

Warszawa, dnia 4 września 2002 r.

**Opinia prawna
do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku rolnym
(druk nr 769)**

Projekt ustawy o zmianie ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 1993 r. Nr 94, poz. 431, z późn.zm.) - druk nr 769, wpłynął do Sejmu 24 lipca br.; w dniu 26.07. skierowany został do I czytania na posiedzeniu Sejmu. Jest obecnie drugim projektem o tym przedmiocie regulacji, jakie znajdują się w Sejmie. Wcześniej - 14 lutego br. - przekazany został projekt poselski (druk 299), o znacznie węższym zakresie regulacji, ograniczający się do propozycji rozszerzenia katalogu gruntów opodatkowanych podatkiem rolnym o grunty zadrzewione i zalesione. Pierwsze czytanie projektu przeprowadzono w dniu 28 sierpnia na 28 posiedzeniu Sejmu. Do dalszych prac legislacyjnych projekt skierowano do Komisji Finansów Publicznych oraz Komisji Rolnictwa i Rozwoju Wsi.

Projekt zawarty w druku sejmowym nr 769 jest obszerną propozycją zmian zasad opodatkowania podatkiem rolnym, dotyczących prawie wszystkich elementów konstrukcji tego podatku - przedmiotu i podmiotów opodatkowania, stawek podatkowych, zwolnień podatkowych a także procedury podatkowej.

Zgodnie z projektowanym brzmieniem art. 1 ustawy, określającym zakres przedmiotowy opodatkowania, przyjmuje się generalne założenie, że opodatkowaniu podatkiem rolnym podlegają wszystkie grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza, bez względu na to, czy wchodzą w skład gospodarstwa rolnego czy też nie. Na podstawie dotychczas obowiązujących przepisów opodatkowaniu podatkiem rolnym podlegały wyłącznie grunty gospodarstw rolnych.

Zakres przedmiotowy opodatkowania podatkiem rolnym będzie więc wyznaczać informacja z ewidencji gruntów prowadzonej na podstawie przepisów ustawy z dnia 17 maja 1989 r. - Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz.U. z 2000 r. Nr 100, poz. 1086, z późn.zm.) oraz rozporządzenia Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Dz.U. Nr 38, poz. 454), wydanego z upoważnienia zawartego w tej ustawie. Z przepisów o ewidencji gruntów Projektodawca przejął również rozumienie niektórych pojęć np. „jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej”, do których nie zalicza się spółek nie mających osobowości prawnej, inaczej niż w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Dla oznaczenia przedmiotu opodatkowania przyjmuje jednakże określenie nie mające oparcia w ww. przepisach, a mianowicie - **„grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych”** lub **„grunty zadrzewione i zakrzewione ustanowione na użytkach rolnych”**. W przepisach powołanego wyżej rozporządzenia grunty zadrzewione i zakrzewione nie są zaliczane do użytków rolnych lecz do odrębnej kategorii - „gruntów leśnych oraz zadrzewionych i zakrzewionych” (por. § 68 oraz poz. 2 załącznika nr 6).

Proponowany w projekcie zakres opodatkowania podatkiem rolnym z pewnością należy ocenić pozytywnie w aspekcie opodatkowania gruntów wykorzystywanych pod uprawy rolne, stanowiących gospodarstwa rolne w rozumieniu przepisów kodeksu cywilnego, nie spełniające jednak norm obszarowych warunkujących opodatkowanie podatkiem rolnym. Problem tych gospodarstw, opodatkowanych podatkiem od nieruchomości, był wielokrotnie podnoszony przy kolejnych zmianach przepisów, tak o podatku rolnym jak i o podatkach lokalnych. W konsekwencji, ustalono ustawowe stawki podatku od nieruchomości dla gruntów

będących użytkami rolnymi nie wchodzącymi w skład gospodarstw rolnych w rozumieniu przepisów o podatku rolnym, na poziomie znacznie niższym od stawek dla gruntów pozostałych - na rok bieżący odpowiednio: 0,06 zł i 0,09 zł od 1 m² powierzchni.

Według przedłożonego projektu, poddaje się te grunty opodatkowaniu podatkiem rolnym, pozostawiając nadal poza obszarem gospodarstwa rolnego. Zgodnie z definicją gospodarstwa rolnego zawartą w projekcie (zmodyfikowany art. 2 ust. 1 ustawy), gospodarstwo rolne dla celów opodatkowania podatkiem rolnym, ma nadal mieć powierzchnię przekraczającą 1 ha. *Notabene*, jest niejasne użycie w definicji dwóch kryteriów jednocześnie - hektara i hektara przeliczeniowego. Obecnie (art. 1 ust. 2 ustawy) powierzchnia gospodarstwa musi przekraczać albo 1 ha albo 1 ha przeliczeniowy **użytków rolnych** i przepis w takim brzmieniu jest zrozumiały.

Przyjęcie kryterium obszarowego dla gospodarstwa rolnego jest podstawą zróżnicowania w dalszych przepisach projektu:

1) podstawy opodatkowania dla gruntów gospodarstw rolnych i gruntów pozostałych, którą jest odpowiednio: hektar przeliczeniowy i hektar (zmodyfikowany art. 4 ust. 1 ustawy);

2) stawek podatkowych (art. 6 ust. 1 ustawy) - od 1 ha przeliczeniowego dla gruntów gospodarstw rolnych - równowartość pieniężna 2,5q żyta, od 1 ha dla pozostałych gruntów - 5q żyta.

Chociaż więc, zgodnie z projektem, grunty wykorzystywane rolniczo poza gospodarstwem rolnym mają być opodatkowane podatkiem rolnym, to i tak będzie to dwukrotnie wyższe obciążenie w porównaniu do gruntów w gospodarstwie rolnym.

Za bieżący rok podatkowy, obciążenie według ww. stawek podatku rolnego wynosiłoby:

■ 92,98 zł od 1 ha przeliczeniowego

■ 185,95 zł od 1 ha

(przyjmując średnią cenę skupu żyta za pierwsze trzy kwartały 2001 r. ogłoszoną w M.P. z 2001 r. Nr 35, poz. 573).

Dla porównania - wg maksymalnych stawek określonych w przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (gminy mogą ustalać te stawki na poziomie niższym, nie więcej niż o 50%), podatek od nieruchomości od gruntów:

a) będących użytkami rolnymi nie wchodzącymi w skład gospodarstw rolnych w rozumieniu ustawy o podatku rolnym a wykorzystywanych na cele rolnicze, wynosi rocznie 0,06 zł od 1 m² powierzchni, czyli 600 zł od hektara,

b) pozostałych - 0,09 zł od 1 m² powierzchni, czyli 900 zł od hektara.

Należy również zauważyć, że w projekcie nie przewiduje się zróżnicowania w opodatkowaniu gruntów wykorzystywanych na działalność rolniczą i gruntów pozostałych zajętych np. na działki rekreacyjne (jeżeli w ewidencji sklasyfikowane są jako grunty rolne). Zgodnie ze zmodyfikowanym art. 1 ustawy o podatku rolnym, z opodatkowania tym podatkiem wyłączone są tylko grunty zajęte na prowadzenie **działalności gospodarczej** innej niż działalność rolnicza. Analogicznie - poddane w projekcie opodatkowaniu podatkiem rolnym grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, zwalnia się z tego podatku, bez względu na to, czy znajdują się w gospodarstwach rolnych, czy służą celom rekreacyjnym.¹

Projekt rozszerza katalog zwolnień podatkowych. Ich zasadność wymaga oceny merytorycznej, szczególnie w kwestii uprzywilejowania niektórych podmiotów (w tym również niepublicznych), realizujących zadania ponadlokalne, kosztem dochodów danej gminy (jednostki badawczo-rozwojowe, placówki doskonalenia i kształcenia nauczycieli itp.).

Nie zasługuje na pozytywną ocenę legislacyjną projektowana konstrukcja redakcyjna art. 12 ustawy. Rozdzielenie treści ustępu 1 zawierającego tytuły zwolnień podatkowych od treści dotychczasowych ustępów 2 - 7 określających warunki stosowania tych zwolnień nowo wprowadzonymi tytułami zwolnień o charakterze podmiotowym, zakłóciło zwięzłą i klarowną formę tego artykułu. Zdecydowanie lepszym rozwiązaniem legislacyjnym byłoby pomieszczenie projektowanych zwolnień o charakterze podmiotowym w dodanym art. 12a.

¹ Przesłanki poddania gruntów zadrzewionych i zakrzewionych ustanowionych na użytkach rolnych, zostały szczegółowo i przekonująco omówione w uzasadnieniu poselskiego projektu z druku 299.

Zakwestionować można również treść projektowanego art. 13e zawierającego upoważnienie dla rad gmin do wprowadzenia jeszcze innych niż ustanowiono w ustawie **zwolnień i ulg przedmiotowych**. Określenie „zwolnienia przedmiotowe” użyte zostały w ustawach o podatku dochodowym na określenie rozdziałów, w przepisach których ustanowione są zwolnienia. Analiza treści tych zwolnień, tak samo jak zwolnień w nowelizowanej ustawie, prowadzi do wniosku, że w wielu przypadkach przesłankami decydującymi o zwolnieniu tzw. przedmiotowym są elementy podmiotowe. Np. w opiniowanym projekcie: zwolnienie gruntów stanowiących działki przyzagrodowe członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych spełniających określone kryteria. Określenie „zwolnienia” jak też „ulgi podatkowe” nie jest więc precyzyjne, tym samym nie jest precyzyjnie wskazany zakres upoważnienia dla rad gmin do stanawienia zwolnień.

Przekazane w projektowanym art. 13e upoważnienie należy jednakże poddać w pierwszej kolejności ocenie pod względem zgodności z art. 217 Konstytucji. Stwierdzenie na str. 5 uzasadnienia projektu iż *„ograniczono uprawnienia rad gmin do wprowadzenia jedynie zwolnień i ulg przedmiotowych, co wynika z art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, który stanowi, że kategorie podmiotów zwolnionych od podatku mogą być określone jedynie ustawą”*, jest zbytnim uproszczeniem problemu wypaczającym sens powołanego przepisu konstytucyjnego.

Przede wszystkim należy pamiętać, że każde zwolnienie podatkowe czy inny rodzaj ulgi, jest odstępstwem od zasady powszechności opodatkowania. Podatek jest daniną, której ponoszenie stanowi konstytucyjny obowiązek obywatelski. Zgodnie z art. 84 Konstytucji, każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Art. 217 Konstytucji precyzuje, w jaki sposób owe podatki określone są w ustawie, albo inaczej - określa zakres treści ustaw podatkowych. Zgodnie z art. 217, nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatku następuje w drodze ustawy. Nie sposób przecież oddzielić przedmiotu opodatkowania od jego podmiotu. Ciężar powinności podatkowej zawsze ponosi jakaś kategoria podmiotów. Tak samo jakiejś kategorii dotyczą ulgi, nawet te, nazywane przedmiotowymi. Należy również uwzględnić art. 168 Konstytucji,

stanowiący, iż jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie.

W związku z powyższym, moim zdaniem, może wzbudzać wątpliwości w kwestii zgodności z Konstytucją, każdy przypadek przekazywania przez ustawodawcę uprawnień do wprowadzania ulg podatkowych w innej drodze niż ustawowa. Na marginesie - analogiczny przepis, istniejący w nowelizowanej ustawie w jej obowiązującym brzmieniu, został uchwalony przed wejściem w życie Konstytucji z 1997 r.

Pozytywnie należy ocenić zmiany przepisów proceduralnych związanych z ustalaniem zobowiązania i poborem podatku. Projekt eliminuje występujące niejasności w tym zakresie.

Sporządziła: Wanda Wojnowska-Ciodyk