

KATARZYNA WÓJTOWICZ

*Funkcjonowanie podatku rolnego w praktyce – próba oceny*

Functioning of agriculture tax in practice – the attempt of evaluation

**Abstract:** W artykule podjęto próbę analizy i oceny praktyki funkcjonowania podatku rolnego w Polsce. W szczególności przeanalizowano stopień realizacji przez tę daninę publiczną podstawowych funkcji fiskalnych i stymulacyjnych. Przeprowadzona diagnoza wykazała, iż podatek rolny nie spełnia w sposób dostateczny ani zadań fiskalnych, ani pozafiskalnych. Głównymi przyczynami ograniczonej wydajności fiskalnej są liczne słabości konstrukcyjne tego świadczenia oraz nieprawidłowości związane z wykorzystywaniem przez gminy przyznanego im władztwa podatkowego. To obowiązkowe świadczenie nie stanowi także w warunkach polskich skutecznego instrumentu oddziaływania na efektywność gospodarowania oraz przemiany strukturalne w rolnictwie, co spowodowane jest w znacznej mierze stosunkowo niską odczuwalnością obciążenia tym podatkiem dla podatników oraz brakiem związku pomiędzy wysokością podatku a poziomem rzeczywistych przychodów z tytułu działalności rolniczej.

WPROWADZENIE

Introduction

Konstrukcja podatku rolnego w Polsce opiera się na rozwiązaniach prawnych ukształtowanych jeszcze w okresie gospodarki socjalistycznej<sup>1</sup> i pomimo znacznego zaawansowania przeobrażeń w polskim systemie podatkowym nadal nie doczekała się kompleksowych zmian odpowiadających aktualnym potrzebom fiskalnym budżetów samorządowych oraz wyzwaniom stojącym przed polskim sektorem rolnym. Kolejne rządy, jak dotąd, nie przejawiały wyraźnej woli zreformowania zasad opodatkowania rolnictwa, groziło to bowiem poli-

---

<sup>1</sup> Ustawa z 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz. U. z 1993 r. Nr 94, poz. 431, ze zm.).

tycznym niebytem, a próby podjęcia dyskusji na ten temat napotykały opór silnego „lobby” ludowego. Problematyka ta stosunkowo rzadko podejmowana była także przez przedstawicieli nauki<sup>2</sup>, a w wielu dokonywanych przez nich diagnozach polskiego systemu podatkowego kwestie rolnicze traktowane były raczej szczątkowo. Trzeba podkreślić, iż podstawę do nakreślenia programów uzdrowienia i przyszłego rozwoju opodatkowania rolnictwa w Polsce powinny stanowić wnioski płynące z oceny praktyki funkcjonowania obecnie istniejącego podatku rolnego. Należy przy tym uwzględnić podatkową specyfikę rolnictwa, która wynika przede wszystkim z ogromnej skali problemów tego sektora, przejawiających się w znacznym rozdrobnieniu gospodarstw rolnych, wysokim odsetku ludności zatrudnionej w rolnictwie oraz niskim poziomie dochodów rolniczych.<sup>3</sup> Odrębność podatkowa wyraża się także w wyłączeniu dochodów uzyskiwanych z działalności rolniczej (z wyjątkiem tzw. działów specjalnych produkcji rolnej<sup>4</sup>) z podatku dochodowego, co przesądza o uprzywilejowaniu tego działu gospodarki i stanowi istotne odstępstwo od zasady powszechności opodatkowania. Trzeba wreszcie pamiętać, iż system podatkowy stanowi tylko jedno z wielu, i to wcale nie najważniejsze, narzędzie interwencjonizmu rolniczego, obok takich instrumentów jak: ceny skupu płodów rolnych, system kredytowy, subsydia i dopłaty itd.

---

<sup>2</sup> Szerzej nt. opodatkowania rolnictwa pisali m. in.: B. Brzeziński, *Podatek rolny (według stanu prawnego na 1 dzień stycznia 1988 r.)*, Państwowe Wydawnictwa Naukowe, Warszawa–Poznań–Toruń 1988, J. Czaplą, J. Dąbrowski, Z. Krzyżanowski, *Podatki w Unii Europejskiej i w polskim rolnictwie*, Fundacja Programów Pomocy dla Rolnictwa (FAPA), Warszawa 2000, L. Etel, *Reforma opodatkowania nieruchomości w Polsce*, Wyd. Temida2, Białystok 1998, M. Podstawka, *System finansowy w rolnictwie na tle integracji Polski z UE*, Fundacja Programów Pomocy dla Rolnictwa (FAPA), Warszawa 2000; id., *Podatek jako instrument interwencjonizmu rolniczego*, „Wieś i Rolnictwo” 1994, nr 1.

<sup>3</sup> Według danych za rok 2004 blisko 65% ogółu gospodarstw rolnych stanowią te o obszarze mniejszym niż 5 ha, natomiast powierzchnię przekraczającą 50 ha osiągnęło zaledwie 0,8% wszystkich gospodarstw. Przeciętna powierzchnia polskiego gospodarstwa wynosi 8,3 ha, podczas gdy średnia dla piętnastu państw członkowskich UE kształtuje się na poziomie 18 ha. W Polsce w rolnictwie pracuje ok. 10,9% ludności aktywnej zawodowo i jest to najwyższy wskaźnik w UE. Jednocześnie udział polskiego rolnictwa w PKB wynosi zaledwie 2,9% i jest dwukrotnie niższy niż w Grecji czy na Litwie. Por. Rocznik Statystyczny Rolnictwa i Obszarów Wiejskich, GUS, Warszawa 2005.

<sup>4</sup> Przez „działy specjalne produkcji rolnej” rozumieć należy m.in.: uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych, uprawy grzybów i ich grzybni, uprawy roślin „in vitro”, fermową hodowlę i chów drobiu rzeźnego i nieśnego, wylęgarnie drobiu, hodowlę i chów zwierząt futerkowych i laboratoryjnych, hodowlę dżdżownic, hodowlę entomofagów, hodowlę jedwabników, prowadzenie pasiek oraz hodowlę i chów innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym. Por. art. 2 ust. 3 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. nr 14, poz. 176 ze zm.).

## FUNKCJA FISKALNA PODATKU ROLNEGO

## Fiscal function of agriculture tax

W literaturze przedmiotu za podstawową i jednocześnie najstarszą funkcję podatków uważa się pokrywanie wydatków publicznych.<sup>5</sup> Jest to zasadnicza funkcja każdego podatku w tym sensie, że tylko ona uzasadnia jego wprowadzenie, a następnie utrzymywanie. Jeżeli podatek przynosi minimalne dochody lub też w ogóle ich nie dostarcza, funkcja ta nie jest realizowana i trzeba rozważyć, czy nie należy go z systemu podatkowego usunąć.<sup>6</sup> Zarazem jednak każdy podatek przez sam fakt swego istnienia wywołuje różnorakie skutki gospodarcze i społeczne, dlatego też współczesna polityka fiskalna winna być rozpatrywana nie tyle z punktu widzenia maksymalizacji dochodów budżetowych płynących z podatków, ile raczej w kontekście stopnia realizacji zadań dzięki tym dochodom określonych, zakładanych przez państwo czy też samorząd terytorialny.

Podstawowym miernikiem obrazującym realizację funkcji fiskalnej jest udział wpływów z danego podatku w dochodach budżetowych ogółem. Analiza struktury budżetów polskich gmin (w tym także miast na prawach powiatu)<sup>7</sup> zaprezentowanej w tabeli 1 wskazuje, iż wpływy z podatku rolnego stanowiły w latach 2002–2004 niewiele ponad 1% ogółu dochodów i ok. 3,7% dochodów własnych. Jednocześnie na przestrzeni lat 1992–2003 zauważalna jest wyraźna tendencja spadkowa tego udziału (wykres 1).

Tab. 1. Dochody polskich gmin (wraz z miastami na prawach powiatu) według źródeł pochodzenia w latach 2002–2004

Total revenues of gminas (and cities with powiat status) by sources, 2002–2004

Wyszczególnienie	Lata					
	2002		2003		2004	
	w mln zł	w %	w mln zł	w %	w mln zł	w %
OGÓŁEM	63 119,5	100,0	63 465,1	100,0	72 246,7	100,0
DOCHODY WŁASNE	21 924,3	34,7	22 869,3	36,0	25 127,9	34,8
w tym:						
podatek od nieruchomości	9 768,3	15,5	10 123,2	16,0	10 953,5	15,2
podatek rolny	821,2	1,3	878,1	1,4	921,8	1,3
podatek leśny	111,0	0,2	118,4	0,2	118,6	0,2
opłata skarbową	1 355,5	2,1	1 400,1	2,2	1 628,0	2,3

<sup>5</sup> Por. N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 19992, s. 14 i 15.

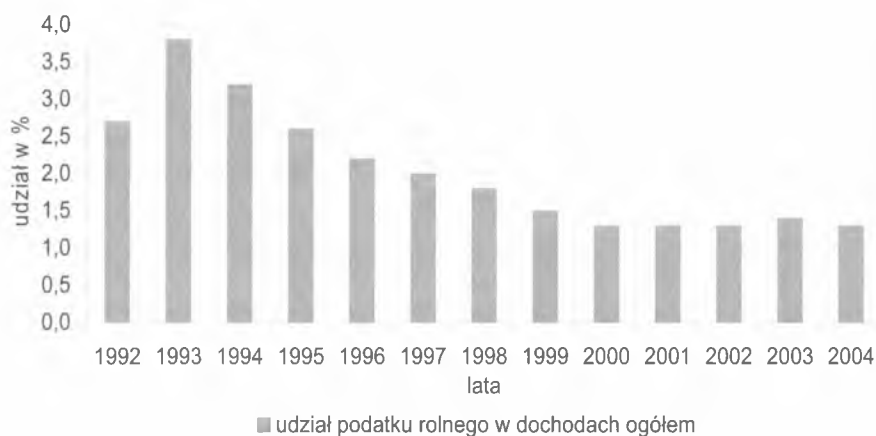
<sup>6</sup> L. Etel, *Prawo podatkowe*, Wyd. Difin, Warszawa 2005, s. 37.

<sup>7</sup> Podatek rolny należy do danin samorządowych, a wpływy z tego świadczenia stanowią obligatoryjny dochód najniższego szczebla samorządu terytorialnego – gminy, zaś pozostałe jednostki lokalne, tj. powiaty i województwa nie dysponują żadnymi udziałami w tym podatku, por. ustawa z 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, (Dz. U. nr 203, poz. 1966).

podatek od środków transportowych	530,5	0,8	571,5	0,9	616,3	0,9
dochody z majątku	2 890,7	4,6	3 125,4	4,9	3 556,8	4,9
pozostałe dochody własne	6 447,1	10,2	6 652,6	10,5	7 692,9	10,6
UDZIAŁY W PODATKACH PAŃSTWOWYCH*	9 587,7	15,2	9 613,2	37,8	14 725,2	20,4
DOTACJE CELOWE	9 380,4	14,9	6 998,7	11,0	8 525,3	11,8
SUBWENCJA OGÓLNA	22 227,1	35,2	23 983,9	37,8	23 868,3	33,0

\* Udziałów w podatkach państwowych nie zaliczono do kategorii dochodów własnych.

Źródło: Obliczenia własne na podstawie *Sprawozdań z wykonania budżetów jednostek samorządu terytorialnego* za rok 2002,2003 oraz 2004, Ministerstwo Finansów.



Wykres 1. Udział wpływów z podatku rolnego w dochodach polskich gmin w latach 1992–2004

Percentage share of agriculture tax in total revenues of gminas, 1992–2004

Źródło: Obliczenia własne na podstawie opracowań statystycznych GUS *Budżety gmin (jednostek samorządu terytorialnego)* w latach 1992–2002 oraz *Sprawozdań z wykonania budżetów jednostek samorządu terytorialnego za rok 2003*, Ministerstwo Finansów.

Trzeba zauważyć, iż wpływy z tego tytułu kształtują się odmiennie w układzie regionalnym oraz w poszczególnych typach gmin. Tabela 2 prezentuje przeciętne dochody z podatku rolnego w przeliczeniu na jednego mieszkańca według województw. Potwierdzają one tezę, iż rozkład wpływów z podatku rolnego zdeterminowany został przede wszystkim przez czynniki o charakterze

naturalnym, takie jak: udział powierzchni użytków rolnych czy rodzaj klasy gleboznawczej gruntu. Nie ma natomiast bezpośredniej korelacji między stopniem zasobności budżetowej danego regionu a wysokością wpływów z tego podatku, a najwyższe dochody z opodatkowania rolnictwa przypadają na „najmniej zamożne” województwo lubelskie.

Tab. 2. Średnie wpływy z podatku rolnego w zł na jednego mieszkańca według województw (w latach 1999–2003)

Average revenues of agriculture tax in zł per capita by voivodships, 1999–2003

Województwo	Średnie wpływy dla lat 1999–2003	
	podatek rolny	dochody budżetowe ogółem
	(w zł na 1 mieszkańca)	
Dolnośląskie	20	1292
Kujawsko-Pomorskie	27	1152
Lubelskie	34	1064
Lubuskie	19	1241
Łódzkie	17	1136
Małopolskie	11	1131
Mazowieckie	16	1826
Opolskie	36	1159
Podkarpackie	17	1113
Podlaskie	16	1110
Pomorskie	15	1229
Śląskie	14	1182
Świętokrzyskie	22	1091
Warmińsko-Mazurskie	33	1177
Wielkopolskie	22	1163
Zachodniopomorskie	25	1285
POLSKA	19	1278

Źródło: Obliczenia własne na podstawie opracowania *Budżety jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2003*, GUS 2004 oraz danych dotyczących liczby ludności z Roczników Statystycznych GUS za lata 1999–2003.

Jeśli chodzi o rozmieszczenie dochodów z podatku rolnego w poszczególnych typach gmin (uwidocznione w tabeli 3), to najwyższą relację wpływów z tego świadczenia do ogółu dochodów budżetowych zanotowano w gminach wiejskich, lecz wskaźnik ten obniżył się z 4,2% w roku 1999 do 3,7% w roku 2003. Podobny spadek zaobserwować można także w gminach miejsko-wiejskich, gdzie udział dochodów z podatku rolnego zmalał odpowiednio z 2,7% do 2,2%.

Tab. 3. Udział podatku rolnego w dochodach budżetowych ogółem w poszczególnych typach gmin w latach 1999–2003

Percentage share of agriculture tax in total revenues by types of gminas , 1999–2003

Typ JST	Wpływy z podatku rolnego w dochodach ogółem (w%)				
	1999	2000	2001	2002	2003
OGÓŁEM:	1,5	1,3	1,3	1,4	1,3
1) gminy	2,3	2,1	2,1	2,0	2,1
a) miejskie	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
b) miejsko-wiejskie	2,7	2,3	2,4	2,3	2,2
c) wiejskie	4,2	3,7	3,8	4,1	3,7
2) miasta na prawach powiatu	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0

Źródło: Obliczenia własne na podstawie opracowania *Budżety jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2003*, GUS 2004.

Z danych zawartych w tabelach jednoznacznie wynika, iż podatek rolny nie realizuje skutecznie funkcji fiskalnej. Przyczyny tego stanu rzeczy są dwójakiego rodzaju. Pierwsza ich grupa wiąże się z wadliwą i przestarzałą konstrukcją tego świadczenia, druga zaś leży po stronie samych gmin i wynika ze zbyt łagodnej polityki podatkowej oraz licznych błędów popełnianych przez gminy, zarówno na etapie tworzenia miejscowego prawa, jak też w procesie wymiaru i poboru podatków.

Mankamenty konstrukcyjne podatku rolnego, skutkujące jego niską wydajnością fiskalną, dotyczą przede wszystkim trzech elementów mających zasadniczy wpływ na wysokość obciążeń: podstawy opodatkowania, stawek podatkowych oraz stosowanego katalogu wyłączeń, zwolnień oraz ulg podatkowych.

Podstawę opodatkowania w podatku rolnym dla gruntów wchodzących w skład gospodarstw rolnych stanowi liczba hektarów przeliczeniowych, która w założeniu ma w sposób przybliżony odzwierciedlać wysokość przychodu uzyskiwanego przez gospodarstwo rolne. Jak pokazuje praktyka, czynniki kształtujące tę liczbę, tj.: powierzchnia gospodarstwa rolnego wyrażona w hektarach fizycznych, rodzaj użytków rolnych, ich klas oraz położenie gruntów w jednym z czterech okręgów podatkowych, nie stanowią w warunkach polskich zasadniczych determinantów rzeczywistej przychodowości z tytułu prowadzenia gospodarki rolnej.<sup>8</sup> Przy powyższej konstrukcji podstawy opodatkowania nie bierze się pod uwagę takich elementów, jak: zdolność płatnicza konkretnego gospodarstwa

<sup>8</sup> Zob. A. Hanusz, *Polityka podatkowa w zakresie różnicowania obciążeń dochodów rolniczych w Polsce*, Wyd. UMCS, Lublin 1996, s. 218.

wynikająca z rodzaju i intensywności produkcji, na którą wpływ mają m.in.: prawidłowość i terminowość dokonywania zabiegów agrotechnicznych, dobór właściwych rodzajów i odmian uprawianych roślin, sposobu nawożenia czy też przechowywania płodów.<sup>9</sup> Dokonywane na szczeblu centralnym odgórne zaliczenie gmin do czterech okręgów podatkowych, mających w założeniu uwzględnić różnice w prowadzonej działalności, oparte jest na dużym stopniu umowności i niejasnych kryteriach.<sup>10</sup> Konsekwencją tak ukształtowanej podstawy opodatkowania jest konstrukcja stawek podatku, które są generalnie określane jako stałe, kwotowe i proporcjonalne. Stawka podatku rolnego od 1 hektara przeliczeniowego stanowi równowartość pieniężną 2,5 q żyta, obliczoną według średniej ceny żyta za pierwsze trzy kwartały roku podatkowego poprzedzającego rok podatkowy. Powiązanie podatku z ceną jednego z wielu rodzajów produktów rolnych – żyta, niestanowiącego wcale w wielu gospodarstwach produktu dominującego, w sytuacji postępującej specjalizacji produkcji rolnej i szybkiego wzrostu cen spowodowało, iż udział podatku w produkcji czystej jest znikomy, a opodatkowanie mimo założonej „proporcjonalności” staje się regresywne. Trzeba także zwrócić uwagę na nadmiernie rozbudowany katalog wyłączeń, zwolnień i ulg, które w dobie gospodarki rynkowej nie mają często żadnego uzasadnienia, a wpływają na znaczne obniżenie wydajności fiskalnej podatku rolnego. Zastrzeżenia budzić może choćby bezterminowe zwolnienie gruntów klasy V, VI i VII, stosowane z mocy ustawy bez konieczności spełnienia dodatkowych warunków. Grunty klasy V są bowiem w wielu gminach podstawowym rodzajem użytków rolnych, a zatem zwolnienie to pozbawia niektóre jednostki samorządowe wpływów z tytułu opodatkowania działalności rolniczej. Często zwolnienie to jest wykorzystywane do nabywania i przetrzymywania tych gruntów w celach spekulacyjnych. Wydaje się ono sprzeczne z regułami wolnej konkurencji, które wymagają, by każde potencjalne źródło dochodów podlegało powszechnemu opodatkowaniu.<sup>11</sup>

---

<sup>9</sup> *Ibid.*, s. 224.

<sup>10</sup> Zaliczenie gmin, miast i dzielnic w miastach (gruntów na ich terytorium) do okręgów podatkowych następuje na podstawie rozporządzenia ministra finansów w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw rolnictwa i ministrem właściwym do spraw rozwoju wsi oraz po zasięgnięciu opinii Krajowej Rady Izby Rolniczych, przy uwzględnieniu warunków ekonomicznych i produkcyjno-klimatycznych. W obecnym stanie prawnym jest to rozporządzenie ministra finansów z 10 grudnia 2001 r. w sprawie zaliczenia gmin oraz miast do jednego z czterech okręgów podatkowych (Dz. U. nr 143, poz. 1614), które z dniem 1 stycznia 2002 r. zastąpiło rozporządzenie ministra finansów z 10 stycznia 1990 r. w sprawie podatku rolnego (Dz. U. nr 3, poz. 18 ze zm.). Kryterium „warunków produkcyjno-klimatycznych” jest niedookreślone i mieści w sobie bardzo obszerną treść. Nie wydaje się ono pomocne przy dokonywaniu stosownych podziałów, ponieważ warunki te, w tym zwłaszcza warunki klimatyczne, pozostają w zasadzie jednakowe dla całego kraju. Ponadto, fakt ponaddziesięcioletniego niezmiennego obowiązywania ustalonego na początku lat dziewięćdziesiątych podziału dodatkowo potwierdza jego fikcyjność.

<sup>11</sup> A. Hanusz, *op. cit.*, s. 259.

Druga grupa przyczyn ograniczonej wagi finansowej podatku rolnego w Polsce związana jest z wykorzystywaniem posiadanego przez gminy władztwa podatkowego. Jednostki samorządu terytorialnego mogą stosować w odniesieniu do tego świadczenia dwie grupy preferencji: tj.: obniżać średnią cenę skupu żyta przyjmowaną do podstawy obliczenia podatku, a także wprowadzać zwolnienia i ulgi podatkowe oraz odraczać termin płatności podatku i umarzać zaległości podatkowe.<sup>12</sup> Z danych zawartych w tabeli 4 wynika, iż łączne skutki polityki podatkowej gmin w zakresie podatku rolnego wzrosły ze 175,5 mln zł w roku 1999 do 201,6 mln zł w roku 2002. Jednocześnie udzielane preferencje podatkowe pozbawiły gminy od 18,7% do 19,7% należnych im dochodów z tytułu tego świadczenia. Zastanawiając się nad przyczynami tak znacznej liberalizacji polityki podatkowej w odniesieniu do podatku rolnego, trzeba stwierdzić, iż w gminach o charakterze wiejskim lub miejsko-wiejskim obok przesłanek o charakterze ekonomicznym i społecznym istotnym czynnikiem przesądającym o poziomie obciążeń wydaje się silna bezpośrednia presja wyborców – podatników i lokalnych „lobbies”.<sup>13</sup>

Tab. 4. Skutki polityki podatkowej gmin w zakresie podatku rolnego w latach 1999–2002  
Effects of fiscal policy of gminas in agriculture tax, 1999–2002

Wyszczególnienie	Lata			
	1999	2000	2001	2002
Skutki polityki podatkowej w tym:	175,5	106,5	189,9	201,6
skutki obniżenia górnych stawek podatkowych (w mln zł)	115,4	59,0	144,5	148,9
skutki ulg odroczeń, umorzeń, zwolnień i zaniechania poboru podatków (w mln zł)	60,1	47,5	45,4	52,6
<b>Dochody należne (w mln zł)*</b>	940,1	827,2	981,6	1022,8
<b>Udział skutków polityki podatkowej w dochodach należnych (w %)</b>	18,7	12,9	19,3	19,7

\* Dochody należne to dochody możliwe do uzyskania w sytuacji, gdyby gminy całkowicie zrezygnowały z wykorzystywania przyznanych im uprawnień do obniżek stawek oraz pozaustawowych zwolnień, ulg, odroczeń, umorzeń i zaniechania poboru.

Źródło: *Sprawozdania z wykonania budżetów jednostek samorządu terytorialnego za lata 1999, 2000, 2001, 2002*, Ministerstwo Finansów.

<sup>12</sup> Por. ustawa z 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz. U. z 1993 r. Nr 94, poz. 431, ze zm.) oraz ustawa z 29 sierpnia 1997 – Ordynacja podatkowa, Dz. U. nr 137, poz. 926 ze zm.

<sup>13</sup> Por. wyniki badań nad zróżnicowaniem lokalnych polityk podatkowych: P. Swianiewicz, *Zróżnicowanie polityk finansowych władz lokalnych*, Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową, Warszawa 1996; A. Miszczuk, M. Miszczuk, *Próba typologii polityki podatkowej gmin (na przykładzie województwa lubelskiego)*, „Wiadomości Statystyczne” 1995, nr 5; J. Bieluk, L. Etel, B. Jankowski, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Polityka podatkowa gminy*, Białystok 2000.



Trzeba zauważyć, iż niejednokrotnie do ograniczenia pozyskiwanych przez gminy dochodów z tego tytułu przyczyniają się błędy popełniane przez władze gminne zarówno na etapie tworzenia miejscowego prawa podatkowego, jak też w toku prowadzenia postępowania podatkowego oraz przy egzekwowaniu powstałych zaległości podatkowych. Na podstawie opublikowanych wyników kontroli przeprowadzonych przez Najwyższą Izbę Kontroli oraz regionalne izby obrachunkowe<sup>14</sup> można wskazać najbardziej typowe przykłady tych nieprawidłowości w odniesieniu do omawianego podatku, których bezpośrednim skutkiem są wymierne ubytki dochodów budżetowych, takie jak: uchybienia występujące w gminnych uchwałach podatkowych, nieprawidłowości w działaniach windykacyjnych prowadzonych przez administrację samorządową, nieterminowość pobierania podatku oraz błędy w zakresie procedur wydawania decyzji administracyjnych rozpatrujących indywidualne wnioski podatników wnoszących o przyznanie ulg w zapłacie podatków lub umorzeń zaległości podatkowych.

#### FUNKCJE POZAFISKALNE PODATKU ROLNEGO

##### Non-fiscal functions of agriculture tax

Przeprowadzona analiza wykazała, iż podatek rolny nie spełniał w badanym okresie w sposób dostateczny funkcji fiskalnej. Ten stan rzeczy mógłby sugerować, iż przed tą daniną publiczną postawiono do realizacji inne pozafiskalne zadania o charakterze stymulacji gospodarczej bądź społecznej. W literaturze wskazuje się na organiczną sprzeczność pomiędzy funkcją fiskalną a funkcjami stymulacyjnymi, polegająca na tym, iż stosowanie różnych instrumentów interwencji podatkowej zawsze przyczynia się do ograniczenia dochodów podatkowych.<sup>15</sup> Analiza konstrukcji podatku rolnego dowodzi, iż do realizacji celów pozafiskalnych służyć mogą dwa rodzaje bodźców podatkowych, tj.: 1) bodźce o charakterze powszechnym, zawarte w ustawie podatkowej i służące spełnianiu przez ten podatek zaplanowanych funkcji w ramach polityki społeczno-gospodarczej państwa oraz 2) bodźce funkcjonujące tylko na obszarze danej gminy, wprowadzane na podstawie uprawnień ustawowych przez organy samorządowe w ramach przyznanego im władztwa podatkowego w celu realizacji zadań poświadczanych z punktu widzenia danej wspólnoty terytorialnej.

---

<sup>14</sup> Por. informacje o wynikach kontroli NIK: *Stosowanie ulg podatkowych przez organy gmin oraz skuteczność egzekwowania zaległości podatkowych w latach 1999–2000 (I półrocze)*, NIK, H. Gajoch, G. Czarnocki, *Stanowienie podatków i opłat w nadzorze regionalnych izb obrachunkowych*, „Finanse Komunalne” 2001, nr 3 oraz Z. Rola, G. Sobieszek, A. Chmielowiec, R. Kotowska, P. Pastuch, D. Rubacha, *Nieprawidłowości w gospodarce finansowej jednostek samorządu terytorialnego w 2001 r.*, Zeszyty Problemowe RIO w Lublinie 2002, nr 39.

<sup>15</sup> J. Sokołowski, *Zarządzanie przez podatki*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 1995, s. 25.

Zawarte w konstrukcji podatku rolnego bodźce stymulacyjne o charakterze powszechnym miały w założeniach służyć takim celom, jak: intensyfikacja produkcji rolnej, pobudzanie przemian struktury agrarnej, kształtowanie struktury produkcji, oddziaływanie na decyzje inwestycyjne rolników, w tym decyzje dotyczące zatrudniania pracowników itp. Do instrumentów tych należy: konstrukcja podstawy opodatkowania i stawek podatkowych oraz stosowane ulgi i zwolnienia podatkowe.

Podstawa opodatkowania w podatku rolnym oparta jest na umownej jednostce produkcyjnej: powierzchni gospodarstwa rolnego, jaką stanowi hektar przeliczeniowy, nie zaś na faktycznym dochodzie uzyskiwanym z produkcji rolnej. Czynniki wpływającymi na wielkość współczynników przeliczeniowych, jak już wcześniej wspomniano, są: rodzaj użytków rolnych, w tym grunty orne, łąki i pastwiska, okręg podatkowy, do którego zaliczono daną gminę przy uwzględnieniu szczególnych warunków ekonomicznych i produkcyjno-klimatycznych oraz klasa jakościowa (bonitacyjna) użytków rolnych. Taka konstrukcja podstawy opodatkowania służyć miała w założeniu ustawodawcy zwiększaniu motywacji do ogólnego rozwoju produkcji rolnej drogą jej intensyfikacji. W związku z tym, iż zastosowane przeliczniki odnoszą się do pewnych przeciętnych warunków gospodarowania gospodarstwa osiągające wyższe od tak ustalonej średniej dochody winny być opodatkowane relatywnie niżej w porównaniu z pozostałymi gospodarstwami.

Szczególnym celem stymulacyjnym służyć ma także przyjęcie stałej, proporcjonalnej stawki podatkowej. Wprowadzenie liniowego opodatkowania, w miejsce stosowanego w przeszłości obciążenia progresywnego, powinno sprzyjać powiększaniu obszarów objętych działalnością rolniczą, a w konsekwencji wzrostowi efektywności tej działalności.<sup>16</sup> Zwiększanie obszaru gospodarstw rolnych przez określony podmiot nie będzie bowiem skutkowało zwiększaniem się stawki podatkowej oraz relatywnym wzrostem obciążeń podatkowych.

Instrumentami o charakterze stymulacji gospodarczej są także w podatku rolnym zwolnienia i ulgi, których celem miało być wspieranie procesów zagospodarowania użytków rolnych, a w konsekwencji poprawy struktury agrarnej gospodarstw rolnych. Zaliczyć tu należy m.in. okresowe zwolnienia z tytułu utworzenia lub powiększenia gospodarstwa rolnego, nabycia oraz zagospodarowania gruntów wcześniej nieeksploatowanych bądź ich otrzymania w drodze wymiany lub scalenia. W szczególności pięcioletniemu zwolnieniu podlegają grunty nabyte w drodze umowy sprzedaży, umowy o oddanie w użytkowanie wieczyste czy objęte w trwałe zarząd grunty Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa, przeznaczone na utworzenie nowego gospodarstwa rolnego lub powiększenie już istniejącego do powierzchni nieprzekraczającej 100 ha. Zwolnienie przysługuje także w stosunku do gruntów gospodarstw rolnych powstałych z zagospodaro-

---

<sup>16</sup> A. Hanusz, *op. cit.*, s. 232 -233.

wania nieużytków oraz otrzymanych w drodze wymiany lub scalenia, a po upływie okresu zwolnienia przyznawana jest specjalna ulga podatkowa, polegająca na obniżeniu podatku rolnego o 75% w pierwszym roku podatkowym i o 50% w drugim roku podatkowym.

Określone zadania stymulacyjne realizować ma także tzw. ulga inwestycyjna. Dotyczy ona wydatków na inwestycje produkcyjne, w tym związane z budową i modernizacją budynków inwentarskich, obiektów służących ochronie środowiska oraz zakupem i zainstalowaniem deszczowni, urządzeń melioracyjnych i urządzeń zaopatrzenia gospodarstw w wodę, a także urządzeń do wykorzystywania na cele produkcyjne naturalnych źródeł energii (wiatru, biogazu, słońca, spadku wód itd.) Ulga ta przyznawana jest po zakończeniu inwestycji na wniosek podatnika i polega na odliczeniu od należnego podatku rolnego 25% udokumentowanych rachunkami nakładów inwestycyjnych, przy tym maksymalny okres dokonywania odliczeń wynosi 15 lat.

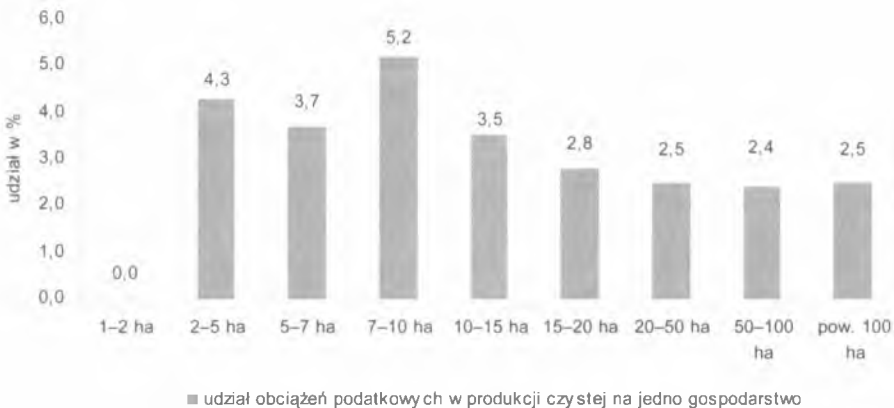
Jeśli chodzi o funkcje społeczne podatku rolnego, to w jego konstrukcji zawarto pewne mechanizmy mające służyć łagodzeniu rozpiętości dochodów rolniczych. Do takich instrumentów zaliczyć można m.in. znaczne zróżnicowanie poziomu przyjętych w konstrukcji podstawy opodatkowania współczynników przeliczeniowych (z których najwyższe odnoszą się do gruntów rolnych o najlepszej jakości położonych w najatrakcyjniejszych pod względem produkcyjno-klimatycznym okręgach podatkowych, zaś najniższe mają zastosowanie do łąk i pastwisk o gorszej jakości w mniej atrakcyjnych okręgach podatkowych), które ma na celu niwelowanie dysproporcji w rozkładzie dochodów poszczególnych podatników, wynikających m.in. z obiektywnych czynników, takich jak: położenie geograficzne, klimat, klasa jakościową gleb itd.

W konstrukcji podatku występują także zwolnienia i ulgi mające na celu korygowanie wymiaru podatku z uwagi na okoliczności osłabiające zdolności płatnicze podatnika. Należą do nich: zwolnienia dotyczące użytków objętych melioracją, ulgi dla gospodarstw położonych w rejonach podgórskich i górskich oraz ulgi wobec gospodarstw dotkniętych skutkami klęsk żywiołowych. Do ulg i zwolnień o charakterze socjalnym zaliczyć należy ponadto zwolnienie z podatku rolnego gruntów stanowiących działki przyzagrodowe członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych oraz ulgi dla gospodarstw żołnierzy odbywających służbę wojskową lub przeszkolenie wojskowe. Ulga żołnierska uwzględniać ma zmniejszenie się zdolności płatniczej tych gospodarstw rolnych, w których w związku z obowiązkiem służby wojskowej nastąpiło uszczuplenie siły roboczej. Instrumentami stymulacji społecznej są także w założeniu ustawodawcy zwolnienia podmiotowe z podatku rolnego, przyznawane ze względu na charakter wykonywanej przez podatników działalności, takiej jak: działalność naukowa, dydaktyczna, czy badawczo-rozwojowa. Zwolnieniem objęto także podatników pro-

wadzących działalność w zakresie rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudniających osoby niepełnosprawne, a także zakłady pracy chronionej.

Dla oceny realizacji funkcji pozafiskalnych przez podatek rolny warto posłużyć się danymi gospodarstw prowadzących rachunkowość rolną na zlecenie Instytutu Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej.<sup>17</sup>

Na wykresie 2 zaprezentowano obciążenia podatkowe gospodarstw rolnych<sup>18</sup> z uwzględnieniem zróżnicowania obszarowego gospodarstw. Z danych tych wynika, iż relatywnie najwyżej opodatkowane są gospodarstwa małe i średnie, tj. o powierzchni poniżej 10 ha. Z kolei najniższymi ciężarom podatkowym podlegają gospodarstwa o powierzchni kilkudziesięciu ha. W najmniejszych gospodarstwach (tzw. „karłowatych”) o powierzchni poniżej 2 ha, w których wartość produkcji czystej jest ujemna, podatki są finansowane z innych niż działalność rolnicza źródeł dochodów.



Wykres 2. Udział obciążeń podatkowych w produkcji czystej\* na 1 gospodarstwo rolne w % w roku 2000

Percentage share of agriculture tax in net production per farm in 2000

\* Produkcję czystą oblicza się, odejmując od produkcji globalnej wartość poniesionych w danym roku nakładów materialnych.

Źródło: *Wyniki Rachunkowości Gospodarstw Indywidualnych 2000*, Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej, Warszawa 2001.

<sup>17</sup> *Wyniki Rachunkowości Gospodarstw Indywidualnych 2000*, Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej, Warszawa 2001. Dane te odnoszą się do zbiorowości niestanowiącej próby reprezentatywnej, ponieważ kryterium doboru gospodarstw jest przede wszystkim ich rynkowe nastawienie, a zatem w próbie znajdują się przede wszystkim gospodarstwa większe obszarowo i wyspecjalizowane. Por. R. Dziemianowicz, R. Przygodzka, *Funkcje podatków i ocena ich sprawności w rolnictwie*, [w:] *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, red. A. Pomorska, Wydawnictwo UMCS, Lublin, 2003, s. 433–449.

<sup>18</sup> Obciążenia te obejmują wszystkie rodzaje zobowiązań gospodarstw rolnych wobec budżetu państwa i budżetów lokalnych, przy tym podatek rolny stanowi w nich największy udział.

Potwierdzeniem tego są dane wykresu 3, z którego wynika, iż wielkość podatków w zł na 1 ha użytków rolnych w gospodarstwach karłowatych jest blisko czterokrotnie wyższa niż w gospodarstwach o powierzchni przekraczającej 50 ha.



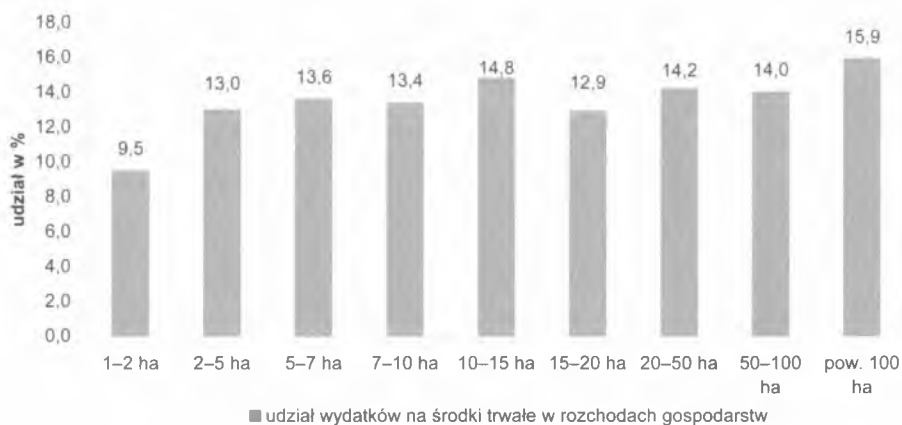
Wykres 3. Wysokość obciążeń podatkowych w zł na 1 ha użytków rolnych w roku 2000  
Tax burdens in zł per 1 ha of agricultural land

Źródło: *Wyniki Rachunkowości Gospodarstw Indywidualnych 2000*, Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej, Warszawa 2001.

Dla oceny realizacji funkcji stymulacyjnej celowe wydaje się porównanie wysokości wydatków na środki trwałe w gospodarstwach. Trzeba w tym miejscu zauważyć, iż stosowanie ulg i zwolnień podatkowych jest racjonalne tylko wtedy, gdy niosą one za sobą wymierne efekty natury finansowej. W sytuacji relatywnie niskich obciążeń podatkowych, jak to ma miejsce w Polsce, bodźce te nie spełniają swej roli, gdyż poziom nakładów inwestycyjnych jest niewspółmiernie wysoki w stosunku do ponoszonych ciężarów podatkowych. Potwierdzeniem tej tezy są dane wykresu 4, z których wynika, iż udział wydatków na środki trwałe w rozchodach poszczególnych grup gospodarstw utrzymuje się na podobnym poziomie od ok. 13% do 15%. Niewielkie oszczędności podatkowe z tytułu wykorzystywania ulg inwestycyjnych zmniejszają zatem motywację rolników do inwestowania.

Jeśli chodzi o bodźce stymulacyjne wykorzystywane przez gminy w ramach przyznanego im władztwa podatkowego, to należą do nich: obniżki średnich cen skupu żyta przyjmowanych do obliczania podatku rolnego poniżej poziomu średniej krajowej oraz ulgi i zwolnienia przedmiotowe. Analiza przeciętnego poziomu stawek podatku rolnego w badanych gminach województwa lubelskiego<sup>19</sup>, zaprezentowanego w tabeli 5 wskazuje, iż we wszystkich rodzajach gmin ich

<sup>19</sup> Analizie poddano wysokość stawek podatkowych w podatku rolnym w wybranych 50 gmi-



Wykres 4. Udział wydatków na środki trwałe w rozchodach gospodarstw w % w roku 2000  
Percentage share of investments in total expenditures of farms in 2000

Źródło: *Wyniki Rachunkowości Gospodarstw Indywidualnych 2000*, Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej, Warszawa 2001.

średnia wysokość jest bliska stawkom maksymalnym. W gminach miejskich preferencje, polegające na obniżce stawek, stosowane były w bardzo ograniczonym zakresie, co wydaje się zupełnie naturalne wobec faktu, iż podatek rolny stanowi tam marginalne źródło dochodów budżetowych, a nacisk rolników jest niewielki. W nieco szerszym zakresie obniżki stawek wykorzystywane były w gminach wiejskich i miejsko-wiejskich, w których istnieje silna presja podatników na stosowanie tego instrumentu. Zmniejszenia podatku nie były jednak w tych jednostkach znaczne, co sugeruje, iż władze gminne wobec pogarszającej się kondycji finansowej musiały w prowadzonej polityce podatkowej uwzględnić przede wszystkim względy fiskalne, a zatem nie mogły pozwolić sobie na utratę znacznych dochodów z tego źródła. Generalnie z danych tych wynika, iż ten instrument stymulacji podatkowej nie odgrywał w badanych jednostkach szczególniego znaczenia.

Jeśli chodzi o przyznawane ulgi i zwolnienia w podatku rolnym, to najczęściej rady gmin zwalniały z tej daniny grunty wspólnot wiejskich, a także grunty, które z powodu słabej jakości, czy położenia, nie mogły przynosić zakładanych dochodów, np. pastwiska, tereny zalewane przez rzeki itd.

nach województwa lubelskiego w roku 2003, w tym: 2 miastach na prawach powiatu, 3 gminach miejskich, 20 gminach miejsko – wiejskich i 25 gminach wiejskich. Do analizy wykorzystano opublikowane w Dzienniku Urzędowym Województwa Lubelskiego uchwały podatkowe w sprawie obniżek średniej ceny żyta przyjmowanej jako podstawa obliczenia podatku rolnego oraz informacje z urzędów gminy.

Tab. 5. Przeciętna wysokość podatku rolnego w badanych gminach województwa lubelskiego w roku 2003

Average rates of agriculture tax in gminas of lubelskie voivodship in 2003

Wyszczególnienie	Typ jednostki							
	miasta na prawach powiatu		gminy miejskie		gminy miejsko-wiejskie		gminy wiejskie	
	w zł	w % stawki maks.	w zł	w % stawki maks.	w zł	w % stawki maks.	w zł	w % stawki maks.
przeciętna wysokość stawki podatku rolnego	83,6	100	75,0	89,7	70,2	84,0	67,3	80,5

Źródło: Badania własne na podstawie uchwał podatkowych gmin publikowanych w Dzienniku Urzędowym Województwa Lubelskiego.

Z zaprezentowanych danych wynika, iż podatek rolny nie realizuje w sposób dostateczny ani funkcji społecznych, ani gospodarczych. Istniejące obecnie rozwiązania w zakresie instrumentów podatkowych, takie jak ulgi inwestycyjne, nie oddziałują na zwiększanie aktywności rozwojowej rolników, a zatem nie wydaje się, aby w przyszłości funkcja stymulacyjna skonstruowanego w ten sposób podatku rolnego stała się źródłem istotnych przemian strukturalnych w rolnictwie. Ponadto, przyjęty system bodźców nie tylko nie koryguje rozpiętości dochodów uzyskiwanych przez podatników, ale wręcz uprzywilejowuje gospodarstwa duże obszarowo, a zatem bardziej wydajne.

Przyczyn ograniczonego wykorzystywania podatku rolnego do realizacji celów pozafiskalnych upatrywać należy przede wszystkim w założonym charakterze tej daniny i jej konstrukcji. Podatek rolny zaliczany jest do grupy majątkowych świadczeń rzeczowych, tj., takich, dla których najistotniejszym elementem strukturalnym jest przedmiot opodatkowania, a więc grunty stanowiące użytki rolne, niezależnie od tego, kto jest uprawniony do władania nimi. Z takiej jego budowy wynika to, iż w sposób naturalny trudno jest go wykorzystywać do realizacji funkcji społecznych, gdyż na wysokość opodatkowania ograniczony wpływ mają okoliczności podmiotowe, tj.: zależne od osoby podatnika, jego preferencji, indywidualnej sytuacji życiowej czy kondycji finansowej. Zastosowanie powierzchni jako podstawy wymiaru poważnie komplikuje możliwość stosowania tej daniny w celach stymulacji gospodarczej, ponieważ dla wielkości obciążenia nie ma znaczenia fakt osiągnięcia jakichkolwiek efektów ekonomicznych z tytułu prowadzenia gospodarstwa rolnego. Trzeba także zauważyć, iż rolę tego świadczenia jako instrumentu bodźcowego ogranicza także niski poziom ciężarów podatkowych, w związku z czym wymierne efekty finansowe

z tytułu uzyskania przez podatników określonych oszczędności podatkowych na skutek wykorzystywania tych preferencji są znikome.

## PODSUMOWANIE

### Summation

Przeprowadzona analiza wykazała, iż konstrukcja podatku rolnego obciążona jest licznymi słabościami, które wpływają na ograniczenie jego potencjału fiskalnego. Dotyczą one przede wszystkim niedoskonałości podstawy opodatkowania opartej na kryterium ilościowym, mechanizmu określania stawek podatkowych oraz rozległego katalogu ulg i zwolnień podatkowych. Do obniżania wydajności fiskalnej przyczyniają się także nieprawidłowości związane z wykorzystywaniem przez gminy przyznanego im władztwa podatkowego, powstające zarówno na etapie tworzenia prawa miejscowego, jak też w toku wymiaru i poboru podatków. Danina ta nie jest też skutecznym narzędziem realizacji funkcji pozafiskalnych. Wynika to przede wszystkim ze stosunkowo niskiej odczuwalności obciążenia tym podatkiem dla podatników, jak też z braku związku pomiędzy wysokością podatku a rzeczywistym poziomem uzyskiwanych efektów ekonomicznych z tytułu działalności rolniczej czy też zdolnością płatniczą podatnika. Powyższe czynniki uniemożliwiają wykorzystywanie tej daniny w funkcjach stymulacyjnych, w tym jako klasycznego instrumentu interwencjonizmu rolniczego.

## SUMMARY

In this article an attempt of analyze and assessment of agrarian tax in Poland has been conducted. Particularly a level of basic fiscal and stimulation functions realization has been analyzed. Conducted analyze showed us, that agrarian tax is not fulfilling its fiscal and non-fiscal tasks. The main reasons of its limited fiscal efficiency are numerous faults in its construction and defects involved with incorrect usage of tax authority by parish. The tax is not an effective tool for affecting on managing efficiency and structural changes in agriculture. It is caused mainly by relatively low tax burden for taxpayers and lack of connection between the level of tax and a level of actual incomes obtained from agricultural activity.