

WYDATKI UPRAWNIAJĄCE PODATNIKA DO UZYSKANIA ULGI INWESTYCYJNEJ W PODATKU ROLNYM

The expenses entitling taxpayer to acquire investment tax credit in agricultural tax

ABSTRACT

This scientific paper was written, with an intention to examine the matter of investment tax credit, which is tied to the subject of agricultural tax. In general, it comes to certain category of costs, mentioned by legislator in the article 13 of agricultural tax bill. Incurring said costs entitles taxpayer to obtain the tax credit. Undertaken reflections are of critical nature. First of all, they refer to an issue of interpreting expressions used by legislator, in order to designate the extent of incurring costs entitling to tax credit. A set of court rulings, concerning the discussed issue, was analyzed. Emphasis was placed on specific kind of cases regarding investment tax credit. Those include granting tax credit based on incurring costs to build or modernize buildings of stock, used to keep farm animals. Another cases are related to granting tax credit in connection with building or modernizing environmental protection facilities, or to exclusion of costs covered by public funds. Certain problems, resulting from interpreting the earlier mentioned article 13, were identified. The matter of actual application of the tax credit was also examined. As a consequence, objections were formed, regarding legal construction of the tax credit, as well as rising difficulties in interpreting and applying it.

Keywords: agricultural tax-tax credit-public funds

JEL Classification: H72, H79, K39

1. WPROWADZENIE

Praca poświęcona została konstrukcji ulgi inwestycyjnej w podatku rolnym, a przede wszystkim - kwestii zakresu przedmiotowego ulgi, a więc wydatków uprawniających podatnika do uzyskania ulgi. Analiza regulacji prawnych dotyczących omawianego zagadnienia, w zestawieniu z poglądami nauki i judykatury, pozwala na dokonanie krytycznej oceny omawianej konstrukcji. Ulga inwestycyjna w podatku rolnym została bowiem skonstruowana przez ustawodawcę w sposób niedoskonały, budzący z pewnością wątpliwości interpretacyjne.

W dniu 1 stycznia 1985 roku weszła w życie ustawa o podatku rolnym¹. Ustawodawca, już w pierwotnej formie tego aktu, uregulował instytucję ulgi inwestycyjnej². Zakres przedmiotowy ulgi wyznacza przepis artykułu 13 ustęp 1 ustawy o podatku rolnym. Zgodnie z tym przepisem, podatnikom podatku rolnego przysługuje ulga inwestycyjna z tytułu wydatków poniesionych na budowę lub modernizację budynków inwentarskich służących do chowu, hodowli i utrzymywania zwierząt gospodarskich oraz obiektów słu-

żących ochronie środowiska, oprócz tego na zakup i zainstalowanie deszczowni, urządzeń melioracyjnych i urządzeń zaopatrzenia gospodarstwa w wodę oraz urządzeń do wykorzystywania na cele produkcyjne naturalnych źródeł energii (wiatru, biogazu, słońca, spadku wód). Należy zaznaczyć, iż uzyskanie ulgi wymaga, aby określone wydatki nie były finansowane w całości lub też w części z wykorzystaniem środków publicznych. Ulga inwestycyjna przyznawana jest po zakończeniu inwestycji. Polega ona na odliczeniu od kwoty należnego podatku rolnego udokumentowanych nakładów inwestycyjnych w wysokości 25%, o ile zostały one poniesione w okresie nie dłuższym niż 15 lat³.

2. BUDOWA LUB MODERNIZACJA BUDYNKÓW INWENTARSKICH SŁUŻĄCYCH DO CHOWU, HODOWLI I UTRZYMANIA ZWIERZĄT GOSPODARSKICH – WYBRANE PROBLEMY

Ustawodawca jako pierwsze z wydatków uprawniających do uzyskania ulgi inwestycyjnej wskazał te poniesione na budowę lub modernizację budynków inwentarskich. Mowa tutaj o budynkach wykorzystywanych do chowu,

1 Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, Dz.U. 1984 nr 52 poz. 268.

2 Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, Dz.U. 1984 nr 52 poz. 268.

3 Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, Dz.U. 1984 nr 52 poz. 268.

hodowli oraz utrzymywania zwierząt gospodarskich. Już w tym miejscu należy zwrócić uwagę na wątpliwości interpretacyjne, które pojawiają przy wykładni omawianego art. 13 ustawy o podatku rolnym⁴. Kluczowym na tle prowadzonych rozważań jest bowiem fakt, iż ustawa nie zawiera definicji legalnych, określających znaczenie pojęć zastosowanych w kontekście zakresu przedmiotowego ulgi - chociażby terminów „budynek” i „modernizacja”⁵.

Posługiwanie się przez ustawodawcę nieostrym terminem „budynki”, podczas regulowania ulgi inwestycyjnej, może stwarzać trudności przy wykładni. Dopiero analiza orzecznictwa sądów administracyjnych, związanego z omawianą tematyką, przynosi rozstrzygnięcie tejże kwestii. Dla wyjaśnienia pojęcia „budynku”, odwoływano się w judykaturze do ustawy Prawo budowlane, zgodnie z którą budynkiem jest obiekt trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, posiadający fundamenty i dach⁶. Identyczny tok rozumowania przyjął NSA, wskazując, że ponieważ ustawa o podatku rolnym nie definiuje pojęcia „budynek” należy się odwołać do regulacji ustawy Prawo budowlane, która zawiera jego definicję legalną⁷. W tym wypadku oba orzeczenia wydane zostały w sprawach o podobnym stanie faktycznym, prezentując również zbieżne stanowiska. Odpowiednio wiata na siano i słomę oraz wiata na inwentarz przy budynku inwentarskim nie zostały zakwalifikowane jako budynki w rozumieniu ustawy Prawo budowlane, ze względu na brak trwałego związania z gruntem czy przegród budowlanych. Wydatki poniesione na budowę tychże obiektów nie zostały zatem uznane za uprawniające do uzyskania ulgi inwestycyjnej, przez wzgląd na zasadę ścisłej interpretacji przepisów dotyczących zwolnień i ulg w prawie podatkowym.

Kolejnym z pojęć, jakie zastosował ustawodawca formułując art. 13 ust. 1 ustawy o podatku rolnym, jest pojęcie „budynków inwentarskich”. Dopiero wraz z nowelizacją wspomnianego przepisu obowiązującą od 1 stycznia 2003 roku zdefiniowano budynki inwentarskie jako służące do chowu, hodowli i utrzymywania zwierząt⁸. Na przestrzeni lat, w orzecznictwie sądów administracyjnych, różnie interpretowano rzeczne sformułowanie. Tytułem przykładu można wskazać jeden z wyroków NSA, w uzasadnieniu którego podniesiono, że rozumienie budynku inwentarskiego jako wyłącznie budynku przeznaczonego do chowu inwentarza, ma znaczenie historyczne i odbiega od standardu współczesnego wyobrażenia budynku inwentarskiego, którego częścią w opinii Sądu jest tzw. zlewnia mleka, mająca charakter magazynowy⁹. Na obecny moment, przytoczone orzeczenie ma już charakter nieaktualny, przez wzgląd na wspomnianą nowelizację art. 13 ustawy, na co również zwrócono uwagę w orzecznictwie NSA, wskazując, że bu-

dynek o charakterze magazynowym – tym razem budynek paszarni - nie służy do chowu, hodowli czy utrzymania zwierząt, a jest jedynie z hodowlą tą związany¹⁰. Podobna sytuacja występuje na tle problemu kwalifikacji pomieszczeń socjalnych jako części budynku inwentarskiego. W opinii NSA, takie pomieszczenia nie wykazują wystarczającego związku z bezpośrednim funkcjonowaniem budynku, a zatem z tytułu poniesionych na nie wydatków nie przysługuje ulga inwestycyjna¹¹. Jeżeli mowa o budynkach o charakterze mieszanym, inaczej mówiąc inwentarsko-magazynowym, w judykaturze przejawia się pogląd, że ulga inwestycyjna przysługuje również wówczas, gdy jedynie część wybudowanego lub zmodernizowanego obiektu ma charakter inwentarski w rozumieniu ustawy¹². Z powodu iż ustawa o podatku rolnym nie zawiera również definicji legalnej terminu „modernizacja”, zamiarem jego interpretacji na tle problematyki ulgi inwestycyjnej w podatku rolnym, pozostaje jedynie przeanalizować punkt widzenia prezentowany w orzecznictwie. Dokonano wykładni gramatycznej omawianego pojęcia, stwierdzając, że oznacza ono unowocześnienie, usprawnienie czegoś, jak również prowadzenie prac zmierzające do udoskonalenia obiektów przez wprowadzenie zmian w samej ich konstrukcji, a także unowocześnienie starych lub zainstalowanie nowych urządzeń, stanowiących wyposażenie tych obiektów¹³. Zauważono przy tym, że zgodnie z opinią jaką wyraził olsztyński WSA, charakter modernizacyjny mają nakłady powodujące poprawę funkcjonalności, wyglądu, trwałości i użyteczności budynku¹⁴. W kontekście bieżących rozważań warto również przytoczyć konstatację NSA, według której modernizacja, czyli unowocześnienie budynku inwentarskiego, uprawniająca do ulgi podatkowej musi dotyczyć substancji tego budynku, a nie jego wyposażenia które to stanowi odrębne ruchomości¹⁵. Zbieżne stanowisko wyrażone zostało także w odpowiednim piśmie Ministra Finansów¹⁶.

3. ZAKRES PRZEDMIOTOWY ULGI INWESTYCYJNEJ W PODATKU ROLNYM – KWESTIA OBIEKTÓW SŁUŻĄCYCH OCHRONIE ŚRODOWISKA

Odminną kategorią wydatków – ponownie niesprecyzowaną przez ustawodawcę w przepisach ustawy o podatku rolnym – są wydatki poniesione na budowę obiektów służących ochronie środowiska. W doktrynie przypisuje się pojęciu „obiekty służące ochronie środowiska” szerokie znaczenie wynikające z języka potocznego. Za takie obiekty należy zatem uznać budynki i budowle mające na celu zapobieżenie degradacji środowiska naturalnego, dla przykładu: oczyszczalnie ścieków, urządzenia kanalizacyjne, filtry ko-

4 Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, Dz.U. 1984 nr 52 poz. 268.

5 A. Hanusz, Podatek rolny, [w:] *Źródła finansowania samorządu terytorialnego*, red. idem, Warszawa 2015.

6 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 22 marca 2017 r., I SA/Po 1184/16.

7 Wyrok NSA z dnia 17 października 2018 r., II FSK 2823/16.

8 Etel L., *Podatek rolny. Komentarz*, 2009.

9 Wyrok NSA – Ośrodek zamiejscowy w Poznaniu z dnia 2 października 1997, I SA/Po 369/97.

10 Wyrok NSA z dnia 13 listopada 2018 r., II FSK 1205/18.

11 Wyrok NSA z dnia 13 listopada 2018 r., II FSK 1203/18.

12 L. Etel, *op. cit.*

13 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 27 kwietnia 2017 r., I SA/Po 1329/16.

14 Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 14 kwietnia 2005 r., I SA/OI 359/04.

15 Wyrok NSA z dnia 14 października 1998 r., III SA 1565/97.

16 Pismo Ministra Finansów – Zastępcy Dyrektora Departamentu Podatków Lokalnych i Katastru z 28.4.2003 r., Nr LK-421/LP/03/AP w sprawie ulgi inwestycyjnej w podatku rolnym.

minowe, nowoczesne systemy centralnego ogrzewania, jak również urządzenia służące utylizacji odpadów¹⁷.

Interpretacja omawianego terminu stanowiła przedmiot rozważań także w judykaturze. Na początek warto zapoznać się z wyrokiem NSA, podczas uzasadniania którego, Sąd wyraził pogląd, że badany tutaj art. 13 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku rolnym nie wymaga, aby obiekt będący przedmiotem ulgi inwestycyjnej pełnił bezpośrednio funkcję ochrony środowiska, gdyż wystarczy, że ma na nią pozytywny wpływ. W opinii Sądu, nie można zgodzić się z twierdzeniem, że takim obiektem jest wyłącznie obiekt, którego głównym celem jest ochrona środowiska, gdyż byłaby to nieuzasadniona zawężająca wykładnia tego pojęcia¹⁸. Kompletnie odmienne stanowisko zajął WSA w Gdańsku. Rozstrzygając sprawę dotyczącą odmowy przyznania ulgi inwestycyjnej z tytułu wydatków poniesionych na budowę zbiorników na olej napędowy, Sąd stwierdził, że zbiorniki jedynie nie szkodzą środowisku, inaczej - mają pośredni związek z jego ochroną. Zważając na zasadę ścisłej interpretacji przepisów prawa podatkowego, nie jest możliwa jakakolwiek wykładnia zwężająca czy rozszerzająca art. 13 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku rolnym. Dlatego też, aby zastosować ulgę inwestycyjną, dany obiekt musi wpłynąć bezpośrednio na poprawę środowiska¹⁹. Pogląd przedstawiony w przytoczonym wyroku podzielił NSA, rozpatrując wywiedzioną od niego skargę kasacyjną²⁰.

4. OGRANICZENIE ZAKRESU PRZEDMIOTOWEGO ULGI INWESTYCYJNEJ W PODATKU ROLNYM PRZEZ WYŁĄCZENIE WYDATKÓW FINANSOWANYCH W CAŁOŚCI BĄDŹ W CZĘŚCI ZE ŚRODKÓW PUBLICZNYCH

Konstrukcja ulgi inwestycyjnej uległa zmianie wraz z wejściem 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 ustaw²¹. Ustawodawca umieścił w art. 13 ustawy o podatku rolnym regulację, która uniemożliwia zastosowanie ulgi, jeżeli wydatki inwestycyjne zostały sfinansowane w całości lub w części z udziałem środków publicznych. Zgodnie z art. 5 ustawy o finansach publicznych, środkami publicznymi są środki budżetu państwa i jednostek samorządu terytorialnego oraz środki budżetu Unii Europejskiej²². Wobec tego, skorzystanie przez podatnika chociażby z preferencyjnych kredytów czy uzyskanie środków z programów operacyjnych na realizację inwestycji wyklucza możliwość uzyskania ulgi inwestycyjnej w podatku rolnym²³. Dla przykładu, kwestię finansowania

wydatków ze środków publicznych, na tle ubiegania się o ulgę inwestycyjną, poruszył NSA w orzecznictwie. Rozpatrując skargę kasacyjną wywiedzioną od wyroku WSA w Poznaniu, Sąd stwierdził, iż częściowe finansowanie inwestycji, korzystając przy tym z objętego dopłatami do oprocentowania kredytu preferencyjnego, udzielonego przez Agencję Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa, pozbawia podatnika prawa do ulgi inwestycyjnej. Środki, którymi dysponuje Agencja, są bowiem środkami publicznymi w rozumieniu art. 5 ustawy o finansach publicznych²⁴.

5. ZAKRES PRZEDMIOTOWY ULGI INWESTYCYJNEJ A JEJ WYKORZYSTANIE W PRAKTYCE

Zbadawszy art. 13 ustawy o podatku rolnym jako przepis prawa podatkowego tworzący konstrukcję ulgi inwestycyjnej, oraz po analizie wybranego orzecznictwa, koniecznym wydaje się rozważyć tematykę omawianej preferencji w kontekście jej praktycznego wykorzystania. Przede wszystkim, nie do końca zrozumiałe wydaje się być założenie ustawodawcy, ograniczające zakres przedmiotowy ulgi jedynie do sfery produkcji zwierzęcej w rolnictwie – mowa tu o omawianej wcześniej kwestii budynków inwentarskich²⁵. W świetle tego przedstawić można dane statystyczne GUS z roku 2016, zgodnie z którymi wśród ogółu gospodarstw rolnych zwierzęta gospodarskie utrzymywało około 51 procent z nich, przy tym blisko połowa gospodarstw prowadziła wyłącznie produkcję roślinną, zaś zaledwie 0,3% produkcję wyłącznie zwierzęcą²⁶. Biorąc pod uwagę dane, można zauważyć, że znaczna liczba podatników podatku rolnego ze względu na charakter produkcji nie jest uprawniona do ulgi inwestycyjnej, co też, zgodnie z opinią przejawiającą się w piśmiennictwie, nie znajduje dostatecznego uzasadnienia. Wydaje się być, oprócz tego, przejawem nierównorzędnego traktowania działalności inwestycyjnej w ramach systemu podatkowego²⁷. W piśmiennictwie wskazuje się także na pominięcie inwestycji związanych z zakupem i modernizacją sprzętu rolniczego oraz z ekologicznym modelem rolnictwa²⁸.

Kolejna kwestia, którą należy poruszyć, także znajdująca odzwierciedlenie w doktrynie, dotyczy stosowania ulgi inwestycyjnej na tle rzeczywistego obciążenia podatkiem rolnym. Dostrzega się bowiem fakt, iż w praktyce, ze względu na niskie kwoty należnego podatku rolnego, niemożliwe jest odliczenie 25 procent wydatków inwestycyjnych, nawet w przewidzianym przez ustawodawcę terminie 15 lat. Zdecydowanie prowadzi to do zmniejszenia motywacyjnego oddziaływania ulgi na podatnika. Jednocześnie, można wysunąć wniosek, że realne korzyści ze stosowania ulgi, odczuwają z pewnością gospodarstwa rolne posiadające użytki o wysokiej klasie bonitacyjnej, a przede wszystkim duże obszary²⁹. Ponownie posiłkując się danymi GUSu, w 2016 roku, aż 54 procent gospodarstw rolnych stanowiły te naj-

17 Hanusz A., *op. cit.*

18 Wyrok NSA oz. w Łodzi z dnia 26 marca 1996 r., SA/Ł 1993/95.

19 Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 9 stycznia 2019 r., I SA/Gd 1004/18.

20 Wyrok NSA z dnia 7 listopada 2019, II FSK 1168/19.

21 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 (Dz.U. z 2008 r. Nr 237, poz. 1655).

22 Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. 2009 nr 157 poz. 1240).

23 L. Etel, *op. cit.*

24 Wyrok NSA z dnia 8 czerwca 2017 r., II FSK 421/17.

25 L. Etel, *op. cit.*

26 https://stat.gov.pl/files/gfx/portalinformacyjny/pl/default_taktualnosci/5507/5/5/1/charakterystyka_gospodarstw_rolnych_2016.pdf (5.05.2020 r.).

27 L. Etel, *op. cit.*

28 Hanusz A., *op. cit.*

29 L. Etel, *op. cit.*; Hanusz A., *op. cit.*

mniejsze – o powierzchni użytków rolnych do 5 hektarów, zaś średnia powierzchnia użytków rolnych na jedno gospodarstwo wyniosła jedynie 10,31 hektara³⁰.

6. UWAGI KOŃCOWE

Analiza instytucji ulgi inwestycyjnej w podatku rolnym w zakresie przedmiotowym, biorąc pod uwagę orzecznictwo sądów administracyjnych oraz literaturę przedmiotu, budzi zastrzeżenia co do jej konstrukcji legalnej oraz zastosowania. Pod kątem wykładni art. 13 ustawy o podatku rolnym dostarcza trudności interpretacyjnych ze względu na szerokie znaczenie zastosowanych pojęć przy jednoczesnym braku definicji ustawowych oraz odesłania do innych aktów prawnych. Efektem tego można spotkać się z orzeczeniami o sprzecznej treści, chociażby zestawiając ze sobą relatywnie nowsze wyroki sądowe z niektórymi orzeczeniami z lat dziewięćdziesiątych.

Ustawodawca wyklucza poza zakres ulgi inwestycyjnej całokształt inwestycji związanych z produkcją roślinną, która na tle danych statystycznych wyraźnie stanowi dużą część ogólnej produkcji rolnej w Polsce. Oprócz tego, efektem niewielkiego w praktyce ciężaru ekonomicznego podatku rolnego, a co za tym idzie niskich kwot, podatnicy prowadzący gospodarstwa rolne o niewielkim areale użytków rolnych nie są w stanie odliczyć określonej ustawowo kwoty wydatków inwestycyjnych w ustalonym czasie.

Można dostrzec, że badana tu preferencja jest instytucją w pewnym stopniu przestarzałą i niedopasowaną do realiów współczesnego rolnictwa³¹. Postulując *de lege ferenda*, słuszne wydają się być w obliczu tego stwierdzenia pojawiające się w doktrynie postulaty zmiany konstrukcji ulgi inwestycyjnej. Należy jednak zaznaczyć, że efektywność ulgi inwestycyjnej może zależeć od przeprowadzenia całościowej reformy opodatkowania nieruchomości, w wyniku której zostanie wprowadzony podatek katastralny, obejmujący swym zakresem również grunty gospodarstwa rolnego, zwiększając tym samym ciężar ekonomiczny podatku rolnego³².

BIBLIOGRAFIA

1. Etel L., *Podatek rolny. Komentarz*, 2009.
2. Hanusz A., *Podatek rolny*, [w:] *Źródła finansowania samorządu terytorialnego*, red. idem, Warszawa 2015.
3. Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 22 marca 2017 r., I SA/Po 1184/16
4. Wyrok NSA z dnia 17 października 2018 r., II FSK 2823/16
5. Wyrok NSA – Ośrodek zamiejscowy w Poznaniu z dnia 2 października 1997, I SA/Po 369/97
6. Wyrok NSA z dnia 13 listopada 2018 r., II FSK 1205/18
7. Wyrok NSA z dnia 13 listopada 2018 r., II FSK 1203/18
8. Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 27 kwietnia 2017 r., I SA/Po 1329/16
9. Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 14 kwietnia 2005 r., I SA/Ol 359/04
10. Wyrok NSA z dnia 14 października 1998 r., III SA 1565/97
11. Pismo Ministra Finansów – Zastępcy Dyrektora Departamentu Podatków Lokalnych i Katastru z 28.4.2003 r., Nr LK-421/LP/03/AP w sprawie ulgi inwestycyjnej w podatku rolnym
12. Wyrok NSA oz. w Łodzi z dnia 26 marca 1996 r., SA/Ł 1993/95
13. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 9 stycznia 2019 r., I SA/Gd 1004/18
14. Wyrok NSA z dnia 7 listopada 2019, II FSK 1168/19
15. Wyrok NSA z dnia 8 czerwca 2017 r., II FSK 421/17
16. https://stat.gov.pl/files/gfx/portalinformacyjny/pl/defaultaktualnosci/5507/5/5/1/charakterystyka_gospodarstw_rolnych_2016.pdf (5.05.2020 r.)

30 https://stat.gov.pl/files/gfx/portalinformacyjny/pl/defaultaktualnosci/5507/5/5/1/charakterystyka_gospodarstw_rolnych_2016.pdf (5.05.2020 r.).

31 Hanusz A., *op. cit.*

32 L. Etel, *op. cit.*