

ZBIGNIEW OFIARSKI

Uniwersytet Szczeciński, Polska  
e-mail: zbigniew.ofiarski@usz.edu.pl  
ORCID: 0000-0003-1675-933X

## Przesłanki prawne zwolnienia nabycia własności gruntów rolnych z podatku od spadków i darowizn

Legal prerequisites for the exemption from the inheritance  
and gift tax on the acquisition of agricultural land

Premesse giuridiche di esenzione dell'acquisto della proprietà  
di fondi agricoli dall'imposta sulle successioni e donazioni

The aim of the article is to assess the premises justifying the exemption from inheritance and gift tax upon the acquisition of agricultural land. The hypothesis about the legislator's extra-fiscal motives determining the legal construction of the tax exemption has been positively verified as it should be so framed as to encourage taxpayers to maintain the current use of the acquired agricultural land. In particular, the subject of the analysis included issues related to the prerequisites for the application of this exemption. It has been shown that only land subject to the exemption is land acquired and forming part of an agricultural holding within the meaning of the tax legislation. The essence of the area limits included in the legal construction of the tax exemption promoting the creation of family farms has been interpreted, and reference has been made to the required period during which an agricultural holding should be run to constitute a condition for applying for the exemption and determining its amount as determined by the thresholds of *de minimis* aid in agriculture. In conclusion, the author states, *inter alia*, that only the cumulative fulfilment of all the conditions entitles the purchaser of agricultural land to the tax exemption.

**Keywords:** acquisition of agricultural land, agricultural holding, inheritance and donation tax, tax exemption, agrarian structure, agricultural policy

L'articolo si propone di valutare le premesse che consentono agli acquirenti di terreni agricoli di essere esentati dall'imposta sulle successioni e donazioni. Positivamente è stata verificata un'ipotesi secondo la quale a guidare il legislatore nel determinare la struttura giuridica dell'esenzione fiscale sono state le motivazioni extrafiscali; il che dovrebbe incor-

aggiare i contribuenti a voler mantenere la destinazione d'uso dei terreni agricoli acquistati. Nello specifico, l'analisi si è concentrata sui problemi legati a premesse di applicazione dell'esenzione in oggetto. È stato dimostrato che a essere soggetti all'esenzione sono soltanto i terreni facenti parte di un'azienda agricola ai sensi della normativa fiscale. Inoltre, è stata interpretata la natura dei limiti di superficie inclusi nella struttura giuridica dell'esenzione che promuove la creazione di aziende agricole a conduzione familiare; si è fatto anche riferimento a un periodo minimo di gestione di azienda agricola richiesto quale condizione di applicazione dell'esenzione e di determinazione dell'importo in base alle soglie di aiuto de minimis in agricoltura. Nella parte conclusiva, l'autore afferma, tra l'altro, che l'acquirente ha il diritto di usufruire dell'esenzione in questione solo se è in grado di adempiere a tutte le condizioni.

**Parole chiave:** acquisto di fondi agricoli, azienda agricola, imposta sulle successioni e donazioni, esenzione fiscale, struttura agraria, politica agricola

---

## Wprowadzenie

Osiągnięcie stanu nowoczesnego rolnictwa w Polsce, wzrostu jego konkurencyjności oraz wartości dochodów z prowadzonej działalności rolniczej determinowane jest m.in. optymalną strukturą agrarną gospodarstw rolnych. Odpowiednią ich powierzchnię można kształtować, wykorzystując różne instrumenty prawne, w tym administracyjne i finansowe. Pierwsza z wymienionych kategorii instrumentów opiera się na nakazach i zakazach określonego działania, a także reglamentacji obrotu gruntami rolnymi. Efektem jest jednak silna ingerencja państwa w sferę uprawnień właścicielskich rolników<sup>1</sup>. Z drugą kategorią wiąże się wykorzystywanie elementów bodźcowo-motywacyjnych, które mogą pośrednio wpływać na zachowania ich adresatów. Do tej grupy można zaliczyć instrumenty podatkowoprawne w postaci ulg, zwolnień z opodatkowania lub obniżonych stawek podatkowych. W największym stopniu są one wykorzystywane w prawnej konstrukcji podatku rolnego<sup>2</sup>. W mniejszym zakresie, głównie z uwagi na status podatników,

---

<sup>1</sup> A. Jurcewicz, P. Popardowski, *Kształtowanie struktury agrarnej w Polsce – kilka refleksji na tle ustawy z 14 kwietnia 2016 r. o wstrzymaniu sprzedaży nieruchomości Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa oraz o zmianie niektórych ustaw*, „Studia Prawnicze” 2016, z. 4, s. 80.

<sup>2</sup> Ustawa z 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 333 ze zm., dalej: u.p.r.).

stosowane są w podatkach dochodowych<sup>3</sup>, podatku od czynności cywilnoprawnych<sup>4</sup> oraz podatku od spadków i darowizn<sup>5</sup>.

Do grupy podatków obciążających majątek zaliczany jest podatek od spadków i darowizn<sup>6</sup>. Podatnikiem jest wyłącznie osoba fizyczna nabywająca rzeczy oraz prawa majątkowe w sposób nieodpłatny<sup>7</sup>. Istotą prawną i ekonomiczną tego podatku jest zwiększenie wartości majątku podatnika w związku z przejęciem składników majątkowych innej osoby<sup>8</sup>. W konstrukcji prawnej podatku od spadków i darowizn istotne funkcje przypisywane są zwolnieniom z opodatkowania, które wpływają na ostateczny zakres ciężaru podatkowego. Wyodrębnia się trzy rodzaje zwolnień od tego podatku: związane z szeroko rozumianą działalnością rolniczą, dotyczące nabycia rzeczy osobistych po zmarłym oraz odnoszące się do nabycia lokali i budynków mieszkalnych<sup>9</sup>. W katalogu zwolnień z podatku od spadków i darowizn na uwagę zasługuje zwolnienie dotyczące nieodpłatnego nabycia gruntów stanowiących gospodarstwo rolne. Układ elementów tej preferencji podatkowej ulegał transformacji w porównaniu do jej pierwotnej wersji przyjętej w 1983 r., według której z podatku zwalniano nabycie własności i prawa użytkowania wieczystego gospodarstwa rolnego lub jego części oraz innych praw do takiego gospodarstwa lub jego części, jak również działki przyzagródowej. Zwolnienie nie obejmowało: budynków mieszkalnych; budynków zajętych na cele specjalistycznego chowu i wylęgu drobiu lub specjalistycznej hodowli zwierząt wraz z urządzeniami i ze stadem hodowlanym; urządzeń do prowadzenia upraw specjalnych, jak: szklarnie, inspekty, pieczarkarnie, chłodnie, przechowalnie owoców; nadwyżki wartości obszaru sadów ponad 3 ha. Do 31 grudnia 2006 r. przeprowadzono jedną zmianę w konstrukcji prawnej tego zwolnienia, eliminując z niego wspomniane nadwyżki wartości sadów. Od 1 stycznia 2007 r. uzależniono zwolnienie podatkowe od tego, czy

<sup>3</sup> Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 226 ze zm.) oraz ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 2805 ze zm.).

<sup>4</sup> Ustawa z 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 295).

<sup>5</sup> Ustawa z 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 596, dalej: u.p.s.d.).

<sup>6</sup> R. Wolański, *System podatkowy w Polsce*, Warszawa 2007, s. 186.

<sup>7</sup> A. Gomułowicz, J. Małeck, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2011, s. 646.

<sup>8</sup> B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 178; R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2012, s. 636.

<sup>9</sup> P. Smoleń, *Podatek od spadków i darowizn*, w: P. Smoleń, W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2019, s. 509.

w chwili nabycia określona nieruchomością stanowiła gospodarstwo rolne lub jego część, czy miała wejść w skład gospodarstwa rolnego nabywcy, które powinien on prowadzić przez okres co najmniej 5 lat od dnia nabycia. Właśnie ten warunek został przez ustawodawcę rozwinięty w kolejnych latach.

Najistotniejszych zmian w art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. dokonano 1 stycznia 2016 r. Od tego czasu zwolnienie z podatku od spadków i darowizn odnosi się do nabycia własności gruntów, stanowiących gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów o podatku rolnym, wraz z będącymi ich częścią składową drzewami i innymi roślinami. Zwolnienie przysługuje wtedy, gdy w wyniku nabycia gruntów zostanie utworzone lub powiększone gospodarstwo rolne, a jego powierzchnia będzie nie mniejsza niż 11 ha i nie większa niż 300 ha (minimalny i maksymalny limit obszarowy wprowadzono do ustawy podatkowej dopiero 1 stycznia 2016 r.). Ponadto gospodarstwo rolne powinno być prowadzone przez nabywcę przez okres co najmniej 5 lat od dnia nabycia. Ustalono jednocześnie, że zwolnienie z podatku stanowi pomoc *de minimis* w rolnictwie.

W rezultacie uproszczono sposób wyznaczania przedmiotowych granic zwolnienia i wyeliminowano zbędne wyjątki dotyczące nieruchomości innych niż grunty rolne. Ustalono także dodatkowe warunki uzasadniające zwolnienie z podatku<sup>10</sup>. Zmianę jego konstrukcji prawnej uzasadniono potrzebą zapewnienia nieopodatkowanego przekazywania gruntów rolnych między członkami najbliższej rodziny. Zamierzano usunąć pojawiające się wcześniej wątpliwości i nie obejmować zwolnieniem podatkowym nabycia w drodze zasiedzenia, które ma charakter pierwotny, a więc nie jest nabyciem „po” lub „od” określonej osoby<sup>11</sup>. Projektodawca ustawy nowelizującej nie przywołał żadnych argumentów uzasadniających wyeliminowanie z dotychczasowej konstrukcji zwolnienia podatkowego nabycia prawa użytkowania wieczystego gruntów rolnych, a więc jego motywy w tym zakresie nie zostały ujawnione. Ze sposobu zredagowania art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. nie wynika jednak, że cel zamierzony przez projektodawcę osiągnięto. Obowiązujące obecnie zwolnienie podatkowe może wpływać na ograniczanie zjawiska rozdrabniania powierzchni gospodarstw rolnych, co już byłoby pozytywnym efektem w sytuacji wymagającej dostosowywania się polskich gospodarstw rolnych do konkurencji z gospodarstwami

<sup>10</sup> Ustawa z 25 czerwca 2015 r. o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1045 ze zm.).

<sup>11</sup> Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Sejm VII kadencji, druk nr 2656, s. 16.

rolnymi w państwach członkowskich UE<sup>12</sup>. W polityce rolnej państwa struktura agrarna gospodarstw rolnych powinna być ważnym argumentem<sup>13</sup>.

Unormowane w art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. zwolnienie ma charakter przedmiotowy, ponieważ odnosi się do cech nieruchomości o szczególnym statusie, tzn. do gruntów stanowiących gospodarstwo rolne. W jego tle pojawiają się także pewne aspekty podmiotowe odnoszone do osoby podatnika. W doktrynie podkreśla się, że zwolnienia od podatków majątkowych można wykorzystywać do gospodarowania nieruchomościami na obszarach wiejskich w celu poprawy ekonomicznych i środowiskowych warunków dla gospodarstw rolnych o niskiej efektywności ekonomicznej<sup>14</sup>. Badane zwolnienie podatkowe może być instrumentem wsparcia rozwoju rolnictwa<sup>15</sup> i poprawy struktury agrarnej w Polsce charakteryzującej się znacznym rozdrobnieniem powierzchni gospodarstw rolnych.

Konstrukcja prawna tego zwolnienia zawiera warunki, których spełnienie uzasadnia jego zastosowanie w konkretnej sytuacji i wobec indywidualnie wskazanego podatnika. Niektóre z nich odnoszą się do określonego zachowania podatnika. W rezultacie zwolnienie podatkowe może być instrumentem wsparcia korzystnych z punktu widzenia państwa działań podatników<sup>16</sup>. Musi być ono ustanowione przez ustawodawcę z poszanowaniem wartości konstytucyjnie chronionych<sup>17</sup>, ponieważ prowadzi do ograniczenia szerokiego zakresu podatku<sup>18</sup>. Beneficjentami zwolnienia podatkowego, z uwagi na podmioty podatku od spadków i darowizn, mogą być tylko osoby

---

<sup>12</sup> E.J. Szymańska, *Zmiany struktury agrarnej na polskiej wsi w latach 1918–2018*, „Zeszyty Naukowe SGGW w Warszawie” 2021, z. 27, s. 33.

<sup>13</sup> J.S. Zegar, *Kwestia struktury agrarnej rolnictwa rodzinnego w Polsce*, „Journal of Agribusiness and Rural Development” 2014, nr 1, s. 183; M. Dacko, A. Dacko, *Poprawa struktury obszarowej polskiego rolnictwa – podejście systemowe*, „Problemy Drobnych Gospodarstw Rolnych” 2014, nr 2, s. 34; B. Głębocki, E. Kacprzak, *Użytki rolne w strukturze użytkowania ziemi w Polsce w XXI wieku*, „Studia Obszarów Wiejskich” 2020, t. 57, s. 52.

<sup>14</sup> P. Felis, *Elementy teorii i praktyki podatków majątkowych. Poszukiwanie ładu w opodatkowaniu nieruchomości w Polsce z perspektywy przedsiębiorców oraz jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2012, s. 71.

<sup>15</sup> 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.

<sup>16</sup> W. Morawski, *Ulgi i zwolnienia w prawie podatkowym*, Gdańsk 2003, s. 88.

<sup>17</sup> M. Durczyńska, *Zakres ulg w polskim systemie podatkowym*, w: H. Dzwonkowski, J. Kulicki (red.), *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, Warszawa 2016, s. 441.

<sup>18</sup> W. Morawski, *Ulgi i zwolnienia podatkowe*, w: B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria, instytucje, funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 256.

fizyczne, w tym prowadzące określoną działalność gospodarczą. Spełnienie ustawowych warunków uzasadniających to zwolnienie prowadzi do korekty zakresu opodatkowania motywowanej względami gospodarczymi i społecznymi<sup>19</sup>.

Celem prowadzonych rozważań jest ocena ustawowych przesłanek, których spełnienie przez podatnika stanowi podstawę zastosowania zwolnienia z obowiązku zapłaty podatku, a także zbadanie sposobów ich interpretacji w doktrynie prawa podatkowego i w orzecznictwie sądów. Autor przyjmuje założenie, że tylko kumulatywne spełnienie wszystkich przesłanek ustawowych uprawnia nabywcę gruntów rolnych do zwolnienia z podatku od spadków i darowizn. Kwota tego zwolnienia nie może przekroczyć limitu pomocy *de minimis*. W rezultacie dla poszczególnych podatników zwolnienie z opodatkowania może obejmować pełną kwotę obliczonego podatku lub tylko jego odpowiednią część, tj. zawierającą się w limicie pomocy *de minimis*. Pomimo upływu ośmiu lat od nowelizacji art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. jego interpretacja wiąże się z określonymi problemami, o czym świadczy duża liczba orzeczeń sądowych oraz urzędowych interpretacji dotyczących przesłanek warunkujących to zwolnienie podatkowe. Uzasadnia to zbadanie i ocenę ustawowych przesłanek tego zwolnienia podatkowego determinujących zakres jego zastosowania.

Prezentowane rozważania mają na celu uzasadnienie tezy o pozafiskalnej funkcji tego zwolnienia podatkowego. Zamiarem ustawodawcy było wprowadzenie instrumentu podatkowoprawnego promującego zachowania podatników zbieżne z założeniami polityki rolnej państwa. Intencje takie są wyraźnie dostrzegalne w głównych elementach konstrukcji prawnej tej preferencji podatkowej przyjętej w znowelizowanym art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. Funkcją zwolnienia podatkowego jest materialne zainteresowanie podatników utrzymaniem dotychczasowego przeznaczenia nabytych gruntów rolnych. Ubytek dochodów budżetowych (tzn. skutek fiskalny), jako efekt stosowania badanego zwolnienia podatkowego, powinien być akceptowalnym kosztem, który należy ponieść w celu osiągnięcia długookresowych zamierzeń przyjętych w polityce rolnej państwa. Prawidłowo skonstruowane i konsekwentnie stosowane instrumenty podatkowe mogą skutecznie wpływać na poprawę stanu struktury agrarnej w Polsce, która powinna bazować na średnich i dużych gospodarstwach rolnych. W opracowaniu zbadano i oce-

---

<sup>19</sup> W. Nykiel, *Zwolnienia podatkowe – wybrane zagadnienia teoretyczne*, w: R. Mastalski (red.), *Księga jubileuszowa Profesora M. Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, Wrocław 2001, s. 300–301.

niono przesłanki prawne zwolnienia określone w art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., a także dotyczące ich stosowania orzeczenia sądów, urzędowe interpretacje przepisów prawa podatkowego oraz dorobek doktryny prawa podatkowego. W prowadzonych rozważaniach zastosowano metodę dogmatycznoprawną, a uzupełniająco metodę empiryczno-analityczną (w zakresie orzecznictwa sądów i urzędowych interpretacji) i metodę historycznoprawną (do oceny ewolucji treści art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d.).

## **1. Przedmiotowe granice zwolnienia z podatku nieodpłatnego nabycia gruntów rolnych**

Zwolnieniem podatkowym z art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. objęto nabycie własności gruntów stanowiących gospodarstwo rolne wraz z będącymi ich częścią składową drzewami i innymi roślinami<sup>20</sup>. W porównaniu do stanu prawnego obowiązującego do 31 grudnia 2015 r. z przedmiotowych granic tego zwolnienia wyeliminowano nabycie prawa użytkowania wieczystego takich nieruchomości, przy czym projektodawca nie uzasadnił tej propozycji. Ponadto ogólne stwierdzenie „wraz z częściami składowymi” doprecyzowano, stanowiąc, że zwolnienie dotyczy tylko „drzew i innych roślin będących częścią składową” gruntów w gospodarstwie rolnym. W rezultacie istotnie ograniczono przedmiot zwolnienia z opodatkowania. Z treści przepisu ustawy podatkowej wynika, że zwolnieniem podatkowym nie może być objęte nabycie gruntów, które w chwili nabycia nie stanowiły gospodarstwa rolnego w rozumieniu przepisów o podatku rolnym. W dalszej części opracowania przedstawiono legalną definicję takiego gospodarstwa.

Aktualne ramy przedmiotowe zwolnienia z podatku wyznaczają użyte w art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. wyrażenia „nabycie własności” i „grunty stanowiące gospodarstwo rolne wraz z będącymi ich częścią składową drzewami i innymi roślinami”. Zwrot „nabycie własności gruntów” należy interpretować z uwzględnieniem art. 1 ust. 1 u.p.s.d., w którym wyznaczono zakres podatku od spadków i darowizn. Z katalogu czynności wymienionych w tym przepisie ustawy podatkowej wynika, że własność gruntów rolnych można nabyć w drodze: dziedziczenia (ustawowego lub testamentowego), zapisu, dalszego zapisu, zapisu windykacyjnego, darowizny, zasiedzenia, nieodpłatnego zniesienia współwłasności. Niezależnie od sposobu nieodpłatnego nabycia własności gruntów rolnych, z wyjątkiem zasiedzenia, podatnik

<sup>20</sup> W dalszej części określenie „grunty rolne” stosuje się w znaczeniu „grunty stanowiące gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów o podatku rolnym”.

będzie zwolniony z podatku od spadków i darowizn<sup>21</sup>, o ile spełni warunki wskazane w art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d.

W tym kontekście można także wskazać na art. 4 ust. 1 pkt 15 u.p.s.d. zwalniający z podatku nabycie przez osoby zaliczone do pierwszej grupy podatkowej własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze nieodpłatnego zniesienia współwłasności<sup>22</sup>. Poza przesłankami podmiotową (zakwalifikowanie nabywcy do pierwszej grupy podatkowej w rozumieniu art. 14 ust. 3 pkt 1 u.p.s.d.) oraz dotyczącą sposobu nabycia (wyłącznie poprzez nieodpłatne zniesienie współwłasności) nie wprowadzono żadnych dodatkowych warunków tego zwolnienia z podatku, w szczególności łączących się z rodzajami nabywanych rzeczy lub praw majątkowych. Można stwierdzić, że nabywca gruntów gospodarstwa rolnego w sytuacji unormowanej w art. 4 ust. 1 pkt 15 u.p.s.d., który w relacji do zbywcy lub zbywców jest podatnikiem z pierwszej grupy podatkowej (tzn. małżonkiem, zstępny, wstępny, pasierbem, pasierbicą, zięciem, synową, bratem, siostrą, ojczymem, macochą, teściem lub teściową), powinien być zwolniony z podatku bez konieczności zachowania dodatkowych warunków wskazanych w art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. W art. 4 ust. 1 pkt 15 u.p.s.d. nie zastrzeżono potrzeby dochowania warunków sformułowanych w art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. Podobnie można zinterpretować całkowite zwolnienie z opodatkowania uregulowane w art. 4a u.p.s.d. Beneficjentami tego zwolnienia mogą być wyłącznie osoby wymienione w tym przepisie ustawy, tzn. małżonek, zstępni, wstępni, pasierb, pasierbica, rodzeństwo, ojczym i macocha. Warunkiem formalnym, od którego uzależniono zastosowanie zwolnienia, jest zgłoszenie nabycia własności właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie 6 miesięcy od dnia powstania obowiązku podatkowego. Zwolnienie jest adresowane do członków najbliższej rodziny. W porównaniu do pierwszej grupy podatkowej, wskazanej w art. 14 ust. 3 pkt 1 u.p.s.d., nie wymieniono w art. 4a u.p.s.d. tylko teściów, zięcia i synowej.

Drugim ustawowym wyrażeniem, istotnym dla delimitacji zwolnienia z opodatkowania, są „grunty stanowiące gospodarstwo rolne”. W polskim ustawodawstwie sformułowano kilka definicji pojęcia „gospodarstwo rolne”, ale w art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. odesłano w tym zakresie do przepisów

---

<sup>21</sup> S. Babiarsz, *Spadek i darowizna w prawie cywilnym i podatkowym*, Warszawa 2018, s. 548.

<sup>22</sup> M. Słomka, *Zniesienie współwłasności nieruchomości – skutki podatkowe*, „Doradztwo Podatkowe – BISP” 2021, nr 12, s. 109; P. Szymczyk, *Zniesienie współwłasności nieruchomości – podatek od spadków i darowizn oraz podatek od czynności cywilnoprawnych (cz. II)*, „Nieruchomości” 2018, nr 3, s. 20.



o podatku rolnym. Gospodarstwem rolnym, zgodnie z art. 2 ust. 1 u.p.r. w związku z art. 1 u.p.r., jest obszar gruntów sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne (z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż rolnicza), o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy. W doktrynie zgłoszono postulat zmiany art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. polegającej na odwołaniu się do definicji gospodarstwa rolnego z art. 55<sup>3</sup> Kodeksu cywilnego<sup>23</sup>. Uzasadniono ten zamiar kodeksową regulacją obrotu rolnego i dążeniem do ograniczania liczby legalnych określeń gospodarstwa rolnego<sup>24</sup>. Postulat ten nie został zrealizowany przez ustawodawcę.

W ustawie o podatku rolnym kilkakrotnie posłużono się pojęciem „użytki rolne”, ale nie określono sposobu jego rozumienia. W związku z tym konieczne jest zastosowanie art. 2 pkt 5 ustawy z 11 kwietnia 2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego<sup>25</sup> stanowiącego, że użytkami rolnymi są grunty orne, sady, łąki trwałe, pastwiska trwałe, grunty rolne zabudowane, grunty pod stawami i grunty pod rowami. W definicji gospodarstwa rolnego z ustawy o podatku rolnym istotne są dwa elementy: formalny (ujęcie gruntu w ewidencji jako rolny) oraz faktyczny (powierzchnia gruntów musi przekraczać 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy). Wskazane elementy są jedynymi określonymi normatywnie pozytywnymi przesłankami pozwalającymi uznać daną nieruchomość gruntową za gospodarstwo rolne w rozumieniu ustawy o podatku rolnym<sup>26</sup>. Organ podatkowy jest związany zapisami ewidencji gruntów i budynków i nie może samodzielnie dokonywać kwalifikacji funkcji realizowanej przez daną nieruchomość<sup>27</sup>. Oceniono, że przepis ustawy podatkowej może zarówno wzmacniać rolę ewidencji, ustanawiając materialnoprawne związanie jej treścią (tzn. podatkiem obciąża się stan ewidencyjny, a nie stan rzeczywisty), jak i ją osłabiać poprzez odwołanie się do okoliczności faktycznych wykraczających poza treść wpisów do ewidencji<sup>28</sup>.

<sup>23</sup> Ustawa z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 1610 ze zm.).

<sup>24</sup> J. Mikołajczyk, I. Nowak, *Znaczenie cywilistycznego pojęcia „gospodarstwo rolne” dla potrzeb zwolnienia z ustawy o podatku od spadków i darowizn*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2023, nr 2, s. 43.

<sup>25</sup> Ustawa z 11 kwietnia 2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 423, dalej: u.k.u.r.).

<sup>26</sup> Wyrok NSA z 26 lutego 2019 r., sygn. akt: II FSK 528/17, Legalis nr 1916697.

<sup>27</sup> Wyrok NSA z 6 października 2021 r., sygn. akt: III FSK 166/21, Legalis nr 2630960.

<sup>28</sup> K. Radzikowski, *Moc dowodowa ewidencji gruntów i budynków w postępowaniach dotyczących podatków lokalnych*, „Samorząd Terytorialny” 2014, nr 10, s. 49; idem, *Ewidencja gruntów i budynków – materialnoprawny element konstrukcji podatków lokalnych czy środek dowodowy?*, „Monitor Podatkowy” 2014, nr 5, s. 25.

Nie jest wymagane usytuowanie gruntów gospodarstwa rolnego na terenie jednej gminy. Bez znaczenia pozostaje istnienie więzi ekonomicznej między tymi gruntami lub ich zorganizowanie w całość. Dla ustawodawcy istotne jest zachowanie określonej normy powierzchniowej gruntów. Z legalnej definicji gruntów gospodarstwa rolnego przyjętej w przepisach o podatku rolnym nie wynika obowiązek ich wykorzystywania do prowadzenia działalności rolniczej lub produkcji rolnej<sup>29</sup>. Warunkiem koniecznym zwolnienia z podatku od spadków i darowizn jest jednak to, aby takie grunty nie były zajęte na działalność inną niż rolnicza<sup>30</sup>.

Zakresem omawianego zwolnienia podatkowego objęto także drzewa i inne rośliny będące częściami składowymi gruntów stanowiących gospodarstwo. Definicję pojęcia „drzewo” zawiera art. 5 pkt 26a ustawy z 16 kwietnia 2004 r. o ochronie przyrody<sup>31</sup>. Drzewo to wieloletnia roślina o zdrewniałym jednym pędzie głównym (pniu) albo zdrewniałych kilku pędach głównych i gałęziach tworzących koronę w jakimkolwiek okresie rozwoju rośliny. Nie ma ustawowej definicji pojęcia „inne rośliny”, ale częściami składowymi gruntów gospodarstwa rolnego są przede wszystkim krzewy<sup>32</sup>, zboża, warzywa, rośliny przemysłowe (np. tytoń, chmiel, bawełna, rzepak, słonecznik, soja, len, konopie).

## 2. Podmiotowe granice zwolnienia z opodatkowania nieodpłatnie nabytych gruntów rolnych

Wyznaczenia granic podmiotowych zwolnienia z opodatkowania nieodpłatnego nabycia gruntów rolnych należy dokonać z uwzględnieniem art. 4 ust. 4 u.p.s.d. Przepis ten stanowi, że zwolnienia określone w art. 4 ust. 1 u.p.s.d. stosuje się, jeżeli nabywca w chwili nabycia posiadał obywatelstwo polskie lub obywatelstwo jednego z państw członkowskich Unii Europejskiej lub państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) – stron umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym bądź miał miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub terytorium

<sup>29</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z 24 listopada 2017 r., sygn. akt: I SA/Po 574/17, Legalis nr 1697221.

<sup>30</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z 25 kwietnia 2018 r., sygn. akt: I SA/Gd 242/18, Legalis nr 1790671.

<sup>31</sup> Ustawa z 16 kwietnia 2004 r. o ochronie przyrody (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 1336 ze zm.).

<sup>32</sup> Zgodnie z art. 5 pkt 26b ustawy o ochronie przyrody pojęcie „krzew” oznacza wieloletnią roślinę rozgałęziającą się na wiele równorzędnych zdrewniałych pędów, nietworzącą pnia ani korony, niebędącą pnączem.

takiego państwa. W art. 4 ust. 4 u.p.s.d. nie określono przedmiotu zwolnienia podatkowego, natomiast wskazano podmiot uprawniony do zwolnienia<sup>33</sup>. Status prawny, określony w art. 4 ust. 4 u.p.s.d., nabywca gruntów rolnych powinien posiadać w dniu ich nabycia. Wszelkie zmiany w tym zakresie, następujące po dniu nabycia gruntów rolnych (tzn. zmiana obywatelstwa lub miejsca zamieszkania), nie pozbawiają prawa do omawianego zwolnienia podatkowego.

Podmiotowe ograniczenia zwolnienia z opodatkowania unormowanego w art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. wraz z zastrzeżeniem zawartym w art. 4 ust. 4 u.p.s.d. można skonfrontować z podmiotowymi ograniczeniami swobody w nabywaniu nieruchomości rolnych, które od 30 kwietnia 2016 r. ustanawia art. 2a ust. 1 u.k.u.r. Według tego przepisu nabywcą nieruchomości rolnej może być wyłącznie rolnik indywidualny, chyba że ustawa stanowi inaczej. Wcześniej brak takiego jednoznacznego wskazania nabywcy gruntów rolnych oraz jego kwalifikacji zawodowych krytycznie oceniano w doktrynie<sup>34</sup>. Celem podmiotowej reglamentacji jest realizacja kierunkowych założeń kształtowania ustroju rolnego przyjętych w art. 1 u.k.u.r., w tym zapewnienie prowadzenia działalności rolniczej w gospodarstwach rolnych przez osoby o odpowiednich kwalifikacjach. Od tej reguły wprowadzono wyjątki wskazane w art. 2a ust. 3–4 u.k.u.r. W kontekście potencjalnych podatników podatku od spadków i darowizn istotne są wyjątki dotyczące nabywców będących osobami fizycznymi. Nie wymaga się posiadania statusu rolnika indywidualnego wtedy, gdy nabywca jest osobą bliską zbywcy (są to: zstępni, wstępni, rodzeństwo, dzieci rodzeństwa, rodzeństwo rodziców, małżonek, rodzice małżonka, osoby przysposabiające i przysposobione, ojczym, macocha, pasierb lub pasierbica<sup>35</sup>). Uzupełnienie katalogu osób bliskich o rodziców małżonka, ojczyma i macochę wynikało z potrzeby wprowadzenia kolejnych ułatwień w pokoleniowym przekazywaniu w rodzinie gospodarstw rolnych<sup>36</sup>.

<sup>33</sup> Wyrok WSA w Warszawie z 16 marca 2009 r., sygn. akt: III SA/Wa 3134/08, LEX nr 496167; wyrok WSA w Gliwicach z 17 grudnia 2008 r., sygn. akt: I SA/Gl 844/08, LEX nr 528384; wyrok NSA z 4 grudnia 2008 r., sygn. akt: II FSK 1226/08, LEX nr 536886.

<sup>34</sup> A. Lichorowicz, *Uwagi w kwestii usytuowania przepisów o obrocie gruntami rolnymi w systemie prawa polskiego (na tle prawnoporównawczym)*, „Przeгляд Prawa Rolnego” 2008, nr 2, s. 42.

<sup>35</sup> Od 5 października 2023 r. katalog „osób bliskich” uzupełniono o rodziców małżonka, ojczyma i macochę – por. art. 4 ustawy z 13 lipca 2023 r. o zmianie ustawy o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1933).

<sup>36</sup> A. Żelazna, *Projekt zmian do ustawy o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa oraz ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego – cz. IV, „Nieruchomości”* 2022, nr 9, s. 26.

Pomimo rozszerzenia katalogu osób bliskich nie pokrywa się on z kręgiem osób dziedziczących ustawowo i nie obejmuje wnuków oraz dalszych zstępnych rodzeństwa. Przyjęty w ustawie o kształtowaniu ustroju rolnego sposób rozumienia osób bliskich oceniono krytycznie, ponieważ nie uwzględni pełnego katalogu osób dziedziczących ustawowo<sup>37</sup>. Pojęcie „osoba bliska”, stosowane w ustawie o kształtowaniu ustroju rolnego, nie ma istotnego znaczenia dla zwolnienia podatkowego określonego w art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., w którym użyto ogólnego określenia „nabywca”. Jeżeli spełni on warunki ustalone w ustawie podatkowej, to nie mają znaczenia jego więzi rodzinne dla zastosowania tego zwolnienia podatkowego. Można jedynie rozważyć konfrontację takich relacji w kontekście zwolnienia uregulowanego w art. 4 ust. 1 pkt 15 u.p.s.d. oraz art. 4a u.p.s.d., ale ostatecznie takie porównania są zbędne, ponieważ ustawa podatkowa zawiera wyczerpujące wyliczenie osób tworzących pierwszą grupę podatkową oraz „bliską rodzinę”.

Z art. 2a ust. 3a u.k.u.r. wynika, że jeżeli jeden z małżonków jest osobą bliską wobec zbywcy, to nabycie nieruchomości rolnej do majątku wspólnego małżonków nie powoduje zastosowania rygorów tej ustawy<sup>38</sup>, ale jeżeli nie spełni on warunków określonych w art. 4a u.p.s.d. (terminowe zgłoszenie nabycia), to nie może skorzystać z całkowitego zwolnienia podatkowego unormowanego w tym przepisie. Wyjątek ten nie może być zastosowany do zasiedzenia, ponieważ art. 2a ust. 3 pkt 1 lit. a) u.k.u.r. dotyczy osób bliskich zbywcy, a nie właściciela nieruchomości rolnej<sup>39</sup>. Nie musi być rolnikiem indywidualnym także osoba nabywająca grunty rolne w drodze dziedziczenia, zapisu windykacyjnego, działu spadku lub zniesienia współwłasności<sup>40</sup>.

W przypadkach określonych w art. 2a ust. 4 u.k.u.r. nabycie nieruchomości rolnej przez osobę inną niż rolnik indywidualny może nastąpić za zgodą dyrektora generalnego Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa (KOWR). Z uwagi na podmiotowy zakres podatku od spadków i darowizn należy w szczególności wskazać, że w tym trybie nabywcą może zostać osoba fizyczna zamierzająca:

<sup>37</sup> J. Bieluk, *Kilka uwag o nowelizacji ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego z 23 lipca 2023 r.*, „Przegląd Prawa Rolnego” 2023, nr 2, s. 34.

<sup>38</sup> W. Fortuński, M. Kupis, *Nowelizacja ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego – zarys wykładu (część pierwsza)*, „Nowy Przegląd Notarialny” 2019, nr 2, s. 28.

<sup>39</sup> C. Dzierzbicki, *Stwierdzenie zasiedzenia nieruchomości rolnej*, „Rejent” 2018, nr 4, s. 15.

<sup>40</sup> Z. Truszkiewicz, *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.

1) utworzyć gospodarstwo rodzinne<sup>41</sup>, która posiada kwalifikacje rolnicze, zobowiąże się do prowadzenia działalności rolniczej na nabywanej nieruchomości rolnej oraz do zamieszkiwania w okresie 5 lat od dnia jej nabycia na terenie gminy, w której położona jest jedna z nieruchomości rolnych wchodząca w skład tworzonego gospodarstwa rodzinnego;

2) powiększyć gospodarstwo rolne, jeżeli przyznano jej pomoc w rozpoczęciu działalności gospodarczej na rzecz młodych rolników<sup>42</sup>, a nabycie nieruchomości rolnej będzie zgodne z warunkami tej pomocy, a także zobowiąże się do prowadzenia działalności rolniczej na nabywanej nieruchomości rolnej oraz do zamieszkiwania w okresie 5 lat od dnia jej nabycia na terenie gminy, w której położona jest jedna z nieruchomości rolnych wchodzących w skład posiadanego gospodarstwa rolnego, oraz w wyniku nabycia nieruchomości rolnej nie nastąpi nadmierna koncentracja gruntów rolnych.

Tryb unormowany w art. 2a ust. 4 u.k.u.r. zawiera instrumenty kontroli administracyjnoprawnej, sprawowanej przez dyrektora generalnego KOWR, która obejmuje obrót nieruchomościami rolnymi o powierzchni nie mniejszej niż 1 ha oraz co do zasady bez względu na ich położenie<sup>43</sup>.

### 3. Limit powierzchni gospodarstwa rolnego jako warunek uzasadniający zwolnienie z opodatkowania

W art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. limity powierzchni gospodarstwa rolnego ustalono dwuetapowo<sup>44</sup>. Po pierwsze, nabywane grunty rolne muszą pochodzić z gospodarstwa rolnego w rozumieniu ustawy o podatku rolnym, a więc spełniać co najmniej minimalny limit obszarowy przyjęty w tej ustawie. Po drugie, efektem nabycia tych gruntów musi być po stronie podatnika gospodarstwo rolne o obszarze nie mniejszym niż 11 ha i nie większym niż 300 ha. Można stwierdzić, że nieodpłatne nabycie własności gruntów rolnych zwolniono z podatku od spadków i darowizn, o ile w chwili nabycia są one

<sup>41</sup> Wyrok NSA z 21 października 2022 r., sygn. akt: I OSK 86/21, Legalis nr 2855915.

<sup>42</sup> Por. art. 3 ust. 1 pkt 6 lit. a) ustawy z 20 lutego 2015 r. o wspieraniu rozwoju obszarów wiejskich z udziałem środków Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich w ramach Programu Rozwoju Obszarów Wiejskich na lata 2014–2020 (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 2298).

<sup>43</sup> P. Blajer, *Umowa sprzedaży nieruchomości rolnej po wejściu w życie ustawy z dnia 26.04.2019 r. o zmianie ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego oraz niektórych innych ustaw*, „Rejent” 2019, nr 12, s. 114.

<sup>44</sup> P. Smoleń, *Komentarz do art. 4 ust. 1 pkt 1*, w: S. Bogucki, G. Liszewski, P. Smoleń, J. Szczygieł, K. Winiarski, *Podatek od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2021, s. 177.

częścią gospodarstwa rolnego, a ich charakter prawny będzie zachowany przez nabywcę przez okres wskazany w art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. Warunek ten ściśle łączy się z limitem obszarowym gospodarstwa rolnego należącego do nabywcy gruntów. Nabywca w chwili ich nabywania nie musi być właścicielem (współwłaścicielem) gospodarstwa rolnego. W analizowanym przepisie ustawy podatkowej wskazano dwa przypadki. W pierwszym efektem nabycia gruntów będzie utworzenie gospodarstwa rolnego przez nabywcę, który dotychczas takiego nie posiadał, natomiast w drugim przypadku nastąpi powiększenie gospodarstwa rolnego już posiadanego przez nabywcę gruntów. Utworzenia lub powiększenia gospodarstwa rolnego nie uzależniono od posiadania określonego tytułu prawnego do gruntów, do których przyłącza się nabywane grunty<sup>45</sup>. Jednak w każdej sytuacji powierzchnia gospodarstwa rolnego utworzonego lub powstałego w wyniku powiększenia nie może być mniejsza niż 11 ha i nie większa niż 300 ha. Z art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. wynika, że nie można odmówić nabywcy zwolnienia z podatku, jeżeli w dniu nabycia gruntów rolnych nie posiadał on gospodarstwa rolnego<sup>46</sup>.

Przyjęcie przez ustawodawcę podatkowego minimalnego obszaru gospodarstwa rolnego podatnika na poziomie 11 ha jest nie tylko wyrazem jego dopuszczalnej swobody w kształtowaniu konstrukcji zwolnienia podatkowego, ale także uwzględnienia przeciętnej powierzchni takich gospodarstw w poszczególnych województwach, od najniższej wynoszącej 4,28 ha w województwie małopolskim do najwyższej na poziomie 32,80 ha w województwie zachodniopomorskim<sup>47</sup>. Norma przyjęta w ustawie podatkowej na poziomie 11 ha wynika z uwzględnienia przeciętnego obszaru gospodarstwa rolnego na terytorium państwa określonego na podstawie statystycznych ustaleń dokonanych dla każdego z 16 województw.

Ustalenie limitów obszarowych gospodarstwa rolnego dla podatnika (nabywcy gruntów rolnych) wywiera określone skutki podatkowoprawne. Jeżeli nabywca w dniu ich nabycia nie posiadał gospodarstwa rolnego, to nie będzie uprawniony do zwolnienia podatkowego, gdy nabył grunty o powierzchni mniejszej niż 11 ha. A gdy posiada już gospodarstwo rolne, może nabyć grunty rolne o powierzchni nieprzekraczającej 11 ha i skorzystać ze zwolnienia podatkowego, o ile wraz z już posiadanymi gruntami osiągnie minimalny limit obszarowy ustalony w art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d.

<sup>45</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 23 grudnia 2021 r., 0111-KDIB2-2.4015.114.2021.2.MM, [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl).

<sup>46</sup> Wyrok WSA w Opolu z 17 grudnia 2020 r., sygn. akt: I SA/Op 271/20, [Legalis](http://legalis.pl) nr 2523846.

<sup>47</sup> J. Mikołajczyk, I. Nowak, *Znaczenie cywilistycznego pojęcia...*, s. 52.

Limity obszarowe w przywołanym przepisie ustawy podatkowej ustalono w hektarach rzeczywistych.

Odesłanie do przepisów o podatku rolnym w zakresie niezbędnym do zdefiniowania pojęcia „gospodarstwo rolne” nie może być rozumiane w ten sposób, że jego powierzchnia byłaby także wyrażana w hektarach przeliczeniowych (do wymiaru podatku rolnego przyjęto zróżnicowane przeliczniki hektarów rzeczywistych na przeliczeniowe, które uzależniono od rodzajów użytków rolnych, ich klasy oraz położenia w danym okręgu podatkowym<sup>48</sup>). Przeliczniki są wyższe lub niższe od 1,00 i w określonej sytuacji powierzchnia wyrażona w hektarach przeliczeniowych może być większa lub mniejsza od powierzchni przyjmowanej w hektarach rzeczywistych. W art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. ustalono limity obszarowe w hektarach i nie użyto przymiotnika „przeliczeniowy”, a więc nie można stosować „hektarów przeliczeniowych” w celu ustalenia uprawnień do omawianego zwolnienia podatkowego, ponieważ byłaby to niedopuszczalna wykładnia rozszerzająca przepisów regulujących zwolnienia z opodatkowania. Przepisy dotyczące ulg i zwolnień podatkowych powinny być interpretowane ściśle<sup>49</sup>.

Jeżeli nabywca gruntów rolnych już posiada gospodarstwo rolne (np. o powierzchni 280 ha) i nabywa nieodpłatnie grunty (np. o powierzchni 30 ha), to zwolnienie z opodatkowania dotyczy gruntów o powierzchni stanowiącej różnicę między maksymalnym limitem ustawowym a powierzchnią już posiadanego gospodarstwa rolnego (w tym przypadku różnica wynosi 20 ha). W takiej sytuacji nadwyżka powierzchni nabytych nieodpłatnie gruntów (tzn. 10 ha) nie będzie zwolniona z opodatkowania i od ich wartości należy wymierzyć podatek od spadków i darowizn.

Spełnienie przesłanki powiększenia powierzchni gospodarstwa rolnego może nastąpić także poprzez odziedziczenie jego części, gdy stanowiło ono współwłasność majątkową małżeńską w czasie, kiedy oboje małżonkowie żyli (ich majątek był niepodzielny). Z chwilą śmierci małżonka wspólność majątkowa małżeńska ustaje i majątek wspólny zostaje objęty współwłasnością udziałową (podzielną). Żyjący małżonek zostaje posiadaczem połowy majątku, a druga połowa majątku wchodzi do masy spadkowej. Żyjący małżonek jako posiadacz połowy majątku objętego poprzednio wspólnością majątkową (odrębnego od majątku wchodzącego do masy spadkowej), który stanowi gospodarstwo rolne, powinien być traktowany jak właściciel tego gospodarstwa o określonej powierzchni (bez uwzględnienia masy spadkowej).

<sup>48</sup> Wyrok NSA z 12 lutego 2016 r., sygn. akt: II FSK 3601/13, Legalis nr 1454632.

<sup>49</sup> B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 156.

Nabycie w drodze dziedziczenia udziału w gruntach rolnych wchodzących do masy spadkowej będzie powiększeniem dotychczas posiadanego gospodarstwa rolnego<sup>50</sup>. W wyroku WSA w Gdańsku przyjął, że taka sekwencja zdarzeń prowadzi do ustalenia „stanu wyjściowego” niezbędnego dla dokonania poprawnej oceny wypełnienia przesłanek warunkujących zastosowanie zwolnienia uregulowanego w art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. Według oceny dokonanej przez sąd spadkobierca powiększył posiadane gospodarstwo rolne o przypadający mu udział po ustaniu wspólności majątkowej małżeńskiej, tj. o część, która weszła do masy spadkowej po śmierci spadkodawcy.

Limity obszarowe gospodarstwa rolnego, jako warunek zastosowania zwolnienia z podatku, wprowadzono do art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. 1 stycznia 2016 r. Maksymalny limit 300 ha powierzchni, przyjmowany dla potrzeb weryfikacji uprawnień do zwolnienia podatkowego, jest tożsamy z pułapem obszarowym „rodzinnego gospodarstwa rolnego” ustalonym w art. 5 u.k.u.r. Obowiązujące w tym zakresie unormowania wpisują się w systemową ochronę i wsparcie rozwoju takich gospodarstw<sup>51</sup>. Zwolnienie podatkowe z art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. może być wykorzystywane jako instrument wspierania procesu tworzenia lub powiększania średnich i dużych gospodarstw rolnych. Zastosowanie tego instrumentu wypełnia sferę uregulowaną w art. 23 Konstytucji RP<sup>52</sup> stanowiącym, że podstawą ustroju rolnego państwa jest gospodarstwo rodzinne. Przepis ten zawiera normę programową, zobowiązującą władze państwowe, a przede wszystkim władzę ustawodawczą do tworzenia warunków sprzyjających osiągnięciu takiego stanu<sup>53</sup>.

#### **4. Obowiązek prowadzenia gospodarstwa rolnego po nieodpłatnym nabyciu gruntów jako warunek zwolnienia z opodatkowania**

Zwolnienie z podatku uzależniono także od prowadzenia gospodarstwa przez okres nie krótszy niż 5 lat od dnia nieodpłatnego nabycia gruntów

<sup>50</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z 3 października 2023 r., sygn. akt: I SA/Gd 537/23, LEX nr 3614989.

<sup>51</sup> R. Budzinowski, *Prawo rolne wobec współczesnych wyzwań*, „Przegląd Prawa Rolnego” 2014, nr 2, s. 19.

<sup>52</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

<sup>53</sup> B. Wierzbowski, *Aspekty przestrzenne kształtowania ustroju rolnego*, „Studia Iuridica Agraria” 2016, t. XIV, s. 29; A. Bień-Kacała, B. Rakoczy, *Gospodarstwo rodzinne jako podstawa ustroju rolnego w świetle Konstytucji RP z 1997 r.*, „Przegląd Prawa Ochrony Środowiska” 2015, nr 3, s. 14.



rolnych. Obowiązek ten dotyczy nabywcy gruntów, tzn. podatnika korzystającego ze zwolnienia podatkowego<sup>54</sup>. Z art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. wynika, że do 5-letniego okresu nie można zaliczyć czasu prowadzenia gospodarstwa rolnego przez poprzedniego właściciela gruntów, np. spadkodawcy lub darczyńcy. Uprawnienie do zwolnienia z podatku uzależniono wyłącznie od określonego zachowania nabywcy gruntów rolnych. Stwierdzenie, czy podatnik spełnił ten warunek, jest możliwe dopiero po upływie okresu ustalonego w art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., a nie w momencie nabycia gruntów rolnych<sup>55</sup>. Od nabywcy wymaga się prowadzenia całego gospodarstwa rolnego, a nie tylko tej części, którą są nabyte grunty rolne. Gdyby intencje ustawodawcy były inne, to w art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. byłby sformułowany obowiązek prowadzenia działalności rolniczej na nabytych gruntach przez okres nie krótszy niż 5 lat od dnia ich nabycia. Jednak w niektórych indywidualnych interpretacjach przepisów prawa podatkowego wyrażano odmienne stanowisko. Wskazywano, że podatnik powinien prowadzić gospodarstwo rolne tylko w takim kształcie, w jakim jego nabycie objęto zwolnieniem podatkowym<sup>56</sup>. Interpretacje takie należy uznać za błędne w świetle obowiązującego przepisu ustawy podatkowej.

Stwierdzenie to może być źródłem wątpliwości, np. w sytuacji, gdy nabycie 8 ha gruntów rolnych umożliwiło powiększenie gospodarstwa rolnego i wraz z już posiadanymi przez podatnika 3 ha gruntów jego powierzchnia wyniesie 11 ha (minimalny obszar), a następnie przed upływem 5 lat od dnia ich nabycia podatnik dokona zbycia co najmniej 1 ha gruntów z posiadanych wcześniej 3 ha. W takim przypadku prowadzone przez niego gospodarstwo rolne nie będzie spełniało minimalnego limitu obszarowego z art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. Obowiązek prowadzenia gospodarstwa rolnego przez nabywców gruntów, jako warunek niezbędny do skorzystania ze zwolnienia podatkowego, oznacza, że nawet czasowe przekazanie osobie trzeciej prawa do prowadzenia działalności rolniczej na nabytych gruntach (np. na podstawie umowy dzierżawy) pozbawia możliwości skorzystania z omawianego zwolnienia<sup>57</sup>. Zmiana przeznaczenia części lub całości gruntów rolnych w prowadzonym gospodarstwie rolnym (np. wydzielenie gruntów w celu

<sup>54</sup> Wyrok NSA z 15 stycznia 2019 r., sygn. akt: II FSK 2699/18, Legalis nr 1885431.

<sup>55</sup> E. Kremer, *Podatki w rolnictwie*, w: M. Korzycka (red.), *Instytucje prawa rolnego*, Warszawa 2019, s. 498.

<sup>56</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 18 marca 2019 r., 0111-KDIB2-2.4015.9.2019.1.HS, [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl).

<sup>57</sup> Wyrok WSA w Bydgoszczy z 20 listopada 2018 r., sygn. akt: I SA/Bd 592/18, Legalis nr 1859423.

poszerzenia drogi) przed upływem 5 lat od dnia ich nabycia także skutkuje utratą prawa do zwolnienia z podatku<sup>58</sup>.

Zwolnienie z opodatkowania możliwe jest tylko wtedy, gdy nabywca gruntów będzie prowadził gospodarstwo rolne, począwszy od dnia ich nabycia. Z art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. wynika, że rozpoczęcie 5-letniego okresu prowadzenia po upływie nawet kilku dni od momentu nabycia gruntów rolnych wyłącza uprawnienie do omawianego zwolnienia podatkowego<sup>59</sup>. Ustawa o podatku od spadków i darowizn nie określa, jak należy rozumieć wyrażenie „prowadzić gospodarstwo rolne”, ani nie odsyła do odrębnej ustawy wskazującej sposób rozumienia tego wyrażenia. W tym zakresie można wykorzystać art. 6 ust. 2 u.k.u.r. stanowiący, że osoba fizyczna osobiście prowadzi gospodarstwo rolne, jeżeli: pracuje w tym gospodarstwie oraz podejmuje wszelkie decyzje dotyczące prowadzenia w nim działalności rolniczej. „Osobistym prowadzeniem gospodarstwa rolnego” nie jest wykonywanie czynności pomocniczych przez nabywcę gruntów, polegających na doradzaniu osobie faktycznie prowadzącej to gospodarstwo<sup>60</sup>. Konkludując, prowadzenie gospodarstwa rolnego to stała i osobista działalność rolnika, mająca charakter zarówno wykonywania pracy lub innych zwykłych czynności wiążących się z tym prowadzeniem, jak i zarządzania gospodarstwem<sup>61</sup>.

Według art. 7 ust. 1 oraz 5a u.k.u.r. dowodem potwierdzającym osobiste prowadzenie gospodarstwa rolnego jest pisemne oświadczenie osoby prowadzącej to gospodarstwo. Osoba nieprawdziwie oświadczająca podlega odpowiedzialności karnej za składanie fałszywego oświadczenia. Składający oświadczenie jest obowiązany do zawarcia w nim klauzuli następującej treści: „jestem świadomy odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia”, która zastępuje pouczenie organu o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywego oświadczenia. W piśmiennictwie wskazuje się na jej prewencyjną funkcję, uznając, że powinna ona skutecznie zabezpieczać przed składaniem fałszywych oświadczeń<sup>62</sup>.

<sup>58</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 22 czerwca 2018 r., 0111-KDIB2-2.4015.35.2018.1.MM, [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl).

<sup>59</sup> Wyrok NSA z 15 stycznia 2019 r., sygn. akt: II FSK 2699/18, LEX nr 2630128.

<sup>60</sup> Wyrok WSA w Krakowie z 22 marca 2018 r., sygn. akt: I SA/Kr 6/18, LEX nr 2495301.

<sup>61</sup> E. Klat-Górska, *Poświadczenie oświadczenia o osobistym prowadzeniu gospodarstwa rolnego*, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 2017, nr 3, s. 65.

<sup>62</sup> K. Niekrasz-Gierejko, *Zmiana ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego oraz niektórych innych ustaw*, „Nieruchomości” 2019, nr 6, s. 6.

## 5. Limit pomocy *de minimis* a prawo do zwolnienia z opodatkowania

Zwolnienie z podatku, unormowane w art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., stanowi pomoc *de minimis* w rolnictwie<sup>63</sup>. Kwota zwolnienia nie może przekroczyć przysługującego podatnikowi limitu tej pomocy, ustalonej w rozporządzeniu Komisji UE. Efektem zmian dokonanych od 14 marca 2019 r. w art. 3 tego rozporządzenia było podwyższenie dopuszczalnych limitów kwotowych pomocy *de minimis*. Całkowita kwota pomocy *de minimis* przyznanej przez państwo członkowskie jednemu przedsiębiorstwu nie może przekroczyć 20 000 EUR w okresie trzech lat podatkowych. Łączna kwota pomocy *de minimis* przyznanej w okresie trzech lat przez państwo członkowskie wszystkim przedsiębiorstwom prowadzącym działalność w zakresie podstawowej produkcji produktów rolnych nie może przekroczyć górnego limitu krajowego wynoszącego 295 932 125 EUR. W motywie nr 8 preambuły do tego rozporządzenia wyjaśniono, że okres trzech 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. Prawodawca unijny dopuszcza stosowanie wyjątków w odniesieniu do wysokości tej pomocy udzielanej dla jednego przedsiębiorcy, która może być podwyższona do równowartości w złotych kwoty 25 000 EUR w okresie trzech lat podatkowych (łączna pomoc w tym okresie dla wszystkich przedsiębiorców prowadzących działalność w zakresie podstawowej produkcji produktów rolnych nie może przekroczyć 355 118 550 EUR). W przepisach prawa unijnego posłużono się terminem „przedsiębiorstwo”, natomiast podatnikiem podatku od spadków i darowizn jest osoba fizyczna. W odniesieniu do omawianego zwolnienia podatkowego, zawierającego w swej konstrukcji prawnej warunki dopuszczalności pomocy *de minimis* oraz prowadzenia gospodarstwa rolnego po nabyciu gruntów, uzasadnione jest stosowanie limitów tej pomocy ustalonej dla przedsiębiorstw. Nabywca gruntów (osoba fizyczna, rolnik indywidualny), zamierzający skorzystać z omawianego zwolnienia podatkowego, prowadzi określony rodzaj działalności. W doktrynie sformułowano pogląd, że ekonomiczne warunki prowadzenia działalności rolniczej oraz przyjmowane regulacje prawne zdeterminowały ewolucję pojęcia „rolnik” w kierunku terminu

<sup>63</sup> Rozporządzenie Komisji (UE) nr 1408/2013 z 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 24.12.2013 r., s. 9 ze zm.).

„przedsiębiorca”, a działalność rolnicza może być uznana za działalność gospodarczą, o ile jest wykonywana zarobkowo<sup>64</sup>.

Ustalenie limitów kwotowych pomocy *de minimis* oznacza, że na państwie członkowskim spoczywa obowiązek stałej obserwacji (monitorowania) i kontroli uzyskiwanej przez dane konkretne przedsiębiorstwo pomocy *de minimis* oraz udzielania takiemu podmiotowi informacji o obowiązującym pułapie pomocy, jak i regule braku nowej pomocy w przypadku przekroczenia obowiązującego pułapu pomocy<sup>65</sup>. Do końca 2018 r. sądy i organy podatkowe prezentowały stanowisko, że w przypadku gdy kwota obliczonego podatku była wyższa od limitu pomocy *de minimis*, nie można było stosować zwolnienia od podatku. Wskazywano na konieczność pobrania całej kwoty obliczonego podatku, nawet gdyby określona jego część zawierała się w niewykorzystanym limicie pomocy *de minimis*<sup>66</sup>.

W 2019 r. zmieniono sposób interpretacji tych limitów. Trafnie ocenia się, że nie obowiązuje żaden przepis prawa materialnego zakazujący dokonywania częściowego zwolnienia podatkowego<sup>67</sup>. Wynik rozumowania argumentum *a maiori ad minus* jest jednoznaczny, tzn. skoro limit pomocy *de minimis* ma postać maksymalnej kwoty, to można również udzielić tej pomocy poniżej tego limitu, a tym samym zastosować zwolnienie tylko do wysokości tego limitu, o ile spełnione są pozostałe warunki tego zwolnienia. W konsekwencji, jeżeli wysokość zwolnienia przekroczyłaby tę kwotę, tylko nadwyżka nie zostałaby objęta zwolnieniem podatkowym<sup>68</sup>. W rozporządzeniu Komisji (UE) nr 1408/2013 ustalono tylko górny pułap przyznanej

---

<sup>64</sup> R. Budzinowski, *Status prawny rolnika jako przedsiębiorcy (zagadnienia wybrane)*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2002, nr 3, s. 114; Z. Truszkiewicz, *Działalność rolnicza w świetle prawa przedsiębiorców*, w: K. Małyśa-Sulińska, M. Spyra, A. Szumański (red.), *W poszukiwaniu dobrego prawa. Księga Jubileuszowa Profesora Mirosława Steca*, t. II: *Perspektywa prywatnoprawna*, Warszawa 2022, s. 402.

<sup>65</sup> Wyrok NSA z 19 stycznia 2022 r., sygn. akt: I GSK 1141/21, Legalis nr 2670232.

<sup>66</sup> Wyrok WSA w Opolu z 23 maja 2018 r., sygn. akt: I SA/Op 98/18, LEX nr 2510093; wyrok WSA w Opolu z 10 stycznia 2018 r., sygn. akt: I SA/Op 466/17, LEX nr 2445179; wyrok WSA w Gdańsku z 10 października 2017 r., sygn. akt: I SA/Gd 1134/17, LEX nr 2404410; Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 24 maja 2017 r., 0111-KDIB4.4014.61.2017.1.MD, [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl).

<sup>67</sup> Wyrok NSA z 13 maja 2022 r., sygn. akt: I GSK 1499/21, LEX nr 3359917; wyrok WSA w Łodzi z 31 maja 2022 r., sygn. akt: III SA/Łd 251/22, LEX nr 3356497.

<sup>68</sup> Wyrok NSA z 25 listopada 2021 r., sygn. akt: I GSK 840/21, Legalis nr 2637909; wyrok NSA z 2 września 2020 r., sygn. akt: II FSK 1422/18, Legalis nr 2491195; wyrok NSA z 7 lipca 2020 r., sygn. akt: II FSK 930/20, Legalis nr 2621312; wyrok NSA z 21 stycznia 2020 r., sygn. akt: II FSK 456/18, Legalis nr 2357345; wyrok WSA w Poznaniu z 16 listopada 2023 r., sygn. akt: I SA/Po 474/23, LEX nr 3634877.

pomocy i jest to jedyna bariera w uznaniu danej pomocy – w tym w sprawie zwolnienia podatkowego – za pomoc *de minimis*. W rozporządzeniu używa się sformułowań „całkowita kwota pomocy” oraz „pułap określony w ust. 2”, podając jednocześnie, że nie mogą one przekroczyć określonej kwoty. Należy uznać, że celem tych regulacji jest limitowanie faktycznie przyznawanej pomocy, a nie pomocy, jaka byłaby możliwa do przyznania. Jeżeli możliwy zakres zwolnienia podatkowego przekracza kwotę określoną w rozporządzeniu 1408/2013, to zwolnienia można udzielić jedynie do określonej kwoty (zwolnienie częściowe). Gdyby zamiarem prawodawcy unijnego było zakazanie udzielania pomocy *de minimis* w przypadku, gdy cała kwota możliwego zwolnienia podatkowego przekracza wartości określone w rozporządzeniu 1408/2013, kwestię tę uregulowałby wyraźnie<sup>69</sup>.

## 6. Notariusz (płatnik podatku) a zwolnienie z opodatkowania

W kontekście omawianego zwolnienia podatkowego istotny jest art. 18 u.p.s.d. stanowiący, że notariusz to płatnik podatku m.in. od dokonanej w formie aktu notarialnego darowizny oraz umowy nieodpłatnego zniesienia współwłasności lub ugody w tym przedmiocie<sup>70</sup>. Do zakresu obowiązków płatnika należy:

- prowadzenie rejestru podatku;
- pobranie należnego podatku z chwilą sporządzenia aktu notarialnego;
- wpłacenie pobranego podatku na rachunek właściwego urzędu skarbowego w terminie do 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano podatek, a także przekazanie w tym terminie, w formie elektronicznej, deklaracji o wysokości pobranego i wpłaconego przez płatnika podatku, w tym informacji o kwocie podatku należnego poszczególnym gminom.

Zgodnie z art. 84a ustawy – Ordynacja podatkowa<sup>71</sup> notariusz obowiązany jest do przekazywania szefowi Krajowej Administracji Skarbowej (KAS) informacji o sporządzonych aktach notarialnych obejmujących czynności prawne wskazane w ustawie o podatku od spadków i darowizn. W tym

<sup>69</sup> Wyrok NSA z 22 września 2021 r., sygn. akt: III FSK 188/21, Legalis nr 2610977; wyrok NSA z 22 września 2021 r., sygn. akt: III FSK 189/21, Legalis nr 2610978; wyrok NSA z 2 września 2020 r., sygn. akt: II FSK 1423/18, Legalis nr 2482207.

<sup>70</sup> K. Buk, *Notariusz jako płatnik podatków – zagadnienia wybrane*, „Nowy Przegląd Notarialny” 2015, nr 1, s. 20.

<sup>71</sup> Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm., dalej: o.p.).

zakresie przekazywanie informacji następuje bez odrębnego wniosku organu podatkowego kierowanego do notariusza<sup>72</sup>. Informacje powinny być przekazywane według ustalonego wzoru<sup>73</sup> za pomocą środków komunikacji elektronicznej przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego służącego przeciwdziałaniu praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu, w terminie 7 dni od dnia ich sporządzenia. W tym terminie notariusz powinien także umieścić w Centralnym Repozytorium Elektronicznych Wypisów Aktów Notarialnych elektroniczny wypis aktu notarialnego w formacie umożliwiającym elektroniczne przeszukiwanie ich treści. Za umieszczenie elektronicznego wypisu aktu notarialnego w Centralnym Repozytorium notariusz pobiera od stron aktu notarialnego opłatę w wysokości 5 złotych, którą przekazuje Krajowej Radzie Notarialnej. Obowiązkiem Krajowej Rady Notarialnej jest zapewnienie niezwłocznego przekazywania, za pośrednictwem systemu teleinformatycznego, szefowi KAS elektronicznych wypisów aktów notarialnych umieszczonych przez notariuszy w tym repozytorium. Okres przechowywania w repozytorium aktów notarialnych wynosi 5 lat od końca roku kalendarzowego, w którym zostały one w nim umieszczone<sup>74</sup>. Informacje przekazywane przez notariuszy pełnią istotną rolę dowodów w sprawach podatkowych. Stanowią źródło wiedzy o podmiotach stosunków prawnych oraz informują o rozmiarach zdarzeń, z którymi w przepisach prawa podatkowego związane są określone konsekwencje podatkowe<sup>75</sup>.

Wykonując obowiązki płatnika podatku, notariusz jednocześnie ma status funkcjonariusza publicznego o szczególnych kwalifikacjach w zakresie znajomości prawa. Powinien wykonywać swój zawód profesjonalnie i starannie. Odpowiada on za własne działanie lub zaniechanie, a nie za działania osób trzecich. Oświadczenie złożone przez podatnika, dotyczące wypełnienia przesłanek zwolnienia podatkowego, nie zwalnia notariusza (płatnika) z obowiązku oceny tego stanu faktycznego w kontekście obowiązków wynikających z art. 8 o.p. w związku z art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., który wprost nawiązuje do rozporządzenia nr 1408/2013. Płatnik

<sup>72</sup> D. Strzelec, *Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym*, Warszawa 2015, s. 127.

<sup>73</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z 4 października 2018 r. w sprawie przekazywania informacji o transakcjach oraz formularza identyfikującego instytucję obowiązującą (Dz.U. poz. 1946).

<sup>74</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z 28 lutego 2023 r. w sprawie przechowywania w Centralnym Repozytorium Elektronicznych Wypisów Aktów Notarialnych aktów notarialnych, zarejestrowanych aktów poświadczenia dziedziczenia i zarejestrowanych europejskich poświadczeń spadkowych (Dz.U. poz. 378).

<sup>75</sup> D. Strzelec, *Dowody w postępowaniu podatkowym*, Warszawa 2013, s. 201.

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 oraz ogólny (krajowy) i z jednakową uwagą powinny być weryfikowane przez płatnika. Konieczne jest nie tylko ustalenie faktów i ich ocena, ale także dokonanie ich oceny prawnej. Jeżeli notariusz (płatnik) nie wykona tych obowiązków, to będzie podlegać odpowiedzialności zgodnie z art. 30 § 1 o.p. za podatek niepobrany i niewpłacony na rachunek organu podatkowego<sup>76</sup>.

## Uwagi końcowe

W prezentowanym artykule dokonano wieloaspektowej oceny przesłanek uzasadniających zwolnienie z opodatkowania nieodpłatnego nabycia gruntów rolnych. Uzasadniono również tezę o pozafiskalnej funkcji tego zwolnienia podatkowego. Może ono być ważnym instrumentem podatkowoprawnym wpływającym na zachowania podatników wpisujące się w założenia polityki rolnej państwa. Stosowanie tej preferencji podatkowej może motywować nabywców gruntów rolnych do zachowania dotychczasowego przeznaczenia tych gruntów. Poprawa stanu struktury agrarnej, wspierana omawianym zwolnieniem podatkowym, powinna być traktowana jako szczególna rekompensata za ubytek dochodów budżetowych spowodowany stosowaniem tego zwolnienia. Prawna konstrukcja zwolnienia podatkowego wspomaga realizację konstytucyjnego standardu, według którego podstawą ustroju rolnego państwa powinny być gospodarstwa rodzinne.

Odnosząc się do badanego zwolnienia podatkowego, należy stwierdzić, że zostało ono uwarunkowane przez ustawodawcę. Jego zastosowanie wobec podatnika następuje tylko wtedy, gdy spełnione są łącznie wszystkie wymienione w art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. przesłanki<sup>77</sup>, a ponadto zachowany jest warunek określony w art. 4 ust. 4 u.p.s.d. W związku z tym zwalnia się z obowiązku zapłaty podatku podatnika, który:

- nabył grunty stanowiące gospodarstwo rolne w rozumieniu ustawy o podatku rolnym,
- w rezultacie tego nabycia utworzył lub powiększył gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów ustawy o podatku rolnym, a jego powierzchnia nie będzie mniejsza od 11 ha i nie większa niż 300 ha,

<sup>76</sup> Wyrok NSA z 30 września 2021 r., sygn. akt: III FSK 4131/21, Legalis nr 2629100; wyrok WSA w Lublinie z 2 grudnia 2020 r., sygn. akt: I SA/Lu 495/20, Legalis nr 2506902.

<sup>77</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z 9 marca 2022 r., sygn. akt: I SA/Po 1078/21, LEX nr 3333672.

- będzie prowadził utworzone lub powiększone gospodarstwo rolne przez co najmniej 5 lat od dnia nabycia gruntów,
- nie przekracza ustalonego limitu pomocy *de minimis* w rolnictwie (a w części przekraczającej ten limit musi zapłacić podatek od nabytych gruntów),
- w chwili nabycia posiadał obywatelstwo polskie bądź jednego z państw członkowskich UE lub państw członkowskich EFTA – stron umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym lub miał miejsce zamieszkania na terytorium RP lub terytorium takiego państwa.

Dokonane w 2016 r. zmiany w treści art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. doprowadziły do stanu, w którym zwiększona od tej chwili reglamentacja obrotu gruntami rolnymi może być częściowo rekompensowana efektami zwolnienia podatkowego. Oceny, czy zaistniały przesłanki uzasadniające takie zwolnienie, należy dokonać w momencie nabycia gruntów rolnych. Stwierdzenia tego nie można jednak odnosić do wymogu prowadzenia gospodarstwa rolnego przez nabywcę przez okres co najmniej 5 lat od dnia nabycia gruntów. Weryfikacja spełnienia tego warunku może nastąpić dopiero z upływem wskazanego okresu.

Podatnik podatku od spadków i darowizn, który nie spełnia warunków uzasadniających zwolnienie z opodatkowania uregulowane w art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. może być beneficjentem innych zwolnień unormowanych w przepisach tej ustawy. Po spełnieniu przesłanek o charakterze podmiotowym (więzi rodzinne) i dotyczących sposobu nabycia, a także wymogu dotrzymania terminu zgłoszenia nabycia gruntów rolnych może skorzystać odpowiednio ze zwolnienia z art. 4 ust. 1 pkt 15 u.p.s.d. lub z art. 4a u.p.s.d.

Każda ulga lub zwolnienie podatkowe to wyjątek od zasady powszechności opodatkowania. Jednak wprowadzenie omawianego zwolnienia można uzasadnić argumentami z zakresu długookresowej polityki państwa wobec sektora rolnictwa. Zwolnienie podatkowe może być instrumentem oddziaływania na kształtowanie takiej struktury agrarnej, w której będą dominowały średnie i duże gospodarstwa rolne o powierzchni odpowiadającej limitom ustalonym dla rodzinnych gospodarstw rolnych. Efektem prowadzonych rozważań jest potwierdzenie tezy o pozafiskalnych motywach prawodawcy, które zdeterminowały nowelizację art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. nadającą aktualny kształt prawny strukturze zwolnienia z opodatkowania nieodpłatnie nabywanych gruntów rolnych. Zwolnienie to może wykorzystać każdy nabywca gruntów rolnych, a więc także niepozostający z dotychczasowym ich właścicielem w jakichkolwiek relacjach rodzinnych. Wprowadzono użyteczny podatkowoprawny bodziec wzmacniający w mikroskali zainteresowanie



podatników utrzymaniem dotychczasowego charakteru nabywanych gruntów rolnych. Przy uwzględnieniu obowiązywania trzech taryf podatkowych dla trzech grup podatników oraz wysokości stawek podatkowych od 3% do 20% korzyść w postaci zwolnienia z podatku może wynosić od kilkudziesięciu do kilkuset tysięcy złotych. Wysokość podatku, który ewentualnie musiałby zapłacić podatnik, który nie spełnia przesłanek uzasadniających zwolnienie z podatku, zależy od liczby nabywanych hektarów gruntów rolnych oraz ich wartości rynkowej. Z danych gromadzonych przez Agencję Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa wynika, że w zależności od klasy gruntów rolnych ich wartość rynkowa w 2024 r. wynosi średnio od 48 800 zł za 1 ha (grunty klasy V i VI), od 66 500 zł za 1 ha (grunty klasy IIIB) oraz od 78 300 zł za 1 ha (grunty klasy I, II, IIIA). Ewentualny podatek, np. od nabywcy gruntów rolnych klasy II o powierzchni 70 ha, zaliczonego do trzeciej grupy podatkowej, to kwota 1 094 780 zł. Nabywca zaliczony do drugiej grupy podatkowej w takiej samej sytuacji byłby zobowiązany do zapłaty podatku w kwocie 656 774 zł. Możliwość zwolnienia z obowiązku zapłaty takich kwot podatków powinna wzbudzać zainteresowanie podatników. W makroskali stosowanie tego zwolnienia może być wykorzystywane jako instrument wspierający osiągnięcie optymalnego stanu struktury agrarnej w Polsce bazującego na średnich i dużych gospodarstwach rolnych.

## BIBLIOGRAFIA

- Babiarz S. (2018), *Spadek i darowizna w prawie cywilnym i podatkowym*, Warszawa.
- Bieluk J. (2023), *Kilka uwag o nowelizacji ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego z 23 lipca 2023 r.*, „Przegląd Prawa Rolnego” nr 2.
- Bień-Kacała A., Rakoczy B. (2015), *Gospodarstwo rodzinne jako podstawa ustroju rolnego w świetle Konstytucji RP z 1997 r.*, „Przegląd Prawa Ochrony Środowiska” nr 3.
- Błajer P. (2019), *Umowa sprzedaży nieruchomości rolnej po wejściu w życie ustawy z dnia 26.04.2019 r. o zmianie ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego oraz niektórych innych ustaw*, „Rejent” nr 12.
- Brzeziński B. (2013), *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk.
- Brzeziński B. (2017), *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń.
- Budzinowski R. (2002), *Status prawny rolnika jako przedsiębiorcy (zagadnienia wybrane)*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” nr 3.
- Budzinowski R. (2014), *Prawo rolne wobec współczesnych wyzwań*, „Przegląd Prawa Rolnego” nr 2.
- Buk K. (2015), *Notariusz jako płatnik podatków – zagadnienia wybrane*, „Nowy Przegląd Notarialny” nr 1.
- Dacko M., Dacko A. (2014), *Poprawa struktury obszarowej polskiego rolnictwa – podejście systemowe*, „Problemy Drobnych Gospodarstw Rolnych” nr 2.

- Durczyńska M. (2016), *Zakres ulg w polskim systemie podatkowym*, w: H. Dzwonkowski, J. Kulicki (red.), *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, Warszawa.
- Dziemianowicz R.I. (2011), *Ulg i zwolnienia podatkowe jako forma wsparcia rolnictwa*, „Roczniki Naukowe Stowarzyszenia Ekonomistów Rolnictwa i Agrobiznesu” t. 13, z. 3.
- Dzierzbicki C. (2018), *Stwierdzenie zasiedzenia nieruchomości rolnej*, „Rejent” nr 4.
- Felis P. (2012), *Elementy teorii i praktyki podatków majątkowych. Poszukiwanie ładu w opodatkowaniu nieruchomości w Polsce z perspektywy przedsiębiorców oraz jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa.
- Fortuński W., Kupis M. (2019), *Nowelizacja ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego – zarys wykładu (część pierwsza)*, „Nowy Przegląd Notarialny” nr 2.
- Głębocki B., Kacprzak E. (2020), *Użytki rolne w strukturze użytkowania ziemi w Polsce w XXI wieku*, „Studia Obszarów Wiejskich” t. 57.
- Gomułowicz A., Małecki J. (2011), *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa.
- Jurcewicz A., Popardowski P. (2016), *Kształtowanie struktury agrarnej w Polsce – kilka refleksji na tle ustawy z 14 kwietnia 2016 r. o wstrzymaniu sprzedaży nieruchomości Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa oraz o zmianie niektórych ustaw*, „Studia Prawnicze” z. 4.
- Klat-Górska E. (2017), *Poświadczenie oświadczenia o osobistym prowadzeniu gospodarstwa rolnego*, „Nowe Zeszyty Samorządowe” nr 3.
- Kremer E. (2019), *Podatki w rolnictwie*, w: M. Korzycka (red.), *Instytucje prawa rolnego*, Warszawa.
- Lichorowicz A. (2008), *Uwagi w kwestii usytuowania przepisów o obrocie gruntami rolnymi w systemie prawa polskiego (na tle prawnoporównawczym)*, „Przegląd Prawa Rolnego” nr 2.
- Mastalski R. (2012), *Prawo podatkowe*, Warszawa.
- Mikołajczyk J., Nowak I. (2023), *Znaczenie cywilistycznego pojęcia „gospodarstwo rolne” dla potrzeb zwolnienia z ustawy o podatku od spadków i darowizn*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” nr 2.
- Morawski W. (2003), *Ulg i zwolnienia w prawie podatkowym*, Gdańsk.
- Morawski W. (2009), *Ulg i zwolnienia podatkowe*, w: B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria, instytucje, funkcjonowanie*, Toruń.
- Niekrasz-Gierejko K. (2019), *Zmiana ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego oraz niektórych innych ustaw*, „Nieruchomości” nr 6.
- Nykiel W. (2001), *Zwolnienia podatkowe – wybrane zagadnienia teoretyczne*, w: R. Mastalski (red.), *Księga jubileuszowa Profesora M. Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, Wrocław.
- Orlewski M. (2007), *Podatkowe udogodnienia w przekazywaniu gospodarstw rolnych*, „Roczniki Naukowe Stowarzyszenia Ekonomistów Rolnictwa i Agrobiznesu” t. 9, z. 1.
- Radzikowski K. (2014), *Ewidencja gruntów i budynków – materialnoprawny element konstrukcji podatków lokalnych czy środek dowodowy?*, „Monitor Podatkowy” nr 5.
- Radzikowski K. (2014), *Moc dowodowa ewidencji gruntów i budynków w postępowaniach dotyczących podatków lokalnych*, „Samorząd Terytorialny” nr 10.
- Słomka M. (2021), *Zniesienie współwłasności nieruchomości – skutki podatkowe*, „Doradztwo Podatkowe – BISP” nr 12.

- Smoleń P. (2019), *Podatek od spadków i darowizn*, w: P. Smoleń, W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa.
- Smoleń P. (2021), *Komentarz do art. 4 ust. 1 pkt 1*, w: S. Bogucki, G. Liszewski, P. Smoleń, J. Szczygieł, K. Winiarski, *Podatek od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa.
- Strzelec D. (2013), *Dowody w postępowaniu podatkowym*, Warszawa.
- Strzelec D. (2015), *Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym*, Warszawa.
- Szymańska E.J. (2021), *Zmiany struktury agrarnej na polskiej wsi w latach 1918–2018*, „Zeszyty Naukowe SGGW w Warszawie” z. 27.
- Szymczyk P. (2018), *Zniesienie współwłasności nieruchomości – podatek od spadków i darowizn oraz podatek od czynności cywilnoprawnych (cz. II)*, „Nieruchomości” nr 3.
- Truszkiewicz Z. (2017), *O kilku podstawowych zagadnieniach na tle ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego, cz. II*, „Rejent” nr 1.
- Truszkiewicz Z. (2018), *Dziedziczenie i dział spadku rolnego po nowelizacji z 2016 r. ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego*, „Rejent” nr 1.
- Truszkiewicz Z. (2022), *Działalność rolnicza w świetle prawa przedsiębiorców*, w: K. Małysa-Sulińska, M. Spyra, A. Szumański (red.), *W poszukiwaniu dobrego prawa. Księga Jubileuszowa Profesora Mirosława Steca*, t. II: *Perspektywa prywatnoprawna*, Warszawa.
- Wierzbowski B. (2016), *Aspekty przestrzenne kształtowania ustroju rolnego*, „Studia Iuridica Agraria” t. XIV.
- Wolański R. (2007), *System podatkowy w Polsce*, Warszawa.
- Zegar J.S. (2014), *Kwestia struktury agrarnej rolnictwa rodzinnego w Polsce*, „Journal of Agribusiness and Rural Development” nr 1.
- Żelazna A. (2022), *Projekt zmian do ustawy o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa oraz ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego – cz. IV*, „Nieruchomości” nr 9.