

Irena Czaja-Hliniak

Kontrowersyjne regulacje obciążeń daninowych gospodarstw rolnych

Wprowadzenie

Po przystąpieniu do Unii Europejskiej, zarówno w zakresie polityki społeczno-gospodarczej, jak i podatkowej, jedną z istotnych kwestii jest problematyka polskiego rolnictwa. W zakresie obciążeń gospodarstw rolnych daninami publicznymi, a w szczególności podatkami, bezsporną rolę odgrywa harmonizacja rozwiązań normatywnych nie tylko z rozwiązaniami unijnymi, lecz również z innymi dyscyplinami prawnymi, zwłaszcza pomiędzy różnymi podatkami. Na obciążenia daninami publicznymi gospodarstw rolnych należy patrzeć szeroko, a więc w kontekście wszystkich podatków odnoszących się do gospodarstw rolnych w sposób bezpośredni lub pośredni, oraz w kontekście opłat i dopłat, a nawet świadczeń mających charakter *quasi*-daninowy. Na tym tle występuje wiele zagadnień spornych, takich jak: uprzywilejowana pozycja podatkowa gospodarstwa rolnego w niektórych podatkach, wpływ podstawowych rozwiązań podatkowych, czyli podatku rolnego, na inne podatki, czy kontrowersyjne rozwiązania podatkowe.

Już samo zagadnienie rozwiązań podatkowych nasuwa tak wiele problemów wartych poddania bliższej analizie, że przekracza to możliwości niniejszego opracowania. Dokonując z konieczności wyboru, wydaje się, że trafne będzie zasygnalizowanie różnorodnych kwestii, zwłaszcza kontrowersyjnych w świetle literatury i orzecznictwa, kosztem ich szczegółowej analizy oraz bogatej bibliografii i orzecznictwa.

Pojęcie gospodarstwa rolnego

W świetle art. 23 Konstytucji podstawę ustroju rolnego państwa stanowi gospodarstwo rodzinne, jednak Konstytucja nie definiuje tego pojęcia. Regulacje prawne z zakresu prawa rolnego do niedawna nie zawierały ani definicji gospodarstwa rolnego, ani definicji gospodarstwa rodzinnego; podobnie jak ustawodawstwo państw unijnych¹.

W obecnym stanie normatywnym występują trzy zdefiniowane pojęcia gospodarstwa rolnego: cywilistyczne, prawnorolne i podatkowe. Nie są one niestety spójne, co stwarza wątpliwości praktyczne oraz nie spełnia postulatu zsynchronizowania rozwiązań prawa podatkowego z rozwiązaniami stosowanymi w innych gałęziach prawa, zwłaszcza w prawie cywilnym. W myśl art. 55³ Kodeksu cywilnego, za gospodarstwo rolne uważa się grunty rolne wraz z gruntami leśnymi, budynkami lub ich częściami, urządzeniami i inwentarzem, jeżeli stanowią lub mogą stanowić zorganizowaną całość gospodarczą, oraz prawami związanymi z prowadzeniem gospodarstwa rolnego. Definicja nie zawiera natomiast normy obszarowej. Ustawa o kształtowaniu ustroju rolnego z 2003 r.², definiując gospodarstwo rolne, odwołuje się do kc, wprowadzając dodatkowo minimalną normę obszarową – nie mniej niż 1 ha użytków rolnych³. Ponadto ustawa posługuje się kate-

¹ Por. bliżej A. Lichorowicz, *Status prawny gospodarstw rodzinnych w ustawodawstwie krajów Europy Zachodniej*, Białystok 2000, s. 26.

² Ustawa z 11 kwietnia 2003 r. (Dz.U. Nr 64, poz. 592).

³ Użytki rolne (art. 2 pkt 5) obejmują: grunty orne, sady, łąki trwałe, pastwiska trwałe, grunty rolne zabudowane, grunty pod stawami i grunty pod rowami.

gorią nieruchomości rolnej w rozumieniu kc⁴ (art. 2 pkt 2). Ustawa określa także pojęcie gospodarstwa rodzinnego, które stanowi gospodarstwo rolne prowadzone przez rolnika indywidualnego oraz w którym łączna powierzchnia użytków rolnych nie przekracza 300 ha⁵ (art. 5 ust. 1). Aktualna definicja podatkowa gospodarstwa rolnego (o czym niżej) obejmuje wyłącznie grunty, nie zawiera wymogu zorganizowanej całości, a minimalna norma obszarowa ustalana jest alternatywnie jako powierzchnia przekraczająca 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy.

Ustawa o kształtowaniu ustroju rolnego definiuje także pojęcie rolnika indywidualnego jako osobę fizyczną, będącą właścicielem lub dzierżawcą nieruchomości rolnych o łącznej powierzchni użytków rolnych nieprzekraczającej 300 ha, prowadzącą osobiście gospodarstwo rolne i posiadającą kwalifikacje rolnicze⁶ (art. 6 ust. 1). Ponadto występują pojęcia, takie jak: rolnik – na gruncie przepisów o ubezpieczeniu społecznym⁷, czy producent rolny – odnoszące się m.in. do osób fizycznych prowadzących gospodarstwa rolne w rozumieniu przepisów o podatku rolnym⁸.

⁴ Art. 46¹ stanowi, że nieruchomościami rolnymi (gruntami rolnymi) są nieruchomości, które są lub mogą być wykorzystywane do prowadzenia działalności wytwórczej w rolnictwie w zakresie produkcji roślinnej i zwierzęcej, nie wyłączając produkcji ogrodniczej, sadowniczej i rybnej.

⁵ Por. R. Szytk, *Podstawowe zasady kształtowania ustroju rolnego*, „Rejent” 2003, nr 5, s. 21 i nast.

⁶ Por. A. Lichorowicz, *Instrumenty oddziaływania na strukturę gruntową Polski w ustawie z dnia 11 kwietnia 2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego*, „Kwartalnik Prawa Prywatnego” 2004, nr 2, s. 387 i nast.

⁷ Zgodnie z art. 6 pkt 1 ustawy z 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników (tekst jedn. Dz.U. Nr 7, poz. 25 z 1998 r., ost. zm. Dz.U. Nr 163, poz. 136 z 2005 r.), za rolnika uważa się pełnoletnią osobę fizyczną, zamieszkujejącą i prowadzącą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, osobiście i na własny rachunek działalność rolniczą w pozostającym w jej posiadaniu gospodarstwie rolnym, w tym również w ramach grupy producentów rolnych, a także osobę, która przeznaczyła grunty prowadzonego przez siebie gospodarstwa rolnego do zalesienia.

⁸ Art. 2 ustawy z 15 września 2000 r. o grupach producentów rolnych i ich związkach oraz o zmianie innych ustaw (Dz.U. Nr 88, poz. 983, ost. zm. Dz.U. Nr 175, poz. 1462 z 2005 r.).

Podatek rolny

Podatkowa normatywna definicja gospodarstwa rolnego została zawarta w art. 2 ust. 1 ustawy z 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym⁹ i znajduje zastosowanie w całym prawie podatkowym. Od 1 stycznia 2003 r. zmienił się sposób jej ujęcia. Gospodarstwo rolne może stanowić własność (posiadanie) osób fizycznych, lecz również osób prawnych i jednostek organizacyjnych, w tym spółek nieposiadających osobowości prawnej. Normodawca, uwzględniając w nowelizacji *expressis verbis* spółki, winien był wyłączyć spółki cywilne wobec braku możliwości prawnej bycia przez spółkę właścicielem, posiadaczem lub użytkownikiem wieczystym gruntów¹⁰.

Zakres przedmiotowy podatku został rozszerzony; obejmuje teraz własność (posiadanie) wszelkich gruntów odpowiednio sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków¹¹. Natomiast dla gospodarstwa rolnego utrzymano kryterium minimalnej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy, czyli gospodarstwo rolne (art. 1) obejmuje grunty sklasyfikowane w ewidencji jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza (art. 2 ust. 2).

W nowelizacji ustawodawca wyeliminował wyodrębnioną poprzednio kategorię gruntów pod stawami¹², w miejsce dokonania zmiany 84 regulacji zasad opodatkowania tych gruntów, które to zasady budzą kontrowersje¹³. Dla celów ustalania powierzchni (wyrażonej w ha

⁹ Tekst. jedn. Dz.U. Nr 94, poz. 431 z 1993 r., ost. zm. Dz.U. Nr 179, poz. 1484 z 2005 r.

¹⁰ Por. L. Etel, *Podatki rolne i leśny w 2003 r.*, „Finanse Komunalne” 2003, Nr 1, s. 19.

¹¹ Por. rozporządzenie Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Dz.U. Nr 38, poz. 454); zwanej dalej ewidencją.

¹² Przy utrzymaniu wyodrębnienia gruntów pod stawami w ustawie o kształtowaniu ustroju rolnego.

¹³ Por. I. Czaja-Hliniak, *Zasady opodatkowania wód stojących podatkiem gruntowym*, „Gospodarka Rybna” 1984, nr 6, s. 13 i nast.

przeliczeniowych) gruntów pod stawami, decyduje fakt zarybienia lub niezarybienia stawów. W przypadku gruntów pod stawami zarybionymi, powierzchnię przelicza się bez względu na miejsce położenia według dwóch przeliczników w zależności od gatunku ryb (1,0 ha i 0,20 ha). Natomiast grunty pod stawami nie zarybionymi przelicza się według przeliczników stosowanych ogólnie (czyli w granicach 1,95 ha – 0,05 ha). Tak więc w przypadku stawów nie zarybionych decyduje w rzeczywistości rodzaj użytków przed ich założeniem. § 68 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia w sprawie ewidencji wyraźnie wyodrębnia w ramach użytków rolnych grunty pod stawami; brak natomiast odpowiednich ustawowych przeliczników.

Nie do końca sprecyzowane zagadnienie stanowi zakres przedmiotowy podatku. Art. 2 ust. 1 definiuje gospodarstwo rolne jako określony obszar gruntów stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu oznaczonych podmiotów. Ustawodawca nie sprecyzował w definicji rodzaju posiadania, a więc czy objęte jest tylko posiadanie samoistne, czy również zależne. Jest to kwestia kontrowersyjna, zarówno w poglądach doktrynalnych¹⁴, jak i w orzecznictwie. Z kolei art. 3 ust. 1, obok własności, posiadania samoistnego i użytkowania wieczystego wymienia inne rodzaje posiadania (zależnego), a także rozszerza zakres przedmiotowy na stany będące jedynie faktycznym korzystaniem z gruntów. I tak podatnikami są podmioty będące posiadaczami gruntów stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem, z Agencją Własności Rolnej Skarbu Państwa lub z innego tytułu prawnego, lecz także gdy posiadanie jest bez tytułu prawnego. Natomiast w przypadku gruntów stanowiących własność osób fizycznych podatnikami są dzierżawcy wyłącznie w przypadku, gdy grunty gospodarstwa rolnego zostały w całości lub w części wydzier-

¹⁴ Poglądy na ten temat przedstawia np. M. Popławski, *Nabycie własności gruntów przez ich posiadaczy a zwolnienie z podatku rolnego*, „Finanse Komunalne” 2001, nr 5, s. 12-20.

zawione na podstawie umowy dzierżawy zawartej zgodnie z przepisami o ubezpieczeniu społecznym rolników (art. 3 ust. 3)¹⁵.

Najbardziej kontrowersyjną kwestią w ujęciu doktryny i kształtowaniu się orzecznictwa jest zwolnienie, a następnie ulga, z tytułu przeznaczania gruntów na utworzenie nowego gospodarstwa rolnego lub powiększenie już istniejącego. Zwolnienie dotyczy gruntów (art. 12 ust. 1 pkt 4), do powierzchni nie przekraczającej 100 ha, nabytych w drodze umowy sprzedaży, a także wchodzących w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa (ZWRSP)¹⁶, objętych w trwałe zagospodarowanie¹⁷. Zwolnienie dotyczy gruntów kolejno nabywanych lub obejmowanych. Zwolnienia i ulgi nie stosuje się (ust. 7) z tytułu nabycia gruntów z ZWRSP w drodze sprzedaży, jeżeli przedmiotem nabycia są grunty objęte poprzednio przez nabywcę w trwałe zagospodarowanie, za które uważa się (ust. 8) objęcie gruntów w dzierżawę lub użytkowanie na okres nie krótszy niż 10 lat. W ramach ostatniej nowelizacji sprecyzowano ustalenie sposobu liczenia normy 100 ha, która dotyczy łącznie gruntów kolejno nabywanych lub obejmowanych w trwałe zagospodarowanie. Nadal jednak nie sprecyzowano wielu określeń budzących wątpliwości, np. możliwości stosowania zwolnienia do pierwszych 100 ha w przypadku nabycia gruntów o łącznej większej powierzchni, czy stosowania zwolnienia w przypadku nabycia gruntów wcześniej dzierżawionych przez nabywcę. Ograniczenie stosowania zwolnienia limitem obszarowym może prowadzić do nieuzasadnionych gospodarczo podziałów własnościowych¹⁸. Wyraźnie należałoby sprecyzować stosowanie tegoż limitu w przypadku współwłasności lub współposiadania, a mianowicie to, czy odrębny limit przysługuje każdemu współwłaścicielowi¹⁹. Jeżeli przedmiotem naby-

¹⁵ Na temat podmiotowości podatkowej dzierżawców gospodarstw rolnych zob.: A. Mariański, *Dzierżawca (najemca) w podatkach od nieruchomości, rolnym i leśnym*, „Finanse Komunalne” 1999, nr 2, s. 25-32.

¹⁶ Zwanej dalej w skrócie ZWRSP.

¹⁷ Okres zwolnienia wynosi 5 lat, a następnie w ciągu 2 lat przysługuje ulga (odpowiednio: 75% i 50%).

¹⁸ Por. L. Etel, *Zwolnienia i ulgi w podatku rolnym*, „Finanse Komunalne” 1998, nr 2, s. 4.

¹⁹ W literaturze występuje pogląd o przysługiwaniu odrębnego limitu (np. K. Deputat, J. Orłowski, *Zwolnienia od podatku rolnego w przypadku utworzenia nowego lub po-*

cia są grunty objęte uprzednio przez nabywcę w trwałe zagospodarowanie (ust. 7), zasadne wydaje się również uwzględnienie czasu trwania zagospodarowania przed nabyciem gruntów, czyli – czy do czasu ich nabycia upłynął 5-letni termin zwolnienia.

Podobnie brak jest dostatecznej precyzji ustawowej przy regulacji pojęcia trwałego zagospodarowania (ust. 8). Okres, na który zostaje zawarta umowa, nie przesądza bynajmniej o faktycznym zagospodarowaniu gruntów, czyli spełnieniu przesłanki zwolnienia²⁰.

Podatek od nieruchomości

W podatku od nieruchomości²¹ podlegają m.in. zwolnieniu (art. 7 ust. 1 pkt 4) budynki gospodarcze lub ich części położone na gruntach gospodarstw rolnych i służące wyłącznie działalności rolniczej, a także budynki gospodarcze lub ich części służące działalności leśnej lub rybackiej oraz zajęte na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej. Ponadto w związku ze znacznie wyższym opodatkowaniem nieruchomości związanych z działalnością gospodarczą, ulgowy charakter ma opodatkowanie w przypadku nieuznania określonej działalności za działalność gospodarczą, np. wynajmu turystom pokoi gościnnych w budynkach mieszkalnych znajdujących się na obszarach wiejskich, jeżeli liczba pokoi przeznaczonych do wynajęcia nie przekracza pięciu. Stosuje się w tym przypadku znacznie niższe stawki odnoszące się do budynków mieszkalnych. Ulga powyższa jest m.in. wyrazem popierania agroturystyki. Słuszniejsze wydaje się jednak zastosowanie kryterium liczby osób przebywających na wypoczynku niż kryterium liczby wynajmowanych pokoi.

większenia już istniejącego gospodarstwa rolnego, „Finanse Komunalne” 2000, nr 2, s. 31), natomiast w bogatym orzecznictwie jest odmiennie.

²⁰ Por. L. Etel, *Zwolnienie od podatku rolnego dzierżawcy terenu od państwowego przedsiębiorstwa gospodarki rolnej*, „Głosa” 2001, nr 5, s. 25.

²¹ Ustawa z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz.U. Nr 9, poz. 84 z 2002 r., ost. zm. Dz.U. Nr 179, poz. 1485 z 2005 r.).

Podatek dochodowy od osób fizycznych

Niektóre regulacje podatku dochodowego od osób fizycznych²² wywierają wpływ na uprzywilejowany status gospodarstw rolnych. Dotyczy to w szczególności agroturystyki i działów specjalnych produkcji rolnej.

Od 1995 r. wprowadzane są regulacje prawne zmierzające do ulgowego opodatkowania czy też zwalniania od opodatkowania agroturystyki²³, na którą składa się przede wszystkim tzw. turystyka wiejska oraz turystyka rolnicza prowadzona w ramach gospodarstw rolnych²⁴. Działalność mieszcząca się w pojęciu agroturystyki zaliczana jest do pozarolniczej działalności gospodarczej. Jednakże podstawowy zakres turystyki rolniczej podlega całkowitemu zwolnieniu pod warunkiem nieprzekroczenia określonych rozmiarów działalności. Zgodnie z art. 21 ust 1 pkt 43, zwolnieniu podlegają dochody uzyskane z tytułu wynajmu pokoi gościnnych, w budynkach mieszkalnych położonych na terenach wiejskich w gospodarstwie rolnym, osobom przebywającym na wypoczynku, a także dochody uzyskane z tytułu wyżywienia tych osób, jeżeli liczba wynajmowanych pokoi nie przekracza pięciu. Zwolnieniem nie objęto wynajmu pokoi w domkach turystycznych, choćby domki te znajdowały się na terenie gospodarstwa rolnego, a także prowadzenia pól biwakowych na terenie gospodarstw oraz samodzielnego wydawania posiłków domowych na bazie produktów z własnego gospodarstwa.

Zastosowane kryterium zwolnienia w postaci liczby wynajmowanych pokoi prowadzi do możliwości zwolnienia od opodatkowania dochodów znacznie wyższych (np. w przypadku pięciu pokoi wieloosobowych), a objęcie opodatkowaniem dochodów znacznie niższych (np. w przypadku sześciu pokoi jednoosobowych), co nie pozostaje

²² Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. Nr 14, poz. 176 z 2000 r., ost. zm. Dz.U. Nr 179, poz. 1484 z 2005 r.).

²³ Por. I. Czaja-Hliniak, *Zasady opodatkowania agroturystyki w 1995 roku*, „Prawo Rolne” 1995, nr 1, s. 33-40.

²⁴ Por. M. Błażejczyk, *Prawnorolne aspekty rozwoju wiejskiej turystyki*, „Prawo Rolne” 1993, nr 2, s. 78 i nast.

w zgodzie z zasadą sprawiedliwości podatkowej. Słuszniejsze wydaje się rozwiązanie w postaci nawiązania do ilości osób przebywających na wypoczynku. Należy postulować również zwolnienie samodzielnego wydawania posiłków w określonym zakresie oraz prowadzenie pól biwakowych, z których dochody są niewspółmiernie niższe niż z wynajmu pokoi. Analogicznie winien być potraktowany wynajem pokoi w domkach turystycznych.

Ustawa określa pojęcie działów specjalnych, zaliczając do nich m.in. hodowlę i chów innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym. Tak więc dochody z hodowli zwierząt prowadzonej w ramach gospodarstw rolnych w jej podstawowym zakresie zwolnione są od opodatkowania. Do rodzajów zwolnionej hodowli zalicza się²⁵ hodowlę i chów: krów, cieląt, bydła rzeźnego (z wyjątkiem opasów), tuczników, prosiąt i warchlaków, owiec oraz tucz owiec, koni rzeźnych, koni hodowlanych, ryb akwariowych, psów rasowych i kotów rasowych. Brak dostatecznej precyzji w określaniu niektórych rodzajów działalności zaliczanej do działalności rolniczej lub działów specjalnych często rodzi wątpliwości interpretacyjne (jak np. pojęcie szklarni czy hodowla strusi).

Podatek od towarów i usług

Od 4 września 2000 r.²⁶ wprowadzono podatek od towarów i usług²⁷ w odniesieniu do rolnictwa, ponieważ wcześniejszy brak możliwości odliczania podatku naliczonego w cenach nabywanych przez rolników towarów i usług był niekorzystny z punktu widzenia ekonomiczne-

²⁵ Zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z 29 września 2005 r. w sprawie norm szacunkowych dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej (Dz.U. Nr 201, poz. 1663).

²⁶ Ustawa z 20 lipca 2000 r. o zmianie ustawy (z 23 stycznia 1993 r. – I.H.) o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i opłacie skarbowej (Dz.U. Nr 68, poz. 805).

²⁷ Obecnie uregulowany ustawą z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535, ost. zm. Dz.U. Nr 179, poz. 1484 z 2005 r.).

go²⁸. Opodatkowanie ma w przeważającej mierze charakter fakultatywny oraz ulgowy. Ustawa używa pojęcia gospodarstwa rolnego w rozumieniu podatku rolnego (art. 2 pkt 16). Określa produkty rolne, obejmując szczegółowo określone towary oraz towary wytworzone z produktów pochodzących z własnej działalności rolniczej (pkt 20). Wprowadza także pojęcie rolnika ryczałtowego²⁹ w rozumieniu rolnika dokonującego dostawy produktów rolnych lub świadczącego usługi rolnicze, korzystającego ze zwolnienia od podatku³⁰, z wyjątkiem podatników zobowiązanych do prowadzenia ksiąg rachunkowych (pkt 19).

Rolnicy ryczałtowi stanowią grupę uprzywilejowaną³¹. Zgodnie z art. 115, rolnikowi ryczałtowemu dokonującemu dostawy produktów rolnych lub wykonującego usługi rolnicze (art. 117) na rzecz podatników podatku od towarów i usług, którzy rozliczają ten podatek, przysługuje zryczałtowany zwrot podatku z tytułu nabywania niektórych środków produkcji dla rolnictwa, opodatkowanych podatkiem od towarów i usług. Kwota zryczałtowanego zwrotu podatku jest wypłacana rolnikowi ryczałtowemu przez nabywcę produktów rolnych w wysokości 5% kwoty należnej z tytułu dostawy produktów rolnych, pomniejszonej o kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku. Wątpliwość może budzić uwarunkowanie zwrotu podatku statusem nabywcy produktów, czyli koniecznością dokonania dostawy na rzecz podatnika podatku niekorzystającego ze zwolnienia. Natomiast zwrot podatku nie zależy od faktycznego nabywania środków i zależy jedynie

²⁸ Por. J. Zubrzycki, *VAT w rolnictwie (1)*, „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 9, s. 1 i nast.

²⁹ Pojęcie rolnika ryczałtowego związane jest nie tylko z prowadzeniem gospodarstwa rolnego (art. 2 pkt 16), lecz również gospodarstwa leśnego (pkt 17) i gospodarstwa rybacciego (pkt 18). Por. J. Majewska, *VAT w rolnictwie*, wkładka do „Przeglądu Podatkowego” 2000, nr 11, s. 4.

³⁰ Rolnik ryczałtowy może zrezygnować ze zwolnienia po spełnieniu określonych wymogów, z których podstawowe dotyczą: wartości sprzedaży produktów rolnych w poprzednim roku podatkowym, która musi przekroczyć 20.000 zł, oraz prowadzenia określonej ewidencji (art. 43 ust. 3 i 4).

³¹ W świetle podatku rysują się cztery grupy podmiotów: rolnicy ryczałtowi korzystający ze zwolnienia, rolnicy ryczałtowi rezygnujący ze zwolnienia, rolnicy, którym zwolnienie nie przysługuje, oraz podatnicy podatku będący równocześnie rolnikami ryczałtowymi.

od wartości sprzedaży i jej terminu. Kwota zryczałtowanego zwrotu podatku zwiększa u nabywcy podatek naliczony przy spełnieniu określonych warunków (art. 116). Jednym z nich jest warunek zapłaty należności za produkty rolne, obejmującej również kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku, na rachunek bankowy rolnika ryczałtowego. Brak dostatecznej precyzji regulacji budzi jedną z poważnych wątpliwości co do obowiązku posiadania przez rolników rachunku bankowego. Ustawa nie nakłada na nich takiego obowiązku. Ponieważ jednak nabywca może dokonać potrącenia tylko pod warunkiem wypłaty na rachunek, będzie to ograniczać krąg potencjalnych nabywców i obciążać rolników do posiadania odpowiednich rachunków.

Podatek od spadków i darowizn i podatek od czynności cywilnoprawnych

W podatku od spadków i darowizn³², w ramach zakresu zwolnień przedmiotowych związanych z gospodarstwami rolnymi wymienić należy te, które wywołują największe wątpliwości³³. Zwolnione jest nabycie własności i prawa użytkowania wieczystego gospodarstwa rolnego. Ze zwolnienia wyłączone zostały budynki mieszkalne oraz budynki i urządzenia związane z prowadzeniem działalności specjalnej; choć te ostatnie ustawodawca objął ulgą w ograniczonym zakresie (art. 4 ust. 2). Zwolnieniu podlega również (pkt 14) nabycie własności i prawa użytkowania wieczystego gospodarstwa rolnego lub jego części wraz z budynkami mieszkalno-gospodarczymi oraz innych praw do takiego gospodarstwa lub jego części, jeżeli umowa zostaje zawarta na podstawie przepisów o ubezpieczeniu społecznym rolników. Zwolnienie obejmuje także nabycie własności budynków gospodarczych służących bezpośrednio produkcji rolniczej prowadzonej na użytkach rolnych o po-

³² Ustawa z 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn. Dz.U. Nr 16, poz. 89 z 1997 r., ost. zm. Dz.U. Nr 169, poz. 1418 z 2005 r.).

³³ Por. bliżej J. Bieluk, *Podatek od spadków i darowizn w rolnictwie*, „Rejent” 2000, nr 11, s. 13-26.

wierzchni do 1 ha, gdy nabywcą jest osoba prowadząca gospodarstwo rolne zaliczona do I grupy podatkowej (pkt 4). Zwolnione od podatku jest również nabycie przez rolnika pojazdów rolniczych i maszyn rolniczych oraz części do tych pojazdów i maszyn, pod warunkiem że wymienione pojazdy i maszyny w ciągu 3 lat od daty otrzymania nie zostaną przez nabywcę sprzedane lub darowane osobom trzecim (pkt 12).

Odwolanie się w ustawie do pojęcia gospodarstwa rolnego w rozumieniu podatku rolnego spowodowało zawężenie stosowania zwolnień, ponieważ poprzednio stosowano definicję z kodeksu cywilnego, mającą szerszy zakres przedmiotowy – w szczególności obejmującą budynki. Ze zwolnienia podatkowego wyłączono budynki mieszkalne oraz budynki i urządzenia służące działalności specjalnej, czyli wyłączono składniki, które w ogóle nie mieszczą się w podatkowej definicji gospodarstwa rolnego. Wyraźnie rysuje się brak spójności regulacji obu podatków.

Daleko idąca wątpliwość związana jest z opodatkowaniem w podatku od spadków i darowizn nabycia własności budynków gospodarczych służących bezpośrednio produkcji rolniczej. Skoro zwolnieniem (pkt 4) objęto te budynki, jeżeli służą działalności rolniczej na użytkach rolnych o powierzchni do 1 ha, to *a contrario* wynika, że budynki na użytkach powyżej 1 ha nie podlegają zwolnieniu lub że ustawodawca uważał je za zwolnione jako składniki gospodarstwa, co z kolei pozostaje w sprzeczności z definicją gospodarstwa rolnego. Ponadto zwolnienie budynków gospodarczych na użytkach rolnych o powierzchni do 1 ha uwarunkowane jest ich przeznaczeniem oraz statusem nabywcy. Oba warunki są niejasno sformułowane.

Dodatkowo, w zwolnieniu (pkt 14) odnoszącym się do umów zawartych na podstawie przepisów o ubezpieczeniu społecznym rolników pojawia się określenie gospodarstwa rolnego wraz z budynkami mieszkalno-gospodarczymi, co wprowadza nieokreśloną bliżej kategorię budynków. Jeszcze dalej idące zastrzeżenia w tym przypadku budzi fakt objęcia zwolnieniem stanu faktycznego, który nie mieści się w za-

kresie przedmiotowym, jako że umowy te nie są umowami darowizny, a odrębnym typem umów nazwanych³⁴.

Wątpliwość budzi pojęcie części gospodarstwa rolnego objętego zwolnieniem. Jeśli bowiem część nie będzie odpowiadała normie obszarowej, to utraci charakter gospodarstwa rolnego, czyli odpadnie celowościowa przesłanka zwolnienia. Rodzaje budynków i urządzeń służących specjalnej działalności nie są skorelowane z podatkowym pojęciem działów specjalnych produkcji rolnej, zdefiniowanym w podatku dochodowym. Z kolei w przypadku zwolnienia pojazdów i maszyn, ustawodawca używa pojęcia rolnika bez wyraźnego nawiązania do pojęcia gospodarstwa rolnego.

Regulacja podatku od czynności cywilnoprawnych³⁵ przewiduje (art. 9 pkt 2) zwolnienie przedmiotowe nabycia gospodarstw rolnych. Zwolnienie dotyczy przeniesienia własności nieruchomości w przypadku, gdy nabywana nieruchomość stanowi gospodarstwo rolne lub utworzy z nieruchomością nabywcy gospodarstwo rolne albo wejdzie w skład gospodarstwa rolnego nabywcy w rozumieniu przepisów o podatku rolnym. Ze zwolnienia wyłączono przeniesienie własności budynków mieszkalnych lub ich części znajdujących się na obszarze miast. Podstawę prawną przeniesienia własności nieruchomości mogą stanowić różne typy umów.

Budzi wątpliwości wyłączenie ze zwolnienia budynków mieszkalnych (lub ich części) na obszarze miast. *A contrario* wynika, że zwolnieniem objęte jest nabycie budynków na terenie wiejskim. Tak więc zwolnienie miałoby szerszy zakres niż w przypadku nieodpłatnego nabycia praw majątkowych objętego podatkiem od spadków i darowizn. Z drugiej strony, wyłączenie dotyczy składnika majątkowego, który nie mieści się w podatkowym pojęciu gospodarstwa rolnego. Znowu pojawia się w podtekście nawiązywanie do cywilnoprawnego pojęcia gospodarstwa. Kwestia ta winna być wyraźnie sprecyzowana.

³⁴ J. Bieluk, *op. cit.*, s. 24.

³⁵ Ustawa z 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. Nr 86, poz. 959, ost. zm. Dz.U. Nr 169, poz. 1418 z 2005 r.).

Podsumowanie

Dokonując przeglądu obciążeń podatkowych związanych z gospodarstwami rolnymi, dostrzega się tendencję do uprzywilejowanego traktowania gospodarstwa rolnego. Wynika to zwłaszcza z zakresów stosowanych zwolnień i ulg podatkowych. Rysuje się niestety wiele wątpliwości wynikających z braku dostatecznej precyzji regulacji podatkowych oraz braku zharmonizowania regulacji zawartych w różnych podatkach, a także regulacji podatkowych z cywilistycznymi.

Wiele rozwiązań normatywnych powinno ulec zmianie lub przynajmniej skorelowaniu lub uściśleniu. Do najważniejszych należy zaliczyć następujące zagadnienia.

Postulować należy jednoznaczne, interdyscyplinarne zdefiniowanie pojęcia gospodarstwa rolnego, rodzinnego gospodarstwa rolnego, nieruchomości rolnej, rolnika i rolnika indywidualnego.

W zakresie podatku rolnego winien ulec sprecyzowaniu zakres przedmiotowy w definicji gospodarstwa rolnego oraz uściśleniu rodzaj spółek objętych zakresem podmiotowym podatku. Wyraźnie winien zostać określony zarówno sposób ustalania normy obszarowej, jak i zastosowania zwolnienia z tytułu nabycia (100 ha) w przypadku własności (posiadania gruntów) i równoczesnej współwłasności, posiadania zależnego lub objęcia w użytkowanie.

Winna również ulec zmianie regulacja zasad opodatkowania gruntów pod stawami w postaci jednoznacznego potraktowania stawów rybnych jako wyodrębnionej ewidencyjnie kategorii gruntów, a dopiero następnie stosowanie przeliczników zależnych od faktu prowadzenia hodowli ryb czy od jej rodzaju. Skonkretyzować należy również niektóre pojęcia, jak np. trwałego użytkowania gruntów.

Zwolnienie opodatkowania przychodów z agroturystyki w podatku dochodowym od osób fizycznych należałoby raczej uzależnić od liczby osób przebywających na wypoczynku, a nie od liczby wynajmowanych pokoi. Można postulować zwolnienie samodzielnego wydawania posiłków domowych w gospodarstwach, wynajmowania domków turystycznych oraz prowadzenia pól biwakowych na terenie

gospodarstwa rolnego. Również należy podnieść konieczność dalszego skonkretyzowania pojęcia działów specjalnych produkcji rolnej.

W zakresie podatku od towarów i usług należy tak zmodyfikować warunek rezygnacji ze zwolnienia przez rolnika ryczałtowego, aby zawsze mogło mieć miejsce faktyczne jego ustalenie. Jednoznacznie winna zostać również określona kwestia obowiązku posiadania rachunków bankowych przez rolników ryczałtowych i ewentualnego uzależnienia od tego ryczałtowanego zwrotu podatku.

Należy postulować zharmonizowanie przepisów podatku od spadków i darowizn z przepisami podatku rolnego i kodeksu cywilnego. Ponadto w podatku tym należałoby wyraźnie określić sposób potraktowania niektórych składników majątkowych, w szczególności budynków gospodarczych. Wymagają sprecyzowania pojęcia takie, jak: rolnik, osoba prowadząca gospodarstwo rolne, budynki mieszkalno-gospodarcze, a także pojęcie części gospodarstwa. W zakresie przedmiotowym winno być wyodrębnione nabycie w drodze umowy zawartej zgodnie z przepisami o ubezpieczeniu społecznym.

Analogicznie należy zharmonizować przepisy podatku od czynności cywilnoprawnych z podatkiem od spadków i darowizn, rolnym i kodeksem cywilnym. Ponadto należałoby sprecyzować regulację dotyczącą zwolnienia budynków mieszkalnych.

Bibliografia

- J. Bieluk, *Podatek od spadków i darowizn w rolnictwie*, „Rejent” 2000, nr 11, s. 13-26.
- M. Błażejczyk, *Prawnorolne aspekty rozwoju wiejskiej turystyki*, „Prawo Rolne” 1993, nr 2, s. 78 i nast.
- I. Czaja-Hliniak, *Zasady opodatkowania wód stojących podatkiem gruntowym*, „Gospodarka Rybna” 1984, nr 6, s. 13 i nast.
- I. Czaja-Hliniak, *Zasady opodatkowania agroturystyki w 1995 roku*, „Prawo Rolne” 1995, nr 1, s. 33-40.

- K. Deputat, J. Orłowski, *Zwolnienia od podatku rolnego w przypadku utworzenia nowego lub powiększenia już istniejącego gospodarstwa rolnego*, „Finanse Komunalne” 2000, nr 2, s. 31.
- L. Etel, *Zwolnienia i ulgi w podatku rolnym*, „Finanse Komunalne” 1998, nr 2, s. 4.
- L. Etel, *Zwolnienie od podatku rolnego dzierżawcy terenu od państwowego przedsiębiorstwa gospodarki rolnej*, „Głosa” 201, nr 5, s. 25.
- L. Etel, *Podatki rolne i leśny w 2003 r.*, „Finanse Komunalne” 2003, nr 1, s. 19.
- A. Lichorowicz, *Status prawny gospodarstw rodzinnych w ustawodawstwie krajów Europy Zachodniej*, Białystok 2000, s. 26.
- A. Lichorowicz, *Instrumenty oddziaływania na strukturę gruntową Polski w ustawie z dnia 11 kwietnia 2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego*, „Kwartalnik Prawa Prywatnego” 2004, nr 2, s. 387 i nast.
- J. Majewska, *VAT w rolnictwie*, wkładka do „Przeglądu Podatkowego” 2000, nr 11, s.4.
- A. Mariański, *Dzierżawca (najemca) w podatkach od nieruchomości, rolnym i leśnym*, „Finanse Komunalne” 1999, nr 2, s. 25-32.
- M. Popławski, *Nabycie własności gruntów przez ich posiadaczy a zwolnienie z podatku rolnego*, „Finanse Komunalne” 2001, nr 5, s. 12-20.
- R. Szytk, *Podstawowe zasady kształtowania ustroju rolnego*, „Rejent” 2003, nr 5, s. 21 i nast.
- J. Zubrzycki, *VAT w rolnictwie (1)*, „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 9, s. 1 i dalsze.

SUMMARY

After the access to the European Union the subject of Polish agriculture has become one of the important points of financial politics. Harmonisation of normative regulations with European Union ones as well as with other law disciplines, especially in respect to various taxes, plays the crucial role in relation to farm liability for public levy and particu-

larly for taxes. The notions of a farm, agriculture tax liability and the influence of its construction on other taxes are of basic importance. The controversial regulations refer not only to agriculture tax but also to other taxes concerning farms, such as property tax, VAT, income tax, civil law action tax, inheritance and donation tax. Reviewing tax liability concerning farms one can notice a tendency to treat farms in a privileged way. Unfortunately there is lack of harmonisation and sufficient precision in regulations included in various taxes. Many normative regulations should be modified or at least correlated or precisely specified.