

Jerzy Bieluk

Podatek od spadków i darowizn w rolnictwie

1. Zagadnienia wstępne

Podatek od spadków i darowizn uregulowany jest ustawą z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn¹. Istotą tego podatku jest obciążenie wzbogacenia się podatnika pod tytułem darmym.

2. Podmiot podatku

Podmiotami podatku są wyłącznie osoby fizyczne². W przypadku gdy spadkobiercą lub obdarowanym jest osoba prawna, nie powoduje to powstania obowiązku podatkowego w podatku od spadków i darowizn. Osoba prawna podlegająca podatkowi dochodowemu dolicza wartość nabytych nieodpłatnie rzeczy i praw do przychodu stanowiącego podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym.

Obowiązek podatkowy w podatku od spadków i darowizn ciąży w przypadku darowizny solidarnie na obdarowanym i darczyńcy, w pozostałych przypadkach obciąża osoby nabywające własność rzeczy i praw majątkowych.

¹ Tekst jednolity: Dz.U. z 1997 r. Nr 16, poz. 89; zm.: Dz.U. z 1997 r. Nr 137, poz. 926 i Nr 139, poz. 932.

² Możliwa jest również darowizna na rzecz dziecka poczętego, lecz jeszcze nie urodzonego, por. J. S e r w a c k i, *Podatek od spadków i darowizn. Komentarz*, w: Biblioteka podatkowa t. IV, s. IV/A/2-3.

3. Przedmiot opodatkowania

Podatek od spadków i darowizn³ jest typowym podatkiem majątkowym. Wymierzany jest od przyrostu majątku podatnika, który nastąpił pod tytułem darmym⁴. Dotyczy czterech sytuacji, w których następuje nabycie własności – spadkobrania, darowizny, zasiedzenia oraz nabycia praw do wkładu oszczędnościowego na podstawie dyspozycji wkładczy na wypadek jego śmierci. Dotyczy więc zdarzeń jednorazowych, w przypadku rolnictwa związanych często ze zmianami pokoleniowymi.

4. Podstawa opodatkowania i stawki podatku

Podstawę opodatkowania stanowi wartość nabytych rzeczy i praw majątkowych po potrąceniu długów i ciężarów (czysta wartość), ustalona według stanu rzeczy i praw majątkowych w dniu nabycia i cen rynkowych z dnia powstania obowiązku podatkowego⁵.

Jeżeli przed dokonaniem wymiaru podatku nastąpi ubytek rzeczy spowodowany siłą wyższą, do ustalenia wartości przyjmuje się stan rzeczy w dniu dokonania wymiaru, a odszkodowanie za ubytek, należne z tytułu ubezpieczenia, wlicza się do podstawy wymiaru.

³ Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jednolity: Dz.U. z 1997 r. Nr 16, poz. 89; zm.: Dz.U. z 1997 r. Nr 137, poz. 926, Nr 139, poz. 932.

⁴ Por. C. K o s i k o w s k i, E. R u ś k o w s k i, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1994, s. 184; R. M a s t a l s k i, *Prawo podatkowe II. Część szczegółowa*, Warszawa 1996, s. 263.

⁵ Ustawa o podatku od spadków i darowizn przewiduje szereg zasad szczegółowych ustalania podstawy opodatkowania, i tak:

1. Jeżeli spadkobierca i zapisobierca lub obdarowany został obciążony obowiązkiem wykonania polecenia lub zapisu, wartość obciążenia z tego tytułu stanowi ciężar spadku (zapisu) lub darowizny, o ile polecenie zostało wykonane.

2. Do długów i ciężarów zalicza się również koszty ostatniej choroby spadkodawcy, jeżeli nie zostały pokryte za jego życia i z jego majątku, koszty pogrzebu spadkodawcy, łącznie z nagrobkiem, w takim zakresie, w jakim koszty te odpowiadają zwyczajom przyjętym w danym środowisku, koszty postępowania spadkowego, wynagrodzenie wykonawcy testamentu, obowiązki wykonania zapisów oraz poleceń zamieszczonych w testamencie, wypłaty z tytułu zachowku oraz inne obowiązki wynikające z przepisów kodeksu cywilnego dotyczących spadków.

3. Przy nabyciu w drodze zasiedzenia wyłącza się z podstawy opodatkowania wartość nakładów dokonanych na rzecz przez nabywcę podczas biegu zasiedzenia.

5. Stawki podatku

Obecna skala podatku od spadków i darowizn kształtuje się następująco.

Wysokość podatku⁶:

Kwota nadwyżki w zł ponad do	Podatek wynosi
od nabywców zaliczonych do I grupy podatkowej	
9.660	3%
9.660 – 19.320	289 zł 30 gr i 5% od nadwyżki ponad 9.660 zł
19.320	772 zł 80 gr i 7% od nadwyżki ponad 19.320 zł
od nabywców zaliczonych do II grupy podatkowej	
9.660	7%
9.660 – 16.020	676 zł 20 gr i 9% od nadwyżki ponad 9.660 zł
19.320	1.545 zł 60 gr i 12% od nadwyżki ponad 19.320 zł
od nabywców zaliczonych do III grupy podatkowej	
9.660	12%
9.660 – 19.320	1.159 zł 20 gr i 16% od nadwyżki ponad 9.660 zł
19.320	2.704 zł 80 gr i 20% od nadwyżki ponad 19.320 zł

Kwoty wolne od podatku (art. 9 ustawy):

9.057 zł – jeżeli nabywcą jest osoba zaliczona do I grupy podatkowej,

6.838 zł – jeżeli nabywcą jest osoba zaliczona do II grupy podatkowej,

4.607 zł – jeżeli nabywcą jest osoba zaliczona do III grupy podatkowej,

4. Jeżeli budynek stanowiący część składową gruntu będącego przedmiotem nabycia został wzniesiony przez osobę nabywającą nieruchomości przez zasiedzenie, z podstawy opodatkowania wyłącza się wartość tego budynku.

⁶ Zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 7 kwietnia 1997 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. Nr 34, poz. 209).

6. Zwolnienia i ulgi

W podatku od spadków i darowizn występuje szereg zwolnień zmniejszających jego dolegliwość. Dotyczą one m.in. określonych przedmiotów, określonych osób w zależności od grupy podatkowej⁷, celu przeznaczenia środków. Występuje też szereg zwolnień związanych z działalnością rolniczą.

7. Zwolnienie z opodatkowania gospodarstwa rolnego

Zgodnie z ustawą z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn – art. 4 ust. 1, zwalnia się od podatku nabycie własności i praw użytkowania wieczystego gospodarstwa rolnego lub jego części oraz innych praw do takiego gospodarstwa lub jego części, jak również działki przyzagrodowej, z wyjątkiem:

- a) budynków mieszkalnych,
- b) budynków zajętych na cele specjalistycznego chowu i wylęgu drobiu oraz specjalistycznej hodowli zwierząt wraz z urządzeniami i ze stadem hodowlanym,
- c) urządzeń do prowadzenia upraw specjalnych, jak szklarnie, inspektory, pieczarkarnie, chłodnie, przechowalnie owoców.

Zwolnienie od podatku od spadków i darowizn obejmuje zarówno nabycie własności, jak i prawa użytkowania wieczystego gospodarstwa rolnego.

Ustawa z dnia 29 czerwca 1995 r.⁸ zmieniająca ustawę o podatku od spadków i darowizn wprowadziła do tekstu ustawy wyjaśnienie, jak należy rozumieć pojęcie „gospodarstwo rolne” w przypadku ustawy o podatku od spadków i darowizn. Zgodnie z art. 4 ust. 5 ustawy o podatku od spadków i darowizn, ilekroć w ustawie jest mowa o gospodarstwie rolnym, oznacza to gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów o podatku rolnym. Przed zmianą ustawy dokonaną w 1995 r. brak odesłania powodował, iż przy określeniu gospodarstwa rolnego według ustawy o podatku od spadków i

⁷ Zgodnie z ustawą, I grupa podatkowa to małżonek, zstępni, wstępni, pasierb, zięć, synowa, rodzeństwo, ojczym, macocha, teściowie, II grupa podatkowa to zstępni rodzeństwa, rodzeństwo rodziców, zstępni i małżonkowie pasierbów, małżonkowie rodzeństwa i rodzeństwo małżonków, małżonków rodzeństwa małżonków, małżonków innych zstępnych, III grupa podatkowa to pozostali nabywcy.

⁸ Dz.U. Nr 85, poz. 428.

darowizn stosowano definicję z kodeksu cywilnego (wcześniej definicję z rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 28 listopada 1964 r. w sprawie przenoszenia własności nieruchomości oraz dziedziczenia gospodarstw rolnych⁹). Definicja cywilistyczna jest znacznie szersza niż zawarta w ustawie o podatku rolnym. Zmiana ta spowodowała więc znaczne zawężenie stosowania zwolnień w podatku od spadków i darowizn. Definicja gospodarstwa rolnego w ustawie o podatku rolnym obejmuje „obszar użytków rolnych, gruntów pod stawami oraz – sklasyfikowanych w operatach ewidencyjnych jako użytki rolne, gruntów pod zabudowaniami związanymi z prowadzeniem tego gospodarstwa o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub o powierzchni użytków rolnych przekraczającej 1 ha przeliczeniowy”.

Definicja z kodeksu cywilnego ma znacznie szerszy zakres przedmiotowy. Obejmuje grunty, ale również zabudowania, inwentarz, maszyny i urządzenia oraz prawa związane z prowadzeniem gospodarstwa rolnego. Zastosowanie przez ustawodawcę definicji obejmującej jedynie grunty włączyło w sferę opodatkowaną podatkiem od spadków i darowizn składniki gospodarstwa rolnego, zwolnione dotychczas z opodatkowania¹⁰. Definicja z kodeksu cywilnego, stosowana od dnia 1.07.1989 r. do interpretacji przepisów ustawy o podatku od spadków i darowizn, nie zawierała w swojej treści normy obszarowej. W związku z tym, wraz ze zmianą ustawy o podatku od spadków i darowizn z dnia 29 czerwca 1995 r. ze zwolnienia zostały wyłączone gospodarstwa rolne (wg definicji kodeksowej), które mają poniżej 1 hektara użytków rolnych (1 hektara przeliczeniowego), gdyż nie są one gospodarstwami w rozumieniu ustawy o podatku rolnym.

Ze zwolnienia wyłączone jest nabycie budynków mieszkalnych, budynków zajętych na cele specjalistycznego chowu i wylęgu drobiu oraz specjalistycznej hodowli zwierząt wraz z urządzeniami i ze stadem hodowlanym, urządzeń do prowadzenia upraw specjalnych, jak szklarnie, inspekty, pieczarkarnie, chłodnie, przechowalnie owoców.

⁹ Tekst jednolity rozporządzenia: Dz.U. z 1983 r. Nr 19, poz. 86 ze zm.

¹⁰ Por. np. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 października 1985 r. III ARN 21/85 – zgodnie z którym oszczędności rolnika zdeponowane na rachunku oszczędnościowo-rozliczeniowym w banku spółdzielczym wchodzi w skład gospodarstwa rolnego, chyba że są one przeznaczone na cele nie związane z prowadzeniem tego gospodarstwa, Państwo i Prawo 1987, nr 5; podobnie wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 listopada 1984 r. SA/Gd 864/84, ONSA 1984, nr 2, poz. 101.

Jednak zauważyć należy, iż artykuł wyłącza spod zwolnienia składniki, które nie są składnikami gospodarstwa rolnego w rozumieniu ustawy. Wyłączenie wskazuje, iż składniki gospodarstwa w postaci budynków wchodzi w skład gospodarstwa, ale ich nabycie jest opodatkowane. Tymczasem na gruncie definicji z ustawy o podatku rolnym budynki mieszkalne, urządzenia itd. nie wchodzi w skład gospodarstwa rolnego.

Biorąc za punkt wyjścia definicję gospodarstwa rolnego zawartą w ustawie o podatku rolnym, należałoby przyjąć, iż zwolnienie nie obejmuje budynków gospodarczych związanych z gospodarstwem rolnym, urządzeń i inwentarza oraz praw i obowiązków związanych z gospodarstwem rolnym. W literaturze pojawiają się poglądy, iż zwolnienie jednak dotyczy budynków gospodarczych związanych z gospodarstwem rolnym. Również praktyka urzędów skarbowych jest taka, iż zwalnia się od podatku od spadków i darowizn zabudowania gospodarcze: stajnie, obory, chlewy, tj. te budynki, które służą działalności rolniczej. Argumenty za tym poglądem nie są zbyt przekonujące¹¹, opierają się bowiem na zastosowaniu do zwolnień podatkowych zasady *superficies solo cedit*. Jednak w pełni należy zgodzić się z tym, iż wykładnia celowościowa wymaga zwolnienia, obok gruntów, również budynków gospodarstwa rolnego. Argumentem za zwolnieniem budynków z podatku od spadków i darowizn jest również konstrukcja artykułu zwalniającego nabycie własności i prawa użytkowania wieczystego gospodarstwa rolnego. Zgodnie z jego treścią, zwolnione jest nabycie gospodarstwa, z wyjątkiem określonych szczegółowo budynków i urządzeń (budynków mieszkalnych itd.). Taka budowa wyraźnie sugeruje zwolnienie z podatku pozostałych budynków, nie będących wyjątkiem określonym ustawą. Jednocześnie konstrukcja ta jednoznacznie wskazuje

¹¹ Por. J. Serwacki, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn...*, s. IV/A/13 – powołuje się na art. 47 k.c., zgodnie z którym część składowa budynku nie może być odrębnym przedmiotem własności i innych praw rzeczowych, jednak ustawa o spadkach i darowiznach oddziela los podatkowy gruntu od losu budynków znajdujących się na tym gruncie – np. w przypadku budynków mieszkalnych. Drugi argument, iż ustanowienie wyjątków w art. 4 ust. 1 pkt 1 lit. a)-c) byłoby zbędnym zabiegiem legislacyjnym, jest raczej wyrazem niestaranności ustawodawcy, który takie zbędne wyczerpania zawarł w kilku miejscach ustawy. Natomiast fakt, iż wykładnia celowościowa przemawiałaby w pełni za zwolnieniem budynków gospodarczych gospodarstwa rolnego nie budzi żadnych wątpliwości. Jednak na przeszkodzie stoi wyraźny zapis o stosowaniu definicji z ustawy o podatku rolnym do pojęcia gospodarstwa rolnego, zaś z tej definicji nie da się w żaden sposób wydobyc uznanie budynków za części gospodarstwa rolnego.

na to, iż ustawa tworzona była z myślą o definicji gospodarstwa rolnego w rozumieniu cywilistycznym, natomiast wprowadzenie definicji gospodarstwa rolnego w rozumieniu ustawy o podatku rolnym zdecydowanie skomplikowało stan prawny. W ustawach podatkowych zasada *superficies solo cedit* nie ma zastosowania. Na przykład grunty pod budynkami mieszkalnymi w gospodarstwach rolnych opodatkowane są podatkiem rolnym, natomiast same budynki mieszkalne, zgodnie z ustawą o podatkach i opłatach lokalnych, opodatkowane są podatkiem od nieruchomości. Ustawodawca rozdziela więc opodatkowanie gruntów pod budynkami od opodatkowania samych budynków. Interpretacja stosowana przez organy podatkowe, rozszerzająca zwolnienie w ustawie o podatku od spadków i darowizn na budynki gospodarstw rolnych, jest jak najbardziej godna poparcia z punktu widzenia celu przepisu, jednak niezgodna z literalnym brzmieniem ustawy.

Z pewnością jednak nabycie pozostałych składników gospodarstwa rolnego według definicji z kodeksu cywilnego – więc na przykład inwentarza żywego, praw związanych z gospodarstwem – jest objęte podatkiem od spadków i darowizn.

Zgodnie z ustawą o podatku od spadków i darowizn zwolnione jest nabycie zarówno „części gospodarstwa rolnego, jak również działki przyzagrodowej”. Jeżeli więc dany grunt (na przykład użytki rolne o powierzchni 0,4 ha) stanowi część gospodarstwa rolnego, czyli gdy spadkodawcą lub darczyńcą jest osoba, która jest właścicielem (ma w posiadaniu) więcej niż 1 ha gruntu rolnego (1 ha przeliczeniowy użytków rolnych), wtedy taka darowizna (spadek) będzie zwolniona z podatku. Natomiast darowizna tej samej działki przez darczyńcę, który nie ma żadnego innego gruntu oprócz tejże działki, będzie obłożona podatkiem rolnym.

Darowana lub wchodząca w skład spadku nieruchomość musi stanowić gospodarstwo rolne lub być częścią takiego gospodarstwa w chwili nabycia nieruchomości. Nie ma tu znaczenia fakt, czy dana nieruchomość wejdzie w skład gospodarstwa rolnego. „Warunkiem zwolnienia od podatku jest bowiem to, aby w dacie dokonywania darowizny darowana nieruchomość była gospodarstwem rolnym bądź jego częścią” – wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 marca 1994 r.¹²

¹² III SA 1325/93, Wspólnota 1994, nr 26, s. 14.

Uzależnienie wysokości podatku od stanu majątkowego darczyńcy lub spadkodawcy jest konstrukcją, której cel jest trudny do wytłumaczenia. O wiele logiczniejsze byłoby użycie sformułowania zawartego w ustawie o opłacie skarbowej, o konieczności wejścia danego gruntu rolnego w skład gospodarstwa rolnego nabywcy.

Części gospodarstwa rolnego to części rozumiane jako oddzielne nieruchomości gruntowe lub idealne części gospodarstwa w ramach współwłasności. Częścią gospodarstwa nie jest natomiast, zgodnie z definicją z ustawy o podatku rolnym, budynek czy urządzenie. Sformułowanie to jednak jest dalekie od precyzji, jeżeli mamy posługiwać się przy interpretacji pojęcia części gospodarstwa rolnego wyłącznie definicją z ustawy o podatku rolnym. Sformułowanie to jest wyraźnie pozostałością cywilistycznego rozumienia pojęcia gospodarstwa rolnego, używanego przed 1995 rokiem.

Należy uznać, iż wszystkie elementy gospodarstwa rolnego, poza wymienionymi w definicji gospodarstwa rolnego – to jest wyłącznie grunty – są obciążone podatkiem od spadków i darowizn, chyba że na mocy innych przepisów ustawy są z opodatkowania wyłączone. Takie szczególne wyłączenie przewidziane jest co do niektórych składników gospodarstwa w rozumieniu kodeksu cywilnego. I tak „budynki zajęte na cele specjalistycznego chowu i wylęgu drobiu oraz specjalistycznej hodowli zwierząt wraz z urządzeniami i ze stadem hodowlanym, a także urządzenia do prowadzenia upraw specjalnych, jak szklarnie, inspekty, pieczarkarnie, chłodnie, przechowalnie owoców”, są jednak zwolnione z opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn, jeżeli nabywcami są zstępni lub małżonek, pod warunkiem że te budynki i urządzenia będą wykorzystywane przez nabywcę nadal w stanie nie pogorszonym i zgodnie z ich przeznaczeniem w ramach gospodarstwa rolnego przez okres co najmniej 5 lat od dnia przyjęcia spadku lub darowizny (art. 4 ust. 2 ustawy).

W przypadku powyższego zwolnienia mamy do czynienia z przykładowym wyliczeniem urządzeń związanych z uprawami specjalnymi – ustawa jednak nigdzie nie wyjaśnia tego pojęcia. Z brzmienia należy wnioskować, iż ma to związek z działami specjalnymi produkcji rolnej. Jednak ani chłodnie, ani przechowalnie owoców nie służą bezpośrednio działom specjalnym, tym bardziej iż uprawa owoców nie mieści się w pojęciu działów specjalnych produkcji rolnej. Sady nie znajdują się w definicji ustawowej działów

specjalnych produkcji rolnej od wejścia w życie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, to jest od 1 stycznia 1992 r.

Zwolnienie jest skuteczne, jeżeli dane urządzenie i budynek „wykorzystywane będą w ramach gospodarstwa rolnego”. Należy przyjąć, iż możliwe jest zbycie nabytego gospodarstwa i wykorzystywanie jego budynków i urządzeń na podstawie np. umowy najmu¹³. Wykorzystywanie w ramach gospodarstwa rolnego nie musi się łączyć z prawem własności.

8. Nabycie własności budynków gospodarczych

Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 4, zwolnione z podatku od spadków i darowizn jest nabycie własności budynków gospodarczych służących bezpośrednio produkcji rolniczej prowadzonej na użytkach rolnych o powierzchni do 1 ha, a nabywcą jest osoba prowadząca gospodarstwo rolne zaliczona do I grupy podatkowej.

Ustawa zwalnia więc z podatku nabycie własności budynków położonych na gruntach wykorzystywanych do produkcji rolniczej, ale nie spełniających warunku wielkości powierzchni koniecznej do uznania danych gruntów za gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów ustawy o podatku rolnym. Nabycie własności gruntu o powierzchni poniżej 1 ha gruntów rolnych (1 ha przeliczeniowego), nie stanowiących gospodarstwa rolnego, jest obciążone podatkiem od spadków i darowizn, natomiast jeżeli na tych gruntach będzie prowadzona produkcja rolna, to budynki gospodarcze służące tejże produkcji będą zwolnione z opodatkowania pod dwoma dodatkowymi warunkami: 1) nabywcą będzie osoba zaliczana do I grupy podatkowej, 2) będzie ona osobą prowadzącą gospodarstwo rolne.

Przepis ten został sformułowany niezbyt szczęśliwie¹⁴. Zgodnie z zasadą *superficies solo cedit* trudno byłoby przyjąć, iż w przypadku własności ziemi ustawa o podatku od spadków i darowizn dopuszcza jakiś szczególny sposób nabycia własności budynków, niezależnie od własności ziemi. Wobec powyższego należy przyjąć, iż chodzi tu o nabycie własności budynków wraz z gruntem, w związku z czym do opodatkowania będzie się wliczała wartość gruntu, z wyłączeniem wartości budynków.

¹³ Por. G. Borkowski, *Komentarz do ustawy o podatku od spadków i darowizn*, [w:] *Prawo podatkowe. Zbiór komentarzy*, Warszawa 1997, t. II, s. 21.

¹⁴ Por. B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, [w:] *Zbiór prawa podatkowego*, Warszawa 1997, t. I, s. 22.

Oczywiście, jeżeli spadek lub darowizna dotyczy budynków stanowiących odrębny przedmiot własności, położonych na gruntach będących w użytkowaniu wieczystym, zwolnienie to ma pełne zastosowanie.

Prowadzenie gospodarstwa rolnego można rozumieć przez pryzmat definicji gospodarstwa rolnego użytej w ustawie o podatku rolnym. Nabywca powinien więc być osobą prowadzącą gospodarstwo rolne – to jest właścicielem lub posiadaczem gruntów rolnych o powierzchni przekraczającej 1 hektar lub o powierzchni użytków rolnych o powierzchni powyżej 1 hektara przeliczeniowego. Jednak skutki tak rozumianego pojęcia „prowadzenie gospodarstwa rolnego” mijająby się z celem przepisu. Na przykład syn rolnika, prowadzący gospodarstwo rolne – to jest podejmujący decyzje gospodarcze w ramach tego gospodarstwa, zarządzający nim – nie jest właścicielem ani posiadaczem tegoż gospodarstwa rolnego.

W powyższym przypadku należy uznać, iż chodzi tu o pojęcie osoby prowadzącej gospodarstwo rolne obejmujące również inne – niż posiadacz lub właściciel gospodarstwa – osoby. Będzie więc to osoba, która decyduje (co najmniej współdecyduje) o kształcie gospodarstwa, o jego profilu produkcji. Należy więc odejść od własnościowego pojęcia osoby prowadzącej gospodarstwo rolne (właściciel lub posiadacz) na rzecz pojęcia funkcjonalnego: osoba zarządzająca gospodarstwem rolnym, rozumianym jako zespół składników majątkowych służących produkcji rolnej.

Zwolnienie budynków mieszkalnych należących do gospodarstwa podlega ogólnej regulacji dotyczącej wszystkich budynków mieszkalnych (art. 16 ustawy¹⁵).

¹⁵ Zgodnie z art. 16 ustawy o podatku od spadków i darowizn, w przypadku nabycia budynku mieszkalnego lub jego części, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomością, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego oraz wynikających z przydziału spółdzielni mieszkaniowych: prawa do domu jednorodzinnego lub prawa do lokalu w małym domu mieszkalnym:

- w drodze spadku lub darowizny przez osoby zaliczane do I grupy podatkowej
- w drodze spadku przez osoby zaliczane do II grupy podatkowej
- w drodze spadku przez osoby zaliczane do III grupy podatkowej sprawujące przez co najmniej dwa lata opiekę nad wymagającym takiej opieki spadkodawcą, na podstawie umowy zawartej z nim przed organem gminy, nie wlicza się do podstawy opodatkowania ich wartości do łącznej wysokości nie przekraczającej 10 m² powierzchni użytkowej budynku lub lokalu.

Ustawa zwolnienie uzależnia jeszcze od dodatkowych warunków, np. nabywca nie może być właścicielem innego budynku mieszkalnego.

Jeżeli budynki i urządzenia położone są na obszarze użytków rolnych mniejszym od 1 ha i nie służą bezpośrednio produkcji rolniczej prowadzonej na użytkach rolnych ... to nie są zwolnione z podatku. Ustawa wymaga od tych budynków wykorzystywania bezpośrednio w prowadzonej produkcji rolniczej, należy więc przyjąć, iż nie wystarczy potencjalna możliwość ich wykorzystania w tej produkcji, ale w chwili otwarcia spadku, czy też w chwili darowizny winny służyć produkcji rolnej prowadzonej na użytkach rolnych. Idąc dalej, jeżeli produkcja rolna nie jest prowadzona na użytkach rolnych, zwolnienia nie ma. Tak więc dział specjalny w postaci pasieki stojącej na nieużytkach nie będzie już podlegał zwolnieniu.

Użycie definicji gospodarstwa rolnego z ustawy o podatku rolnym w ustawie o podatku od spadków i darowizn ma taki skutek, iż każda zmiana definicji dla celów podatku rolnego powoduje zmianę zakresu opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn. I tak zmiana ustawy o podatku rolnym, która weszła w życie dnia 1 stycznia 1997 r., wyłączyła z definicji lasy i grunty leśne. Spowodowało to automatyczne objęcie podatkiem od spadków i darowizn lasów i gruntów leśnych, nawet jeżeli funkcjonalnie związane są z gruntami gospodarstwa rolnego.

9. Pojazdy i maszyny rolnicze

Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 12, zwalnia się od podatku nabycie przez rolnika pojazdów rolniczych i maszyn rolniczych oraz części do tych pojazdów i maszyn. Zwolnienie to obwarowane jest dodatkowym warunkiem, iż ich nabywca, aby utrzymać prawo do zwolnienia, nie może nabytych pojazdów i maszyn rolniczych sprzedać lub darować w ciągu trzech lat od daty nabycia. Niedotrzymanie tego warunku powoduje utratę zwolnienia. Zwolnienie to jest konsekwencją ochrony gospodarstwa jako warsztatu pracy rolnika. Ustawa przewiduje zwolnienie kolejnego składnika gospodarstwa rolnego rozumianego w sensie cywilistycznym.

10. Umowa na podstawie przepisów ustawy o ubezpieczeniu społecznym rolników

Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 14 ustawy, zwolnione od podatku jest nabycie własności i prawa użytkowania wieczystego gospodarstwa rolnego lub jego części wraz z budynkami mieszkalno-gospodarczymi oraz innych praw do

takiego gospodarstwa lub jego części wraz z budynkami mieszkalno-gospodarczymi oraz innych praw do takiego gospodarstwa lub jego części, jeżeli **umowa zostaje zawarta na podstawie przepisów o ubezpieczeniu społecznym rolników**. Przepis ten świadczy o pewnym niezrozumieniu istoty umowy z następcą. Umowa zawarta na podstawie przepisów o ubezpieczeniu społecznym rolników, przenosząca własność nieruchomości, nie jest w żadnym razie umową darowizny. Jest to umowa zawierana w wykonaniu umowy z następcą, która to umowa jest umową samoistną, różną od umowy darowizny. Zwolnienie to nie jest w ustawie potrzebne, gdyż umowa z następcą czy też umowa zawarta w wykonaniu umowy z następcą w żadnej mierze nie mieści się w określonym w art. 1 zakresie ustawy. Zgodnie z art. 1, ustawę stosuje się do spadku, darowizny, zasiedzenia i nabycia praw do wkładu oszczędnościowego na podstawie dyspozycji wkładczy na wypadek jego śmierci. W żadnym razie ustawa ta nie ma zastosowania do umowy z następcą¹⁶.

11. Wnioski

Konstytucyjna zasada ochrony gospodarstwa rolnego ma szczególne znaczenie w przypadku podatku od spadków i darowizn. Jego wysokość jest bardzo istotna przy zmianie pokoleniowej w gospodarstwach rolnych. Wysokość opodatkowania gospodarstw rolnych w przypadku ich spadkobrania, a także opodatkowanie darowizn dokonywanych w kręgu osób najbliższych, ma szczególne znaczenie, gdy chodzi o popieranie rozwoju gospodarstw, nieobciążanie ich nadmiernymi ciężarami fiskalnymi. Najczęściej gospodarstwo rolne jest dorobkiem nie tylko spadkodawcy, ale

¹⁶ Por. P. Czechowski, M. Korzycka-Iwanow, S. Prutis, A. Stelmachowski, *Polskie prawo rolne na tle ustawodawstwa Unii Europejskiej*, Warszawa 1996, s. 118-119: „Umowa z następcą stanowi nowy typ umowy o charakterze umowy przedwstępnej, dającej następcy możliwość nabycia własności gospodarstwa pod warunkiem, że następca będzie w gospodarstwie tym pracował do czasu nabycia przez rolnika uprawnień emerytalnych (rentowych)”. M. Niedospiał, *Umowa z następcą*, Bielsko-Biała 1996, s. 56: „Umowa zobowiązująca do przeniesienia prawa własności gospodarstwa rolnego na następcę nieodpłatna lub odpłatna jest odrębnym typem umowy nazwanej, do której w drodze analogii stosuje się przepisy o umowie darowizny (umowa nieodpłatna) lub dożywocia (umowa odpłatna), w typowych sytuacjach są to te umowy; mogą być inne, np. sprzedaż”. Tam też szerzej na temat kontrowersji dot. pojęcia umowy z następcą.

również osób pozostających z nim we wspólnym gospodarstwie domowym, wspólnie wytwarzających majątek gospodarstwa. Zwolnienia i ulgi w podatku od spadków i darowizn mogą być wyraźnym instrumentem wpływającym na utrzymanie i wzmocnienie indywidualnej własności gospodarstw rolnych¹⁷.

Definicja gospodarstwa rolnego zawarta w kodeksie cywilnym jest definicją precyzyjną i nie budzącą w doktrynie i orzecznictwie wątpliwości interpretacyjnych. Została ona skonstruowana dla potrzeb obrotu, w tym dla potrzeb dziedziczenia. Stosowanie innej definicji ogranicza zwolnienia. Celem zwolnień winna być ochrona warsztatu pracy rolnika. Ochrona winna być całościowa, zaś wybieranie jednego elementu gospodarstwa rolnego – w tym wypadku gruntu – którego wartość może być wielokrotnie mniejsza niż wartość pozostałych składników gospodarstwa, zaprzecza celowi przepisu, którym zdecydowanie jest ochrona gospodarstwa rolnego jako warsztatu pracy rolnika, czyli całości gospodarczej, składającej się z określonych elementów. Grunt zaś jest tylko jednym z nich. Podstawą do stosowania zwolnienia w podatku od spadków i darowizn winno być szerokie pojęcie gospodarstwa rolnego. Zwolnione w sposób wyraźny winny być od podatku zabudowania gospodarstwa rolnego, inwentarz żywy i martwy oraz prawa związane z prowadzeniem gospodarstwa. Objęcie opodatkowaniem zabudowań gospodarstwa rolnego jest pewnym nieporozumieniem legislacyjnym, niezgodnym z celem ustawy i powinno być jak najszybciej zmienione.

Polityka państwa wobec rolnictwa, wyrażająca się w polityce fiskalnej, winna przede wszystkim wspomagać gospodarstwa, które mają już jakiś majątek w postaci maszyn, zabudowań itd. Obciążanie takich gospodarstw podatkiem od spadków i darowizn z pewnością nie jest wyrazem wspierania rolnictwa przez państwo.

Zwolnione od spadków i darowizn powinno być gospodarstwo w rozumieniu przepisów kodeksu cywilnego, rozumiane jako gospodarcza całość. I takie gospodarstwo winno podlegać ochronie, w tym ochronie przed nadmiernym fiskalizmem państwa. Stosowanie definicji z ustawy o podatku rolnym jest sztucznym wyłączeniem jednego z elementów gospodarstwa do innego reżimu prawnego. Rodzi to niepotrzebne komplikacje prawne oraz

¹⁷ Por. I. C z a j a - H l i n i a k, *Nowe zasady opodatkowania dziedziczenia i darowizn gospodarstw rolnych*, Prawo Rolne 1995, nr 2, s. 13 i nast.

z pewnością nie jest wyrazem popierania idei gospodarstw rodzinnych przez państwo.

Ustawodawca widzi potrzebę zwolnienia gospodarstwa jako całości gospodarczej z podatku od spadków i darowizn, ale nie stosuje tego konsekwentnie, wyłączając pod różnymi, niejednorodnymi warunkami, nabycie zabudowań gospodarczych, budynków mieszkalnych oraz pojazdów i maszyn rolniczych. Jednak poza definicją pozostaje szereg składników gospodarstwa, jak chociażby inwentarz żywy, który nie wchodzi w zakres zwolnienia. Definicja stosowana od 26 czerwca 1995 r. dla potrzeb podatku od spadków i darowizn – zawarta w ustawie o podatku rolnym – jest definicją nie przystosowaną do potrzeb obrotu, zaś do szeroko rozumianego obrotu należy zaliczyć zmiany własnościowe *mortis causa*.