

Aneta Suchoń¹
Zakład Prawa Gospodarczego i Rolnego
Uniwersytet Przyrodniczy
Poznań

Ulga inwestycyjna w podatku rolnym po akcesji Polski do Unii Europejskiej

Investment relief in agricultural tax after Poland's accession to the European Union

Synopsis. Przedstawiono prawne zagadnienia związane z ulgą inwestycyjną w podatku rolnym. Szczególną uwagę poświęcono kwestii ulgi w przypadku finansowania inwestycji ze środków publicznych, w tym z budżetu unijnego. Zaprezentowano opinie doktryny, Ministerstwa Finansów, Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi oraz nowe zasady przyznawania ulgi wynikające z nowelizacji ustawy o podatku rolnym, która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2009 r. W konkluzji wysunięte zostały propozycje zmiany przepisów poświęconych podatkowi rolnemu.

Słowa kluczowe: podatek rolny, ulga inwestycyjna, pomoc publiczna, grunty rolne.

Abstract. The paper presents the legal issues related to the investment relief in agricultural tax. A particular attention was paid to the question of incentives for investments financed from public funds, including the EU budget. The doctrine, opinions of the Ministry of Finance, the Ministry of Agriculture and Rural Development and new rules for granting relief provided for in the amendment of the parliamentary act, which entered into force on 1 January 2009, were reviewed. Some proposals of amendments to the legal regulation of agricultural tax were put forward in conclusion.

Key words: agricultural tax, investment relief, public aid, agricultural land.

Wstęp

Po uzyskaniu członkostwa Polski w Unii Europejskiej dla większości producentów rolnych istotnym zagadnieniem jest pomoc publiczna w rolnictwie, a szczególnie problematyka pomocy *de minimis* oraz pomocy w ramach tzw. wyłączeń grupowych. Uznaje się, że ta pierwsza forma, ze względu na niską wartość, ma nieznaczny wpływ na konkurencję oraz wymianę handlową między państwami członkowskimi, dlatego nie wymaga uprzedniej kontroli ze strony Komisji Europejskiej w drodze notyfikacji. Udzielana jest ona obecnie do kwoty 7,5 tys. euro w ciągu 3 lat obrotowych². Wyłączenia grupowe natomiast stanowią z reguły rodzaj pomocy udzielanej na konkretne cele, określone m.in. w rozporządzeniu Komisji (WE) nr 1857/2006 [Rozporządzenie... 2006].

¹ Dr, e-mail: asuchon@up.poznan.pl

² Zaznaczyć należy, że w literaturze kontrowersyjna jest sama kwalifikacja prawna tej kategorii pomocy. Pomoc *de minimis* bowiem traktowana jest np. jako osobna kategoria pomocy, niespełniająca kryteriów określonych w art. 87 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TWE) (obecnie art. 107 ust. 1), innym razem jako część pomocy publicznej horyzontalnej w ramach wyłączeń grupowych, czy wreszcie jako niewchodząca w ramy wyłączeń grupowych część pomocy horyzontalnej [Marquardt 2008].

Ulga inwestycyjna w podatku rolnym zaliczana jest właśnie do pomocy w ramach tzw. wyłączeń grupowych, określonych w art. 4 „Inwestycje w gospodarstwach rolnych” rozporządzenia nr 1857/2006 [Pomoc... 2008, 2009].

Producenci rolni stosunkowo często podejmują się budowy lub modernizacji budynków inwentarskich czy też wykonywania inwestycji z zakresu ochrony środowiska. Dlatego ulga inwestycyjna cieszy się dużym zainteresowaniem na wsi. Skorzystanie z niej pozwala na odzyskanie przez rolnika nawet do 25% kosztów przedsięwzięcia. Okazuje się jednak, że od kilku lat odnotować należy zróżnicowane wykładnie w zakresie przyznawania ulgi w odniesieniu do zadań współfinansowanych ze środków publicznych. Aby zakończyć dyskusje i wprowadzić jednolitość, w grudniu 2006 r. uchwalona została nowelizacja do ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym [Ustawa... 1984] odnosząca się właśnie do tej kwestii. Okazuje się jednak, że przepisy poświęcone uldze inwestycyjnej nadal budzą kontrowersje.

Problematyka ulgi inwestycyjnej poruszana była najczęściej w literaturze w aspekcie interpretacji przesłanek, które muszą być spełnione, aby producent rolny mógł uzyskać ulgę inwestycyjną w podatku rolnym. Natomiast brakuje opracowań, które dokonują kompleksowego przedstawienia problematyki ulgi jako pomocy publicznej w rolnictwie.

Celem artykułu jest zatem wskazanie problemów prawnych związanych z ulgą inwestycyjną w podatku rolnym i próba ich rozstrzygnięcia, szczególnie w sytuacji współfinansowania inwestycji ze środków publicznych.

Podstawową metodą badawczą wykorzystaną w artykule jest dogmatyczna analiza tekstów normatywnych. Badaniu poddane zostały przede wszystkim akty prawne polskie oraz unijne, a także literatura odnosząca się do problematyki ulgi inwestycyjnej w podatku rolnym.

Podatnicy podatku rolnego

Dla dalszych rozważań istotne jest wskazanie, jakie podmioty w świetle ustawy o podatku rolnym są podatnikami omawianego podatku. Otóż są nimi osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki, niemające osobowości prawnej, które są właścicielami, posiadaczami samoistnymi czy użytkownikami wieczystymi gruntów sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, z wyjątkiem tych zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza³. Zadać należy pytanie, czy podatnikami mogą być także posiadacze zależni, a w szczególności dzierżawcy. Otóż obowiązek w zakresie podatku rolnego ciąży na posiadaczach gruntów, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie wynika albo z umowy zawartej z właścicielem, z Agencją Nieruchomości Rolnych, lub z innego tytułu prawnego.

Podatnikami podatku rolnego są także dzierżawcy gruntów prywatnych, ale tylko w sytuacji, jeżeli grunty gospodarstwa rolnego zostały w całości lub w części oddane w

³ Obecnie podatkiem rolnym objęte są wszystkie wyżej wymienione grunty niezależnie od tego, czy wchodzą w skład gospodarstwa rolnego w rozumieniu ustawy o podatku rolnym, czy nie. Różnice występują tylko w wysokości stawki.

dzierżawę na podstawie umowy zawartej stosownie do przepisów o ubezpieczeniu społecznym rolników albo przepisów dotyczących uzyskiwania rent strukturalnych w latach 2004-2006. Zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 4 ustawy z 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników [Ustawa... 1990] oddanie gruntów w co najmniej 10-letnią dzierżawę upoważnia wydzierżawiającego do otrzymania części uzupełniającej emerytury rolniczej. Jeżeli grunty gospodarstwa rolnego zostały wniesione do spółdzielni produkcyjnej jako wkład gruntowy, podatnikiem podatku rolnego jest spółdzielnia produkcyjna.

Zakres przedmiotowy i podmiotowy ulgi inwestycyjnej

Ulga inwestycyjna przysługuje z tytułu wydatków poniesionych na:

- budowę lub modernizację budynków inwentarskich służących do chowu, hodowli i utrzymywania zwierząt gospodarskich oraz obiektów służących ochronie środowiska,
- zakup i zainstalowanie deszczowni, urządzeń melioracyjnych i urządzeń zaopatrzenia gospodarstwa w wodę, urządzeń do wykorzystywania na cele produkcyjne naturalnych źródeł energii (wiatru, biogazu, słońca, spadku wód).

Pod pojęciem „budowy” rozumieć należy wykonanie obiektu budowlanego w określonym miejscu, a także odbudowę, rozbudowę budynku lub obiektu. Najwięcej niejasności powoduje wyjaśnienie słowa „modernizacja”. W każdym bowiem przypadku należy dokonać oceny, czy mamy do czynienia z modernizacją czy tylko z remontem obiektu. Nie będą bowiem modernizacją naprawy mające na celu przywrócenie wartości użytkowej danego obiektu, odtworzenie stanu pierwotnego [Ulga... 2003]. Przez „modernizację” rozumieć należy trwałe unowocześnienie budynku lub obiektu, a zatem wszelkie prace zmierzające do udoskonalenia obiektów poprzez wprowadzenie zmian w samej ich konstrukcji bądź unowocześnienie starych lub zainstalowanie nowych urządzeń, stanowiących wyposażenie tych obiektów. Z kolei za budynki inwentarskie uważa się budynki służące do chowu, hodowli i utrzymywania inwentarza żywego, np. obory, tuczarnie, owczarnie, kurniki, chlewnie. Natomiast nie są budynkami inwentarskimi obiekty typu magazynowo-gospodarczego, choćby nawet były związane z prowadzeniem gospodarstwa rolnego [Etel i Presnarowicz 2003]. Do obiektów służących ochronie środowiska zaliczyć trzeba m.in. oczyszczalnie ścieków, urządzenia tłumiące hałas, szamba, studzienki odprowadzające ścieki, urządzenia służące do unieszkodliwiania odpadów. W piśmie z dnia 24 stycznia 2007 r. Departament Podatków i Opłat Lokalnych Ministerstwa Finansów stwierdził, że wybudowanie płyt obornikowych i zbiorników na płynne odchody zwierzęce zaliczyć można do inwestycji służących ochronie środowiska, ponieważ jednym z głównych celów ich budowy jest zapobieganie niszczeniu środowiska naturalnego.

Art. 13 ust. 1 ustawy o podatku rolnym [Ustawa... 1984] stanowi, że ulga inwestycyjna przysługuje podatnikowi podatku rolnego. Można zatem przyjąć, że przysługuje ona niezależnie od tego, czy budynek inwentarski położony jest na gruntach gospodarstwa rolnego, czy na użytkach rolnych, które nie wchodzą w skład gospodarstwa (poniżej 1 ha).

Warto również zastanowić się, czy ulga inwestycyjna dotyczy tylko przedsięwzięć objętych zakresem przedmiotowym określonym w art. 13 omawianego aktu prawnego, realizowanych na gruntach podatnika podatku rolnego, czy też wydatki mogą być związane z finansowaniem przez podatnika budowy na innych gruntach. W wyroku z dnia 3 kwietnia 2008 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (I SA/Gd 1024/07) orzekł, że literalne brzmienie art. 13 ust. 1 i 2 ustawy o podatku rolnym, jak i wykładnia celowościowa tegoż uregulowania upoważnia do stwierdzenia, że ulga inwestycyjna, o której w nim mowa, przysługuje podmiotowi, który poniósł wydatki na realizację (wybudowanie) obiektu służącego ochronie środowiska, mimo iż inwestycja ta zrealizowana została na gruncie nie będącym jego własnością, w jego posiadaniu zależnym ani też w dzierżawie, jeżeli podmiot ten uiszcza podatek rolny z tytułu własności innych gruntów położonych w gminie, w której dokonano inwestycji. W uzasadnieniu sąd stwierdził, że z treści art. 13 ust. 2 ustawy o podatku rolnym wynika wyraźnie, iż odliczenia ulgi dokonuje się od podatku należnego nie od gruntów, na których dokonano inwestycji, ale od podatku należnego od gruntów położonych na terenie gminy, w której została dokonana inwestycja. Ten pogląd zgodny jest również z celem, dla którego ustanowiono przedmiotową ulgę inwestycyjną.

Bezsprzecznie ulga inwestycyjna przyczynia się do rozwoju inwestycji na terenach wiejskich, szczególnie tych z zakresu ochrony środowiska, dlatego pozytywnie należy ocenić wykładnię sądu wojewódzkiego. Jednocześnie zaznaczyć należy, że przy takiej interpretacji mogą powstać problemy w kontekście regulacji zawartej ust. 4 art. 13 ustawy, czyli w przypadku sprzedaży obiektów i urządzeń, od których przyznana została ta ulga, lub przeznaczenia ich na inne cele, bo przecież budynki wzniesione na cudzym gruncie stanowią własność właściciela gruntu, a nie podatnika, który sfinansował inwestycję. Właścicielowi przecież przysługuje prawo do swobodnego korzystania ze swojej własności i rozporządzania nią.

Omawiana ulga przyznawana jest po zakończeniu inwestycji. Polega ona na odliczeniu od należnego podatku rolnego od gruntów położonych na terenie gminy, w której została dokonana inwestycja, kwoty w wysokości 25% udokumentowanych rachunkami nakładów inwestycyjnych. Ulga z tytułu tej samej inwestycji nie może być stosowana dłużej niż przez 15 lat. Po zakończeniu inwestycji rolnik musi złożyć wniosek i dołączyć do niego zestawienie poniesionych wydatków inwestycyjnych wraz z rachunkami lub ich uwierzytelnionymi odpisami, stwierdzającymi wysokość tych wydatków. Nie mogą zostać zaliczone do nich wartości w postaci własnych nakładów robocizny, nawet udokumentowane wystawionymi przez siebie rachunkami bądź oświadczeniami.

Ulga inwestycyjna a środki unijne

Po uzyskaniu przez Polskę członkostwa w Unii Europejskiej producenci rolni realizują często inwestycje, finansując je w całości albo w części ze środków unijnych. Inwestycje związane z ochroną środowiska były przede wszystkim finansowane w latach 2004-2006 z dwóch programów unijnych, tj. dostosowanie gospodarstw rolnych do standardów Unii Europejskiej [Rozporządzenie Rady Ministrów... 2005] oraz inwestycje w gospodarstwach

rolnych w ramach SPO⁴. Natomiast od czasu wejścia w życie Rozporządzenia Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 17 października 2007 r. w sprawie szczegółowych warunków i trybu przyznawania pomocy finansowej w ramach działania „Modernizacja gospodarstw rolnych” objętego Programem Rozwoju Obszarów Wiejskich na lata 2007-2013 [Rozporządzenie... 2007] producenci rolni mogą starać się o pieniądze na inwestycje z tego zadania. Zachodzi zatem pytanie, czy podatnikom podatku rolnego przysługuje w takiej sytuacji ulga inwestycyjna.

Rozważania na ten temat podzielić należy na dwa okresy, tj. do czasu wejścia w życie nowelizacji do ustawy o podatku rolnym, czyli przed 1 stycznia 2009 r., oraz po tej dacie. Temat ten jest aktualny w odniesieniu do tych dwóch wyróżnionych okresów.

Przepisy ustawy o podatku rolnym dotyczące ulgi inwestycyjnej przed omawianą nowelizacją odnosiły się tylko do wydatków poniesionych przez podatnika, nie nakazywały natomiast, aby dokonywane inwestycje finansowane były jedynie ze środków własnych. Dlatego w literaturze pojawiło się twierdzenie, że nie było podstaw do odmowy przyznania ulgi osobom, które uzyskały na daną inwestycję wsparcie ze środków Unii Europejskiej czy innych środków publicznych [Etel i Presnarowicz 2003; Dudar 2008; Gilewicz 2007; Podolski 2007]. Stanowisko takie było zgodne z opinią Ministerstwa Finansów wyrażoną w piśmie z dnia 30 kwietnia 2007 r., a także z orzecznictwem. W wyroku z dnia 23 lutego 1994 r. Naczelny Sąd Administracyjny (III SA 1297/93) w Warszawie stwierdził, że ulga inwestycyjna w podatku rolnym przysługuje także podatnikom, którzy ponieśli wydatki na zainstalowanie urządzeń zaopatrzenia w wodę w ramach społecznego komitetu budowy wodociągu, choćby nawet budowa była dofinansowana przez budżet gminy. Przyjmując, że producentom rolnym przysługuje ulga inwestycyjna w przypadku zrealizowania inwestycji finansowanej ze środków unijnych, zastanowić należy się, czy uzyskanie ulgi w podatku rolnym nie spowodowało konieczności zwrotu środków unijnych. W lipcu 2007 r. bowiem MRiRW przygotowało stosowne wyjaśnienie, kierując je do wszystkich wójtów i burmistrzów. W jego świetle rolnik nie mógł korzystać ze środków unijnych i ulgi inwestycyjnej z uwagi na treść rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 18 stycznia 2005 r. w sprawie szczegółowych warunków i trybu udzielania pomocy finansowej na dostosowanie gospodarstw rolnych do standardów Unii Europejskiej objętej planem rozwoju obszarów wiejskich [Rozporządzenie Rady Ministrów... 2005]. Według § 3 pkt. 4 tego aktu prawnego producent rolny starający się o środki unijne musiał złożyć oświadczenie, że nie pobiera innych środków publicznych z tytułu realizacji przedsięwzięcia, oraz zobowiązać się, że nie będzie się ubiegał o uzyskanie środków publicznych na realizację tych przedsięwzięć. Ministerstwo sugerowało, aby producenci rolni, którzy już otrzymali pozytywną decyzję o przyznaniu ulgi inwestycyjnej z tytułu inwestycji realizowanych ze środków unijnych, złożyli wniosek o uchylenie tej decyzji na mocy art. 253a ustawy z dnia 9 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa [Ustawa... 1997].

Po zapoznaniu się z opinią MRiRW z lipca 2007 r. pojawiają się pewne wątpliwości. Otóż, jak zostało już podkreślone, według rozporządzenia z dnia 18 stycznia 2005 r.

⁴ Zob. załącznik do Rozporządzenia Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 3 września 2004 r. w sprawie przyjęcia Sektorowego Programu Operacyjnego „Restrukturyzacja i modernizacja sektora żywnościowego oraz rozwój obszarów wiejskich 2004-2006” [Rozporządzenie... 2004]. W ramach Sektorowego Programu Operacyjnego „Restrukturyzacja i modernizacja sektora żywnościowego oraz rozwój obszarów wiejskich 2004-2006”. Priorytet 1. „Wspieranie zmian i dostosowań w sektorze rolno-żywnościowym”, Działanie 1.1. „Inwestycje w gospodarstwach rolnych”.

producent rolny starający się o środki unijne musiał złożyć oświadczenie, że nie pobiera innych środków publicznych z tytułu realizacji przedsięwzięcia, oraz zobowiązać się, że nie będzie się ubiegał o uzyskanie środków publicznych na realizację tych przedsięwzięć. Oczywiście jest, że w momencie złożenia wniosku o środki unijne nie korzystał z ulgi inwestycyjnej. Wniosek o jej przyznanie bowiem rolnicy mogli złożyć dopiero po zakończeniu przedsięwzięcia, a więc bezsprzeczny jest fakt, że nie mogli przeznaczyć tychże środków na jego realizację. Dokonując zatem wykładni literalnej, za uzasadnione należy przyjąć twierdzenie, że rolnik, który uzyskał ulgę inwestycyjną, nie musi zwracać środków unijnych uzyskanych na inwestycję, ponieważ zaoszczędzonych w ramach ulgi pieniędzy nie mógł przeznaczyć na realizację przedsięwzięcia. Opinia taka znajduje potwierdzenie w literaturze⁵. Wielu producentów rolnych zrezygnowało jednak z ulgi inwestycyjnej, obawiając się kłopotów w związku z otrzymaniem pomocy z ARiMR. Natomiast niektórzy skorzystali z drogi odwoławczej, a potem sądowej⁶.

Od stycznia 2007 r. rozpoczął się nowy okres finansowy w budżecie unijnym, co umożliwiała producentom rolnym pozyskiwanie nowych środków na inwestycje w gospodarstwach rolnych. Weszły również w życie nowe rozporządzenia unijne odnoszące się do pomocy publicznej w rolnictwie, m.in. rozporządzenie Komisji (WE) nr 1857/2006 z 15 grudnia 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu w odniesieniu do pomocy państwa dla małych i średnich przedsiębiorstw prowadzących działalność związaną z wytwarzaniem produktów rolnych oraz zmieniające rozporządzenie (WE) nr 70/2001 [Rozporządzenie... 2006]. Problem z ulgą inwestycyjną w podatku rolnym pojawił się po raz kolejny po wejściu w życie wspomnianego już rozporządzenia Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 17 października 2007 r. w sprawie szczegółowych warunków i trybu przyznawania pomocy finansowej w ramach działania „Modernizacja gospodarstw rolnych” objętego Programem Rozwoju Obszarów Wiejskich na lata 2007-2013 [Rozporządzenie... 2007]. Ze środków uzyskanych w ramach tych programów można finansować przedsięwzięcia inwestycyjne w gospodarstwie rolnym. Pojawiło się pytanie, czy producent rolny, który realizując inwestycję korzystał ze środków unijnych uzyskanych w ramach PROW 2007-2013, ma uprawnienie do żądania przyznania mu ulgi inwestycyjnej. Otóż, jeżeli chodzi o modernizację gospodarstw rolnych, to zgodnie z § 7 rozporządzenia z dnia 17 października 2007 r. pomoc przyznaje się na operację obejmującą wyłącznie inwestycje związane z prowadzeniem działalności rolniczej, która m.in. nie jest finansowana z udziałem innych środków publicznych.

Zdaniem autorów komentarza do ustawy o podatku rolnym Dudara, Etel i Presnarowicza [2008] ulga inwestycyjna przysługiwała w przypadku inwestycji finansowanych z tego programu. Stanowisko swoje argumentowali m.in. tym, że ani w komentowanej ustawie o podatku rolnym, ani we wspomnianej ustawie z dnia 7 marca 2007 r. o wspieraniu rozwoju obszarów wiejskich z udziałem środków Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich ustawodawca nie zawarł żadnych ograniczeń co do możliwości korzystania z wyłączeń, ulg czy zwolnień

⁵ Tak też [Gilewicz 2007], [Podolski 2007].

⁶ Warto podkreślić, że problem ten jest nadal aktualny. Zdarzają się jeszcze przypadki, że rolnicy skorzystali z ulgi, nie informując wójta o finansowaniu inwestycji ze środków unijnych. Nadal zatem korzystają z ulgi inwestycyjnej. Muszą liczyć się z tym, że w wyniku kontroli ARiMR może zwrócić się z wnioskiem o zwrot środków unijnych na realizację inwestycji. W takiej sytuacji pozostanie albo oddanie pieniędzy albo skorzystanie ze środków odwoławczych.

podatkowych. Zdaniem powołanych autorów, rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 17 października 2007 r. jest aktem wydanym w celu wykonania określonej ustawy niepodatkowej. Także z tego względu regulacje tego aktu (rozporządzenia) nie mogą ingerować w sferę praw i obowiązków podatkowych, zastrzeżonych wyłącznie dla ustaw.

Nie do podważenia jest fakt, że ulga inwestycyjna nie ma bezpośredniego wpływu finansowego na realizację inwestycji. Przyznawana jest bowiem po jej wykonaniu. Bezspornie jednak problem ulgi inwestycyjnej należy rozpatrywać w aspekcie pomocy publicznej, to też uczyniło MRiRW. Warto w tym miejscu wytłumaczyć, że w literaturze wyróżnia się podział na pomoc publiczną w sensie pozytywnym i negatywnym. Pierwsza kategoria oznacza przyznanie bezpośrednich korzyści (np. subwencje, dopłaty do odsetek, gwarancje kredytowe na szczególnie korzystnych warunkach), druga zaś zmniejszenie ciążących na podmiocie obowiązków publicznoprawnych (np. zwolnienia i ulgi w podatku, umorzenie zobowiązań, pożyczki i kredyty udzielane na warunkach korzystniejszych niż normalnie dostępne na rynku) [Marquardt 2007].

W 2008 r. na stronach Ministerstwa Rolnictwa i Rozwoju Wsi opublikowane zostało opracowanie pt. Pomoc publiczna w rolnictwie w formie zwolnień i ulg w podatku: rolnym, od nieruchomości oraz leśnym [Pomoc... 2008]. W jego świetle ulga inwestycyjna w podatku rolnym stanowi pomoc publiczną na inwestycje w gospodarstwach rolnych i powinna być realizowana do wysokości określonych w art. 4 rozporządzenia (WE) nr 1857/2006 oraz podlegać kumulacji z innymi formami pomocy inwestycyjnej z tytułu realizacji tej samej inwestycji, np. z dopłatami do oprocentowania kredytów inwestycyjnych udzielonych na podstawie rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 26 kwietnia 2007 r. w sprawie szczegółowego zakresu i kierunków działania Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa oraz sposobów ich realizacji [Rozporządzenie Rady Ministrów ... 2007]. W celu zapewnienia nieprzekroczenia intensywności pomocy publicznej, określonej w art. 4 rozporządzenia nr 1857/2006 konieczne jest prowadzenie przez urzędy gmin ewidencji kwot udzielonej pomocy publicznej i jej monitorowanie w zakresie zwolnień i ulg w podatku rolnym, udzielonych w każdym roku podatkowym z tytułu tej samej inwestycji. Warto nawiązać w tym miejscu do regulacji zawartych we wspomnianym akcie prawa wtórnego. Otóż według tego rozporządzenia pomoc na inwestycje w gospodarstwach rolnych w ramach Wspólnoty w zakresie produkcji pierwotnej produktów rolnych jest zgodna ze wspólnym rynkiem w rozumieniu art. 87 ust. 3 lit. c Traktatu (TWE) i nie podlega obowiązkowi zgłoszenia przewidzianemu w art. 88 ust. 3 Traktatu, jeśli spełnia warunki przedstawione w rozporządzeniu. Przede wszystkim intensywność pomocy brutto nie może przekroczyć określonych przedziałów procentowych dla danego przedsięwzięcia (pomiędzy 40% a 75%), np. 50% inwestycji kwalifikowanych na obszarach o niekorzystnych warunkach gospodarowania lub na obszarach, o których mowa w art. 36 lit. a ppkt i, ii oraz iii rozporządzenia (WE) nr 1698/2005 [Rozporządzenie Komisji... 2005], określonych przez państwa członkowskie zgodnie z art. 50 i 94 wspomnianego rozporządzenia, a 40% inwestycji kwalifikowanych w innych regionach. Inwestycje muszą dążyć zwłaszcza do osiągnięcia następujących celów: zmniejszenia kosztów produkcji; poprawy i przestawienia produkcji; poprawy jakości; zachowania i poprawy norm z zakresu środowiska naturalnego lub poprawy warunków higieny lub norm w zakresie dobrostanu zwierząt. Wydatki kwalifikowane mogą obejmować np. koszty budowy, pozyskania lub ulepszenia nieruchomości.

W świetle opinii MRiRW z 2008 r. [Pomoc... 2008] pomoc publiczna w tytułu jednej inwestycji powinna podlegać kumulacji. A zatem ulga inwestycyjna przysługiwała w 2008 r. rolnikowi tylko w sytuacji, gdy otrzymana pomoc publiczna, np. dopłaty do oprocentowania kredytów inwestycyjnych, nie przekroczyła progów procentowych od wartości danej inwestycji określonych w art. 4 rozporządzenia (WE) nr 1857/2006.

Nowelizacja ustawy o podatku rolnym

Sytuacja podatników w zakresie możliwości skorzystania z ulgi inwestycyjnej zmieniła się z dniem 1 stycznia 2009 r. po wejściu w życie ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o zmianie ustawy o wspieraniu rozwoju obszarów wiejskich z udziałem środków Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich oraz niektórych innych ustaw [Ustawa... 2008], na mocy której zmianie uległy także przepisy ustawy o podatku rolnym. Otóż obecnie według art. 13 ustawy ulga inwestycyjna przysługuje tylko i wyłącznie wtedy, jeżeli wydatki na inwestycje nie zostały sfinansowane w całości lub w części z udziałem środków publicznych. Jakie środki zaliczamy do środków publicznych, określa z kolei ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych [Ustawa... 2005]. Są nimi m.in.

- dochody publiczne,
- środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegające zwrotowi środki z pomocy udzielonej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA),
- środki pochodzące ze źródeł zagranicznych, niepodlegające zwrotowi, inne niż wymienione w powyżej,
- przychody budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz innych jednostek sektora finansów publicznych pochodzące m.in. ze spłat pożyczek udzielonych ze środków publicznych, z otrzymanych pożyczek i kredytów,
- przychody jednostek sektora finansów publicznych pochodzące z prowadzonej przez nie działalności oraz z innych źródeł.

Ustawodawca użył słowa „finansowanie w części” ze środków publicznych, nie określając żadnej wartości. A zatem partycypacja w kosztach nawet w części inwestycji, np. 10%, powoduje, że podatnik podatku rolnego nie będzie mógł skorzystać z ulgi inwestycyjnej. Takie rozwiązanie bezsprzecznie nie jest korzystne dla producentów rolnych. Zastanović należy się, jak argumentował ustawodawca za wprowadzeniem tak szerokich ograniczeń. Otóż według uzasadnienia projektu „[...] Projektowana zmiana w ustawie z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym jest związana z zakazem podwójnego finansowania operacji, określonym w przepisach wspólnotowych, w tym w art. 70 ust. 7 rozporządzenia nr 1698/2005, oraz w przepisach rozporządzeń wydanych na podstawie art. 29 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 7 marca 2007 r. o wspieraniu rozwoju obszarów wiejskich z udziałem środków Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich. Proponowane rozwiązanie wyraźnie zakazuje korzystania z ulgi inwestycyjnej w podatku rolnym, jeżeli beneficjentowi zostało przyznane na daną inwestycję wsparcie na podstawie przepisów o wspieraniu rozwoju obszarów wiejskich z udziałem środków Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich” [Druk... 2009].

W pierwszej kolejności nawiązać trzeba do Rozporządzenia Rady (WE) nr 1698/2005 z 20 września 2005 r. w sprawie wsparcia rozwoju obszarów wiejskich przez Europejski Fundusz Rolny na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich [Rozporządzenie Rady... 2005]. Według ust. 7 art. 70 tego wtórnego aktu prawnego wydatki współfinansowane przez EFFROW nie są współfinansowane w drodze wkładu z funduszy strukturalnych, FS lub jakiegokolwiek innego wspólnotowego instrumentu finansowego. Mogą one być współfinansowane w ramach tylko jednej osi programu rozwoju obszarów wiejskich. W przypadku, gdy operacja wchodzi w zakres środków z więcej niż jednej osi, wydatki przypisywane są osi wiodącej. Stwierdzić zatem należy, że zarówno w rozporządzeniu unijnym, jak również w uzasadnieniu do omawianej nowelizacji, podkreślone zostało, że chodzi o inwestycje finansowane ze środków unijnych w ramach planu obszaru wiejskich, gdy tymczasem nowelizacja ustawy odnosi się do wszystkich środków publicznych. Obejmuje zatem także kredyty z dopłatami do oprocentowania przez ARiMR i jakiegokolwiek formy pomocy z budżetu np. gminy. I to wyłączenie budzi największe zastrzeżenia. Z uwagi na zmianę przepisów ustawy o podatku rolnym uaktualniona została omówiona już opinia Ministerstwa Rolnictwa i Rozwoju Wsi z 2008 r. W jej świetle ulga inwestycyjna jest co prawda nadal klasyfikowana jako pomoc publiczna na realizację inwestycji w gospodarstwach rolnych, ale nie podlega ona kumulacji z innymi rodzajami pomocy, jak ma to miejsce w odniesieniu do zwolnienia i ulgi w przypadku założenia albo powiększenia gospodarstwa rolnego do powierzchni 100 ha, czy też zagospodarowania gruntów gospodarstw rolnych powstałych z nieużytków, na okres 5 lat, licząc od roku następnego po zakończeniu zagospodarowania.

Powstaje zatem pytanie dlaczego, jeżeli zarówno ulga inwestycyjna, jak i te pozostałe wspomniane wyżej preferencje podatkowe stanowią pomoc publiczną na podstawie art. 4 rozporządzenia (WE) nr 1857/2006, nastąpiło zróżnicowanie zasad ich przyznawania. Dwie wspomniane ulgi podlegają kumulacji z innymi środkami pomocy publicznej, a inwestycyjna nie. Nie dziwi zatem fakt, że producenci rolni nie są zadowoleni z wprowadzonych zmian i nie rozumieją tak dużych ograniczeń⁷. Szczególnie niekorzystna jest sytuacja tych podatników, którzy rozpoczęli inwestycję pewien czas temu (licząc na możliwość uzyskania ulgi) i jej nie ukończyli do końca grudnia 2008 r., albo ją co prawda zakończyli, ale nie złożyli stosownego wniosku do wspomnianej daty, a przedsięwzięcie to było finansowane np. z kredytu inwestycyjnego z dopłatą z ARiMR i ze środków własnych. Tylko bowiem sprawy dotyczące przyznania ulgi inwestycyjnej podatnikom podatku rolnego wszczęte i niezakończone przed dniem wejścia w życie nowych zasad, czyli przed 1 stycznia 2009 r., są rozpatrywane na podstawie dotychczasowych przepisów. W orzecznictwie sądowym bardzo często zwracano uwagę, że wszystkie zmiany w zakresie podatków powinny być dokonywane z odpowiednim wyprzedzeniem [Pahl 2009]. Tymczasem ustawa o zmianie ustawy o wspieraniu rozwoju obszarów wiejskich z udziałem środków Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich oraz

⁷ Przykładowo podatnik podatku rolnego, który w roku 2010 zakupił grunty i powiększył gospodarstwo do powierzchni 100 ha, przeznaczając na ten cel kredyt z dopłatą ARiMR, będzie mógł skorzystać ze zwolnienia, a potem ulgi w podatku rolnym (zakładając oczywiście, że nie przekroczy limitów określonych w rozporządzeniu unijnym), gdy tymczasem inny producent rolny, który dokonał inwestycji z zakresu ochrony środowiska również z wykorzystaniem kredytów z dopłatą do oprocentowania z ARiMR, nie może starać się już o ulgę inwestycyjną w podatku rolnym, mimo że wysokość uzyskanej pomocy nie przekroczy progów zawartych w rozporządzeniach unijnych.

niektórych innych ustaw wprowadzająca nowe przepisy w zakresie ulgi inwestycyjnej uchwalona została 6 grudnia, opublikowana w Dzienniku Ustaw z 31 grudnia 2008 r. , a przepisy zmieniające ustawę o podatku rolnym weszły w życie już z dniem 1 stycznia 2009 r.

Podsumowanie

Przeprowadzone rozważania potwierdzają, że problematyka ulgi inwestycyjnej nadal budzi kontrowersje. Główne problemy koncentrują się wokół kwestii skorzystania z ulgi w sytuacji współfinansowania inwestycji, chociażby w niewielkiej części ze środków publicznych. Poza tym modernizacje budynków inwentarskich, czy też wykonywanie inwestycji z zakresu ochrony środowiska, są niezwykle istotne dla rozwoju wsi i rolnictwa. Dlatego konieczne są instrumenty, które będą zachęcały rolników do podejmowania takich przedsięwzięć. Do nich bezsprzecznie zaliczyć należy możliwość otrzymania środków unijnych oraz funkcjonującą od wielu lat ulgę inwestycyjną. Jednakże wejście w życie z dniem 1 stycznia 2009 r. nowelizacji do ustawy o podatku rolnym spowodowało zawężenie kręgu podmiotów, które mogą z niej skorzystać. Biorąc pod uwagę trudną sytuację finansową mieszkańców wsi, jak również specyfikę produkcji rolnej oraz wysokie koszty, jakie łączą się z inwestycjami, szansą dla rolników jest pozyskanie dofinansowania ze środków unijnych. Nie wszyscy mogą je otrzymać, a to z uwagi na ograniczenia kwotowe. W takiej sytuacji rolnicy zmuszeni są starać się o kredyty inwestycyjne z dopłatą z ARiMR oraz inne formy pomocy, a dodatkowo od 1 stycznia 2009 r. nie mogą oni korzystać z ulgi inwestycyjnej w przypadku choćby niewielkiego udziału środków publicznych w finansowaniu inwestycji. Bezsprzecznie takie rozwiązanie nie jest korzystne dla producentów rolnych. Nie można się zatem dziwić z niezadowolenia podatników podatku rolnego. Uważają oni, że jest to krzywdzące dla nich, szczególnie dla tych, którzy byli w trakcie realizacji inwestycji. Wejście w życie omawianej nowelizacji nastąpiło niezwykle szybko i producentom rolnym brakowało czasu na przygotowanie się do zmiany regulacji prawnych.

Dlatego w pełni uzasadnione wydaje się wysunięcie postulatu, aby ustawodawca po raz kolejny zajął się tematem ulgi inwestycyjnej, a szczególnie zasadami jej przyznania w sytuacji współfinansowania inwestycji w części ze środków publicznych. Jest ona niezmiernie istotna z powodów ekonomicznych, zarówno w wymiarze mikro, jak i makroekonomicznym. Mianowicie w odniesieniu do gospodarstwa rolnego, jak również do rozwoju rolnictwa. Stanowi ona ważny instrument, który ma zachęcać rolników do podejmowania inwestycji, tak przecież potrzebnych w polskich gospodarstwach rolnych i szerzej w obszarze wsi. Poza tym bardzo często inwestycje dotyczą ochrony środowiska oraz wykorzystują nowe technologie i rozwiązania techniczne w modernizacji budynków inwentarskich. Takie działania są zatem istotne również w aspekcie Wspólnej Polityki Rolnej.

Dobrym rozwiązaniem było przyjęcie maksymalnej kwoty pomocy publicznej adresowanej do jednego gospodarstwa rolnego z tytułu jednej inwestycji obliczanej procentowo od jej wartości, podlegającej kumulacji, tak jak określiło to MRiRW w swojej opinii z 2008 r. [Pomoc... 2008]. Rozważenia wymagają również takie zagadnienia jak chociażby zakres przedmiotowy i podmiotowy ulgi inwestycyjnej i jej kontynuacja w przypadku przekazania gospodarstwa rolnego.

Na koniec warto dodać, że najwłaściwszym rozwiązaniem byłoby podjęcie kompleksowych prac na nową ustawą o podatku rolnym. Obecnie obowiązująca została uchwalona 15 listopada 1984 r., czyli w okresie przed transformacją ustrojową. Co prawda, po 1989 r. była ona wielokrotnie nowelizowana, ale nie wszystkie przepisy udało się dostosować do obecnej sytuacji i wymagań gospodarczych. Chodzi m.in. o zakres podmiotowy ustawy, ulgę inwestycyjną w sytuacji wystąpienia klęski żywiołowej czy zwolnienia z podatku w przypadku powiększenia gospodarstwa rolnego. Zagadnienie ulg i zwolnień w podatku rolnym jest obecnie bardziej skomplikowane z uwagi na unijne przepisy dotyczące pomocy publicznej, które muszą być uwzględniane przy przyznawaniu preferencji podatkowych.

Literatura

- Etel L., Presnarowicz S. [2003]: Podatki i opłaty samorządowe. Dom Wydawniczy ABC, Warszawa, ss. 156 i n. Druk sejmowy nr 1166. [2009]. [Tryb dostępu:] <http://www.sejm.gov.pl>. [Data odczytu: lipiec 2009].
- Dudar G., Etel L., Presnarowicz S. [2008]: Podatki i opłaty lokalne, podatek rolny, podatek leśny. Komentarz. Dom Wydawniczy ABC, Warszawa.
- Gilewicz M. [2007]: Czy można dwa razy korzystać z tej samej pomocy? *Rolnik Dzierżawca* nr 3, ss. 19-20.
- Marquardt P. [2008]: Pomoc w ramach wyłączeń grupowych. Monitorowanie pomocy publicznej. [Tryb dostępu:] http://www.abc.com.pl/?cmd=problem_wiecej,471&serwis=3. [Data odczytu: lipiec 2009].
- Marquardt P. [2007]: Pomoc publiczna dla małych i średnich przedsiębiorców. LexisNexis, Warszawa, ss. 38-40.
- Pahl B. [2009]: Nowe zasady przyznawania ulgi inwestycyjnej w podatku rolnym. *Finanse Komunalne* nr 6, ss. 38-39.
- Podolski R. [2007]: Ulga się należy. *Więść kujawsko-pomorska* nr 6, ss. 20-21.
- Pomoc publiczna w rolnictwie w formie zwolnień i ulg w podatku: rolnym, od nieruchomości oraz leśnym. [2008, 2009]. Ministerstwo Rolnictwa i Rozwoju Wsi. [Tryb dostępu:] <http://www.mrirw.gov.pl>. [Data odczytu: lipiec 2009].
- Ulga inwestycyjna w podatku rolnym – pismo LK – 421/LP/03/AP. [2003]. Pismo zastępcy dyrektora Departamentu Podatków Lokalnych i Katastru Ministerstwa Finansów. *Biuletyn Skarbowy* nr 3, s. 22.

Akty prawne unijne

- Rozporządzenie Rady (WE) nr 1698/2005 z 20 września 2005 r. w sprawie wsparcia rozwoju obszarów wiejskich przez Europejski Fundusz Rolny na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich. [2005]. *Dz. U. UE L. 2005.277.1.* z późn. zm.
- Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1857/2006 z 15 grudnia 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu w odniesieniu do pomocy państwa dla małych i średnich przedsiębiorstw prowadzących działalność związaną z wytwarzaniem produktów rolnych oraz zmieniające rozporządzenie (WE) nr 70/2001. [2006]. *Dz. U. UE L. 2006.358.3.*

Akty prawne polskie

- Rozporządzenia Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 3 września 2004 r. w sprawie przyjęcia Sektorowego Programu Operacyjnego „Restrukturyzacja i modernizacja sektora żywnościowego oraz rozwój obszarów wiejskich 2004 – 2006” [2004]. *Dz. U.* nr 197, poz. 2032, z późn. zm.
- Rozporządzenie Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 17 października 2007 r. w sprawie szczegółowych warunków i trybu przyznawania pomocy finansowej w ramach działania „Modernizacja gospodarstw rolnych” objętego Programem Rozwoju Obszarów Wiejskich na lata 2007-2013. [2007]. *Dz. U.* nr 193, poz. 1397, z późn. zm.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 18 stycznia 2005 r. w sprawie szczegółowych warunków i trybu udzielania pomocy finansowej na dostosowanie gospodarstw rolnych do standardów Unii Europejskiej objętej planem rozwoju obszarów wiejskich. [2005]. *Dz. U.* nr 17, poz. 142, z późn. zm.
- Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 26 kwietnia 2007 r. w sprawie szczegółowego zakresu i kierunków działania Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa oraz sposobów ich realizacji. [2007]. *Dz. U.* nr 77, poz. 514.
- Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym. Tekst jednolity. [1984]. *Dz. U.* z 2006 r. nr 136, poz. 969, z późn. zm.

Ustawa z 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników Tekst jedn. [1990]. *Dz. U.* z 1998 r. nr 7, poz. 25, z późn. zm.

Ustawa z dnia 9 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa. Tekst jednolity. [1997]. *Dz. U.* z 2005 r. nr 8, poz. 60, z późn. zm.

Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych . [2005]. *Dz. U.* nr 249, poz. 2104, z późn. zm.

Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o zmianie ustawy o wspieraniu rozwoju obszarów wiejskich z udziałem środków Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich oraz niektórych innych ustaw. [2008]. *Dz. U.* nr 237, poz. 1655.