

Zasady i zakres zwolnienia od podatku od czynności cywilnoprawnych przeniesienia własności nieruchomości rolnych

1. Uwagi ogólne

Podatek od czynności cywilnoprawnych z dniem 1 stycznia 2001 r. zastąpił opłatę skarbową w części dotyczącej świadczeń należnych z tytułu określonych czynności cywilnoprawnych¹. Obowiązująca do dnia 31 grudnia 2000 r. ustawa o opłacie skarbowej² była aktem prawnym regulującym kwestie obowiązku uiszczania daniny publicznej za wykonanie niektórych czynności urzędowych (opłata skarbową *sensu stricto*), jak też stanowiła o obowiązku uiszczania tejże opłaty za wykonanie niektórych czynności cywilnoprawnych, wyodrębnionych z dniem 9 września 2000 r. jako czynności stanowiących źródło obowiązku podatkowego według ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych. Podatek od czynności cywilnoprawnych ma charakter podatku obciążającego czynności cywilnoprawne, które nie są wykonywane jako czynności zawodowe, profesjonalne, dokonywane z zamiarem powtarzalności, czyli jako czynności wypełniające hipotezę normy wynikającej z art. 5 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług i podatku akcyzowym³ i z tego tytułu objęte opodatkowaniem podatkiem od wartości dodanej. Jest to więc, z założenia, obciążenie finansowe niezwiązane z działalnością gospodarczą, ale obciążające „zwykłe” czynności cywilnoprawne,⁴ takie jak sprzedaż samochodu, mieszkania, czy też obciążające zdarzenia związane z działalnością gospodarczą, ale nietypowe, niesta-

1 Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (t. jedn. Dz.U. z 2007 r. Nr 68, poz. 450), z późn. zm. zwana dalej u.p.c.c.

2 Ustawa z dnia 31 stycznia 1989 r. o opłacie skarbowej Dz.U. Nr 4, poz. 23 z późn. zm.

3 Art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 o podatku od towarów i usług i podatku akcyzowym: Podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne: 1) mające siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli wykonują we własnym imieniu i na własny rachunek czynności, o których mowa w art. 2, w okolicznościach wskazujących na zamiar ich wykonywania w sposób częstotliwy, nawet jeżeli zostały wykonane jednorazowo, a także wówczas, gdy czynności te polegają na jednorazowej sprzedaży rzeczy w tym celu nabytej..., (t. jedn. Dz.U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535 z późn. zm).

4 S. Brzeszczyńska, Komentarz do ustawy o opłacie skarbowej, s. 2–3, (w:) Prawo podatkowe. Zbiór komentarzy, t. II, Warszawa 1997. Wobec niewielkich zmian w konstrukcji podatku od czynności cywilnoprawnych w stosunku do regulacji dotyczącej opłaty skarbowej w części dotyczącej obciążenia czynności cywilnoprawnych, piśmiennictwo i orzecznictwo dotyczące opłaty skarbowej w tym zakresie zachowało w dużej części aktualność.

nowiące głównego przedmiotu działalności – na przykład założenie spółki prawa handlowego, czy też podwyższenie kapitału zakładowego. Kwestie związane z objęciem zakresem stosowania u.p.c.c. do obrotu gruntami rolnymi były już przedmiotem analizy w literaturze, liczne są komentarze do u.p.c.c., ujmujące również kwestie związane z nieruchomościami rolnymi⁵. Niniejszy artykuł ma za zadanie rozważania te uzupełnić i pogłębić.

Przeniesienie własności lub prawa użytkowania wieczystego nieruchomości obciążone jest podatkiem od czynności cywilnoprawnych w wysokości 2% wartości przedmiotu umowy. Ustawa zawiera rozwiązania szczególne dotyczące nieruchomości będących gruntami rolnymi. Zgodnie z art. 9 p. 2 u.p.c.c. od podatku zwolnione jest przeniesienie własności nieruchomości lub ich części, wraz z częściami składowymi, z wyjątkiem budynków mieszkalnych lub ich części znajdujących się na obszarze miast, w drodze umów: sprzedaży, dożywocia, o dział spadku – w części dotyczącej spłat lub dopłat, o zniesienie współwłasności – w części dotyczącej spłat lub dopłat, darowizny – w części dotyczącej przejęcia przez obdarowanego długów i ciężarów albo zobowiązań darczyńcy, zamiany – do wysokości wartości rynkowej nieruchomości wraz z jej częściami składowymi, 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 nabywey.

2. Przedmiot zwolnienia

Pojęcie nieruchomości należy rozumieć zgodnie z art. 46 kc., czyli jako części powierzchni ziemi stanowiące odrębny przedmiot własności. Pojęcie nieruchomości obejmuje również części składowe – budynki i budowle trwale z gruntem związane, drzewa, zboże, owoce do chwili zebrania itd. oraz prawa związane z gruntem, a więc na przykład służebności⁶. Natomiast nieruchomości budynkowe i lokalowe stanowiące odrębny od gruntu przedmiot własności nie wchodzą w zakres wyłączenia, gdyż w art. 9 p. 2 u.p.c.c. mowa jest o nabyciu gruntów, nie zaś innych nieruchomości.

Wyłączone z zakresu zwolnienia jest przeniesienie własności budynków mieszkalnych lub ich części znajdujących się na obszarze miast. Ponieważ art. 9 p. 2 u.p.c.c. dotyczy wyłącznie zwolnienia w przypadku nabycia gruntów, należy przyjąć, iż budynki lub ich części nie są zwolnione z pcc. również wtedy, gdy stanowią

5 Por. m.in. A. Mariański, Zwolnienie przeniesienia własności nieruchomości wchodzącej w skład gospodarstwa rolnego od podatku od czynności cywilnoprawnych, Rejent 2006, nr 3; por też A. Mariański, D. Strzelec, Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych. Ustawa o opłacie skarbowej. Komentarz, Gdańsk 2007; Z. Ofiarski, Ustawy: o opłacie skarbowej, o podatku od czynności cywilnoprawnych. Komentarz, Warszawa 2001; M. Waługa, Komentarz do ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, Warszawa 2007.

6 Por. art. 50 Kodeksu cywilnego.

części składowe nieruchomości⁷. W takiej sytuacji konieczne jest w umowie notarialnej wyodrębnienie wartości gruntu i wartości budynku, skoro notariusz jako płatnik podatku powinien od przyjętych wartości obliczyć, pobrać i zapłacić podatek (art. 10 ust. 2 u.p.c.c.)⁸.

Pojęcie budynku należy rozumieć zgodnie z przepisami prawa budowlanego⁹. Zgodnie z art. 3 pkt 2 ustawy Prawo budowlane, pod pojęciem budynku należy rozumieć taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach. Prawo budowlane w ramach pojęcia obiektu budowlanego wyróżnia trzy kategorie pojęć: a) budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, b) budowlę stanowiącą całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami, c) obiekt małej architektury. Ustawa przy tym uszczegóławia definicję budynku, określając budynek mieszkalny jednorodzinny jako budynek wolno stojący albo budynek w zabudowie bliźniaczej, szeregowej lub grupowej, służący zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych, stanowiący konstrukcyjnie samodzielną całość, w którym dopuszcza się wydzielenie nie więcej niż dwóch lokali mieszkalnych albo jednego lokalu mieszkalnego i lokalu użytkowego o powierzchni całkowitej nieprzekraczającej 30% powierzchni całkowitej budynku. Brak jest w ustawie definicji budynku mieszkalnego wielorodzinnego. Jednak taką definicję można wysnuć w drodze wniosku *a contrario* z powołanej wyżej definicji budynku jednorodzinnego. Tak więc budynkiem wielorodzinnym jest budynek służący zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych, stanowiący konstrukcyjnie samodzielną całość, w którym dopuszcza się wydzielenie więcej niż dwóch lokali mieszkalnych oraz lokali użytkowych.

W sytuacji, gdy mamy do czynienia z lokalem użytkowym, nie zaś mieszkalnym, zwolnienie na gruncie u.p.c.c. znajduje zastosowanie¹⁰, jako że zwolnieniu nie podlegają tylko budynki mieszkalne. Mając na względzie definicję budynku powołaną wyżej na gruncie ustawy prawo budowlane, uznać należy, że zwolnione z pcc. są również budowle. W myśl powołanej ustawy, budowla to każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: lotniska, drogi, linie kolejowe, mosty, wiadukty, estakady, tunele, przepusty, sieci techniczne, wolno stojące maszty antenowe, wolno stojące trwale związane z gruntem urządzenia reklamowe, budowle ziemne, obronne (fortyfikacje), ochronne, hydrotechniczne, zbiorniki, wolno stojące instalacje przemysłowe lub urządzenia techniczne, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody, konstrukcje oporowe, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych, sieci uzbrojenia terenu, budowle sportowe, cmentarze, pomniki, a także części budowlane urządzeń technicznych

7 Tak A. Mariański, *Zwolnienie...*, s. 92.

8 *Ibidem*, s. 92

9 Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz.U. z 2006 r. Nr 156, poz. 1158 z późn. zm.)

10 Pod warunkiem, iż spełnione zostaną dodatkowe warunki dotyczące gruntu rolnego.

(kotłów, pieców przemysłowych, elektrowni wiatrowych i innych urządzeń) oraz fundamenty pod maszyny i urządzenia, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową¹¹.

Nie podlegają pcc. obiekty małej architektury czyli zgodnie z ustawą Prawo budowlane niewielkie obiekty, a w szczególności kultu religijnego, jak: kapliczki, krzyże przydrożne, figury, posągi, wodotryski i inne obiekty architektury ogrodowej, użytkowe służące rekreacji codziennej i utrzymaniu porządku, jak: piaskownice, huśtawki, drabinki, śmietniki, chyba że nie są trwale z gruntem związane i co za tym idzie, nie stanowią części składowej gruntu. Tymczasowe obiekty budowlane tj. obiekt budowlany przeznaczony do czasowego użytkowania w okresie krótszym od jego trwałości technicznej, przewidziany do przeniesienia w inne miejsce lub rozbiórki, a także obiekt budowlany niepołączony trwale z gruntem, jak: strzelnice, kioski uliczne, pawilony sprzedaży ulicznej i wystawowe, przekrycia namiotowe i powłoki pneumatyczne, urządzenia rozrywkowe, barakowozy, obiekty kontenerowe, znajdujące się na gruncie stanowiącym przedmiot czynności cywilnoprawnej nie stanowią części składowych gruntu i nie dzielą losu prawnego gruntu. Konsekwencją powyższego jest to, że również skutki podatkowe transakcji ich dotyczących należy oceniać jako odrębne źródło powstania obowiązku podatkowego.

3. Rodzaj czynności zwolnionych

Obowiązek podatkowy w podatku od czynności cywilnoprawnych powstaje w przypadku dokonania czynności enumeratywnie wyliczonych w ustawie. Zgodnie z wskazanym w art. 1 u.p.c.c. zakresem przedmiotowym, regulacja u.p.c.c. znajduje zastosowanie w przypadku zawarcia: umowy sprzedaży oraz zamiany rzeczy i praw majątkowych, umowy pożyczki, umowy darowizny – w części dotyczącej przejęcia przez obdarowanego długów i ciężarów albo zobowiązań darczyńcy, umowy dożywocia, umowy o dział spadku oraz umowy o zniesienie współwłasności – w części dotyczącej spłat lub dopłat, ustanowienie hipoteki, ustanowienie odpłatnego użytkowania, w tym nieprawidłowego oraz odpłatnej służebności, umowy depozytu nieprawidłowego, umowy spółki (akty założycielskie), a także zmiany umów wymienionych powyżej, jeżeli powodują podwyższenie podstawy opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych (z zastrzeżeniem art. 1 ust. 3 pkt 4 u.p.c.c.), orzeczenia sądów, w tym również polubownych oraz ugody, jeżeli wywołują takie same skutki prawne, jak czynności cywilnoprawne wymienione powyżej. Zredagowanie katalogu tychże czynności w postaci wyliczenia zamkniętego ma ten skutek, że dokonanie czynności prawnej niebędącej jedną z wymienionych, nie powoduje powstania obowiązku podatkowego.

11 Art. 3 pkt 3 ustawy Prawo budowlane.

W art. 9 u.p.c.c. występuje węższy od powyżej przedstawionego katalog czynności prawnych zwolnionych od podatku. I tak, zwolnione jest dokonanie czynności polegających na przeniesieniu własności nieruchomości lub ich części, wraz z częściami składowymi, z wyjątkiem budynków mieszkalnych lub ich części znajdujących się na obszarze miast, w drodze umów: sprzedaży, dożywocia, o dział spadku – w części dotyczącej spłat lub dopłat, o zniesienie współwłasności – w części dotyczącej spłat lub dopłat, darowizny – w części dotyczącej przejścia przez obdarowanego długów i ciężarów albo zobowiązań darczyńcy, zamiany – do wysokości wartości rynkowej nieruchomości wraz z jej częściami składowymi, podlega zwolnieniu z podatku od czynności cywilnoprawnych. Nie są objęte zwolnieniem wszystkie czynności podlegające podatkowi zgodnie z art. 1 u.p.c.c. I tak, wniesienie aportem gruntów rolnych do spółki będzie opodatkowane pcc., gdyż jest wymienione w art. 1, a nie ma takiej czynności w art. 9. Zaznaczyć również należy, iż niektóre czynności dotyczące gruntów rolnych w ogóle nie będą podlegały u.p.c.c., gdyż nie są wymienione w art. 1. Tak więc na przykład umowa leasingu, jak również umowy nienazwane dotyczące gruntów rolnych nie będą podlegały opodatkowaniu jako nieobjęte przepisami u.p.c.c.¹²

4. Warunki związane ze zwolnieniem

Zgodnie z art. 9 pkt 2 u.p.c.c., przeniesienie własności nieruchomości lub ich części, wraz z częściami składowymi, z wyjątkiem budynków mieszkalnych lub ich części znajdujących się na obszarze miast, w drodze umów wyspecyfikowanych w tej jednostce, korzysta ze zwolnienia z pcc. 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. Momentem miarodajnym dla oceny spełniania tego warunku jest chwila dokonywania czynności prawnej powodującej przeniesienie prawa własności.

12 Por. Pismo z dnia 8 lutego 2005 r. Urząd Skarbowy Kraków–Nowa Huta PMO–436/01/05 za LEX nr 4207, odpowiadając na pytanie podatnika, czy umowa dzierżawy podlega obowiązkowi w podatku od czynności cywilnoprawnych, tutejszy urząd wyjaśnia, iż zgodnie z brzmieniem art. 1 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. Nr 86 poz. 959 ze zm.) podatkowi podlegają czynności cywilnoprawne wymienione enumeratywnie w tym artykule. To znaczy, że katalog czynności cywilnoprawnych ma charakter zamknięty i wyraźnie wskazuje na to, iż podatkowi podlegają tylko te czynności cywilnoprawne, które zostały wymienione. Umowy dzierżawy w wyżej wymienionym artykule nie zostały wymienione, co oznacza, iż podatkowi temu nie podlegają (...) organ podatkowy zaznacza, iż istotnie ustawodawca przewiduje w ustawie w artykule 9 pkt 2 pewne zwolnienia dot. przeniesienia własności nieruchomości w rozumieniu przepisów o podatku rolnym, jednak zwolnienia te dotyczą wyłącznie takich czynności cywilnoprawnych, jak umowy: sprzedaży, dożywocia, działu spadku, zniesienia współwłasności, darowizny, zamiany i odpłatnej renty. Biorąc pod uwagę powyższe, Naczelnik Urzędu Skarbowego Kraków–Nowa Huta stwierdza, że umowy dzierżawy bez względu na to, czy przedmiotem tych umów jest gospodarstwo rolne czy też nie, nie podlegają podatkowi od czynności cywilnoprawnych nie z uwagi na przewidziane zwolnienia w art. 9 pkt 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (...), ale z uwagi na fakt, iż w art. 1 ustawy umowy dzierżawy nie są wymienione w katalogu czynności podlegających temu podatkowi.

Na gruncie ustawy o opłacie skarbowej zagadnieniem kontrowersyjnym jest ustalenie, którą definicję gospodarstwa rolnego należy stosować – czy definicję wynikającą z ustawy o podatku rolnym, czy też definicję z kodeksu cywilnego¹³. Z jednej strony bowiem mamy tu do czynienia z odwołaniem się do regulacji cywilistycznej (tj. gałęzi prawa prywatnego), a z drugiej strony z ujęciem problematyki w gałęzi prawa publicznego. W związku z tym pojawiało się pytanie, czy właściwa jest definicja o rodowodzie cywilistycznym, czy też podatkowym. Na gruncie ustawy o opłacie skarbowej należało jednak przyjąć, iż warunek *wejścia w skład gospodarstwa rolnego nabywcy* jest warunkiem związanym z pojęciem określonej całości gospodarczej służącej potrzebom produkcji rolnej. Dlatego należało stosować w powyższym przypadku definicję z kodeksu cywilnego. Tak też przyjęto w orzecnictwie i w doktrynie¹⁴. Na gruncie obowiązującej ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych ustawodawca określa jednoznacznie, jaką definicję należy stosować. Jest to definicja wynikająca z ustawy o podatku rolnym. Powyższe odwołanie zasadniczo zmieniło zakres przedmiotowy zwolnienia.

Pojęcie gospodarstwa rolnego jest pojęciem podstawowym dla określenia przedmiotu podatku rolnego. Jednocześnie stało się podstawowe dla określenia zakresu zwolnienia w przypadku ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych.

Zgodnie z ustawą o podatku rolnym¹⁵ (art. 1 i art. 3 ustawy), za gospodarstwo rolne uważa się *obszar 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, 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. Definicja jest wyraźnie funkcjonalna, jej kształt jest zdeterminowany przez wyznaczony jej przez ustawodawcę cel, ma za zadanie jasno i precyzyjnie określić zasadniczą dla każdego podatku kwestię – podstawę opodatkowania. Jednak odrębną rzeczą jest to, czy definicja stworzona na potrzeby opodatkowania gruntów rolnych równie dobrze nadaje się do określenia zakresu zwolnienia w podatku od czynności cywilnoprawnych.

Zakres przedmiotowy definicji obejmuje wyłącznie grunty. Grunty te jednak muszą spełniać określony warunek – muszą stanowić część gospodarstwa rolnego –

13 Art. 55(3) zgodnie z którym za gospodarstwo rolne należy uważać grunty rolne i grunty leśne wraz z budynkami, urządzeniami i inwentarzem stanowiące lub mogące stanowić zorganizowaną całość gospodarczą oraz prawami i obowiązkami związanymi z prowadzeniem gospodarstwa rolnego

14 Por. wyrok NSA z 30 marca 1994 r. (sygn. akt III S.A. 966, 1073/93): Przepisy o opłacie skarbowej nie zawierają własnej definicji gospodarstwa rolnego. W tej sytuacji należy odnieść się do definicji gospodarstwa zawartej w kodeksie cywilnym, opubl., (w:) Oplata Skarbowa, Dodatek do Gazety Prawnej nr 54/1997, s. 8. Por. też m.in. wyrok NSA z dnia 4 lutego 1997 r. (II S.A. 1578/95).

15 Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, t. jedn. Dz.U. z 2006 Nr 136, poz. 969.

określonego poprzez minimalny próg wielkości powierzchni gruntu – o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub o powierzchni użytków rolnych przekraczającej 1 ha przeliczeniowy.

Kolejnym elementem definicji gospodarstwa rolnego, obok określenia rodzaju gruntów oraz ich minimalnej wielkości, jest określenie stosunku danego podmiotu prawnego do gruntu. Dany grunt musi *stanowić własność lub znajdować się w posiadaniu osoby fizycznej lub osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej, w tym spółki niemającej osobowości prawnej*. W przeciwieństwie do definicji z kodeksu cywilnego, definicja z ustawy o podatku rolnym nie zawiera warunku istnienia łączności ekonomicznej między poszczególnymi składnikami gospodarstwa.

Zasadniczą kwestią dla ustalenia zakresu zwolnienia nabycia nieruchomości z podatku od czynności cywilnoprawnych jest właściwe ustalenie, jakie rodzaje gruntów wchodzi w skład gospodarstwa rolnego. Pojęcia te nie są w samej ustawie zdefiniowane. Dlatego przy ich określeniu należy posiłkować się innymi aktami prawnymi. Zakres poszczególnych pojęć związanych z definicją gospodarstwa rolnego zdefiniowany jest w rozporządzeniu Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków¹⁶.

Zgodnie z § 68 tegoż rozporządzenia, użytki rolne dzielą się na:

- 1) grunty orne, oznaczone symbolem – R,
- 2) sady, oznaczone symbolem złożonym z litery „S” oraz symbolu odpowiedniego użytku gruntowego, stanowiącego część składową oznaczenia klasy gleboznawczej gruntu, na którym założony został sad, np. S–R, S–Ł, S–Ps,
- 3) łąki trwałe, oznaczone symbolem – Ł,
- 4) pastwiska trwałe, oznaczone symbolem – Ps,
- 5) grunty rolne zabudowane, oznaczone symbolem złożonym z litery „B” oraz symbolu odpowiedniego użytku gruntowego, stanowiącego część składową oznaczenia klasy gleboznawczej gruntu, na którym wzniesione zostały budynki, np. B–R, B–Ł, B–Ps,
- 6) grunty pod stawami, oznaczone symbolem – Wsr,
- 7) rowy, oznaczone symbolem – W.

Natomiast grunty zadrzewione i zakrzewione, o których jest mowa w definicji, dzielą się na:

- grunty zadrzewione i zakrzewione, oznaczone symbolem – Lz, lub, w przypadku zadrzewień śródpolnych, zaistniałych na gruntach objętych klasyfikacją gleboznawczą – symbolem złożonym z liter „Lz” oraz symbolu od-

16 Dz.U. Nr 38, poz. 454.

powiedniego użytku gruntowego, stanowiącego część składową oznaczenia klasy gleboznawczej gruntu, np. LZ-R, LZ-Ł, LZ-Ps.

Decydujące o zaliczeniu danego gruntu do użytków rolnych są dane z ewidencji gruntów. Należy uznać, iż zgodnie z ustawą o podatku rolnym, grunt jest użytkiem rolnym, jeżeli tak został określony w ewidencji gruntów. Decyduje więc nie faktyczne wykorzystywanie gruntów, ale ich klasyfikacja w ewidencji¹⁷. Podobnie grunt wykorzystywany rolniczo, a niebędący użytkiem rolnym, na przykład grunt zaliczony do zurbanizowanych terenów niezabudowanych, nie będzie wchodził w skład gospodarstwa rolnego, ponieważ dane w ewidencji gruntów na to nie wskazują. Z drugiej strony grunt położony w granicach miasta, przekraczający 1 ha i mający w ewidencji zapis – użytki rolne – będzie gospodarstwem rolnym w rozumieniu przepisów ustawy o podatku rolnym, mimo iż nie jest, a nawet nie może być – np. z powodu znacznego zanieczyszczenia powietrza w pobliżu ciągów komunikacyjnych – wykorzystywany rolniczo. Rozwiązanie to ma jedną podstawową zaletę – prostotę w rozstrzygnięciu spornych spraw. Zawsze, gdy decydują dokumenty (tu – wypis z ewidencji gruntów), zdecydowanie ułatwia, upraszcza i przyspiesza postępowanie podatkowe.

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. Brak warunku istnienia łączności ekonomicznej między poszczególnymi składnikami gospodarstwa rolnego powoduje szereg niekonsekwencji w określaniu gruntów będących gruntami gospodarstw rolnych. Norma obszarowa jest traktowana w sposób formalny. Decyduje kryterium przekraczania 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 rolnego.¹⁸ Natomiast grunt przekraczający 1 ha użytków rolnych lub 1 ha przeliczeniowy będzie gospodarstwem rolnym bez względu na sposób wykorzystywania. O objęciu lub nie zwolnieniem w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych

17 Podobnie w ramach regulacji dotyczących ochrony gruntów rolnych i leśnych – por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 sierpnia 1989 r. SA/Wr 1168/88 ONSA 1989/2 poz. 78, PiZ 1990/34 s. 15, w sprawach o wyłączenie gruntów rolnych z produkcji rolnej (ustawa z 26 marca 1982 r. o ochronie gruntów rolnych i leśnych – Dz.U. Nr 11 poz. 79), dane wynikające z ewidencji gruntów są wiążącym miernikiem oceny zarówno co do rolniczego charakteru określonych gruntów, jak i co do bonitacyjnej klasy gleby, ustalonej na podstawie przepisów rozporządzenia Rady Ministrów z 4 czerwca 1956 r. w sprawie klasyfikacji gruntów (Dz.U. Nr 19 poz. 97 z późn. zm.)

18 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. Abramowicz, Podatki, finanse i budżet gminy w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, Warszawa 1994, s. 45.

decyduje powierzchnia wzięta z ewidencji gruntów¹⁹. Wylimowane są wszelkie elementy ocenne. Wprowadzenie warunku łączności ekonomicznej między poszczególnymi elementami gospodarstwa rolnego, mimo iż zdecydowanie z teoretycznego punktu widzenia uzasadnione, wprowadziłoby w czystą i prostą konstrukcję elementy oceny, co za tym idzie, elementy niepewności, które w systemie podatkowym są szczególnie niepożądane. Wobec konieczności oceny stanu faktycznego za pomocą nieostrych kryteriów i tak istniałyby duże możliwości omijania tak skonstruowanego warunku.

Jednak rozwiązanie powyższe ma również i wady. Wobec braku warunku rolniczego wykorzystywania ziemi, preferencje podatkowe obejmują przypadki nabycia ziemi rolniczej wykorzystywanej w celach niezwiązanych z produkcją rolniczą – np. w celach rekreacyjnych. Nabycie działki rekreacyjnej nawet o dużej wartości – jeżeli jest to jednocześnie grunt rolny – przez osobę, która posiada łącznie z tą działką więcej niż 1 ha użytków rolnych (lub 1 ha przeliczeniowy) powoduje, iż działka ta staje się częścią gospodarstwa rolnego i co za tym idzie, jej nabycie jest zwolnione z podatku od czynności cywilnoprawnych.

Zgodnie z definicją z ustawy o podatku rolnym, za gospodarstwo rolne uważa się obszar 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**. Ustawa o podatku rolnym nie wyjaśnia, co należy rozumieć pod nazwą „działalność rolnicza” lub „działalność gospodarcza”. Najwłaściwsze byłoby posługiwanie się w tym zakresie pojęciami z zakresu ustaw podatkowych. Pojęcie *działalność rolnicza* zostało określone w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych oraz w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych, *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:*

19 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 1995/12 s. 22.

- 1) miesiąc – w przypadku roślin,
- 2) 16 dni – w przypadku wysokointensywnego tuczu specjalizowanego gęsi lub kaczek,
- 3) 6 tygodni – w przypadku pozostałego drobiu rzeźnego,
- 4) 2 miesiące – w przypadku pozostałych zwierząt

– licząc od dnia nabycia.²⁰ Stosownie do art. 3 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, za działalność rolniczą uważa się produkcję roślinną i zwierzęcą, w tym również produkcję materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcję warzywniczą, roślin ozdobnych, grzybów uprawnych, sadownictwa, hodowlę i produkcję materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcję zwierzęcą typu przemysłowego, fermowego oraz hodowlę ryb²¹.

Należy uznać, iż grunt zajęty na inną działalność gospodarczą niż działalność rolnicza – np. na parking strzeżony, pole golfowe – nie będzie częścią gospodarstwa rolnego bez względu na jego powierzchnię. Grunty nie muszą być wykorzystywane rolniczo, aby podlegać zwolnieniu od pcc., ale nie mogą być zajęte do działalności gospodarczej innej niż rolnicza. Grunty odłogowane czy przeznaczone do celów rekreacyjnych nie są wykorzystywane rolniczo, ale również nie są wykorzystywane na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza, dlatego są gruntami gospodarstwa rolnego w rozumieniu ustawy o podatku rolnym.

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. Interpretacja pojęcia osoby fizycznej i osoby prawnej nie budzi wątpliwości. Pojęcia te ugruntowane są w doktrynie prawa cywilnego²². Natomiast przez pojęcie jednostki organizacyjnej należy rozumieć ułomne osoby prawne (art. 33(1) kc.), a więc w praktyce przede wszystkim osobowe spółki prawa handlowego. 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 grunta-

20 Art. 2 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i podobnie art. 2 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

21 Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, t. jedn. Dz.U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844.

22 Por. A. Stelmachowski, Wstęp do teorii prawa cywilnego, Warszawa 1984, s. 232–260.

mi gospodarstwa rolnego. Natomiast jeżeli chodzi o posiadanie, terminologia cywilnoprawna jest używana w ustawie o podatku rolnym z wyraźną niekonsekwencją. Ustawodawca pozostawił jako warunek opodatkowania *posiadanie* bez określania, czy jest to posiadanie gruntu samoistne czy zależne²³. W związku z tym należy uznać, iż obie postaci posiadania kwalifikują dany grunt do gruntów należących do gospodarstwa rolnego. Ponieważ w art. 3 użyte są pojęcia – *posiadanie samoistne* i *posiadanie zależne* rozdzielnie, należy przyjąć, iż ustawodawca miał na uwadze w art. 1 ustawy oba rodzaje posiadania, skoro nie wprowadził w definicji gospodarstwa rolnego tego rozróżnienia²⁴.

Rozwiązanie to ma interesujące konsekwencje. Otóż na przykład może zdarzyć się, iż dana działka gruntu (użytki rolne) ma właściciela, ale jednocześnie użytkuje ją jak właściciel inna osoba – jest więc ta osoba posiadaczem samoistnym i w ramach wykonywania posiadania samoistnego oddaje tę nieruchomości w dzierżawę. Działka ma więc właściciela, posiadacza samoistnego i posiadacza zależnego. Przyjmijmy, iż działka ta ma 0,75 ha powierzchni, zaś zarówno właściciel, jak i posiadacz samoistny i zależny są właścicielami użytków rolnych o powierzchni 0,5 ha każdy. W takiej sytuacji każdy z nich posiada gospodarstwo rolne o powierzchni 1,25 ha. Działkę gruntu o powierzchni 0,75 ha wliczamy więc do wszystkich trzech gospodarstw rolnych; w ten sposób nabycie jednej działki gruntu przez którąkolwiek z osób w ten sposób połączonych będzie zwolnione z opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych, gdyż działka ta wejdzie w skład gospodarstwa rolnego.

Nabywane grunty podlegają zwolnieniu zgodnie z art. 9 pkt 2 u.p.c.c., gdy **stanowią gospodarstwo rolne albo utworzą gospodarstwo rolne lub wejdą w skład gospodarstwa rolnego będącego własnością nabywcy**. Mamy więc do czynienia z kilkoma sytuacjami. Pierwsza występuje wtedy, gdy przedmiotem umowy jest grunt rolny o powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy. Jeżeli rolnik wyzbywa się wszystkich gruntów do niego należących, to przedmiotem czynności jest całe gospodarstwo; gdy wyzbywa się tylko części gruntów (oczywiście o powierzchni co najmniej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy), zaś nabywca nie ma żadnych gruntów rolnych, to mamy do czynienia z sytuacją, gdy grunty te utworzą nowe gospodarstwo rolne. Z utworzeniem nowego gospodarstwa rolnego mamy do czynienia

23 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, pr. zb., 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, pr. zb., t. II, Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk 1977, s. 832–834.

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

nia też w sytuacji, gdy przedmiotem czynności jest grunt o powierzchni mniejszej niż normatyw określony w ustawie, zwolnienie zależy od tego, czy nabywca jest właścicielem lub posiadaczem gruntu o powierzchni łącznie z gruntem nabywanym przekraczającej normatyw powierzchniowy określony w ustawie o podatku rolnym. W sytuacji, gdy nabywcą jest podmiot, który jest właścicielem (posiadaczem) gruntu rolnego stanowiącego gospodarstwo rolne, nabycie gruntu rolnego o dowolnej powierzchni spełniałoby będzie przesłankę wejścia tego gruntu w skład gospodarstwa rolnego.

5. Uwagi końcowe

Posłużenie się przez ustawodawcę definicją podatkową gospodarstwa rolnego zmieniło zasadniczo zakres przedmiotowy zwolnienia z pcc. Z jednej strony takie podejście zawężyło zwolnienie wyłącznie do składników gospodarstwa rolnego zawartych w definicji z ustawy o podatku rolnym – czyli wyłącznie do gruntów, które spełniają określone tam warunki, z drugiej strony rozszerza zwolnienie na pewne kategorie gruntów, które z racji swego przeznaczenia i wykorzystywania nie były objęte w starej regulacji zwolnieniem. W obecnym stanie prawnym ze zwolnienia wyłączone są wszelkie składniki gospodarstwa rolnego – zgodnie z definicją cywilistyczną – oprócz gruntów. Podlegają pcc. budynki, inwentarz żywy i martwy, prawa związane z gospodarstwem, więc elementy stanowiące często najbardziej wartościowe składniki gospodarstwa. W przypadku, gdy mamy do czynienia na przykład z transakcją sprzedaży gospodarstwa rolnego rozumianego jako masa majątkowa o składzie określonym w definicji zawartej w kc., taka umowa sprzedaży obejmuje wszelkie składniki majątkowe tego gospodarstwa. W ramach samej umowy dostrzegamy oczywiście różne czynności – sprzedaż nieruchomości wraz z częściami składowymi, sprzedaż przynależności – jednak z reguły dokonuje się takiej czynności w ramach jednego dokumentu umowy. Do potrzeb obrotu, do potrzeb czynności cywilnoprawnych stworzono definicję z kc., między innymi po to, aby w sytuacji, gdy umowa nie precyzuje dokładnie składników gospodarstwa, móc posługiwać się w razie wątpliwości co do zakresu przedmiotowego umowy podpowiedzią ustawodawcy.

Sprzedaż gospodarstwa rolnego – czynność złożona cywilnoprawnie, podatkowo wygląda dosyć prosto, jeżeli rozpatrujemy sprzedaż gospodarstwa rolnego podobnie do sprzedaży przedsiębiorstwa. Podatkowo mogłaby być to jedna czynność. Jednak poprzez wyróżnienie opodatkowania pcc. gruntów i pozostałych składników gospodarstwa rolnego, zgodnie z ustawą inaczej traktować należy grunty (na szczęście wraz z częściami składowymi), a inaczej np. inwentarz żywy, przynależący do tego gospodarstwa. W transakcjach dotyczących gospodarstwa wyróżniać więc na-

leży co jest przynależnością gospodarstwa rolnego i jaka jest wartość składników niebędących częściami składowymi gruntów²⁵.

Z pewnością bardziej celom zwolnienia odpowiadałoby objęcie nim gospodarstwa rolnego jako jednostki produkcyjnej wraz ze wszystkimi składnikami służącymi produkcji rolnej, więc jednostki odpowiadającej definicji z kodeksu cywilnego. Byłoby to adekwatne do poglądu wyrażonego w stanowisku Departamentu Podatków Bezpośrednich i Opłat Ministerstwa Finansów, iż *zasadą generalną jest, że odpłatne przeniesienie własności nieruchomości w drodze czynności cywilnoprawnych podlega opłacie skarbowej. Od zasady tej odstąpiono w przypadku przeniesienia własności gospodarstw rolnych lub ich części, a celem tego odstępstwa było nieobciążanie opłatami skarbowymi produkcji rolnej. Interpretacja przepisów określających zwolnienie od opłaty skarbowej przeniesienia własności gospodarstw rolnych powinna być zatem dokonywana zawsze przy uwzględnieniu celu, któremu omawiane zwolnienie ma służyć*²⁶.

25 Por. art. 9 pkt 6 u.p.c.c. zwolniona z pcc. jest sprzedaż rzeczy ruchomych, jeżeli podstawa opodatkowania nie przekracza 1.000 zł.

26 Nr PO 7-D-8051-024/93, pismo z dnia 19 lutego 1993 r.

Principles and scope of exemption from civil law transaction taxation pertaining to conveyance of property of agricultural estates

Summary

The subject of this publication is an analysis of principles and scope of exemption from inheritance and donation taxes in agricultural estates. The Inheritance and Donation Tax Act releases from taxation, under the gratuitous title, estates or their parts with their components, on condition that they are either agricultural estates or they will become a part of them. The analyzed act relates to the definition of an agricultural estate as understood by the Agricultural Tax Act, the consequence of which is that only farming lands (together with their components) are released from taxation, whereas other components, such as livestock and dead stock, etc., are taxed. In the author's opinion, the exemption aim would be fulfilled in a more satisfactory way if the agricultural estate was treated as a whole, together with all its components serving agricultural production, as defined by the Civil Code.