
II. PRZEGLĄD ORZECZNICTWA

Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 5 grudnia 2024 r., III FSK 1131/23*

Prowadzenie gospodarstwa rolnego przez okres co najmniej 5 lat jako warunek zwolnienia z podatku od czynności cywilnoprawnych

Teza: Jednym z warunków koniecznych do skorzystania ze zwolnienia od podatku od czynności cywilnoprawnych, dotyczących samego gospodarstwa rolnego, jest prowadzenie przez nabywców gospodarstwa rolnego, utworzonego bądź powiększonego na skutek danej transakcji, przez 5 lat od dnia nabycia nieruchomości rolnej.

Uwagi wstępne

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego odnosi się do dość istotnej kwestii, jaką jest wymóg prowadzenia gospodarstwa rolnego przez okres co najmniej 5 lat. Musi on zostać spełniony, aby podatnik mógł skorzystać ze zwolnienia w podatku od czynności cywilnoprawnych¹ w związku z nabyciem w drodze umowy sprzedaży gruntów rolnych. Głosowane orzeczenie utrzuca stanowisko NSA, zgodnie z którym przesłanka prowadzenia gospodarstwa rolnego zostaje zrealizowana wówczas, gdy jest ono prowadzone przez okres co najmniej 5 lat od dnia nabycia z niepomniejszonym areałem

* Wyrok wraz z uzasadnieniem został opublikowany w LEX nr 3815023.

¹ Art. 9 pkt 2 ustawy z 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 295; dalej: ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych).

gruntów². Należy zauważyć, że w dotychczasowym orzecznictwie uznawano, iż podatnik podatku od czynności cywilnoprawnych nie traci prawa do zwolnienia w sytuacji, gdy w okresie 5 lat po nabyciu gruntu, na skutek którego doszło do powiększenia gospodarstwa rolnego, dokona sprzedaży działki gruntu wchodzącej w skład tego gospodarstwa, pod warunkiem że powierzchnia gospodarstwa nie ulegnie zmniejszeniu poniżej 11 ha³.

1. Stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego

Głosowanym wyrokiem NSA, w związku ze skargą wniesioną przez dyrektora Izby Administracji Skarbowej (IAS), uchylił wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 25 kwietnia 2023 r. (sygn. akt III SA/Wa 2502/22). W skardze kasacyjnej dyrektor IAS stwierdził, że WSA w Warszawie naruszył przepisy prawa materialnego mające wpływ na wynik sprawy przez błędną wykładnię art. 9 pkt 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych. Polegała ona na uznaniu, że podatnik podatku od czynności cywilnoprawnych nie traci uprawnienia do skorzystania ze zwolnienia podatkowego w sytuacji, gdy w okresie 5 lat po dokonaniu nabycia i na jego skutek utworzenia lub powiększenia gospodarstwa rolnego dokona sprzedaży działki gruntu wchodzącej w skład tego gospodarstwa, o ile jego wielkość nie ulegnie zmniejszeniu poniżej 11 ha. W ocenie dyrektora IAS uzyskanie i zachowanie prawa do powyższej preferencji podatkowej zależy od prowadzenia nowo utworzonego lub powiększonego gospodarstwa rolnego w niezmienionej wielkości przez okres 5 lat od dnia nabycia gruntów. Oznacza to, że gdy dochodzi do zbycia części gruntów wchodzących w skład gospodarstwa przed upływem 5 lat od dnia nabycia, zasadne jest uznanie, że doszło do utraty prawa do skorzystania ze zwolnienia podatkowego.

Naczelnny Sąd Administracyjny uznał za zasadny zarzut naruszenia przez WSA w Warszawie przepisów art. 9 pkt 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych poprzez jego błędną wykładnię. Wskazał na kumulatyw-

² Wyrok NSA z 20 listopada 2024 r., sygn. akt III FSK 286/24, LEX nr 3786707; wyrok NSA z 14 listopada 2024 r., sygn. akt III FSK 231/22, LEX nr 3756963.

³ Orzeczenia odnoszą się zarówno do zwolnienia uregulowanego w art. 9 pkt 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, jak i art. 4 ust. 1 pkt 1 ustawy z 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 1837). Por. wyrok NSA z 25 kwietnia 2024 r., sygn. akt III FSK 231/22, LEX nr 3756963; wyrok NSA z 22 czerwca 2022 r., sygn. akt III FSK 345/22, LEX nr 3371112; wyrok WSA we Wrocławiu z 17 grudnia 2024 r., sygn. akt I SA/Wr 522/24, LEX nr 3831373; wyrok WSA w Opolu z 10 maja 2023 r., sygn. akt I SA/Op 93/23, LEX nr 3565502; wyrok WSA w Gdańsku z 14 grudnia 2021 r., sygn. akt I SA/Gd 1018/21, LEX nr 3273254.

ne przesłanki zastosowania omawianego zwolnienia, a więc: konieczność zawarcia umowy sprzedaży gruntów stanowiących gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów o podatku rolnym, wraz z będącymi ich częściami składowymi; konieczność utworzenia lub powiększenia gospodarstwa rolnego w wyniku dokonania czynności sprzedaży; wymóg, aby powierzchnia gospodarstwa rolnego utworzonego lub powstałego w wyniku powiększenia nie była mniejsza niż 11 ha ani większa niż 300 ha; wymóg prowadzenia przez nabywcę gruntów utworzonego lub powiększonego gospodarstwa przez okres co najmniej 5 lat od dnia nabycia; spełnienie warunków dotyczących przyznania pomocy *de minimis* w rolnictwie. NSA zaakcentował, że w przypadku spełnienia przesłanki prowadzenia gospodarstwa rolnego ustawodawca posłużył się sformułowaniem „oraz gospodarstwo to”, co oznacza, że chodzi o wszystkie te grunty, które wchodziły w jego skład w chwili jego utworzenia lub powstałe w wyniku jego powiększenia. Podkreślił przy tym, że posłużenie się spójnikiem „oraz” przed zwrotem „gospodarstwo to” dodatkowo wzmacnia tę przesłankę. Wedle Sądu oznacza to, że gospodarstwo rolne powinno być prowadzone przez nabywcę przez okres co najmniej 5 lat od dnia nabycia z niepomniejszonym arealem gruntów, a jeżeli w wymienionym okresie nastąpi powiększenie, to w jego wyniku powierzchnia gospodarstwa nie może przekroczyć 300 ha.

Dodatkowo Sąd sięgnął do wykładni celowościowej, odwołując się do uzasadnienia projektu do ustawy z 25 czerwca 2015 r. o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz niektórych innych ustaw⁴, z którego wynika, że celem wprowadzenia zwolnienia było zapobieżenie rozdrobnieniu gospodarstw rolnych, dla jak najefektywniejszego wykorzystania istniejących w Polsce terenów rolniczych, natomiast jego adresatami miały być osoby tworzące lub powiększające gospodarstwa rolne. Wobec tego NSA podkreślił, że wskazany cel gospodarczy może zostać osiągnięty jedynie, gdy nowo utworzone albo powiększone gospodarstwo wykazuje pewną trwałość. Dlatego też ustawodawca obwarował analizowane zwolnienie zastrzeżeniem prowadzenia gospodarstwa przez nabywcę przez okres co najmniej 5 lat od dnia nabycia. Sąd zwrócił uwagę, że wprawdzie powierzchnia gospodarstwa rolnego nadal jest nie mniejsza niż 11 ha, jest ono prowadzone przez skarżących, jednak nie obejmuje już gruntów tworzących gospodarstwo powstałe w wyniku jego powiększenia na dzień nabycia (14 grudnia 2017 r.). Podkreślił, że wykładnia językowa i celowościowa przepisu art. 9 pkt 2 ustawy o podatku

⁴ Ustawa z 25 czerwca 2015 r. o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1045).

od czynności cywilnoprawnych dokonana w sposób ścisły prowadzi do konstatacji, że jedną z przesłanek skorzystania z omawianego zwolnienia jest prowadzenie utworzonego bądź powiększonego gospodarstwa rolnego przez 5 lat od dnia nabycia nieruchomości rolnej. Tym samym zbycie przez podatników gruntów rolnych stanowiących część wcześniej powiększonego gospodarstwa rolnego powoduje utratę prawa do zwolnienia.

Ponadto NSA stwierdził, że przy dokonywaniu wykładni językowej art. 9 pkt 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych nie sposób przyjąć stanowiska sądu I instancji, zgodnie z którym zmiana powierzchni prowadzonego gospodarstwa rolnego – jak długo mieści się ona w przedziale wyznaczonym przez prawodawcę (jest nie mniejsza niż 11 ha i nie większa niż 300 ha) – nie może skutkować utratą zwolnienia. Nie zgodził się także ze stanowiskiem, że skoro zwolnienie stanowi instrument przebudowy struktury agrarnej, to cel ten może być i jest realizowany także przez obrót nieruchomościami rolnymi w okresie 5 lat od utworzenia gospodarstwa rolnego lub jego powiększenia, jak długo spełnione są oczekiwania prawodawcy wobec powierzchni takich gospodarstw.

2. Ocena stanowiska Naczelnego Sądu Administracyjnego

Oceniając stanowisko NSA, należy zwrócić uwagę, że w celu skorzystania z omawianej preferencji musi dojść do nabycia gruntów w drodze umowy sprzedaży, stanowiących gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów o podatku rolnym, pod warunkiem że w wyniku dokonania tej czynności zostanie utworzone lub powiększone gospodarstwo, a jego powierzchnia będzie się mieściła w normatywnie wskazanej wielkości, oraz gospodarstwo to będzie prowadzone przez nabywcę przez okres co najmniej 5 lat od dnia nabycia. Kluczowe wobec tego jest właściwe rozumienie terminu „gospodarstwo rolne”. Ustawodawca odsyła wprost do przepisów ustawy o podatku rolnym. Oznacza to, że za gospodarstwo rolne uważa się obszar gruntów sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, 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 prawnej⁵. Należy zatem zauważyć, że grunty, które spełniają

⁵ Art. 2 ust. 1 ustawy z 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (t.j. Dz.U. z 2025 r., poz. 1344).

przesłankę powierzchniową, powinny stanowić własność osoby fizycznej, osoby prawnej, jednostki organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej, w tym spółki, lub znajdować się w posiadaniu tychże podmiotów. Tym samym do ustalenia warunku powierzchniowego brane są pod uwagę wszystkie grunty stanowiące własność lub znajdujące się w posiadaniu zainteresowanego podmiotu. W tym kontekście warto zauważyć, że pomiędzy gruntami wchodzącymi w skład gospodarstwa rolnego nie musi występować więź ekonomiczna⁶. Jedynym bowiem kryterium uznania, na tle przepisów ustawy o podatku rolnym, czy mamy do czynienia z gospodarstwem rolnym, jest przekroczenie powierzchni 1 ha lub 1 ha przeliczeniowego. Przez sam fakt dysponowania gruntami oznaczonymi w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne podmiot nimi władający staje się zatem automatycznie „posiadaczem” gospodarstwa rolnego.

Należy podkreślić, że jedną z przesłanek skorzystania ze zwolnienia, o którym mowa w art. 9 pkt 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, jest prowadzenie gospodarstwa rolnego (w wyniku utworzenia lub powiększenia) przez okres co najmniej 5 lat od dnia nabycia gruntów. Zasadniczym problemem jest tu prawidłowe rozumienie normatywnego sformułowania „...gospodarstwo to będzie prowadzone przez nabywcę...”. Problem ten potęguje fakt, że na gruncie prawa podatkowego ustawodawca nie powiązał posiadania gruntów sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, stanowiących gospodarstwo rolne, z wymogiem prowadzenia działalności rolniczej⁷. Oznacza to, że właściciel lub posiadacz takich gruntów nie musi zajmować się produkcją rolną, aby grunty te tworzyły gospodarstwo rolne.

Sam termin „prowadzenie” jest rzeczownikiem odczasownikowym pochodzącym od słowa „prowadzić”. W *Słowniku języka polskiego* ma ono aż 14 znaczeń, przy czym w kontekście prowadzenia gospodarstwa rolnego należałoby rozumieć je jako „wykonywać, kontynuować jakąś czynność, działalność”⁸. NSA w głosowanym wyroku musiał zatem zmierzyć się

⁶ Szerzej na temat gospodarstwa rolnego: L. Etel, *Definicja gospodarstwa rolnego w podatku rolnym – problemy praktyczne*, w: M. Popławski (red.), *Podatki i opłaty lokalne w praktyce*, Warszawa 2008, s. 36–38; K. Gawrońska, *Gospodarstwo rolne w ustawie o podatku rolnym*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2009, nr 4; Z. Czajka, *Pojęcie gospodarstwa rolnego na gruncie przepisów prawa podatkowego. Wybrane zagadnienia*, w: A. Krukowski (red.), *Pobór podatków samorządowych*, Lublin 2012, s. 99 i n.

⁷ M. Burzec, *Podatek rolny*, w: P. Smoleń (red.), *Opodatkowanie rolnictwa w Polsce. Weryfikacja założeń. Perspektywa zmian*, Warszawa 2018, s. 367–370.

⁸ *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/slowniki/prowadzi%C4%87.html> [dostęp: 10.10.2025].

z odpowiedzią na pytanie, czym jest prowadzenie gospodarstwa rolnego w rozumieniu przepisów o podatku rolnym przez co najmniej 5 lat, przy założeniu, że ustawodawca nie wymaga, aby grunty wchodzące w jego skład były związane z prowadzoną działalnością rolniczą. Na gruncie ustawy o podatku rolnym definicja działalności rolniczej służy jedynie temu, aby móc wskazać, czy grunty stanowiące użytki rolne zostały zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza. Grunty takie będą bowiem opodatkowane podatkiem od nieruchomości, a nie podatkiem rolnym. Trudności interpretacyjne może zatem rodzić sformułowanie „prowadzenie gospodarstwa rolnego”. Teoretycznie powinno być ono rozumiane jako prowadzenie działalności rolniczej na gruntach wchodzących w skład gospodarstwa rolnego.

Jednak w praktyce może to być trudne do weryfikacji, a przypadki, gdy na gruncie prawa podatkowego podatnik traci przyznane mu prawa, ponieważ na użytkach rolnych nie prowadzi działalności rolniczej, prawie nie występują. Dlatego zdarza się, że przesłankę prowadzenia gospodarstwa rolnego uznaje się za spełnioną, gdy dany podmiot posiada grunty rolne o wymaganej normatywnie powierzchni. Sytuacja taka nierzadko ma miejsce nawet, gdy intensywność podejmowanych czynności mieszczących się w definicji działalności rolniczej jest bliska zeru. NSA słusznie zauważył, odnosząc się do wykładni językowej, że w celu skorzystania ze zwolnienia, o którym mowa w art. 9 pkt 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, gospodarstwo rolne powinno być prowadzone przez nabywcę przez okres co najmniej 5 lat od dnia nabycia z niepominięszonym arealem gruntów.

Należy zauważyć, że analiza językowa danego przepisu prawa stanowi punkt wyjścia wykładni prawa i określa jednocześnie jej granice⁹. Stąd dokonując wykładni prawa i sięgając przy tym po inne niż językowa metody, trzeba pamiętać, że ich wynik musi się mieścić w językowym znaczeniu słów tworzących dany przepis prawa¹⁰. W glosowanym wyroku NSA zasadnie zwrócił uwagę na to, że ustawodawca w kontekście wymogu prowadzenia gospodarstwa rolnego posłużył się sformułowaniem „oraz gospodarstwo to”. Należy to zatem interpretować w ten sposób, że grunty w wyniku nabycia muszą utworzyć lub powiększyć gospodarstwo rolne, natomiast sformułowanie „gospodarstwo to” trzeba rozumieć jako byt, który składa się z sumy gruntów o konkretnej powierzchni ustalonej ostatecznie przez

⁹ Szerzej: B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 39 i n.; R. Mastalski, *Interpretacja prawa podatkowego: źródła prawa podatkowego i jego wykładnia*, Wrocław 1989, s. 94 i n.

¹⁰ Wyrok NSA z 14 kwietnia 2024 r. sygn. akt: FSK 143/04, LEX Nr 135378.

ich nabycie celem utworzenia lub powiększenia gospodarstwa rolnego (jak ma to miejsce w przedmiotowej sprawie). Nie zasługuje więc na aprobatę ani dotychczasowe stanowisko judykatury¹¹, ani doktryny, zgodnie z którym wymóg prowadzenia gospodarstwa rolnego odnosi się tylko do tych gruntów, które zostały nabyte ze zwolnieniem od podatku. Wskazuje się, że podatnik chcący zachować prawo do zwolnienia zobowiązany jest do prowadzenia gospodarstwa rolnego obejmującego całość majątku stanowiącego przedmiot umowy sprzedaży. Jednocześnie zbycie innej nieruchomości, która nie podlegała zwolnieniu, nie powinno negatywnie wpłynąć na prawo podatnika do zastosowania tej preferencji podatkowej. Za takim stanowiskiem w ocenie doktryny przemawia widoczna „niezręczność językowa” użyta w kontekście przesłanki prowadzenia gospodarstwa i zwrotu „oraz gospodarstwo to”¹².

Odnosząc się do tego stanowiska, warto zauważyć, że przy dokonywaniu wykładni językowej art. 9 pkt 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnej kluczowe znaczenie mają trzy fragmenty przepisu prawa. Pierwszy to: „pod warunkiem że w wyniku dokonania czynności zostanie utworzone lub powiększone gospodarstwo rolne”. Przywołana część przepisu stanowi zdanie podrzędne warunkowe. Wprowadzając je do konstrukcji omawianego zwolnienia, ustawodawca określił warunek konieczny do spełnienia dla zdania nadrzędnego. Z treści art. 9 pkt 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnej wynika, że zdanie nadrzędne to: „zwalnia się od podatku następujące czynności cywilnoprawne: sprzedaż własności gruntów, stanowiących gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów o podatku rolnym, wraz z będącymi ich częścią składową drzewami i innymi roślinami”.

Drugi fragment to: „a powierzchnia gospodarstwa rolnego utworzonego lub powstałego w wyniku powiększenia będzie nie mniejsza niż 11 ha i nie większa niż 300 ha”. Należy zauważyć, że ustawodawca za pomocą spójnika „a” wprowadził kolejny warunek. Celem wprowadzenia tego spójnika było połączenie następujących po sobie dwóch zdań podrzędnych warunkowych. Odnosząc to do treści analizowanego przepisu, można stwierdzić, że będzie

¹¹ Wyrok NSA z 25 kwietnia 2024 r., sygn. akt III FSK 231/22, LEX nr 3756963; wyrok NSA z 22 czerwca 2022 r., sygn. akt III FSK 345/22, LEX nr 3371112.

¹² Wprawdzie cytowane tu stanowisko doktryny w głównej mierze odnosi się do zwolnienia zawartego na gruncie podatku od spadków i darowizn, jednak treść przepisów regulujących preferencję podatkową jest taka sama zarówno na gruncie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, jak i podatku od spadku i darowizn. Por. J. Mikołajczyk, I. Nowak, *Znaczenie cywilistyczne pojęcia „gospodarstwo rolne” dla potrzeb zwolnienia z ustawy o podatku od spadków i darowizn*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2023, nr 2, s. 57; P. Smoleń, w: K. Winiarski, S. Bogucki, G. Liszewski, P. Smoleń, J. Szczygielski, *Podatek od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2021, s. 178–179.

to wymóg utworzenia lub powiększenia gospodarstwa rolnego w wyniku nabycia gruntów oraz spełnienie kryterium minimalnej i maksymalnej powierzchni.

Trzeci fragment to: „oraz gospodarstwo to będzie prowadzone przez nabywcę...”. Zastosowany tu przez ustawodawcę spójnik „oraz” wprowadza trzeci warunek łączny. Użyte sformułowanie „gospodarstwo to” zawiera zaimek wskazujący, który odnosi się do gospodarstwa powiększonego – powstałego po dokonaniu czynności prawnej – umowy sprzedaży.

Reasumując, treść przepisu prawa regulująca omawianą preferencję jest złożona, warunkowa i kumulatywna. Zabieg dokonany przez ustawodawcę polegający na wprowadzeniu spójników „a” i „oraz” przed kolejnymi zdaniami powoduje *de facto*, że mamy do czynienia z niezbędnymi do spełnienia kumulatywnymi warunkami. Wskazuje na to istnienie zdania podrzędnego warunkowego, zaczynającego się od sformułowania „pod warunkiem, że...”. Oznacza to, że po spełnieniu następujących po tym zdaniu kolejnych dwóch warunków, przed którymi występują spójniki „a” i „oraz”, wystąpi określony skutek prawny w postaci zwolnienia. Nie powinno zatem budzić wątpliwości, że zaimek „gospodarstwo to” dotyczy całego gospodarstwa po dokonaniu czynności cywilnoprawnej, które obejmuje zarówno nabyte, jak i już posiadane grunty. Trafnie zwrócił na to uwagę w glosowanym wyroku NSA: „ustawodawca użył zwrotu »oraz gospodarstwo to«, co oznacza, że chodzi o wszystkie te grunty, które wchodziły w jego skład w chwili jego utworzenia lub powstałe w wyniku jego powiększenia (nie mniej niż 11 ha i nie więcej niż 300 ha). Użycie spójnika »oraz« przed zwrotem »gospodarstwo to« dodatkowo wzmacnia ten warunek”. Należy w tym przypadku doprecyzować, że spójnik „oraz” nie tyle wzmacnia warunek, ile wprowadza go. Stąd też, wbrew wcześniejszemu stanowisku judykatury, ustawodawca nie musiał wskazywać w przepisie prawnym, czy wymóg prowadzenia przez okres 5 lat dotyczy gospodarstwa „w całości”, czy „w stanie niepomniejszonym”.

Trudno podzielać prezentowane w judykaturze i doktrynie stanowisko, zgodnie z którym sformułowanie „gospodarstwo to” należałoby odnosić wyłącznie do nabytych gruntów stanowiących gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów o podatku rolnym. Skutkowałoby to przyjęciem, że warunek prowadzenia gospodarstwa rolnego przez okres 5 lat dotyczy jedynie tych gruntów, które skorzystały ze zwolnienia podatkowego. Taka argumentacja jest jednak nieprawidłowa i została słusznie odrzucona przez NSA w glosowanym wyroku. Ustawodawca, odwołując się do „sprzedaży własności gruntów stanowiących gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów o podatku rolnym”, zamierzał ograniczyć zakres preferencji podat-

kowej wyłącznie do nieruchomości, których powierzchnia przekracza 1 ha przeliczeniowy lub 1 ha fizyczny. Warunek, zgodnie z którym zwolnieniu podlegają jedynie grunty stanowiące gospodarstwo rolne, wyklucza zatem możliwość zastosowania tej preferencji do gruntów o powierzchni mniejszej niż 1 ha. Jest to zamierzony zabieg ustawodawcy, szczególnie widoczny w kontekście celu wprowadzonego zwolnienia, o czym będzie mowa poniżej. Próba powiązania sformułowania „sprzedaży własności gruntów, stanowiących gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów o podatku rolnym” z obowiązkiem prowadzenia gospodarstwa rolnego przez okres 5 lat poprzez odwołanie się do zaimka w wyrażeniu „gospodarstwo to” jest zatem błędna. Pomija ona bowiem złożony, warunkowy i kumulatywny charakter przepisu ustanawiającego zwolnienie.

W kontekście stanu faktycznego przedmiotowej sprawy rozważania te nie powinny budzić najmniejszych wątpliwości, zwłaszcza że podatnik nabył grunty w celu powiększenia już istniejącego gospodarstwa rolnego. Wobec tego za błędną należy uznać wykładnię przyjętą zarówno przez podatnika, jak i WSA w Warszawie, że powierzchnia powiększonego gospodarstwa rolnego w ciągu 5 lat od dnia nabycia może ulec zmniejszeniu, o ile nie będzie mniejsza niż 11 ha. Skoro warunkiem przyznania zwolnienia, jak miało to miejsce w przedmiotowej sprawie, było powiększenie gospodarstwa rolnego, to w tym kontekście ustawowe sformułowanie „oraz gospodarstwo to będzie prowadzone” należy rozumieć jako stan, zgodnie z którym powierzchnia gruntów na dzień ich nabycia (celem powiększenia gospodarstwa) będzie co najmniej taka sama (albo i większa) przez okres 5 lat. Sąd słusznie zatem stwierdził, że zbycie przez podatników części gruntów rolnych stanowiących składnik wcześniej powiększonego gospodarstwa skutkuje utratą prawa do zwolnienia, zwłaszcza że interpretując treść art. 9 pkt 2 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, posłużył się nie tylko wykładnią językową, lecz także – dla jej wzmocnienia – wykładnią celowościową.

Należy podkreślić, że wprawdzie wśród rodzajów stosowanych wykładni pierwszeństwo ma wykładnia językowa, jednak pozostałe rodzaje mogą zostać użyte w celu wzmocnienia wyniku wykładni językowej lub wątpliwości, jakie się w niej pojawiają¹³. Odnosząc się do najnowszych zapatrywań judykatury, warto zauważyć, że zasada pierwszeństwa wykładni językowej nie może prowadzić do konkluzji, iż podmiot interpretujący jest uprawniony do całkowitego zignorowania i wykładni systemowej, i funkcjonalnej w procesie

¹³ M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki*, Warszawa 2012, s. 57; B. Brzeziński, *Wykładnia celowościowa w prawie podatkowym*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2002, nr 1, s. 18.

interpretacji. Zasadnie więc NSA, w celu wzmocnienia uzyskanego wyniku przez zastosowanie wykładni językowej, sięgnął do wykładni celowościowej. Naczelny Sąd Administracyjny, przypominając, że intencją ustawodawcy było zapobieżenie rozdrobnieniu gospodarstw rolnych oraz jak najbardziej efektywne wykorzystanie istniejących w Polsce terenów rolniczych, zwrócił uwagę, że cel ten może zostać osiągnięty, gdy powiększone gospodarstwo rolne (jak ma to miejsce w przedmiotowej sprawie) cechuje się trwałością, przejawiającą się prowadzeniem go przez nabywcę przez okres co najmniej 5 lat od dnia nabycia. Przy okazji warto nadmienić, czego Sąd nie zaakcentował w uzasadnieniu głosowanego wyroku – że przesłanka prowadzenia gospodarstwa rolnego przez okres co najmniej 5 lat, w powiązaniu z ustaloną przez ustawodawcę minimalną powierzchnią gospodarstwa rolnego, służy także zapobieganiu spekulacyjnemu obrotowi gruntami rolnymi, w wyniku którego są one nierzadko nabywane do innych celów niż produkcja rolna¹⁴. Sytuacja taka miała miejsce przed 1 stycznia 2016 r., gdy z przedmiotowego zwolnienia korzystały m.in. podmioty z branży deweloperskiej. W odpowiedzi na częste stosowanie zwolnienia niezgodnie z intencją ustawodawcy wprowadzono szereg ograniczeń, chociażby wskazując na minimalną powierzchnię prowadzonego gospodarstwa rolnego wynoszącą 11 ha.

W tym kontekście przyjęcie zarówno stanowiska podatnika, jak i sądu I instancji, zgodnie z którym zmiana powierzchni prowadzonego gospodarstwa rolnego – jak długo mieści się ona w przedziale wyznaczonym przez prawodawcę (czyli nie mniejsza niż 11 ha i nie większa niż 300 ha) – nie wpływa negatywnie na utratę prawa do zwolnienia, stawałoby w kontrze do zamiaru ustawodawcy. NSA słusznie zatem zakwestionował w głosowanym wyroku zapatrywanie, iż cel, jakim jest przebudowa struktury agrarnej, może być realizowany także przez obrót nieruchomościami rolnymi w okresie 5 lat od utworzenia lub powiększenia gospodarstwa rolnego, jak długo spełnione będą oczekiwania prawodawcy wobec powierzchni takiego gospodarstwa (nie mniejsza niż 11 ha i nie większa niż 300 ha).

Na marginesie należy zauważyć, że nie sposób podzielić również stanowisko judykatury wyrażone we wcześniejszych wyrokach. Zgodnie z nim uznanie, iż powierzchnia całego gospodarstwa rolnego nie może ulec zmniejszeniu w ciągu 5 lat, prowadziłoby do ograniczenia możliwości zastosowania zwolnienia. Podnoszony argument wskazuje, że takie podejście

¹⁴ B. Kurant, *Sprzedaż gospodarstwa rolnego w podatku od czynności cywilnoprawnych w kontekście ustawowego zwolnienia od podatku*, „Doradztwo Podatkowe” 2015, nr 7, s. 26–28.

byłoby sprzeczne z celem ustanowionego zwolnienia, ponieważ uniemożliwiałyby np. zamianę gruntów lub ich scalenie, co ma znaczenie dla poprawy struktury agrarnej.

Trzeba podkreślić, że zamiarem ustawodawcy było zapobieżenie dzieleniu gospodarstw na zbyt małe części, na których nie da się efektywnie prowadzić działalności rolniczej. Dlatego wskazano m.in. wymóg określenia minimalnej powierzchni gospodarstwa. Tylko w większych i spójnych gospodarstwach możliwe jest optymalne wykorzystanie dostępnych w Polsce terenów rolniczych. Bez znaczenia jest zatem fakt, jak ma to miejsce w przedmiotowej sprawie, że posiadane przez podatników gospodarstwo rolne zostało pomniejszone o zaledwie 0,31 ha. Należy bowiem zauważyć, że w wyniku takiej transakcji doszło do niepożądanego – z punktu widzenia celu ustawodawcy – rozdrobnienia gruntów. Sytuacja taka ma miejsce, gdy dochodzi do nadmiernego podziału gospodarstw rolnych oraz gruntów na zbyt małe lub na tyle rozproszone działki, że utrudnia to efektywne prowadzenie działalności rolniczej. Zbywanie gruntów o niewielkiej powierzchni (0,31 ha) wpływa zatem negatywnie na ogólną strukturę agrarną w Polsce. Argument ten wzmacnia to, że ustawodawca uzależnił możliwość zastosowania zwolnienia od tego, czy nabywane grunty stanowią gospodarstwo rolne w rozumieniu ustawy o podatku rolnym. Oznacza to, że zamierzał on ograniczyć obrót nieruchomościami rolnymi o powierzchni mniejszej niż 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy, ponieważ transakcje takie prowadzą do rozdrobnienia gruntów.

Wykluczenie możliwości skorzystania ze zwolnienia w przypadku nabycia gruntów o powierzchni poniżej tego progu powinno skutkować analogicznymi konsekwencjami podatkowymi również przy ich zbywaniu. Po pierwsze, prowadzi to bowiem do zmniejszenia powierzchni gospodarstwa rolnego, a zamiarem ustawodawcy było zachęcanie za pomocą instrumentów fiskalnych do powiększania areалу gruntów rolnych. Po drugie, zbywanie gruntów o niewielkiej powierzchni, jak ma to miejsce w przedmiotowej sprawie, prowadzi do rozdrobnienia gruntów, a tym samym niweczy cel przyświecający wprowadzeniu przedmiotowej preferencji. Odebranie całego zwolnienia w przypadku zbycia nawet niewielkiej części gruntów w pewnym sensie może pełnić funkcję sankcji prewencyjnej, zniechęcającej do niepożądanego zachowania z punktu widzenia ustawodawcy.

Ponadto należy zwrócić uwagę, że skoro omawiane zwolnienie podatkowe ma w pewnym stopniu przyczynić się do poprawy struktury agrarnej w Polsce, to jakiegokolwiek czynności wpisujące się w ten cel nie powinny negatywnie wpływać na skorzystanie z preferencji. Instytucja scalenia, która

zapobiega rozdrobnieniu gruntów, jest zbieżna z celem zmierzającym do poprawy struktury agrarnej. Sama procedura scalenia lub wymiany gruntów prowadzona jest przez starostę, a więc organ władzy publicznej. Ponadto uczestnik scalenia lub wymiany otrzymuje grunty o równej wartości szacunkowej w zamian za grunty dotychczas posiadane. Warto przypomnieć, że gdy wydzielenie gruntów o równej wartości szacunkowej jest technicznie niemożliwe lub gospodarczo nieuzasadnione, wówczas za równą wartość szacunkową uważa się również wartość o różnicy nieprzekraczającej 3%.

Przepisy ustawy o scaleniu i wymianie gruntów dopuszczają także możliwość, za zgodną wolą stron, wydzielenia gruntów o innej wartości szacunkowej przy zastosowaniu dopłat¹⁵. Należy zauważyć, że czynność scalenia lub wymiany gruntów, nawet jeżeli w ich wyniku dojdzie do niewielkiego zmniejszenia powierzchni gruntów, służy poprawie struktury agrarnej w Polsce i tym samym nie powinna rodzić negatywnych skutków podatkowych. Utraty zwolnienia nie powinna też powodować sytuacja, w której dochodzi do niezawinionego przez podatnika zmniejszenia powierzchni gospodarstwa rolnego (np. w wyniku wyłączenia gruntów stosownie do przepisów ustawy o gospodarce nieruchomościami¹⁶). Natomiast jeżeli powierzchnia gospodarstwa rolnego uległaby zmniejszeniu w wyniku aktywnych działań podatnika (np. zawarcia umowy darowizny, sprzedaży, zamiany lub zajęcia gruntu na działalność gospodarczą), bez wątpienia powinno to skutkować utratą przyznanej preferencji. Należy bowiem podkreślić, że zwolnienie jest prawem podatnika, a nie jego obowiązkiem. W związku z tym, że przedmiot sporu odnosi się do utraty preferencji podatkowej, niezasadne jest w tym kontekście zastosowanie wykładni rozszerzającej.

Podsumowanie

W przedmiotowej sprawie bez wątpienia WSA w Warszawie dopuścił się naruszenia prawa materialnego przez jego błędną wykładnię, co miało istotny wpływ na wynik sprawy. Zasadnie zatem NSA zgodnie z treścią art. 174 ustawy o postępowaniu przed sądami administracyjnymi¹⁷ uznał, że skarga kasacyjna zasługuje na uwzględnienie. Na podstawie dokonanej wykładni

¹⁵ Art. 8 ust. 2 oraz ust. 3 ustawy z 26 marca 1982 r. o scalaniu i wymianie gruntów (t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 1197).

¹⁶ Ustawa z 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 1145).

¹⁷ Ustawa z 30 sierpnia 2002 r. o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 935).

językowej, której wynik został dodatkowo wzmocniony wykładnią celowościową, przesłanka prowadzenia gospodarstwa rolnego przez co najmniej 5 lat, powiększonego w wyniku nabycia w drodze umowy sprzedaży gruntów rolnych, zostanie spełniona wyłącznie wówczas, gdy podatnik prowadzi je przez normatywnie określony czas z niepomniejszonym arealem gruntów.

Po pierwsze, stanowisko takie wynika z prawidłowo przeprowadzonej wykładni językowej. W jej wyniku NSA zasadnie uznał, że skoro podatnik nabywa grunty celem powiększenia gospodarstwa rolnego, to przesłanka ustawowa prowadzenia takiego gospodarstwa zostanie spełniona, gdy jego całkowita powierzchnia nie ulegnie pomniejszeniu. Na to, jak słusznie zauważył NSA, wskazuje posłużenie się przez ustawodawcę sformułowaniem „gospodarstwo to będzie prowadzone” poprzedzone wymogiem nabycia gruntów, w wyniku którego dojdzie do utworzenia lub powiększenia gospodarstwa rolnego.

Po drugie, NSA słusznie wzmocnił wynik wykładni językowej wykładnią celowościową, przypominając, że intencją ustawodawcy było zapobieżenie rozdrobnieniu gospodarstw rolnych, a także jak najbardziej efektywne wykorzystanie istniejących w Polsce terenów rolniczych. W związku z tym NSA trafnie zauważył, że taki cel może zostać osiągnięty jedynie w sytuacji, gdy powiększone gospodarstwo rolne cechuje się trwałością przejawiającą się prowadzeniem go przez okres co najmniej 5 lat od dnia nabycia.

Biorąc pod uwagę zasadność przytoczonych przez NSA argumentów, głosowany wyrok zasługuje na aprobatę.

Marcin Burzec

e-mail: mburzec@kul.pl

ORCID: 0000-0003-3886-0068