

*Adam Mariański*

## **Zwolnienie przeniesienia własności nieruchomości wchodzącej w skład gospodarstwa rolnego od podatku od czynności cywilnoprawnych**

Przewidziane w art. 9 pkt 2 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych<sup>1</sup> (dalej p.c.c.) zwolnienie dotyczy przeniesienia własności nieruchomości lub ich części stanowiących gospodarstwo rolne albo takich gruntów, które utworzą bądź wejdą w skład gospodarstwa rolnego stanowiącego własność nabywcy.

Zakres zwolnienia podatkowego jest szerszy niż na gruncie poprzednio obowiązującej ustawy o opłacie skarbowej. Niestety, istotna zmiana omawianej regulacji nie zawsze jest zauważana. Z tego powodu należy ponownie dokonać analizy przedmiotowego zagadnienia i określić zasady tego zwolnienia w podatku od czynności cywilnoprawnych.

Omawiane zwolnienie ma charakter przedmiotowy i dotyczy takich nieruchomości, które już w chwili przeniesienia własności wchodzi w skład gospodarstwa rolnego lub do takiego gospodarstwa będą należeć.

W pierwszej kolejności należy wyraźnie wskazać, że do zwolnienia podatkowego wystarczy spełnienie jednego z warunków określonych w art. 9 ustawy:

- 1) w dniu zawierania umowy przeniesienia własności nieruchomości wchodzi ona w skład gospodarstwa rolnego zbywcy lub
- 2) nabywana nieruchomość utworzy gospodarstwo rolne nabywcy lub

---

<sup>1</sup> Dz.U. Nr 86, poz. 959 ze zm.

3) nabywana nieruchomości wejdzie w skład gospodarstwa rolnego będącego własnością nabywcy.

Tym samym, jeżeli nieruchomości wchodziła w skład gospodarstwa rolnego w chwili zawarcia np. umowy sprzedaży, a utraciła taki charakter w wyniku tej umowy, to wpływa to na zwolnienie podatkowe. W takiej sytuacji został spełniony jeden, ale wystarczający warunek dla uzyskania takiego zwolnienia. Jeżeli zbywca przenosi własność nieruchomości rolnej, ale nie jest ona częścią gospodarstwa (np. poniżej 1 ha), a nabywca przyłącza ją do swojego gospodarstwa rolnego, to mamy do czynienia z drugą przesłanką, która także jest wystarczająca do takiego zwolnienia.

Należy zatem stwierdzić, że jedynie przeniesie własności nieruchomości lub ich części, które nie wchodziły w skład gospodarstwa rolnego, i w wyniku takiego przeniesienia nie weszły do gospodarstwa rolnego nabywcy skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego. Taka sytuacja będzie miała miejsce wtedy, gdy zbywca posiada 0,5 ha łąki, a kupujący nie jest właścicielem innych gruntów rolnych, do których mógłby włączyć nabywaną nieruchomość. Zatem u obydwu stron umowy przedmiotowa nieruchomość nie wchodzi w skład gospodarstwa rolnego.

Należy dodać, że omawiane zwolnienie ma szerszy charakter niż podobne, przewidziane § 63 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 9 grudnia 1994 r. w sprawie opłaty skarbowej<sup>2</sup>. Na gruncie poprzednio obowiązującej regulacji prawnej zwolnienie było uwarunkowane tylko jedną przesłanką: nieruchomości wejdzie w skład gospodarstwa rolnego nabywcy. Po pierwsze, takie postanowienie oznaczało, że nie miał znaczenia charakter tej nieruchomości przed dokonaniem czynności. Po drugie, wykładnia literalna powyższego przepisu mogła prowadzić do wniosku, że warunkiem zwolnienia od opłaty jest posiadanie przez nabywcę gospodarstwa rolnego, do którego jest tylko włączana nabywana nieruchomość. Jednak już w tamtym stanie prawnym przyjmowano w orzecznictwie szerszą wykładnię omawianego przepisu rozporządzenia wykonawczego: „Ze zwolnienia od opłaty skarbowej przewidzianej w § 63 pkt 2 „a” rozporządzenia z dnia 9 grudnia 1994 r. w sprawie opłaty skarbowej (Dz.U. Nr 136, poz. 705) korzystają również osoby, które dotychczas gospodarstwa rolnego nie posiadały.”<sup>3</sup>

<sup>2</sup> Dz.U. Nr 136, poz. 705 ze zm.

<sup>3</sup> Wyrok NSA z dnia 14.10.1998 r. III SA 831/97, niepubl.

Powyższy wniosek jest tym bardziej uzasadniony na gruncie obowiązującej regulacji, która wprost stanowi o wejściu nieruchomości w skład istniejącego bądź utworzonego gospodarstwa rolnego nabywcy. Ponadto komentowany przepis wprowadza, jak wskazano powyżej, samodzielną przesłankę zwolnienia, gdy nieruchomość wchodzi w skład gospodarstwa rolnego zbywcy. W takiej sytuacji nie ma znaczenia dalsze wykorzystywanie przedmiotowej nieruchomości.

Należy wskazać, że komentowany przepis, jeżeli chodzi o znaczenie pojęcia gospodarstwa rolnego, odsyła do przepisów o podatku rolnym. Zgodnie z art. 1 ust. 2 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym<sup>4</sup> (dalej: u.p.r.), za gospodarstwo rolne uważa się 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, stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu osoby fizycznej bądź osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej. Powierzchnię hektarów przeliczeniowych ustala się na podstawie powierzchni, rodzajów (grunty orne oraz łąki i pastwiska), klas użytków rolnych wynikających z ewidencji gruntów i budynków (I-VI) oraz zaliczenia do okręgu podatkowego (art. 4 u.p.r.). Zatem nieruchomość posiadającą powierzchnię fizyczną mniejszą niż 1 ha może jednak spełniać kryteria ustawowe, bowiem jej powierzchnia przeliczeniowa będzie przekraczać 1ha. Przykładowo, 0,54 ha gruntów ornyc pierwszej klasy w pierwszym okręgu podatkowym stanowi 1,053 ha przeliczeniowego (przelicznik 1,95; art. 4 u.p.r.).

Przedmiotowa definicja gospodarstwa rolnego nawiązuje jedynie do warunków formalnych. Tym samym z gospodarstwem rolnym mamy do czynienia, jeżeli grunty rolne przekraczają określoną powierzchnię, czyli 1 ha fizyczny bądź 1ha przeliczeniowy. Nie ma przy tym jakiegokolwiek znaczenia, czy faktycznie takie gospodarstwo jest prowadzone.

Wobec odesłania do legalnej definicji gospodarstwa rolnego, zawartej w ustawie o podatku rolnym, nie jest dopuszczalne powoływanie się na definicję gospodarstwa rolnego zawartą w art. 55<sup>3</sup> k.c., która jest szersza

---

<sup>4</sup> Tekst jedn.: Dz.U. z 1993 r. Nr 94, poz. 431 ze zm.

niż zawarta w ww. ustawie. W szczególności należy zwrócić uwagę, że definicja prawa cywilnego związana jest z elementami funkcjonalnymi takiego gospodarstwa: „za gospodarstwo rolne uważa się grunty rolne wraz z gruntami leśnymi, budynkami lub ich częściami, urządzeniami i inwentarzem, jeżeli stanowią lub mogą stanowić zorganizowaną całość gospodarczą, oraz prawami związanymi z prowadzeniem gospodarstwa rolnego.”

Dla zwolnienia podatkowego nie ma znaczenia okres posiadania nieruchomości, która wchodzi bądź wejdzie w skład gospodarstwa rolnego, a także zamiar prowadzenia takiego gospodarstwa. Ustawa o podatku rolnym, której postanowienia będą stosowane dla potrzeb omawianego zwolnienia w podatku od czynności cywilnoprawnych, nie zawiera żadnych przesłanek związanych z faktycznym wykorzystywaniem nieruchomości na działalność rolniczą. O uznaniu, że mamy do czynienia z gospodarstwem rolnym w rozumieniu przepisów o podatku rolnym decydują przesłanki formalne, czyli minimalna powierzchnia gruntów rolnych.

Jeżeli zatem u zbywcy przed sprzedażą cała powierzchnia gruntów sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako grunty rolne ma łączną powierzchnię przekraczającą 1 ha fizyczny bądź przeliczeniowy, to nawet przeniesienie własności części tej nieruchomości będzie korzystало z omawianego zwolnienia. Podobna przesłanka może wystąpić u nabywcy nieruchomości rolnej, który przyłącza ją do istniejącego bądź nowo tworzonego gospodarstwa. Jeżeli nabywca posiada przykładowo 0,9 ha fizycznego gruntów rolnych i nabywa nieruchomość rolną od osoby, która nie ma gospodarstwa rolnego (posiada np. 0,3 ha), ale przyłączy tę nabytą nieruchomość do posiadanych już nieruchomości, które łącznie utworzą takie gospodarstwo, to czynność podlega zwolnieniu od podatku od czynności cywilnoprawnych.

W tym miejscu należy zwrócić uwagę, że na gruncie poprzednio obowiązującej ustawy o opłacie skarbowej zapadały także inne rozstrzygnięcia. „Zgodnie z art. 55<sup>3</sup> Kodeksu cywilnego za gospodarstwo rolne uważa się grunty rolne wraz z gruntami leśnymi, budynkami lub ich częściami, urządzeniami, inwentarzem, jeśli stanowią lub mogą stanowić zorganizowaną całość gospodarczą oraz prawami, obowiązkami związanymi z prowadzeniem gospodarstwa rolnego. Z powyższej definicji wynika, że nabyte w wyniku dokonanej transakcji zamiany przez małż. S. grunty

rolne, aby były uznane za takie, które weszły w skład gospodarstwa rolnego, powinny spełniać warunek tworzenia zorganizowanej całości gospodarczej z dotychczasowym gospodarstwem nabywcy gruntu lub takie gospodarstwo tworzyć. Wiąże się to z warunkiem ekonomicznego użytkowania tych gruntów, która to okoliczność winna być wykazana. W sytuacji gdy część nabytych gruntów rolnych, mających wejść w skład gospodarstwa, została przez nabywcę następnego dnia lub w krótkim terminie po nabyciu zbyta, bez ich gospodarczego użytkowania – brak jest podstaw do przyjęcia, iż weszły one w skład gospodarstwa rolnego nabywcy lub mogły z nim tworzyć zorganizowaną całość gospodarczą. Okoliczności zbycia wskazują, iż włączenie tych gruntów do gospodarstwa rolnego nie było nawet zamiarem nabywcy.”<sup>5</sup>

„Ponieważ przepisy o opłacie skarbowej nie definiują pojęcia gospodarstwa rolnego dla własnych potrzeb, słusznie przyjęły organy podatkowe, że ma tu zastosowanie definicja gospodarstwa rolnego z art. 55<sup>3</sup> k.c. Zatem ze zwolnienia od opłaty skarbowej może korzystać nabywca nieruchomości prowadzący gospodarstwo rolne w rozumieniu art. 55<sup>3</sup> k.c., jeżeli nabywana nieruchomość wejdzie w skład prowadzonego przez niego gospodarstwa rolnego. Decydującym dla skorzystania ze zwolnienia jest to, czy w dniu zawarcia umowy nabywca nieruchomości prowadził gospodarstwo rolne w rozumieniu art. 55<sup>3</sup> k.c. [...] Ustalono bowiem, że skarżący – obok prowadzonej działalności gospodarczej – posiadali nieruchomość rolną w rozumieniu art. 46 k.c., na której prowadzili hodowlę koni dla celów jeździeckich – agroturystycznych. Z akt sprawy wynikało, że grunty rolne, zabudowania i uprawy służyły tej hodowli. Ustalono, że skarżący nie posiadali innego inwentarza żywego ani martwego, jak również urządzeń, które to składniki służyłyby produkcji rolnej i że produkcji takiej nie prowadzili. Nie było to więc gospodarstwo rolne w rozumieniu art. 55<sup>3</sup> k.c. W tej sytuacji nabyta przez nich w dniu 6 lutego 1996 r. nieruchomość rolna nie mogła powiększyć (wejść w skład) gospodarstwa rolnego w rozumieniu art. 55<sup>3</sup> k.c. lecz tylko powiększyć areal posiadanej już nieruchomości rolnej, a to nie uzasadniało zwolnienia od opłaty skarbowej na podstawie § 63 pkt 2 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 9 grudnia 1994 r.”<sup>6</sup>

---

<sup>5</sup> Wyrok NSA z dnia 25.04.2001 r. SA/Sz 76/00, niepubl.

<sup>6</sup> Wyrok NSA z dnia 17.11.1998 r. III SA 1251/97, niepubl.

Powyższe orzeczenia były o tyle uzasadnione, że ustawa o opłacie skarbowej oraz rozporządzenie wykonawcze nie definiowały pojęcia gospodarstwa rolnego. Jednak nawet w tamtym stanie prawnym powinno budzić wątpliwości proste stosowanie definicji z kodeksu cywilnego, a nie ustalanie językowego znaczenia tego pojęcia. Rozstrzygnięcie tych wątpliwości przekracza jednak ramy niniejszego opracowania<sup>7</sup>, a ponadto byłyby to w znacznej części jedynie rozważania historyczne.

Dokonane powyżej konstatacje muszą prowadzić do oczywistych wniosków co do zmiany charakteru omawianego zwolnienia na gruncie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych. Jak już zaznaczyłem, przepis art. 9 ust. 1 pkt 2 p.c.c. odsyła do definicji gospodarstwa rolnego w ustawie o podatku rolnym, która ma charakter formalny, związany wyłącznie z powierzchnią gruntów rolnych. Nie ma zatem żadnego znaczenia faktyczne prowadzenie gospodarstwa rolnego.

Jednak w literaturze przedmiotu nie zauważa się tej istotnej zmiany charakteru komentowanego zwolnienia. W szczególności wskazuje się, że: „[n]ieruchomość rolna sama przez się nie stanowi jednak gospodarstwa rolnego i dopiero na jej bazie gospodarstwo takie może być utworzone i prowadzone. Wymaga więc to subiektywnego nastawienia nabywcy, który musi mieć zamiar powiększenia lub utworzenia na nabywanej nieruchomości rolnej gospodarstwa rolnego. [...] O zwolnieniu z podatku od czynności cywilnoprawnych lub odmowie zwolnienia decyduje przeznaczenie zakupionego gospodarstwa rolnego wyrażające się w sposobie jego użytkowania bezpośrednio po nabyciu, natomiast późniejsza zmiana przeznaczenia nie może skutkować wstecz pozbawienia praw do zwolnienia od podatku”.<sup>8</sup>

Powyższe poglądy, oparte na orzecznictwie dotyczącym poprzedniej regulacji prawnej, nie mogą zostać zaakceptowane. W żadnym wypadku przedmiotem umowy skutkującej przeniesieniem własności nie jest gospodarstwo rolne, ale nieruchomość rolna, która wchodzi w skład gospodarstwa rolnego, zgodnie z definicją zawartą w ustawie o podatku

---

<sup>7</sup> Por. B. Brzeziński, *Uwagi o znaczeniu definicji w prawie podatkowym*, [w:] *Księga Jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, red. R. Mastalski, Wrocław 2001.

<sup>8</sup> Z. Ofiński, *Ustawy: o opłacie skarbowej; o podatku od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2001, s. 248-249.

rolnym. Tym samym decydujące znaczenie ma powierzchnia fizyczna bądź przeliczeniowa nieruchomości, obliczona według zasad określonych w ww. ustawie.

Oznacza to, że nabywca nie tylko nie musi prowadzić gospodarstwa rolnego w rozumieniu art. 55<sup>3</sup> k.c., ale nie musi mieć nawet takiego zamiaru. Jeżeli zatem nabędzie nieruchomość rolną większą niż 1 ha i sprzeda ją w krótkim okresie czasu, to zarówno umowa nabycia, jak i zbycia tejsze nieruchomości podlegają zwolnieniu od podatku od czynności cywilnoprawnych.

Ponadto, jak wskazałem powyżej, jedną z samodzielnych przesłanek zwolnienia takiej czynności cywilnoprawnej jest przeniesienie własności nieruchomości lub jej części pod warunkiem, że nabywana nieruchomość stanowi gospodarstwo rolne. Tym samym w sytuacji, gdy nabywca nawet wyraźnie oświadczy, że nieruchomość przeznaczona jest na inne cele niż rolne, ale u sprzedawcy stanowi ona nieruchomość wchodzącą w skład gospodarstwa rolnego, to spełniona jest jedna z przesłanek zwolnienia. Nie ma zatem żadnego znaczenia, na jakie cele taką nieruchomość przeznaczy nabywca. Przykładowo, zbywca posiada gospodarstwo rolne o powierzchni 50 ha. Sprzedaje wydzielone nieruchomości o powierzchni np. 1,5 ha na cele rekreacyjne. Ponieważ jest spełniona pierwsza i wystarczająca przesłanka zwolnienia takiej czynności od podatku do czynności cywilnoprawnych, to w dniu zawarcia umowy przeniesienia własności nieruchomości wchodzi w skład gospodarstwa rolnego nabywcy, to nie ma znaczenie, czy u nabywcy wejdzie ona w skład gospodarstwa rolnego, czy nie.

Reasumując, art. 9 pkt 10 ppkt g p.c.c. zawiera trzy niezależne warunki uprawniające do stosowania omawianego zwolnienia, a zatem wystarczy spełnienie jednego z nich, aby zwolnienie otrzymać.

Pierwszy warunek jest spełniony, jeżeli w chwili nabycia nieruchomości spełnia kryteria gospodarstwa rolnego w rozumieniu ustawy o podatku rolnym, czyli co do zasady przekracza 1ha. W takiej sytuacji nie ma znaczenia przeznaczenie nabytych gruntów przez nabywcę, może on je użytkować na dowolne cele, np. rekreacyjne. Drugi warunek jest spełniony gdy nabywana nieruchomość jest mniejsza niż 1ha (np. 0,6 ha), ale po połączeniu z nieruchomością już stanowiącą własność nabywcy (np. 0,5 ha) utworzą gospodarstwo rolne (1,1 ha). Trzecia sytuacja ma

miejsce, gdy nabywana nieruchomość jest mniejsza niż 1ha (np. 0,6 ha), ale zostaje dołączona do już istniejącego gospodarstwa rolnego (np. 1,5 ha) i powiększa je (2,1 ha).

Na marginesie należy dodać, że wydaje się co najmniej wątpliwa sama możliwość badania przez notariusza subiektywnego zamiaru nabywcy gospodarstwa rolnego. Powyższa uwaga jest istotna zwłaszcza w kontekście odpowiedzialności płatnika za niedobrany podatek<sup>9</sup>. Ustalać można jedynie fakty obiektywne (np. powierzchnię nieruchomości stanowiących gospodarstwo rolne), a nie zamiar, intencje stron.

Dodać należy, że w wyniku nowelizacji ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, dokonanej ustawą z dnia 19 grudnia 2003 r.<sup>10</sup>, która weszła w życie 30 stycznia 2004 roku, wprowadzono zmiany w komentowanym przepisie. Po pierwsze, nabywana nieruchomość ma wejść do istniejącego już gospodarstwa rolnego nabywcy albo je utworzyć, pod warunkiem, że dotychczas posiadane grunty wchodzące w skład gospodarstwa rolnego stanowią własność nabywcy. Jeżeli zatem nabywca jest samoistnym posiadaczem nieruchomości o powierzchni 0,5 ha, a nabywa własność nieruchomości o powierzchni 0,6 ha, to mimo że łącznie przekraczają one 1 ha fizyczny, jednak według komentowanej ustawy nieruchomości te nie będą traktowane jako jedno gospodarstwo rolne. Brak będzie zatem podstaw do zwolnienia określonego w pkt 2 art. 9 p.c.c. Po drugie, nie ma wątpliwości, że zwolnieniu podlega także przeniesienie własności części nieruchomości. Po trzecie, wyraźnie postanowiono, że zwolnieniu podlega przeniesienie własności nieruchomości lub ich części wraz z częściami składowymi, z wyłączeniem budynków mieszkalnych lub ich części, znajdujących się na obszarze miast. Tym samym nie ulega wątpliwości istnienie zwolnienia budynków gospodarczych, w tym także na obszarze miast.

Ustawa przewiduje zwolnienie czynności cywilnoprawnych dotyczących nieruchomości lub ich części. Jednakże przedmiotem sprzedaży nie może być część nieruchomości, dlatego też należy ustalić znaczenie tego przepisu.

---

<sup>9</sup> Szerzej A. Mariański, D. Strzelec, *Komentarz do ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych oraz ustawy o opłacie skarbowej*, Gdańsk 2005, s. 278-285.

<sup>10</sup> Dz.U. z 2004 r. Nr 6, poz. 42.



W myśl art. 46 § 1 k.c., nieruchomościami są części powierzchni ziemskiej stanowiące odrębny przedmiot własności (grunty), jak również budynki trwale z gruntem związane lub części takich budynków, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności. Tym samym o części powierzchni ziemskiej możemy mówić dopiero po takim wydzieleniu, które umożliwia jej identyfikację. Wyłącznie w taki sposób wydzielona nieruchomość może być przedmiotem obrotu prawnego. Zatem osoba prawna może posiadać kilka nieruchomości wchodzących w skład gospodarstwa rolnego. Jednakże przedmiotem sprzedaży może być jedna lub kilka, ale nie ich część. Można zatem powiedzieć, że przedmiotem sprzedaży może być część nieruchomości wchodzących w skład gospodarstwa rolnego.

Komentowany przepis przewiduje zatem zwolnienie zarówno w przypadku sprzedaży wszystkich nieruchomości wchodzących w skład gospodarstwa rolnego, jak i również jednej lub kilku z nich. Możliwa jest również sytuacja, gdy sprzedający, dokonując podziału prawnego całej nieruchomości, wyodrębni z niej część, która jako oddzielna nieruchomość jest przedmiotem umowy sprzedaży.

Dodatkowo wydaje się, że przepis ten reguluje również sytuację odwrotną. Podatnik mógł przecież przyłączyć do posiadanej już wcześniej nieruchomości inną nieruchomość. Wtedy sprzedaje on już taką powiększoną nieruchomość. Jednak w takiej sytuacji wszystkie części nieruchomości (połączone nieruchomości) muszą tworzyć gospodarstwo rolne, czyli przekraczać 1 ha fizyczny bądź przeliczeniowy.

Zwolnieniu podlega nie tylko przeniesienie własności nieruchomości, ale także ich części składowych. Zgodnie z art. 47 § 1 k.c., część składowa rzeczy nie może być odrębnym przedmiotem własności i innych praw rzeczowych. Tym samym nie może być przedmiotem czynności prawnej. Oznacza to, że wraz ze zbyciem rzeczy następuje przejście praw do jej części składowych.

W myśl art. 47 § 2 k.c. częścią składową rzeczy jest wszystko, co nie może być od niej odłączone bez uszkodzenia lub istotnej zmiany całości albo bez uszkodzenia bądź istotnej zmiany przedmiotu odłączanego. Uzupełnieniem tego przepisu jest art. 48 k.c., zgodnie z którym co do zasady do części składowych gruntu należą budynki i inne urządzenia trwale z gruntem związane, jak również drzewa i inne rośliny od chwili zasa-

dzenia lub zasiania. Zatem przedmiotowe zwolnienie obejmuje w szczególności budynki i budowle trwale związane z gruntem, czyli stanowiące części składowe nieruchomości. Nie dotyczy ono innych przedmiotów należących do takiego gospodarstwa (np. maszyny). Zawarcie umowy dotyczącej tego typu rzeczy będzie opodatkowane na zasadach ogólnych.

W komentowanym przepisie wyraźnie wyłączono zwolnienie budynków mieszkalnych jako części składowej nieruchomości wchodzącej w skład gospodarstwa rolnego, o ile są one położone na obszarze miast. Tym samym dla istnienia zwolnienia istotne jest także ustalenie położenia nieruchomości.

W sytuacji gdy przedmiotem sprzedaży jest nieruchomość wraz z budynkami mieszkalnymi na terenie miasta, niezbędne jest rozgraniczenie wartości budynku mieszkalnego od wartości gruntu i innych części składowych nieruchomości (np. budowle). Podatek od czynności cywilnoprawnych będzie pobrany przez notariusza tylko od tej pierwszej wartości.

Określenie obowiązków notariusza jako płatnika tego podatku przekracza ramy niniejszego opracowania, dlatego odsyłam do innych publikacji<sup>11</sup>.

Na zakończenie należy dodać, że ulgi i zwolnienia nie stanowią żadnego wyjątku w konstrukcji prawnej podatku, jak i w całym systemie podatkowym<sup>12</sup>. Nie jest zatem dopuszczalne prowadzenie wykładni o ulgach i zwolnieniach podatkowych w taki sposób, który prowadziłby do pozbawienia podatnika takiego uprawnienia. W szczególności należy odrzucić wyniki interpretacji celowościowej bądź systemowej, sprzeczne z korzystną dla podatnika wykładnią literalną<sup>13</sup>.

---

<sup>11</sup> A. Mariański, D. Strzelec, *Komentarz do ustawy o podatku...*; A. Mariański, *Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe – podstawy i wyłączenia*, Gdańsk 2004; A. Mariański, *Odpowiedzialność za zobowiązania podatnika, płatnika, inkasenta w prawie polskim*, Warszawa 1999.

<sup>12</sup> A. Mariański, *Wykładnia przepisów o ulgach i zwolnieniach podatkowych w orzecznictwie sądowym*, Głosa 2004, nr 4, s. 10-15.

<sup>13</sup> Zob. szerzej komentarz do art. 9 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych [w:] A. Mariański, D. Strzelec, *Komentarz do ustawy o podatku...*