

Opinia prawa w sprawie opodatkowania przychodu z tytułu zbycia udziału w nieruchomości i zwolnienia uzyskanego przychodu z podatku na podstawie art. 21 ust.1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Po zapoznaniu się treścią zapytania działu postępowań podatkowych z dnia 18.03.2011r. w sprawie przychodu uzyskanego przez podatników tutejszego organu

z tytułu sprzedaży udziału w nieruchomości położonej , jak również przy uwzględnieniu stanu faktycznego przedstawionego do opinii i po analizie przedłożonych akt sprawy, stwierdzić należy, co następuje.

Stan faktyczny:

Aktem notarialnym z dnia r. za Rep. A Nr P. 1 nabył od , nieruchomość położoną we w składającą się z działek nr 331/3, 331/4, 331/5, 331/6, 331/7, 331/8, 331/9, 331/10, 331/11, 331/12, 331/13, 331/14, 331/15, 331/16, 331/17, 331/18, 331/19, 331/20, 331/21, 331/22, 332/1, 332/2, 332/3 i 332/4 o pow. W dniu 02.12.2002 r. w imieniu w wykonaniu warunkowych umów sprzedaży z dn. 20.06.2002 r. przeniósł m.in. na rzecz małżonków (Rep. A Nr) udział wynoszący 2051/10000 oraz małżonków (Rep. A Nr) udział wynoszący 183/10000 części w w/w nieruchomości.

Zakupiony 29.03.2002r grunt stanowił w chwili sprzedaży stanowił tzw. teren specjalny o znaczeniu strategicznym – tereny różne.

Na wniosek współwłaścicieli przedmiotowej nieruchomości , reprezentowanych przez , w dniu 27.06.2003 r. Starosta wydał decyzję orzekającą o wprowadzeniu zmian w operacie klasyfikacji gruntu obrębu działki nr 331/3, 331/4, 331/5, 331/6, 331/7, 331/8, 331/9, 331/10, 331/11, 331/12, 331/13, 331/14, 331/15, 331/16, 331/17, 331/18, 331/19, 331/21, 331/22, 332/1, 332/2, 332/3 i 332/4 poprzez wprowadzenie konturów klasyfikacyjnych na gruntach zaliczonych dotychczas do terenów różnych Tr – nie klasyfikowanych w sposób określony w przedmiotowej decyzji. W uzasadnieniu wskazano, że gleboznawczą klasyfikacją przeprowadzoną w maju i czerwcu 2003 r. objęto grunty po byłych , które w ewidencji gruntów są wydzielone jako działki nr 331/3, 331/4, 331/5, 331/6, 331/7, 331/8, 331/9, 331/10, 331/11, 331/12, 331/13, 331/14, 331/15, 331/16, 331/17, 331/18, 331/19, 331/21, 331/22, 332/1, 332/2, 332/3 i 332/4 i oznaczone jako tereny różne nie klasyfikowane – Tr. oraz, że grunty te obecnie są użytkowane rolniczo jako grunty orne oraz trwałe użytki zielone – pastwiska i łąki. Obszary wydzielone jako pastwiska są porośnięte pojedynczo rosnącymi samosiewami głogu i mają charakter pastwisk poodłogowych. Wydzielono także obszary, gdzie występują liczne doły i nierówności, które stanowią nieużytki i aktualnie nie nadają się do rolniczego użytkowania, wymagają przeprowadzenia rekultywacji. Znaczną powierzchnię zajmują tereny zadrzewione i zakrzewione położone na użytkach rolnych, głównie pastwiskach i łąkach, a także na gruntach ornych stanowiące zadrzewienia i zakrzewienia śródpolne i oznaczone symbolem dwuczłonowym: Lz-RIVb, Lz-RV, Lz-PsIV, Lz-ŁIV, Lz-ŁV. Są one porośnięte samosiewami głogu, tarniny, które dominują, a w mniejszym stopniu drzewami: olszą szarą i dębem. Gdyby przedmiotowe tereny zadrzewione i zakrzewione nie były porośnięte drzewami i krzewami byłyby użytkowane jako grunty orne i trwałe użytki zielone w klasach bonitacyjnych RIVb, RV, PsIV, ŁIV, ŁV.

Z załączonego wypisu z rejestru gruntów (w/g stanu z dnia 07.11.2003 r.) poszczególne działki opisano jako: grunty orne, łąki trwałe, grunty zadrzewione i zakrzewione, pastwiska trwałe oraz nieużytki (dla powierzchni).

Aktem notarialnym warunkowej umowy sprzedaży z dnia 10.07.2006 r. Rep. A Nr , działający w imieniu własnym oraz w imieniu

..... sprzedali na rzecz niezabudowaną nieruchomość położoną w miejscowości gmina, powiat, oznaczoną jako działki nr 331/3, 331/4, 331/5, 331/6, 331/7, 331/8, 331/9, 331/10, 331/11, 331/12, 331/13, 331/14, 331/15, 331/16, 331/17, 331/18, 331/19, 331/21, 331/22, 332/1, 332/2, 332/3 i 332/4 o pow. a, za cenę (wg umowy) W/w sprzedaży dokonano pod warunkiem, że Agencja Nieruchomości Rolnych, działająca na rzecz Skarbu Państwa nie wykona prawa pierwokupu wynikającego z art. 3 ust. 4 ustawy z dnia 11.04.2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego.

Wobec nie skorzystania przez Agencję Nieruchomości Rolnych z prawa pierwokupu, przeniesiono w dniu 03.08.2006 r. za Rep własność przedmiotowej nieruchomości, przed upływem pięciu lat od nabycia, na rzecz

W/g podanej informacji trzy z w/w osób podlegają Naczelnikowi Pierwszego Urzędu Skarbowego w Częstochowie tj.

-P zam.

-P.

-P

Podatnicy tutejszego urzędu opodatkowali jedynie przychód z tytułu w/w sprzedaży w części dotyczącej zbycia nieużytków, co wynika ze złożonych deklaracji.

Z § 2 aktu notarialnego umowy przeniesienia własności wynika ponadto, że:

-zgodnie z zaświadczeniem wydanym przez Urząd dnia 01.08.2006 r. przedmiotowa nieruchomość nie posiada obowiązującego planu zagospodarowania przestrzennego,

-zgodnie z wypisem z rejestru gruntów wydanym przez dnia 28.07.2006 r. w/w działki stanowią użytki rolne, z wyjątkiem ha gruntów oznaczonych jako „nieużytki”.

Zgodnie z § 3 aktu notarialnego w/w umowy, strony oświadczyły, że nieruchomość będąca przedmiotem sprzedaży stanowi gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów o podatku rolnym (prócz ha gruntów oznaczonych w rejestrze jako nieużytki), a nabywca – P. oświadczył, że na zakupionej nieruchomości zamierza prowadzić gospodarstwo rolne.

Z § 10 w/w aktu notarialnego wynika, że stawający określają wartość rynkową przedmiotu umowy na kwotę 0,- zł, w tym wartość gruntów nie stanowiących gospodarstwa rolnego (w rozumieniu ustawy o podatku rolnym) – oznaczonych w rejestrze gruntów jako „nieużytki” na kwotę 1

Z § 2 pkt b) aktu notarialnego warunkowej umowy sprzedaży wynika także, że zgodnie z wypisem i wyrysem wydanym przez Urząd dnia 28.01.2005 r. przedmiotowa nieruchomość nie posiada obowiązującego planu zagospodarowania przestrzennego.

Przy sporządzaniu umowy przeniesienia własności pobrano podatek od czynności cywilnoprawnych w kwocie zł na mocy art. 1 i 6 oraz art. 3 ust. 2 w związku z art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a, a także art. 9 pkt 2 ustawy z dnia 09.09.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych.

Z pisma Naczelnika z dn. wynika, że nie przeprowadzano weryfikacji wartości rynkowej przedmiotowej nieruchomości, gdyż na mocy art. 9 pkt 2 w/w ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych płatnik zwolnił kupujących z podatku od czynności cywilnoprawnych w części dotyczącej pow. 1, a, natomiast nieużytki rolne opodatkowano stawką 2% wartości sprzedaży od kwoty

Jednocześnie w piśmie podano wartości rynkowe z roku 2006 r., gdzie nieużytki rolne kształtowały się w przedziale od 500, zł/ha, działek rolnych od zł/ha w zależności od klasy gruntu, a działek budowlanych od 200, zł/ha.

skiego
talin,
1/6,
8,

Z pisma urzędu

wynika, że :

- przedmiotowa nieruchomość jest gruntem rolnym,
- teren ten nie posiada obecnie obowiązującego planu zagospodarowania przestrzennego oraz zgody na wyłączenie gruntów rolnych na cele nierolne (pismo Nr
- P (nabywca nieruchomości) jest podatnikiem podatku rolnego,
- w/w grunty są wydzielone z terenów w przeważającej części nie użytkowane,
- dla tego obszaru sporządzone jest studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego z przeznaczeniem na różne cele inwestycyjne (budownictwa mieszkaniowego, zagrodowego, usługowego, usług sportu),
- Rada Gminy nie podjęła uchwały o przystąpieniu do opracowania planu miejscowego.

W piśmie z dn. 21.07.2009 r. Urząd Gminy, a poinformował, że przedmiotowe działki nie są objęte planem miejscowym zagospodarowania przestrzennego.

P. i nie jest właścicielem w/w działek i nie występował o wyłączenie całości lub części gruntów z produkcji rolnej.

Nieruchomość jest ogrodzona przez obecnego właściciela i dalej jest niezabudowana. Obecnie właścicielem jest

Studium obowiązujące na tym terenie jest z 003 r. uchwała nr z przeznaczeniem na cele budownictwa mieszkaniowego, usług. usług sportu. Ponownie studium obowiązywało od 15 grudnia 1999 r. uchwała Rady z przeznaczeniem jako rezerwa terenowa do zainwestowania wraz z towarzyszącą zielenią, niezbędnymi urządzeniami infrastruktury technicznej oraz obsługą komunikacyjną.

Urząd Gminy nadesłał akt notarialny umowy przeniesienia prawa własności nieruchomości z dn. 02.2007 r. Rep. na mocy którego P. sprzedał przedmiotową nieruchomość o pow. a. P. i oświadczył do aktu notarialnego (§ 1), że w wypisie z rejestru gruntów przedmiotowe działki oznaczone są jako: grunty orne, łąki trwałe, grunty zadrzewione i zakrzewione, pastwiska trwałe, oraz nieużytki.

Z w/w aktu notarialnego wynika, że podatek od czynności cywilnoprawnych pobrano na podstawie art. 1, 6 i 7 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. Nr 86 poz. 959).

Ponadto załączono:

Studium w Studium Uwarunkowań i Kierunków Zagospodarowania Przestrzennego Gminy załącznik Nr 1 do uchwały Nr Rady z dn. 30.06.2003 r.,
-studium Uwarunkowań i Kierunków Zagospodarowania Przestrzennego załącznik graficzny nr 2 do uchwały Nr z dnia 29 grudnia 2009 r.

W nadesłanym piśmie zaświadczone, że działki nr 331/3, 331/4, 331/5, 331/6, 331/7, 331/8, 331/9,

331/10, 331/11, 331/12, 331/13, 331/14, 331/15, 331/16, 331/17, 331/18, 331/19, 331/21, 331/22, 332/1, 332/2, 332/3 i 332/4 położone w obrębie nie posiadają obecnie obowiązującego planu zagospodarowania przestrzennego. Zgodnie z pismem do dnia 20 lutego 2007 r. część w/w gruntów była użytkowana rolniczo, a część była odłogowana ponieważ tereny te stanowiły obszar wydzielony z o. W Studium Uwarunkowań i Kierunków Zagospodarowania Przestrzennego zatwierdzonym uchwałą Rady

nr z dnia 15.12.1999 r. w/w działki położone były w terenie przeznaczonym w części oznaczonej symbolem – M pod zabudowę mieszkaniową, symbolem – US usług sportu, symbolem – U usługową i symbolem – ML zabudowa mieszkaniowa różnego typu w otoczeniu leśnym.

W Studium Uwarunkowań i Kierunków Zagospodarowania Przestrzennego Gminy z dnia 29.12.2009 r. w/w zatwierdzonym uchwałą Rady działki położone są w terenie oznaczonym symbolem MZ, przeznaczonym do zabudowy mieszkaniowej zorganizowanej.

W dniu 16.04.2010 r. tut. Organ podatkowy zwrócił się do Naczelnika Urzędu Skarbowego w prośbą o ustalenie:

– w jakim celu P. nabył w dniu 08.2006 r. przedmiotową nieruchomość, która następnie została przez niego zbyta w dniu 02.2007 r.,

– czy prowadził na tej nieruchomości gospodarstwo rolne,

– w jaki faktycznie sposób użytkował przedmiotową nieruchomość,

– jeśli użytkowana była rolniczo, to na jakim obszarze (proszę wskazać powierzchnię), oraz czy zatrudniał pracowników.

Zwrócono się również o wskazanie, czy P. opodatkował przychód uzyskany z tytułu sprzedaży przedmiotowej nieruchomości w dniu 20.02.2007 r. na rzecz

, a jeśli nie dokonano opodatkowania, to czy prowadzone jest postępowanie wyjaśniające celom ustalenia czy podatnikowi przysługuje zwolnienie od podatku dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 28 ustawy z dn. 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2000 r. Nr 14 poz. 176 z późn. zm.).

W odpowiedzi uzyskano informację, że P. nie złożył oświadczenia i nie opodatkował przychodu ze zbycia gospodarstwa rolnego w dniu 20.02.2007 r. na rzecz

W związku z powyższym nie jest prowadzone postępowanie podatkowe.

Jednocześnie przesłano pismo P.

, w którym podatnik wyjaśnił, że w dniu 03 sierpnia 2006 r. zakupił nieruchomości rolne (grunty w granicach niezabudowanych działek) położone w miejscowości , o łącznej pow. ha. Zgodnie z pismem P.

grunty te tworzyły w całości gospodarstwo rolne, stanowiły w znacznej części użytki rolne (ok. 4,9 ha stanowiły nieużytki rolne, jak łąki, las, itp.) i były wpisane do rejestru gruntów prowadzonego przez Starostę co, zgodnie z wyjaśnieniami P. wynika z zapisów aktu notarialnego.

P. oświadczył, że zakupu gruntów dokonał w celu prowadzenia gospodarstwa rolnego wyspecjalizowanego na produkcję roślinną (rośliny oleiste) na potrzeby olejarni i producentów pasz, a w perspektywie – po uchwaleniu w przyszłości miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego dla miejscowości – dokonać przekwalifikowania gruntu zgodnie z założeniami tego planu.

Wg złożonych wyjaśnień P. zamierzał prowadzić gospodarstwo rolne przy pomocy wykorzystując do tego celu potencjał techniczny firm zewnętrznych (świadczących usługi sprzętowe w branży rolniczej) oraz korzystając z doradztwa specjalistów z

Ośrodka Doradztwa Rolniczego. nie zamierzał nabywać maszyn i urządzeń rolniczych. W sytuacji, gdyby działalność rolnicza nie przyniosła spodziewanego efektu, lub gdyby przedsięwzięcie stwarzało nadmierne trudności, alternatywnie rozważał zbycie tych gruntów w krótszym horyzoncie czasowym.

Ponadto P. oświadczył, że w dacie zawierania umowy sprzedaży grunty były faktycznie rolniczo użytkowane przez rolnika (osobę trzecią), który na podstawie zgody poprzednich właścicieli nieruchomości miał prawo do ich użytkowania (obsianie i zebranie plonów). Z tego względu produkcję roślinną i zamierzał uruchomić na własny rachunek wiosną 2007 r.

P. informuje, że grunty wchodzące w skład zakupionego przez niego gospodarstwa rolnego obsadzone były kukurydzą oraz obsiane zbożami (proporcji obsiewów nie pamięta). Całość gruntów gospodarstwa była gospodarczo wykorzystywana, włącznie z łąkami i pastwiskami.

P. dodał, że w styczniu 2007 r. otrzymał od osób powiązanych z firmą z siedzibą we ofertę sprzedaży gospodarstwa rolnego na rzecz tej Spółki. Aktem notarialnym Rep. A Nr z dnia 02.02.2007 r. zawarł z w/w podmiotem warunkową umowę sprzedaży w/w nieruchomości, która – wobec rezygnacji Skarbu Państwa, Agencję Nieruchomości Rolnych we z przysługującego prawa pierwokupu – została zmieniona w dniu 20.02.2007 r. na umowę sprzedaży (Rep.

Poza tym wskazał, że Skarb Państwa – Agencja Nieruchomości Rolnych mogła na drodze sądowej domagać się zmiany ceny sprzedaży uzgodnionej pomiędzy P a , z którego uprawnienia nie skorzystała.

P. nadmienił, że nabywca nieruchomości znał jej status prawny i po przyjęciu nadal użytkuje nabyte grunty jako gospodarstwo rolne. P. poinformował, że we nie został uchwalony miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego, a grunty nie utraciły swojego rolniczego charakteru.

Z pisma z dnia 03.01.2011 r. Nr C wynika, że Urząd nie posiada informacji dotyczących powierzchni uprawianych rolniczo przedmiotowych gruntów. Do 15.10.2003 r. przedmiotowe grunty oznaczone w ewidencji gruntów symbolem Tr (tereny różne) podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Od 01.11.2003 r. nastąpiła zmiana klasyfikacji gruntów z terenów różnych na użytki rolne (grunty orne, łąki, pastwiska) oraz zmiana opodatkowania. Żaden z właścicieli wymienionych w akcie notarialnym Rep. A Nr z dnia 20.02.2007 r., tj. oraz i (z aktu nie wynika, aby był właścicielem) nie występował o wydanie decyzji o warunkach zabudowy (które są również elementem wniosku o wyłączenie z produkcji rolniczej, kierowanym do Starosty w toku procedury ubiegania się o decyzję o pozwolenie na budowę) oraz o dokonanie zmiany w planie zagospodarowania przestrzennego. W Urzędzie Gminy zarówno jak i nie podejmowali czynności zmierzających do uzbrojenia, doprowadzenia kanalizacji, wodociągów i przyłączy przedmiotowych działek.

Do pisma załączono wydruk ze zdjęcia lotniczego, wykonanego w 2004 r. na którym (wg pisma) widoczne są uprawy rolnicze oraz zaznaczona jest granica przedmiotowych nieruchomości.

W przedstawionym stanie faktycznym wystąpiono o opinię czy można uznać, że przychód uzyskany z tytułu sprzedaży w dniu 03.08.2006 r. za Rep. A niezabudowanej nieruchomości położonej w miejscowości , powiat , oznaczonej jako działki nr 331/3, 331/4, 331/5, 331/6, 331/7, 331/8, 331/9, 331/10, 331/11, 331/12, 331/13, 331/14, 331/15, 331/16, 331/17, 331/18, 331/19, 331/21, 331/22, 332/1, 332/2, 332/3 i 332/4 o pow. ha, za cenę zł (wg umowy), podlega zwolnieniu od podatku

dochodowego na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 28 ustawy z dn. 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2000 r. Nr 14 poz. 176 z późn. zm.), czy też podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym na podstawie art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) w/w ustawy.

Z treści zapytania wnioskuję, że wątpliwość, jaka pojawiła się w sprawie dotyczy interpretacji przepisu art. 21 ust. 1 pkt 28 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w tym oceny czy w wyniku sprzedaży dokonanej przed upływem 5 lat od dnia nabycia przedmiotowe grunty utraciły charakter rolny lub leśny, co można wnioskować z obszernego, zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego i kierunku, w jakim przeprowadzono te dowody.

Stan prawny

Zgodnie z ogólną zasadą obowiązującą w prawie podatkowym zwolnienia od podatków należy interpretować ściśle. Zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a ustawy o pdof jednym ze źródeł przychodów jest odpłatne zbycie nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości, jeżeli nie następuje ono w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane przed upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie. Od zasady opodatkowania przychodów z w/w źródła ustawodawca przewidział wyjątki, w tym uregulowany w art. 21 ust. 1 pkt 28 ustawy o pdof, (brzmienie na 2006r) w świetle którego wolne od podatku dochodowego są przychody uzyskane ze 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 lub leśny.

Z powyższego przepisu wynika, że dla skorzystania ze zwolnienia konieczne jest spełnienie przesłanki pozytywnej tj. sprzedaży całości lub części gruntów wchodzących w skład gospodarstwa rolnego oraz niewystąpienie przesłanki negatywnej tj. utraty charakteru rolnego lub leśnego tych gruntów w związku ze sprzedażą. W niniejszej sprawie ta pierwsza przesłanka nie została spełniona albowiem podatnicy tutejszego urzędu nie dokonali sprzedaży nieruchomości czy też jej części, ale udziału w nieruchomości, czego nie przewiduje zwolnienie określone w art. 21 ust. 1 pkt 28 ustawy o p.d.o.f.

Odpłatne zbycie udziału w nieruchomości podlega opodatkowaniu na równi z odpłatnym zbyciem nieruchomości lub jej części (patrz art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a ustawy opdo), ale tylko przychód uzyskany ze sprzedaży nieruchomości lub jej części może korzystać ze zwolnienia z podatku, oczywiście o ile dodatkowo w związku ze sprzedażą grunty nie utraciły charakteru rolnego lub leśnego. W niniejszej sprawie bezspornym jest, że podatnicy wskazani w opisie stanu faktycznego jako podatnicy, dla których jest właściwy tutejszy urząd, dokonali zbycia udziału w wymienionych w akcie notarialnym działkach gruntu. Nie nastąpiło u żadnego z podatników odpłatne zbycie części nieruchomości, bo takie nie zostały wydzielone, a z akt nie wynika, że dokonano zniesienia współwłasności wskazanej nieruchomości.

Z powołanych przyczyn nie realizuje się jedna z przesłanek (ta pozytywna) zwolnienia z podatku, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 28 ustawy o pdof.

Taką interpretację przepisów prezentuje Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 16 stycznia 2009r. – sygn. akt II FSK 1495/07., w wyroku również z dnia 16.01.2009r – sygn. akt II FSK 1494/07, jak również Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 11.01.2010r- sygn. akt III SA/Wa 1259/09, gdzie czytamy „Skoro w przepisie dotyczącym zwolnienia przychodu ze sprzedaży ustawodawca wymienia nieruchomość lub jej część to nie można uznać, iż zwolnienie to obejmuje również przychód ze sprzedaży udziału we współwłasności nieruchomości. Zauważyć też należy, że skoro negatywna przesłanka zwolnienia odnosi się do charakteru gruntu (to jest sposobu korzystania z niego), a sprzedaż udziału nie ma wpływu na status całej nieruchomości, każda sprzedaż udziału we współwłasności gospodarstwa rolnego musiałaby być zwolniona od opodatkowania, bowiem w związku z tą sprzedażą nie można byłoby mówić o utracie konkretnego charakteru gruntu” czy teza „nie można utożsamiać przychodu ze

sprzedaży całości nieruchomości lub części nieruchomości, wchodzących w skład gospodarstwa rolnego, o którym mowa w art. 21 ust.1 pkt 28 ustawy o PDF z przychodem ze sprzedaży udziału we współwłasności nieruchomości wchodzące w skład gospodarstwa rolnego. Ustawodawca podatkowy, wskazując jako źródło przychodu odpłatne zbycie rozróżnia bowiem nieruchomość, jej część i udział w nieruchomości (art. 10 ust. 1 pkt 8 lit.a ustawy). Skoro więc w przepisie dotyczącym zwolnienia przychodu ze sprzedaży wymienia jedynie nieruchomość lub jej część, to nie można uznać, że zwolnienie to obejmuje również przychód ze sprzedaży udziału we współwłasności nieruchomości”.

Nadmienić należy, że orzecznictwo w zakresie rozumienia pojęcia „części nieruchomości” zawartego w art. 21 ust. 1 pkt 28 ustawy o p.d.o.f. jest rozbieżne, albowiem w innym wyroku z dnia 13.10.2009r – sygn. akt II FSK 755/08 Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że „za gospodarstwo rolne można uznać grunty o powierzchni przekraczającej 1 ha nawet wówczas, gdy nie istnieje pomiędzy nimi żadna więź ekonomiczna - na przykład grunty te nie stanowią zorganizowanej całości. Wystarczającą przesłanką do tego, aby uznać dany obszar za gospodarstwo rolne jest bowiem posiadanie gruntów o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy. Oznacza to także, że za część gospodarstwa rolnego należy uznać również udział we współwłasności gruntów rolnych. Ponadto za wystarczające do uznania danego obszaru za gospodarstwo rolne jest sam fakt posiadania gruntów rolnych, nie zaś uzyskiwanie z tego tytułu dochodów. Dlatego też zaprzestanie działalności lub ograniczenie produkcji rolnej na danym obszarze nie powoduje automatycznie utraty statusu gospodarstwa rolnego.”

Należy jednak wskazać po lekturze uzasadnienia ostatniego ze wskazanych wyroków, że kwestia zbycia udziału nie była wprost przedmiotem sporu, a NSA rozpatrywał skargę na interpretację przepisów podatkowych. W mojej ocenie jednak należy rozważyć podzielenie poglądu NSA w składzie wydającym cytowane wyroki z dnia 16.01.2009r. skoro WSA w Warszawie także podziela stanowisko zawarte w wyrokach NSA z 16.01.2009r. Wprawdzie istnieje na podstawie art. 264 ustawy z dnia 30.08.2002r Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, możliwość prawna- przy rozbieżności w orzecznictwie- wystąpienia z wnioskiem do Prokuratora Generalnego, Rzecznika Praw Obywatelskich czy Prezesa NSA o wystąpienie celem podjęcia uchwały przez NSA, jednakże mając na uwadze kwestię przedawnienia zobowiązania z końcem 2011r., usunięcie tych rozbieżności wskutek podjęcia takiej uchwały wydaje się wątpliwe przed upływem okresu przedawnienia przedmiotowego zobowiązania.

W razie wszczęcia postępowania zasadne jest uzupełnienie materiału dowodowego poprzez przesłuchanie w charakterze świadka p. [imię] [nazwisko] o okoliczności podane przez niego w formie pisemnej (te złożone przez niego na piśmie nie zostały poprzedzone pouczeniem o odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania).

Ocena czy doszło do utraty przez grunt charakteru rolnego lub leśnego wskutek sprzedaży wydaje się, na tle wskazanych wyżej przepisów, bezprzedmiotowa skoro sprzedaż udziału nie wpływa na jakąkolwiek zmianę charakteru nieruchomości, z której sprzedaje się udział. W świetle cytowanego orzeczenia NSA z 16.01.2009r. sprzedaż udziału w nieruchomości czyni niemożliwym ocenę czy doszło do utraty charakteru rolnego lub leśnego gruntu wskutek sprzedaży, gdyż udział w nieruchomości jest pojęciem abstrakcyjnym, a nie faktycznym i niemożliwym jest ocena czy wskutek sprzedaży grunt utracił charakter rolny lub leśny, co potwierdza jedynie tezę, że zwolnienie podatkowe takich stanów nie obejmuje gdyż w takiej sytuacji niewykonalna staje się ocena czy realizuje się czy też nie przesłanka negatywna. Zakładając, że ustawodawca jest racjonalny, nie regulowałby sytuacji której nie sposób byłoby ocenić, a ponadto skoro źródłem przychodów, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit.a ustawy opod., jest zbycie udziału w nieruchomości, to zwolnienie przychodu z tego źródła musiałoby obejmować również taki udział czego brak w analizowanym przepisie. Objęcia zaś zwolnieniem zbycia udziału w nieruchomości nie można domniemywać, skoro mamy do czynienia z ulgą podatkową.

Aczkolwiek z tego co wyżej wskazano zbycie udziału w nieruchomości czyni niemożliwym ocenę czy doszło do utraty charakteru rolnego lub leśnego zbywanego prawa, niemniej jednak z

ostrożności podaje, że w świetle najnowszego orzecznictwa administracyjnego „o utracie charakteru rolnego decyduje nie tylko cel nabycia nieruchomości, ale przede wszystkim wyłączenie tych gruntów z produkcji rolnej przez faktyczną zmianę sposobu korzystania z nich(...) obowiązkiem organu jest przeprowadzenie postępowania dowodowego pod kątem spełnienia tych przesłanek. Właściwym jest przeprowadzenie dowodu z przesłuchania w charakterze świadka nabywcy nieruchomości. Ten dowód może w sposób stanowczy przyczynić się do wyjaśnienia istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy okoliczności, zwłaszcza celu nabycia gruntu, ewentualnego zamiaru zmiany jego przeznaczenia, aktualnego sposobu jego użytkowania czy też posiadania przez niego innych nieruchomości rolnych”- wyrok WSA z 28.07.2010r- sygn. akt I SA/Ke 304/10. Ponadto „mając na uwadze definicję gospodarstwa rolnego zawartą w ustawie z dnia 15.11.1984r. o podatku rolnym nie ma znaczenia, że nieruchomość w planie zagospodarowania przestrzennego przeznaczona była jako tereny produkcyjno- usługowe ani to, że skarżąca na działce tej nie prowadziła żadnej uprawy”- wyrok WSA z 03.02.2010r- sygn. akt I SA/Łd 813/09.

„Ustawodawca użył w art. 21 ust. 1 pkt 28 ustawy o pdof (tj. Dz.U z 2000r nr 14, poz. 176 z późn. zm.) sformułowania „w związku” nie definiując tego pojęcia, należy zatem przyjąć jego językowe rozumienie. Oznacza to, że chodzi o każdy związek, w następstwie którego grunty tracą swój charakter rolny lub leśny, byle tylko można było go powiązać ze sprzedażą. Może być to związek uprzedni, rozumiany jako przygotowawczy do sprzedaży, bezpośredni związany ze sprzedażą, czy też będący skutkiem sprzedaży. W pierwszym przypadku sprzedawca faktycznie pozbawia grunty rolne ich rolnego charakteru poprzez podział nieruchomości na działki, które będą przeznaczone pod zabudowę i dokonuje faktycznego podziału, wyznaczając wyodrębnione geodezyjnie działki, dla których zakładane są księgi wieczyste. W drugim przypadku doprowadzenie do pozbawienia rolnego charakteru następuje poprzez wyodrębnienie niewielkich obszarów działek, które same przez się nie będą stanowiły części nieruchomości wchodzącej w skład gospodarstwa rolnego. Jest przy tym oczywiste, że są to czynności przygotowawcze, prowadzące do utraty charakteru rolnego gruntu, co następuje w momencie ich sprzedaży.”- wyrok NSA z dnia 10.02.2010- sygn. akt II FSK 1533/08.

„Utratę charakteru rolnego należy rozumieć jako stan faktyczny. Ma on miejsce przede wszystkim wówczas jeżeli grunt zostaje przeznaczony pod działalność gospodarczą albo budownictwo. O utracie charakteru rolnego przekonywać będzie złożenie wniosku przez nabywcę o dokonanie zmian w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego(...) Utrata charakteru rolnego lub leśnego musi mieć związek ze sprzedażą. Musi być więc powiązana z tą czynnością. Przekształcenie gruntu należy oceniać więc na dzień sprzedaży, nie zaś na podstawie działań nabywcy, podejmowanych po zakupie, te bowiem mogą być uwarunkowane zupełnie innymi przyczynami niż związane z decyzją zakupu, poza tym podatnik nie ma na nie (czy na termin ich podejmowania żadnego wpływu.”- wyrok WSA z dnia 17.11.2009r- sygn. akt I SA/Po 874/09.

„Aby zbywana nieruchomość nie utraciła charakteru rolnego, to grunt taki, bez względu na powierzchnię, nadal powinien być zaklasyfikowany, w ewidencji gruntów i budynków jako użytek rolny lub jako grunt zadrzewiony zakrzewiony na użytkach rolnych, oraz nie powinna być na nim prowadzona działalność inna niż rolnicza (art. 1 ustawy o podatku rolnym.)”- wyrok WSA z dnia 23.09.2009r- sygn. akt I SA/Wr 959/09.

„Drugim z warunków normatywnych, jaki musi być spełniony przez zbywającego nieruchomość rolną, wchodzącą w skład gospodarstwa rolnego, jest to, aby zbywana nieruchomość nie utraciła charakteru rolnego w związku z tym zbyciem. Ustawodawca nie wymaga, aby zbywana nieruchomość nie straciła statusu gospodarstwa rolnego, a jedynie, aby nie utraciła charakteru rolnego. Grunt taki, bez względu na powierzchnię, nadal powinien być sklasyfikowany w ewidencji gruntów i budynków jako użytek rolny, lub jako grunt zadrzewiony i zakrzewiony na użytkach rolnych oraz nie powinna być na nim prowadzona działalność inna niż rolnicza (§ 68 ust. 1 rozporządzenia ministra rozwoju regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001r w sprawie ewidencji gruntów i budynków- Dz.U. nr 38, poz. 454).

Oczywiście należy dopuścić, iż możliwa jest zmiana przeznaczenia gruntu. Ocena, czy doszło do

zmiany charakteru gruntu powinna być dokonana w granicach jednej transakcji, bez uwzględnienia skutków spowodowanych następnymi transakcjami. Niepewność związana z utratą charakteru rolnego sprzedawanego gruntu nie może być zjawiskiem nieprzewidywalnym. W tym wypadku chodzi bowiem o wykazanie, iż w wyniku zbycia nieruchomości straciła ona charakter rolny, a zatem związku przyczynowo-skutkowego między konkretną transakcją a zmianą przeznaczenia gruntu. Sprzedając bowiem nie może ponosić konsekwencji podatkowych, wynikających z okoliczności, na które nie ma wpływu. Stanowiłoby to nadinterpretację przepisu poddanego wykładni"- wyrok NSA z dnia 13.10.2009r- sygn. akt II FSK 755/08,

W kontekście ostatniej z cytowanych tez sądu administracyjnego zasadne jest w ramach prowadzonego postępowania dowodowego, zbadanie czy sprzedający mogli taki skutek znać. W szczególności zasadne jest zbadanie czy sprzedający znali się osobiście, kto wystąpił do nich z propozycją najpierw sprzedaży, a potem kupna udziału, w jakich okolicznościach doszło do złożenia propozycji, czy uzgadniano cenę sprzedaży i na jaką, i jak to się ma do faktu udzielenia pełnomocnictwa do sprzedaży adw.

któremu pozostawiono swobodę w wyznaczeniu ceny sprzedaży udziału. Czy sprzedający nie byli zainteresowani w osiągnięciu najwyższej ceny? Czy strony w dacie zakupu i sprzedaży udziałów posiadali gospodarstwo rolne czy inne grunty rolne lub leśne. Jakie były zamiary strony przy zakupie udziału w nieruchomości, która stanowiła

co do jej dalszego użytkowania i czy oraz z kim uzgadniano dalszy, po zakupie, sposób użytkowania gruntów. Czy stronom był wiadomy przy zakupie udziału fakt, że wystąpią wspólnie z pozostałymi współwłaścicielami o przekwalifikowanie gruntów jako użytki rolne, kto wystąpił z taką propozycją. Czy w dacie zakupu udziału strony wiedziały komu i kiedy sprzedają przedmiotowy udział. W jaki sposób strony przyjęły zapłatę za sprzedany udział (gotówka czy na konto i jakie). Czy strony w jakikolwiek sposób porozumiewały się co do sposobu użytkowania przedmiotowych gruntów i inne okoliczności które pojawiają się w trakcie przeprowadzania dowodów i które mogą m.in. świadczyć, że od początku zamiarem stron było zbycie zakupionych gruntów z zyskiem i ominięcie opodatkowania wskutek uzyskania przez zakupione grunty statusu rolnych celem skorzystania ze zwolnienia przy ich sprzedaży z powołaniem się na ulgę podatkową. Powyższe można uzyskać przez przeprowadzenie dowodu z przesłuchania strony, jak i świadków.

chujer. 28. 03. 2011.
Michał Olpe

Marzena Kromotowska
RADCA PRAWNY
Op-C 424 / 99
28.03.2011