

POJĘCIE DZIAŁALNOŚCI ROLNICZEJ NA GRUNCIE USTAWY O PODATKU ROLNYM

The concept of agricultural activity under the Agricultural Tax Act

Abstract

The article in a comprehensive and transparent illustrates the concept of agricultural activities under the Act on agricultural tax. The correct legal standard derivation of the provisions of this Act is fundamental for the correct application of the law. Using the dogmatic analysis and knowledge of the case law of Polish administrative courts it should be considered that the broad interpretation is inadmissible.

Keywords: agricultural tax – agricultural activity – local taxes and fees – local government taxes

JEL Classification: H24, H71, K34

1. UWAGI WSTĘPNE

Przedmiotem niniejszego artykułu jest pojęcie działalności rolniczej na gruncie ustawy o podatku rolnym¹. Poprawne wyprowadzenie normy prawnej z art. 2 pkt. 2 przywołanego aktu prawnego ma fundamentalny wpływ na prawidłowe stosowanie prawa. Produkcja rolna *sensu stricto* jest jedynym przejawem aktywności gospodarczej podatnika na użytkach rolnych, która umożliwia ich opodatkowanie podatkiem rolnym.

Działalność rolnicza jest szczególnym rodzajem działalności gospodarczej, którą to przepisy prawa, w tym przepisy prawa podatkowego, traktują w sposób odmienny. Jest to zarazem pojęcie ostre, które posiada ograniczony krąg desygnatów. Posługując się analizą dogmatyczną stanu prawnego w Polsce oraz znajomością orzecznictwa polskich sądów administracyjnych należy uznać, że wykładnia rozszerzająca jest niedopuszczalna.

2. PRZEDSTAWIENIE POJĘCIA DZIAŁALNOŚCI ROLNEJ

Za działalność rolną w podatku rolnym, ustawodawca uznaje produkcje roślinną oraz zwierzęcą. W dalszej części przepisu wymienione są przykładowo formy, jakie najczęściej przyjmuje. Zastosowanie jedynie wykładni językowej przy dekodowaniu normy prawnej z przepisu, może doprowadzić do wniosków, że katalog desygnatów jest otwarty, a co za tym idzie za produkcje rolną można uznać również inne przejawy aktywności gospodarczej, zbliżone do tych, które zostały wymienione w przepisie przykładowo.

Tak samo skonstruowana jest definicja działalności rolnej na gruncie u.p.o.l. w art. 1a pkt. 6². Należy jednakże podkreślić, że produkcja rolna swoim zakresem znaczeniowym obejmuje działalność wytwórczą produktów w stanie nieprzetworzonym³. Oznacza to, że podejmowanie wszelki czynności, które dla procesu wytworzenia roślin lub zwierząt pozostają zbędne, pozbawiają go znamion produkcji rolnej. Dyspozycje normy prawnej z art. 2 pkt. 2 u.p.r. oraz art. 1a pkt. 6 u.p.o.l., może spełnić jedynie produkcja rolna w ścisłym tego słowa znaczeniu. Rozszerzenie definicji ustawowej może dotyczyć jedynie przedmiotu produkcji, niedopuszczalne jest jednak poszerzenie o działalność innego rodzaju np. przetwórczą⁴.

Podatek rolny od dnia 1 stycznia 1992 roku obejmuje swoim zakresem jedynie typową produkcję rolną. Przychody uzyskiwane z działalności rolnej zostały opodatkowane na gruncie podatków dochodowych. Należy zatem uznać, że podatek rolny ma charakter majątkowy⁵. W konsekwencji bezzasadne jest odwoływanie się do definicji działalności rolnej, określonej na potrzeby podatków dochodowych. Wykładnia systemowa wiąże organy podatkowe definicją działalności rolnej ustanowionej i rozumianej zgodnie z art. 2 pkt. 2 u.p.r. oraz art. 1a pkt. 6 u.p.o.l.

² Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. 1991 Nr 9 poz. 31) dalej jako „u.p.o.l.”.

³ A. Hanusz, *podatek rolny*, [w:] *Źródła finansowania samorządu terytorialnego*, red. *idem*, Warszawa 2015, s. 91; P. Borszowski, K. Stelmarczyk, *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 382-383.

⁴ Wyrok NSA z dnia 19 grudnia 2017 r., II FSK 2298/16, LEX nr 2434839.

⁵ A. Hanusz, *podatek rolny*, [w:] *Źródła finansowania samorządu terytorialnego*, red. *idem*, Warszawa 2015, s. 81-82.

¹ Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2019 r. poz. 1256, 1309.), dalej jako „u.p.r.”.

Interesująca jest również sytuacja, kiedy na użytkach rolnych prowadzona jest działalność gospodarcza. Organy podatkowe związane są w toku postępowania podatkowego danymi z rejestru publicznego i nie są w żadnym przypadku upoważnione do ich zmiany, nawet w razie niezgodności stanu faktycznego ze stanem prawnym⁶. W przypadku wykrycia podczas postępowania podatkowego niezgodności zagospodarowania terenów z informacjami zawartymi w ewidencji gruntów, organ powinien zawiesić postępowanie i wystąpić ze stosownym wnioskiem do właściwego organu administracji publicznej w celu usunięcia nieprawidłowości. Nie oznacza to jednak, że działalność taka opodatkowana będzie podatkiem rolnym. Istotny w tej sytuacji jest fakt, że grunty rolne zajęte są pod działalność gospodarczą, co wypełnia przesłanki ich opodatkowania podatkiem od nieruchomości według najwyższej stawki⁷.

Problematyczna wydaje się również sytuacja, kiedy na użytkach rolnych obok działalności gospodarczej prowadzona jest również działalność rolnicza. W tym przypadku istotne będzie ustalenie, który rodzaj działalności prowadzonej przez podatnika ma charakter uzupełniający. Jeśli dominujący charakter ma działalność gospodarcza, to bez znaczenia jest jaki rodzaj działalności jest prowadzony na pozostałej części gruntu⁸. W przypadku kiedy działalność gospodarcza nie wpływa na charakter i sposób prowadzonej działalności rolnej, to część gruntu zajęta na działalności gospodarczej będzie opodatkowana według przepisów dotyczących podatku od nieruchomości, natomiast pozostała część gruntu wykorzystywana na potrzeby produkcji rolnej objęta będzie podatkiem rolnym⁹. Prowadzenie działalności gospodarczej na użytkach rolnych zostało wyłączone z opodatkowania podatkiem rolnym¹⁰.

3. MATERIALNOPRAWNE SKUTKI PROWADZENIA DZIAŁALNOŚCI ROLNEJ NA UŻYTKACH ROLNYCH

Przedmiotem opodatkowania w podatku rolnym są stany faktyczne (posiadanie wskazanych w ustawie gruntów) lub stany prawne (bycie właścicielem bądź użytkownikiem wieczystym gruntów), z którymi ustawodawca wiąże powstanie obowiązku podatkowego. Co do zasady wyłączone z podatku rolnego są użytki rolne, na których prowadzona jest działalność gospodarcza. Wyjątek stanowi wyłącznie działalność rolnicza. Wyłączenie podatkowe jest konstrukcją, która umożliwia objęcie gruntów innym podatkiem, który może wykazywać cechy tego samego typu podatku. Grunty sklasyfikowane jako użytki rolne, na których prowadzona jest działalność gospodarcza, będą przede wszystkim opodatkowane podatkiem od nieruchomości lub leśnym¹¹. Dominujące znaczenie z praktycznego punktu widzenia ma podatek od nieruchomości a konkretnie jego stosowanie do gruntów

6 *Ibidem*, s. 89-90.

7 *Ibidem*, s. 88.

8 Wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2019 r., II FSK 2724/18, LEX nr 2653562.

9 Wyrok WSA w Łodzi z dnia 4 marca 2009 r., I SA/Łd 1275/08, LEX nr 523444

10 A. Hanusz, *podatek rolny*, [w:] *Źródła finansowania samorządu terytorialnego*, red. *idem*, Warszawa 2015, s. 87.

11 *Ibidem*, s. 87.

sklasyfikowanych jako użytki rolne. Stawki w podatku od nieruchomości są dużo wyższe niż w podatku rolnym. Kwalifikacja podejmowanej przez podatnika aktywności gospodarczej ma kluczowe znaczenie dla określenia obowiązku podatkowego oraz obliczenia zobowiązania podatkowego.

Nie jest zatem zaskoczeniem fakt, że podatnicy często odwołują się od decyzji wydanych na podstawie przepisów o podatku od nieruchomości, gdy sprawa dotyczy działalności prowadzonej na gruntach sklasyfikowanych jako użytki rolne. Sądy administracyjne oraz właściwe organy administracji publicznej nie akceptują wykładni rozszerzającej, co znajduje odzwierciedlenie w orzeczeniach sądów administracyjnych i decyzjach właściwych organów administracji publicznej¹².

4. UWAGI KOŃCOWE

Kontrowersje związane z prawidłową wykładnią normy prawnej zawartej w art. 2 pkt. 2 u.p.r. nie wynikają z wadliwej konstrukcji normatywnej. Ustawodawca wyraził się precyzyjnie. Jest to jednak rozwiązanie często niekorzystne dla podatników, co jest bezpośrednią i nieuzasadnioną przyczyną podejmowania prób rozszerzających katalog desygnatów znaczeniowych omawianego pojęcia.

Problemy interpretacyjne wynikają najczęściej, gdy podatnik podejmuje na użytkach rolnych niejednorodną aktywność gospodarczą. Nie można w sposób enumeratywny wskazać wszystkich przejawów aktywności gospodarczej spełniającej przesłanki produkcji rolnej. Doprowadziłoby to bowiem do kazuistycznego ujmowania problemu, co nie było intencją ustawodawcy. Charakter prowadzonej działalności ustala indywidualnie właściwy organ administracji publicznej.

Działalność rolnicza powinna być rozumiana jako produkcja rolna w ścisłym tego słowa znaczeniu. Wykładnia rozszerzająca jest niedopuszczalna, co potwierdzają przywołane w pracy wyroki sądów administracyjnych w Polsce. O aktualności podjętej tematyki świadczą postępowania przeprowadzone przez Naczelny Sąd Administracyjny w ostatnich latach.

BIBLIOGRAFIA:

1. Hanusz A., *Podatek rolny*, [w:] *Źródła finansowania samorządu terytorialnego*, red. *idem*, Warszawa 2015, s. 81-91.
2. P. Borszowski, [w:] P. Borszowski, K. Stelmaszczyk, *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 382-383.
3. Wyrok WSA w Łodzi z dnia 4 marca 2009 r., sygn. akt I SA/Łd 1275/08, LEX nr 523444.
4. Wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2019 r., sygn. akt II FSK 2724/18, LEX nr 2653562.
5. Wyrok NSA z dnia 19 grudnia 2017 r., sygn. akt II FSK 2298/16, LEX nr 2434839.

12 Wyrok WSA w Łodzi z dnia 4 marca 2009 r., I SA/Łd 1275/08, LEX nr 523444; Wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2019 r., II FSK 2724/18, LEX nr 2653562; Wyrok NSA z dnia 19 grudnia 2017 r., II FSK 2298/16, LEX nr 2434839.