

Znaczenie podatku rolnego w rozwoju obszarów peryferyjnych

Ryta Iwona Dziemianowicz, Renata Przygodzka*

Wstęp

Celem opracowania jest ukazanie znaczenia podatku rolnego w rozwoju obszarów peryferyjnych. Inspiracją do podjęcia powyższej problematyki jest po pierwsze fakt, że podatek rolny stanowi jedno z ważniejszych źródeł dochodów własnych gmin (zwłaszcza wiejskich), bowiem dotyczy znakomitej większości podatników funkcjonujących na ich terenie, a po drugie – gminy wiejskie niewątpliwie charakteryzuje opóźnienie w rozwoju społeczno-gospodarczym, dlatego też mogą być dobrym przykładem problemów, jakie występują na obszarach peryferyjnych. Problemy te szczególnie widoczne w gminach województwa podlaskiego, stąd też obszar badawczy zawężono do tego terytorium.

Główne założenie przyjęte w rozważaniach opiera się na tezie, że obecna konstrukcja podatku rolnego nie tylko nie stymuluje, a wręcz ogranicza procesy rozwojowe obszarów peryferyjnych. Jej weryfikacja wymaga przeprowadzenia analizy w takich płaszczyznach, jak:

- istota obszarów peryferyjnych;
- województwo podlaskie jako obszar peryferyjny;
- znaczenie dochodów własnych w rozwoju gmin i ich struktura;
- podatek rolny jako źródło dochodów własnych gmin i jego konstrukcja;
- ocena sprawności funkcji podatku rolnego.

Istota obszarów peryferyjnych

Na ogół obszary peryferyjne kojarzą się z obszarami oddalonymi od jakiegoś centrum. W tym kontekście oddalenie wynika z położenia geograficznego. Ponieważ często konsekwencją tak rozumianej peryferyjności jest zacofanie ekonomiczne i społeczne, stąd też obszary peryferyjne postrzegane są jako odległe geograficznie i opóźnione w rozwoju społeczno-ekonomicznym¹. Na charakter tak ujętej peryferyjności wpływają cechy sprawcze, bezpośrednio decydujące o peryferyjności (np. wysokie koszty transportu), cechy zależne, wynikające bezpośrednio z cech sprawczych (np. niski poziom przedsiębiorczości, wysokie koszty usług) oraz cechy towarzyszące, które pośrednio

* Dr Ryta Iwona Dziemianowicz, dr Renata Przygodzka, Uniwersytet w Białymstoku.

¹ Jest to ujęcie tradycyjne, w którym peryferyjność zdeterminowana jest czynnikami o charakterze przestrzennym i w związku z tym łączy się z koniecznością fizycznego pokonywania odległości.

wiążą się z cechami sprawczymi (np. dominujący w strukturze gospodarki sektor pierwotny, niski poziom infrastruktury instytucjonalnej) [11, s. 100].

Pojęcie obszaru peryferyjnego powinno być definiowane w ściśle sprecyzowanym kontekście w zależności od punktu odniesienia. Na przykład Polska jest niewątpliwie obszarem peryferyjnym z punktu widzenia Unii Europejskiej (UE), ale z punktu widzenia Polski takim obszarem może być województwo podlaskie. Określenie punktu odniesienia jest niezwykle ważne, bowiem konkretny region może przejawiać cechy peryferyjności w jednej sferze, a równocześnie może stanowić centrum w innej. Na przykład to samo województwo podlaskie, które pod wieloma względami można traktować jako obszar peryferyjny Polski, z punktu widzenia walorów przyrodniczych stanowi swoiste centrum nie tylko Polski, lecz także Europy (obszar Zielonych Płuc Polski).

W badaniu stopnia peryferyjności danego obszaru ważne jest zidentyfikowanie dystansu dzielącego go od innych, potraktowanych jako punkt odniesienia. Uwzględniając powyższe można mówić o trzech rodzajach dystansu, tzn. geograficznym, organizacyjnym i instytucjonalnym [11, s. 98]. Istotne przekształcenia współczesnej gospodarki, polegające na dynamicznym rozwoju infrastruktury komunikacyjnej i informatycznej sprawiają, że dystans geograficzny odgrywa coraz mniejszą rolę. Oznacza to, że o peryferyjności decyduje obecnie dystans organizacyjny i instytucjonalny. Ten pierwszy wynika przede wszystkim ze sposobów organizacji produkcji, natomiast drugi – ze stopnia rozwoju instytucji formalnych, jak też nieformalnych.

Uwzględniając powyższe pod pojęciem obszaru peryferyjnego należy rozumieć region charakteryzujący się przede wszystkim prostą strukturą gospodarczą, niską jakością kapitału ludzkiego oraz niewykształconą warstwą instytucjonalną.

Województwo podlaskie jako obszar peryferyjny

Do analizy dystansu (przede wszystkim organizacyjnego), jaki dzieli województwo podlaskie od przeciętnych wielkości w kraju przyjęto następujące mierniki (tabela 1):

- produkt krajowy brutto (PKB) *per capita*;
- strukturę zatrudnienia;
- stopę bezrobocia;
- nakłady na B+R;
- nakłady na inwestycje.

Analiza danych zawartych w tabeli 1 pozwala na jednoznaczne zakwalifikowanie województwa podlaskiego do obszarów peryferyjnych. Zawężenie badań jedynie do obszarów wiejskich, których powierzchnia wynosi 19 277 km² (95,5% ogólnej powierzchni województwa), a zamieszkiwanych przez ponad 509 tys. osób (42% ogółu mieszkańców)², obniżyłoby i tak relatywnie niskie wskaźniki.

Szczegółowe badania nad typologią wiejskich obszarów problemowych przeprowadzono w 1999 r. pod kierunkiem A. Rosnera [15]. Według nich gminy wiejskie Podlasia w znakomitej większości to obszary przeciętne w skali kraju z punktu widzenia waloryzacji gospodarczej, sieci osadniczej i środowiska naturalnego, jednak wyraźnie gorsze pod kątem struktur demograficznych oraz stopnia rozwoju infrastruktury [15, s. 116].

² Dane na koniec 2000 r. [12].

Tabela 1. Wybrane wskaźniki obrazujące sytuację ekonomiczną województwa podlaskiego na tle Polski w 2001 r.

Wskaźnik	Polska	Województwo podlaskie
PKB <i>per capita</i> w zł	17 725	13 174
Udział w wartości dodanej brutto w %:		
rolnictwa	3,8	7,3
przemysłu	26,0	21,0
budownictwa	7,7	7,0
Nominalne dochody do dyspozycji brutto w sektorze gospodarstw domowych na 1 mieszkańca w zł	12 635	10 182
Udział w nakładach inwestycyjnych w %:		
przemysłu	37,1	27,7
budownictwa	6,9	9,0
transportu, gospodarki magazynowej i łączności	18,0	7,1
Udział pracujących w % w:		
rolnictwie	29,2	47,3
przemysle	20,2	12,8
budownictwie	5,0	3,2
handlu i naprawach	13,4	10,5
transporcie	4,9	3,9
edukacji	6,2	6,0
ochronie zdrowia i opiece społecznej	5,9	5,6
Stopa bezrobocia rejestrowanego w %	17,5	15,1
Bezrobotni zarejestrowani na 1 ofertę pracy	585	1418
Nakłady na B+R w relacji do PKB w %	0,7	0,23
Udział wydatków inwestycyjnych gmin w wydatkach ogółem w 2000 r. w %	20,6	18,2

Źródło: opracowanie własne na podstawie [1, s. 27; 14, s. LXII–LXXXI].

Znaczenie dochodów własnych w rozwoju gmin i ich struktura

Jedną z istotnych cech obszarów peryferyjnych jest niska jakość kapitału ludzkiego, mierzona poziomem wykształcenia oraz aktywnością ekonomiczną, polityczną, kulturową itp. Przekłada się ona m.in. na sprawność lokalnych samorządów w zakresie tworzenia warunków rozwoju społeczno-ekonomicznego. Warunki te wynikają głównie z umiejętności pozyskiwania kapitału niezbędnego do podnoszenia poziomu infrastruktury społecznej i technicznej. Niski poziom aktywności gospodarczej oznacza niski poziom dochodów własnych samorządu terytorialnego, zatem istotnym źródłem finansowania inwestycji stają się kapitały obce. Często jednak ich pozyskanie determinowane jest określoną wysokością udziału środków własnych³. Stąd też niezwykle ważne jest poszukiwanie możliwości zwiększania własnych dochodów gminy.

Gmina jest – zgodnie z Konstytucją RP – podstawową jednostką samorządu terytorialnego. Jej zakres działania obejmuje przede wszystkim ogół spraw publicznych o znaczeniu lokalnym. Zadania realizowane przez gminę można podzielić na trzy grupy:

³ Taki wymóg dotyczy np. funduszy strukturalnych Unii Europejskiej delimitowanych w ramach polityki strukturalnej, której celem jest wyrównywanie dysproporcji regionalnych. Polska po akcesji do UE ma szansę partycypować w podziale funduszy strukturalnych, jednakże warunkiem jest właśnie wygospodarowanie środków stanowiących udział własny w planowanych inwestycjach.

- 1) zadania własne;
- 2) zadania zlecone;
- 3) zadania powierzone jako szczególna kategoria zadań zleconych.

Celem zadań własnych jest najogólniej zaspokajanie potrzeb zbiorowych wspólnoty samorządowej. Jest on realizowany przez działanie gminy w takich obszarach, jak:

- ład przestrzenny i ekologia;
- infrastruktura techniczna i gospodarcza, a zwłaszcza budownictwo komunalne, zaopatrzenie w wodę i energię, organizacja ruchu drogowego, gospodarka odpadami itp.;
- infrastruktura społeczna, np. pomoc społeczna, ochrona zdrowia;
- porządek publiczny i bezpieczeństwo obywateli;
- edukacja, kultura, kultura fizyczna i turystyka;
- współpraca samorządowa i promocja gminy.

Obok zadań własnych gmina może zostać obciążona obowiązkiem wykonania zadań zleconych z zakresu administracji rządowej, np. organizacji wyborów powszechnych i referendum.

Realizacja zadań własnych jest zdeterminowana przede wszystkim wysokością środków finansowych, jakimi gmina może dysponować. Ze względu na źródła finansowania dochody gminy można podzielić na dochody własne i dochody zewnętrzne. O skuteczności funkcjonowania samorządów gminnych decydują zwłaszcza dochody własne, bowiem to one stanowią o samodzielności finansowej gminy i są niezależne od subwencji i dotacji z budżetu państwa, czyli głównych źródeł dochodów zewnętrznych.

Dochody własne są wpływami budżetowymi o stałym charakterze⁴. Obejmują cztery główne kategorie dochodów [19, s. 92–93]:

- z tytułu podatków samorządowych;
- udziały w podatkach państwowych;
- z tytułu opłat samorządowych;
- majątkowo-kapitałowe.

Dochody z tytułu podatków samorządowych zasilające wyłącznie budżety gmin, ustalane są i pobierane na podstawie odrębnych ustaw. Są to podatki:

- od spadków i darowizn;
- rolny;
- leśny;
- od nieruchomości;
- od środków transportowych;
- od posiadania psów;
- od czynności cywilnoprawnych;
- od działalności gospodarczej osób fizycznych – podatek płacony w formie karty podatkowej.

Dochody budżetowe gmin z tytułu udziału w podatkach państwowych obejmują udziały w podatku dochodowym od osób prawnych (5% wpływów) oraz udziały w podatku dochodowym od osób fizycznych (27,6% wpływów). Podane wpływy dotyczą tylko podatków płaconych przez osoby prawne i fizyczne, które mają swoją siedzibę lub zamieszkują na terenie określonej gminy.

⁴ Należy podkreślić, że pojęcie dochodów własnych nie zostało prawnie zdefiniowane ku z tym w literaturze przedmiotu nadaje mu się różną treść i odmiennie ustalony zakres. Szerzej pisze o tym E. Kornberger-Sokołowska [9, s. 71–73].

Tabela 2. Dochody budżetów gmin i ich struktura w latach 1999–2001

Wyszczególnienie	1999			2000			2001		
	w mln zł	w % doch. ogółem	w % doch. własnych	w mln zł	w % doch. ogółem	w % doch. własnych	w mln zł	w % doch. ogółem	w % doch. własnych
Dochody budżetów gmin ogółem									
Polska	32 353,5	100,0	–	34 583,8	100,0	–	37 286,9	100,0	–
województwo podlaskie	829,8	100,0	–	888,1	100,0	–	954,5	100,0	–
w tym dochody własne									
Polska	17 053,4	52,7	100,0	17 569,8	50,8	100,0	19 409,6	52,0	100,0
województwo podlaskie	307,0	36,9	100,0	317,7	35,7	100,0	338,6	35,5	100,0
w tym:									
udział w podatku od osób prawnych									
Polska	467,6	1,4	2,7	548,8	1,6	3,1	416,9	1,1	2,1
województwo podlaskie	4,5	0,5	1,5	5,8	0,6	1,8	3,3	0,3	0,9
udział w podatku od osób fizycznych									
Polska	5287,6	16,3	31,0	4957,6	14,3	28,2	5050,0	13,5	26,0
województwo podlaskie	95,9	11,5	31,2	91,5	10,3	28,8	75,5	7,9	22,3
podatek rolny									
Polska	754,1	2,3	4,4	712,1	2,0	4,0	782,6	2,1	4,0
województwo podlaskie	29,1	3,5	9,5	26,9	3,0	8,5	30,1	3,1	8,9
podatek od nieruchomości									
Polska	3774,4	11,7	22,1	4247,8	12,3	24,2	5524,7	14,8	28,5
województwo podlaskie	79,1	9,5	25,7	88,7	9,9	27,9	122,5	12,8	36,2

Źródło: opracowanie własne na podstawie [1, s. 23; 13, s. 463].

Poza wpływami podatkowymi do dochodów własnych gminy zalicza się opłaty, takie jak: skarbowe, eksploatacyjna, lokalne (targową, miejscową, administracyjną) oraz opłaty prolongacyjne od nieterminowo uiszczanych należności stanowiących dochód gminy. Prawie wszystkie wymienione opłaty mają charakter obligatoryjny i stały, poza opłatami prolongacyjnymi i administracyjnymi, których pobór bądź zwolnienie z niego są uzależnione od rady gminy.

Majątkowo-kapitałowe dochody gminy obejmują przede wszystkim wpływy z posiadanego przez gminę majątku oraz z działalności gminnych jednostek budżetowych, zakładów budżetowych oraz gospodarstw pomocniczych.

Możliwość wpływania przez poszczególne gminy na strukturę i wysokość dochodów budżetowych uzależniona jest od tzw. władztwa dochodowego samorządu. Polega ono na uprawnieniach do rezygnacji z części dochodów, pozyskiwania przychodów budżetowych, występowania z inicjatywą wobec innych dysponentów środków publicznych o przekazanie środków oraz podejmowania własnych inicjatyw gospodarczych [9, s. 78]. W odniesieniu do dochodów podatkowych gminy praktycznie nie mają wpływu na ich wysokość, bowiem większość z wymienionych podatków regulowanych jest ustawowo (wyjątek stanowi podatek od posiadania psów). Gminy mają jedynie prawo do obniżania stawek w niektórych podatkach (w podatku od nieruchomości, środków transportowych, rolnym i leśnym), wprowadzania lokalnych ulg i zwolnień wraz z indywidualnymi rozstrzygnięciami podejmowanymi przez gminne organy podatkowe w oparciu o przepisy ordynacji podatkowej. Jednak należy podkreślić, iż o wysokości dochodów podatkowych decyduje przede wszystkim liczba i zamożność podatników określonego regionu. A zatem samorządy gminne pośrednio, poprzez tworzenie warunków sprzyjających działalności inwestycyjnej oddziałują na wysokość dochodów podatkowych.

Analiza dochodów budżetów gmin wskazuje na znaczne zróżnicowanie ich struktury (tabela 2). W Polsce przeciętnie udział dochodów własnych gmin w dochodach ogółem nieznacznie przekracza 50%, podczas gdy w gminach województwa podlaskiego oscyluje zaledwie wokół 36%. Jest to niewątpliwie potwierdzeniem peryferyjności województwa podlaskiego. Szczególnie wyraźne różnice dotyczą udziału w podatku od osób prawnych w dochodach własnych, które są dwukrotnie wyższe w całej populacji polskich gmin oraz podatku rolnego, którego udział w dochodach własnych gmin województwa podlaskiego jest ponad dwukrotnie wyższy niż w Polsce. Przyczyną wskazanych różnic jest rolniczy charakter gmin województwa podlaskiego. Tym bardziej zasadne jest zatem analizowanie podatku rolnego jako istotnego źródła dochodów własnych obszarów peryferyjnych.

Podatek rolny jako źródło dochodów własnych i jego konstrukcja

Podatek rolny funkcjonuje od 1985 r. na podstawie ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym [17]. Ma on konstrukcję szacunkową, opartą na kryterium naturalnym. Obciąża osoby fizyczne i osoby prawne, które są właścicielami lub samoistnymi posiadaczami gospodarstwa rolnego, użytkowników wieczystych gruntów oraz posiadaczy gruntów Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego.

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 wyko-

rzystywanych w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą inną niż działalność rolnicza. Oznacza to zasadniczą zmianę w dotychczasowych regulacjach. Do 2003 r. podatkiem rolnym obciążone były jedynie gospodarstwa rolne, grunty klasyfikowane jako rolne, nie stanowiące w rozumieniu ustawy gospodarstwa rolne, podlegały podatkowi od nieruchomości. Nowa regulacja prawna dla właścicieli takich gruntów (także wówczas gdy jest to grunt zabudowany) oznacza, że będą oni obciążeni podatkiem rolnym, dużo niższym od podatku od nieruchomości.

W znowelizowanej ustawie odpowiednio zmieniono definicję gospodarstwa rolnego. Za gospodarstwa rolne dla celów podatku uważa się obszar gruntów, w tym także pod zabudowaniami, sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, związane z prowadzeniem działalności rolniczej, o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha fizyczny lub 1 ha przeliczeniowy. Pod pojęciem działalności rolniczej ustawodawca rozumie produkcję roślinną i zwierzęcą, w tym także produkcję materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcję warzyw, roślin ozdobnych, grzybów, sadownictwo, hodowlę i produkcję materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcję zwierzęcą typu przemysłowego, fermowego oraz chów i hodowlę ryb.

Podstawę opodatkowania podatkiem rolnym w przypadku gospodarstwa rolnego stanowi liczba hektarów przeliczeniowych, w pozostałych przypadkach – liczba hektarów fizycznych wynikająca z ewidencji gruntów i budynków. Liczbę hektarów przeliczeniowych ustala się na podstawie powierzchni, rodzajów i klas użytków rolnych, wynikających z ewidencji gruntów oraz zaliczenia do danego okręgu podatkowego. Hektar przeliczeniowy jest umowną jednostką, która odzwierciedla możliwości osiągnięcia dochodu z gospodarstwa rolnego. Przeliczenie fizycznej powierzchni gospodarstwa rolnego na hektary przeliczeniowe dokonywane jest przy zastosowaniu określonych w ustawie przeliczników. Wysokość przeliczników zgodnie z wolą ustawodawcy zależy od jakości użytków rolnych oraz ich położenia. Ustawodawca wydzielił cztery okręgi podatkowe w zależności od warunków ekonomicznych i produkcyjno-klimatycznych. O zaliczeniu danej gminy czy miasta do określonego okręgu decyduje minister finansów w porozumieniu z ministrem rolnictwa, po zasięgnięciu opinii Krajowej Rady Izb Rolniczych. W wyjątkowych okolicznościach organom gminy przysługuje uprawnienie do określenia podstawy opodatkowania. Mogą one wystąpić z wnioskiem do wojewody o zaliczenie gminy do innego okręgu, o ile nie spowoduje to zmniejszenia hektarów przeliczeniowych dla danego województwa lub gminy o więcej niż 1,5%. Aktualny podział w stanie prawie niezmiennym obowiązuje od 1985 r.

Maksymalna stawka podatku dla gospodarstwa rolnego od 1 ha przeliczeniowego gruntów za rok podatkowy wynosi równowartość pieniężną 2,5q 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. Jest to rzadko stosowana w konstrukcjach podatkowych forma przeliczeniowa, tzw. rzeczowo-finansowa. Powiązanie podatku z ceną 1q żyta miało na celu zapewnienie waloryzacji wysokości podatkiem rolnym w sytuacji występowania inflacji. Było jednocześnie próbą powiązania dochodowości gospodarstwa z obciążeniem podatkowym. W praktyce zastosowanie tego typu stawki nie zabezpieczyło realizacji zakładanych celów (przede wszystkim uniknięcia skutków inflacji). Cena żyta, podobnie jak innych płodów rolnych, rośnie bowiem w mniejszym stopniu niż inflacja, co prowadzi do systematycznego obniżania obciążenia podatkiem rolnym [4, s. 150].

Zgodnie z ustawą rady gminy na swoim terenie uprawnione są do obniżenia cen skupu żyta, przyjmowanych jako podstawa obliczenia podatku rolnego. Zgodnie z ukształtowaną linią orzecznictwa, uwzględniającą wymogi konstytucyjne: „... uprawnienia rady gminy do obniżenia cen skupu żyta obowiązują wszystkich podatników na terenie gminy, nie obejmują prawa do zróżnicowania tych cen wobec niektórych grup podatników”⁵. Ogranicza to w znacznym stopniu możliwości prowadzenia własnej polityki podatkowej na terenie gminy, uwzględniającej np. zdolność podatkową poszczególnych gospodarstw. Obniżenie stawek dla wszystkim podatników może skutkować znacznym zmniejszeniem dochodów z tytułu podatku rolnego.

W wyniku nowelizacji ustawy o podatku rolnym [18] występujący w konstrukcji katalog ulg i zwolnień uporządkowano, dzieląc je na przedmiotowe i podmiotowe. Większość z nich ma wyraźny cel ekonomiczny. Ustawa zwalnia z podatku rolnego bez ograniczeń czasowych jedynie użytki rolne klasy V, VI i VIz, które zasadniczo przeznaczają się na zalesienie oraz grunty zadrzewione i zakrzewione (bez względu na ich klasę) Nie są objęte podatkiem także grunty położone w pasie drogi granicznej oraz grunty orne, łąki i pastwiska objęte melioracją (ale tylko w roku, w którym uprawy zostały zniszczone na skutek robót melioracyjnych). Przez pięć lat ze zwolnienia korzystają właściciele i wierzycieli dzierżawcy, którzy nabyli grunty (w drodze umowy sprzedaży) przeznaczone na utworzenie nowego lub powiększenie istniejącego już gospodarstwa do powierzchni nie przekraczającej 100 ha. Zwolnienie nie dotyczy gruntów uzyskanych w drodze darowizny, przekazania, zwrotu czy zamiany. Zwolnieniem przez okres 5 lat objęci są także dzierżawcy gruntów Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa objętych w trwale zagospodarowanie w celu utworzenia nowego gospodarstwa lub powiększenia już istniejącego do powierzchni nie przekraczającej jednak 100 ha. Na mocy art. 12 ust. 1 pkt. 5 zwolnione są od podatku rolnego przez okres 5 lat grunty powstałe z zagospodarowania nieużytków. Przez jeden rok ustawodawca zwalnia grunty otrzymane w wyniku wymiany lub scalania. Po upływie okresów wyżej wymienionych zwolnień, stosuje się ulgę w podatku rolnym, polegającą na obniżeniu podatku w pierwszym roku o 75%, a w drugim o 50%. Na okres nie dłuższy niż 3 lata zwolnione są od podatku rolnego użytki rolne, na których zaprzestano produkcji rolnej. Zwolnienie to nie może obejmować więcej niż 20% powierzchni użytków rolnych gospodarstwa i nie więcej niż 10 ha. Określenie szczegółowych warunków tej ulgi należy do kompetencji gmin.

Wszystkim podatnikom podatku rolnego przysługuje ulga inwestycyjna z tytułu poniesionych wydatków budowę i modernizację budynków inwentarskich służących do chowu, hodowli i utrzymywania zwierząt inwentarskich, obiektów służących ochronie środowiska oraz na zakup i zainstalowanie deszczowni, urządzeń melioracyjnych i urządzeń zaopatrzenia gospodarstwa w wodę, a także urządzeń do wykorzystania na cele produkcyjne naturalnych źródeł energii (wiatru, biogazu, słońca i spadku wód). Ulga inwestycyjna przyznawana jest po zakończeniu inwestycji na wniosek podatnika i polega na odliczeniu od należnego podatku rolnego (od gruntów położonych na terenie gminy, w której dokonana została inwestycja) 25% udokumentowanych rachunkami nakładów inwestycyjnych. Nie może być zaliczona do wydatków inwestycyjnych równowartość pracy własnej. Ulga z tytułu tej samej inwestycji nie może być stosowana dłużej niż przez okres 15 lat. Jeśli rolnik w trakcie tego okresu sprzeda obiekty objęte ulgą inwestycyjną lub przeznaczy je na inne cele, traci prawo do niewykorzystanych odliczeń.

⁵ Wyrok NSA z dnia 10 listopada 1993 r., S.A./Po 1697/93, cytata za [10, s. 41].

Kwota ulgi niewykorzystana przez podatnika przechodzi na jego następców, pod warunkiem, że gospodarstwo rolne zostało nabyte w drodze dziedziczenia lub zgodnie z przepisami o ubezpieczeniu społecznym rolników.

Rozłożenie ulgi inwestycyjnej na okres 15 lat ma znaczenie raczej symboliczne, biorąc pod uwagę małą wysokość podatku rolnego. Ulga w takim kształcie nie motywuje podatników do inwestowania w gospodarstwo rolne. Wydatki inwestycyjne są nieporównywalne z wysokością podatku obciążającego przeciętne gospodarstwo, co uniemożliwia odliczenie przez 15 lat nawet 25% nakładów. Potwierdzają to badania, według których mimo możliwości korzystania z ulg inwestycyjnych nakłady inwestycyjne w rolnictwie ogólnie spadły⁶.

W podatku rolnym można ponadto wyróżnić:

- ulgę dotyczącą gruntów położonych na terenach górskich i podgórskich – dla gruntów klas I, II, IIIa i IIIb obniżka podatku wynosi 30%, dla gruntów IVa, IV i IVb – 60%;
- ulgę z tytułu klęsk żywiołowych, która spowodowała istotne szkody – zależy od rozmiaru strat i obowiązuje w roku, w którym nastąpiła klęska (jeżeli podatek został już zapłacony – w roku następnym).

Poza ulgami o charakterze gospodarczym w konstrukcji podatku są zawarte także ulgi podmiotowe. Z podatku rolnego zwolniono szkoły, placówki kształcenia i placówki doskonalenia nauczycieli, szkoły wyższe, placówki naukowe PAN, jednostki badawczo rozwojowe oraz część gruntów zajętych przez prowadzących zakłady pracy chronionej i zakłady aktywności zawodowej, grunty stanowiące działki przyzagrodowe niektórych członków spółdzielni produkcyjnych⁷. Charakter podmiotowy ma również tzw. „ulga żołnierska”, która przysługuje żołnierzom odbywającym zasadniczą służbę wojskową lub długotrwałe przeszkolenie wojskowe oraz osobom spełniającym zastępczo obowiązek służby wojskowej w formie skoszarowanej. Jej wysokość wynosi 60% w przypadku prowadzących gospodarstwo rolne bezpośrednio przed powołaniem do służby, albo 40%, gdy osoba będąca członkiem rodziny osoby prowadzącej gospodarstwo bezpośrednio przed powołaniem pracowała w gospodarstwie, zamieszkiwała w nim i nie osiągała przychodów z innych źródeł.

Ulgę i zwolnienia zapisane w ustawie przyznawane są z urzędu lub na wniosek podatnika. W ulgach stosowanych z urzędu fakt wystąpienia określonego zdarzenia uprawniającego do ulgi rodzi po stronie organu podatkowego obowiązek jej udzielenia. W drugim przypadku zastosowanie ulgi możliwe jest jedynie po złożeniu wniosku przez podatnika, ale jeśli określone zdarzenie wystąpiło – ulga ma charakter obligatoryjny. W jednym i drugim przypadku władztwo podatkowe jest wyraźnie ograniczone.

Rada gminy na drodze uchwały może wprowadzić inne zwolnienia lub ulgi przedmiotowe (czyli ulgi ze względu na cechy gruntu, a nie ze względu na cechy podatnika) niż określone w ustawie. „Należy podkreślić, iż regulacja ta ma charakter uprawnienia (uznaniowości, a nie obowiązku rady gminy). Ustawodawca nie zawarł w tym przepisie żadnych przesłanek zwolnienia bądź ulgi, poza stwierdzeniem, iż zwolnienie lub ulga rady gminy powinny być »inne« niż określone w ust. 1 i 3 art. 12 ustawy” [5, s. 167].

⁶ Według A. Hanusza rozmiary budownictwa produkcyjnego w rolnictwie zaczęły się kształtować w badanym przez niego okresie (1985–1995) na poziomie reprodukcji prostej, a liczba oddanych do użytku budynków gospodarczych zmniejszyła się 3,5-krotnie [7, s. 261].

⁷ Zwolnienie dotyczy przede wszystkim działek przyzagrodowych członków spółdzielni, którzy: osiągnęli wiek emerytalny; są inwalidami zaliczanymi do I albo II grupy; są osobami niepełnosprawnymi o znacznym ewentualnie umiarkowanym stopniu niepełnosprawności; są całkowicie niezdolni do pracy w gospodarstwie lub niezdolni do samodzielnej egzystencji.

Ocena sprawności funkcji podatku rolnego

Funkcje podatków utożsamiane są zazwyczaj z rolą podatku i jego miejscem w gospodarce kraju. W polskiej literaturze przedmiotu wyróżnia się na ogół trzy funkcje podatków: fiskalną (inaczej dochodową), redystrybucyjną (inaczej rozdzielczą) i stymulacyjną (inaczej bodźcową)⁸. Najważniejszą z nich jest funkcja fiskalna, która sprowadza się do gromadzenia dochodów budżetowych, będących podstawą funkcjonowania państwa i samorządów terytorialnych.

Istotny wpływ na zakres samodzielności finansowej gmin ma struktura źródeł dochodów ich budżetów. Funkcjonuje zależność, iż samodzielność gmin jest tym większa, im większy jest w nich udział dochodów własnych, a mniejszy dotacji celowych, ograniczających autonomię [16, s. 245]. Dlatego ważną kwestię stanowi zapewnienie gminom wydajnych źródeł dochodów budżetowych. Jednym ze źródeł podatkowych dochodów własnych gmin jest, jak już wcześniej wspomniano, podatek rolny. Niestety jego waga fiskalna jest przy obecnej konstrukcji nieduża. Wprawdzie na przestrzeni lat 1999–2002 zaobserwować można stopniowy wzrost dochodów gmin z tytułu podatku rolnego (rysunek 1), jednakże jego udział w dochodach własnych gmin zmienił się w niewielkim zakresie. Podatek rolny stanowił w latach 1999–2002 niewiele ponad 2% ogólnych dochodów gmin oraz 3,9% dochodów własnych w 2000 r., 4% – w 2001 r., 4,3% – w 2002 r. (tabela 3). O ile udział podatku rolnego w dochodach budżetowych gmin województwa podlaskiego jest równie niski (w latach 1999–2001 kształtował się na poziomie około 3%), o tyle jednak udział tego podatku w dochodach własnych wynosił przeciętnie około 9%. Relatywnie wyższy udział podatku rolnego w dochodach własnych potwierdza peryferyjność regionu, a zwłaszcza jego prostą strukturę gospodarczą. Należy jednak podkreślić, że bardziej adekwatnym wskaźnikiem realizacji funkcji fiskalnej jest udział podatku rolnego w ogólnych dochodach gmin.

Tabela 3. Dochody gmin z tytułu podatku rolnego w latach 1999–2002 (mln zł)

Wyszczególnienie	1999	2000	2001	2001
Polska	754,1	712,1	782,6	811,3
Województwo podlaskie	29,1	26,9	30,1	31,1

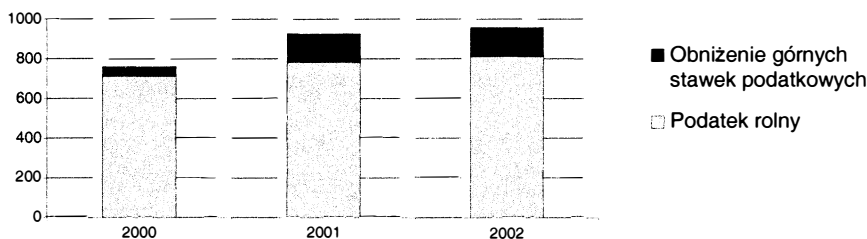
Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów.

Ponieważ realizacja funkcji fiskalnej będzie skuteczna tylko wówczas, gdy podatek stanie się źródłem istotnych dochodów oraz w związku z tym, iż dochody budżetów gmin z tytułu podatku rolnego są marginalne, stwierdzić można, że omawiany podatek nie realizuje funkcji fiskalnej. Jest to bardzo poważny problem zwłaszcza dla gmin wiejskich, charakteryzujących się niskim poziomem dochodów budżetowych, a w konsekwencji – trudnościami w finansowaniu inwestycji, które mogłyby podnieść ich poziom rozwoju społeczno-ekonomicznego. Mało wydajny fiskalnie podatek stwarza zagrożenia w aktywności samorządu terytorialnego, a tym samym uniemożliwia realizację jego zadań.

Między samorządem terytorialnym a podatnikiem, w tym wypadku gospodarstwem rolnym, występuje wyraźna sprzeczność interesów. Władze lokalne dążą do zwiększenia dochodów, podatnicy zaś do optymalizacji i ograniczenia obciążeń podatkowych. Współcześnie funkcja fiskalna podatku rolnego powinna być zatem rozpatrywana z różnych punktów widzenia, które uwzględniają także skutki ekonomiczne i społeczne, jakie wy-

⁸ Szerzej na temat funkcji podatków por. [3, s. 434–437].

wołuje ciężar opodatkowania. Pobór podatku bardzo często ogranicza kapitał finansowy i gospodarczy, co negatywnie oddziałuje na przyszłe dochody budżetu. Nie zawsze maksymalizowanie dochodów budżetowych płynących z podatków jest więc korzystne, „... pociągają one bowiem ograniczenie działalności podatników, a nawet naruszenie podstawy ich działalności, odbijając się w sumie niekorzystnie na koniunkturze i gospodarce kraju. Z tego też względu funkcja fiskalna, rozumiana jako funkcja dochodowa, musi być analizowana bardzo wnikliwie i wszechstronnie w świetle osiągniętych wyników w stosunku do skutków, jakie za sobą pociąga, oraz w świetle różnych innych pozafiskalnych funkcji, które obecnie podatki realizują” [6, s. 25]. Władze lokalne zdają sobie z tego sprawę i mimo niskich dochodów, w określonych okolicznościach (uwzględniając sytuację podatników) wykorzystują swoje uprawnienia ustawowe, obniżając na obszarze gminy ceny skupu żyta, przyjmowane za podstawę obliczenia podatku rolnego (rysunek 1). Wobec powyższego udział utraconych na skutek obniżki stawek dochodów z tytułu podatku rolnego wzrósł we wszystkich gminach w kraju z około 7,1% w 2000 r. do około 18,3% w 2002 r., a w województwie podlaskim wynosił w 2002 r. 12,3%. 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. Niskie podatki pozostawiają niewiele miejsca na aktywną politykę fiskalną. Istotne więc jest takie skonstruowanie podatku, aby owe działania zwielokrotnić.



Rys. 1. Skutki obniżenia maksymalnych stawek podatku rolnego w Polsce w latach 2000–2002 (tys. zł)

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów.

Funkcja redystrybucyjna traktuje podatki jako narzędzie wtórnego podziału dochodów poprzez przesuwanie środków finansowych między poszczególnymi podmiotami gospodarczymi a budżetem. Oceniając sprawność podatków w zakresie realizacji funkcji redystrybucyjnej należy zbadać, jak kształtują się obciążenia z tytułu podatku rolnego gospodarstw.

Analiza obciążeń podatkowych gospodarstw rolnych, prowadzących rachunkowość na zlecenie Instytutu Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej (IERiGŻ), wskazuje, iż w latach 1990–2000 udział podatków w produkcji czystej⁹ oscylował wokół

⁹ W analizie posłużono się, jako podstawowym wynikiem gospodarowania, kategorią produkcji czystej, która stanowi wartość nowo wytworzoną w danym roku. Oblicza się ją odejmując od produkcji globalnej wartość nakładów materialnych. Natomiast uwzględnione podatki, ze względu na brak szczegółowych danych, obejmują wszystkie rodzaje obciążeń podatkowych gospodarstw rolnych, przy czym należy podkreślić, iż podatek rolny stanowi w nich największy udział [3, s. 444–447].

5%. Jeśli przyjąć za A. Hanuszem, że „... właściwą odczuwalność podatku rolnego osiąga się wówczas, gdy zabiera on od 6 do 8%, a nawet 10% przeciętnego dochodu z hektara” [7, s. 262], okaże się, iż w badanej zbiorowości gospodarstw IERiGŻ wskaźnik ten jest niższy. W ciągu ostatnich lat nominalne obciążenie podatkowe 1 ha UR utrzymuje się na nie zmienionym poziomie, co oznacza jego realne zmniejszenie.

W ocenie funkcji redystrybucyjnej istotne znaczenie ma pokazanie obciążenia podatkowego, uwzględniającego zróżnicowanie obszarowe gospodarstw. Na podstawie przeprowadzonych badań można stwierdzić, że relatywnie największe obciążenia występują w gospodarstwach małych i średnich, natomiast począwszy od gospodarstw o powierzchni użytków rolnych wynoszącej 10 ha – udział podatków w produkcji czystej systematycznie się zmniejsza wraz ze wzrostem powierzchni. W gospodarstwach najmniejszych (do 2 ha) podatki finansowane są z innych niż produkcja rolna źródeł dochodów, bowiem wartość produkcji czystej jest w nich ujemna.

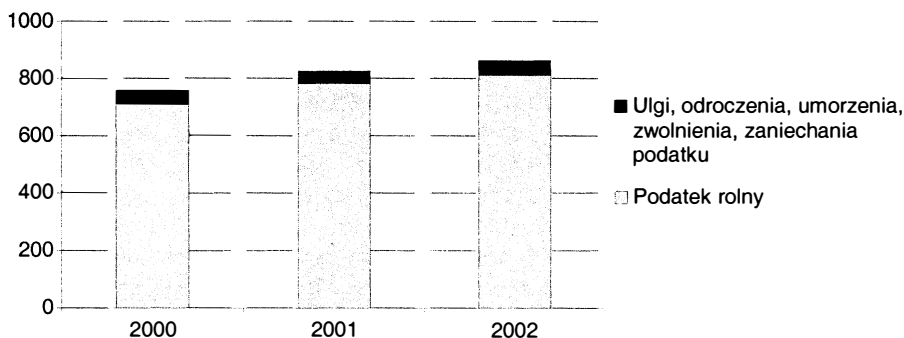
Aby podatek rolny był sprawny jako narzędzie wtórnego podziału dochodów, powinien (przez korektę rozpiętości dochodów poszczególnych podatników) doprowadzić do złagodzenia nierówności społecznych. Jednak relatywnie wyższe obciążenia mniejszych gospodarstw wskazują, iż funkcja redystrybucyjna nie jest w tym przypadku realizowana. Obecny kształt podatku rolnego uprzywilejowuje gospodarstwa większe obszarowo i efektywniejsze. Paradoksalnie może to przyczynić się pobudzenia przemian strukturalnych w rolnictwie i wzrostu dochodów budżetów gmin w przyszłości. Niższe obciążenia większych gospodarstw mogą pobudzić aktywność właścicieli i przyczynić się do rozwoju ich gospodarstw. Z kolei w przypadku małych gospodarstw relatywnie wysokie obciążenia mogą przyspieszyć decyzję o podjęciu działalności gospodarczej poza rolnictwem. Zmiany strukturalne w rolnictwie wymagają bowiem bardzo mocnych bodźców, motywacji, zarówno o charakterze pozytywnym (ewentualne korzyści), jaki i negatywnym (zagrożenia) – bez radykalnych decyzji losy gospodarstwa mogą być zagrożone [8, s. 141]. Wyższe obciążenia podatkowe mniejszych gospodarstw mogłyby zatem odegrać ważną rolę w przekształcaniu rolnictwa i regionów.

Należy sądzić, iż funkcja redystrybucyjna osiąga założone cele, gdy uwzględni się rolnictwo jako dział gospodarki narodowej. Ponieważ stopień obciążeń finansowych dochodów uzyskiwanych w rolnictwie z tytułu podatku rolnego jest dużo niższy niż w przypadku pozostałych źródeł dochodów obciążonych podatkiem dochodowym, można stwierdzić, że w tym zakresie podatek rolny łagodzi dysproporcje pomiędzy dochodami rolników a dochodami innych grup podatników. Zwiększa też możliwość zaspakajania ich prywatnych potrzeb.

Celem funkcji stymulacyjnej podatków jest stworzenie takich instrumentów podatkowych, które sprzyjałyby racjonalności działania oraz pobudzały do osiągania pożądanych efektów gospodarczych i społecznych. 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 zwolnienia, stawki podatku, konstrukcję stawek oraz ulgi inwestycyjne.

W podatku rolnym zastosowano wprawdzie szereg zwolnień i ulg, większość z nich ma jednak przestarzałą budowę, która wyraźnie nie jest dostosowana do obecnych warunków ekonomicznych. Poszczególne konstrukcje ulg i zwolnień obowiązują w prawie niezmiennym kształcie od 1985 r. mimo, że od tego czasu zasadniczo uległy zmianie założenia polityki rolnej państwa oraz warunki prowadzenia działalności rolniczej. Większość ulg i zwolnień ma charakter ustawowy – samorządy w zasadzie nie mają

możliwości prowadzenia własnej polityki podatkowej w tym zakresie. Taka konstrukcja nie stwarza możliwości szerszego oddziaływania ekonomicznego i społecznego. Ogranicza to wyraźnie zasięg wpływu władz lokalnych na rozwój regionu. Zastosowane przez władze gminne ulgi i zwolnienia w podatku rolnym stanowiły w 2002 r. 6,45% dochodów z tego tytułu ogółu gmin (rysunek 2), w województwie podlaskim zaś – 4,38%.



Rys. 2. Skutki zastosowanych ulg i zwolnień w podatku rolnym w Polsce w latach 2000–2002 (mln zł)

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów.

Dzięki ulgom inwestycyjnym dochody przeznaczane są na rozwój gospodarstwa, a nie na konsumpcję. Stosowanie wysokich ulg i zwolnień jest racjonalne jedynie w przypadku dużych obciążeń podatkowych, w przeciwnym razie instrumenty te nie spełniają swojej roli. Kwoty wydatkowane na inwestycje rolne są niewspółmiernie wyższe w stosunku do płaconego podatku rolnego, zatem przeciętny rolnik nie ma obecnie możliwości odliczenia 25% wydatków inwestycyjnych w ciągu 15 ustawowych lat. Niskie oszczędności podatkowe stąd płynące zmniejszają motywację rolników do inwestowania i korzystania z ulg inwestycyjnych. Może o tym świadczyć nieduża rozpiętość wydatków na środki trwałe w ogólnych rozchodach gospodarstw rolnych [3, s. 447]. Największa rozpiętość dotyczy tylko dwóch skrajnych grup obszarowych, tzn. gospodarstw do 2 ha użytków rolnych i gospodarstw o powierzchni przekraczającej 100 ha. W pozostałych grupach przeciętny udział wydatków inwestycyjnych w ogólnych wydatkach zbliżony jest do 13%, czyli co dziesiąta złotówka wydawana przez gospodarstwa przeznaczana jest na cele inwestycyjne.

Nieco odmiennie kształtuje się relacja wydatków na środki trwałe do 1 ha użytków rolnych. Tak ujęty wskaźnik jest relatywnie najwyższy w gospodarstwach małych i stopniowo zmniejsza się wraz ze wzrostem powierzchni. Niewykluczone zatem, iż stosunkowo wysokie obciążenia podatkowe w tej grupie obszarowej stały się bodźcem do zmniejszenia ciężarów podatkowych przez wykorzystanie ulgi inwestycyjnej.

Podsumowanie

Podatek rolny w Polsce w praktyce od wielu lat, mimo regulacji w innej ustawie, jest podatkiem lokalnym stanowiącym dochód własny gminy. Związany jest ściśle z terenem, gdzie występuje, dlatego też nie prowadzi do niekorzystnej ucieczki podatników z dane-

go obszaru, jak to może mieć miejsce przy innych obciążeniach. Jest to model opodatkowania mało skomplikowany, łatwiejszy niż podatek dochodowy, co ma swoje zalety i wady. W dużej mierze konstrukcja podatku rolnego nie stwarza szerszej możliwości oddziaływania ekonomicznego i społecznego. Aktualne uprawnienia gmin koncentrują się przede wszystkim na przyznaniu radom gmin możliwości obniżenia cen skupu żyta na swoim terenie. Pozostałe rodzaje ulg i zwolnień są ustalone w ustawie i w zasadzie nie zależą od decyzji organów lokalnych. Obciążenie podatnika z tego tytułu jest zazwyczaj niewielkie. Omawianym podatkiem objęte są obecnie podstawowe formy gospodarowania (w 1992 r. wyłączono z podatku rolnego działy specjalne produkcji rolnej), stąd też w ograniczonym stopniu wpływa on na decyzje ekonomiczne rolników. Niskie dochody gmin z podatku rolnego ograniczają zasięg wpływów organów lokalnych i to zarówno w zakresie rozwoju gospodarstw, jak i obszarów wiejskich.

Marginalizacja terenów peryferyjnych, zwłaszcza terenów wiejskich staje się ważnym problemem gospodarczym, jak też społecznym. Harmonijny rozwój gospodarczy Polski nie będzie możliwy bez działań zmierzających do redukcji istniejących różnic między regionami oraz łagodzenia zapóźnienia regionów peryferyjnych, w tym także terenów wiejskich. Szczególną uwagę zwraca na to UE. Na wspieranie tzw. regionów opóźnionych Unia przeznacza dużą część swoich funduszy. Pomoc kierowana jest m.in. do regionów, w których PKB *per capita* nie przekracza 75% z ostatnich trzech lat dla całej Unii [2, s. 44–45]. Unia Europejska szczególną uwagę poświęca się terenom wiejskim, gdzie występuje niedobór infrastruktury technicznej, zwłaszcza komunalnej i drogowej, zaniedbania w zakresie infrastruktury społecznej (opieka zdrowotna, kwalifikacje, dostęp do placówek oświaty itp.) oraz brak instytucji otoczenia biznesu, co w istotny sposób ogranicza rozwój tych obszarów. Wykorzystanie funduszy strukturalnych nie będzie niestety możliwe bez odpowiednich dochodów własnych, uzyskiwanych np. z podatku rolnego.

Literatura

1. *Budżety jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999–2000*, GUS, Warszawa 2001.
2. Chojka J., *Rola małych i średnich przedsiębiorstw w rozwoju regionalnym*, Wyższa Szkoła Ekonomiczna w Warszawie, Warszawa 2002.
3. Dziemianowicz R., Przygodzka R., *Funkcje podatków i ocena ich sprawności w rolnictwie*, [w:] Pomorska A. (red.), *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, Wydawnictwo UMCS, Lublin 2003.
4. Etel L., *Opodatkowanie nieruchomości. Problemy praktyczne*, Temida 2, Białystok 2001.
5. Etel L., Presnarowicz S., *Podatki i opłaty samorządowe. Komentarz*, Municipium, Warszawa 1999.
6. Gajl N., *Teorie podatkowe fiskalizmu a normy systemu podatkowego w Polsce*, [w:] Chojna-Duch E., Goronowski W. (red.), *Podstawowe zagadnienia prawa finansowego i polityki finansowej w Polsce w latach 1989–1997*, Konieczny i Kruszewski, Warszawa 1998.
7. Hanusz A., *Polityka podatkowa w zakresie różnicowania obciążeń dochodów rolniczych w Polsce*, Wydawnictwo UMCS, Lublin 1996.
8. Hunek T., *Dylematy polityki rolnej. Integracja polskiej wsi i rolnictwa z UE*, FAPA, Warszawa 2000.
9. Kornberger-Sokołowska E., *Decentralizacja finansów publicznych a samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego*, Liber, Warszawa 2001.
10. Modzelewski W., Bielawny J. (red.), *Komentarz do podatków: rolnego, leśnego oraz od nieruchomości*, Instytut Studiów Podatkowych, Warszawa 2002.

11. Olechnicka A., *Szanse regionów peryferyjnych w warunkach współczesnej gospodarki informacyjnej*, maszynopis rozprawy doktorskiej, Wydział Ekonomiczny UwB, Białystok 2003.
12. Rocznik statystyczny województwa podlaskiego 2000, US w Białymstoku, Białystok 2001.
13. Rocznik statystyczny województwa podlaskiego 2002, US w Białymstoku, Białystok 2002.
14. Rocznik statystyczny RP 2002, GUS, Warszawa 2002.
15. Rosner A. (red.), *Typologia wiejskich obszarów problemowych*, IRWiR PAN, Warszawa 1999.
16. Ruśkowski E., *System finansów polskiego samorządu*, [w:] Kostecki A. (red.), *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przelomie wieków*, Zamykacze, Kraków 2000.
17. Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, Dz.U. z 1993 r., Nr 94, poz. 431, ze zm.
18. Ustawa z dnia 10 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, Dz.U. z 2002 r., Nr 200, poz. 1680.
19. Wójtowicz W. (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2002.