



RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW
PL/LM/0602/4/1/EOB/2011/BMI9/4074

2040
21.04.11
Warszawa, dnia 18 kwietnia 2011 r.

p. J. Kwieciński
Urząd Prace Senackich
Warszawa, dn. 26.04.11, zel.
3787 podpis. [signature]

Pan
Bogdan Borusewicz
Marszałek Senatu
Rzeczypospolitej Polskiej

Szanowny Panie Marszałku,

W odpowiedzi na pismo z dnia 24 marca br., nr BPS/DSK-043-3441/11, przy którym został przesłany tekst oświadczenia złożonego przez Panią Małgorzatę Adamczak – Senatora Rzeczypospolitej Polskiej, podczas 72 posiedzenia Senatu RP, w dniu 17 marca br., uprzejmie informuję.

Oświadczenie dotyczy indywidualnej sprawy podatnika, zatem szczegółowe ustosunkowanie się do niego stanowiłoby interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego, dla której to instytucji prawnej zastrzeżona jest procedura określona w 14b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.), zwanej dalej „Ordynacją podatkową”. Podatnik powinien w powyższym trybie wystąpić z wnioskiem o wydanie takiej interpretacji, przedstawiając wyczerpująco zaistniały stan faktyczny albo zdarzenie przyszłe. Należy podkreślić, że z punktu widzenia podatnika uzyskanie interpretacji indywidualnej jest korzystne ze względu na jej funkcję ochronną. Podatnik, który zastosował się do interpretacji nie może z tego tytułu ponosić negatywnych skutków prawnych.

Jednocześnie pragnę stwierdzić, że stan faktyczny przedstawiony jest w oświadczeniu nieprecyzyjnie, co uniemożliwia udzielenie jednoznacznej odpowiedzi. Wobec tego przedstawiam ogólne zasady dotyczące opodatkowania wskazanych w oświadczeniu czynności.

Nabycie gospodarstwa rolnego w drodze spadku, co do zasady, podlega opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn. Na podstawie art. 1 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2009 r. Nr 93, poz. 768), zwanej dalej „uPSiD”, podatkowi temu podlega bowiem nabycie przez osoby fizyczne własności rzeczy znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw majątkowych wykonywanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej tytułem m.in. dziedziczenia. Stosownie jednak do art. 4a uPSiD zwalnia się od podatku nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych przez osoby zaliczane do kręgu najbliższej rodziny spadkodawcy, w tym

małżonka i zstępnych (dzieci, wnuki, itd), po spełnieniu przez nich warunków określonych w tym przepisie. Przepis art. 4a uPSiD obowiązuje od 1 stycznia 2007 r. i ma zastosowanie do nabycia, które nastąpiło po 31 grudnia 2006 r. W przypadku nabycia tytułem dziedziczenia, stosownie do przepisów kodeksu cywilnego, za datę nabycia uznaje się datę otwarcia spadku, które następuje z chwilą śmierci spadkodawcy.

Jeżeli otwarcie spadku (śmierć spadkodawcy) nastąpiło przed 1 stycznia 2007 r., do nabycia tego mają zastosowanie przepisy obowiązujące w jego dacie. Nabywający gospodarstwo rolne w drodze dziedziczenia może skorzystać ze zwolnienia od podatku, określonego w art. 4 ust. 1 uPSiD. Na podstawie tego przepisu zwalnia się od podatku nabycie gospodarstw rolnych - pod warunkiem, że w rozumieniu przepisów o podatku rolnym, w chwili nabycia ta nieruchomości stanowi gospodarstwo rolne lub jego część (co ma miejsce w przedmiotowej sprawie) i to gospodarstwo rolne będzie prowadzone przez nabywcę przez okres co najmniej 5 lat od dnia nabycia. Zaprzestanie prowadzenia gospodarstwa rolnego przed upływem 5 lat od dnia nabycia skutkuje opodatkowaniem nabycia takiego gospodarstwa na zasadach ogólnych.

W przypadku zaś budynku mieszkalnego, nieobjętego zwolnieniem na podstawie art. 4 uPSiD, spadkobierca może skorzystać z ulgi przewidzianej w art. 16 uPSiD, jeżeli będzie zamieszkiwał będąc zameldowanym na pobyt stały w nabytym lokalu lub budynku i nie dokona jego zbycia przez okres 5 lat od dnia złożenia zeznania podatkowego.

Odnosząc się do drugiej czynności wskazanej w oświadczeniu pragnę poinformować, że opodatkowaniu podlega zniesienie współwłasności w rozumieniu przepisów Kodeksu cywilnego, przy czym skutki prawnopodatkowe są uzależnione od charakteru czynności (odpłatna, nieodpłatna). Treść oświadczenia nie wskazuje, jaki charakter będzie miała czynność, należy zatem wskazać co następuje.

Nabycie tytułem nieodpłatnego zniesienia współwłasności, przez osoby fizyczne, własności rzeczy znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej podlega, co do zasady, podatkowi do spadków i darowizn, na podstawie art. 1 ust. 1 pkt 4 uPSiD. Należy jednak zauważyć, że nabycie własności rzeczy w drodze nieodpłatnego zniesienia współwłasności przez osoby zaliczone do I grupy podatkowej (w tym rodziców i dzieci) jest zwolnione od podatku, stosownie do art. 4 ust. 1 pkt 15 uPSiD.

Odpłatne umowy o zniesienie współwłasności, czyli takie z którymi związany jest obowiązek wniesienia spłat i dopłat, podlegają podatkowi od czynności cywilnoprawnych, na podstawie art. 1 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649, z późn. zm.) – zwanej dalej „uPCC”. Podstawę opodatkowania stanowi wartość rynkowa rzeczy lub prawa majątkowego nabytego ponad wartość udziału we współwłasności, a stawka podatku wynosi 2% (art. 6 ust. 1 pkt 5 oraz art. 7 ust. 1 pkt 2 lit. a uPCC). Stosownie jednak do art. 9 pkt 2 lit. d uPCC zwalania się od podatku przeniesienie w drodze umów o zniesienie współwłasności własności nieruchomości lub ich części, wraz z częściami składowymi, z wyjątkiem budynków mieszkalnych lub ich części znajdujących się na obszarze miast, pod warunkiem, że w rozumieniu przepisów o podatku rolnym, w chwili dokonania czynności nabyte grunty stanowią gospodarstwo rolne albo utworzą gospodarstwo rolne lub wejdą w skład gospodarstwa rolnego będącego własnością nabywcy. Zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz. U. z 2006 r. Nr 136, poz. 969, z późn. zm.) za gospodarstwo rolne uważa się obszar gruntów sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach

rolnych, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza, o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej, w tym spółki nieposiadającej osobowości prawnej.

W odniesieniu natomiast do kwestii sprzedaży działki o pow. 0,4 ha należy stwierdzić, że będzie ona podlegała podatkowi od czynności cywilnoprawnych, na podstawie art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a uPCC. Obowiązek podatkowy w podatku od czynności cywilnoprawnych z tytułu umowy sprzedaży ciąży na kupującym, a zatem sprzedająca nie będzie zobowiązana do ponoszenia ciężaru tego podatku.

Jednocześnie odnosząc się do opisanego w oświadczeniu problemu powstałego na gruncie przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307, z późn. zm.), zwanej dalej „uPDoF”, należy wyjaśnić, że, przychód ze sprzedaży nieruchomości, jeżeli sprzedaż nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i dokonana została po upływie pięciu lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło jej nabycie - nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Przy czym, w przypadku nabycia części ułamkowej nieruchomości w drodze dziedziczenia, za nabycie tej części nieruchomości przyjmuje się datę śmierci spadkodawcy (art. 924 i 925 Kodeksu cywilnego).

Jeżeli jednak sprzedaż nieruchomości następuje przed upływem pięciu lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło jej nabycie, powołana uPDoF przewiduje w niektórych sytuacjach zwolnienie od podatku dochodowego obejmujące przychody uzyskane z tej sprzedaży. Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 28 uPDoF, wolne od podatku dochodowego są przychody uzyskane z tytułu sprzedaży całości lub części nieruchomości wchodzących w skład gospodarstwa rolnego; zwolnienie nie dotyczy przychodu uzyskanego ze sprzedaży gruntów, które w związku z tą sprzedażą utraciły charakter rolny.

UPDoF, definiując pojęcie *gospodarstwa rolnego*, odsyła w tym zakresie do przepisów ustawy o podatku rolnym (analogicznie jak w przypadku przedstawionego wyżej zwolnienia od podatku od czynności cywilnoprawnych odpłatnego zniesienia współwłasności).

Dla zastosowania zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 28 uPDoF znaczenie ma zatem, aby sprzedawane grunty przed sprzedażą wchodziły w skład gospodarstwa rolnego, a ponadto miały charakter rolny w momencie sprzedaży. Dodatkowym elementem determinującym zastosowanie zwolnienia jest spełnienie warunku, aby po dokonaniu sprzedaży grunty zachowały charakter rolny. Utrata rolnego charakteru gruntów będąca konsekwencją ich sprzedaży, a więc wykorzystanie ich przez nabywającego na cele nierolnicze powoduje bowiem, że przychody uzyskane z tego tytułu nie korzystają ze zwolnienia od podatku dochodowego.

W orzecznictwie NSA ugruntował się pogląd, że utrata charakteru rolnego gruntów w rozumieniu art. 21 ust. 1 pkt 28 ustawy, następuje przez wyłączenie tych gruntów z produkcji rolnej, polegające na faktycznym przekształceniu sposobu ich użytkowania, łączącym się ze zmianą ich dotychczasowego przeznaczenia (np. wyroki: z dnia 11.12.1996 r., III S.A. 1025/95 – OSP 1999/4/76; z dnia 6.12.2000 r., SA/Sz 1599/99 – LEX nr 49794; z dnia 23.03.2001 r., I SA/Gd 907/00 – LEX nr 53879; z dnia 22.08.2001 r., I SA/Gd 1873/00 – LEX nr 53891).

Mając na uwadze powyższe stwierdzić należy, że ocena zasadności zastosowania przedmiotowego zwolnienia następuje w konkretnym stanie faktycznym z uwzględnieniem całokształtu zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego. Tylko wówczas możliwe jest stwierdzenie, czy w wyniku sprzedaży całości lub części nieruchomości wchodzącej w skład gospodarstwa rolnego, zbywane grunty utraciły rolny charakter, a w konsekwencji,

czy przychody uzyskane ze sprzedaży tej nieruchomości korzystają ze zwolnienia od podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 28 uPDof.

Dodatkowo, należy zauważyć, że w zależności od charakteru (rodzaju) gruntów wchodzących w skład nieruchomości wyodrębnionych w efekcie planowanych czynności cywilnoprawnych: sprzedaży i zniesienia współwłasności, będą one podlegały opodatkowaniu podatkiem rolnym lub podatkiem od nieruchomości.

Przedstawiając powyższe, pragnę podkreślić, że uzyskanie szczegółowej interpretacji przepisów prawa podatkowego, odnoszącej się do konkretnej (indywidualnej) sprawy, jest możliwe w ramach, wydawanej na podstawie art. 14b i następnym Ordynacji podatkowej, pisemnej interpretacji prawa podatkowego.

Z poważaniem
Z upoważnienia Ministra Finansów
PÓDSEKRETARZ STANU
Maciej Grabowski
Maciej Grabowski