

IGOR RAPICKI

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie, Polska

e-mail: igor.rapicki@student.uwm.edu.pl

ORCID: 0009-0000-6163-6780

## **PATOLOGIE W PODATKU ROLNYM I JEGO WPŁYW NA USTRÓJ ROLNY**

### **PATHOLOGIES IN AGRICULTURAL TAX AND ITS IMPACT ON THE AGRICULTURAL SYSTEM**

**ABSTRACT** The Polish agricultural tax introduced by the Act of 15 November 1984 on agricultural tax raises numerous controversies and reservations in the tax law doctrine. The criticism of this tax concerns both its structure and substantive legal implementation within the overall tax system, thus it should be thoroughly analyzed so that the agricultural tax reform, which has been postulated for many years by many people, could solve the widest possible range of problems caused by the current form of this tax. The main purpose of the article is to summarize the legal and organizational objections raised against the current shape of the agricultural tax, both in the sphere of the theory of the construction of public benefits and its distortion of the agricultural system, which is why it is more of a nature that accumulates the work of others than creates new content. The substantive material of the work is based on the texts of legal acts regulating the tax burden on the agricultural sector, opinions of experts in the field of tax law such as Leonard Etel, and the author's own observations. It also presents the desired directions for future agricultural tax reforms, especially the introduction of cadastral taxation of agricultural land as part of the comprehensive reform of property taxes.

**KEYWORDS:** agriculture, tax law, agricultural tax, reform, wrong law

**SŁOWA KLUCZOWE:** rolnictwo, prawo podatkowe, podatek rolny, reforma, błędne prawo

## **RYS HISTORYCZNY ZNACZENIA I OPODATKOWANIA ROLNICTWA**

Rolnictwo jest najgłębszym fundamentem aktywności gospodarczej człowieka, kamieniem węgielnym cywilizacji i wszystkich innych gałęzi gospodarki. Setki lat

temu, jeszcze przed rewolucją przemysłową<sup>1</sup> oczywistym dla każdego człowieka faktem było, że rolnictwo stanowi jedyną produktywną gospodarczo aktywność, podczas gdy raczkujący przemysł jedynie obrabia, przetwarza dobra ofiarowane ludziom przez ziemię. Opodatkowanie czy to w formie renty, czy pańszczyzny ludności wiejskiej było historycznie głównym źródłem utrzymywania klas uprzywilejowanych czy państwa od czasów starożytnej Mezopotamii aż do nowożytności<sup>2</sup>. Opodatkowanie chłopów w formie dziesięciny pojawia się już w Księdze Rodzaju<sup>3</sup>. Interesujące jest wykazanie, że przedprzemysłowe monarchie absolutne, takie jak Francja dynastii Burbonów, kojarzone z wyszukаныmi, kosztocnymi ceremoniami dworu i barwnie odzianymi armiami, nie opierały się w swoich fundamentach wcale na arystokratkach czy klerze, ale właśnie na masach chłopstwa<sup>4</sup>. G. Clark, brytyjski historyk ekonomii, w swojej książce<sup>5</sup> celnie wykazał, jak bardzo w historii człowieka kluczową rolę odegrał maltuzjański związek rolnictwa z poziomem rozrodczości i jak następowały transfery nadwyżki ekonomicznej między rolnictwem a konsumpcją klas wyższych za pomocą wyszukanego systemu danin i czynszu. Pomimo tego, że te czasy dawno już minęły, a rolnictwo dzięki globalnemu podziałowi pracy i wzrostowi wydajności produkcji nie pełni już tak dominującej roli w gospodarce, to bezsporny pozostaje fakt, że nadal jest to segment strategiczny, a więc jego uregulowanie prawne powinno być zawsze brane pod szczególną obserwację.

W obecnej sytuacji społeczno-gospodarczej prowadzenie działalności gospodarczej pod postacią działalności rolniczej w kraju rozwiniętym, takim jak np. Polska, wiąże się z licznymi wyzwaniami, od oczywistych wyzwań związanych z potrzebą konkurencyjności z innymi producentami żywności po walkę z niekorzystnymi skutkami zmian klimatycznych, objawiających się między innymi częstszymi i bardziej dokuczliwymi suszami. Rosnące koszty siły roboczej oraz konkurencja cenowa producentów z krajów niżej rozwiniętych są w stanie rzucać wyzwania rolnictwu nawet takich potęg jak Stany Zjednoczone, które gdyby nie dopłaty do rolnictwa, musiałyby przykładowo zarzucić produkcję buraka cukrowego<sup>6</sup>. Dlatego system prawny przynajmniej osobom podejmującym mimo wszystkich przeciwności działalność rolniczą wiele ułatwień oraz przywilejów, takich jak preferencyjne opodatkowanie gruntów stanowiących użytki rolne podatkiem rolnym.

<sup>1</sup> H. Landreth, D. Colander, *Historia myśli ekonomicznej*, Warszawa 2005, s. 71–79.

<sup>2</sup> B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 27–42.

<sup>3</sup> A. Gomułowicz, *Podatki a etyka*, Warszawa 2013, s. 17–19.

<sup>4</sup> H. Landreth, D. Colander, *Historia myśli...*, s. 73.

<sup>5</sup> Zob. G. Clark, *Pożegnanie z jałmużną. Krótka historia gospodarcza świata*, Poznań 2015.

<sup>6</sup> *Mrożone buraki na cukier w USA*, TOP AGRAR, <https://www.topagrar.pl/articles/buraki-cukrowe/mrozone-buraki-na-cukier-w-usa-2497388> (dostęp: 22.04.2024 r.).

## ARCHAICZNOŚĆ KONSTRUKCJI PODATKU ROLNEGO

W gronie ekspertów zajmujących się prawem podatkowym<sup>7</sup> nie ma zgody co do tego, czy podatek rolny obciąża grunty rolne, przychody z prowadzenia gospodarstwa rolnego, czy też szacunkowo określone dochody rolników, które obliczane z kolei były, co należy podkreślić, na podstawie szacunków kompletnie odmiennych od dzisiejszych warunków gospodarczych<sup>8</sup>. Prześledzenie historii ukształtowania się tej sytuacji może pomóc zrozumieć, jak bardzo podatek rolny wybija się z całokształtu systemu podatkowego. Obowiązująca współcześnie ustawa jest wynikiem ewolucji legislacyjnej na przestrzeni paru dekad ustawy z dnia 26 października 1971 r. o podatku gruntowym<sup>9</sup>. PRL-owski podatek gruntowy był podatkiem o dwóch równoczesnych podstawach jego obliczania. Pierwsza z nich obejmowała obliczany na podstawie progresywnych stawek od przychodu szacowanego gospodarstwa rolnego, ustalonego na podstawie szacunkowego przychodu z 1 ha użytków rolnych i leśnych, z doliczeniem przychodów z działów specjalnych<sup>10</sup>. Druga część obejmowała podatek obliczany na podstawie powierzchni użytków rolnych wyrażonych w hektarach fizycznych i powierzchni gruntów ornych wyrażonych w hektarach przeliczeniowych, przy zastosowaniu stawek kwotowych. Podatek ten stał się więc właściwie jedynym w naszym systemie prawnym podatkiem przychodowo-majątkowym. Ten dualistyczny charakter podatku został utrzymany początkowo w ustawie z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym<sup>11</sup>. Podatek rolny w swojej początkowej formie obciążał grunty gospodarstwa rolnego i dochody z działów specjalnych produkcji rolnej. Podstawę opodatkowania gruntów stanowiła liczba hektarów przeliczeniowych<sup>12</sup>. Normy szacunkowe przychodu, które były do 1984 r. podstawą ustalania podatku rolnego od gruntów, przestały mieć zastosowanie przy opodatkowaniu gruntów gospodarstwa rolnego. Utrzymane zostały odrębne zasady opodatkowania dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej. Podstawą opodatkowania był w tym wypadku dochód obliczony przy

<sup>7</sup> L. Etel, *Podatek rolny – czas na zmiany*, [https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/14001/1/L\\_Etel\\_Podatek\\_rolny\\_czas\\_na\\_zmiany.pdf](https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/14001/1/L_Etel_Podatek_rolny_czas_na_zmiany.pdf) (dostęp: 22.04.2024 r.).

<sup>8</sup> Zob. L. Etel, *Podatki przychodowo-dochodowo-majątkowe*, (w:) L. Etel (red.), *System prawa finansowego. Tom 3. Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 305.

<sup>9</sup> Dz.U. nr 27, poz. 254.

<sup>10</sup> Zob. M.B. Brzozowska, P. Kubiesa, *PIT. Komentarz*, t. 1–2, Warszawa 2022, s. 739–740, komentarz do art. 43.

<sup>11</sup> Tekst pierwotny Dz.U. nr 52, poz. 268, obecnie tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 333 ze zm.; dalej: u.p.r. Zob. art. 4 u.p.r. w tekście pierwotnym.

<sup>12</sup> Zob. *Dochód z 1 ha przeliczeniowego jest obliczany w sposób niesprawiedliwy*, „Tygodnik Poradnik Rolniczy”, <https://www.tygodnik-rolniczy.pl/wiadomosci-rolnicze/dochod-z-1-ha-przeliczeniowego-jest-obliczany-w-sposob-niesprawiedliwy-list-do-rpo-2375946> (dostęp: 22.04.2024 r.).

zastosowaniu norm szacunkowych dochodu z określonej jednostki powierzchni upraw lub jednostek produkcji zwierzęcej. Ten dwoisty charakter podatku rolnego utrzymywał się do 1992 r., kiedy weszły w życie ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>13</sup> i ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>14</sup>, które objęły dochody uzyskiwane z działów specjalnych produkcji rolnej. W ten sposób podatek rolny stał się podatkiem obciążającym jedynie grunty gospodarstwa rolnego, przy czym podstawę opodatkowania stanowi ich powierzchnia wyrażona w hektarach przeliczeniowych, co w pewnym sensie sprawia, że podatek rolny przyjmuje formę doraźnego opodatkowania tych obszarów działalności rolniczej, których nie zawłaszczyło opodatkowanie podatkami PIT i CIT. Przychód ustalany na podstawie norm przeciętnego przychodu w obecnie obowiązującej ustawie o podatku rolnym został zastąpiony powierzchnią wyrażoną w hektarach przeliczeniowych lub fizycznych. Podatek rolny stał się więc w ten sposób świadczeniem, charakterowi któremu najbliżej do podatku majątkowego, takiego jak podatek od nieruchomości, gdzie podstawę opodatkowania stanowi powierzchnia, a obowiązek podatkowy jest związany wyłącznie z władaniem gruntami gospodarstwa rolnego, jednak w dalszym ciągu można w nim wskazać elementy charakterystyczne dla opodatkowania przychodu, a nawet dochodu. Chodzi o instytucję hektara przeliczeniowego i powiązanie stawki z ceną żyta<sup>15</sup>, którego szacunkową ilość uzyskiwaną przez rolnika szacuje się według typu gleby [od I–VIz] oraz okręgu podatkowego, do którego przypisana jest dana gmina<sup>16</sup>. Ta dziwna hybryda majątku i dochodu powoduje, że podatek rolny wychodzi ze standardowych norm klasyfikacji podatków wypracowanych przez teorie prawa podatkowego, takie jak klasyczna ustalona przez A. Gomułowicza i D. Mączyńskiego<sup>17</sup>. Podatek rolny próbuje więc być podatkiem jedynym dla całej gałęzi gospodarki, jaką jest rolnictwo, podczas gdy legislacja podatkowa dawno już idee jego konstrukcji odrzuciła<sup>18</sup>. Gdyby przykładowo przy analogicznych założeniach opodatkowywać dochody ze sprzedaży i pobierania dywidendy z papierów

<sup>13</sup> Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2024 r., poz. 226 ze zm.); dalej: u.p.d.o.f.

<sup>14</sup> Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 2805 ze zm.).

<sup>15</sup> K. Janczukowicz, *Podatki majątkowe w praktyce*, Gdańsk 2015, s. 180.

<sup>16</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 grudnia 2001 r. w sprawie zaliczenia gmin oraz miast do jednego z czterech okręgów podatkowych (Dz.U. nr 143, poz. 1614).

<sup>17</sup> A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Ogólne prawo podatkowe*, Warszawa 2022, s. 169–173.

<sup>18</sup> P. Szymaniec, *Fizjokratyczna teoria podatku i jej recepcja w polskiej myśli podatkowej*, [https://repozytorium.uni.wroc.pl/Content/95986/PDF/002\\_Szymaniec\\_P\\_Fizjokratyczna\\_teoria\\_podatku\\_i\\_jej\\_recepcja\\_w\\_polskiej\\_mysli\\_podatkowej.pdf](https://repozytorium.uni.wroc.pl/Content/95986/PDF/002_Szymaniec_P_Fizjokratyczna_teoria_podatku_i_jej_recepcja_w_polskiej_mysli_podatkowej.pdf) (dostęp: 22.04.2024 r.).

wartościowych<sup>19</sup>, to podatek powinno się wyliczać na podstawie średnich wzrostów indeksów giełd z ubiegłego wieku. Jak stwierdza to wprost L. Etel: „Czy w tym czasie [\*od uchwalenia ustawy o podatku rolnym w 1984 r.] nic się nie zmieniło w polskim rolnictwie? Zmieniło się wszystko poza ustawą. Dlaczego? Jest to podatek, który pasuje rolnikom [minimalne obciążenie z rozbudowanym systemem zwolnień], a politycy boją się go ruszać, aby nie tracić w rankingach popularności. W ten sposób niedorzeczna i przestarzała konstrukcja podatkowa trwa w kształcie niezmiennym. Nie zanoszą się na to, żeby w najbliższym czasie coś się zmieniło. Lepiej jest wprowadzać nowe zwolnienia i ulgi niż zmieniać w systemie podatkowym, co już od dawna tego wymaga”<sup>20</sup>.

### PATOLOGIE OBOWIĄZUJĄCYCH ROZWIĄZAŃ W PRAKTYCE

Podstawową patologią obowiązującego systemu funkcjonującego wokół podatku rolnego jest to, że z tego preferencyjnego opodatkowania korzystają osoby, które nie mają nic wspólnego z prowadzeniem działalności rolniczej, a posiadane przez nich grunty zostały nabyte w innych celach niż prowadzenie działalności rolniczej. Oni też płacą podatek rolny i korzystają z innych preferencji przewidzianych dla rolników, takich jak rejestracja w ubezpieczeniu KRUS<sup>21</sup>, które są prowadzone na bardzo korzystnych dla odprowadzających do niego składki warunkach, dopłaty bezpośrednie, czy zwrot podatku akcyzowego zawartego w cenie paliwa. Działalność rolnicza ze względu na swoją specyfikę i strategiczne znaczenie dla państwa musi mieć równie specyficzną sytuację prawną, jednak istniejące w niej obecnie luki są nie do zaakceptowania. Opodatkowanie gruntów rolnych niskim podatkiem rolnym nie jest w żaden sposób uzależnione od osiągania przychodów z tytułu prowadzenia gospodarstwa rolnego<sup>22</sup>. Sam fakt bycia posiadaczem gruntów powoduje powstanie obowiązku, a w tym przypadku raczej przywileju płacenia podatku rolnego. Właściciel gospodarstwa rolnego może nie prowadzić działalności rolniczej i nie osiągać żadnych dochodów z działalności rolniczej, a mimo to jako właściciel gruntów będzie zobowiązany do płacenia podatku rolnego. Można mieć poważne wątpliwości, czy zasadne jest opodatkowanie gruntów faktycznie niewykorzystywanych rolniczo preferencyjnie niskim podatkiem rolnym. Grunty te jako faktycznie wyłączone z produkcji rolnej powinny być wyjęte spod preferencyjnego opodatkowania.

<sup>19</sup> Tzw. podatek Belki, regulowany art. 30a oraz art. 30b u.p.d.o.f.

<sup>20</sup> L. Etel, *Prawo podatkowe dla każdego*, Białystok 2022, s. 91.

<sup>21</sup> Ustawa z dnia 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników (tekst jedn. Dz.U. z 2024 r., poz. 90 ze zm.).

<sup>22</sup> A. Dziegiel-Matras, H. Kmiecik, R. Zenc, *Podatki lokalne 2016*, Warszawa 2015, s. 98–99.

wania podatkiem rolnym albo być objęte adekwatnie wyższymi stawkami, tak jak to ma przykładowo miejsce w przypadku gruntów i budynków opodatkowanych podatkiem od nieruchomości<sup>23</sup>, w których stawki są odpowiednio zróżnicowane w zależności np. od tego, która część nieruchomości jest materialnie, faktycznie zajęta na prowadzenie działalności gospodarczej. W ustawie o podatku rolnym brakuje także odpowiedniej na potrzeby podatkowe definicji gospodarstwa rolnego. Definicja zawarta w słowniczku ustawowym ustawy o podatku rolnym stanowi, że gospodarstwem rolnym są grunty o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy. Grunty te nie muszą stanowić zorganizowanej całości. Takie rozumienie gospodarstwa wydaje się aberracyjne, nawet porównując je z definicją zawartą w Kodeksie cywilnym<sup>24</sup> w art. 55<sup>3</sup>, który stanowi, że: „gospodarstwo rolne to grunty rolne wraz z gruntami leśnymi, budynkami lub ich częściami, urządzeniami i inwentarzem, jeżeli stanowią lub mogą stanowić zorganizowaną całość gospodarczą oraz prawami i obowiązkami związanymi z prowadzeniem gospodarstwa rolnego”. W efekcie definicja wprowadzona przez ustawę o podatku rolnym jest faktycznie mniej ścisła na potrzeby gospodarczego przeznaczenia<sup>25</sup> prawa podatkowego niż analogiczna definicja prawa cywilnego. Jeżeli więc łączna powierzchnia gruntów stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu jednej osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej przekracza 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy użytków rolnych bądź gruntów zadrzewionych i zakrzewionych na użytkach rolnych, to w rozumieniu obecnie obowiązującej ustawy o podatku rolnym jest to gospodarstwo rolne, nawet jeśli z przyczyn fizycznych nie ma na tym obszarze możliwości prowadzenia zorganizowanego gospodarstwa rolnego. Sytuacja ta godzi całkowicie w społeczno-gospodarcze przeznaczenie niepisanej ulgi stymulacyjnej<sup>26</sup> przyznanej rolnikom w obszarze opodatkowania ich działalności.

Kolejnym problemem stwarzającym patologie ustrojowe są kryteria klasyfikacji gruntów jako użytków rolnych. Uznanie danego gruntu za użytek rolny zdeterminowane jest jedynie odpowiednim wpisem do ewidencji prowadzonej na podstawie rozporządzenia w sprawie ewidencji gruntów i budynków<sup>27</sup>. Pomimo tego, że jest

<sup>23</sup> Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 70 ze zm.).

<sup>24</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 1610).

<sup>25</sup> A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 58–74.

<sup>26</sup> Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2013, s. 35–36.

<sup>27</sup> Rozporządzenie Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 27 lipca 2021 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Dz.U. z 2021 r., poz. 1390).

to system ogólnopolski, to jego terenowe wdrażanie jest w praktyce w całości przeznaczone na starostów gmin<sup>28</sup>. Dane wpisane do rejestru mają dla organów podatkowych charakter bezwzględnie obowiązujący i w razie wątpliwości to właśnie one mają pierwszeństwo przy ustalaniu wysokości i odpowiedzialności podatkowej<sup>29</sup>. Ze względu na trudności organizacyjne i finansowe, na które notorycznie cierpią samorządy, nie są w stanie z powodów finansowo-organizacyjnych aktualizować ewidencji, zwłaszcza w dużych miastach<sup>30</sup>. W efekcie przez dziesięciolecia w granicach administracyjnych miast grunty mogą być sklasyfikowane jako użytki rolne, chociaż dawno już utraciły charakter rolny. Problem ewidencji gruntów i budynków nie zamyka się jedynie oczywiście na klasyfikacji gruntów rolnych, ale to temat na osobny referat. Ponadto sami podatnicy nie są w żaden sposób zainteresowani przekwalifikowaniem tego gruntu w ewidencji gruntów i budynków, ponieważ zamiast podatku rolnego musieliby zacząć płacić odpowiednio wyższy podatek od nieruchomości. Kolejną sprawą sporną jest to, co wliczane jest do gruntów gospodarstwa rolnego, a zwolnione jest z jego opłacania, czyli grunty zadrzewione i zakrzewione. Zgodnie z art. 1 u.p.r. opodatkowaniu podlegają grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza. Jeśli zatem dany grunt jest sklasyfikowany w ewidencji jako użytek rolny, to podlega opodatkowaniu podatkiem rolnym, mimo że np. od 40 lat stoi na nim kamienica, ale nikt nie podjął się aktualizacji ewidencji.

W obecnie funkcjonującym systemie może więc dochodzić do sytuacji, w których osoba prowadząca wyspecjalizowaną działalność rolniczą, np. hodowlę pieczarek, ze względu na niską powierzchnię gruntów rolnych wykorzystywanych do jej prowadzenia nie będzie mogła zarejestrować się jako rolnik w KRUS, ponieważ nie wykaże posiadania 1 ha fizycznego lub przeliczeniowego, natomiast osoba niemająca z faktycznym rolnictwem nic wspólnego będzie mogła się w nim zarejestrować, odprowadzając podatek rolny od 2 ha przeliczeniowych obszarów zakrzewionych lub zadrzewionych, mimo że te, przez braki rewizji danych w ewidencji, już dawno mogą być zabudowane. Ze względu na to, że podatek rolny stanowi tak jak inne podatki majątkowe źródło dochodu jednostek samorządu terytorialnego, to pojawia się pytanie, na ile faktycznie to świadczenie publiczne spełnia swoją rolę finansowania

---

<sup>28</sup> M. Nagórski, *Nowe zasady ewidencjonowania gruntów i budynków!*, <https://gov.legalis.pl/nowe-zasady-ewidencjonowania-gruntow-i-budynkow/> (dostęp: 22.04.2024 r.).

<sup>29</sup> L. Etel, *Podatek rolny – komentarz*, Warszawa 2019, s. 27–28.

<sup>30</sup> Więcej o zastrzeżeniach zawodowych geodetów względem zasad prowadzenia ewidencji, zob. L. Piszczek, *Czy proponowana zmiana przepisów o ewidencji gruntów i budynków jest zgodna z Konstytucją RP?*, <https://www.ozzg.pl/prawo/czy-proponowana-zmiana-przepisow-o-ewidencji-gruntow-i-budynkow-jest-zgodna-z-konstytucja-rp/> (dostęp: 22.04.2024 r.).

budżetów gminnych<sup>31</sup>. Biorąc pod uwagę, że nawet najważniejszy z grupy podatków majątkowych, do których przecież zalicza się podatek rolny, stanowiący bezpośrednio źródło dochodów podatkowych gmin w Polsce, czyli podatek do nieruchomości, stanowi zaledwie około 1/5 ich zapotrzebowania, a w efekcie gminy są notorycznie uzależnione od wsparcia finansowego od rządu, można powiedzieć: nie<sup>32</sup>.

## PROPONOWANE ZMIANY PRAWNE W PODATKU ROLNYM

L. Etel w przytoczonych już analizach wielokrotnie zwraca uwagę na pilną i niezbędną reformę systemu opodatkowania rolnictwa. Jednocześnie tacy naukowcy jak np. K. Wójtowicz zauważają, że: „W państwach Unii Europejskiej rolnictwo podlega opodatkowaniu na zasadach analogicznych jak inne sektory gospodarki, (...) można wyodrębnić przy tym co najmniej trzy różne podejścia do kwestii opodatkowania dochodów rolniczych. Pierwsze z nich polega na wykorzystaniu znacznego wachlarza przywilejów w opodatkowaniu działalności rolniczej (...) drugie przejawia się w stosowaniu jedynie ograniczonych preferencji w tym zakresie (...) natomiast trzecie rozwiązanie oznacza brak szczególnego traktowania rolnictwa w systemie podatkowym (...) w żadnym z nich dochody rolnicze nie zostały wyłączone z opodatkowania”<sup>33</sup>. Sytuacja, w której w polskim systemie dochody z działalności rolniczej z wyjątkiem dochodów z działów specjalnych produkcji rolniczej, które z kolei pod pewnymi względami są dyskryminowane względem innej działalności, czyni z naszego podatku rolnego niekorzystny wyjątek na tle reszty Unii. Pośród wielu problemów wymagających naprawienia w konstrukcji podatku rolnego L. Etel wraz z R. Dowgierem w swoim wspólnym projekcie<sup>34</sup> wymieniają objęcie podatkiem rolnym tylko gruntów, które są faktycznie wykorzystywane w celach rolniczych i nie są położone w granicach administracyjnych miast. Wymagałoby to wprowadzenia do ustawy terminu „użytki rolne zajęte na prowadzenie działalności rolniczej z wyjątkiem położonych na terenie miast”<sup>35</sup>, wprowadzenia użytecznej dla celów podatkowo-prawnych definicji gospodarstwa rolnego, tak aby zakładało faktyczne

<sup>31</sup> Zob. R. Dziemieniowicz, R. Przygocka, *Podatek rolny i jego funkcje*, [https://sj.wne.sggw.pl/pdf/EIOGZ\\_2011\\_n94\\_s49.pdf](https://sj.wne.sggw.pl/pdf/EIOGZ_2011_n94_s49.pdf) (dostęp: 22.04.2024 r.).

<sup>32</sup> P. Pomorski, *Funkcje podatków samorządowych w kontekście reformy finansów publicznych*, (w:) A. Krukowski (red.), *Danina publiczna w służbie samorządu*, Lublin 2012, s. 31–51.

<sup>33</sup> K. Wójtowicz, *Ocena i potrzeba zmian dotychczasowego systemu opodatkowania dochodów z rolnictwa*, (w:) A. Pomorska (red.), *Potrzeba i kierunki reformy podatków dochodowych w Polsce*, Lublin 2016, s. 253–254.

<sup>34</sup> L. Etel, R. Dowgier, *Podatki i opłaty lokalne. Czas na zmiany*, Białystok 2013.

<sup>35</sup> *Ibidem*, s. 139.

prowadzenie za jego pomocą działalności rolniczej<sup>36</sup>, w przypadku, gdyby podatek rolny miał pozostać podatkiem o charakterze majątkowym, powiązanie jego stawek z cenami więcej niż jednego produktu działalności rolniczej, ponieważ sztywne powiązanie jego z cenami żyta w obecnych czasach jest bezzasadne<sup>37</sup>, oraz likwidacja wielu zwolnień i ulg ustawowych, które obecnie sabotują rolę fiskalną tego podatku<sup>38</sup>.

Jednym z najbardziej kontrowersyjnych, ale – jak uznaje wielu badaczy – kluczowym dla tematu gruntownej reformy, nie tylko samego podatku rolnego, lecz także całej kategorii podatków majątkowych, jest wreszcie wprowadzenie do polskiego systemu podatkowego podatku katastralnego<sup>39</sup>. Pomimo wielu głosów krytyki i niepokojów związanych z propozycjami jego opracowania dla polskich realiów<sup>40</sup>, jest to jedyna forma opodatkowania majątkowego, która eliminuje niesprawiedliwość podatkową wynikającą z opodatkowania opierającego się na stawkach zależnych od powierzchni. Przytoczone powyżej propozycje reform L. Etela i R. Dowgiera zawierają w sobie jasny wniosek: „Nie jest to nic nowego. Od wielu lat wskazujemy na potrzebę gruntownej reformy tej grupy świadczeń podatkowych. Zasadniczym jej punktem jest wprowadzenie nowoczesnego systemu opodatkowania nieruchomości opartego o wartość katastralną. Obowiązujący podatek od powierzchni nieruchomości jest rozwiązaniem z innej epoki, całkowicie przestarzałym (...) reforma (...) powinna objąć także grunty leśne i rolne. (...) to świadczenia, które mają wszystkie wady obowiązującego podatku od nieruchomości, a dodatkowo – nieudolnie – zastępują opodatkowanie dochodów z działalności rolniczej i leśnej. Ich konstrukcje wymagają dostosowania do koncepcji opodatkowania wartości nieruchomości wynikającej z katastru”<sup>41</sup>.

## WNIOSKI

Podsumowując, opodatkowanie rolnictwa w obecnym systemie jest aberracyjne zarówno w materii jego konstrukcji, jak i funkcjonowania. Najwyższy czas, aby opodatkowanie rolnictwa w Polsce dostosować do warunków gospodarki XXI w. Dalsze funkcjonowanie obecnej formy przychodowo-majątkowego podatku rolnego

<sup>36</sup> *Ibidem*, s. 139–140.

<sup>37</sup> *Ibidem*, s. 141.

<sup>38</sup> *Ibidem*, s. 143.

<sup>39</sup> Zob. M. Głuszak, B. Marona, *Podatek katastralny. Ekonomiczne uwarunkowania reformy opodatkowania nieruchomości*, Warszawa 2015.

<sup>40</sup> G. Siemionczyk, *Podatek majątkowy nie ma w Polsce sensu*, <https://www.parkiet.com/gospodarka-krajowa/art19582661-podatek-majatkowy-nie-ma-w-polsce-sensu> (dostęp: 22.04.2024 r.).

<sup>41</sup> L. Etel, R. Dowgier, *Podatki i opłaty lokalne...*, s. 14.

tworzy niesprawiedliwe uprzywilejowanie podatkowo-składkowe pewnych grup społecznych kosztem tych, których teoretycznie ta nieformalna ulga systemu podatkowego dla rolnictwa miała dotyczyć. Ponadto liczne ulgi i zwolnienia ustawowe charakterystyczne dla tego podatku, połączone z niedostosowanym do współczesnych realiów produkcji rolniczej powiązaniem stawki tego podatku z cenami żyta, powodują, że nie spełnia on podstawowej dla podatków majątkowych funkcji zapewniania dochodów budżetowych dla jednostek samorządu terytorialnego. Reformę tego podatku należałoby jednak prawdopodobnie oprzeć nie na nim, jako pojedynczej daninie, ale na systemie podatków majątkowych w ogóle, to jest przejścia na system podatków opartych na katastracie majątkowej, eliminującej najbardziej jaskrawe przejawy niesprawiedliwości i nieefektywności charakterystycznej dla obecnie obowiązujących, postpeerelowskich rozwiązań.

## REFERENCES

- Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017
- Brzozowska M.B., Kubiesa P., *PIT. Komentarz*, t. 1–2, Warszawa 2022
- Clark G., *Pożegnanie z jałmużną. Krótka historia gospodarcza świata*, Poznań 2015
- Dochód z 1 ha przeliczeniowego jest obliczany w sposób niesprawiedliwy*, „Tygodnik Poradnik Rolniczy”, <https://www.tygodnik-rolniczy.pl/wiadomosci-rolnicze/dochod-z-1-ha-przeliczeniowego-jest-obliczany-w-sposob-niesprawiedliwy-list-do-rpo-2375946> (dostęp: 22.04.2024 r.)
- Dziemieniowicz R., Przygocka R., *Podatek rolny i jego funkcje*, [https://sj.wne.sggw.pl/pdf/EIOGZ\\_2011\\_n94\\_s49.pdf](https://sj.wne.sggw.pl/pdf/EIOGZ_2011_n94_s49.pdf) (dostęp: 22.04.2024 r.)
- Dzięgiel-Matras A., Kmiecik H., Zenc R., *Podatki lokalne 2016*, Warszawa 2015
- Etel L., Dowgier R., *Podatki i opłaty lokalne. Czas na zmiany*, Białystok 2013
- Etel L., *Podatek rolny – czas na zmiany*, [https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/14001/1/L\\_Etel\\_Podatek\\_rolny\\_czas\\_na\\_zmiany.pdf](https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/14001/1/L_Etel_Podatek_rolny_czas_na_zmiany.pdf) (dostęp: 22.04.2024 r.)
- Etel L., *Podatek rolny – komentarz*, Warszawa 2019
- Etel L., *Prawo podatkowe dla każdego*, Białystok 2022
- Etel L., *Podatki przychodowo-dochodowo-majątkowe*, (w:) L. Etel (red.), *System prawa finansowego. Tom 3. Prawo daninowe*, Warszawa 2010
- Głuszak M., Marona B., *Podatek katastralny. Ekonomiczne uwarunkowania reformy opodatkowania nieruchomości*, Warszawa 2015
- Gomułowicz A., Mącznyński D., *Ogólne prawo podatkowe*, Warszawa 2022
- Gomułowicz A., *Podatki a etyka*, Warszawa 2013
- Janczukowicz K., *Podatki majątkowe w praktyce*, Gdańsk 2015
- Krzywoń A., *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011
- Landreth H., Colander D., *Historia myśli ekonomicznej*, Warszawa 2005
- Mrożone buraki na cukier w USA*, TOP AGRAR, <https://www.topagrar.pl/articles/buraki-cukrowe/mrozone-buraki-na-cukier-w-usa-2497388> (dostęp: 22.04.2024 r.)
- Nagórski M., *Nowe zasady ewidencjonowania gruntów i budynków!*, <https://gov.legalis.pl/nowe-zasady-ewidencjonowania-gruntow-i-budynkow/> (dostęp: 22.04.2024 r.)

- Ofiarski Z., *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2013
- Piszczek L., *Czy proponowana zmiana przepisów o ewidencji gruntów i budynków jest zgodna z Konstytucją RP?*, <https://www.ozzg.pl/prawo/czy-proponowana-zmiana-przepisow-o-ewidencji-gruntow-i-budynkow-jest-zgodna-z-konstytucja-rp/> (dostęp: 22.04.2024 r.)
- Pomorski P., *Funkcje podatków samorządowych w kontekście reformy finansów publicznych*, (w:) A. Krukowski (red.), *Danina publiczna w służbie samorządu*, Lublin 2012
- Siemionczyk G., *Podatek majątkowy nie ma w Polsce sensu*, <https://www.parkiet.com/gospodarka-krajowa/art19582661-podatek-majatkowy-nie-ma-w-polsce-sensu> (dostęp: 22.04.2024 r.)
- Szymaniec P., *Fizjokratyczna teoria podatku i jej recepcja w polskiej myśli podatkowej*, [https://repozytorium.uni.wroc.pl/Content/95986/PDF/002\\_Szymaniec\\_P\\_Fizjokratyczna\\_teoria\\_podatku\\_i\\_jej\\_recepcja\\_w\\_polskiej\\_mysli\\_podatkowej.pdf](https://repozytorium.uni.wroc.pl/Content/95986/PDF/002_Szymaniec_P_Fizjokratyczna_teoria_podatku_i_jej_recepcja_w_polskiej_mysli_podatkowej.pdf) (dostęp: 22.04.2024 r.)
- Wójtowicz K., *Ocena i potrzeba zmian dotychczasowego systemu opodatkowania dochodów z rolnictwa*, (w:) A. Pomorska (red.), *Potrzeba i kierunki reformy podatków dochodowych w Polsce*, Lublin 2016