

Ryta I. Dziemianowicz, Renata Przygodzka

Wydział Ekonomii i Zarządzania

Uniwersytet w Białymstoku

Podatek rolny i jego funkcje

Wstęp

Każdy podatek w mniejszym bądź większym stopniu zakłóca procesy rynkowe i ich efektywność. Dlatego też niezwykle ważne jest to, żeby w sytuacji, gdy jest nakładany służył określonym celom polityki fiskalnej. Zgodnie z teorią opodatkowania podatkom przypisuje się kilka podstawowych funkcji, spośród których za klasyczne uznaje się: funkcję fiskalną, redystrybucyjną oraz funkcję stymulacyjną.

Celem opracowania jest próba oceny sprawności funkcji podatku rolnego. Za wyborem tego podatku przemawia fakt, że podatek rolny jest jedynym podatkiem, który powszechnie obciąża gospodarstwa rolne w Polsce. Pozostałe podatki, ze względu na szereg wyłączeń i zwolnień, obciążają gospodarstwa rolne w bardzo ograniczonym zakresie. Podjęto także próbę weryfikacji następującej hipotezy: podatek rolny nie realizuje żadnej z przypisanych mu funkcji. Realizacja celu artykułu oraz weryfikacja hipotezy wymagały zastosowania kilku metod badawczych, a mianowicie: studiów literatury przedmiotu, analizy danych zawartych w sprawozdaniach samorządu terytorialnego, analizy danych FADN oraz analizy przyczynowo-skutkowej.

Ogólne założenia podatku rolnego

Podatek rolny, który funkcjonuje od 1985 r. na podstawie ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym¹, ma wiele cech podatku majątkowego wiążącego opodatkowanie bezpośrednio z faktem posiadania nieruchomości. Ma on konstrukcję szacunkową, opartą na kryterium naturalnym. Jest ściśle związany z terenem, gdzie występuje, dlatego też nie prowadzi do niekorzystnej ucieczki podatników z danego obszaru, jak może mieć to miejsce przy innych obciąże-

¹Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, Dz.U. z 2006 r. Nr 136, poz. 969, z późn. zm.

niach. Jest to model opodatkowania mniej skomplikowany niż np. podatek dochodowy, co ma swoje zalety i wady.

Konstrukcję podstawy opodatkowania w podatku rolnym oparto na powierzchni gospodarstwa, a w zasadzie na specjalnej, umownej, jednostce powierzchni wyrażonej w tzw. hektarach przeliczeniowych. Jednostka ta odzwierciedla różnice w dochodowości poszczególnych gospodarstw rolnych wynikające z gospodarowania w odmiennych warunkach naturalnych (jakość gleb i warunki klimatyczne) oraz ekonomicznych (położenie poszczególnych gospodarstw).

Do 31 grudnia 2002 r. przedmiot opodatkowania w podatku rolnym (grunty gospodarstw rolnych) ujęty był w sposób specyficzny. Biorąc pod uwagę fakt, iż grunty te mogły być także objęte podatkiem leśnym lub podatkiem od nieruchomości, podstawowe znaczenie dla ustalenia przedmiotu opodatkowania podatkiem rolnym miała wówczas definicja gospodarstwa rolnego. Zgodnie z treścią ustawy za gospodarstwo rolne uznawano obszar gruntów rolnych, gruntów pod stawami oraz gruntów pod zabudowaniami związanymi z prowadzeniem gospodarstwa o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub o powierzchni użytków rolnych przekraczającej 1 ha przeliczeniowy, stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu osób fizycznych i prawnych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej.

Począwszy od 1 stycznia 2003 r. przedmiotem opodatkowania w podatku rolnym są wszystkie grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, z wyjątkiem gruntów wykorzystywanych w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą inną niż działalność rolnicza. Oznacza to zasadniczą zmianę w dotychczasowych regulacjach. Według zmienionych przepisów podatkiem rolnym opodatkowane są wszystkie użytki rolne bez względu na ich powierzchnię, położenie i dochodowość [Etel 2003, s. 307–308]. O tym, czy jest to użytek rolny decyduje zapis w ewidencji gruntów. Wadą obowiązujących przepisów jest to, iż grunty rolne nie muszą być wykorzystywane do prowadzenia produkcji rolnej. W ustawowej definicji gospodarstwa rolnego nie ma bowiem zapisu o konieczności wykorzystywania gruntów na cele rolnicze, co może prowadzić do ich ulgowego opodatkowania mimo innego przeznaczenia (z wyłączeniem działalności pozarolniczej).

Podstawę opodatkowania podatkiem rolnym w przypadku gospodarstwa rolnego stanowi liczba hektarów przeliczeniowych, w pozostałych przypadkach, dla gruntów niewchodzących w skład gospodarstwa rolnego² powierzchnia wy-

²Zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy o podatku rolnym, jeżeli łączna powierzchnia użytków rolnych oraz gruntów zadrzewionych i zakrzewionych na użytkach rolnych nie przekracza 1 ha lub 1 ha przeliczeniowego, grunty te nie stanowią, w rozumieniu przepisów ustawy, gospodarstwa rolnego.

rażona w hektarach fizycznych, wynikająca z ewidencji gruntów i budynków. Liczbę hektarów przeliczeniowych w danym gospodarstwie rolnym ustala się na podstawie powierzchni, rodzajów i klas użytków rolnych wynikających z ewidencji gruntów oraz zaliczenia do danego okręgu podatkowego. Należy podkreślić, że w konstrukcji podatku rolnego ustawodawca zrezygnował z ustalenia rzeczywistych dochodów lub też przychodów uzyskiwanych z produkcji rolnej. Określił podstawę opodatkowania w sposób szacunkowy, w oparciu o domniemanie prawne co do wielkości przychodu [Mastalski 1996, s. 237].

W podatku rolnym zastosowano, rzadko używane we współczesnych systemach podatkowych, stawki kwotowe o dosyć złożonej strukturze. Z jednej strony, biorąc pod uwagę normatywną podstawę opodatkowania, można przyjąć, że mają one cechy stawek proporcjonalnych. Z drugiej zaś strony, jeżeli uwzględnimy się w nich relacje pomiędzy przychodem szacunkowym (normatywnym) a rzeczywistym, stawki nabierają charakteru regresywnego, ponieważ gdy wzrasta faktyczny przychód podatnika udział podatku rolnego w przychodzie maleje. Maksymalna stawka podatku dla gospodarstwa rolnego od 1 ha przeliczeniowego gruntów za rok podatkowy wynosi równowartość pieniężną 2,5 q żyta, obliczoną według średniej ceny skupu żyta za pierwsze trzy kwartały roku poprzedzającego rok podatkowy. Dla pozostałych gruntów maksymalna stawka podatku wynosi równowartość 5 q żyta od hektara fizycznego.

Większość ulg i zwolnień zawartych w ustawie o podatku rolnym ma charakter gospodarczy. Cel ekonomiczny był podstawowym motywem wprowadzenia ich do konstrukcji podatku. Ustawa reguluje dwie kategorie zwolnień: przedmiotowe i podmiotowe. Można je dodatkowo podzielić na zwolnienia ustawowe oraz zwolnienia wynikające z uprawnień rady gminy. Począwszy od 1 stycznia 2003 r., katalog zwolnień ustawowych ma charakter zamknięty.

Podatek rolny a funkcja fiskalna

Ponieważ podatki nakłada się przede wszystkim w celu gromadzenia środków publicznych niezbędnych do realizacji zadań państwa i samorządu terytorialnego, stąd też najważniejszą funkcją podatków jest funkcja fiskalna³.

³Należy podkreślić, że współcześnie funkcja fiskalna powinna być rozpatrywana z różnych punktów widzenia, które uwzględniają także skutki ekonomiczne i społeczne jakie wywołuje ciężar opodatkowania. Nie zawsze maksymalizowanie dochodów budżetowych płynących z podatków jest korzystne, nie oznacza to jednak, że podatki powinny być minimalne i tworzyć pewną fikcję opodatkowania. Wyższe obciążenia podatkowe zwiększają bowiem potrzebę poszukiwania możliwości obniżenia podatków, a przez to dodatkowo motywują do podejmowania działań zarówno produkcyjnych, jak i inwestycyjnych, zmierzających do zwiększenia dochodów netto. Istotne więc jest takie ich skonstruowanie, aby owe działania zwielokrotnić.

W polskim systemie podatkowym podatek rolny stanowi źródło dochodów gmin. Rozpatrywanie zatem jego roli w kształtowaniu dochodów publicznych wymaga analizy struktury dochodów tych jednostek samorządu terytorialnego (tab. 1).

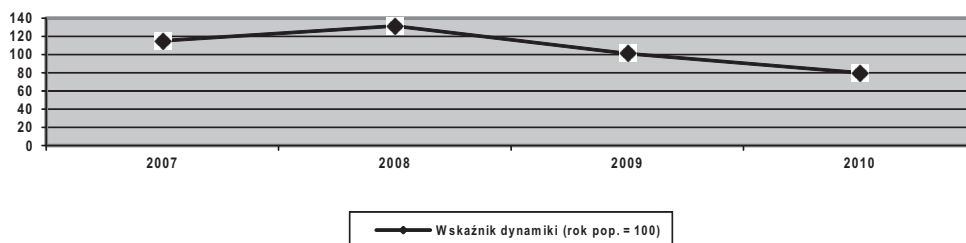
Tabela 1

Dochody gmin w latach 2006–2010 (w mln zł)

Wyszczególnienie	2006	2007	2008	2009	2010
Dochody ogółem	51 724,3	57 003,1	62 317,8	64 882,1	72 310,5
Dochody własne	24 507,9	28 219,0	30 694,7	30 021,8	32 264,4
Podatek rolny	795,8	915,4	1 203,7	1 215,3	974,1

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Sprawozdań MF z wykonania budżetów jst.

Z danych zawartych w tabeli 1 wynika, że w latach 2006–2010 dochody z podatku rolnego były mało stabilnym źródłem zasilania finansowego. O ile bowiem w 2008 i 2009 r. ich wartość przekraczała 1200 mln zł, to w 2010 r. stanowiła 974 mln zł, przy stałym wzroście dochodów ogółem oraz dochodów własnych. Niestabilność tę potwierdza analiza dynamiki podatku rolnego (rys. 1).



Rysunek 1

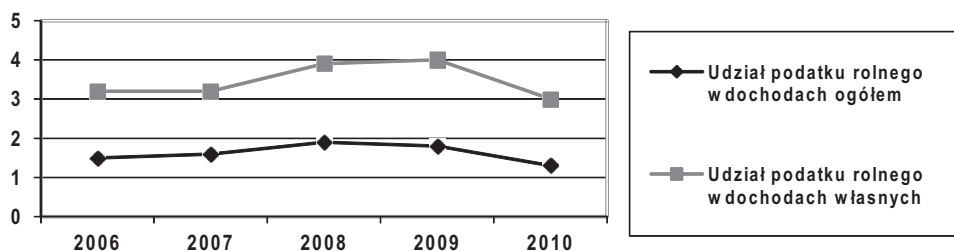
Dynamika podatku rolnego w latach 2007–2010 (w %)

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Sprawozdań MF z wykonania budżetów jst.

Zasadniczą przyczyną dużej zmienności wartości odprowadzanego do budżetów gmin podatku rolnego były zmiany średnich cen żyta będą podstawą naliczania podatku, których niezwykle wysoki wzrost wystąpił zwłaszcza w latach 2007–2008 (z około 35 do 58 zł za dt⁴).

Z analizy danych przedstawionych na rysunku 2 wynika, że podatek rolny jest mało wydajnym źródłem zasilania finansowego gmin. Poza szczególnym wzrostem tego udziału w latach 2008–2009 przeciętnie podatek rolny nie przekracza

⁴W analizowanym okresie ceny żyta kształtowały się na następującym poziomie (w zł za dt): 2006 – 35,52, 2007 – 58,29, 2008 – 55,80, 2009 – 34,10, 2010 – 37,64. Na podstawie Komunikatów Prezesa GUS w sprawie średniej ceny skupu żyta za okres pierwszych trzech kwartałów roku poprzedzającego rok podatkowy za kolejne lata.



Rysunek 2

Udział podatku rolnego w dochodach gmin (w %)

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Sprawozdań MF z wykonania budżetów jst.

2% dochodów ogółem oraz 3% dochodów własnych. Należy podkreślić przy tym, że w szczególnej sytuacji znajdują się gminy wiejskie, ponieważ dominująca w nich działalność rolnicza przy ograniczonej aktywności pozarolniczej sprawia, że podatek rolny jest głównym źródłem dochodów tych gmin. Z danych Ministerstwa Finansów nie wynika jednak, że jest to źródło wydajne⁵. Czy można zatem uznać, że podatek rolny jest istotnym źródłem dochodów jednostek samorządu terytorialnego? Odpowiedź nie może być pozytywna z uwagi na obecną konstrukcję analizowanego podatku.

W literaturze przedmiotu podkreśla się, że przyjęcie za podstawę wyliczenia wysokości obciążeń podatkowych z tytułu podatku rolnego ceny skupu żyta jest rozwiązaniem, które nie pozwala powiązać bezpośrednio wysokości podatku z dochodowością gospodarstwa. Jednocześnie należy zauważyć, że w okresie ponad 25 lat obowiązywania ustawy o podatku rolnym nastąpiły istotne zmiany w strukturze produkcji. Żyto przestało być podstawowym produktem gospodarstw rolnych, dlatego nie jest już odpowiednim punktem odniesienia przy szacowaniu przychodów z działalności rolniczej. Wybór żyta, którego wartość w produkcji towarowej gospodarstw rolnych jest marginalna, jako podstawy wyliczenia obciążeń podatkowych nie pozwala na dostosowanie wysokości podatku do zdolności płatniczej podatnika. Nie pozwala też na zapewnienie wydajnego i stabilnego źródła dochodów własnych gmin, a zwłaszcza gmin wiejskich, w których dominującym rodzajem prowadzonej działalności jest produkcja rolnicza.

Funkcja redystrybucyjna podatku rolnego

Funkcja redystrybucyjna traktuje podatki jako narzędzie wtórnego podziału dochodów poprzez przesuwanie środków finansowych między poszczególnymi podmiotami gospodarczymi a budżetem. Oceniając sprawność podatku rolnego

⁵Udział podatku rolnego w dochodach własnych gmin wiejskich w latach 2006–2009 wynosił: 2006 – 6,1%, 2007 – 6,1%, 2008 – 7,4%, 2009 – 7,5%.

w zakresie realizacji funkcji redystrybucyjnej należy przede wszystkim pokazać, jak kształtują się obciążenia podatkowe w poszczególnych grupach gospodarstw. W tym celu wykorzystano dane rachunkowe zbierane w ramach polskiego FADN oraz dane z badania ankietowego o dochodach spoza gospodarstwa rolnego przeprowadzonego w tych samych gospodarstwach, w których prowadzona jest rachunkowość dla potrzeb Polskiego FADN.

Zazwyczaj uważa się, iż podatki powinny być oparte na tzw. zdolności podatkowej uzależnionej od ekonomicznych wskaźników, takich jak: dochód, wielkość konsumpcji lub majątek. W analizie, jako podstawową kategorię posłużono się wartością dodaną netto oraz dochodem z rodzinnego gospodarstwa rolnego. Wartość dodana netto stanowi opłatę za zaangażowanie czynników wytwórczych do działalności operacyjnej gospodarstwa rolnego, można ją traktować jako opłatę za nieopłacone nakłady pracy i kapitał własny zaangażowany w gospodarstwo rolnicze. Można ją porównać do dochodu uzyskiwanego przez osoby prowadzące działalność gospodarczą będącego podstawą opodatkowania. Dochód z rodzinnego gospodarstwa rolnego oblicza się odejmując od produkcji dodanej netto świadczenia finansowe gospodarstwa na rzecz państwa i osób trzecich. Uwzględnione w analizie podatki obejmują wszystkie rodzaje obciążeń podatkowych gospodarstw rolnych⁶, przy czym należy podkreślić, iż podatek rolny stanowi w nich największy udział. Z badań wynika, że obciążenia gospodarstw rolnych z innych tytułów niż podatek rolny są minimalne⁷.

W latach 2005–2008 średnie obciążenie podatkowe gospodarstwa rolnego prowadzącego rachunkowość w ramach Polskiego FADN systematycznie rosło i kształtowało się w przedziale od 867 zł (w 2006 r.) do 2037 zł (w 2008 r. – tab. 2). Generalnie najwyższe kwoty podatków płacili właściciele gospodarstw bardzo dużych, o powierzchni powyżej 50 ha, natomiast najniższe właściciele gospodarstw najmniejszych, do 5 ha, odpowiednio 6118 i 442 zł⁸ w 2008 r.

Wzrost obciążeń wraz ze wzrostem powierzchni gospodarstwa jest zrozumiałą, wynika to przede wszystkim z konstrukcji podatku rolnego, która w dużym stopniu uzależnia jego wysokość od powierzchni gospodarstwa. Wprawdzie w budowie podatku rolnego poprzez wskaźniki waloryzacji gruntów oraz okręgi położenia uwzględniono także pewne elementy jakościowe i ekonomiczne, jed-

⁶Rachunkowość prowadzona w ramach systemu Polski FADN nie wyodrębnia obciążeń wynikających z poszczególnych tytułów podatkowych.

⁷Szerzej [Dziemianowicz 2007].

⁸Odstępstwem od tej zasady były lata 2006–2007, w których obciążenia gospodarstw najmniejszych były znacznie wyższe niż gospodarstw kwalifikowanych do grup obszarowych od 5 do 50 ha. Prawdopodobnie wynikało to z faktu, że w grupie gospodarstw najmniejszych, o powierzchni do 5 ha, dominowały gospodarstwa specjalistyczne (np. ogrodnicze, drobiarskie), które mogły być obciążone także podatkiem dochodowym jako działy specjalne produkcji rolnej.

Tabela 2

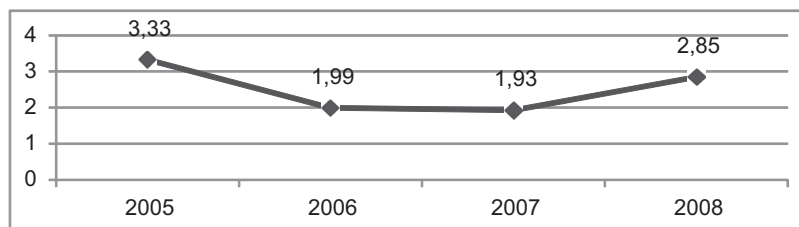
Średnie obciążenia podatkowe gospodarstw rolnych w latach 2005–2009 (w zł)

Lp.	Powierzchnia UR w ha	Lata				
		2005	2006	2007	2008	2009
1.	< 5 bardzo małe	607	1342	1534	380	442
2.	5 = < 10 małe	488	572	617	612	619
3.	10 = < 20 średnio małe	720	726	779	938	968
4.	20 = < 30 średnio duże	1075	1009	1123	1388	1428
5.	30 = < 50 duże	1592	1421	1570	1971	2058
6.	> = 50 bardzo duże	4995	4473	4929	6478	6118

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników standardowych uzyskanych przez gospodarstwa rolne uczestniczące w Polskim FADN w latach 2005–2009.

nakże mają one ograniczony wpływ na wysokość obciążeń fiskalnych gospodarstw rolnych.

Analiza obciążeń podatkowych gospodarstw rolnych wskazuje, iż w latach 2005–2008 średnia relacja obciążeń podatkowych do wartości dodanej netto nie była wysoka i oscylowała w przedziale od 1,93% w 2007 r. do około 3,33% w 2005 r. (rys. 3).

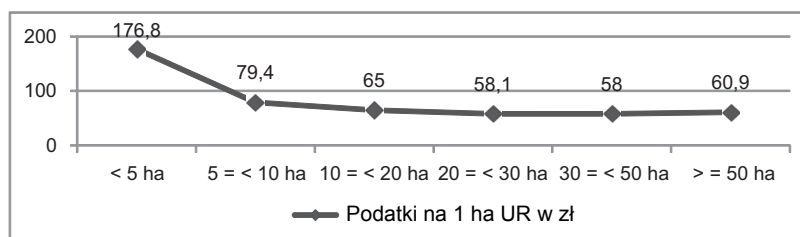
**Rysunek 3**

Relacja podatków do wartości dodanej netto w latach 2005–2008 (w %)

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Polskiego FADN.

Dla oceny funkcji redystrybucyjnej istotne znaczenie ma jednak pokazanie obciążenia podatkowego uwzględniającego zróżnicowanie obszarowe gospodarstw. Z rysunku 4 wynika, że jeżeli uwzględni się wysokość podatków przypadającą na 1 ha UR, biorąc pod uwagę podział gospodarstw na wyodrębnione grupy obszarowe, relatywnie wysokie obciążenia występują w gospodarstwach bardzo małych, znacznie niższe w małych, natomiast począwszy od gospodarstw o powierzchni użytków rolnych wynoszącej 30 ha – wysokość podatków na 1 ha UR jest zbliżona i oscyluje na poziomie około 60 zł.

Odmienne wyniki uzyskuje się jeżeli przedmiotem analizy będzie relacja podatków do wartości dodanej netto. Z danych zawartych w tabeli 3 wynika, że

**Rysunek 4**

Wysokość podatków na 1 ha UR gospodarstw w 2009 r. (według grup obszarowych w zł)

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Polskiego FADN.

najwyższe obciążenie wartości dodanej netto występowało w 2009 r. w gospodarstwach największych (powyżej 50 ha) – 3,65%, najniższe w gospodarstwach najmniejszych (do 5 ha) – 0,37%. Stosunkowo wysokie obciążenie występowało w gospodarstwach średnio małych (od 10 do 20 ha). W grupie gospodarstw bardzo małych prowadzących rachunkowość w ramach Polskiego FADN dominują gospodarstwa specjalistyczne osiągające lepsze wyniki. Potwierdzają to badania ankietowe prowadzone w ramach Polskiego FADN, na podstawie których można stwierdzić, że w 2009 r. dochód z rodzinnego gospodarstwa w tej grupie obszarowej był wyższy niż w gospodarstwach średnio małych i średnio dużych [Goraj 2010, s. 33]. Dlatego też obciążenia fiskalne przypadające na jednostkę wartości dodanej netto są w tej grupie obszarowej najniższe (tab. 3).

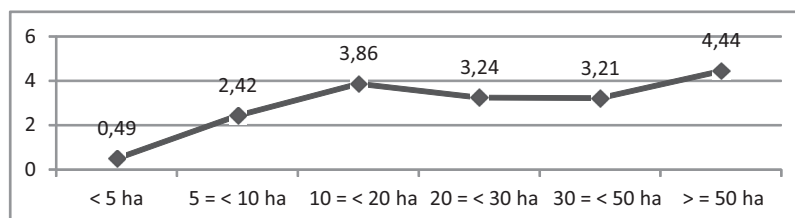
W 2009 r. udział podatków w dochodzie z rodzinnego gospodarstwa rolnego w gospodarstwach prowadzących rachunkowość w ramach Polskiego FADN nie był wysoki (rys. 4), ponieważ oscylował w przedziale od 0,49% w gospodarstwach najmniejszych (powierzchnia do 5 ha) do 4,44% w gospodarstwach największych (powierzchnia powyżej 50 ha).

Tabela 3

Relacja podatków do wartości dodanej netto w latach 2005–2009 (w %)

Lp.	Powierzchnia UR w ha	Lata				
		2005	2006	2007	2008	2009
1.	< 5 bardzo małe	1,83	1,45	1,52	0,40	0,37
2.	5 = < 10 małe	4,15	2,09	2,0	2,10	1,83
3.	10 = < 20 średnio małe	3,77	1,92	2,04	2,84	3,26
4.	20 = < 30 średnio duże	3,17	1,64	1,79	2,48	2,84
5.	30 = < 50 duże	2,83	2,32	1,67	2,41	2,79
6.	>= 50 bardzo duże	3,62	2,56	2,13	3,72	3,65

Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników standardowych uzyskanych przez indywidualne gospodarstwa rolne uczestniczące w Polskim FADN w latach 2005–2009.



Rysunek 5

Udział podatków w dochodzie z rodzinnego gospodarstwa rolnego w 2009 r. (według grup obszarowych w %)

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Polskiego FADN.

Analizując przytoczone dane zaobserwować można, że funkcja redystrybucyjna osiąga założone cele wówczas, gdy uwzględnimy rolnictwo jako dział gospodarki narodowej. Stopień obciążeń fiskalnych dochodów uzyskiwanych w rolnictwie jest dużo niższy niż w przypadku pozostałych źródeł dochodów. Można zatem stwierdzić, że w tym zakresie podatki łagodzą dysproporcje pomiędzy dochodami rolników a dochodami innych grup podatników. Jeżeli natomiast przy ocenie funkcji redystrybucyjnej uwzględnimy zróżnicowanie gospodarstw pod względem powierzchni, wyniki są bardziej zdywersyfikowane i zależą od wskaźników, które są przedmiotem analizy. Generalnie obciążenia podatkowe we wszystkich gospodarstwach są niskie. Ich relacja zarówno do wartości dodanej netto, jak udział w dochodzie z rodzinnego gospodarstwa rolnego nie przekracza 4,5% i wzrasta wraz z powierzchnią gospodarstwa. Najniższe podatki występują w gospodarstwach do 5 ha, które osiągają lepsze wyniki ekonomiczne niż pozostałe. Nieco inaczej kształtują się obciążenia podatkowe na 1 ha UR, w tym przypadku najwyższe podatki występują w grupie gospodarstw największych, co prawdopodobnie wynika z konstrukcji podatku rolnego.

Jednocześnie należy podkreślić, że analiza oparta na danych FADN może nie odzwierciedlać rzeczywistego obrazu sytuacji ekonomicznej gospodarstw rolnych w Polsce. Nawet w grupie gospodarstw prowadzących rachunkowość występuje bardzo duże zróżnicowanie dochodów, np. w 2009 r. średni dochód osiągany z rodzinnego gospodarstwa rolnego w grupie gospodarstw najmniejszych wynosił około 47 tys. zł, minimalny 334 zł, maksymalny około 830 tys. zł, a współczynnik zmienności plasował się na poziomie 225% i był najwyższy [Goraj 2010, s. 34].

Podatek rolny a funkcja stymulacyjna

Funkcja stymulacyjna (inaczej bodźcowa) podatków polega na stworzeniu takich instrumentów podatkowych, które sprzyjałyby racjonalności działania, pobudzały do osiągania pożądanych efektów gospodarczych i społecznych.

W rozwiniętych gospodarkach rynkowych państwo wykorzystuje podatki do wspierania rozwoju przedsiębiorstw, promowania ich aktywności inwestycyjnej czy też stymulowania określonych zachowań ważnych z ekonomicznego i społecznego punktu widzenia. W odniesieniu do rolnictwa funkcja stymulacyjna polega na pobudzaniu przemian struktury agrarnej, kształtowaniu struktury produkcji, oddziaływaniu na decyzje inwestycyjne rolników, decyzje dotyczące zatrudniania pracowników itp. Do podstawowych instrumentów podatkowych prowadzących do realizacji wymienionych celów zaliczyć należy ulgi inwestycyjne, stawki podatku oraz konstrukcję stawek.

Do najważniejszych ulg wbudowanych w konstrukcję podatku rolnego zaliczyć można ulgę inwestycyjną, która przysługuje wszystkim podatnikom podatku rolnego z tytułu poniesionych wydatków inwestycyjnych. Ulga inwestycyjna dotyczy: wydatków związanych z budową i modernizacją budynków inwentarskich, obiektów służących ochronie środowiska, wydatków na zakup i zainstalowanie deszczowni, urządzeń melioracyjnych i urządzeń zaopatrzenia gospodarstwa w wodę, wydatków na zakup urządzeń do wykorzystania na cele produkcyjne naturalnych źródeł energii (wiatru, biogazu, słońca i spadku wód). Tak ujęty katalog przedmiotowy ulgi inwestycyjnej jest bardzo ograniczony. W zasadzie nie można wskazać kryterium, jakim kierował się ustawodawca, pozwalając na odliczenie jednych wydatków a wyłączając inne. Wymienione enumeratywnie rodzaje inwestycji znacznie ograniczają zakres działań modernizacyjnych niezbędnych do rozwoju i funkcjonowania nowoczesnego gospodarstwa rolnego. Większość z nich wprowadzono do ustawy w pierwszej połowie lat osiemdziesiątych. Wpółcześnie nie zawsze odpowiadają one potrzebom gospodarstwa rolnego, a w związku z tym nie są przez podatników akceptowane.

Ulga inwestycyjna przyznawana jest po zakończeniu inwestycji na wniosek podatnika i polega na odliczeniu od należnego podatku rolnego 25% udokumentowanych rachunkami nakładów inwestycyjnych w okresie 15 lat. Rozłożenie ulgi inwestycyjnej na okres 15 lat, biorąc pod uwagę wysokość obciążeń z tytułu podatku rolnego, ma znaczenie raczej symboliczne. Ulga w takim kształcie nie motywuje podatników do inwestowania w gospodarstwo rolne. Wydatki inwestycyjne są nieporównywalne z wysokością podatku obciążającego przeciętne gospodarstwo, co zazwyczaj uniemożliwia ich odliczenie w dopuszczalnym terminie. Nakłady ponoszone przez rolników na nowoczesne technologie są zazwyczaj wysokie i nawet w gospodarstwach większych obszarowo, w których wysokość obciążeń z tytułu podatku rolnego jest relatywnie wyższa, nie jest możliwe ich odliczenie w okresie 15 lat. Należy również zauważyć, że ulgi inwestycyjne przyznawane od stosunkowo niskich obciążeń tracą swój bodźcowy charakter, ich uzyskanie jest bowiem mało atrakcyjne pod względem ekonomicznym.

Wnioski

Przeprowadzone w artykule rozważania pozwalają na sformułowanie kilku wniosków:

1. Podatek rolny często staje się świadczeniem o niewielkiej wadze fiskalnej, w praktyce mało odczuwalnym przez podmioty zobowiązane do jego zapłacenia.
2. Ze względu na niski udział podatku rolnego w dochodach własnych gmin i jeszcze niższy w dochodach ogółem, fiskalna funkcja tego podatku nie jest realizowana.
3. Gdy uwzględni się rolnictwo jako dział gospodarki narodowej, funkcja redystrybucyjna osiąga założone cele – stopień obciążeń fiskalnych dochodów uzyskiwanych w rolnictwie jest dużo niższy niż w przypadku pozostałych źródeł dochodów, można zatem stwierdzić, że w tym zakresie podatki łagodzą dysproporcje pomiędzy dochodami rolników a dochodami innych grup podatników. Jeżeli natomiast przy ocenie funkcji redystrybucyjnej uwzględni się zróżnicowanie gospodarstw pod względem powierzchni wyniki są bardziej zdywersyfikowane i zależą od wskaźników, które są przedmiotem analizy.
4. Wbudowane w konstrukcję podatku rolnego ulgi nie zachęcają rolników do aktywności inwestycyjnej, a ich znaczenie jest raczej symboliczne. Tym samym można stwierdzić, że sformułowana we wstępie hipoteza została zweryfikowana pozytywnie, co oznacza, że podatek rolny nie realizuje w pełni funkcji przypisywanych podatkom.

Podsumowując, można stwierdzić, że rozwiązania prawne zastosowane w ustawie o podatku rolnym, pomimo szeregu nowelizacji, nadal budzą wiele wątpliwości. Konstrukcja podatku rolnego obowiązującego od 1984 r. jest niedostosowana do aktualnych warunków ekonomicznych i sytuacji gospodarczej w Polsce. Jest konstrukcją przestarzałą w stosunku do zasad opodatkowania rolnictwa obowiązujących w krajach UE, zwłaszcza dawnej tzw. 15-tki, ale także w stosunku do innych podatków wchodzących w skład polskiego systemu podatkowego. Obciążenia fiskalne z tego tytułu nie są zbyt wysokie, a brak personalizacji poprzez jakiegokolwiek nawiązanie do sytuacji osobistej i rodzinnej podatnika powoduje, iż podatek rolny w zasadzie nie zależy od jego zdolności płatniczej.

Literatura

ETEL L.: *Podatek od nieruchomości, rolny i leśny. Komentarz*. Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2003.

- DZIEMIANOWICZ R.I.: *Podatek dochodowy w rolnictwie stymulator czy hamulec przemian strukturalnych?* Roczniki Naukowe SERiA, Tom XI, Zeszyt 2, Warszawa – Poznań – Olsztyn 2009.
- DZIEMIANOWICZ R.I.: *Efektywność systemu opodatkowania rolnictwa*. Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok 2007.
- GORAJ L. i in.: *Poziom i struktura dochodów rodzin rolniczych z gospodarstw prowadzących rachunkowość w 2008 r.* IERiGŻ, Warszawa 2009.
- GORAJ L. i in.: *Poziom i struktura dochodów rodzin rolniczych z gospodarstw prowadzących rachunkowość w 2009 r.* IERiGŻ, Warszawa 2010.
- MASTALSKI R.: *Prawo podatkowe II – część szczegółowa*. Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 1996.

Farm tax and its functions

Abstract

The article attempts to evaluate the efficiency of the farm tax functions and to demonstrate that the farm tax does not serve any of the functions it was assigned to serve. Following the theory of taxation, it was assumed that these functions shall include: the fiscal, redistributive and the stimulating function. In order to achieve the objective and to verify the hypothesis, methods such as: studies of literature on the subject, analysis of the data contained in the reports of the local authorities, the FADN data analysis and the causal analysis were used.

The carried out studies shown that the current farm tax structure does not ensure an effective implementation of its functions. It is evidenced by the fact that the farm tax is an income source for communes characterized by low efficiency since its share in the total income does not exceed 3% and the share in the own income – 2%. The redistributive function of the tax may be realized, but only when taking into account the income of farmers and other social groups. Redistribution does not occur within the sector. In turn, the incentives built into the tax structure do not encourage farmers to take the desired actions.