na powiększenie gospodarstwa rolnego, to uzyskany przychód ze sprzedaży nie może korzystać ze zwolnienia¹⁷* (Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach, 26 czerwca 2008 r., IBPB2/415–593/08/MM (KAN–3153/03/08). *Jeżeli nabywca zamierza na nabytym gruncie prowadzić działalność gospodarczą, to sprzedawca także nie będzie mógł korzystać ze zwolnienia, nawet jeżeli po zakończeniu działalności grunt powróci do swego dawnego charakteru rolno–leśnego*

Natomiast interpretując przepisy, należy w pełni zgodzić się ze zdaniem R. Budzinowskiego, iż *...przekształcenie sposobu wykorzystywania gruntów może wystąpić już bezpośrednio po sprzedaży. W takiej sytuacji związek między utratą rolnego, czy leśnego charakteru gruntu a sprzedażą jest oczywisty. Jednakże przekształcenie dotychczasowego sposobu wykorzystywania gruntów, może być procesem rozłożonym w czasie. Jest to zrozumiałe ze względu na konieczność zmiany przeznaczenia*

16 Por. np. interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 23 lipca 2009 r., sygn. II PB2/415–424/09–4/JJK, opubl. na stronie <http://sip.mf.gov.pl/sip>

17 Por. interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 26 czerwca 2008 r., sygn. IBPB2/415–593/08/MM, opubl. na stronie <http://sip.mf.gov.pl/sip>.

terenu, czy uzyskania przez nabywcę określonych decyzji, umożliwiających to przekształcenie. W takiej sytuacji należałoby zawsze wykazać, że istnieje związek pomiędzy zaniechaniem dotychczasowego i rozpoczęciem innego sposobu wykorzystania gruntu, a sprzedażą¹⁸.

5.3. Stan świadomości sprzedającego

Zmianę przeznaczenia gruntu należy oceniać na dzień sprzedaży. Nabywca musi mieć szansę ocenić, czy z tytułu sprzedaży powstanie u niego obowiązek podatkowy. Należy ustalić okoliczności faktyczne mające miejsce przed sprzedażą lub w jej trakcie, charakter podmiotu nabywającego itd. Jeżeli na przykład kupujący występował o warunki zabudowy na osiedle domków jednorodzinnych, uznać należy, iż sprzedający miał wystarczające informacje na temat zamiarów kupującego. Podobnie w sytuacji, kiedy kupujący jest deweloperem. Powyższe stanowisko potwierdza WSA w Białymstoku w wyroku z dnia 3 marca 2004 r.¹⁹ *Opodatkowana jest więc sytuacja, gdy mamy do czynienia z różnicą w nastawieniu psychicznym do użytkowania gruntów między sprzedającym i kupującym. Sprzedający jest rolnikiem, który chce rolniczo wykorzystywać grunt, nabywcą jest na przykład deweloper, który chce grunt przeznaczyć na cele mieszkaniowe. I w sytuacji, gdy w wyniku sprzedaży dojdzie do zmiany właściciela gruntu z rolnika na dewelopera, transakcja taka będzie opodatkowana.*

W takim stanie rzeczy pojawiają się od razu dwie kwestie. Pierwsza polega na tym, że sprzedającym jest rolnik, który dużo wcześniej zmienił swoje nastawienie do sposobu wykorzystywania gruntu i rozpoczął procedurę jego przekształcania. Z kolei drugie zagadnienie przedstawia się następująco: rolnik sprzedaje ziemię deweloperowi, płaci podatek, ale po zakupie przez dewelopera nie udaje mu się przekształcić ziemi z rolnej na inne cele. W tym miejscu pojawia się pytanie, czy wówczas uznać należy, iż stosowny urząd skarbowy winien zwrócić pobrany podatek. Pierwsza sytuacja zależy od tego, czy procedura przekształcenia wszczęta została z myślą o sprzedaży gruntów. Jeśli rolnik miał zamiar grunt sprzedać – taka transakcja będzie opodatkowana. Jednakże w drugiej sytuacji należy uwzględnić brak możliwości zmiany charakteru gruntu i dokonać zwrotu podatku na rzecz rolnika.

Należy też rozważyć możliwość wystąpienia wad oświadczenia woli w przypadku wprowadzenia w błąd rolnika co do zamiarów dewelopera. Na przykład deweloper oświadcza w akcie notarialnym, iż będzie zajmował się na kupionych gruntach działalnością rolniczą, zaś natychmiast po zakupie występuje o zmianę przeznaczenia kupionych gruntów. Organ skarbowy obciąża rolnika podatkiem dochodowym, bez znaczenia zdają się tłumaczenia, że nic nie wiedział o zamiarach dewelopera.

18 R. Budzinowski, Glosa do wyroku NSA z dnia 11.12.1996, III SA 1025/95, OSP 1999, nr 4, poz. 76.
19 Sygn. akt SA/Bk 1306/03, ONSAiWSA 2005, nr 1, poz. 18

W takiej sytuacji uznać należy, iż jest możliwe odstąpienie przez rolnika od umowy zawartej pod wpływem błędu (ewentualnie podstępny). Jednak z pewnością nie jest prawidłową sytuacją, w której opodatkowanie zależy od oceny stanu świadomości rolnika w chwili sprzedaży i od czynników, które mogą być od rolnika zupełnie niezależne.

Podkreślić należy, iż zgodnie ze stanowiskiem organów skarbowych, nawet posiadanie oświadczenia od nabywcy, iż nie zamierza on zmieniać charakteru gruntów, nie zabezpiecza sprzedającego przed groźbą zapłaty podatku²⁰. Tak więc sprzedający nie jest często w stanie określić, co kupujący zrobi z jego gruntem. Natomiast żądanie organów skarbowych, aby sprzedający miał dokładną wiedzę na temat tego, co kupujący chce zrobić z jego gruntem, wydaje się być żądaniem zdecydowanie wykraczającym poza wymogi ustawowe. A w takim kierunku idą interpretacje Izby Skarbowych²¹.

8. Wnioski

Regulacja dotycząca opodatkowania sprzedaży ziemi rolniczej zawarta w u.p.d.f. jest nieprecyzyjna i rodzi szereg problemów interpretacyjnych. Wprowadzenie kategorii *faktycznej utraty rolniczego charakteru* nie pomaga w interpretacji zapisów ustawy. Uzależnienie opodatkowania gruntów od zamiaru nabywcy utrudnia interpretację konkretnych zdarzeń. Rolnik musi znać charakter działalności nabywcy, ponadto musi wiedzieć, jaki zamiar ma nabywca wobec kupowanej ziemi, aby ustalić, czy jest zobowiązany do zapłaty podatku. Tego rodzaju ocenny charakter opodatkowania z pewnością nie sprzyja jasności reguł podatkowych. Żądanie od sprzedającego dokładnych informacji na temat tego, co kupujący zamierza zrobić z zakupionym gruntem, nie ma podstawy prawnej i nie zapewnia wystarczającego bezpieczeństwa prawnego odnośnie do reguł rządzących opodatkowaniem transakcji sprzedaży.

Wystarczyłyby niewielkie zmiany ustawowe, by znacznie poprawić obecną sytuację. Należałoby wprowadzić minimalne wielkości działek rolnych zwolnione z opodatkowania, chyba że działki te byłyby zakupione na powiększenie istniejącego gospodarstwa rolnego. Również wprowadzenie obligatoryjnego oświadczenia o zamiarze rolniczego wykorzystywania gruntów składanego przez nabywcę zdecydowanie sprzyjałoby jasności reguł opodatkowania. W sytuacji, gdyby przykładowo

20 Por. interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 8 września 2009 r., ILPB2/415–620/09–2/AJ, opubl. na stronie <http://sip.mf.gov.pl/sip>.

21 Por. interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 15 września 2009 r., ILPB2/415–640/09–2 JK, opubl. na stronie <http://sip.mf.gov.pl/sip> : cel nabycia gruntów może wynikać bezpośrednio z aktu notarialnego, z charakteru nabywcy jak również z innych okoliczności związanych z daną transakcją (...) W momencie ich sprzedaży strony umowy winny być świadome celu zakupu i przeznaczenia gruntów (...) Wnioskodawczyni nie może skorzystać ze zwolnienia z art. 21 ust. 1, pkt 28, ponieważ nie posiada wiedzy, czy grunt w wyniku sprzedaży utraci charakter rolny. Interpretację powyższą uznać należy za zdecydowanie zbyt daleko idącą w stawianiu wymagań dotyczących wiedzy sprzedającego.

w ciągu 3 lat od zakupu nabywca chciał zmienić przeznaczenie gruntów, musiałby (nabywca nie sprzedający) opłacić podatek niejako za sprzedającego w wysokości wcześniej – przy zawarciu aktu notarialnego – wyliczonej.

Intencja ustawodawcy, polegająca na zachowaniu w produkcji rolnej gruntów rolnych i nieobciążaniu podatkiem transakcji pomiędzy rolnikami, jest z pewnością godna poparcia. Jednak brak jest uzasadnienia dla zwolnienia z opodatkowania chociażby obrotu spekulacyjnego gruntami rolnymi. Należałoby rozważyć wprowadzenie minimalnego okresu uprawniającego do zwolnienia, uzależnionego od statusu właściciela gruntu.

Ustawodawca winien chronić odpowiednimi mechanizmami finansowymi sam proces przekształcenia gruntów. Oczywiście, w tym zakresie ustawa o ochronie gruntów rolnych i leśnych²² przewiduje określone opłaty. Również renta planistyczna²³ jest sporym wydatkiem inwestora. Zapisy ustawy o podatku dochodowym nie powinny tych mechanizmów zastępować.

22 Ustawa z dnia 3 lutego 1995 r. o ochronie gruntów rolnych i leśnych (Dz.U. z 2004, Nr 121, poz. 1266).

23 Art. 36 ust. 4 ustawy z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym (Dz.U. Nr 80, poz. 717).

Personal income tax of agriculture real estate sale

Summary

Under the act on personal income tax, any income gained due to the sale of a whole or part of immovable property being a part of an agricultural farm is free from income tax. However, this rule does not concern the income from the sale of the land, which, having been sold, lost its agricultural character. The article is devoted to the analysis of prerequisites deciding about tax exemption, which is based mainly on administrative courts decisions and explanations of fiscal bodies. Both the loss of the agricultural character of the property as well as the fact that this loss occurs in connection with a sale, arouse serious doubts. Income tax exemptions on the agricultural land turnover is to be evaluated positively, yet the prerequisites of these exemptions should be more precise.