

PODATEK ROLNY – CZAS NA ZMIANY

LEONARD ETEL

1. Opodatkowanie rolnictwa, a zwłaszcza majątku wykorzystywanego do produkcji rolnej, jest jednym z ostatnich niezreformowanych elementów polskiego systemu podatkowego przejętych, w zasadzie bez zmian, z okresu PRL-u. Całkowita reforma zasad funkcjonowania gospodarki, w tym również działalności rolniczej, która miała miejsce w latach dziewięćdziesiątych ubiegłego wieku, nie pociągnęła za sobą żadnych istotnych zmian w „sztandarowym” podatku obciążającym rolnictwo, tj. podatku rolnym. W dalszym ciągu obowiązuje ustawa z dnia 15 listopada 1984 roku o podatku rolnym¹ i nic nie wskazuje, że to zmieni się w najbliższym czasie. Może zatem podatek rolny jest świadczeniem uniwersalnym, pasującym do każdego systemu i co z tym związane – warunków gospodarowania? Wg mnie – co uzasadniam niżej – jest to przestarzałe, oderwane od rzeczywistości społeczno-gospodarczej świadczenie podatkowe, które już dawno powinno być zastąpione nowoczesnym podatkiem obciążającym nieruchomości rolne. Jeżeli tak, to dlaczego przez dziesięciolecia nie wprowadzono żadnych istotnych zmian w tym zakresie? Wiąże się to przede wszystkim z tym, że nie bardzo wiadomo co tak naprawdę jest przedmiotem tego podatku². W literaturze przedmiotu panuje duża różnorodność poglądów dotyczących tego, czy podatek rolny obciąża majątek (grunty rolne), przychody z prowadzenia gospodarstwa rolnego, czy też szacunkowo określone dochody rolników³. To z kolei skutkuje tym, że podatek ten jest postrzegany jako jedno świadczenie zastępujące w odniesieniu do rolnictwa cały system podatkowy znajdujący zastosowanie w innych obszarach działalności gospodarczej. Kolejne ekipy rządzące nie miały i nie mają nadal pomysłu na to, czym zastąpić ten superpodatek. I to – wg mnie – wyjaśnia, dlaczego w polskim systemie funkcjonuje od wielu już lat podatek o tak nieczytelnej podstawie opodatkowania. W dużej mierze jest to wynik ewolucji polskiego systemu opodatkowania majątku nieruchomego, a w tym i gruntów gospodarstw rolnych⁴. Obowiązująca ustawa o podatku rolnym jest wynikiem „udoskonalenia” ustawy z dnia 26 października 1971

1 Tekst jedn.: Dz.U. z 2006 r. Nr 136, poz. 969 ze zm.

2 Zob. L. Etel, Podatki przychodowo–dochodowo–majątkowe, (w:) L. Etel (red.), System prawa finansowego, Prawo daninowe, t. 3, Warszawa 2010, s. 305 i nast.

3 W pracy pod red. W. Wójtowicz, Zarys finansów publicznych i prawa finansowego, Warszawa 2008, s. 260 wskazuje się, że konstrukcja podatku rolnego pozwala na zakwalifikowanie tego podatku do każdej z możliwych kategorii.

4 Szerzej L. Etel, Podatki przychodowo–dochodowo–majątkowe..., *op. cit.*, s. 310 i nast.

roku o podatku gruntowym.⁵ W akcie tym, obok dotychczasowych zasad ustalania podstawy opodatkowania, wprowadzono po raz pierwszy nowe rozwiązania, które są stosowane do dzisiaj⁶. Podatek gruntowy w wyniku wprowadzonych zmian przybrał postać podatku składającego się z dwóch części. Pierwsza z nich obejmowała dotychczasowy nieco zmodyfikowany podatek gruntowy, obliczany przy zastosowaniu progresywnych stawek odnoszonych do przychodu szacunkowego gospodarstwa rolnego, ustalonego na podstawie norm szacunkowych przychodu z 1 ha użytków rolnych i leśnych, z doliczeniem przychodów z działów specjalnych. 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, w związku z przyjęciem – obok przychodu – powierzchni jako podstawy opodatkowania, przeistoczył się z typowego podatku przychodowego w podatek przychodowo–majątkowy. Ten charakter podatku został utrzymany początkowo w ustawie z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, która po licznych zmianach obowiązuje do dzisiaj. Podatek rolny obciążał bowiem grunty gospodarstwa rolnego i dochody z działów specjalnych produkcji rolnej. Podstawę opodatkowania gruntów stanowiła już tylko liczba hektarów przeliczeniowych. 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 zastosowaniu norm szacunkowych dochodu z określonej jednostki powierzchni upraw lub jednostek produkcji zwierzęcej. Ten dwoisty charakter podatku rolnego utrzymywał się do 1992 r., tj. do wejścia w życie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych,⁷ 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. Przychód ustalany na podstawie norm przeciętnego przychodu – tak charakterystyczny dla tego podatku w poprzednich okresach – w aktualnie obowiązującej ustawie o podatku rolnym został zupełnie zastąpiony powierzchnią wyrażoną w hektarach przeliczeniowych. Podatek rolny, podobnie jak podatek od nieruchomości, stał się w ten sposób świadectwem o charakterze majątkowym, gdzie podstawę opodatkowania

5 Dz.U. Nr 27, poz. 254.

6 Szerzej – H. Reniger, *Problem podstawy wymiaru w socjalistycznym podatku rolniczym okresu przejściowego*, Toruń 1963.

7 Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. Nr 80, poz. 350) i ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania (Dz.U. Nr 21, poz. 86).

stanowi powierzchnia, a obowiązek podatkowy jest związany wyłącznie z władaniem gruntami gospodarstwa rolnego. Niemniej w dalszym ciągu można w nim wskazać elementy charakterystyczne dla opodatkowania przychodu, a nawet dochodu. Mam tu na myśli instytucję hektara przeliczeniowego i powiązanie stawki z ceną żyta⁸. Nie jest to zatem typowy podatek majątkowy.

2. Utrzymywanie w systemie takiej konstrukcji podatkowej, która w założeniu obciąża przychody (dochody) z rolnictwa i majątek (użytki rolne), wynika – co już sygnalizowałem wyżej – z braku koncepcji opodatkowania tego rodzaju działalności gospodarczej. Jest to kolejna – równie ważna jak uwarunkowania historyczne – przyczyna skutkująca problemami z klasyfikowaniem omawianych podatków. W Polsce nie ma jasnych zasad opodatkowania przychodów, dochodów i majątku rolników. W chwili obecnej podatek rolny jest jedynym świadczeniem obciążającym właścicieli typowych polskich gospodarstw rolnych (pomijając dochody z działów specjalnych produkcji rolnej). W związku z tym, że ta grupa zawodowa w zasadzie nie płaci na ogólnych zasadach podatku od dochodu uzyskiwanego z prowadzenia działalności rolniczej, próbuje się podatkowi rolnemu nadać charakter uniwersalny, obejmujący przychody, dochody oraz majątek. Przeciętny rolnik płaci jedynie podatek rolny (leśny i od nieruchomości). Takie postrzeganie systemu opodatkowania rolnictwa przypomina utopijne teorie podatku jedyne-go. Podatek rolny jest w takim ujęciu jedynym świadczeniem obciążającym cały sektor gospodarki (poza VAT-em i podatkiem dochodowym od działów specjalnych). Jest to oczywiście pewna fikcja, negatywnie jednak rzutująca na kształt opodatkowania rolnictwa, które obecnie ma w zasadzie symboliczny charakter. Mankamentem obowiązującego systemu 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 (ubezpieczenie KRUS, dopłaty bezpośrednie, zwrot podatku akcyzowego zawartego w cenie paliwa).

3. Korzystanie z tych preferencji ułatwia obowiązująca definicja gospodarstwa rolnego. Jest to zasadniczy mankament obowiązującej konstrukcji tego podatku. Definicja ta jest – wg mnie – pierwotną przyczyną większości problemów dotyczących opodatkowania gruntów rolnych⁹. Stąd też w niniejszej publikacji szczególny nacisk jest położony na wykazanie negatywnych następstw jej obowią-

8 Szerzej – A. Hanusz. Polityka podatkowa w zakresie różnicowania obciążeń dochodów rolniczych w Polsce: na przykładzie podatków gruntowego i rolnego, Lublin 1996, s. 249 i nast.

9 Szerzej L. Etel, Definicja gospodarstwa rolnego w podatku rolnym – problemy praktyczne, (w:) M. Popławski (red.), Podatki i opłaty lokalne w praktyce, Warszawa 2008, s. 35 i nast.

zywania. Ich przedstawienie uzasadnia postulat jak najszybszego odejścia od takiego postrzegania gospodarstwa rolnego i związanych z tym zasad opodatkowania.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy o podatku rolnym, za gospodarstwo rolne uważa się obszar gruntów, o których mowa w art. 1, o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy, stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej, w tym spółki nieposiadającej osobowości prawnej.

Jak to wynika z przytoczonej definicji, podatek rolny obciąża jedynie grunty rolne. Opodatkowanie tych gruntów preferencyjnym podatkiem rolnym nie jest uzależnione od osiągania przychodów z tytułu prowadzenia gospodarstwa rolnego. Sam fakt posiadania gruntów powoduje powstanie obowiązku płacenia podatku rolnego. Właściciel gospodarstwa rolnego może nie prowadzić działalności rolniczej i nie osiągać żadnych dochodów z gospodarstwa, a mimo to jako właściciel gruntów będzie zobowiązany do płacenia podatku rolnego. Można mieć poważne wątpliwości czy zasadnym jest opodatkowanie gruntów niewykorzystywanych rolniczo (ani też niezagospodarowanych zgodnie z wymogami ustawy o ochronie gruntów rolnych i leśnych) stosunkowo niskim podatkiem rolnym. Grunty te jako faktycznie wyłączone z produkcji rolnej powinny podlegać podatkowi od nieruchomości¹⁰.

Brak w ustawowej definicji gospodarstwa rolnego wymogu prowadzenia na gruntach gospodarstwa działalności rolniczej prowadzi do tego, że z preferencyjnego opodatkowania podatkiem rolnym, które w założeniu miało dotyczyć tylko rolników, korzystać mogą osoby, które wykorzystują użytki rolne do prowadzenia działalności nierolniczej lub nie wykorzystują ich w ogóle. Podlegają oni opodatkowaniu podatkiem rolnym jedynie z tego powodu, że powierzchnia gruntów będących w ich posiadaniu przekracza łącznie 1 ha fizyczny lub przeliczeniowy.

4. Zgodnie z art. 1 ustawy o podatku rolnym, 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. Decydujące znaczenie przy zaliczaniu danych gruntów do użytków rolnych ma zatem ewidencja gruntów i budynków. Użyte w przytoczonym wyżej przepisie pojęcie użytków rolnych jest zdefiniowane w rozporządzeniu Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków¹¹. Uprawia to do stwierdzenia, że za użytki rolne należy uznać tylko grunty

10 Zob. M. Popławski, Opodatkowanie użytków rolnych będących w posiadaniu przedsiębiorcy, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2006, nr 12.

11 Dz.U. Nr 38, poz. 454.

tak określone w par. 68 powołanego rozporządzenia¹². Jeśli zatem dany grunt jest sklasyfikowany w ewidencji jako jeden z wyżej wymienionych użytków rolnych, to podlega opodatkowaniu podatkiem rolnym, chyba że jest wykorzystywany do działalności gospodarczej. W praktyce prowadzi to do tego, że „gospodarstwa rolne” są bardzo często położone w dużych miastach, a nawet ich centrach. Jest to spowodowane tym, że ewidencja gruntów i budynków nie jest aktualizowana. W związku z tym, jeśli dany grunt – np. 50 lat temu – został sklasyfikowany jako użytek rolny, to jest nim nadal, chociaż od dawna nie jest tam już prowadzona działalność rolnicza. Grunt taki nadal na potrzeby opodatkowania jest traktowany jako użytek rolny. Podatnik nie jest zainteresowany przekwalifikowaniem tego gruntu w ewidencji gruntów i budynków, ponieważ zamiast podatku rolnego musiałby płacić zdecydowanie wyższy podatek od nieruchomości. Starosta – jak pokazują badania¹³ – nie jest w stanie z powodów finansowo–organizacyjnych aktualizować ewidencji, zwłaszcza w dużych miastach. W efekcie przez dziesięciolecia w granicach administracyjnych miast grunty są sklasyfikowane jako użytki rolne, chociaż dawno już utraciły charakter rolny.

5. Zgodnie z analizowaną definicją gospodarstwa rolnego, do gruntów gospodarstwa rolnego zaliczane są, oprócz gruntów sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne, również grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych. Grunty te jednak, na mocy art. 12 ust. 1 pkt 1, są zwolnione od podatku rolnego. Wchodzą one zatem do normy obszarowej gospodarstwa rolnego, ale korzystają ze zwolnienia od podatku. Tu także można mieć poważne zastrzeżenia co do sensowności zaliczania gruntów zadrzewionych i zakrzewionych do gruntów gospodarstwa rolnego. Są to bowiem grunty niewykorzystywane rolniczo. Za gospodarstwo rolne – trzymając się przytoczonej definicji – należy uznać np. 2 ha gruntów zadrzewionych i zakrzewionych, na których ze względów naturalnych nie może być prowadzona działalność rolnicza. Właściciel takiego „gospodarstwa” jest przy tym zwolniony z podatku. Nie trzeba uzasadniać, że absurdalną rzeczą jest traktowanie takich gruntów jako tworzących gospodarstwo rolne.

6. Gospodarstwem rolnym – w myśl ustawy o podatku rolnym – są grunty o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy. Grunty te nie muszą stanowić zorganizowanej całości. Takie rozumienie gospodarstwa

12 Użytki rolne dzielą się na: grunty orne oznaczone symbolem – R; sady, oznaczone symbolem złożonym z litery S oraz symbolu odpowiedniego użytku gruntowego, stanowiącego część składową oznaczenia klasy gleboznawczej gruntu, na którym założony został sad (np. S–R, S–Ł, S–Ps); łąki trwałe, oznaczone symbolem – Ł; pastwiska trwałe oznaczone symbolem – Ps; grunty rolne zabudowane, oznaczone symbolem złożonym z litery B oraz symbolu odpowiedniego użytku gruntowego, stanowiącego część składową oznaczenia klasy gleboznawczej gruntu, na którym wzniesione zostały budynki (np. B–R, B–Ł, B–Ps); grunty pod stawami, oznaczone symbolem – Wsr oraz rowy, oznaczone symbolem – W.

13 Zob. raport z badań sfinansowanych ze środków na naukę w latach 2009–2011 (N N 110183637) opublikowany w „Finansach Komunalnych” 2011, nr 11 i 12.

rolnego powoduje m.in., że za gospodarstwo należy uznać grunty o powierzchni przekraczającej 1 ha nawet wówczas, gdy nie istnieje pomiędzy nimi żadna więź ekonomiczna. Na przykład gospodarstwem rolnym jest 0,2 ha łąki w woj. warmińsko-mazurskim, 0,6 ha łąki w podlaskim i 0,5 ha gruntu ornego w woj. mazowieckim, jeśli stanowią własność lub znajdują się w posiadaniu jednej osoby. Działki te z uwagi na ich położenie nie mogą stanowić zorganizowanej całości, a mimo to są traktowane jako gospodarstwo rolne. Jedynym elementem łączącym wyżej wymienione grunty jest osoba podatnika.

Podstawowym warunkiem uznania gruntów za gospodarstwo rolne jest ich łączna powierzchnia, określana mianem normy obszarowej. Jeżeli 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, jest to gospodarstwo rolne w rozumieniu komentowanego artykułu. W przypadku, gdy grunt nie spełnia normy obszarowej, nie może być uznany za gospodarstwo rolne i w konsekwencji będzie opodatkowany podatkiem rolnym, ale według wyższych stawek, nawet wówczas, gdy jest wykorzystywany do prowadzenia typowej działalności rolniczej.¹⁴

Takie ukształtowanie przedmiotu podatku rolnego prowadzi do opodatkowania niższym podatkiem rolnym właściciela łąki o powierzchni 1,01 ha, na której nie jest prowadzona działalność rolnicza. Działki tego typu bardzo często są wykorzystywane w celach rekreacyjnych, a mimo to są opodatkowane podatkiem rolnym przewidzianym dla gospodarstw rolnych. Ten stan rzeczy powoduje, że stosunkowo często mieszkańcy miast są właścicielami „gospodarstw rolnych” i podatnikami niższego podatku rolnego z tytułu posiadania działki o powierzchni przekraczającej 1 ha, położonej nad jeziorem lub w innym atrakcyjnym turystycznie miejscu.

7. Pojęcie gospodarstwa rolnego zawarte w art. 2 ust. 1 ustawy o podatku rolnym różni się zasadniczo od definicji gospodarstwa zawartej w kodeksie cywilnym. Zgodnie z art. 553 kc., 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. Przytoczona definicja nie może być jednak stosowana dla potrzeb podatku rolnego. Ustawa podatkowa ma własną definicję, która jednak – co starałem się wykazać – zawiera wiele mankamentów. Można je usunąć jedynie w drodze zmian ustawowych. Dokonując tych zmian, należy brać pod uwagę definicję gospodarstwa zawartą w kc., która – wg

14 Zob. K. Gawrońska, *Gospodarstwo rolne w ustawie o podatku rolnym*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2009, nr 4, s. 16 i n.

mnie – jest znacznie staranniej skonstruowana, a przez to mniej problematyczna w praktycznym stosowaniu. Bez żadnych zmian może być np. przeniesiony do definicji z ustawy o podatku rolnym warunek stanowiący „zorganizowanej całości gospodarczej”. Wyeliminowałoby to fikcyjne uznawanie za gospodarstwo rolne małych działek gruntów rolnych porozrzucanych po całej Polsce o obszarze łącznym przekraczającym 1 ha.

Niezbędnym wydaje się również wprowadzenie warunku uznania za gospodarstwo jedynie gruntów wykorzystywanych rolniczo. Można posłużyć się przy tym zwrotem z definicji kodeksowej – „prowadzenia gospodarstwa” albo też bezpośrednio zapisać, że grunty muszą być wykorzystywane do prowadzenia działalności rolniczej. Należy podkreślić, że w obowiązującym stanie prawnym „działalność rolnicza” jest zdefiniowana w ustawie o podatku rolnym, ale nie wiadomo po co. Definicja ta bowiem nie ma zastosowania przy uznawaniu gruntów za gospodarstwo rolne.

Należy również rozważyć odejście od sztywnego trzymania się normy obszarowej 1 ha. Jest ona bardzo zawodna, zarówno z tego powodu, że w wielu przypadkach posiadanie takiego arealu uniemożliwia prowadzenie jakiegokolwiek sensownej działalności rolniczej, a z drugiej niekiedy na mniejszym areale można prowadzić specjalistyczną działalność. Dlaczego np. hodowca pieczarek, który ma 0,7 ha gruntów rolnych, nie jest traktowany jako właściciel gospodarstwa? Jest nim natomiast – w świetle obowiązujących przepisów – prawnik, który nabył 2 ha, które są uprawiane przez okolicznych rolników lub też odłogują. Tak więc norma obszarowa uznawania gruntów za gospodarstwo albo powinna być całkowicie zniesiona, albo też trzeba ją uelastyczyć poprzez wprowadzenie dodatkowych kryteriów decydujących o odstępie od jej stosowania w konkretnych przypadkach (np. produkcji specjalistycznej).

8. Podatek rolny jest przykładem takiego świadczenia, które ze względu na rozbudowany katalog zwolnień i ulg wprowadzonych ustawowo nie przynosi prawie żadnych dochodów do budżetów gmin. I tak np. wynikające z ustawy o podatku rolnym zwolnienie gruntów kl. V, VI i VIz powoduje, że gminy, na terenie których są tylko tego typu grunty, nie mają w ogóle wpływów z tego podatku. Są to typowo rolnicze gminy, które – paradoksalnie – nie mają żadnych dochodów z opodatkowania użytków rolnych, ponieważ grunty znajdujące się na terenie gminy są ustawowo zwolnione z podatku. Warto dodatkowo wskazać, że gminy te – typowo rolnicze – nie mają też dochodów z opodatkowania nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Wprowadzanie tego typu zwolnień w drodze ustawy powinno być ograniczone lub wyeliminowane całkowicie z uwagi na przysługujące radom gmin uprawnienie do wprowadzania zwolnień od podatków i opłat lokalnych w formie uchwał. To rada gminy powinna w większym

stopniu decydować o potrzebie istnienia takiego zwolnienia na jej terenie. Radni wiedzą najlepiej, jakiego rodzaju użytki na ich terenie powinny być zwolnione z podatku. Co może zwolnić rada z podatku rolnego wówczas, gdy wszystkie użytki rolne podlegające podatkowi rolnemu są zwolnione ustawowo? Kompetencja władzy lokalnej do wprowadzania zwolnień jest w tej sytuacji iluzoryczna.

9. Można mieć także poważne wątpliwości co do racjonalności obowiązującego trybu realizacji podatku rolnego. Podatek ten płacony przez osoby fizyczne jest wymierzany w formie decyzji. Każdy podatnik musi otrzymać co roku decyzję ustalającą mu podatek. Koszty corocznego wymiaru są bardzo wysokie i pochłaniają dużą część wpływów uzyskiwanych z podatków realizowanych poprzez doręczenie decyzji. Wynika to przede wszystkim z nadmiernie rozbudowanej procedury wymierzania podatku. Podatnik, który kupił np. działkę gruntu rolnego o powierzchni 0,2 ha, od której podatek wynosi kilkanaście złotych, musi złożyć informację we właściwym urzędzie gminy, co skutkuje tym, że organ podatkowy jest zobowiązany – na podstawie art. 165 ordynacji podatkowej – wszcząć postępowanie. Następuje to w drodze postanowienia, które musi być doręczone, co kosztuje 5,65 zł. Następnie organ podatkowy musi powiadomić podatnika o zebranych materiale dowodowym, z którym on może zapoznać się w ciągu 7 dni – kolejne postanowienie i wydatek z tym związany. Dalej następuje wydanie decyzji wymiarowej, która oczywiście musi być doręczona. Tak więc standardowa procedura stosowana wobec nowego podatnika (bez dodatkowych wezwań) kosztuje organ ok. 17 zł (3 x 5,65). Jest to w wielu przypadkach więcej, niż wynosi kwota podatku do zapłacenia. Mimo to gminny organ podatkowy musi realizować takie zobowiązania i nie ma możliwości prawnych odstąpienia od poboru podatku. Abstrahując od kosztów tej procedury, należy stwierdzić, że w większości przypadków ten iście bizantyjski sposób procedowania nie służy zabezpieczeniu interesu podatnika. Nie ma bowiem sensu wszczynanie postępowania i informowanie podatnika o zebranych materiale dowodowym w sytuacji, gdy jedynym „materiałem” jest informacja złożona przez podatnika¹⁵. Wymiar podatku następuje bowiem na podstawie danych wynikających z informacji złożonej przez podatnika. Nie trzeba dużej wyobraźni, aby stwierdzić, co czuje podatnik „wezwany” do urzędu w celu zapoznania się z materiałem w sprawie w sytuacji, gdy jedynym „materiałem” jest informacja przez niego własnoręcznie wypełniona.

10. Można jeszcze wskazywać na inne mankamenty obowiązującej konstrukcji podatku rolnego. Nie ma to jednak – wg mnie – dostatecznego uzasadnienia z uwagi na to, że obowiązującej konstrukcji podatku rolnego nie można dalej „do-

15 Problem ten został dostrzeżony przez ustawodawcę, ale jedynie w odniesieniu do podatku od spadków i darowizn. Zgodnie z art. 200 par. 2 o.p., organ podatkowy nie zawiadamia podatnika o możliwości zapoznania się z materiałem dowodowym, jeżeli tym materiałem jest jedynie jego zeznanie. Rozwiązanie to powinno być odniesione do innych podatków samorządowych powstających po wydaniu decyzji wymiarowej.

skonalic”. Należy ją zastąpić nowymi rozwiązaniami. Powinny one pójść w następujących kierunkach:

- 1) wszystkie grunty, w tym również rolne, powinny podlegać podatkowi majątkowemu. Podatek ten byłby płacony niezależnie od podatków obciążających dochody i obroty właścicieli gospodarstw rolnych. Nowy podatek do majątku powinien bazować na wartości gruntów, a nie ich powierzchni. W ten sposób w Polsce wprowadzony zostałby obowiązujący w całej Europie system opodatkowania nieruchomości, gdzie podstawą opodatkowania majątku jest jego wartość wynikająca z katastru nieruchomości. Nie oznacza to, że nastąpiłoby zdecydowane podwyższenie podatku obciążającego użytki rolne. Grunty gospodarstw rolnych – co potwierdzają regulacje obowiązujące w państwach Unii Europejskiej – są opodatkowane preferencyjnie, znacznie niżej niż grunty wykorzystywane w innych celach. Z preferencyjnego opodatkowania powinny jednak korzystać jedynie osoby faktycznie prowadzące gospodarstwa rolne. Wymaga to prowadzenia aktualizowanej na bieżąco ewidencji gruntów gospodarstw rolnych. Jest to możliwe w ramach katastru nieruchomości, który już dawno w Polsce powinien być wprowadzony;
- 2) kolejnym kierunkiem zmian w zakresie opodatkowania rolnictwa powinno być objęcie dochodów (przychodów) z działalności rolniczej (i leśnej) podatkiem dochodowym. Właściciele gospodarstw rolnych, podobnie jak osoby uzyskujące dochody z innych źródeł, powinni płacić podatek dochodowy (albo na zasadach ogólnych, albo uproszczonych). Nie musi to wcale oznaczać drastycznego wzrostu opodatkowania ich dochodów. Jeżeli w gospodarstwie rolnym dochody są niskie, to również niski będzie podatek dochodowy albo nie wystąpi on wcale.

Wyżej sformułowane postulaty są – z różnych powodów – bardzo trudne do realizacji. Najważniejsze jest jednak przekonanie o potrzebie ich wprowadzenia. O tym, jak jest to ważne, świadczą skutecznie zrealizowane w 2000 roku reformy w zakresie wprowadzenia podatku od towarów i usług w rolnictwie. Wówczas także wskazywano na szereg przeszkód we wprowadzeniu VAT-u, które jednak udało się wyeliminować. Obecnie nikt nie narzeka na to, że rolnicy podlegają temu podatkowi. Podobnie będzie po zrealizowaniu reformy opodatkowania majątku i dochodów rolników.