

ANETA SUCHOŃ

Z problematyki podatku rolnego

1. Podatek rolny funkcjonuje w naszym systemie prawnym już ponad 20 lat¹. Sama ustawa z 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym² była w ciągu tego okresu wielokrotnie nowelizowana. Wspomnieć przede wszystkim należy o ustawie z 10 października 2002 r., zmieniającej wyżej wymieniony akt prawny³, która weszła w życie 1 stycznia 2003 r. Zmodyfikowała ona w sposób zasadniczy przedmiot opodatkowania. Podatkowi rolnemu podlegają teraz nie tylko grunty gospodarstw rolnych, lecz wszystkie grunty (również do 1 ha) sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, z wyjątkiem tych zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż rolnicza. W kolejnych latach nastąpiły kolejne nowelizacje omawianej ustawy⁴.

Mimo zmian, przepisy dotyczące podatku rolnego nadal nie są jasne i budzą wątpliwości interpretacyjne. Dotyczy to zwłaszcza problematyki ulgi inwestycyjnej w podatku rolnym w sytuacji finansowania przedsięwzięcia ze środków unijnych czy zwolnienia w tymże podatku w przypadku utworzenia bądź powiększenia gospodarstwa rolnego do 100 ha. Co prawda, ta ostatnia kwestia była szeroko omawiana w doktrynie⁵, ale oka-

¹ Zob. A. Stelmachowski, *Opodatkowanie rolnictwa*, w: P. Czechowski, M. Korzycka-Iwanow, S. Prutis, A. Stelmachowski, *Polskie prawo rolne na tle ustawodawstwa Unii Europejskiej*, Warszawa 1997, s. 264.

² Tekst jedn.: Dz. U. 2006, Nr 36, poz. 969 ze zm.

³ Ustawa z 10 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, Dz. U. Nr 200, poz. 1680.

⁴ Np. ustawą z 22 września 2006 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, Dz. U. Nr 191, poz. 1412.

⁵ Zob. np. K. Deputat, J. Orłowski, *Zwolnienie od podatku rolnego w przypadku utworzenia nowego lub powiększenia już istniejącego gospodarstwa rolnego*, „Finanse Komunalne”

zuje się, że w obecnych warunkach nadal wywołuje rozbieżności w wykładni.

Problemy związane ze stosowaniem ustawy o podatku rolnym wynikają z różnych przyczyn. Przede wszystkim należy pamiętać, że regulacje prawne skuteczne w jednych warunkach społeczno-gospodarczych mogą być nieefektywne w innych. W ostatnim czasie coraz więcej rolników dokonuje modernizacji budynków gospodarczych czy też nabywa grunty rolne na własność, co wpływa na wzrost zainteresowania problematyką zwolnień i ulg w podatku rolnym. Poza tym uzyskanie przez Polskę członkostwa w Unii Europejskiej, uchwalenie wielu nowych aktów prawnych związanych z rolnictwem oraz wzrastająca popularność dzierżawy jako tytułu organizowania i powiększania gospodarstw rolnych przyczyniły się do zmian w stosunkach wiejskich.

Celem artykułu jest próba rozstrzygnięcia wątpliwości, jakie wywołuje w praktyce stosowanie ustawy z 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym. Na wstępie omówiona zostanie pozycja posiadacza zależnego, a zwłaszcza dzierżawcy, jako podatnika podatku rolnego. Z uwagi na fakt, że problematyka ta łączy się z kwestią uiszczania podatku od nieruchomości za posadowione na gruntach rolnych obiekty budowlane, poruszone zostanie także zagadnienie zwoleniania budynków gospodarczych z podatku od nieruchomości w przypadku oddania zabudowanych gruntów rolnych w posiadanie zależne. W dalszej kolejności analizie poddany będzie mechanizm zwolnienia z podatku rolnego w przypadku utworzenia bądź powiększenia gospodarstwa rolnego, a także zagadnienie ulg inwestycyjnych.

2. Według art. 3 ust. 1 ustawy o podatku rolnym, podatnikami podatku rolnego są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki, nieposiadające osobowości prawnej, które są właścicielami, posiadaczami samoistnymi⁶ czy użytkownikami wieczystymi gruntów. Nasuwa się pytanie, czy podatnikami mogą być także posiadacze zależni, a w szczególności dzierżawcy. Otóż obowiązek podatkowy w zakresie podatku rolnego ciąży na posiadaczach gruntów, które stanowią własność Skarbu Państwa,

2000 nr 2, s. 27; M. Popławski, *Nabycie własności gruntów przez ich posiadaczy a zwolnienie z podatku rolnego*, „Finanse Komunalne” 2001, nr 5, s. 20 i n.

⁶ W sytuacji gdy jednocześnie występują dwa podmioty – właściciel i samoistny posiadacz gruntów, ustawodawca podatnikiem podatku rolnego ustawodawca czyni posiadacza samoistnego tychże gruntów (art. 3 ust. 2 ustawy o podatku rolnym); zob. też pismo z 28 marca 2006 r. Ministerstwa Finansów, Departament Podatków Lokalnych i Katastru LK-832/1/AP/06/12, Obowiązek podatkowy posiadacza samoistnego w podatku rolnym, www.mf.gov.pl.

lub jednostkach samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie wynika albo z umowy zawartej z właścicielem, z Agencją Nieruchomości Rolnych lub z innego tytułu prawnego, lub jest bez tytułu prawnego, z wyjątkiem gruntów wchodzących w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa lub będących w zarządzie Lasów Państwowych (w tym bowiem przypadku podatnikami są odpowiednio jednostki organizacyjne Agencji Nieruchomości Rolnych i Lasów Państwowych)⁷. Jak wiadomo, posiadaczem rzeczy jest zarówno ten, kto nią faktycznie włada jak właściciel (posiadacz samostanny), jak i ten, kto nią faktycznie włada jak użytkownik, w tym dzierżawca (posiadacz zależny). Oznacza to, że w przypadku dzierżawy gruntów należących do Skarbu Państwa czy jednostek samorządu terytorialnego podatnikiem podatku jest dzierżawca. Za zgodny z powszechnie obowiązującymi przepisami uznać zatem należy § 14 wzoru umowy dzierżawy nieruchomości z Zasobu WRSP. Na jego podstawie dzierżawca zobowiązany jest do ponoszenia (oprócz czynszu dzierżawnego) wszelkich obciążeń publicznoprawnych związanych z przedmiotem dzierżawy, a obciążających – zgodnie z obowiązującymi przepisami – właściciela lub posiadacza nieruchomości, w tym także podatku rolnego i leśnego oraz innych obciążeń związanych z jego posiadaniem⁸.

Inaczej kwestia ta kształtuje się w odniesieniu do dzierżawców gruntów prywatnych. Otóż są oni podatnikami podatku rolnego tylko w sytuacji, gdy grunty gospodarstwa rolnego zostały w całości lub w części oddane w dzierżawę na podstawie umowy zawartej stosownie do przepisów o ubezpieczeniu społecznym rolników albo przepisów dotyczących użytkowania rent strukturalnych⁹. Zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 4 ustawy z 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników¹⁰, oddanie gruntów w co najmniej 10-letnią dzierżawę upoważnia wydzierżawiającego do

⁷ Szerzej na temat podatników podatku rolnego zob. np. L. Etel, *Podatek od nieruchomości, rolny, leśny – Komentarz*, Warszawa 2003, s. 326 i n.; J. Bieluk, *Obciążenia podatkowe rolnictwa*, w: *Prawo rolne*, red. A. Stelmachowski, Warszawa 2005, s. 441.

⁸ Zob. Agencja Nieruchomości Rolnych, Zespół Gospodarowania Zasobem, *Dzierżawa nieruchomości Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa – wybrane zagadnienia dla osób zainteresowanych dzierżawą*, Warszawa 2006.

⁹ Dzierżawcy, którym grunty rolne zostały w całości lub w części oddane w dzierżawę na podstawie umowy zawartej stosownie do przepisów o rentach strukturalnych, uznani zostali za podatników podatku rolnego na podstawie ustawy z 22 września 2006 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, która weszła w życie 1 stycznia 2007 r. Do tego czasu podatnikami podatku rolnego byli wydzierżawiający; zob. pismo Ministra Finansów, Z-cy Dyrektora Departamentu Podatków Lokalnych i Katastru z 10 stycznia 2005 r. nr LK-1348/LP/04/KM, „Biuletyn Skarbowy” 2005, nr 1, s. 25, www.mf.gov.pl.

¹⁰ Tekst jedn.: Dz. U. 1998, Nr 7, poz. 25 z późn. zm.

otrzymania części uzupełniającej emerytury rolniczej. Jeśli chodzi o renty strukturalne, to w świetle § 6 rozporządzenia Rady Ministrów z 30 kwietnia 2004 r. w sprawie szczegółowych warunków i trybu udzielania pomocy finansowej na uzyskiwanie rent strukturalnych, objętej planem rozwoju obszarów wiejskich¹¹, zawarcie długoterminowej umowy dzierżawy w formie pisemnej i zgłoszenie jej do ewidencji gruntów i budynków lub w formie aktu notarialnego było traktowane jako przekazanie gospodarstwa rolnego przez rolnika starającego się o uzyskanie renty strukturalnej¹².

W świetle powyższych uwag dotyczących podatku rolnego dostrzec można niekonsekwencję ustawodawcy. Z art. 702 k.c. wynika mianowicie możliwość obciążenia obowiązkiem uiszczania podatku rolnego każdego dzierżawcy. Z kolei art. 708 k.c. przewiduje, że osoba, która wzięła nieruchomości rolną do użytkowania i pobierania pożytków bez obowiązku uiszczania czynszu, zobowiązana jest do ponoszenia podatków i innych ciężarów związanych z własnością lub z posiadaniem gruntu. Jednocześnie – w świetle ustawy o podatku rolnym – podatnikami podatku rolnego mogą być tylko niektórzy z wymienionych posiadaczy zależnych.

W wyroku z 28 stycznia 2003 r. Naczelny Sąd Administracyjny¹³ w Warszawie orzekł, że obowiązku podatkowego w podatku rolnym nie mogą wyłączyć postanowienia umowy dzierżawy, nie wchodzi to bowiem w zakres regulacji pozostawionej swobodnemu uznaniu stron umów cywilnoprawnych. Podkreślić jednak trzeba, że nawet jeżeli dzierżawca nie jest podatnikiem podatku rolnego w świetle ustawy o podatku rolnym, w umowach dzierżawy występuje często postanowienie o obowiązku refundacji właścicielowi uiszczanej przez niego kwoty za podatek rolny albo jego uiszczania w imieniu i na rzecz wydzierżawiającego bezpośrednio do urzędu gminy. Rozwiązanie takie jest bezsprzecznie niekorzystne dla dzierżawców, ponoszą oni bowiem koszty podatku rolnego, gdy jednocześnie nie mogą korzystać ze zwolnień i ulg przysługujących podatnikom. Wydaje się, że trudno znaleźć kryteria, jakimi kierował się ustawodawca, określając podatników podatku rolnego.

W kontekście powyższych rozważań nasuwa się pytanie, czy dzierżawca, który uiszcza podatek rolny, jest również podatnikiem podatku od

¹¹ Dz. U. Nr 114, poz. 1191.

¹² Nowe rozporządzenie Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z 19 czerwca 2007 r. w sprawie szczegółowych warunków i trybu przyznawania pomocy finansowej w ramach działania „Renty strukturalne” objętego Programem Rozwoju Obszarów Wiejskich na lata 2007-2013 (Dz. U. Nr 109, poz. 750) nie przewiduje możliwości oddania gruntów rolnych w długoterminową dzierżawę za rentę strukturalną. Przekazanie musi mieć charakter trwały.

¹³ III SA 1492/02, LEX, nr 126784.

nieruchomości za posadowione na gruntach rolnych budynki i budowle. Otóż ustawa z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych¹⁴ określa, że obowiązek podatkowy ciąży na posiadaczach obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa bądź jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem, Agencją Nieruchomości Rolnych lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości. Natomiast w wymienionym akcie prawnym brakuje zastrzeżenia, że podatnikiem podatku od budynków i budowli jest dzierżawca-podatnik podatku rolnego, jeżeli grunty gospodarstwa rolnego zostały w całości lub w części oddane w dzierżawę na podstawie umowy zawartej stosownie do przepisów o ubezpieczeniu społecznym rolników lub przepisów dotyczących uzyskiwania rent strukturalnych. Warto dodać, że konstrukcja art. 3 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie stwarza możliwości dowolnego wyboru podmiotu podlegającego obowiązkowi podatkowemu, tj. uzależnionego od tego, kto czerpie zyski z dzierżawy budowli i w czym faktycznie władaniu pozostaje dany przedmiot opodatkowania – właściciela czy posiadacza zależnego.

W tym miejscu warto zastanowić się, czy w przypadku oddania zabudowanych gruntów rolnych w dzierżawę możliwe będzie skorzystanie z instytucji zwolnienia od podatku od nieruchomości budynków gospodarczych. Otóż według art. 7 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zwolnienie to obejmuje przede wszystkim budynki gospodarcze lub ich części: a) służące działalności leśnej lub rybackiej, b) położone na gruntach gospodarstw rolnych i służące wyłącznie działalności rolniczej¹⁵ c) zajęte na prowadzenie działań specjalnych produkcji rolnej.

Najwięcej wątpliwości interpretacyjnych wywołuje art. 7 ust. 1 pkt 4b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w przypadku opodatkowania „cudzych” budynków wykorzystywanych przez posiadacza zależnego do prowadzenia działalności rolniczej. Sprawa jest prosta, gdy chodzi o budynki posadowione na gruntach rolnych należących do Skarbu Państwa

¹⁴ Tekst jedn.: Dz. U. 2006, Nr 121, poz. 844 ze zm.

¹⁵ Oznacza to, że budynki należące do rolnika, mimo wykorzystywania ich do działalności rolniczej, jeśli położone są na gruntach niesklasyfikowanych jako użytki rolne albo na gruntach zadrzewionych lub zakrzewionych na użytkach rolnych, nie mogą być zwolnione od podatku; poza tym ustawodawca użył sformułowania „służące wyłącznie”, a zatem budynek gospodarczy musi być faktycznie, stale zajęty i wykorzystywany wyłącznie do prowadzenia działalności rolniczej.

czy jednostek samorządu terytorialnego. Posiadacze zależni uznani bowiem zostali za podatników zarówno podatku rolnego, jak i podatku od nieruchomości, co oznacza, że jeżeli zostały spełnione przesłanki z art. 7 ust. 1 pkt 4 lit. b, mogą skorzystać ze zwolnienia w podatku od nieruchomości. Natomiast sprawa bardziej się komplikuje w przypadku oddania w dzierżawę prywatnego zabudowanego gruntu rolnego, na którym posadowione są budynki gospodarcze. W tym zakresie wyróżnić można dwa stanowiska. Zanim jednak zostaną one omówione, wyjaśnić trzeba, że ustawa o podatkach i opłatach lokalnych definiuje pojęcia „gospodarstwo rolne”. Dlatego przyjmuje się, że dokonując interpretacji art. 7 ust. 1 pkt 4 lit. b, należy odwołać się do definicji zawartej w ustawie o podatku rolnym.

Pierwsze stanowisko dotyczące wykładni powołanego przepisu opiera się na założeniu łączenia gospodarstwa rolnego z podatnikiem podatku rolnego. W piśmie z 19 czerwca 2007 r. Ministerstwo Finansów stwierdziło¹⁶, że warunkiem zwolnienia budynków gospodarczych na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 4 lit. b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych przepisu jest łączne spełnienie dwóch przesłanek: położenie tych budynków na gruntach gospodarstwa rolnego oraz służyć wyłącznie działalności rolniczej. Definicja gospodarstwa rolnego zawarta została w art. 2 ust. 1 ustawy o podatku rolnym, a działalności rolniczej – w art. 1a ust. 1 pkt 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Z kolei podatnicy podatku rolnego zostali określani w art. 3 ustawy o podatku rolnym. Jak wynika z art. 3 ust. 3 tego aktu prawnego, dzierżawca jest podatnikiem podatku rolnego, jeżeli grunty gospodarstwa rolnego zostały w całości lub w części wydzierżawione na podstawie umowy zawartej stosownie do przepisów o ubezpieczeniu społecznym rolników lub przepisów dotyczących użytkowania rent strukturalnych.

Oznacza to, że – z wyjątkiem umów zawartych na podstawie wspomnianych przepisów – pozostałe kontrakty dzierżawy prywatnych gruntów nie przenoszą obowiązku podatkowego w podatku rolnym z właściciela tych gruntów na dzierżawcę. Zgodnie z przepisami ustawy o podatku rolnym, właściciel gruntów (wydzierżawiający) nadal pozostaje podatnikiem podatku rolnego.

W przypadku zawarcia umowy dzierżawy użytków rolnych niestanowiących gospodarstwa rolnego wraz z budynkami gospodarczymi, nie-

¹⁶ Odpowiedź na pismo z 22 marca 2007 r. wójt z woj. opolskiego, nr Fn 3113-5/32/2007, w sprawie interpretacji przepisów podatkowych dotyczących zwolnienia z podatku od nieruchomości budynków gospodarczych.

przenoszącej obowiązku podatkowego w podatku rolnym, budynki gospodarcze, nawet jeżeli będą wykorzystywane przez dzierżawcę wyłącznie do działalności rolniczej, nie będą podlegały zwolnieniu z podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 4 lit. b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych – nie będzie bowiem spełniony warunek położenia budynków gospodarczych na gruntach gospodarstwa rolnego. Jeżeli nie są spełnione warunki wynikające z wymienionego przepisu, budynki gospodarcze podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości z taką samą stawką, jak od pozostałych budynków, o ile nie są one związane z prowadzeniem działalności gospodarczej¹⁷.

Druga wykładnia opiera się na założeniu, że definicje gospodarstwa rolnego oraz podatnika podatku rolnego odgrywają samoistną rolę. Na początku warto wskazać, że z treści art. 7 ust. 1 pkt 4 lit. b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie wynika, że budynki zwolnione od podatku muszą stanowić własność prowadzącego gospodarstwo rolne ani że zwolnienie odnosi się do tylko do podatników podatku rolnego. Wymagane są natomiast – po pierwsze – wyłączny związek pomiędzy budynkiem a działalnością rolniczą, po drugie – położenie na terenie gospodarstwa rolnego. Warto przypomnieć, że według definicji gospodarstwa rolnego zamieszczonej w ustawie o podatku rolnym, 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 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, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza. Zgodnie z art. 336 k.c., posiadaczem rzeczy jest zarówno ten, kto nią faktycznie włada jak właściciel (posiadacz samoistny), jak i ten, kto nią faktycznie włada jak użytkownik, w tym dzierżawca (posiadacz zależny).

Oznacza to, że biorąc pod uwagę treść art. 7 ust. 1 pkt. 4 lit. b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w pełni uzasadnione wydaje się stwierdzenie, że budynki które są wykorzystywane przez dzierżawcę wyłącznie do działalności rolniczej, powinny zostać zwolnione z podatku od nieruchomości, jeżeli położone są na użytkach rolnych albo na gruntach zadrzewionych albo zakrzewionych, a łącznie z innymi gruntami będącymi

¹⁷ Ibidem. Wyjaśnić jednak trzeba, że powyższe stanowisko nie stanowi interpretacji w rozumieniu art. 14 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, a jedynie opinię Ministerstwa Finansów w przedmiotowej sprawie i ma charakter kierunkowy.

w posiadaniu dzierżawcy albo będącymi jego własnością, tworzą gospodarstwo rolne w rozumieniu ustawy o podatku rolnym.

Wydaje się, że pojęcia gospodarstwa rolnego z ustawy o podatku rolnym nie należy łączyć z podmiotami, które są podatnikami podatku rolnego za grunty tworzące gospodarstwo rolne. Opinia taka znajduje potwierdzenie na gruncie innych ustaw, w których następuje odwołanie do definicji gospodarstwa rolnego z ustawy o podatku rolnym. Przykładowo, według ustawy z 10 marca 2006 r. o zwrocie podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej¹⁸, zwrot podatku przysługuje producentom rolnym – osobom fizycznym, osobom prawnym lub jednostkom organizacyjnym nieposiadającym osobowości prawnej, będącym posiadaczami gospodarstw rolnych w rozumieniu przepisów o podatku rolnym. W przypadku gdy grunty gospodarstwa rolnego stanowią przedmiot posiadania samoistnego lub zależnego, zwrot podatku przysługuje posiadaczowi zależnemu, tj. np. dzierżawcy.

Warto dodać, że zgodnie z poglądem utrwalonym w orzecznictwie i w doktrynie, przepisy ustaw podatkowych należy stosować ściśle, a więc z wyłączeniem wykładni rozszerzającej, i to w odniesieniu do przepisów dotyczących zarówno przywilejów podatkowych, jak i obowiązków podatkowych¹⁹. A zatem zasadne jest twierdzenie, że przedstawiona interpretacja Ministerstwa Finansów nie budziłaby zastrzeżeń, gdyby przepis ten brzmiał następująco: „Zwolnienie od podatku dotyczy budynków służących wyłącznie działalności rolniczej położonych na gruntach gospodarstw rolnych podatników podatku rolnego za te grunty”. Natomiast obecnie obowiązujący przepis nie zawiera takiego ograniczenia.

Omówione powyżej stanowisko ma oparcie w doktrynie. Otóż L. Etel i S. Presnarowicz²⁰ uważają, że zdarza się często, iż rolnik prowadzący gospodarstwo rolne wykorzystuje na podstawie umowy obiekty budowlane rodziców lub sąsiada-emeryta (np. stodołę czy chlew) do prowadzenia działalności rolniczej. W takich sytuacjach budynki gospodarcze posiadacza zależnego, użytkowane rolniczo, spełniają wymogi omawianego zwolnienia, jest to bowiem zwolnienie o charakterze przedmiotowym, co oznacza, że nie ma znaczenia, kto jest właścicielem lub posiadaczem ta-

¹⁸ Dz. U. Nr 52, poz. 379.

¹⁹ Zob. np. uzasadnienie wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 11 sierpnia 1999 r., I SA/Gd 1651/97, ONSA 2000/3/111.

²⁰ Tak, L. Etel, S. Presnarowicz, *Podatki i opłaty samorządowe. Komentarz*, Warszawa 2005, s. 228 i n.; L. Etel, *Podatek...* s. 241; idem, *Opodatkowanie nieruchomości gospodarstwa rolnego*, „Finanse Komunalne” 1995, nr 2, s. 23 i n.

kiego budynku. Byłoby to istotne, gdyby z brzmienia art. 7 ust. 1 pkt 4 lit. b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wynikało, że zwolnione są budynki gospodarcze stanowiące własność lub znajdujące się w posiadaniu podatników prowadzących gospodarstwo rolne. Tak jednak nie jest. W związku z tym nie ma podstaw do rozszerzającej interpretacji tego przepisu, wskazującej dodatkowe warunki zwolnienia, które nie wynikają z jego treści²¹.

3. Dla producentów rolnych istotne znaczenie mają zwolnienia i ulgi w podatku rolnym. Zaoszczędzone w ten sposób środki finansowe może on przeznaczyć na inne cele, np. modernizację gospodarstwa rolnego czy spłatę kredytów. Ustawa o podatku rolnym przewiduje szereg zwolnień i ulg. Ramy niniejszego opracowania nie pozwalają na przedstawienie wszystkich z nich, warto jednak wspomnieć chociaż o niektórych.

Według art. 12 ust. 1 pkt 4 wymienionego aktu prawnego, od podatku rolnego zwolnione są grunty rolne przeznaczone na utworzenie nowego gospodarstwa rolnego lub powiększenie już istniejącego do powierzchni nieprzekraczającej 100 ha: 1) będące przedmiotem prawa własności lub prawa użytkowania wieczystego, nabyte w drodze umowy sprzedaży, 2) będące przedmiotem umowy o oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste, 3) wchodzące w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa, objęte w trwałe zagospodarowanie. Za „trwałe zagospodarowanie” uważa się wzięcie gruntów w dzierżawę lub użytkowanie na okres nie krótszy niż 10 lat²². Okres wymienionego zwolnienia wynosi 5 lat. Ponadto, po jego upływie, stosuje się ulgę w podatku rolnym, polegającą na obniżeniu podatku w pierwszym roku o 75%, a w drugim – o 50%.

Rozważenia wymaga określenie podmiotów, które mogą skorzystać z tego zwolnienia i ulgi. Generalnie zwolnienie odnosi się zarówno do osób fizycznych, jednostek nieposiadających osobowości prawnej, jak i do osób prawnych. Warunkiem jest jednak utworzenie nowego gospodarstwa rolnego lub powiększenie już istniejącego do powierzchni nieprzekraczającej 100 ha. O możliwości zastosowania zwolnienia od podatku rolnego decyduje zatem powierzchnia. Jeżeli obszar gospodarstwa (w przypadku powiększenia – łącznie z gruntami wcześniej wchodzącymi w jego skład) nie przekroczy obszaru 100 ha, wówczas nowo nabyte grunty podlegają zwolnieniu od podatku. Natomiast gdy powierzchnia nowo utworzonego lub

²¹ Tak, L. Etel, S. Presnarowicz, op. cit., s. 228 i n.; L. Etel, *Podatek...*, s. 241.

²² Zob. M. Gilewicz, *Ograniczenia zwolnienia podatkowego przy kupnie gruntów z Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa*, „Rolnik Dzierżawca” 2003, nr 3, s. 54-55.

powiększonego gospodarstwa przekroczy 100 ha, omawiane zwolnienie nie będzie przysługiwać. Pewien wyjątek przewiduje art. 3 ustawy z 10 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym²³. Stanowi on, że w latach 2003-2008 zwolnienie to, określone w art. 12 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku rolnym, stosuje się w przypadku osób prawnych nabywających grunty na powiększenie istniejących gospodarstw rolnych – i to bez względu na obszar gruntów będących w posiadaniu danej osoby prawnej w dniu 31 grudnia 2002 r. Oznacza to, że osoba prawna nabywająca grunty na powiększenie gospodarstwa rolnego do powierzchni podlegającej zwolnieniu od podatku (do 100 ha) nie wliczała gruntów znajdujących się w jej posiadaniu, według stanu obszaru tych gruntów na dzień 31 grudnia 2002 r.²⁴

Analizując treść art. 12 ustawy o podatku rolnym, trzeba zadać pytanie, czy posiadacze zależni, a szczególnie dzierżawcy, mogą skorzystać z omawianego zwolnienia. Otóż z przepisu wynika, że obejmuje ono wyłącznie dzierżawców nieruchomości z Zasobu WRSP, którzy zawarli umowy na okres co najmniej 10 lat. Nie mogą jednak z niego skorzystać pozostali dzierżawcy, nawet ci, którzy są podatnikami podatku rolnego w świetle ustawy o podatku rolnym. Trwale zagospodarowanie bowiem odnosi się jedynie do gruntów wydzierżawionych przez ANR. Uniemożliwia to skorzystanie ze zwolnienia podatnikom-dzierżawcom innych gruntów Skarbu Państwa oraz jednostek samorządu terytorialnego, a także tym określonym w art. 3 ust. 3 ustawy o podatku rolnym. Co więcej, pojawia się pytanie: czy mogą skorzystać ze zwolnienia w przypadku nabycia własności dzierżawionych gruntów?

Aby na nie odpowiedzieć, trzeba dokonać analizy wyrażenia „zwolnione są grunty rolne przeznaczone na utworzenie nowego gospodarstwa rolnego lub powiększenie już istniejącego”. W tym zakresie wyróżnić możemy trzy możliwe interpretacje.

Pierwsza opiera się na założeniu, że pojęcie „posiadania” użyte w art. 1 ust. 2 omawianego aktu prawnego należy rozumieć w znaczeniu szerokim, obejmującym posiadanie samoistne i zależne. Zatem, jeżeli grunty nabyte na podstawie umowy sprzedaży były poprzednio użytkowane na podstawie umowy dzierżawy lub bezczynszowego użytkowania przez osobę starającą się o zwolnienie, to nabycie ich na własność nie mogło spowodować powiększenia lub utworzenia nowego gospodarstwa rolnego. W konsekwencji

²³ Dz. U. Nr 200, poz. 1680.

²⁴ Tak Ministerstwo Finansów, Departament Podatków Lokalnych i Katastru, pismo z 3 marca 2003 r., LK-452/LP/03/IP, „Zwolnienia od podatku rolnego”, www.mf.gov.pl.

nabywca tych gruntów nie mógłby skorzystać ze zwolnienia przewidzianego w art. 12 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku rolnym, ponieważ grunty te wchodziły poprzednio w skład gospodarstwa rolnego. Przy takiej interpretacji przyjąć należy, że pojęcie podatnika podatku rolnego oraz gospodarstwa rolnego mają specyficzne, samoistne znaczenie w ustawie o podatku rolnym. Interpretacja taka znajduje potwierdzenie w literaturze²⁵.

Podstawą drugiej interpretacji jest założenie, że w skład gospodarstwa rolnego wchodzi tylko grunty podatników podatku rolnego. A zatem w przypadku nabycia przez podatnika podatku rolnego własności posiadanych przez niego gruntów nie mógłby on korzystać z ulgi w podatku rolnym. W piśmie z 28 sierpnia 2003 r. Ministerstwo Finansów (Departament Podatków Lokalnych i Katastru)²⁶ wyraziło opinię, że wydzierżawienie gruntów na podstawie umowy określonej w art. 3 ust. 3 ustawy o podatku rolnym oraz wniesienie gruntów do spółdzielni produkcyjnej spowodowało, zgodnie z powołanymi przepisami, że dzierżawca oraz spółdzielnia produkcyjna jako posiadacze tych gruntów byli zobowiązani do zapłaty podatku rolnego. W związku z tym – zdaniem Ministerstwa – należy uznać, że grunty te wchodziły w skład gospodarstw rolnych: dzierżawcy i spółdzielni produkcyjnej w rozumieniu art. 2 ust. 1 wymienionej ustawy. Nabycie tych gruntów nie spowodowało więc powiększenia lub utworzenia nowego gospodarstwa rolnego, a spełnienie tej przesłanki jest warunkiem niezbędnym do korzystania ze zwolnienia, o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 4 tego aktu prawnego. Zmiana tytułu prawnego do tych gruntów nie może spowodować, że grunty te „wejdą” w skład gospodarstwa rolnego, skoro już wcześniej były tak traktowane.

Stanowisko wyrażone przez Ministerstwo Finansów opiera się na założeniu, że jeżeli użytkownik gruntu rolnego był podatnikiem podatku rolnego za te grunty, to uznać należy, iż wchodziły one w skład gospodarstwa rolnego. Ich nabycie nie spowoduje powiększenia jego obszaru, a zatem użytkownik nie może skorzystać ze zwolnienia na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku rolnym.

Te dwie interpretacje wprowadzają duże ograniczenia w zwolnieniu od podatku rolnego. Pierwsza z nich wyłącza wszystkich posiadaczy gruntów rolnych, którzy następnie nabyli te grunty. Druga tylko tych, którzy byli w świetle przepisów podatnikami podatku rolnego przed ich nabyciem. Nasuwa się pytanie, dlaczego ze zwolnienia mogą, przykładowo,

²⁵ Tak np. M. Poptawski, *Nabycie własności...*, s. 15 i n.

²⁶ Pismo Ministerstwa Finansów, Departament Podatków Lokalnych i Katastru z 28 sierpnia 2003 r., LK-1467/LP/03/IP, „Zwolnienia od podatku rolnego”, www.mf.gov.pl.

korzystać dzierżawcy z Zasobu WRSP, którzy wzięli w dzierżawę grunty na okres 10 lat, a możliwości tej nie mają dzierżawcy gruntów prywatnych czy jednostek samorządu terytorialnego – zarówno w przypadku zawarcia długoterminowej umowy dzierżawy, jak również późniejszego nabycia ich na własność. Skoro ustawodawca uznał za podatników niektóre kategorie dzierżawców, to wydaje się, że tym bardziej powinien właśnie tej grupie przyznać zwolnienie w przypadku powstania czy powiększenia gospodarstwa rolnego. Jak wiadomo, według interpretacji Ministerstwa Finansów podmioty te zostały wyłączone z zakresu podmiotowego zwolnienia z art. 12 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku rolnym.

Trzecia interpretacja odwołuje się do wykładni celowościowej. Wydaje się, że ustawodawca, wprowadzając art. 12 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku rolnym, zamierzał przyznać preferencje w podatku w tych wszystkich przypadkach, które prowadzą do rozwiązań trwałych, poprawiających strukturę agrarną wsi, a więc tworzących nową jakość w zakresie zagospodarowania użytków rolnych. Ta nowa jakość nie powstaje jednak w każdym przypadku objęcia w posiadanie gruntów rolnych. Można o niej mówić dopiero wtedy, gdy podatnik nabył grunt na własność lub nabył prawo jego wieczystego użytkowania, bądź też objął grunty Zasobu WRSP w trwałe zagospodarowanie, w wyniku czego powstało gospodarstwo rolne (bądź też zostało powiększone już istniejące do powierzchni nieprzekraczającej 100 ha²⁷).

Zarówno oddanie gruntów ANR w dzierżawę na okres krótszy niż 10 lat, jak też oddanie gruntów innych niż te należące do Zasobu WRSP, nie zostało uznane przez ustawodawcę za trwałe zagospodarowanie. A zatem, jeżeli ono nie nastąpiło i posiadacz nie mógł skorzystać ze zwolnienia w podatku rolnym, wydaje się uzasadnione twierdzenie, iż dopiero w przypadku nabycia własności bądź prawa użytkowania wieczystego nabywca mógłby skorzystać ze zwolnienia w podatku rolnym. Taka interpretacja byłaby słuszna w kontekście celu, jaki miała spełniać regulacja art. 12 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku rolnym, tj. popieranie powstawania i powiększania jednostek trwałych, które prowadzą do stabilnych rozwiązań, poprawiających strukturę agrarną wsi oraz równości podatników. Z wyjątkiem jednak gruntów wchodzących w skład Zasobu WRSP, ma ona nikłe

²⁷ Tak uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z 30 sierpnia 1999 r., ONSA 2000, nr 2, poz. 50. Na temat powiększenia gospodarstwa rolnego zob. np. B. Wierzbowski, *Glosa do uchwały z 30 sierpnia 1999 r.*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2000, nr 4, poz. 59; A. Zieliński, *Glosa do uchwały NSA z 28 kwietnia 1988 r. (S.A./P 244/88)*, „Państwo i Prawo” 1990, nr 6, s. 120.

podstawy prawne. Otóż według art. 12 ust. 7 ustawy o podatku rolnym, zwolnienia z tytułu nabycia gruntów z Zasobu WRSP w drodze umowy sprzedaży nie stosuje się, jeżeli przedmiotem nabycia są grunty objęte uprzednio przez nabywcę w trwałe zagospodarowanie. W orzecznictwie²⁸ i doktrynie spotkać się można z opinią, że nie wyklucza to możliwości zastosowania zwolnienia w przypadku nabycia własności nieruchomości rolnych oddanych uprzednio w dzierżawę poniżej 10 lat²⁹.

Kolejny problem, jaki pojawia się w zakresie stosowania omawianego zwolnienia, związany jest ze sprzedażą przedmiotu dzierżawy przez ANR osobom trzecim, np. byłemu właścicielowi. Istotne jest zatem, czy dzierżawcy będzie nadal przysługiwało zwolnienie z podatku rolnego? Kwestią podstawową jest ustalenie, jaki podmiot w świetle ustawy o podatku rolnym po sprzedaży nieruchomości z Zasobu WRSP jest podatnikiem podatku rolnego. Otóż w sytuacji gdy nabywcą nie jest Skarb Państwa albo jednostka samorządu terytorialnego, to na właścicielu, a nie na dzierżawcy ciążyć będzie obowiązek podatkowy. W stosunku do nabywcy gruntu rolnego nie można zatem stosować zwolnień i ulg przyznanych dzierżawcy³⁰. Oczywiście, jeżeli nabywca będzie spełniał warunki określone w art. 12 ustawy o podatku rolnym, będzie mógł sam skorzystać ze zwolnienia w przypadku utworzenia bądź powiększenia gospodarstwa rolnego do 100 ha.

4. Dla podmiotów uiszczających podatek rolny istotna jest ulga inwestycyjna. Przysługuje ona z tytułu wydatków poniesionych na: 1) budowę lub modernizację budynków inwentarskich służących do chowu, hodowli

²⁸ Zob. cyt. uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z 30 sierpnia 1999 r.

²⁹ W literaturze spotyka się także inne interpretacje treści art. 12 ust. 7 ustawy o podatku rolnym. Zdaniem M. Popławskiego, chodzi w tym przepisie o sytuację, gdy grunty – co prawda – w momencie nabycia nie były w posiadaniu nabywcy, ale użytkował je on w przeszłości i skorzystał ze zwolnienia w podatku na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku rolnym; zob. M. Popławski, *Nabycie własności...*, s. 20. Autor ten podaje następujący przykład. Podatnik objął w trwałe zagospodarowanie użytki rolne wchodzące w skład Zasobu WRSP. Po okresie, na który została zawarta umowa dzierżawy, przekazał grunty ANR. Z tą datą nie mogą być traktowane jako wchodzące w skład gospodarstwa rolnego. Po pewnym czasie jednak podmiot ten nabywa te same grunty na podstawie umowy sprzedaży. W świetle art. 12 ust. 1 pkt 4 ustawy byłby on uprawniony do skorzystania ze zwolnienia, skoro grunty nie były w momencie ich nabycia w posiadaniu kupującego, ponieważ jednak przedmiotem nabycia były grunty z Zasobu WRSP, przejęte uprzednio w trwałe zagospodarowanie, ulgi z tytułu nabycia gruntów nie stosuje się, co wynika z art. 12 ust. 7 ustawy o podatku rolnym.

³⁰ Por. M. Gilewicz, *Zwolnienie z podatku rolnego po zwrocie dzierżawionej nieruchomości prywatnemu właścicielowi* – »Gdy każą płacić«, „Rolnik Dzierżawca” 2001, nr 10, s. 30.

i utrzymywania zwierząt gospodarskich oraz obiektów służących ochronie środowiska; 2) zakup i zainstalowanie deszczowni, urządzeń melioracyjnych i urządzeń zaopatrzenia gospodarstwa w wodę, jak również urządzeń do wykorzystywania dla celów produkcyjnych naturalnych źródeł energii (wiatru, biogazu, słońca, spadku wód).

Art. 13 ust. 1 ustawy o podatku rolnym stanowi, że ulga inwestycyjna przysługuje podatnikowi podatku rolnego. Można zatem przyjąć, że przysługuje ona niezależnie od tego, czy budynek inwentarski położony jest na gruntach gospodarstwa rolnego, czy na użytkach rolnych, które nie wchodzi w skład gospodarstwa (poniżej 1 ha). Pod pojęciem „budowy” rozumieć należy wykonanie obiektu budowlanego w określonym miejscu, a także odbudowę lub rozbudowę budynku lub obiektu. Najwięcej niejasności powoduje wyjaśnienie słowa „modernizacja”, w każdym bowiem przypadku należy dokonać oceny, czy mamy do czynienia z modernizacją, czy tylko remontem obiektu. Nie będą modernizacją naprawy mające na celu przywrócenie wartości użytkowej danego obiektu, odtworzeniu stanu pierwotnego³¹. Przez „modernizację” rozumieć należy trwałe unowocześnienie budynku lub obiektu, a zatem wszelkie prace zmierzające do udoskonalenia obiektów poprzez wprowadzenie zmian w samej ich konstrukcji bądź unowocześnienia starych lub zainstalowania nowych urządzeń, stanowiących wyposażenie tych obiektów.

Z kolei za budynki inwentarskie uważa się budynki służące do chowu, hodowli i utrzymywania inwentarza żywego, np. obory, tuczarnie, owczarnie, kurniki czy chlewnie³². Budynkami inwentarskimi nie są już zatem obiekty typu magazynowo-gospodarczego, choćby nawet były związane z prowadzeniem gospodarstwa rolnego³³. Do obiektów służących ochronie środowiska zaliczyć trzeba m.in. oczyszczalnie ścieków, urządzenia tłumiące hałas, szamba, studzienki odprowadzające ścieki i urządzenia służące do unieszkodliwiania odpadów. Z uwagi na fakt, że po uzyskaniu przez Polskę członkostwa w Unii Europejskiej producenci rolni podejmują się często wykonania płyt obornikowych, zachodzi pytanie, czy inwestycja ta mieści się w zakresie przedsięwzięć stanowiących podstawę do ubiegania się o przyznanie ulgi inwestycyjnej. W piśmie z 24 stycznia 2007 r. Mini-

³¹ Zob. „Ulga inwestycyjna w podatku rolnym”, pismo LK-421/LP/03/AP Zastępcy Dyrektora Departamentu Podatków Lokalnych i Katastru Ministerstwa Finansów z 28 kwietnia 2003 r., „Biuletyn Skarbowy” 2003, nr 3, s. 22.

³² Ibidem.

³³ Ibidem; zob. też L. Etel, S. Presnarowicz, *Podatki i opłaty samorządowe*, Warszawa 2003, s. 156 i n.; L. Etel, *Podatek...*, s. 446 i n.

sterstwo Finansów Departament Podatków i Opłat Lokalnych³⁴ stwierdziło, że wybudowanie płyt obornikowych i zbiorników na płynne odchody zwierzęce zaliczyć można do inwestycji służących ochronie środowiska, ponieważ jednym z głównych celów ich budowy jest zapobieganie niszczeniu środowiska naturalnego.

Omawiana ulga przyznawana jest po zakończeniu inwestycji. Polega ona na odliczeniu od należnego podatku rolnego od gruntów położonych na terenie gminy, w której została dokonana inwestycja, kwoty w wysokości 25% udokumentowanych rachunkami nakładów inwestycyjnych. Ulga z tytułu tej samej inwestycji nie może być stosowana dłużej niż przez 15 lat. Po zakończeniu inwestycji rolnik musi złożyć wniosek i dołączyć do niego zestawienie poniesionych wydatków inwestycyjnych wraz z rachunkami (lub ich uwierzytelnionymi odpisami) stwierdzającymi wysokość tych wydatków. Nie mogą zostać zaliczone do nich wartości własnych nakładów robocizny, nawet udokumentowane wystawionymi przez siebie rachunkami bądź oświadczeniami³⁵.

Według art. 13d ustawy z 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, kwota ulgi inwestycyjnej niewykorzystana przez podatnika przechodzi na jego następców, jeżeli gospodarstwo rolne zostało nabyte stosownie do przepisów o ubezpieczeniu społecznym rolników lub w drodze dziedziczenia. Ustawodawca wskazał więc tylko dwie sytuacje (katalog zamknięty), kiedy niewykorzystana kwota ulgi inwestycyjnej w podatku rolnym przechodzi na następców podatnika, który uzyskał prawo do ulgi.

Zgodnie z art. 84 i 85 ustawy z 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników, przez umowę z następcą rolnik będący właścicielem (współwłaścicielem) gospodarstwa rolnego zobowiązuje się przenieść na osobę młodszą od niego co najmniej o 15 lat (następcę) własność (udział we współwłasności) i posiadanie tego gospodarstwa z chwilą nabycia prawa do emerytury lub renty inwalidzkiej, jeżeli następca do tego czasu będzie pracować w tym gospodarstwie. Umowa z następcą, podobnie jak umowa w celu wykonania umowy z następcą (przenosząca własność gospodarstwa rolnego na następcę), powinna być zawarta w formie aktu notarialnego.

³⁴ Pismo nr PL-832/5/KM/07/67 adresowane do jednego z urzędów gminy z terenu województwa kujawsko-pomorskiego; szerzej na ten temat zob. R. Podolski, *Ulga się należy*, „Więś Kujawsko-Pomorska” 2007, wrzesień, s. 20-21.

³⁵ Na temat ulgi inwestycyjnej zob. Z. Nawrot, *Przeniesienie ulgi podatkowej w podatku rolnym*, „Rolnik Dzierżawca” 2003, nr 3, s. 52-53; C. Pieńkosz, *Zwolnienia i ulgi w podatku rolnym*, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2003, nr 7-8, s. 66.

Biorąc pod uwagę treść art. 13d ustawy z 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, stwierdzić należy, że tylko przekazanie gospodarstwa rolnego na podstawie umowy z następcą albo nabycie gospodarstwa w drodze dziedziczenia stanowi przesłankę do przejęcia prawa do niewykorzystanej kwoty ulgi inwestycyjnej w podatku rolnym. Takie brzmienie przepisu jest bezsprzecznie niekorzystne dla rolników i w aktualnych warunkach trudno znaleźć uzasadnienie dla takiego rozwiązania. Podkreślić bowiem należy, że umowa z następcą uregulowana w ustawie o ubezpieczeniu społecznym rolników nie jest prawie wcale wykorzystywana w praktyce. Natomiast, jak wskazują dane statystyczne, wzrasta popularność przekazywania gospodarstw rolnych jeszcze za życia rolnika w formie darowizny, a w takiej sytuacji przejmujący gospodarstwo nie może skorzystać z niewykorzystanej przez darczyńcę ulgi inwestycyjnej.

Kolejny problem związany jest z finansowaniem inwestycji: czy podatnik podatku rolnego, który finansował część lub całość inwestycji ze środków publicznych, może skorzystać z omawianej ulgi? Zagadnienie to ma duże znaczenie praktyczne z uwagi na objęcie polskiego rolnictwa Wspólną Polityką Rolną i możliwością korzystania ze środków unijnych. Inwestycje związane z ochroną środowiska w latach 2004-2006 były przede wszystkim finansowane z dwóch programów unijnych: „Dostosowanie gospodarstw rolnych do standardów Unii Europejskiej”³⁶ oraz „Inwestycje w gospodarstwach rolnych w ramach SPO”³⁷. Mogły być także finansowane w związku z działaniem „Ułatwianie startu młodym rolnikom”³⁸. Osoba otrzymująca premię w kwocie 50 tys. zł nie musiała wykazywać, na co ją przeznacza. Może ją zatem wydatkować na modernizację gospodarstwa, ale także na cele osobiste.

³⁶ Rozporządzenie Rady Ministrów z 18 stycznia 2005 r. w sprawie szczegółowych warunków i trybu udzielania pomocy finansowej na dostosowanie gospodarstw rolnych do standardów Unii Europejskiej objętej planem rozwoju obszarów wiejskich, Dz. U. Nr 17, poz. 142 z późn. zm.

³⁷ Zob. załącznik do Rozporządzenia Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z 3 września 2004 r. w sprawie przyjęcia Sektorowego Programu Operacyjnego „Restrukturyzacja i modernizacja sektora żywnościowego oraz rozwój obszarów wiejskich 2004-2006”, Dz. U. Nr 197, poz. 2032 z późn. zm. W ramach Sektorowego Programu Operacyjnego „Restrukturyzacja i modernizacja sektora żywnościowego oraz rozwój obszarów wiejskich 2004-2006”. Priorytet 1. „Wspieranie zmian i dostosowań w sektorze rolno-żywnościowym”, Działanie 1.1. „Inwestycje w gospodarstwach rolnych”.

³⁸ Rozporządzenie Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z 20 listopada 2004 r. w sprawie wzoru umowy o dofinansowanie projektu w ramach Sektorowego Programu Operacyjnego „Restrukturyzacja i modernizacja sektora żywnościowego oraz rozwój obszarów wiejskich 2004-2006” w zakresie działania „Ułatwianie startu młodym rolnikom”, Dz. U. Nr 252, poz. 2527.

Stwierdzić trzeba, że przepisy ustawy o podatku rolnym odnoszą się tylko do wydatków poniesionych przez podatnika, nie nakazują natomiast, aby dokonywane inwestycje finansowane były jedynie ze środków własnych. Dlatego uzasadnione wydaje się twierdzenie, że nie ma podstaw do odmowy przyznania ulgi osobom, które uzyskały na daną inwestycję wsparcie ze środków Unii Europejskiej. Stanowisko takie jest zgodne z opinią Ministerstwa Finansów wyrażoną w piśmie z 30 kwietnia 2007 r., a także z orzecznictwem. W wyroku z 23 lutego 1994 r. Naczelny Sąd Administracyjny³⁹ w Warszawie stwierdził, że ulga inwestycyjna w podatku rolnym przysługuje także podatnikom, którzy ponieśli wydatki na zainstalowanie urządzeń zaopatrzenia w wodę w ramach społecznego komitetu budowy wodociągu, choćby nawet budowa była dofinansowana przez budżet gminy.

Przyjmując, że producentom rolnym przysługuje ulga inwestycyjna, w przypadku zrealizowania inwestycji finansowanej ze środków unijnych należy się zastanowić, czy uzyskanie ulgi w podatku rolnym nie spowoduje konieczności zwrotu środków unijnych. W piśmie z czerwca MRiRW⁴⁰ stwierdziło, że – zgodnie z przepisami rozporządzenia Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z 8 września 2004 r. w sprawie Uzupełnienia Sektorowego Programu Operacyjnego „Restrukturyzacja i modernizacja sektora żywnościowego oraz rozwój obszarów wiejskich 2004-2006”⁴¹ – projekt współfinansowany w ramach Programu nie może być realizowany z udziałem innych środków publicznych przyznanych w związku z realizacją tego projektu. Beneficjenci SPO oświadczyli bowiem w umowie o dofinansowanie projektu, że nie korzystają i nie będą korzystać z innych środków publicznych przyznanych w związku z realizacją projektu.

Umowa przewiduje także konsekwencje złożenia przez beneficjenta fałszywych oświadczeń w przypadku skorzystania z innych środków publicznych. W takim przypadku – po pierwsze – ARiMR odmawia wypłaty całości lub części pomocy m.in. w przypadku stwierdzenia „niezgodności ze stanem faktycznym co najmniej jednego z oświadczeń, o których mowa w § 8 umowy”, a jednym z nich jest właśnie oświadczenie beneficjenta, iż „nie korzysta i nie będzie korzystał z innych środków publicznych przyznanych w związku z realizacją projektu określonego w umowie”. Po drugie – w przypadku wystąpienia wspomnianych okoliczności po wypłacie pomocy beneficjent zobowiązuje się jej zwrotu wraz z odsetkami w wysokości określonej, podobnie jak w przypadku zaległości podatkowych, liczo-

³⁹ III SA 1297/93.

⁴⁰ Pismo adresowane do ARiMR.

⁴¹ Dz. U. Nr 207, poz. 2117 z późn. zm.

nymi od dnia wypłacenia beneficjentowi pomocy przez ARiMR. Zdaniem MRiRW, w razie stwierdzenia przez ARiMR, że beneficjant skorzystał z podwójnego finansowania ze środków publicznych, odpowiednia część kwoty pomocy powinna zostać zwrócona.

Z kolei w lipcu tego roku MRiRW przygotowało stosowne wyjaśnienie, kierując je do wszystkich wójtów i burmistrzów. Stwierdza się w nim, że rolnik nie może korzystać ze środków unijnych i ulgi inwestycyjnej z uwagi na treść rozporządzenia Rady Ministrów z 18 stycznia 2005 r. w sprawie szczegółowych warunków i trybu udzielania pomocy finansowej na dostosowanie gospodarstw rolnych do standardów Unii Europejskiej, objętej planem rozwoju obszarów wiejskich. Według § 3 pkt 4 tego aktu prawnego, producent rolny starający się o środki unijne musi złożyć oświadczenie, że nie pobiera innych środków publicznych z tytułu realizacji przedsięwzięcia, a także zobowiązać się, iż nie będzie ubiegał się o uzyskanie środków publicznych na realizację tych przedsięwzięć. Ministerstwo sugeruje, aby producenci rolni, którzy już otrzymali pozytywną decyzję o przyznaniu ulgi inwestycyjnej z tytułu inwestycji realizowanych ze środków unijnych, złożyli wniosek o uchylenie tej decyzji na mocy art. 253a ustawy z 9 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁴².

Według art. 253a § 1 wymienionej ustawy, decyzja ostateczna, na mocy której strona nabyła prawo, może być za jej zgodą uchylona lub zmieniona przez organ podatkowy, który ją wydał, jeżeli przepisy szczególne nie sprzeciwiają się uchyleniu lub zmianie takiej decyzji i przemawia za tym interes publiczny lub ważny interes strony. W przypadku wystąpienia przez producenta rolnego z wnioskiem na podstawie art. 253a ustawy z 9 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, właściwy organ wydaje decyzję w sprawie uchylenia lub zmiany dotychczasowej decyzji.

Po zapoznaniu się z opiniami MRiRW, pojawiają się jednak pewne wątpliwości. Otóż, jak zostało już podkreślone, według rozporządzenia z 18 stycznia 2005 r. producent rolny starający się o środki unijne musi złożyć oświadczenie, że nie pobiera innych środków publicznych z tytułu realizacji przedsięwzięcia oraz zobowiązać się, że nie będzie się ubiegał o uzyskanie środków publicznych na realizację tych przedsięwzięć. Oczywiście jest, że w momencie złożenia wniosku o środki unijne nie korzystał z ulgi inwestycyjnej, wniosek o jej przyznanie rolnicy mogą bowiem złożyć dopiero po zakończeniu przedsięwzięcia, a więc bezsprzeczny jest fakt, że nie mogą przeznaczyć tychże środków na jego realizację. Dokonując zatem wykładni literalnej, uzasadnione wydaje się twierdzenie, że

⁴² Dz. U. 2005, Nr 8, poz. 60 ze zm.

rolnik, który uzyskał ulgę inwestycyjną, nie musi zwracać środków unijnych uzyskanych na inwestycję, ponieważ zaoszczędzonych w ramach ulgi pieniędzy nie mógł przeznaczyć na realizację przedsięwzięcia⁴³.

6. Powyższe rozważania uzasadniają konieczność zmiany przepisów ustawy o podatku rolnym i przystosowana ich do aktualnych potrzeb społeczno-gospodarczych.

W pierwszej kolejności wysunąć należy postulat poszerzenia definicji podatnika podatku rolnego i objęcia obowiązkiem podatkowym większego kręgu posiadaczy zależnych. Wspomnieć warto, że do Sejmu złożony został projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku rolnym⁴⁴. W jego świetle podatnikiem podatku rolnego jest także dzierżawca, jeżeli grunty gospodarstwa rolnego były przez niego w całości lub w części dzierżawione na podstawie umowy zawartej na okres co najmniej 10 lat w formie pisemnej z podpisem notarialnie poświadczonym.

Z uwagi na fakt, że w stosunkach wiejskich popularne są umowy dzierżawy gruntów rolnych zawierane także na czas nieokreślony, słuszne wydaje się twierdzenie, iż podatnikiem podatku rolnego powinien być każdy dzierżawca, który dzierżawi grunty (objęte podatkiem rolnym) – zarówno na podstawie umowy zawartej na czas nieokreślony, jak i oznaczony na okres co najmniej dwóch lat, w formie pisemnej, z podpisem notarialnie poświadczonym, lub wpisem do ewidencji gruntów i budynków. Dzierżawca będący podatnikiem podatku rolnego powinien być także podatnikiem podatku od nieruchomości za posadowione na tych gruntach budynki i budowle.

Kontrowersje wokół zwolnienia od podatku od nieruchomości za budynki gospodarcze wykorzystywane przez posiadacza wyłącznie do prowadzenia działalności rolniczej rozwiązałyby nowelizacja art. 7 ust. 1 pkt 4 lit. b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zasadne jest twierdzenie, że przepis powinien być tak skonstruowany, aby wynikało z niego jasno, że zwolnienie odnosi się do wszystkich budynków, w których prowadzona jest działalność rolnicza, położonych na gruntach wchodzących w skład gospodarstw rolnych. Wydaje się bowiem, że taki był cel wprowadzenia zwolnienia przez ustawodawcę. Trudno znaleźć uzasadnienie dla sytuacji uiszczania przez właściciela wysokiego podatku od budynków gospodarczych, jeżeli jest w nich prowadzona typowa działalność rolnicza przez

⁴³ Tak też M. Gilewicz, *Czy można dwa razy korzystać z tej samej pomocy?*, „Rolnik Dzierżawca” 2007, nr 3, s. 19-20; R. Podolski, *Ulgę się należy...*, s. 20-21.

⁴⁴ Sejm RP V kadencji, druk sejmowy nr 1500, www.sejm.gov.pl.

posiadacza zależnego np. dzierżawcę, a obszar gospodarstwa rolnego wynosi ponad 1 ha. Dzierżawca taki otrzymuje dopłaty bezpośrednie za te grunty w takiej wysokości, jakie otrzymywałby właściciel, może korzystać z większości programów unijnych (również tych związanych z modernizacją posiadanych budynków), przychody z działalności rolniczej zwolnione są od podatku od osób fizycznych, tak jak w przypadku właścicieli gruntów. Nasuwa się zatem pytanie o uzasadnienie interpretacji, że za oddane w dzierżawę budynki gospodarcze właściciel będący podatnikiem ma płacić tak wysokie podatki. Rzeczywiście trudno znaleźć argumenty przemawiające za takim rozwiązaniem.

Poszerzenie kręgu podatników powinno się łączyć ze zmianą innych przepisów ustawy o podatku rolnym⁴⁵. Przede wszystkim wspomnieć należy o art. 12 ust. 1 pkt 4 tego aktu prawnego. Biorąc pod uwagę zasadę równości podatników, słuszny wydaje się postulat, aby ze zwolnienia w przypadku utworzenia nowego gospodarstwa rolnego lub powiększenia już istniejącego do powierzchni nieprzekraczającej 100 ha, mogli korzystać wszyscy dzierżawcy w przypadku trwałego zagospodarowania, a nie tylko grupa użytkowników gruntów rolnych z Zasobu WRSP. Poza tym uzasadnione wydaje się wprowadzenie zastrzeżenia, że za utworzenie lub powiększenie gospodarstwa w zakresie omawianego zwolnienia uznaje się nabycie własności gruntów, wzięcie ich w użytkowanie wieczyste lub w trwałe zagospodarowanie. Taka zamiana spowodowałaby, że posiadacze zależni (np. dzierżawcy, którzy zawarli umowy na okres krótszy niż 10 lat) mogliby skorzystać ze zwolnienia w sytuacji nabycia własności tych gruntów. Jeżeli chodzi o omawiane zwolnienie, to słuszne wydaje się twierdzenie, że powinno ono przysługiwać także osobom bliskim, które otrzymały grunty np. na podstawie umowy darowizny.

Przechodząc z kolei do ulgi inwestycyjnej, w pierwszej kolejności wysunąć należy postulat zmiany art. 13d ust. 5 ustawy o podatku rolnym. Uzasadnione wydaje się wprowadzenie zasady, że kwota ulgi inwestycyjnej niewykorzystana przez podatnika przechodzi na jego następców nie tylko wówczas, gdy gospodarstwo rolne zostało nabyte stosownie do przepisów o ubezpieczeniu społecznym rolników lub w drodze dziedziczenia, ale również w przypadku przekazania przez podatnika gospodarstwa rolnego w drodze darowizny lub sprzedaży.

⁴⁵ Projekt zmiany ustawy o podatku rolnym, zawarty w druku sejmowym nr 1500, przewidywał tylko poszerzenie kręgu podatników, bez zmiany pozostałych przepisów, co nie wydaje się słuszne.

Poza tym konieczne wydaje się rozwiązanie problemu ulgi inwestycyjnej w podatku rolnym w przypadku przedsięwzięć finansowanych ze środków publicznych. Jak wiadomo, w następnych latach producenci rolni będą brać udział w kolejnych programach unijnych na modernizację gospodarstw i problem pojawi się ponownie.

FROM THE ISSUES OF AGRICULTURAL TAX

Summary

The Act on agricultural tax of 5 November 1984 has been amended many times since its announcement, but its current provisions, especially in the new social and economic circumstances in Poland, continue to be unclear and produce inconsistent legal constructions.

The purpose of the paper is an attempt to explain and put straight some of the doubts that the practical implementation of that legal act entails. The following aspects are given special attention: determination of the level of agricultural tax due, exemption from the tax obligation when a new farm holding is being created or the existing one enlarged to an area not exceeding 100 ha, or an award of an investment allowance.

In the concluding part of the paper, the author proposes some amendments to the existing Act on agricultural tax that are needed to ascertain that its provisions are adequate and answer the current social and economic needs. This recommendation requires, in particular, definition of who the relevant tax payer is, who may be exempted from paying that tax, and who could be granted a tax relief. Relevant legal solutions have been offered.

L'IMPOSTA AGRICOLA: ALCUNE PROBLEMATICHE

Riassunto

La legge del 15 novembre 1984 sull'imposta agricola è stata più volte modificata, ma le sue norme continuano a rimanere tuttoggi poco chiare e sono soggette a divergenze interpretative.

Lo scopo dell'articolo è quello di risolvere i dubbi derivanti dall'applicazione della legge. L'oggetto della trattazione concerne l'individuazione del soggetto su cui grava l'imposta agricola, l'esenzione dall'imposta nell'ipotesi di costituzione di un'azienda agricola oppure di ingrandimento dell'azienda agricola già esistente fino alla superficie inferiore a 100 ettari e le agevolazioni per gli investimenti.

Nella conclusione l'Autrice constata che le norme della legge del 15 novembre 1984 sull'imposta agricola devono essere cambiate e adattate agli attuali bisogni socio-economici. Questa considerazione concerne particolarmente le norme che individuano il soggetto obbligato al pagamento dell'imposta, ma anche quelle che riguardano le esenzioni e le agevolazioni. A tal proposito sono state presentate delle proposte.