

USTAWOWE PRZESŁANKI WARUNKUJĄCE ZWOLNIENIE SPRZEDAŻY GRUNTÓW ROLNYCH Z PODATKU OD CZYNNOŚCI CYWILNOPRAWNYCH

Streszczenie. Ustawą z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych zwolniono od tego podatku umowę sprzedaży gruntów rolnych. W opracowaniu wykazano, że zwolnienie przysługuje tylko w przypadku łącznego spełnienia warunków określonych w tej ustawie. Nabywane grunty powinny stanowić gospodarstwo rolne lub jego część i być przeznaczone na utworzenie lub powiększenie gospodarstwa rolnego. Jego powierzchnia nie może być mniejsza niż 11 ha i nie większa niż 300 ha, a nabywca powinien prowadzić gospodarstwo rolne przez co najmniej 5 lat od dnia nabycia gruntów. Celem regulacji prawnej jest zachowanie statusu prawnego sprzedawanych gruntów oraz poprawa struktury agrarnej w Polsce. W opracowaniu pozytywnie zweryfikowano hipotezę o pozafiskalnej funkcji tego zwolnienia. Badania przeprowadzono z wykorzystaniem źródeł prawa, orzecznictwa sądów i dorobku doktryny prawa podatkowego. Zastosowano metodę dogmatycznoprawną jako metodę dominującą, a także uzupełniająco metody empiryczno-analityczną i prawnoporównawczą.

Słowa kluczowe: grunty rolne, sprzedaż, gospodarstwo rolne, zwolnienie z podatku

Klasyfikacja JEL: K34, H20, Q15

* Profesor doktor habilitowany, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Prawa i Administracji, e-mail: zbigniew.ofiarski@usz.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0003-1675-933X>

W ustawowym katalogu zwolnień przedmiotowych z podatku od czynności cywilnoprawnych, zawartym w art. 9 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych¹, w pkt 2 wprowadzono zwolnienie dotyczące umowy sprzedaży gruntów rolnych. Przepis ten znowelizowano od 1 stycznia 2016 r., ograniczając stosowanie zwolnienia tylko do umów sprzedaży. Przed nowelizacją zwolnieniem obejmowano także inne umowy przenoszące własność gruntów rolnych, tzn. umowy: dożywocia, o dział spadku, o zniesienie współwłasności, darowizny, zamiany. Dokonano w ten sposób istotnego ograniczenia zakresu zwolnienia z opodatkowania przeniesienia własności gruntów rolnych, a jednocześnie wprowadzono przesłanki, których zaistnienie uprawnia do zastosowania tego zwolnienia.

Zwolnienie z art. 9 pkt 2 u.p.c.c. jest zwolnieniem przedmiotowym, tzn. uwzględniającym cechy przedmiotu podatku (gruntu rolnego). Jego efektem jest korzyść osiągnana przez podatnika w formie wyeliminowania podatku². Zwolnienie przedmiotowe przysługuje nabywcy gruntów rolnych bez względu na jego status prawny, a więc osobie fizycznej, osobie prawnej lub jednostce organizacyjnej, która nie ma osobowości prawnej. W ten sposób ustawodawca koryguje – ze względów gospodarczych i społecznych – zakres podatku³. Prezentowane zwolnienie podatkowe można zakwalifikować do katalogu instrumentów wsparcia rozwoju rolnictwa⁴, w szczególności ukierunkowanych na poprawę struktury agrarnej w Polsce i minimalizowanie zjawiska nadmiernego rozdrobnienia gospodarstw rolnych w kontekście ich powierzchni.

Celem opracowania jest wykazanie, że tylko kumulatywne spełnienie wszystkich przesłanek ustawowych uprawnia nabywcę gruntów rolnych do zwolnienia z podatku od czynności cywilnoprawnych, a kwota tego

¹ Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 815 ze zm.), dalej: u.p.c.c.

² S. Babiarz i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2004, s. 37.

³ W. Nykiel, *Zwolnienia podatkowe – wybrane zagadnienia teoretyczne*, [w:] *Księga Jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, red. R. Mastalski, Wrocław 2001, s. 300–301.

⁴ R.I. Dziemianowicz, *Ulgi i zwolnienia podatkowe jako forma wsparcia rolnictwa*, „Roczniki Naukowe Stowarzyszenia Ekonomistów Rolnictwa i Agrobiznesu” 2011, t. 13, z. 3, s. 69; M. Orlewski, *Podatkowe udogodnienia w przekazywaniu gospodarstw rolnych*, „Roczniki Naukowe Stowarzyszenia Ekonomistów Rolnictwa i Agrobiznesu” 2007, t. 9, z. 1, s. 356.

zwolnienia nie może przekroczyć limitu pomocy *de minimis*. W związku z tym zwolnienie może obejmować pełną kwotę obliczonego podatku, a także tylko jego odpowiednią część, tj. zawierającą się w limicie pomocy *de minimis*. Względnie duża liczba orzeczeń sądowych odnoszących się do tego zwolnienia podatkowego, a zwłaszcza pojawiające się w praktyce wątpliwości dotyczące sposobu interpretacji poszczególnych przesłanek warunkujących jego zastosowanie, są istotnym argumentem uzasadniającym zbadanie oraz ocenę konstrukcji prawnej tej preferencji podatkowej. Poddano weryfikacji hipotezę o pozafiskalnych argumentach, które przesądziły o nowelizacji art. 9 pkt 2 u.p.c.c. Ustawodawca zamierzał stworzyć podatkowopravny mechanizm preferujący zachowanie rolnego statusu sprzedawanych gruntów oraz kształtujący odpowiednią strukturę agrarną w Polsce, opartą na średnich i dużych gospodarstwach rolnych. W tym celu zbadano i oceniono treść art. 9 pkt 2 u.p.c.c., orzecznictwo sądów i dorobek doktryny prawa podatkowego. Zastosowano metodę dogmatycznopravną oraz uzupełniająco metodę empirycznopravną (w zakresie orzecznictwa sądów) i metodę prawnoporównawczą (do oceny ewolucji treści art. 9 pkt 2 u.p.c.c.).

2. ZARYS EWOLUCJI TREŚCI ART. 9 PKT 2 U.P.C.C.

Przepis art. 9 pkt 2 u.p.c.c. od momentu wejścia w życie tej ustawy, tzn. od 1 stycznia 2001 r., do nowelizacji z 1 stycznia 2016 r. wyznaczał szerokie granice zwolnienia z podatku. Przysługiwało ono z tytułu nabycia gruntów rolnych w drodze umów: sprzedaży, dożywocia, o dział spadku, o zniesienie współwłasności, darowizny, zamiany. Zwolnienie dotyczyło całego gospodarstwa rolnego lub jego części, ale nie obejmowało budynków mieszkalnych lub ich części znajdujących się na obszarze miast⁵. Faktycznie zwolnieniem objęto grunty rolne oraz budynki gospodarcze gospodarstwa rolnego położonego w administracyjnych granicach miasta albo takie grunty i wszelkie zabudowania w gospodarstwie rolnym znajdującym się poza terenem miasta⁶. W stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2015 r. w treści art. 9 pkt 2 u.p.c.c. na terenach miast nie obejmowano zwolnieniem podatkowym budynków mieszkalnych lub ich części, a więc należało stosować zwolnienie z opodatkowania w odniesieniu

⁵ E. Bobrus, *Opodatkowanie przeniesienia własności nieruchomości*, Warszawa 2012, s. 288.

⁶ S. Brzeszczyńska, *Obrót gruntami rolnymi*, „Nieruchomości” 2009, nr 3, s. 28.

nie tylko do budynków gospodarczych, ale również budowl, w tym tymczasowych, znajdujących się na gruntach gospodarstwa rolnego⁷.

Po nowelizacji przepisem art. 9 pkt 2 u.p.c.c. istotnie zmniejszono zakres zwolnienia, ograniczając katalog umów tylko do umowy sprzedaży⁸. Ponadto zwolnienie dotyczy wyłącznie gruntów rolnych i nie obejmuje już ani budynków mieszkalnych w gospodarstwach rolnych znajdujących się poza obszarami miast, ani budynków gospodarczych lub ich części niezależnie od tego, czy położone są one na obszarach miast czy na terenach wiejskich.

Według projektodawcy zakres zwolnienia sprzed 1 stycznia 2016 r. nie spełniał podstawowej funkcji, jaką miało być zapobieganie rozdrobnieniu gospodarstw rolnych oraz promowanie najefektywniejszego wykorzystania terenów rolniczych w Polsce. Oceniono, że zwolnienie w tym kształcie było nadmiernie wykorzystywane przez przedsiębiorców nabywających grunty rolne na cele inwestycyjne i prowadziło do zmniejszenia obszaru gruntów rolnych⁹. Ograniczenie omawianego zwolnienia z opodatkowania tylko do umowy sprzedaży gruntów rolnych oraz wprowadzenie dodatkowych warunków uzasadniających jego zastosowanie z założenia powinno prowadzić do tzw. uszczelnienia podatku od czynności cywilnoprawnych¹⁰. Przed nowelizacją przepisu art. 9 pkt 2 u.p.c.c. zwolnienie z opodatkowania stosowano wtedy, gdy w chwili dokonania czynności nabyte grunty stanowiły gospodarstwo rolne albo utworzyły gospodarstwo rolne lub wchodziły w skład gospodarstwa rolnego będącego własnością nabywcy. Nie wymagano natomiast ewentualnego późniejszego prowadzenia na tych gruntach działalności rolniczej¹¹. Zbycie takich gruntów, dokonane nawet krótko po ich nabyciu, nie prowadziło do utraty prawa do omawianego zwolnienia z opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych¹².

⁷ J. Bieluk, *Zasady i zakres zwolnienia od podatku od czynności cywilnoprawnych przeniesienia własności nieruchomości rolnych*, „Studia Iuridica Agraria” 2009, t. 7, s. 219–220.

⁸ Z. Ofiarski, *Ustawa o opłacie skarbowej. Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2018, s. 638.

⁹ Uzasadnienie projektu ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz niektórych innych ustaw – druk sejmowy nr 2656/VII kadencja.

¹⁰ S. Bogucki, *Dążenie ustawodawcy do uszczelniania podatku od czynności cywilnoprawnych*, [w:] *Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce*, red. D.J. Gajewski, Warszawa 2020, s. 354.

¹¹ B. Kurant, *Sprzedaż gospodarstwa rolnego w podatku od czynności cywilnoprawnych w kontekście ustawowego zwolnienia od podatku*, „Doradztwo Podatkowe” 2015, nr 7, s. 27.

¹² A. Mariański, *Zwolnienie przeniesienia własności nieruchomości wchodzącej w skład gospodarstwa rolnego od podatku od czynności cywilnoprawnych*, „Rejent” 2006, nr 3, s. 87.

3. ZWIĄZANIE GRUNTU Z GOSPODARSTWEM ROLNYM JAKO PRZESŁANKA ZWOLNIENIA Z OPODATKOWANIA

Od 1 stycznia 2016 r. zwalnia się z opodatkowania wyłącznie sprzedaż gruntów będących gospodarstwem rolnym w rozumieniu przepisów o podatku rolnym¹³, wraz z będącymi ich częścią składową drzewami i innymi roślinami, o ile w wyniku zakupu zostanie utworzone lub powiększone gospodarstwo rolne. Oznacza to, że sprzedaż gruntu, który nie był częścią gospodarstwa rolnego, a po nabyciu został włączony do gospodarstwa rolnego nabywcy, nie jest zwolniona z podatku. Dla uzyskania zwolnienia podatkowego kupujący i sprzedawca nie muszą na dzień nabycia prowadzić działalności rolniczej na zbywanej nieruchomości, ale nie może ona być zajęta na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż rolnicza¹⁴.

Wielokrotnie w orzecznictwie sądów akcentowano nie tylko formalny, ale również społeczno-gospodarczy charakter przesłanek zwolnienia, którego celem jest wspieranie działalności rolniczej i promowanie pożądanego struktury agrarnej¹⁵. O społeczno-gospodarczym charakterze przesłanek zwolnienia przesądza m.in. odesłanie z art. 9 pkt 2 u.p.c.c. do definicji gospodarstwa rolnego zawartej w art. 2 ust. 1 oraz w art. 1 u.p.r. Jest nim obszar gruntów sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne (oprócz gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż 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. Status gruntów tworzących gospodarstwo rolne zależy od zapisów w ewidencji gruntów i budynków¹⁶, a także od ich normatywu powierzchniowego i przeznaczenia na prowadzenie działalności rolniczej¹⁷. Ustawowy zwrot „zająć grunt na działalność gospodarczą inną niż rolnicza” oznacza wszystkie czynności związane z nabytymi nieruchomościami, które służą wykonywaniu działalności i nie

¹³ Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 333), dalej: u.p.r.

¹⁴ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Gdańsku z dnia 25 kwietnia 2018 r., sygn. I SA/Gd 242/18, LEX nr 2504640.

¹⁵ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 25 kwietnia 2017 r., sygn. II FSK 1010/16, Legalis nr 1632270.

¹⁶ Wyrok NSA z dnia 20 lutego 2013 r., sygn. II FSK 1290/11, Legalis nr 667084.

¹⁷ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 16 maja 2018 r., sygn. I SA/Gd 312/18, LEX nr 2500078; wyrok NSA z dnia 15 listopada 2017 r., sygn. II FSK 2661/15, Legalis nr 1710903.

może być ograniczany do fizycznej eksploatacji gruntu. Może obejmować korzystanie z praw do gruntu lub podejmowanie czynności przygotowawczych, np. do budowy obiektów¹⁸ obejmującej m.in. niwelację gruntu i jego ogrodzenie¹⁹.

Oznacza to, że ustawowa negatywna przesłanka o treści „zajęcie na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż rolnicza” powinna być rozumiana szeroko. Nie można jej utożsamiać tylko z wykonywaniem czynności stanowiących przedmiot działalności gospodarczej kupującego, ale przy jej interpretacji uwzględniać także podjęcie działań prawnych i faktycznych mających umożliwić prowadzenie działalności gospodarczej na określonym gruncie, np. uzyskanie zgody na wyłączenie gruntów z produkcji rolnej, uzyskanie warunków zabudowy nieruchomości budynkiem mającym służyć działalności gospodarczej, uzyskanie pozwolenia na budowę takiego obiektu, wykonanie przyłączy do sieci energetycznej, gazowej czy wodociągowej. Podjęcie tego rodzaju działań oznacza, że nieruchomość jest faktycznie zajęta na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż rolnicza²⁰. Konkludując, wykładnia art. 9 pkt 2 u.p.c.c., w celu ustalenia uprawnień do omawianego zwolnienia, musi być prowadzona z uwzględnieniem art. 2 ust. 1 oraz art. 1 u.p.r., które stanowią o statusie prawnym gruntu rolnego²¹.

4. LIMITY OBSZAROWE GOSPODARSTWA ROLNEGO JAKO PRZESŁANKA ZWOLNIENIA Z OPODATKOWANIA

Niezbędnym warunkiem zwolnienia z podatku od czynności cywilnoprawnych jest zachowanie limitu obszaru gospodarstwa rolnego, w którego skład wejdą zakupione grunty rolne. Limit obszarowy dotyczy utworzonego lub powiększonego gospodarstwa rolnego. Jego powierzchnia nie może być mniejsza niż 11 ha i większa niż 300 ha. Jeżeli nabywca zakupi grunty rolne w celu utworzenia gospodarstwa rolnego, to zwolnienie przysługuje tylko wtedy, gdy powierzchnia nabywanych gruntów rolnych wynosi nie mniej niż 11 ha i nie więcej niż 300 ha. Jeżeli nabywca już posiada gospodarstwo rolne, to zakup gruntów rolnych o powierzchni mniejszej

¹⁸ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 12 kwietnia 2017 r., sygn. III SA/Wa 1098/16, Legalis nr 1675243.

¹⁹ L. Etel, *Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 38.

²⁰ Wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2019 r., sygn. II FSK 180/17, Legalis nr 1884711.

²¹ Wyrok NSA z dnia 25 kwietnia 2017 r., sygn. II FSK 892/15, Legalis nr 1632267.

niż 11 ha zwolniony jest z opodatkowania, o ile powiększane gospodarstwo rolne osiąga powierzchnię co najmniej 11 ha i nie przekracza 300 ha. Wykładnia językowa przepisu art. 9 pkt 2 u.p.c.c. wskazuje, że nie istnieją podstawy do pozbawienia zwolnienia od tego podatku sprzedaży własności gruntów rolnych stanowiących gospodarstwo rolne na rzecz nabywcy, który nie posiada na dzień zawarcia umowy sprzedaży żadnych użytków rolnych lub gospodarstwa rolnego²².

Wielokrotnie sądy administracyjne wskazywały na cel zwolnienia podatkowego wprowadzonego w art. 9 pkt 2 u.p.c.c., którym jest wspieranie zakładania gospodarstw rolnych i prowadzenie w nich produkcji oraz poprawa struktury agrarnej, przede wszystkim przez powiększenie obszaru gospodarstw rolnych. O możliwości zastosowania zwolnienia decyduje m.in. przeznaczenie zakupionego gruntu wyrażające się w sposobie jego użytkowania po nabyciu²³. W związku z tym przyjęto, że takie cele mogą być osiągnięte także w wyniku sprzedaży własności gruntów stanowiących gospodarstwo rolne na rzecz ich dzierżawcy²⁴. Racjonalny ustawodawca nie może pozostawić poza zakresem zwolnienia, uregulowanym w art. 9 pkt 2 u.p.c.c., sprzedaży własności gruntów na rzecz ich dzierżawcy, ponieważ ewentualny brak zwolnienia można byłoby obejść, rozwiązując łączącą strony umowę dzierżawy bezpośrednio przed sprzedażą. Dzierżawa jest tylko tymczasową formą tworzenia czy powiększania gospodarstw rolnych. Głównym przesłaniem zwolnienia wprowadzonego w art. 9 pkt 2 u.p.c.c. jest tworzenie trwałych jednostek prowadzących działalność rolniczą. Ową trwałość i stabilizację zapewnia właśnie prawo własności. Wyniki wykładni językowej, systemowej i funkcjonalnej dają jednoznaczny wynik. Zwolnieniem z art. 9 pkt 2 u.p.c.c. objęta jest także sprzedaż własności gruntów stanowiących gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów o podatku rolnym przez właściciela na rzecz dotychczasowego dzierżawcy²⁵.

²² Wyrok WSA w Opolu z dnia 17 grudnia 2020 r., sygn. I SA/Op 271/20, Legalis nr 2523846.

²³ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 21 marca 2017 r., sygn. I SA/Po 1425/16, LEX nr 2268687; wyrok WSA w Warszawie z dnia 12 grudnia 2013 r., sygn. III SA/Wa 2747/13, LEX nr 1547820; wyrok WSA w Łodzi z dnia 19 lipca 2011 r., sygn. I SA/Łd 561/11, LEX nr 1085519.

²⁴ A. Suchoń, *Podatek od czynności cywilnoprawnych a sprzedaż własności gruntów rolnych*, „Rejent” 2018, nr 7, s. 115.

²⁵ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 11 sierpnia 2020 r., sygn. I SA/Gd 348/20, LEX nr 3048914.

Limity powierzchniowe w art. 9 pkt 2 u.p.c.c. określono w hektarach rzeczywistych, natomiast definicja gospodarstwa rolnego z art. 2 ust. 1 u.p.r. zawiera dwa odmienne sposoby ustalania minimalnej powierzchni gospodarstwa rolnego. Pierwszy, podobnie jak w art. 9 pkt 2 u.p.c.c., odwołuje się do hektarów rzeczywistych, natomiast drugi sposób uwzględnia hektary przeliczeniowe ustalone na podstawie powierzchni, rodzajów i klas użytków rolnych wynikających z ewidencji gruntów i budynków oraz zaliczenia do jednego z czterech okręgów podatkowych²⁶. W związku z tym mogą powstawać wątpliwości dotyczące sposobu ustalania limitu obszarowego warunkującego zastosowanie zwolnienia z opodatkowania zakupu gruntów rolnych w celu utworzenia lub powiększenia gospodarstwa rolnego.

Jeżeli powierzchnia już posiadanego gospodarstwa rolnego wynosi np. 2 ha rzeczywiste oraz zgodnie z art. 4 u.p.r. stanowi ona 3,9 ha przeliczeniowego (2 ha gruntów ornych klasy pierwszej położonych w pierwszym okręgu podatkowym przy zastosowaniu przelicznika 1,95 za każdy ha rzeczywisty), to można postawić pytanie, czy zakup gruntów rolnych o powierzchni 7,1 ha rzeczywistych, stanowiących 1,065 ha przeliczeniowego (np. łąki klasy szóstej położonej w pierwszym okręgu podatkowym, dla której ustawowy przelicznik wynosi 0,15), będzie objęty zwolnieniem z podatku od czynności cywilnoprawnych. W takim przypadku po zakupie gruntów powierzchnia powiększonego gospodarstwa rolnego wyniesie 9,1 ha (powierzchnia rzeczywista) lub 4,965 ha (powierzchnia przeliczeniowa), a więc nie zostanie osiągnięty limit 11 ha uzasadniający zwolnienie na podstawie art. 9 pkt 2 u.p.c.c. Dopuszczenie możliwości sumowania powierzchni przeliczeniowej (3,9 ha) z powierzchnią rzeczywistą zakupionych gruntów rolnych (7,1 ha) mogłoby uzasadniać zwolnienie z podatku, ponieważ gospodarstwo rolne o powierzchni przeliczeniowej 3,9 ha zostałoby powiększone do powierzchni 11 ha. Takie działanie byłoby jednak bezprawne. W art. 9 pkt 2 u.p.c.c. limity powierzchniowe ustalono w hektarach rzeczywistych, a nie w hektarach przeliczeniowych. Ponadto powierzchnia gospodarstwa rolnego w ustawie o podatku rolnym jest wyrażana w hektarach przeliczeniowych w celu ustalenia podstawy opodatkowania, od której oblicza się podatek rolny. Dopuszczenie do sumowania powierzchni przeliczeniowej i rzeczywistej gruntów rolnych w celu ustalenia minimalnego limitu obszaru gospodarstwa rolnego uprawniającego do zastosowania zwolnienia z podatku od czynności cywilnoprawnych

²⁶ Wyrok NSA z dnia 12 lutego 2016 r., sygn. II FSK 3601/13, Legalis nr 1454632.

stanowiłoby niedopuszczalną wykładnię rozszerzającą przepisów regulujących zwolnienia z opodatkowania. Przepisy dotyczące ulg i zwolnień podatkowych powinny być interpretowane ściśle²⁷. Jeżeli w treści art. 9 pkt 2 u.p.c.c. nie używa się określenia „hektar przeliczeniowy”, to jego stosowanie nie jest dopuszczalne w celu ustalania uprawnień do omawianego zwolnienia z opodatkowania.

Niezbędnym warunkiem umożliwiającym uznanie danego obszaru za gospodarstwo rolne, w rozumieniu ustawy o podatku rolnym, jest posiadanie gruntów o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha rzeczywisty lub 1 ha przeliczeniowy. W tej sytuacji za część gospodarstwa rolnego może być uznany również udział we współwłasności gruntów rolnych. Ponadto wystarczający do traktowania danego obszaru za gospodarstwo rolne jest sam fakt posiadania gruntów rolnych, a uzyskiwanie z tego tytułu dochodów jest irrelevantne. Zaprzestanie działalności lub ograniczenie produkcji rolnej na danym obszarze nie powoduje utraty statusu gospodarstwa rolnego²⁸. Definicja gospodarstwa rolnego przyjęta dla celów podatku rolnego, do której odwołano się w ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych, wyłącza możliwość rozważań, czy nieruchomości może być uznana za gospodarstwo rolne w rozumieniu Kodeksu cywilnego²⁹. Według art. 55³ k.c. za gospodarstwo rolne uważa się grunty rolne wraz z gruntami leśnymi, budynkami lub ich częściami, urządzeniami i inwentarzem, jeżeli stanowią lub mogą stanowić zorganizowaną całość gospodarczą, oraz prawami związanymi z prowadzeniem gospodarstwa rolnego. W piśmiennictwie akcentuje się, że umieszczenie definicji gospodarstwa rolnego w przepisach Kodeksu cywilnego należy tłumaczyć przede wszystkim podkreśleniem znaczenia ochrony własności w zakresie kształtowania stosunków własnościowych w rolnictwie³⁰.

Ustawowa definicja gospodarstwa rolnego dla celów podatku rolnego nie obejmuje lasów³¹, którymi – zgodnie z art. 1 ust. 2 ustawy o podatku

²⁷ B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 156.

²⁸ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 12 marca 2013 r., sygn. III SA/Po 8/13, Legalis nr 617592.

²⁹ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1740 ze zm.), dalej: k.c. Zob. wyrok NSA z dnia 18 maja 1994 r., sygn. III SA 1438/93, Legalis nr 38567.

³⁰ K. Stefańska, *Funkcje gospodarstwa rolnego w świetle art. 55³ kodeksu cywilnego*, „Studia Iuridica Agraria” 2013, t. 11, s. 155.

³¹ Wyrok NSA z dnia 30 stycznia 2003 r., sygn. III SA 1496/02, LEX nr 167049.

leśnym³² – są grunty leśne sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako lasy. O prawnym statusie lasu decyduje sposób sklasyfikowania gruntów w ewidencji gruntów i budynków³³, natomiast nie jest konieczne ustalenie, czy są one zajęte na wykonywanie działalności leśnej³⁴. Dla opodatkowania podatkiem leśnym takie wykorzystywanie gruntów leśnych jest jednak niezbędne. W art. 9 pkt 2 u.p.c.c. określono tylko, że zwalnia się z opodatkowania „sprzedaż własności gruntów, stanowiących gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów o podatku rolnym, wraz z będącymi ich częścią składową drzewami i innymi roślinami”. Drzewa i inne rośliny nie w każdym przypadku są lasem w rozumieniu ustawy o podatku leśnym. Omawiane zwolnienie z opodatkowania nie dotyczy „gospodarstwa leśnego”, którym zgodnie z art. 2 pkt 17 ustawy o podatku od towarów i usług³⁵ jest gospodarstwo prowadzone przez podatnika podatku leśnego. Zwolnieniem z podatku od czynności cywilnoprawnych objęto grunty gospodarstwa rolnego, a nie grunty wchodzące w skład gospodarstwa leśnego.

Limit obszarowy gospodarstwa rolnego, warunkujący zwolnienie z podatku od czynności cywilnoprawnych, powinien być badany także pod względem przeznaczenia gruntów, które zaewidencjonowano jako rolne. Nie mogą one być zajęte na działalność gospodarczą inną niż rolnicza³⁶, ponieważ podlegałyby opodatkowaniu podatkiem innym niż podatek rolny. Nabycie takich gruntów nie prowadzi do utworzenia ani powiększenia gospodarstwa rolnego. Dopiero zawarcie w treści aktu notarialnego przyrzeczenia nabywcy, że nabyte grunty będzie wykorzystywał na cele rolnicze, uzasadnia zwolnienie z podatku od czynności cywilnoprawnych. Zwolnienie nie obejmuje sprzedaży gruntów, które faktycznie utracą charakter rolny, mimo że nadal będą klasyfikowane w ewidencji gruntów rolnych³⁷.

Utratę rolnego charakteru gruntu należy rozumieć jako stan faktyczny. Mowa o niej przede wszystkim wtedy, gdy grunt zostaje przeznaczony

³² Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 888 ze zm.).

³³ Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 18 lipca 2019 r., sygn. I SA/Go 276/19, Legalis nr 2204711; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 25 kwietnia 2018 r., sygn. I SA/Po 19/18, Legalis nr 1769420.

³⁴ Wyrok NSA z dnia 6 czerwca 2017 r., sygn. II FSK 1284/15, LEX nr 2330103.

³⁵ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 685 ze zm.).

³⁶ Wyrok NSA z dnia 25 kwietnia 2017 r., sygn. II FSK 200/16, Legalis nr 1632278.

³⁷ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 21 marca 2017 r., sygn. I SA/Po 1260/16, Legalis nr 1601413.

pod działalność gospodarczą albo budownictwo, w tym również letniskowe bądź pensjonatowe. Wskazano, że „utrata charakteru rolnego” należy wiązać z faktyczną, a nie z formalnoprawną zdolnością produkcyjną gruntów. W konsekwencji utrata charakteru rolnego gruntu jest skutkiem jego przyszłego przeznaczenia przez nabywcę. Decydujący dla ustalenia tej przesłanki powinien być dzień dokonania sprzedaży gruntu³⁸. Dla celów omawianego zwolnienia podatkowego istotne jest subiektywne nastawienie nabywcy, który zamierza powiększyć lub utworzyć gospodarstwo rolne w wyniku tej transakcji³⁹.

Konkludując, norma obszarowa gospodarstwa rolnego, adresowana do nabywcy gruntów rolnych, powinna spełniać konkretny cel, którym jest wspieranie procesu tworzenia lub powiększania średnich i dużych gospodarstw rolnych. Celem strategicznym jest poprawa struktury agrarnej w Polsce i likwidacja nadmiernego rozdrobnienia gospodarstw zapoczątkowanego reformą rolną z 1944 r., a następnie pogłębionego nadmierną swobodą podziału istniejących gospodarstw rolnych, np. w drodze ich sprzedaży lub dziedziczenia.

5. MINIMALNY OKRES PROWADZENIA GOSPODARSTWA ROLNEGO WARUNKIEM ZWOLNIENIA Z OPODATKOWANIA

W konstrukcji prawnej omawianego zwolnienia z opodatkowania ujęto również warunek prowadzenia gospodarstwa przez okres nie krótszy niż 5 lat od dnia nabycia gruntów rolnych. Warunku tego powinien dochować nabywca gruntów, tzn. podatnik korzystający ze zwolnienia od podatku. Do tego okresu nie wlicza się czasu prowadzenia gospodarstwa rolnego przez zbywcę gruntów rolnych, ponieważ uprawnienia nabywcy do zwolnienia z podatku nie są uzależnione od działań zbywcy tych gruntów, a w szczególności od faktycznego prowadzenia przez niego gospodarstwa rolnego przed jego sprzedażą albo przed sprzedażą jego części. Weryfikacja spełnienia tego warunku przez nabywcę gruntów rolnych nie jest możliwa w dacie zawarcia umowy ich sprzedaży, ale dopiero po upływie okresu

³⁸ Wyrok NSA z dnia 29 maja 2018 r., sygn. II FSK 1626/16, Legalis nr 1836868; wyrok WSA w Olsztynie z dnia 5 kwietnia 2017 r., sygn. I SA/Ol 52/17, Legalis nr 1600587.

³⁹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 sierpnia 2011 r., sygn. III SA/Wa 117/11, Legalis nr 381333.

ustalonego w ustawie podatkowej⁴⁰. Należy podkreślić, że adresowany do nabywcy obowiązek obejmuje prowadzenie przez niego całego gospodarstwa rolnego, a nie tylko tej części, którą stanowią nabyte grunty rolne.

Jeżeli przed upływem 5 lat od dnia zakupu gruntów rolnych ich nabywca dokona zmiany przeznaczenia części lub całości gruntów w prowadzonym przez siebie gospodarstwie rolnym, to utraci prawo do zwolnienia z opodatkowania. Pozbawienie prawa do zwolnienia następuje również wtedy, gdy nabywca gruntów rolnych przed upływem 5 lat odsprzeda je innej osobie, która utworzy z nich gospodarstwo rolne lub powiększy już posiadane gospodarstwo rolne (w tym przypadku kolejny nabywca takich gruntów może skorzystać z omawianego zwolnienia podatkowego, o ile spełni pozostałe warunki ustalone w art. 9 pkt 2 u.p.c.c.). Podobne skutki wywoła zbycie gospodarstwa rolnego w inny sposób, np. w drodze zamiany lub darowizny. Warunek prowadzenia gospodarstwa rolnego przez co najmniej 5 lat dotyczy bowiem każdego kolejnego nabywcy gruntów rolnych zamierzającego skorzystać z omawianego zwolnienia z opodatkowania. Ponadto umowa sprzedaży gospodarstwa rolnego nabytego z zamiarem prowadzenia działalności gospodarczej innej niż rolnicza nie uprawnia jego nabywcy do zwolnienia z podatku od czynności cywilnoprawnych⁴¹.

Zwolnienie z opodatkowania przysługuje nie tylko właścicielowi, ale również współwłaścicielowi nabytych gruntów rolnych⁴². Ustawodawca nie wymaga, aby gospodarstwo rolne stanowiło jednolity i spójny obszar gruntów. Za gospodarstwo rolne należy uznać grunty o odpowiedniej powierzchni nawet wówczas, gdy nie istnieje pomiędzy nimi żadna więź ekonomiczna. Odrębnie położone grunty rolne, stanowiące własność i współwłasność danego podatnika, podlegają łączeniu w celu ustalenia normy obszarowej gospodarstwa rolnego⁴³. Zwolniony z opodatkowania może być zarówno nabywca gruntów rolnych, który już wcześniej prowadził gospodarstwo rolne (poprzez nabycie powiększa swoje gospodarstwo), jak i ten, który dopiero zamierza utworzyć gospodarstwo rolne z nabytych gruntów

⁴⁰ E. Kremer, *Podatki w rolnictwie*, [w:] *Instytucje prawa rolnego*, red. M. Korzycka, Warszawa 2019, s. 498.

⁴¹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 października 2014 r., sygn. III SA/Wa 618/14, Legalis nr 1157266.

⁴² Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 26 kwietnia 2012 r., sygn. I SA/Gd 215/12, Legalis nr 511843.

⁴³ L. Etel, *Glosa do wyroku WSA w Warszawie z 16 stycznia 2004 r., III SA 1140/03*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2004, z. 12, poz. 155.

(nabycia gruntów dokonuje w celu utworzenia takiego gospodarstwa). Intencją ustawodawcy nie jest ograniczanie grona nabywców gruntów rolnych, ponieważ nie byłoby to spójne z założeniami przepisu ustawy, którego celem jest wspieranie także zakładania gospodarstw rolnych i ich prowadzenia. Ustawodawca zastrzegł tylko, że nabyte grunty powinny wejść w skład gospodarstwa rolnego nabywcy⁴⁴.

Ograniczenia w nabywaniu nieruchomości rolnych wprowadza art. 1 oraz art. 2a ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego⁴⁵. Z jej przepisów wynika, że ustrój rolny państwa wymaga: poprawy struktury obszarowej gospodarstw rolnych; przeciwdziałania nadmiernej koncentracji nieruchomości rolnych; zapewnienia prowadzenia działalności rolniczej w gospodarstwach rolnych przez osoby o odpowiednich kwalifikacjach; wspierania rozwoju obszarów wiejskich; wdrażania i stosowania instrumentów wsparcia rolnictwa; aktywnej polityki rolnej państwa.

Według przepisów tej ustawy nabywcą nieruchomości rolnej może być wyłącznie rolnik indywidualny, chyba że ustawa stanowi inaczej. W ustawie o kształtowaniu ustroju rolnego w tym zakresie wprowadzono wiele wyjątków dotyczących statusu prawnego nabywcy nieruchomości rolnej. Nie musi być rolnikiem indywidualnym nabywca będący m.in. osobą bliską zbywcy (tzn. zaliczonym do kategorii zstępnych, wstępnych, rodzeństwa, dzieci rodzeństwa, rodzeństwa rodziców, małżonków, osób przysposabiających i przysposobionych oraz pasierbów), spadkobiercą⁴⁶, jednostką samorządu terytorialnego, parkiem narodowym. Trafnie oceniono, że wprowadzenie ograniczeń w obrocie nieruchomościami rolnymi powinno minimalizować liczbę przypadków, w których nabycie takich nieruchomości prowadzi jedynie do lokaty kapitału i ich użytkowania niezgodnie z przeznaczeniem. Przyjęte regulacje są jednak kontrowersyjne, ponieważ zdecydowanie zawężają krąg osób uprawnionych do nabycia nieruchomości rolnych w Polsce, w konsekwencji silnie reglamentują ten rynek⁴⁷.

⁴⁴ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 lipca 2011 r., sygn. III SA/Wa 101/11, Legalis nr 383985.

⁴⁵ Ustawa z dnia 11 kwietnia 2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1655 ze zm.).

⁴⁶ Z. Truskiewicz, *Dziedziczenie i dział spadku rolnego po nowelizacji z 2016 r. ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego*, „Rejent” 2018, nr 1, s. 12; idem, *O kilku podstawowych zagadnieniach na tle ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego, cz. II*, „Rejent” 2017, nr 11, s. 17.

⁴⁷ A.K. Biernacka, *Administracyjnoprawne ograniczenia w zakresie obrotu nieruchomościami rolnymi*, „Monitor Prawniczy” 2018, nr 7, s. 353.

Maksymalna norma obszarowa gospodarstwa rolnego, przyjęta w art. 2a ust. 2 ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego, odnosi się do tzw. gospodarstw rodzinnych. Zgodnie z tym przepisem powierzchnia nabywanej nieruchomości rolnej wraz z powierzchnią nieruchomości rolnych wchodzących w skład gospodarstwa rodzinnego nabywcy nie może przekraczać 300 ha użytków rolnych. Ustawa o kształtowaniu ustroju rolnego wymaga od nabywcy nieruchomości rolnej prowadzenia gospodarstwa rolnego, w skład którego weszła nabyta nieruchomość rolna, przez co najmniej 5 lat od dnia nabycia tej nieruchomości, a w przypadku osoby fizycznej osobistego prowadzenia tego gospodarstwa. W tym okresie nabyta nieruchomość nie może być zbyta ani oddana w posiadanie innym podmiotom, przy czym wprowadzono od tej reguły liczne wyjątki, np. Dyrektor Generalny Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa, na wniosek nabywcy nieruchomości rolnej, wyraża zgodę, w drodze decyzji administracyjnej, na dokonanie czynności zbycia nieruchomości rolnej przed upływem okresu 5 lat od dnia przeniesienia jej własności w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem nabywcy nieruchomości rolnej lub interesem publicznym.

Można stwierdzić, że przesłanki uzasadniające zastosowanie zwolnienia z opodatkowania przyjęte w art. 9 pkt 2 u.p.c.c. oraz ograniczenia odnoszące się do rodzinnego gospodarstwa rolnego ustalone w przepisach ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego mają wiele zbieżnych cech. W szczególności podobieństwa odnoszą się do maksymalnej normy obszarowej gospodarstwa rolnego⁴⁸, wymaganego okresu jego prowadzenia po nabyciu gruntów rolnych i łączącego się z nim zakazu ich zbywania, kwalifikacji nabywcy gruntów rolnych. Zasadniczą różnicą pozostaje limit pomocy *de minimis*, który ujęty został w konstrukcji omawianego zwolnienia z opodatkowania, natomiast nie ma żadnego znaczenia w przypadku tworzenia lub powiększania rodzinnego gospodarstwa rolnego.

6. LIMIT POMOCY *DE MINIMIS*

JAKO WARUNEK ZWOLNIENIA Z OPODATKOWANIA

Przesłanką determinującą prawo do zwolnienia z opodatkowania jest także spełnienie warunków do przyznania pomocy *de minimis*, tzn. zawarcie się kwoty zwolnienia w przysługującym podatnikowi limicie pomocy

⁴⁸ P. Marquardt, *Podatek od czynności cywilnoprawnych*, [w:] P. Marquardt, M. Stawiński, W. Gonet, *Podatki w obrocie nieruchomościami w praktyce notarialnej*, Warszawa 2019, s. 113.

de minimis w rolnictwie, ustalonej w rozporządzeniu Komisji (UE)⁴⁹. Całkowita kwota pomocy *de minimis* przyznanej przez państwo członkowskie jednemu przedsiębiorstwu nie może przekroczyć 20 000 euro w okresie 3 lat podatkowych. Łączna kwota pomocy *de minimis* przyznanej w okresie 3 lat przez państwo członkowskie wszystkim przedsiębiorstwom prowadzącym działalność w zakresie podstawowej produkcji produktów rolnych nie może przekroczyć górnego limitu krajowego wynoszącego 295 932 125 euro.

Cytowane rozporządzenie dopuszcza stosowanie wyjątków w odniesieniu do wysokości pomocy *de minimis* udzielanej dla jednego przedsiębiorcy, która może być podwyższona do równowartości w złotych kwoty 25 000 euro w okresie 3 lat podatkowych (łączna pomoc w tym okresie dla wszystkich przedsiębiorców prowadzących działalność w zakresie podstawowej produkcji produktów rolnych nie może przekroczyć 355 118 550 euro).

Według motywu nr 8 preambuły cytowanego rozporządzenia wyżej wymieniony okres 3 lat należy oceniać w sposób ciągły i dla każdego przypadku nowej pomocy *de minimis* uwzględniać całkowitą jej kwotę przyznaną w ciągu danego roku oraz dwóch poprzedzających lat podatkowych. Według niektórych urzędowych interpretacji przepisów prawa podatkowego w sytuacji, w której kwota podatku przewyższa wartość limitu pomocy *de minimis*, nie można zwolnić od podatku danej czynności cywilnoprawnej do wysokości niewykorzystanego limitu, natomiast od nadwyżki wymienionych wartości należy pobrać podatek. W takim przypadku nie stosuje się zwolnienia z art. 9 pkt 2 u.p.c.c.⁵⁰ Do 2018 r. w podobny sposób interpretowały ten warunek niektóre sądy administracyjne⁵¹, wskazując, że do skorzystania ze zwolnienia podatkowego niezbędne było nieprzekroczenie przez beneficjenta limitu pomocy *de minimis*, tzn. cała kwota obliczonego podatku od czynności cywilnoprawnych powinna zawierać się w limicie tej pomocy. Jeżeli wyliczona kwota podatku przekroczyła limit pomocy

⁴⁹ 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 (Dz.Urz. UE L 352 z dnia 24 grudnia 2013 r., s. 9 ze zm.).

⁵⁰ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 24 maja 2017 r., 0111-KDIB4.4014.61.2017.1.MD, <http://www.mf.gov.pl> (dostęp: 27.11.2021).

⁵¹ Na przykład wyrok WSA w Opolu z dnia 23 maja 2018 r., sygn. I SA/Op 98/18, LEX nr 2510093.

de minimis, to omawiane zwolnienie z podatku nie przysługiwało, a wyliczony podatek należało zapłacić w całości⁵².

Należy jednak podkreślić, że po 2018 r. przyjmowana jest w judykaturze odmienna interpretacja tego warunku. Wskazuje się, że nie ma przepisu prawa materialnego zakazującego dokonywania częściowego zwolnienia podatkowego w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych. Wynik rozumowania *argumentum a maiori ad minus* jest jednoznaczny, tj. skoro limit pomocy *de minimis* ma postać maksymalnej kwoty, to dopuszczalne jest również udzielenie tej pomocy poniżej tego limitu (tej kwoty), a tym samym przyznanie zwolnienia do wysokości tego limitu. Zwolnienie od opodatkowania uregulowane w art. 9 pkt 2 u.p.c.c. należy odczytywać w ten sposób, że po spełnieniu warunków określonych w pierwszej części przepisu, zwolnienie ma zastosowanie do kwoty nieprzekraczającej limitu określonego w rozporządzeniu nr 1408/2013. W konsekwencji, gdyby wysokość zwolnienia przekroczyła tę kwotę, tylko nadwyżka nie byłaby objęta zwolnieniem podatkowym⁵³.

Według art. 3 ust. 2 oraz art. 3 ust. 7 rozporządzenia Komisji (UE) nr 1408/2013 górny pułap przyznanej pomocy nie może przekraczać określonej wysokości. Jest to jedyna bariera w uznaniu danej pomocy – w tym w sprawie zwolnienia podatkowego – za pomoc *de minimis*, która za taką będzie uznana według omawianego rozporządzenia. Prawodawca unijny używa sformułowań „całkowita kwota pomocy” oraz „pułap określony w ust. 2”, podając jednocześnie, że nie mogą one przekroczyć określonej kwoty. Przemawia to za uznaniem, że w przepisach tych mowa jest o faktycznie mającej być przyznaną pomocy, nie zaś pomocy, jaka byłaby możliwa do przyznania. Jeżeli zatem możliwy zakres zwolnienia podatkowego przekracza kwotę określoną w rozporządzeniu nr 1408/2013, zwolnienie to może zostać udzielone jedynie do kwoty możliwej pomocy określonej w art. 3 ust. 2 powyższego rozporządzenia. Gdyby zamiarem prawodawcy unijnego było zakazanie udzielania pomocy *de minimis* w przypadku, gdy cała kwota możliwego zwolnienia podatkowego przekracza wartości określone w rozporządzeniu nr 1408/2013, to kwestię tę uregulowałby

⁵² Na przykład wyrok WSA w Opolu z dnia 10 stycznia 2018 r., sygn. I SA/Op 466/17, LEX nr 2445179; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 10 października 2017 r., sygn. I SA/Gd 1134/17, LEX nr 2404410.

⁵³ Wyrok NSA z dnia 2 września 2020 r., sygn. II FSK 1422/18, Legalis nr 2491195; wyrok NSA z dnia 7 lipca 2020 r., sygn. II FSK 930/20, Legalis nr 2621312; wyrok NSA z dnia 21 stycznia 2020 r., sygn. II FSK 456/18, Legalis nr 2357345.

wyraźnie⁵⁴. Prezentowana tendencja orzecznicza sądów, zarysowująca się po 2018 r., jest pozytywnie oceniana w piśmiennictwie⁵⁵.

W celu weryfikacji spełniania tego warunku konieczne jest legitymowanie się przez podatnika zaświadczeniem stwierdzającym fakt udzielenia pomocy *de minimis*. W dniu udzielenia zwolnienia podatkowego zarówno pułap pomocy dla przedsiębiorcy, jak i krajowy trzyletni skumulowany (narastająco) limit nie mogą być wyczerpane. Każdorazowe wydanie takiego zaświadczenia wpływa na wysokość wykorzystanego trzyletniego skumulowanego (obliczanego narastająco) limitu krajowego, który powinien być bieżąco (każdego dnia) kontrolowany⁵⁶. Konkludując, pomoc *de minimis* przysługuje z mocy ustawy, jej wartość nie może jednak przekraczać limitów wyznaczonych w przepisach rozporządzenia unijnego⁵⁷.

Umowa sprzedaży gruntów rolnych, podobnie jak w przypadku innych nieruchomości, wymaga zachowania formy aktu notarialnego. W kontekście omawianej ulgi podatkowej szczególną rolę pełni notariusz, będący płatnikiem tego podatku i jednocześnie funkcjonariuszem publicznym o szczególnych kwalifikacjach w zakresie znajomości prawa. W związku z tym powinien wykonywać swój zawód profesjonalnie i z zachowaniem zasady staranności. Odpowiada on za własne działanie bądź zaniechanie, a nie za działania osób trzecich. Oświadczenie złożone przez kupującego, które dotyczy wypełnienia przesłanek zwolnienia podatkowego, nie zwalnia płatnika z obowiązku oceny tego stanu faktycznego w kontekście obowiązków wynikających z art. 8 Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁵⁸ w zw. z art. 9 pkt 2 u.p.c.c. Stosując ten przepis, który wprost nawiązuje do regulacji zawartych w rozporządzeniu nr 1408/2013, płatnik powinien wykazać się znajomością całokształtu przepisów w zakresie przedmiotowego zwolnienia i ustalić, czy i w jakiej kwocie dalsza pomoc publiczna podatnikowi przysługuje. Ograniczenia w tym zakresie (limity pomocy *de minimis*) mają charakter indywidualny i ogólny (krajowy).

⁵⁴ Wyrok NSA z dnia 2 września 2020 r., sygn. II FSK 1423/18, Legalis nr 2482207.

⁵⁵ A.K. Bogucki, *Zakres pomocy de minimis w sektorze rolnym w podatku od czynności cywilnoprawnych*, „Glosa” 2020, nr 3, s. 102.

⁵⁶ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 18 czerwca 2020 r., sygn. I SA/Gl 1220/19, Legalis nr 2418658.

⁵⁷ A. Trela, *Zwolnienie od podatku od czynności cywilnoprawnych sprzedaży gospodarstwa rolnego jako forma pomocy de minimis w rolnictwie*, „Studia Prawa Publicznego” 2017, nr 1, s. 79.

⁵⁸ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm.

Dlatego z jednakową uwagą powinny podlegać weryfikacji przez płatnika. Zachodzi tu konieczność przeprowadzenia określonego rodzaju postępowania wyjaśniającego, którego treścią będzie nie tylko ustalenie faktów i ich ocena, ale również dokonanie ich oceny prawnej. Jeżeli notariusz (płatnik) nie wykona tych obowiązków, to będzie podlegać odpowiedzialności, o której mowa w art. 30 § 1 Ordynacji podatkowej za podatek niepobrany i niewpłacony do organu podatkowego⁵⁹.

7. PODSUMOWANIE

Reasumując, w przypadku niespełnienia którejkolwiek z przesłanek wskazanych w art. 9 pkt 2 u.p.c.c. zwolnienie od podatku nie przysługuje nabywcy. Zwolnienie ma charakter warunkowy, a ocena spełnienia warunków powinna następować w momencie dokonania czynności cywilnoprawnej⁶⁰, z wyjątkiem warunku odnoszącego się do okresu prowadzenia gospodarstwa rolnego przez okres nie krótszy niż 5 lat od dnia nabycia gruntów. Omawiane zwolnienie z opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych sprzedaży gruntów rolnych zawiera się w katalogu zwolnień, których wspólnym celem jest oddziaływanie w kierunku poprawy struktury agrarnej w Polsce. W ramach tego katalogu mieści się zwolnienie unormowane w art. 12 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.r. Dotyczy ono gruntów przeznaczonych na utworzenie nowego gospodarstwa rolnego lub powiększenie już istniejącego do powierzchni nieprzekraczającej 100 ha, będących przedmiotem prawa własności lub prawa użytkowania wieczystego, nabytych w drodze umowy sprzedaży. Według wykładni gramatycznej tego przepisu ze zwolnienia korzystają nowo nabyte grunty przeznaczone na utworzenie nowego gospodarstwa rolnego, których powierzchnia nie przekroczy 100 ha, a także dotychczas istniejące gospodarstwa rolne powiększone o nabyte grunty, których łączna powierzchnia nie przekroczy 100 ha. Zakup gruntów o powierzchni ponad 100 ha lub przekroczenie powierzchni 100 ha przez grunty dotychczas tworzące gospodarstwo rolne i dokupione powodują, że nabyte grunty nie podlegają zwolnieniu z podatku rolnego⁶¹.

⁵⁹ Wyrok WSA w Lublinie z dnia 2 grudnia 2020 r., sygn. I SA/Lu 495/20, Legalis nr 2506902.

⁶⁰ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 19 października 2011 r., sygn. I SA/Kr 1175/11, Legalis nr 414813.

⁶¹ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 29 kwietnia 2015 r., sygn. I SA/Sz 186/15, Legalis nr 1274575.

Na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 1 Ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn⁶² zwalnia się od tego podatku nabycie własności gruntów, stanowiących gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów o podatku rolnym, wraz z będącymi ich częścią składową drzewami i innymi roślinami, jeżeli w wyniku nabycia 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. Warunki tego zwolnienia są identyczne z warunkami zwolnienia z opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych.

Efektom przeprowadzonych badań jest pozytywna weryfikacja hipotezy o pozafiskalnych argumentach, które przesądziły o nowelizacji art. 9 pkt 2 u.p.c.c. Celem ustawodawcy było stworzenie podatkowoprawnego mechanizmu preferującego zachowanie rolnego statusu sprzedawanych gruntów oraz kształtującego odpowiednią strukturę agrarną w Polsce opartą na średnich i dużych gospodarstwach rolnych, ale mieszczących się w limitach obszarowych ustalonych dla rodzinnych gospodarstw rolnych. Zwolnienia z opodatkowania zakupionych gruntów rolnych w celu utworzenia lub powiększenia gospodarstwa rolnego nie należy postrzegać jako rozwiązania osłabiającego fiskalną wydajność podatku od czynności cywilnoprawnych. Z omawianym zwolnieniem związane są pozafiskalne cele strategiczne zakładające tworzenie warunków do kształtowania prawidłowej struktury agrarnej w Polsce, niezbędnej do poprawy wydajności działalności rolniczej.

BIBLIOGRAFIA

- Babiarz S., Dauter B., Gruszczyński G., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2004.
- Bieluk J., *Zasady i zakres zwolnienia od podatku od czynności cywilnoprawnych przeniesienia własności nieruchomości rolnych*, „Studia Iuridica Agraria” 2009, t. 7, <https://doi.org/10.15290/sia.2009.07.14>
- Biernacka A.K., *Administracyjnoprawne ograniczenia w zakresie obrotu nieruchomościami rolnymi*, „Monitor Prawniczy” 2018, nr 7.
- Bobrus E., *Opodatkowanie przeniesienia własności nieruchomości*, Warszawa 2012.

⁶² Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1043.

- Bogucki A.K., *Zakres pomocy de minimis w sektorze rolnym w podatku od czynności cywilnoprawnych*, „Glosa” 2020, nr 3.
- Bogucki S., *Dążenie ustawodawcy do uszczelniania podatku od czynności cywilnoprawnych*, [w:] *Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce*, red. D.J. Gajewski, Warszawa 2020.
- Brzezczyńska S., *Obrót gruntami rolnymi*, „Nieruchomości” 2009, nr 3.
- Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013.
- Dziemianowicz R.I., *Ulgi i zwolnienia podatkowe jako forma wsparcia rolnictwa*, „Roczniki Naukowe Stowarzyszenia Ekonomistów Rolnictwa i Agrobiznesu” 2011, t. 13, z. 3.
- Etel L., *Glosa do wyroku WSA w Warszawie z 16 stycznia 2004 r., III SA 1140/03*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2004, z. 12, poz. 155.
- Etel L., *Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, Warszawa 2012.
- Kremer E., *Podatki w rolnictwie*, [w:] *Institucje prawa rolnego*, red. M. Korzycka, Warszawa 2019.
- Kurant B., *Sprzedaż gospodarstwa rolnego w podatku od czynności cywilnoprawnych w kontekście ustawowego zwolnienia od podatku*, „Doradztwo Podatkowe” 2015, nr 7.
- Mariański A., *Zwolnienie przeniesienia własności nieruchomości wchodzącej w skład gospodarstwa rolnego od podatku od czynności cywilnoprawnych*, „Rejent” 2006, nr 3.
- Marquardt P., *Podatek od czynności cywilnoprawnych*, [w:] P. Marquardt, M. Stawiński, W. Gonet, *Podatki w obrocie nieruchomościami w praktyce notarialnej*, Warszawa 2019.
- Nykiel W., *Zwolnienia podatkowe – wybrane zagadnienia teoretyczne*, [w:] *Księga Jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, red. R. Mastalski, Wrocław 2001.
- Ofiarski Z., *Ustawa o opłacie skarbowej. Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2018.
- Orlewski M., *Podatkowe udogodnienia w przekazywaniu gospodarstw rolnych*, „Roczniki Naukowe Stowarzyszenia Ekonomistów Rolnictwa i Agrobiznesu” 2007, t. 9, z. 1.
- Stefańska K., *Funkcje gospodarstwa rolnego w świetle art. 55³ kodeksu cywilnego*, „Studia Iuridica Agraria” 2013, t. 11, <https://doi.org/10.15290/sia.2013.11.10>
- Suchoń A., *Podatek od czynności cywilnoprawnych a sprzedaż własności gruntów rolnych*, „Rejent” 2018, nr 7.
- Trela A., *Zwolnienie od podatku od czynności cywilnoprawnych sprzedaży gospodarstwa rolnego jako forma pomocy de minimis w rolnictwie*, „Studia Prawa Publicznego” 2017, nr 1, <https://doi.org/10.14746/spp.2017.1.17.3>
- Truszkiewicz Z., *Dziedziczenie i dział spadku rolnego po nowelizacji z 2016 r. ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego*, „Rejent” 2018, nr 1.
- Truszkiewicz Z., *O kilku podstawowych zagadnieniach na tle ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego, cz. II*, „Rejent” 2017, nr 11.

STATUTORY PRE-CONDITIONS FOR EXEMPTION OF THE SALE OF AGRICULTURAL LAND FROM TAX ON CIVIL LAW TRANSACTIONS

Summary. The Tax on Civil Law Transactions dated 9 September 2000 exempted the contract for the sale of agricultural land from the foregoing tax. The study shows that the exemption applies only in the event of collective fulfilment of conditions specified in the Act. The acquired land should be a farm or part of it, and should be used to create or enlarge a farm. Its surface area cannot be less than 11 ha and no more than 300 ha, and the buyer should run the farm for at least 5 years from the date of land acquisition. The purpose of legal regulation is to preserve the legal status of the land sold and to improve the agrarian structure in Poland. The study positively verified the hypothesis about the non-fiscal function of this exemption. Research was carried out using the sources of law, judicial decisions and the achievements of the tax law doctrine. The dogmatic law method was used as the dominant method, together with the empirical-analytical and comparative legal method.

Keywords: agricultural land, sale, farm, tax exemption