

Joanna Mikołajczyk* 

Ireneusz Nowak** 

ZNACZENIE CYWILISTYCZNEGO POJĘCIA „GOSPODARSTWO ROLNE” DLA POTRZEB ZWOLNIENIA Z USTAWY O PODATKU OD SPADKÓW I DAROWIZN

Streszczenie. Publikacja poświęcona jest cywilistycznemu pojęciu „gospodarstwo rolne” z art. 55³ ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny w świetle przesłanek zwolnienia z art. 4 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn. Autorzy postulują wprowadzenie definicji gospodarstwa rolnego z Kodeksu cywilnego także w przepisach ustawy o podatku od spadków i darowizn. W przeciwnym razie wciąż pozostaną „zastrzeżenia” natury prawnej względem tzw. standardów legislacyjnych na „styku” rolnoprawnych aspektów regulacji kodeksowej i prawa podatkowego.

Słowa kluczowe: gospodarstwo rolne, podatek rolny, podatek od spadków i darowizn, Kodeks cywilny

* Doktor nauk prawnych, adiunkt, Katedra Postępowania Administracyjnego i Sądowej Kontroli Administracji, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki, e-mail: jmikolajczyk@wpia.uni.lodz.pl, <https://orcid.org/0000-0003-4945-0574>

** Doktor nauk prawnych, adiunkt, Katedra Prawa Podatkowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki, e-mail: inowak@wpia.uni.lodz.pl, <https://orcid.org/0000-0002-7997-6887>

1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

Szeroko rozumiane „unormowania rolne” zawarte są w wielu aktach prawnych – w jednych stanowią tylko fragment, w innych są wyłącznym przedmiotem regulacji. Warto zauważyć, że w prawie rolnym oprócz regulacji prawnych o charakterze ogólnym (powszechnym) istnieją także unormowania odrębne w postaci przepisów lub zespołów (instytucji prawnych), które wprowadzają rozwiązania odmienne (od ogólnych) w odniesieniu do rolnictwa¹. Przykładowo: prawo podatkowe może oddziaływać na efektywność rozmaitych instytucji prawnych, a reguły opodatkowania mogą zachęcać bądź zniechęcać do korzystania z określonych cywilistycznych konstrukcji normatywnych². Nie bez racji do czynników decydujących o przydatności i stopniu wykorzystania prawnych form zmiany generacji w rolnictwie zalicza się zatem także system bodźców finansowych zachęcających rolnika do przekazania gospodarstwa rolnego następcy³.

„Symptomy” powyższego założenia odnaleźć można m.in. w konstrukcji zwolnienia z art. 4 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizny⁴, które *expressis verbis* stanowi „instrument prawny” oddziałujący *in plus* na indywidualną własność gospodarstw rolnych⁵. Już sama instytucja zwolnienia z art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. nasuwa wiele zagadnień wartych szerszej analizy, jednakże przekracza to ramy niniejszego opracowania. Dokonując wyboru, wydaje się, że trafne będzie zasygnalizowanie różnorodnych kwestii usytuowanych na styku prawa podatkowego i prawa rolnego, zwłaszcza tych najbardziej kontrowersyjnych w świetle literatury i orzecznictwa. Nie wchodząc w szczegóły, warto w tym miejscu

¹ R. Budzinowski, *Problemy ogólne prawa rolnego. Przemiany podstaw legislacyjnych i koncepcji doktrynalnych*, Poznań 2008, s. 121.

² B. Brzeziński, *Prawo podatkowe a prawo cywilne*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2008, s. 117.

³ R. Budzinowski, *Formy prawne zmiany generacji inter vivos w rolnictwie*, [w:] *Prawo rolne*, red. A. Stelmachowski, Warszawa 2008, s. 146.

⁴ Dz.U. z 2021 r., poz. 1043 ze zm., dalej: u.p.s.d. Na marginesie dodać należy, że analogiczne rozwiązanie zawarte zostało w art. 9 pkt 2 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 170 ze zm.), dalej: u.p.c.c. Zob. także Z. Ofiarski, *Ustawowe przesłanki warunkujące zwolnienie sprzedaży gruntów rolnych z podatku od czynności cywilnoprawnych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, nr 3, s. 29 i nast., <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2021.03.02>

⁵ I. Czaja-Hliniak, *Nowe zasady opodatkowania dziedziczenia i darowizn gospodarstw rolnych*, „Nowe Prawo” 1995, nr 2, s. 13 i nast.

zasygnalizować, że w obecnym stanie prawnym występują trzy definicje gospodarstwa rolnego: cywilistyczna, rolnoprawna i podatkowa. Niestety, nie są one spójne i wywołują liczne wątpliwości interpretacyjne, co nie zapewnia w żaden sposób paradygmatu racjonalnego ustawodawcy⁶. Stąd też podstawowym celem opracowania jest próba odpowiedzi na pytanie o znaczenie cywilistycznego pojęcia „gospodarstwo rolne” dla potrzeb podatkowych, a co za tym idzie – ustalenie relacji kodeksowej definicji z art. 55³ ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny⁷ do przepisów ustawy o podatku od spadków i darowizn.

2. GOSPODARSTWO ROLNE – „BEZMIAR” DEFINICJI LEGALNYCH

O ile definicja z art. 55³ k.c. nie ma charakteru uniwersalnego w systemie prawa, o tyle ma podstawowe znaczenie w dziedzinie stosunków cywilnoprawnych⁸. Znamienne jest jednak to, że w art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. ustawodawca odwołał się do definicji gospodarstwa rolnego z ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym⁹. Taki „zabieg legislacyjny” oceniamy negatywnie.

Wydawać by się przecież mogło, że naturalną konsekwencją posługiwania się w ustawach podatkowych instytucjami prawa cywilnego jest ich stosowanie na etapie wykładni przepisów określających prawa i obowiązki o charakterze publicznoprawnym. To spostrzeżenie kieruje uwagę w stronę pytania o zasady „współistnienia” prawa podatkowego z prawem rolnym, a ściślej rzecz ujmując – z kodeksową regulacją obrotu rolnego. Odwołując się do poglądu B. Brzezińskiego, należy podkreślić, że występują co najmniej trzy rodzaje związków między prawem podatkowym a innymi gałęziami prawa:

- 1) związki funkcjonalne, polegające na tym, że normy innych dziedzin prawa wspomagają funkcjonowanie norm prawa podatkowego (prawo karne skarbowe, prawo egzekucji administracyjnej);
- 2) związki strukturalne, polegające na tym, że prawo podatkowe, odsyłając w swoich przepisach do przepisów (instytucji, pojęć, definicji itd.)

⁶ Eadem, *Kontrowersyjne regulacje obciążeń daninowych gospodarstw rolnych*, [w:] *Studia prawnicze: rozprawy i materiały*, red. M. Nowak, Kraków 2006, s. 27.

⁷ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 1360 ze zm., dalej: k.c.

⁸ P. Wojciechowski, *Współczesne definicje gospodarstwa rolnego w prawie polskim i prawie Unii Europejskiej*, [w:] *Instytucje prawa rolnego*, red. M. Korzycka, Warszawa 2019, s. 199 i cytowana tam literatura.

⁹ Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 333 ze zm., dalej: u.p.r.

innych dziedzin prawa, importuje te przepisy na swój obszar regulacyjny (m.in. zawarty w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁰ nakaz stosowania do solidarności w prawie podatkowym przepisów Kodeksu cywilnego);

- 3) związki podstawowe, polegające na tym, że zaistnienie stosunku prawnego w innej dziedzinie prawa powoduje powstanie stosunku podatkowego (sprzedaż, zamiana, darowizna itd.)¹¹.

Na gruncie ustawy o podatku od spadków i darowizn związek podstawowy wydaje się oczywisty, uzasadniając postulat odniesienia zaprezentowanej typologii do cywilistycznego pojęcia „gospodarstwo rolne” na potrzeby podatkowe wraz z wyróżnieniem związku strukturalnego w tym zakresie, to znaczy odesłaniem w treści przepisu art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. do art. 55³ k.c., czyli „importowaniem” kodeksowej regulacji. W tym miejscu warto przypomnieć dalsze ustalenia poczynione przez B. Brzezińskiego, zgodnie z którymi „gdyby uznać, że system prawa jest zintegrowany w stopniu umożliwiającym przyjęcie założenia, iż zbudowanie definicji określonego pojęcia w przepisach należących do jednej dziedziny prawa uzasadnia jej stosowanie w innych dziedzinach, składających się na system prawa (chyba że ustawodawca zbuduje, na potrzeby konkretnej dziedziny prawa odrębną definicję), to definicje pojęć występujących w prawie cywilnym czy administracyjnym należałoby stosować – nawet bez szczególnych odwołań w tym względzie – przy interpretacji przepisów prawa podatkowego. W praktyce nie ma jednak mowy o tak wysokim stopniu integracji międzygałęziowej, a błędne przekonanie o tym, że taka integracja ma miejsce, jest przyczyną wielu nieporozumień, dotyczących także wykorzystywania – bez wyraźnych ku temu podstaw prawnych – instytucji jednej gałęzi prawa na potrzeby rozwiązywania problemów pojawiających się w ramach funkcjonowania przepisów innej gałęzi”¹². Znane są także te wypowiedzi autora, w których podkreślał, że „normy prawa cywilnego mogą być – w razie potrzeby – »przejmowane« przez prawodawcę na potrzeby prawa podatkowego, uzupełniając normy oryginalne i stanowiąc budulec dla instytucji podatkowoprawnych. Chodzi tu o takie sytuacje, w których przepisy prawa

¹⁰ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 2651.

¹¹ B. Brzeziński, *Teoretyczne aspekty systemowej odrębności prawa podatkowego i jego relacji z normami innych dziedzin prawa*, [w:] *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, red. A. Kaźmierczyk, A. Franczak, Warszawa 2019, s. 33.

¹² *Ibidem*, s. 35.

podatkowego wyraźnie odsyłają do przepisów prawa cywilnego i nakazują ich stosowanie do stosunków podatkowoprawnych¹³.

W doktrynie prawa podatkowego wskazano także, że „automatyzm” norm prawa cywilnego na etapie stosowania przepisów z zakresu prawa podatkowego nie w każdym przypadku może być uznany za oczywisty, w szczególności gdy w ustawodawstwie podatkowym dany termin jest zdefiniowany. Tworzenie definicji w prawie podatkowym, odrębnych od funkcjonujących w systemie prawa cywilnego, jest jednym z argumentów świadczących o autonomii prawa podatkowego, a potrzeby opodatkowania zmuszają ustawodawcę do modyfikowania terminów i zwrotów mających ugruntowane znaczenie w innych gałęziach prawa¹⁴. Ten „punkt widzenia” znalazł odzwierciedlenie m.in. w orzecznictwie sądowym, a dokładnie w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 24 czerwca 2015 r., w którym sąd, formułując zasadę autonomii prawa podatkowego, stwierdził, iż „w ujęciu wewnętrznym autonomia prawa podatkowego odnoszona jest do stosunków tego prawa z innymi gałęziami prawa w obrębie systemu prawa. Podstawowym powodem dla zaistnienia tego rodzaju autonomii było wyodrębnienie prawa podatkowego jako osobnej gałęzi prawa, ze względu na swoiste dla tego prawa instytucje prawne, siatkę pojęciową oraz metodę regulacji¹⁵”.

W wielu przepisach prawa podatkowego można znaleźć definicje charakteryzujące się odmiennym zakresem znaczeniowym. Formalnym potwierdzeniem tej tezy jest właśnie definicja pojęcia „gospodarstwo rolne” zawarta w ustawie o podatku rolnym. Różni się ona istotnie od kodeksowego pojęcia gospodarstwa rolnego zawartego w art. 55³ k.c. Na tym tle wskazuje się, że wprowadzenie na grunt ustawy o podatku rolnym definicji gospodarstwa rolnego uniemożliwia zastosowanie na potrzeby opodatkowania podatkiem rolnym identycznego terminu funkcjonującego w prawie cywilnym. To spostrzeżenie prowadzi do wniosku, że również do zwolnienia przedmiotowego z art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., które przecież odwołuje się do definicji gospodarstwa rolnego z ustawy o podatku rolnym, nie będzie właściwe wykorzystanie kodeksowego ujęcia tego terminu. Przyjęte rozwiązanie w naszej ocenie budzi kontrowersje. Stosowanie definicji gospodarstwa rolnego z ustawy o podatku rolnym do rozstrzygnięcia sytuacji typowo cywilnoprawnych (darowizna, spadkobranie) sprawia trudności interpretacyjne.

¹³ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe a prawo...*, s. 124.

¹⁴ L. Etel, B. Pahl, M. Popławski, *Podatek rolny. Komentarz*, LEX/el. 2021.

¹⁵ Wyrok NSA z dnia 24 czerwca 2015 r., sygn. I FSK 390/14, Legalis nr 1331767.

3. OGRANICZENIE ZAKRESU ZWOLNIENIA OD PODATKU OD SPADKÓW I DAROWIZN Z TYTUŁU NABYCIA WŁASNOŚCI NIERUCHOMOŚCI STANOWIĄCYCH GOSPODARSTWO ROLNE LUB JEGO CZĘŚĆ

Do końca 2015 r. na podstawie art. 4 ust.1 pkt 1 u.p.s.d. od podatku zwolnione było nabycie własności lub prawa użytkowania wieczystego nieruchomości albo jej części wraz z częściami składowymi (z wyjątkiem budynków i urządzeń wskazanych przepisami art. 4 ust. 1 pkt 1 lit. a–c u.p.s.d.), pod warunkiem że – w rozumieniu przepisów o podatku rolnym – w chwili nabycia nieruchomość ta stanowi gospodarstwo rolne lub jego część albo wejdzie w skład gospodarstwa rolnego będącego własnością nabywcy i to gospodarstwo rolne będzie prowadzone przez nabywcę przez okres co najmniej 5 lat od dnia nabycia. O ile rozwiązanie to ma ugruntowaną pozycję¹⁶, o tyle jego konstrukcja, znowelizowana pod kątem polityki fiskalnej, wciąż budzi kontrowersje. Warto pamiętać, że aktualna redakcja art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.d.s. jest następstwem modyfikacji dokonanej na mocy art. 4 pkt 2 ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz niektórych innych ustaw¹⁷.

Powyższe zwolnienie – jak przewidywał rządowy projekt ustawy nowelizującej – miało zostać zlikwidowane. W treści uzasadnienia tego projektu czytamy, że „w polskim rolnictwie dominuje model własności rodzinnej (wg danych z 2009 r. – ok. 90% użytków rolnych), a przeniesienie własności nieruchomości rolnych następuje w drodze nieodpłatnego przekazania (najczęściej spotykaną formą przenoszenia własności rodzinnych gospodarstw rolnych jest dziedziczenie lub darowizna). Celem wprowadzenia zwolnienia określonego w art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. było przede wszystkim zapewnienie nieopodatkowanego przekazywania gospodarstw rolnych między członkami najbliższej rodziny. Obecnie przekazanie takie korzysta z całkowitego zwolnienia od opodatkowania na podstawie art. 4a u.p.d.s., pod warunkiem zgłoszenia nabycia właściwemu organowi podatkowemu w określonym terminie. Wobec zapewnienia zwolnienia od opodatkowania przekazywania rodzinnych gospodarstw rolnych między najbliższymi na podstawie art. 4a u.p.s.d. celowe jest uchylenie art. 4 ust. 1 pkt 1 tej ustawy – doprecyzowanie art. 4a ust. 1 pkt 1 przez wskazanie w sposób niebudzący

¹⁶ Por. J. Bieluk, *Zasady zwolnienia gospodarstw rolnych z podatku od spadków i darowizn*, „Studia Iuridica Agraria” 2011, t. IX, s. 356–367, <https://doi.org/10.15290/sia.2011.09.25>

¹⁷ Dz.U. poz. 1045, dalej: ustawa nowelizująca.

wątpliwości, że nie dotyczy on nabycia w drodze zasiedzenia”¹⁸. Co więcej, w opinii prawnej dotyczącej analizowanego projektu ustawy wskazywano, że „likwidacja zwolnienia spowoduje skutek w postaci nałożenia obciążeń podatkowych na nabywców gospodarstw rolnych, w zakresie, w jakim nie są objęci ogólnym zwolnieniem podmiotowym, o którym mowa w art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn (zwolnienie dotyczące przesunięć majątkowych pomiędzy wskazanymi w ustawie członkami najbliższej rodziny)”¹⁹.

O ile pozytywnie należy ocenić wprowadzone zwolnienie z podatku od spadków i darowizn osób najbliższych²⁰, które zdecydowanie ułatwia dokonywanie także zmian pokoleniowych w rolnictwie, o tyle przyznać należy, że zasadna jest wskazana wyżej argumentacja, zawarta w cytowanej opinii prawnej. Ostatecznie zwolnienie, o którym mowa w art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. zachowano, lecz jego zakres został istotnie ograniczony – co szczegółowo obrazuje tabela 1²¹.

Tabela 1. Zakres zwolnienia od podatku od spadków i darowizn, o którym mowa w art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d.

Poprzednio – do 31 grudnia 2015 r.	Po zmianie – od 1 stycznia 2016 r.
1	2
Zwolnienie obejmowało nabycie własności lub prawa użytkowania wieczystego nieruchomości, lub jej części wraz z częściami składowymi (z wyjątkiem budynków i urządzeń wskazanych przepisami art. 4 ust. 1 pkt 1 lit. a–c u.p.s.d.).	Zwolnienie obejmuje tylko nabycie własności gruntów wraz z będącymi ich częścią składową drzewami i innymi roślinami.

¹⁸ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz o zmianie niektórych innych ustaw, druk nr 2656, s. 16–17, <https://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/druk.xsp?nr=2656> (dostęp: 22.12.2022).

¹⁹ H. Dzwonkowski, *Opinia prawna dotycząca rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz o zmianie niektórych innych ustaw z dnia 13 października 2014 r.*, druk nr 2656, „Opinie Biura Analiz Sejmowych”, s. 8, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm7.nsf/opinieBAS.xsp?nr=2656> (dostęp: 22.12.2022).

²⁰ Por. I. Nowak, *Zwolnienie dla osób najbliższych na podstawie art. 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn w świetle doktryny i orzecznictwa*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2012/el., s. 60 i nast.; idem, *Podatek od spadków i darowizn*, [w:] *Prawo podatkowe. Podręcznik dla Podyplomowego Studium Prawa Podatkowego*, red. M. Sęk, t. 3, Łódź 2014, s. 237–277.

²¹ T. Krywan, *Zmiany w podatku od spadków i darowizn od stycznia 2016 r.*, LEX/el.

Tabela 1 (cd.)

1	2
Warunkiem zwolnienia było, aby nabyte grunty stanowiły w chwili nabycia gospodarstwo rolne lub jego część albo weszły w skład gospodarstwa rolnego będącego własnością nabywcy.	Zwolnienie obejmuje tylko nabycie własności gruntów, które stanowią gospodarstwo rolne.
Nie istniało ograniczenie stosowania zwolnienia ze względu na wielkość utworzonego lub powstałego w wyniku powiększenia gospodarstwa rolnego.	Warunkiem zwolnienia jest, aby powierzchnia gospodarstwa rolnego utworzonego lub powstałego w wyniku powiększenia była nie mniejsza niż 11 ha i nie większa niż 300 ha.
Nie było przepisu przewidującego, że zwolnienie stanowi pomoc <i>de minimis</i> w rolnictwie.	Istnieje przepis stanowiący, że zwolnienie stanowi pomoc <i>de minimis</i> w rolnictwie, o której mowa w rozporządzeniu Komisji (UE) nr 1408/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy <i>de minimis</i> w sektorze rolnym.

Źródło: opracowanie własne.

Ze wskazanego zestawienia wynika, że w aktualnym stanie prawnym analizowane zwolnienie można zastosować tylko do nabycia własności gruntów stanowiących gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów o podatku rolnym. Oznacza to, że wyłączono z niego (przewidywane poprzednio) nabycie prawa użytkowania wieczystego. Co więcej, odnosząc się do wcześniejszego unormowania, w zakresie „części składowych” gruntu zwolnienie zostało zawężone wyłącznie do drzew i innych roślin (bez budynków gospodarczych)²².

De lege lata z opodatkowania zwolnione jest nabycie własności gruntów stanowiących gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów o podatku rolnym, wraz z będącymi ich częścią składową drzewami i innymi roślinami, pod warunkiem że w wyniku 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.

²² Ustawa nie określa katalogu „drzew i innych roślin”, co prowadzi do wniosku, że chodzi tutaj o każdy rodzaj przedmiotu nabycia tej kategorii.

4. USTAWOWE WARUNKI ZWOLNIENIA Z ART. 4 UST. 1 PKT 1 U.P.S.D.

4.1. Zakres przedmiotowy zwolnienia

Warunkiem skorzystania ze zwolnienia z art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. jest to, aby nabywane nieruchomości stanowiły gospodarstwo rolne w rozumieniu art. 2 ust. 1 u.p.r. Zwolnienie dotyczy więc gruntów sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha fizyczny lub 1 ha przeliczeniowy. Wyjątkiem są tutaj grunty zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż rolnicza.

Pojęcie gospodarstwa rolnego dla potrzeb podatku rolnego ma szczególne znaczenie. Warto przypomnieć, że w stanie prawnym do końca 2002 r. obowiązywała zasada, zgodnie z którą zakwalifikowanie określonych gruntów do gospodarstwa rolnego decydowało o objęciu ich podatkiem rolnym. Natomiast od 1 stycznia 2003 r. zmienił się zakres przedmiotowy podatku rolnego, którym objęte zostały grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, niezależnie od tego, czy wchodziły w skład gospodarstwa rolnego, czy też nie²³. Od tej daty zakwalifikowanie gruntów do gruntów gospodarstwa rolnego ma znaczenie dla przyjętej podstawy opodatkowania, stawki podatkowej. Można tym samym stwierdzić – za E. Kremer – że zakres przedmiotowy podatku rolnego został rozszerzony, podatkiem tym objęte zostały bowiem grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów jako użytki rolne, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza, niezależnie, czy grunty te wchodziły w skład gospodarstwa rolnego²⁴.

Pojęcie użytków rolnych definiuje § 9 rozporządzenia Ministra Rozwoju, Pracy i Technologii z dnia 27 lipca 2021 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków²⁵, zgodnie z którym za grunty rolne należy uznać:

- 1) użytki rolne, do których zalicza się:
 - a) grunty orne, oznaczone symbolem R,
 - b) łąki trwałe, oznaczone symbolem Ł,
 - c) pastwiska trwałe, oznaczone symbolem Ps,

²³ Na mocy ustaw z dnia 10 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym (Dz.U. z 2000 r. Nr 200, poz. 1680).

²⁴ E. Kremer, *Podatki w rolnictwie*, [w:] *Instytucje prawa rolnego*, red. M. Korzycka, Warszawa 2019, s. 485–486.

²⁵ Dz.U. poz. 1390.

- d) sady, oznaczone symbolem S,
 - e) grunty rolne zabudowane, oznaczone symbolem Br,
 - f) grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, oznaczone symbolem Lzr,
 - g) grunty pod stawami, oznaczone symbolem Wsr,
 - h) grunty pod rowami, oznaczone symbolem W,
- 2) nieużytki, oznaczone symbolem N.

Jeśli grunt jest sklasyfikowany w ewidencji jako jeden ze wskazanych użytków rolnych, to podlega opodatkowaniu podatkiem rolnym, chyba że jest wykorzystywany do działalności gospodarczej. W praktyce gospodarstwa rolne są bardzo często położone w dużych miastach, a nawet w ich centrach, co wywołuje liczne trudności w aktualizacji ewidencji, a także brak interesu podatnika w przekwalifikowaniu gruntu w ewidencji. W dodatku w granicach administracyjnych miast grunty są sklasyfikowane jako użytki rolne, chociaż dawno już mogły utracić ten charakter²⁶.

W świetle art. 2 ust. 1 u.p.r. definicja gospodarstwa rolnego jest utożsamiana wyłącznie z gruntem. Co więcej, definicja gospodarstwa rolnego na potrzeby opodatkowania podatkiem rolnym, a co za tym idzie – mająca zastosowanie przy zwolnieniu z art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., bazuje na powierzchni użytków rolnych. Jeżeli zatem powierzchnia użytków rolnych stanowiących własność lub posiadanych przez podatnika przekracza 1 ha fizyczny lub 1 ha przeliczeniowy, jest to wystarczająca przesłanka do uznania tych użytków za gospodarstwo rolne²⁷. Ostatnim elementem definicji gospodarstwa rolnego – obok określenia rodzaju gruntów oraz ich minimalnej powierzchni – jest określenie stosunku podmiotu prawnego do gruntu. Ponadto grunt musi stanowić własność lub znajdować się w posiadaniu bądź użytkowaniu wieczystym osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej²⁸.

²⁶ Szerzej na ten temat L. Etel, *Podatek rolny – czas na zmiany*, [w:] *Z zagadnień prawa rolnego, cywilnego i samorządu terytorialnego. Księga Jubileuszowa Profesora Stanisława Prutisa*, red. J. Bieluk, A. Doliwa, A. Malarewicz-Jakubów, T. Mróz, Białystok 2012, s. 77–78.

²⁷ L. Etel, B. Pahl, M. Popławski, *Podatek...*,

²⁸ J. Bieluk, *Obciążenia podatkowe rolnictwa*, [w:] *Prawo rolne*, red. P. Czechowski, Warszawa 2019, s. 584.

4.2. Ograniczenia obszarowe

Z treści zwolnienia z art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. wynika dwustopniowe ograniczenie obszarowe. Przede wszystkim preferencja ta nie obejmuje nabywanych gruntów rolnych, których powierzchnia nie przekracza 1 ha fizycznego lub przeliczeniowego. Poza tym nowe gospodarstwo rolne nie może być mniejsze niż 11 ha i większe niż 300 ha²⁹.

Operowanie normami obszarowymi powinno być zróżnicowane – w zależności od charakteru i przedmiotu regulacji prawnej oraz funkcji normy. Ponadto norma obszarowa może przybrać postać nakazu lub zakazu – warunku, od którego uzależnione jest uzyskanie określonych preferencji. Co więcej, norma obszarowa może także decydować o zaliczeniu gospodarstwa rolnego do określonej prawnie kategorii.

Wyznaczona do celów podatku rolnego, a oddziałująca także na zakres zwolnienia w podatku od spadków i darowizn norma obszarowa, zakreślona na poziomie przewyższającym 1 hektar lub 1 hektar przeliczeniowy, wzbudza liczne spory. Na jej tle zgłoszono, zasługujący naszym zdaniem na aprobatę, postulat istotnego jej powiększenia, przy wprowadzeniu regionalnego zróżnicowania minimalnej powierzchni gospodarstwa³⁰. Według S. Prutisa zabieg co najmniej podwojenia wielkości gospodarstwa rolnego do celów podatkowych powinien zostać wprowadzony przy zachowaniu wszelkich reguł stanowienia prawa, z odpowiednim *vacatio legis* i elastycznymi rozwiązaniami przechodnimi, aby nie „zgubić” rolników działających na dotychczasowych warunkach. Podniesienie (podwojenie) minimalnej wielkości powierzchni gospodarstwa stanowiłoby rzeczywisty bodziec do podjęcia decyzji o powiększeniu gospodarstwa, co służyłoby poprawie struktury agrarnej.

W doktrynie prawa podatkowego rozważano nawet odejście od sztywnego trzymania się normy obszarowej 1 hektara. Według L. Etela norma obszarowa uznawania gruntów za gospodarstwo rolne powinna być całkowicie zniesiona albo należy ją uelastyczyć poprzez wprowadzenie dodatkowych kryteriów decydujących o odstępstwie od jej stosowania w konkretnych przypadkach (np. produkcji specjalistycznej)³¹.

Na podkreślenie zasługuje także postulat *de lege ferenda* w zakresie regionalnego zróżnicowania minimalnej powierzchni gospodarstwa. Wobec

²⁹ P. Smoleń, *Art. 4 – zwolnienia przedmiotowe*, [w:] S. Bogucki, G. Liszewski, P. Smoleń, J. Szczygieł, *Podatek od spadków i darowizn. Komentarz*, LEX/el. 2021.

³⁰ S. Prutis, *Instrumenty prawne polityki strukturalnej w rolnictwie (dysfunkcje i bariery)*, „*Studia Iuridica Agraria*” 2002, t. III, s. 206.

³¹ L. Etel, *Podatek rolny – czas...*, s. 80.

istotnego zróżnicowania wielkości gospodarstw rolnych w poszczególnych regionach Polski krytycznie należy ocenić jednolite w skali kraju wymaganie dla zastosowania zwolnienia z art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., aby powierzchnia gospodarstwa rolnego utworzonego lub powstałego w wyniku powiększenia była nie mniejsza niż 11 ha. Doskonałą ilustrację tej tezy stanowią dane statystyczne, z których wynika, że średnia wielkość powierzchni gruntów rolnych w gospodarstwie rolnym w Polsce w 2022 r. wynosiła 11,32 ha³² (zob. tabela 2).

Tabela 2. Średnia powierzchnia gruntów rolnych w gospodarstwie rolnym w poszczególnych województwach

Jednostka podziału administracyjnego kraju	Średnia powierzchnia gruntów rolnych w gospodarstwie rolnym w 2022 r. (w ha)
Województwo dolnośląskie	18,00
Województwo kujawsko-pomorskie	17,01
Województwo lubelskie	8,16
Województwo lubuskie	23,03
Województwo łódzkie	8,10
Województwo małopolskie	4,28
Województwo mazowieckie	8,90
Województwo opolskie	19,66
Województwo podkarpackie	5,10
Województwo podlaskie	12,73
Województwo pomorskie	20,16
Województwo śląskie	8,45
Województwo świętokrzyskie	6,00
Województwo warmińsko-mazurskie	23,63
Województwo wielkopolskie	14,41
Województwo zachodniopomorskie	32,80

Źródło: Ogłoszenie nr 1 Prezesa Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa z dnia 15 września 2022 r. w sprawie wielkości średniej powierzchni gruntów rolnych w gospodarstwie rolnym w poszczególnych województwach oraz średniej powierzchni gruntów rolnych w gospodarstwie rolnym w kraju w 2022 r. (Dz.Urz. MRRiRW z 2021 r., poz. 78).

³² Ogłoszenie nr 1 Prezesa Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa z dnia 17 września 2021 r. w sprawie wielkości średniej powierzchni gruntów rolnych w gospodarstwie rolnym w poszczególnych województwach oraz średniej powierzchni gruntów rolnych w gospodarstwie rolnym w kraju w 2021 r. (Dz.Urz. MRRiRW z 2021 r., poz. 78).

W województwach, w których średnia wielkość nie przekracza 11 hektarów³³, wskazane rozwiązanie z ustawy o podatku od spadków i darowizn praktycznie może nie znaleźć zastosowania. W tym miejscu warto nawiązać do europejskiego ustawodawstwa strukturalnego i szeroko stosowanej zasady regionalizacji oddziaływania, zgodnie z którą na terenie całej Unii odstępuje się od stosowania jednakowych, generalnych rozwiązań, zastępując je instrumentami prawnymi o węższym pod względem terytorialnym zakresie oddziaływania, lecz za to skuteczniejszymi, w większym stopniu uwzględniającymi specyfikę rolną terenów, na których mają oddziaływać³⁴. Ten wzorzec powinien być zastosowany przez polskiego ustawodawcę, zwłaszcza przy regulowaniu kwestii usytuowanych na styku prawa podatkowego i prawa rolnego.

O ile wymóg, aby powierzchnia gospodarstwa rolnego utworzonego lub powstałego w wyniku powiększenia była nie mniejsza, niż 11 ha może budzić obawy, o tyle bardziej czytelne, choć niestety niepozbawione mankamentów, zdaje się wskazanie normy maksymalnej 300 ha. Maksymalny pułap normy obszarowej z art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. zbieżny jest z konstrukcją normatywną gospodarstwa rodzinnego z art. 5 ustawy z dnia 11 kwietnia 2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego³⁵.

W świetle wskazanej regulacji za gospodarstwo rodzinne uważa się gospodarstwo rolne:

- 1) prowadzone przez rolnika indywidualnego oraz
- 2) w którym łączna powierzchnia użytków rolnych jest nie większa niż 300 ha.

Z punktu widzenia płaszczyzny legislacji rolnoprawnej powyższe rozwiązanie należy ocenić pozytywnie – jako zapewniające jednolite podejście ustawodawcy do kwestii norm obszarowych mających znaczenie dla struktury agrarnej, w tym – zgodnie z celem z art. 1 pkt 2 u.k.u.r. – dla przeciwdziałania nadmiernej koncentracji nieruchomości rolnych.

Regulując strukturę polskiego rolnictwa, ustawodawca preferuje gospodarstwa o małej lub średniej wielkości, a więc gospodarstwa rodzinne, stanowiące – zgodnie z art. 23 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja

³³ Chodzi tu o następujące województwa: lubelskie (8,07 ha), łódzkie (8,06 ha), małopolskie (4,22 ha), mazowieckie (8,85 ha), podkarpackie (5,03 ha), śląskie (8,32 ha), świętokrzyskie (5,94 ha).

³⁴ A. Lichorowicz, *Problematyka struktur agrarnych w ustawodawstwie Wspólnoty Europejskiej*, Kraków 1996, s. 228.

³⁵ Tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 2569 ze zm., dalej: u.k.u.r.

Rzeczypospolitej Polskiej³⁶ – „podstawę ustroju rolnego”. Równocześnie podkreślić należy, że próg 300 ha, który przewidziano w art. 5 ust. 1 pkt 2 u.k.u.r., został wyznaczony w sposób dość arbitralny – w żaden sposób nie potwierdzają go badania empiryczne³⁷. Co więcej, na tle maksymalnej normy obszarowej, na podstawie redakcji art. 5 ust. 1 pkt 2 u.k.u.r., można przyjąć dwa kierunki interpretacji. Po pierwsze, ścisła, językowa wykładnia tego przepisu prowadzi do wniosku, że przy ustalaniu normy wskazującej maksymalną powierzchnię gospodarstwa rodzinnego należy brać pod uwagę jedynie użytki rolne w rozumieniu ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego³⁸. Zdaniem P. Blajera dla spełnienia normy maksymalnej istotne byłoby jedynie, aby powierzchnia użytków rolnych nie przekraczała 300 ha, bez względu na powierzchnię samej „nieruchomości” (w skład której mogą przecież wchodzić użytki różnego rodzaju, przy czym użytki inne niż rolne nie byłyby uwzględniane przy obliczaniu normy obszarowej) lub jej przeznaczenie w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego. Na rzecz tego stanowiska, oprócz językowego brzmienia art. 5 ust. 1 pkt 2 u.k.u.r., przemawiają ponadto nader częste w praktyce wątpliwości dotyczące ustalenia, czy rzeczywiście dana nieruchomość rolna stanowi nieruchomość rolną w rozumieniu art. 2 pkt 1 u.k.u.r. Ponadto, zgodnie z art. 7 ust. 5 u.k.u.r., rolnik indywidualny, a więc podmiot prowadzący gospodarstwo rodzinne, nabywając na preferencyjnych warunkach nieruchomość rolną, składa oświadczenia dotyczące powierzchni użytków rolnych, a nie nieruchomości rolnych³⁹.

Po drugie, argumentów przeciwko odnotowanej wyżej interpretacji dostarcza brzmienie ust. 2 art. 5 u.k.u.r., w którym ustawodawca nakazuje, by przy ustalaniu powierzchni użytków rolnych, o której mowa w ust. 1 pkt 2, będących przedmiotem współwłasności, uwzględniać powierzchnię nieruchomości rolnych odpowiadających udziałowi we współwłasności takich nieruchomości. Ponadto, zgodnie z art. 6 ust. 1 u.k.u.r., za rolnika indywidualnego, a więc osobę prowadzącą gospodarstwo rodzinne, uważa się osobę fizyczną będącą właścicielem, użytkownikiem wieczystym, samoistnym posiadaczem lub dzierżawcą nieruchomości rolnych, których

³⁶ Dz.U. poz. 483 ze zm.

³⁷ T. Czech, *Kształtowanie ustroju rolnego. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 316.

³⁸ Zgodnie z art. 2 pkt 5 u.k.u.r. użytki rolne to grunty orne, sady, łąki trwałe, pastwiska trwałe, grunty rolne zabudowane, grunty pod stawami i grunty pod rowami.

³⁹ P.A. Blajer, *Gospodarstwo rodzinne*, [w:] *Kształtowanie ustroju rolnego. Komentarz*, red. P.A. Blajer, W. Gonet, Warszawa 2020, s. 364.

łączna powierzchnia użytków rolnych nie przekracza 300 ha. Treść przytoczonych tu regulacji może zatem prowadzić do kontrowersji, czy również przy wyznaczaniu normy maksymalnej określającej maksymalny obszar gospodarstwa rodzinnego podstawowe znaczenie nie powinno być przyznane powierzchni użytków rolnych, jednak pod warunkiem, że wchodzi one w skład nieruchomości rolnych w rozumieniu ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego. Rację ma zatem P. Blajer, wskazując, że powyższe rozwiązanie jest bardziej uzasadnione z punktu widzenia celów ustawy oraz potrzeby zachowania spójności zawartych w niej unormowań, choć prowadzi do oczywistych wątpliwości praktycznych związanych z nieprecyzyjnym zdefiniowaniem nieruchomości rolnej na płaszczyźnie przepisów ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego⁴⁰.

Powyższe kontrowersje w zakresie maksymalnej normy obszarowej mogą stanowić dowód na bezrefleksyjne posługiwanie się przez ustawodawcę w płaszczyźnie uregulowań ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego pojęciami „nieruchomość”, „nieruchomość rolna”, „grunt”, „użytek rolny”. Podobny wniosek płynie z niezręczności redakcyjnych dotyczącej art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. W literaturze trafnie wskazano, że precyzująca zakres zwolnienia przesłanka „gospodarstwa rolnego w rozumieniu przepisów o podatku rolnym” oznacza odniesienie do gruntów rolnych o powierzchni powyżej 1 ha fizycznego lub 1 ha przeliczeniowego. Co więcej, w art. 4 ust. 1 pkt 1 ustawa o podatku od spadków i darowizn nie odnosi się już wprost do przepisów o podatku rolnym, chociaż nie można nie dostrzegać, że łączy się to z utworzeniem lub powiększeniem gospodarstwa rolnego w wyniku nabycia własności gruntów stanowiących gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów o podatku rolnym. Zdaniem P. Smoleńca oznacza to, że dla potrzeb stosowania tego zwolnienia można doszukiwać się podwójnego mechanizmu obszarowego – zasadniczo powierzchni wyrażonej w hektarach fizycznych lub hektarach przeliczeniowych (gospodarstwo rolne), a w przypadku utworzonych (powiększonych) gospodarstw rolnych nie mniejszych niż 11 ha i nie większych niż 300 ha – powierzchni liczonej tylko w hektarach fizycznych⁴¹.

⁴⁰ Ibidem, s. 364–365.

⁴¹ P. Smoleń, *Art. 4...*

4.3. Kryterium prowadzenia gospodarstwa

Dodatkowym warunkiem, od którego uzależnione jest zwolnienie z art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., jest nieprzerwane prowadzenie powstałego w ten sposób gospodarstwa przez okres nie krótszy niż 5 lat, liczony od momentu nabycia własności rzeczy (gruntu). Skłania to do kilku refleksji.

Po pierwsze, z legislacyjnego punktu widzenia jest to wymóg niemożliwy do zastosowania z uwagi na fakt, że definicja gospodarstwa rolnego zawarta w ustawie o podatku rolnym odnosi się wyłącznie do normy obszarowej i nie wymaga od właściciela żadnej aktywności w postaci „prowadzenia gospodarstwa”. Warte odnotowania są wątpliwości zgłaszane w tym zakresie na tle analogicznego do art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. rozwiązania z art. 9 pkt 2 u.p.c.c. Jak wskazała S. Brzeszczyńska, z lektury druków sejmowych związanych z procesem legislacyjnym, w wyniku którego wprowadzono do art. 9 u.p.c.c. to zwolnienie, można wysnuć wniosek, że projektodawca nie odróżniał „gospodarstwa rolnego” w rozumieniu u.p.r. od „gospodarstwa rolnego” w rozumieniu art. 55³ k.c. W ujęciu kodeksowym mowa jest o „zorganizowanej całości gospodarczej” i o „prowadzeniu gospodarstwa rolnego”, natomiast w art. 9 pkt 2 u.p.c.c. o prowadzeniu gospodarstwa, a nie o prowadzeniu działalności rolniczej. Innymi słowy, nie są to pojęcia tożsame⁴².

Po drugie, nie wiadomo, czy wymóg prowadzenia „tego” gospodarstwa odnosi się do gospodarstwa, które jest (było) przedmiotem transakcji zwolnionej od podatku, czy ogólnie do gospodarstwa rolnego. Kwestia ta sprowadza się w istocie do pytania, czy tylko grunty nabyte ze zwolnieniem należy prowadzić 5 lat od dnia nabycia, czy całe gospodarstwo, w tym także inne grunty, które nabywca miał już wcześniej.

W doktrynie prawa podatkowego na gruncie art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. wskazuje się dwa gospodarstwa rolne:

- 1) nabyte (grunty stanowiące gospodarstwo w rozumieniu przepisów ustawy o podatku rolnym);
- 2) utworzone (gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów ustawy o podatku rolnym – skoro art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. wymaga powierzchni nie mniejszej niż 11 ha)⁴³.

⁴² S. Brzeszczyńska, *Sprzedaż nieruchomości*, [w:] *Obrót nieruchomościami w praktyce notarialnej, sądowej, egzekucyjnej, podatkowej z wzorami umów*, red. H. Ciepła, S. Brzeszczyńska, Warszawa 2018, s. 732–733.

⁴³ P. Smoleń, *Art. 4...*

Odnotowana „niezręczność językowa” dostrzegalna jest na tle użytego w art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. w ramach kryterium „prowadzenie gospodarstwa” zwrotu „oraz gospodarstwo to”. W przyjętej wersji językowej wcale nie jest jednoznaczne, którego gospodarstwa rolnego ten warunek dotyczy. Wydaje się jednak, że chodzi o konkretne grunty, które były nabyte ze zwolnieniem od podatku. Trafnie wskazano, że istota tego zwolnienia przesądza o tym, iż warunek prowadzenia gospodarstwa rolnego przez co najmniej 5 lat odnosi się jedynie do nabywanej nieruchomości – objętej zwolnieniem. Podatnik, aby zachować prawo do zwolnienia, zobligowany jest do prowadzenia gospodarstwa rolnego obejmującego całość majątku będącego przedmiotem tego nieodpłatnego transferu – przestrzegając jednocześnie (wymaganych przez art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d.) norm powierzchniowych⁴⁴. Równocześnie zbycie innej nieruchomości, tzn. takiej, która nie mieści się w zakresie przedmiotowym analizowanego tu zwolnienia, nie wpływa negatywnie na prawo podatnika do zastosowania tej preferencji podatkowej⁴⁵. Utrata zwolnienia w takiej sytuacji mogłaby potencjalnie wiązać się z naruszeniem określonych w art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. ram obszarowych gospodarstwa rolnego.

Podobny problem zrodził się na tle art. 2b ust. 1 u.k.u.r., w którego świetle nabywca nieruchomości rolnej jest obowiązany prowadzić gospodarstwo rolne, w skład którego weszła nabyta nieruchomość rolna, przez okres co najmniej 5 lat od dnia nabycia przez niego tej nieruchomości, a w przypadku osoby fizycznej – prowadzić to gospodarstwo osobiście. Przesłankę tę ocenia się zgodnie z art. 6 ust. 2 pkt 1 u.k.u.r. Zostaje ona spełniona, gdy nabywca:

- 1) pracuje w gospodarstwie rolnym oraz
- 2) podejmuje wszelkie decyzje dotyczące prowadzenia działalności rolnej w tym gospodarstwie.

Rolnik powinien być bezpośrednio i stale zaangażowany w czynności składające się na prowadzenie działalności wytwórczej w ramach

⁴⁴ Ibidem.

⁴⁵ Jak trafnie wskazał W. Stachurski: „nie stanowi przesłanki do utraty zwolnienia zbycie przed upływem 5 lat, od dnia nabycia, innej, fizycznie oznaczonej części nieruchomości wchodzącej w skład gospodarstwa rolnego, niż będącej przedmiotem zwolnienia, o ile w wyniku takiego zbycia grunty będące przedmiotem zwolnienia (lub z innymi będącymi własnością nabywcy) będą miały status gospodarstwa rolnego, w rozumieniu przepisów o podatku rolnym” – S. Bogucki, A. Cudak, P. Pietrasz, W. Stachurski, K. Winiarski, A. Wrześcińska-Nowacka, *Podatek od spadków i darowizn. Komentarz*, Gdańsk 2015, s. 166.

gospodarstwa rolnego oraz zarządzanie tym gospodarstwem⁴⁶. Tak więc za aktualne także na tle art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d przyjąć należy stanowisko Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Poznaniu, w którym sąd stwierdził, że samo posiadanie lub własność gospodarstwa rolnego nie mogą być kwalifikowane jako jego prowadzenie, jeżeli nie wiąże się z nimi wykonywanie działalności rolniczej, co obejmuje również podejmowanie decyzji dotyczących prowadzenia działalności rolniczej w tym gospodarstwie⁴⁷.

Po trzecie, należy podzielić stanowisko prezentowane w orzecznictwie sądowym, dotyczące warunkowego charakteru zwolnienia z art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. Odnosząc się do tej kwestii, NSA w wyroku z dnia 15 stycznia 2019 r. doszedł do wniosku, że zwolnienie zawarte w art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. ma charakter warunkowy, co oznacza, że nabycie w drodze spadku nieruchomości będzie zwolnione od podatku od spadków i darowizn tylko wtedy, gdy w chwili nabycia nieruchomości ta stanowi gospodarstwo rolne lub jego część albo wejdzie w skład gospodarstwa rolnego nabywcy i to gospodarstwo rolne będzie prowadzone przez nabywcę przez okres co najmniej 5 lat od dnia nabycia⁴⁸. Samo zaś prowadzenie gospodarstwa zawierającego ten obszar gruntu powinno trwać nieprzerwanie przez okres 5 lat od momentu nabycia. Jak się wydaje, brakuje podstaw prawnych wskazujących, jaki obszar ma mieć prowadzone gospodarstwo rolne w okresie 6 lat od nabycia obszaru gruntu objętego zwolnieniem.

5. KODEKSOWA DEFINICJA GOSPODARSTWA ROLNEGO Z ART. 55³ K.C. A DEFINICJA PODATKOWA

Na aktualny kształt pojęcia gospodarstwa rolnego wpływ miało rozszerzenie zakresu jego składników i stopniowe przechodzenie od kategorii gruntu rolnego (traktowanego już jako gospodarstwo) do gospodarstwa jako zespołu różnorodnych czynników, przechodzenie od gospodarstwa rolnego jako jednostki własnościowej do gospodarstwa jako zorganizowanej całości gospodarczej, w której kategoria własnościowa jest

⁴⁶ Zob. T. Czech, *Kształtowanie...*, s. 326 oraz J. Bieluk, *Ustawa o kształtowaniu ustroju rolnego. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 342.

⁴⁷ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 24 kwietnia 2014 r., sygn. II SA/Po 93/14, Legalis nr 978581.

⁴⁸ Sygn. II FSK 2699/18, Legalis nr 1885431.

wtórna, oraz traktowanie składników gospodarstwa rolnego nie tylko jako przedmiotu określonych praw, ale jako instrumentów działalności rolniczej⁴⁹. Oznacza to, że determinanty prawnoekonomiczne mają wpływ nie tylko na legislacyjną konstrukcję gospodarstwa rolnego, ale także na wykładnię poszczególnych definicji⁵⁰.

Definicja gospodarstwa rolnego z art. 2 ust. 1 u.p.r. (i nawiązujące do niej wprost zwolnienie z art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d.) ma zdecydowanie odmienny charakter od definicji gospodarstwa rolnego zawartej w przepisie art. 55³ k.c. Stosownie do treści 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 znaczeniu przedmiotowym gospodarstwo rolne traktowane jest jako zespół (zakresowo zróżnicowany) składników czy też czynników produkcji rolnej tworzących zorganizowaną całość gospodarczą. Takie znaczenie ujmuje gospodarstwo rolne przede wszystkim w płaszczyźnie majątkowej. Natomiast w znaczeniu funkcjonalnym pojęcie to występuje, gdy oznacza działalność podejmowaną w gospodarstwie rolnym oraz podkreśla jego produkcyjny charakter⁵¹.

Kodeks cywilny „operuje” stosunkowo szerokim pojęciem gospodarstwa rolnego w ujęciu, któremu można przypisać charakter hybrydalny, co oznacza, że jest to ujęcie przedmiotowo-funkcjonalne. Regulacja w tym zakresie stanowi próbę kojarzenia różnorodnych interesów, a nie ich przeciwstawienia. Przy przyjęciu założenia, że dwa wskazane tu ujęcia gospodarstwa rolnego nie są konkurencyjne względem siebie, a raczej odgrywają rolę komplementarną, dopełniającą, można zasadnie twierdzić, że mamy do czynienia ze znaczeniem przedmiotowym, lecz z silnym akcentem funkcjonalnym. Przedmiotowe ujęcie gospodarstwa rolnego jednoznacznie zmierza do eksponowania elementów funkcjonalnych znajdujących wyraz w przykładowym wskazaniu poszczególnych składników stanowiących lub mogących stanowić zorganizowaną całość. W kodeksowej definicji

⁴⁹ R. Budzinowski, *Koncepcja gospodarstwa rolnego w prawie rolnym*, Poznań 1992, s. 76–83.

⁵⁰ D. Łobos-Kotowska, *Komentarz do art. 55³ k.c.*, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom I. Część ogólna (art. 1–125)*, red. M. Fras, M. Habdas, LEX/el.

⁵¹ Szerzej na ten temat R. Budzinowski, *Koncepcja...*, s. 71 i nast., 98 i nast. oraz przywołana tam literatura.

gospodarstwa rolnego zaakcentowano funkcjonalny aspekt jej konstrukcji poprzez położenie nacisku na jej zadania.

Definicja podatkowa opiera się na tradycyjnym, tj. własnościowym ujęciu gospodarstwa rolnego. Mamy w tym przypadku do czynienia z ujęciem przedmiotowym. Równocześnie definicja z ustawy o podatku rolnym zawiera w sobie, obok elementu przedmiotowego, element podmiotowy. Wskazuje bowiem na podmioty posiadające określony tytuł prawny do użytku rolnego. Tego elementu brakuje w cywilistycznej koncepcji gospodarstwa rolnego⁵².

Zestawienie kodeksowego i podatkowego ujęcia gospodarstwa rolnego pozwala odnotować dalsze różnice. Po pierwsze, definicja kodeksowa ma znacznie szerszy zakres przedmiotowy, który obejmuje również inne grunty, a także budynki, ich części, urządzenia, inwentarz, jeżeli elementy te mogą stanowić zorganizowaną całość gospodarczą. Należy brać pod uwagę także prawa związane z prowadzeniem gospodarstwa rolnego, co powoduje, że definicja gospodarstwa rolnego dla potrzeb podatku rolnego to grunty o określonej powierzchni, natomiast nie ma prawnego znaczenia, czy grunty te stanowią zorganizowaną całość gospodarczą, czy między nimi istnieje jakakolwiek więź ekonomiczna, czy też na gruntach tych prowadzona jest jakakolwiek działalność rolnicza⁵³.

Po drugie, w ujęciu cywilistycznym w skład gospodarstwa rolnego wchodzi grunty rolne i grunty leśne. Natomiast podatek rolny obejmuje wyłącznie grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, które są jedną z kategorii użytków gruntowych, a dokładniej gruntów rolnych, ale nie każdy jednak grunt rolny opodatkowany jest podatkiem rolnym, a co za tym idzie – nie wchodzi w skład normy obszarowej gospodarstwa rolnego, o której mowa w art. 2 ust. 1 u.p.r.⁵⁴

Po trzecie, o ile w art. 55³ k.c. nie wymaga się, aby spełniona była jakakolwiek norma obszarowa gruntów, o tyle na gruncie przepisów podatkowych kryterium pozwalającym na wyodrębnienie gospodarstwa rolnego jest właśnie norma obszarowa. Jest ona, na co zwracał uwagę Naczelny Sąd Administracyjny, „łącznikiem” pozwalającym objąć określone grunty kwalifikacją jako gospodarstwo rolne⁵⁵. Skoro definicja podatkowa wskazuje na

⁵² L. Etel, B. Pahl, M. Popławski, *Podatek...*

⁵³ E. Kremer, *Podatki...*, s. 485.

⁵⁴ Podatek ten nie obejmuje nieużytków, które uznawane są za grunty rolne, a nie są użytkami rolnymi – L. Etel, B. Pahl, M. Popławski, *Podatek...*

⁵⁵ Wyrok NSA z dnia 29 września 2011 r., sygn. II FSK 604/10, Legalis nr 388145.

określone kryterium obszarowe, pozwala to sformułować wniosek, iż nie każde przeniesienie własności będzie uzasadniało zastosowanie zwolnienia podatkowego z art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d.

Odnotowane różnice stanowią formalne potwierdzenie tezy, zgodnie z którą „ustawodawca podatkowy”, jeśli uzna to za celowe, może nadawać pojęciom funkcjonującym na gruncie prawa cywilnego własną treść, pojęcia te poszerzając bądź zawężając w stosunku do odpowiednich pojęć prawa cywilnego. Według B. Brzezińskiego takie zmodyfikowane zakresowo pojęcie może nadal być pojęciem prawa cywilnego – tyle że zmienionym lub, mimo większego czy mniejszego podobieństwa do pojęcia występującego w prawie cywilnym, organicznym pojęciem prawa podatkowego. Zdaniem tego autora wiele argumentów przemawia za tą drugą koncepcją. Dopiero w sytuacji, gdy prawo podatkowe stosuje określony termin, ale samo go nie definiuje, należy przyjąć, że definicje w aktach prawnych należących do innych dziedzin prawa (np. do prawa cywilnego) wiążą nawet w sytuacji milczenia ustawy podatkowej (brak odesłania) – jednakże tylko w wypadku, gdy są definicjami pojęć występujących wyłącznie w językach konwencjonalnych, np. pojęć prawnych⁵⁶.

Ujmując zagadnienie w szerszej perspektywie historycznej, warto przypomnieć przypadek poszukiwania adekwatnej definicji gospodarstwa rolnego przy interpretacji przepisów ustawy o podatku od spadków i darowizn. Termin „gospodarstwo rolne”, użyty w przepisach tej ustawy, nie był tam jednak początkowo definiowany, a ustawa nie odsyłała do żadnego z innych aktów prawnych i zawartych w nich definicji gospodarstwa rolnego. Powstał zatem problem rozumienia znaczenia terminu „gospodarstwo rolne”, użytego w przepisach ustawy o podatku od spadków i darowizn. Naczelny Sąd Administracyjny przyjął, że adekwatne będzie w takim wypadku znaczenie, jakie nadawały temu terminowi przepisy prawa cywilnego⁵⁷. Oznacza to, że w ocenie sądu nie znalazła uznania definicja gospodarstwa rolnego zawarta w art. 2 ust. 1 u.p.r., a więc w akcie normatywnym systemowo bliższym ustawie o podatku od spadków i darowizn niż przepisy prawa cywilnego⁵⁸.

Reasumując, relacja pomiędzy prawem podatkowym a prawem rolnym powinna koncentrować się na kwestii strategii legislacyjnej i zmierzać do wypracowania odpowiedzi na pytania o to, w jakim zakresie i w jaki sposób

⁵⁶ B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 77 i nast.

⁵⁷ A. Olesińska, *Komentarz do wyroku NSA z dnia 7 listopada 1984 r., sygn. SA/Gd 864/84*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1992, nr 4, s. 195–197.

⁵⁸ Ibidem.

wskazane gałęzie prawa powinny ze sobą kooperować, wykorzystując wzajemnie pojęcia i konstrukcje prawne⁵⁹. Na tym tle postulat „importowania” kodeksowego ujęcia gospodarstwa rolnego na obszar regulacyjny art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. rysuje się bardzo czytelnie. Pozytywną ocenę przyjętego w art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. odwołania się do definicji gospodarstwa rolnego z ustawy o podatku rolnym sformułowała także K. Stefańska. Odnosząc się z aprobatą do zakreszenia ram powierzchniowych, autorka ta podkreśliła, że preferencje finansowe dotyczą tylko pewnej grupy gospodarstw, które spełniać będą wskazane kryterium obszarowe i z którymi można wiązać proces przekształceń strukturalnych w rolnictwie⁶⁰. Zauważyła także, że w podstawowych aktach prawnych ustawodawca odwołuje się do różnych definicji gospodarstwa rolnego, które jest podstawową kategorią pojęciową prawa rolnego i dlatego najbardziej adekwatną do formułowania na jej bazie podstawowych celów dla zmian ustrojowo-gospodarczych. Autorka zaznaczyła również, iż wobec przenikania się unormowań prawnych traci na znaczeniu akcentowanie różnic w definiowaniu pojęcia „gospodarstwo rolne” w poszczególnych aktach prawnych. Uwagi te dotyczą kodeksowej definicji gospodarstwa rolnego, której znaczenie daleko wykracza poza ramy samego Kodeksu cywilnego. To samo można powiedzieć o definicji gospodarstwa rolnego zawartej w ustawie o podatku rolnym, której zastosowanie ma szerszy zakres, niż wynikałoby to z miejsca jej określenia i celu, dla realizacji którego została przyjęta⁶¹.

Wprowadzenie na grunt ustawy o podatku rolnym definicji gospodarstwa rolnego uniemożliwia zastosowanie na „potrzeby podatkowe” identycznego terminu funkcjonującego w prawie cywilnym⁶². Warto w tym miejscu zauważyć, że w samej definicji gospodarstwa rolnego, uregulowanej w art. 2 ust. 1 u.p.r., ustawodawca posługuje się instytucjami cywilnoprawnymi, takimi jak: własność, posiadanie, osoba fizyczna, osoba prawna. W tym zakresie oczywiście wydaje się, iż pojęcia te należy rozumieć w znaczeniu nadanym im w prawie cywilnym⁶³. A skoro tak, to zasadne jest

⁵⁹ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe a prawo...*, s. 119.

⁶⁰ K. Stefańska, *Przesłanki prawnego różnicowania pojęcia gospodarstwa rolnego*, [w:] *Z zagadnień prawa rolnego, cywilnego i samorządu terytorialnego. Księga Jubileuszowa Profesora Stanisława Prutisa*, red. J. Bieluk, A. Doliwa, A. Malarewicz-Jakubów, T. Mróz, Białystok 2012, s. 301.

⁶¹ *Ibidem*, s. 302.

⁶² L. Etel, B. Pahl, M. Popławski, *Podatek...*

⁶³ *Ibidem*.

rozważenie postulowanego odesłania do art. 55³ k.c., które byłyby wiążące i skutkowałyby inkorporacją definicji kodeksowej na grunt art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., który uznałby tym samym definicję obcą za definicję własną⁶⁴. Stąd też za bardziej adekwatne i przystające do potrzeb szeroko rozumianego obrotu rolnego, w tym także do zmian własnościowych *mortis causa*, uznajemy kodeksowe pojęcie gospodarstwa rolnego.

Warto także przypomnieć ustalenia poczynione przez W.J. Katnera, zgłoszone wprawdzie w związku z problematyką relacji kodeksowego ujęcia gospodarstwa rolnego do jego definicji z ustawy z dnia 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników⁶⁵, niemniej jednak aktualne, jak sądzimy, w poruszanej tu kwestii. Według przywołanego autora ustawa o ubezpieczeniu społecznym rolników niepotrzebnie próbuje odmiennie od Kodeksu cywilnego formułować definicję gospodarstwa rolnego, skoro „zakotwiczone” w Kodeksie cywilnym pojęcie „gospodarstwo rolne” odgrywa szczególną rolę w kształtowaniu stosunków własnościowych w rolnictwie⁶⁶.

6. WNIOSKI

Prawo podatkowe jest autonomiczne od prawa cywilnego, analogicznie jak prawo cywilne jest niezależne od prawa podatkowego⁶⁷. Jednakże ustawodawca może dla pewnych rozwiązań tworzyć relacje instytucjonalne między tymi gałęziami prawa⁶⁸. Z taką sytuacją mamy do czynienia przy zwolnieniu z art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. i dlatego uzasadniony wydaje się postulat jednoznacznego odwołania się w art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. do kodeksowej konstrukcji gospodarstwa rolnego. Przede wszystkim należałoby

⁶⁴ W pełni, jak sądzimy, należy się także zgodzić z poglądem, iż „z samej idei podatku spadkowego wynika, że rozwiązania prawnofinansowe mają w stosunku do cywilnoprawnych charakter wtórny. W każdym razie wydaje się bezdyskusyjne, że powinny być one zharmonizowane z unormowaniami księgi IV k.c.” – T. Kacymirow, B. Kordasiewicz, *Zasady prawa spadkowego a podatek spadkowy*, „Państwo i Prawo” 1990, nr 12, s. 73.

⁶⁵ Dz.U. z 2023 r., poz. 208 ze zm., dalej: u.u.s.r.

⁶⁶ W.J. Katner w: *Kodeks cywilny. Część ogólna. Komentarz*, red. M. Pyziak, Warszawa 2009, s. 536–537. Por. K. Antonów, *Stosunek prawa ubezpieczeń społecznych do prawa cywilnego*, [w:] *Ochrona praw człowieka w świetle przepisów prawa pracy i zabezpieczenia społecznego*, red. A.M. Świątkowski, Warszawa 2009, s. 317.

⁶⁷ I. Nowak, *Prawo podatkowe jako prawo publiczne w świetle jego odrębności jako gałęzi prawa – wybrane zagadnienia*, [w:] *Prawo – społeczeństwo – jednostka. Człowiek – najlepsza inwestycja*, red. P. Ruczkowski, Kielce 2010, s. 83–92.

⁶⁸ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienie...*, s. 350–351.

zmierzać do eliminacji wielu niekonsekwencji, które obecnie mają miejsce na styku rolnoprawnych aspektów regulacji kodeksowej i prawa podatkowego. Jeśli w regulacji prawnej obrotu rolnego nawiązujemy do kodeksowego pojęcia gospodarstwa rolnego, to pojęcie to, ze wszystkimi konsekwencjami, powinno znajdować wyraz także w innych aktach prawnych, w tym podatkowych, oddziałujących na ten obrót. Obecny stan prawny jest w tym zakresie zupełnie niesatysfakcjonujący.

Opowiadając się za autonomią prawa podatkowego oraz dostrzegając brak związania prawem cywilnym zarówno przy tworzeniu prawa, jak i przy stosowaniu prawa podatkowego, akcentujemy potrzebę „przejęcia” art. 55³ k.c. na potrzeby zwolnienia z art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. W tym kontekście cywilistyczne pojęcie gospodarstwa rolnego stanowiłoby „budulec” dla instytucji podatkowopravných, ponieważ jest ono podstawową i normatywną kategorią pojęciową w prawie rolnym, pomimo że jest pojęciem niejednorodnym⁶⁹. Dookreślenie tej fundamentalnej kategorii normatywnej jest istotne z punktu widzenia wielu instytucji prawnych, w tym podatkowopravných. Innymi słowy, znaczenie cywilistycznego pojęcia gospodarstwa rolnego dla potrzeb podatkowych powinno być podstawą do określenia przedmiotu zwolnienia z art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d.⁷⁰ Co więcej, postulat jednoznaczności i interdyscyplinarnego zdefiniowania pojęcia gospodarstwa rolnego, a także potrzebę harmonizacji przepisów ustawy o podatku od spadków i darowizn z przepisami Kodeksu cywilnego zgłaszają także inni przedstawiciele piśmiennictwa⁷¹, podnosząc, iż definicja kodeksowa jest precyzyjna⁷², gdyż została skonstruowana dla potrzeb obrotu, w tym dziedziczenia, a stosowanie innej ogranicza tylko zwolnienie z art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d.⁷³

⁶⁹ Jego zróżnicowanie wynika z faktu traktowania gospodarstwa rolnego przez ustawodawcę w sposób instrumentalny, uzależniony od celu, jakiemu jego określenie ma służyć. To z kolei wywołuje konsekwencje związane z zakresem znaczeniowym tego pojęcia, określeniem elementów wchodzących w jego skład i panującymi między nimi zależnościami.

⁷⁰ J. Bieluk, *Zasady zwolnienia gospodarstw...*, s. 366. Zob. także: idem, *Zasady i zakres zwolnienia od podatku od czynności cywilnoprawnych przeniesienia własności nieruchomości rolnych*, „Studia Iuridica Agraria” 2009, t. VII, s. 229, <https://doi.org/10.15290/sia.2009.07.14>

⁷¹ I. Czaja-Hliniak, *Kontrowersyjne regulacje...*, 39–40.

⁷² J. Bieluk, *Podatek od spadków i darowizn w rolnictwie*, „Rejent” 2000, nr 11, s. 25.

⁷³ Autor trafnie podnosi, że celem zwolnienia powinna być całościowa ochrona warsztatu pracy rolnika. Wybieranie jednego elementu gospodarstwa rolnego, tj. gruntu, którego wartość może być niższa niż wartość pozostałych składników gospodarstwa rolnego,

BIBLIOGRAFIA

- Antonów K., *Stosunek prawa ubezpieczeń społecznych do prawa cywilnego*, [w:] *Ochrona praw człowieka w świetle przepisów prawa pracy i zabezpieczenia społecznego*, red. A.M. Świątkowski, Warszawa 2009.
- Bieluk J., *Obciążenia podatkowe rolnictwa*, [w:] *Prawo rolne*, red. P. Czechowski, Warszawa 2019.
- Bieluk J., *Podatek od spadków i darowizn w rolnictwie*, „Rejent” 2000, nr 11.
- Bieluk J., *Ustawa o kształtowaniu ustroju rolnego. Komentarz*, Warszawa 2019.
- Bieluk J., *Zasady i zakres zwolnienia od podatku od czynności cywilnoprawnych przeniesienia własności nieruchomości rolnych*, „Studia Iuridica Agraria” 2009, t. VII, <https://doi.org/10.15290/sia.2009.07.14>
- Bieluk J., *Zasady zwolnienia gospodarstw rolnych z podatku od spadków i darowizn*, „Studia Iuridica Agraria” 2011, t. IX, <https://doi.org/10.15290/sia.2011.09.25>
- Blajer P.A., *Gospodarstwo rodzinne*, [w:] *Kształtowanie ustroju rolnego. Komentarz*, red. P.A. Blajer, W. Gonet, Warszawa 2020.
- Bogucki S., Cudak A., Pietrasz P., Stachurski W., Winiarski K., Wrześcińska-Nowacka A., *Podatek od spadków i darowizn. Komentarz*, Gdańsk 2015.
- Brzeszczyńska S., *Sprzedaż nieruchomości*, [w:] *Obrót nieruchomościami w praktyce notarialnej, sądowej, egzekucyjnej, podatkowej z wzorami umów*, red. H. Ciepla, S. Brzeszczyńska, Warszawa 2018.
- Brzeziński B., *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe a prawo cywilne*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2008.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienie teorii i praktyki*, Toruń 2017.
- Brzeziński B., *Teoretyczne aspekty systemowej odrębności prawa podatkowego i jego relacji z normami innych dziedzin prawa*, [w:] *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, red. A. Kaźmierczyk, A. Franczak, Warszawa 2019.
- Budzinowski R., *Formy prawne zmiany generacji inter vivos w rolnictwie*, [w:] *Prawo rolne*, red. A. Stelmachowski, Warszawa 2008.
- Budzinowski R., *Koncepcja gospodarstwa rolnego w prawie rolnym*, Poznań 1992.
- Budzinowski R., *Problemy ogólne prawa rolnego. Przemiany podstaw legislacyjnych i koncepcji doktrynalnych*, Poznań 2008.
- Czaja-Hliniak I., *Kontrowersyjne regulacje obciążeń daninowych gospodarstw rolnych*, [w:] *Studia prawnicze: rozprawy i materiały*, red. M. Nowak, Kraków 2006.

zaprzecza celowi przepisu art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. W kontekście przytoczonej argumentacji J. Bieluk sformułował postulat *de lege ferenda*, zgodnie z którym zwolnione od spadków i darowizn powinno być gospodarstwo w rozumieniu przepisów Kodeksu cywilnego. W ocenie autora właśnie takie gospodarstwo powinno podlegać ochronie, w tym ochronie przed nadmiernym fiskalizmem państwa. Uzasadniając swój punkt widzenia, J. Bieluk trafnie wskazywał, iż stosowanie definicji z art. 2 ust. 1 u.p.r. jest sztucznym wyłączeniem jednego z elementów gospodarstwa do innego reżimu prawnego. Rodzi to niepotrzebne komplikacje prawne, a także nie jest wyrazem popierania idei gospodarstw rodzinnych przez państwo – ibidem, s. 25–26.

- Czaja-Hliniak I., *Nowe zasady opodatkowania dziedziczenia i darowizn gospodarstw rolnych*, „Nowe Prawo” 1995, nr 2.
- Czech T., *Kształtowanie ustroju rolnego. Komentarz*, Warszawa 2020.
- Dzwonkowski H., *Opinia prawna dotycząca rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz o zmianie niektórych innych ustaw z dnia 13 października 2014 r.*, druk nr 2656, „Opinie Biura Analiz Sejmowych”, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm7.nsf/opinieBAS.xsp?nr=2656> (dostęp: 22.12.2022).
- Etel L., *Podatek rolny – czas na zmiany*, [w:] *Z zagadnień prawa rolnego, cywilnego i samorządu terytorialnego. Księga Jubileuszowa Profesora Stanisława Prutisa*, red. J. Bieluk, A. Doliwa, A. Malarewicz-Jakubów, T. Mróz, Białystok 2012.
- Etel L., Pahl B., Popławski M., *Podatek rolny. Komentarz*, LEX/el. 2021.
- Kacymirow T., Kordasiewicz B., *Zasady prawa spadkowego a podatek spadkowy*, „Państwo i Prawo” 1990, nr 12.
- Kodeks cywilny. Część ogólna. Komentarz*, red. M. Pyziak, Warszawa 2009.
- Kremer E., *Podatki w rolnictwie*, [w:] *Instytucje prawa rolnego*, red. M. Korzycka, Warszawa 2019.
- Krywan T., *Zmiany w podatku od spadków i darowizn od stycznia 2016 r.*, LEX/el.
- Lichorowicz A., *Problematyka struktur agrarnych w ustawodawstwie Wspólnoty Europejskiej*, Kraków 1996.
- Łobos-Kotowska D., *Komentarz do art. 55³ k.c.*, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom I. Część ogólna (art. 1–125)*, red. M. Fras, M. Habdas, LEX/el.
- Nowak I., *Podatek od spadków i darowizn*, [w:] *Prawo podatkowe. Podręcznik dla Podyplomowego Studium Prawa Podatkowego*, red. M. Sęk, t. 3, Łódź 2014.
- Nowak I., *Prawo podatkowe jako prawo publiczne w świetle jego odrębności jako gałęzi prawa – wybrane zagadnienia*, [w:] *Prawo – społeczeństwo – jednostka. Człowiek – najlepsza inwestycja*, red. P. Ruczkowski, Kielce 2010.
- Nowak I., *Zwolnienie dla osób najbliższych na podstawie art. 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn w świetle doktryny i orzecznictwa*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2012/el.
- Ofiarski Z., *Ustawowe przesłanki warunkujące zwolnienie sprzedaży gruntów rolnych z podatku od czynności cywilnoprawnych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, nr 3, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2021.03.02>
- Olesińska A., *Komentarz do wyroku NSA z dnia 7 listopada 1984 r.*, sygn. SA/Gd 864/84, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1992, nr 4.
- Prutis S., *Instrumenty prawne polityki strukturalnej w rolnictwie (dysfunkcje i bariery)*, „Studia Iuridica Agraria” 2002, t. III.
- Smoleń P., *Art. 4 – zwolnienia przedmiotowe*, [w:] S. Bogucki, G. Liszewski, P. Smoleń, J. Szczygieł, *Podatek od spadków i darowizn. Komentarz*, LEX/el. 2021.
- Stefańska K., *Przesłanki prawnego różnicowania pojęcia gospodarstwa rolnego*, [w:] *Z zagadnień prawa rolnego, cywilnego i samorządu terytorialnego. Księga Jubileuszowa Profesora Stanisława Prutisa*, red. J. Bieluk, A. Doliwa, A. Malarewicz-Jakubów, T. Mróz, Białystok 2012.

Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz o zmianie niektórych innych ustaw, druk nr 2656, <https://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/druk.xsp?nr=2656> (dostęp: 22.12.2022).

Wojciechowski P., *Współczesne definicje gospodarstwa rolnego w prawie polskim i prawie Unii Europejskiej*, [w:] *Instytucje prawa rolnego*, red. M. Korzycka, Warszawa 2019.

THE RELEVANCE OF THE CIVILIAN CONCEPT OF ‘FARM’ FOR THE PURPOSES OF EXEMPTION FROM THE INHERITANCE AND GIFT TAX ACT

Summary. The publication is devoted to the civilian notion of “agricultural holding” from Article 55³ of the Civil Code Act of 23 April 1964 in the light of the prerequisites for exemption from Article 4(1)(1) of the Inheritance and Donation Tax Act of 28 July 1983. The authors call for the introduction of the definition of an agricultural holding from the Civil Code also in the inheritance and gift tax provisions. Otherwise, “reservations” of a legal nature with regard to the so-called legislative standards at the “interface” of the agrarian-legal aspects of the code regulation and the tax law will still remain.

Keywords: farm, agricultural tax, inheritance and gift tax, civil code