

Wprowadzenie

Opracowanie i skuteczne wdrożenie racjonalnej strategii działania w obrębie szeroko rozumianej sfery rolnictwa jawi się obecnie jako niezwykle istotne i trudne w realizacji wyzwanie. Sprostać muszą mu nie tylko decydenci w zakresie bieżących działań, tak w wymiarze krajowym, jak i wspólnego nurtu europejskiego, ale także twórcy określonych instrumentów finansowoprawnych kreujących kierunek i treść określonej strategii. Polityka rolna stanowi ważny obszar współczesnych systemów prawnych, w ramach których podejmowane są różnorodne próby uregulowania tej problematyki. Nie jest to zadanie łatwe. Wynika to przede wszystkim z samej natury tego rodzaju aktywności gospodarczej. O ile sama idea przeprowadzenia niezbędnych reform nie budzi większych zastrzeżeń, o tyle sposób realizacji, wybór konkretnych instrumentów wywołuje szereg kontrowersji – tak w sferze teorii, jak i praktyki. Wynika to m.in. z tego, że w istocie rzeczy każda prezentacja skrajnych w tej mierze koncepcji może zawierać paletę merytorycznie uzasadnionych argumentów. Wszelka dyskusja jest o tyle dodatkowo utrudniona, że w tym przypadku dochodzi do wyjątkowej kumulacji i wzajemnego przenikania się dylematów natury społecznej, gospodarczej i niestety także politycznej. W polskich warunkach problematyka ta jest tym bardziej złożona, że w ostatnich latach rolnictwo poddane zostało radykalnym procesom zmian. W pierwszej kolejności w ramach przekształcania z trybów gospodarki centralnie planowanej na gospodarkę rynkową. W drugim etapie przystąpiono do włączania polskiego rolnictwa w obszar wspólnej polityki europejskiej. W tym sensie już tylko ogólny ogląd pozwala stanowczo stwierdzić, iż problematyka ta zawiera szeroki wachlarz różnorodnych aspektów merytorycznych, które w sposób równoległy wpływają na jej skomplikowaną materię.

W obszernej palecie prawnych instrumentów kształtujących szeroko rozumianą działalność rolniczą istotną rolę odgrywają rozwiązania podatkowoprawne. Zaznaczyć przy tym wypada, że pojęcie działalności rolniczej nie jest definiowane w sposób jednolity. W zależności od znaczenia rolnictwa w gospodarce, uwarunkowań np.: klimatycznych, geograficznych, infrastrukturalnych w praktyce wykorzystywane są różne koncepcje opodatkowania tego rodzaju działalności. Kluczowym elementem jest tutaj sposób opodatkowania przychodów uzyskiwanych z działalności rolniczej. Zazwyczaj działalność rolnicza podlega opodatkowaniu określoną formą podatku dochodowego albo podatku gruntowego. Koncepcja opodatkowania podatkiem gruntowym jest nieco starsza i szeroko stosowana była zwłaszcza w państwach socjalistycznych. Podatek dochodowy natomiast powszechnie występuje w państwach Europy Zachodniej. Zdarza

się, że w niektórych państwach w strategii rozwoju rolnictwa zakładano częściowe lub pełne wyłączenie z opodatkowania działalności rolniczej.

W epoce zjawiska globalizacji gospodarczej poszczególne państwa starają się prowadzić skuteczną politykę wspierania własnego rolnictwa. Instrumenty oddziałujące na rolnictwo mogą mieć różny charakter. Jednym z nich może być adekwatna polityka podatkowa. Należy jednak podkreślić, że wspomaganie polityki rolnej za pomocą instrumentów podatkowych może negatywnie wpływać na realizację funkcji fiskalnej podatków. Ponadto niejednokrotnie zbyt preferencyjne opodatkowanie działalności rolniczej prowadzi do utrzymania niekorzystnych tendencji zwłaszcza z perspektywy wyzwań, przed którymi stoi współczesne rolnictwo. Jednocześnie zauważalne jest bardzo ostrożne podejście do opodatkowania działalności rolniczej, wyrażające się w tym, iż jakiegokolwiek zmiany w zakresie obciążenia podatkowego tej dziedziny gospodarki są świadomie rozciągane w czasie. Przyczyną takiego stanu rzeczy, oprócz samej specyfiki działalności rolniczej, są w głównej mierze względy polityczne. Nie należy zapominać również, że rozwiązania zastosowane w odniesieniu do podmiotów prowadzących działalność rolniczą nie powinny prowadzić do stanu dyskryminacji tych podatników, którzy prowadzą pozarolniczą działalność gospodarczą.

Odrębnym problem stanowi także odpowiednie skonstruowanie podatkowych unormowań dotyczących działalności rolniczej, tak by były one trwałym elementem spójnego wewnętrznie systemu podatkowego. Niebagatelne znaczenie posiada tutaj także wpływ rozwiązań unijnych regulujących obszar wspólnej polityki rolnej. W tym sensie skuteczna polityka podatkowa staje się ważnym elementem współczesnych systemów prawnych, w ramach których podejmowane są różnorodne próby praktycznej aplikacji określonych koncepcji i założeń. Istotnym źródłem doświadczeń w kształtowaniu właściwego systemu podatkowego zawsze stają się wnioski płynące z przebiegu takich procesów w innych krajach. Obok pakietu wspólnych unijnych regulacji pozostaje relatywnie szeroki fragment rozwiązań podatkowych, które nie zostały poddane unijnemu procesowi harmonizacji, przy czym znaczna część stosowanych rozwiązań posiada wspólne cechy charakterystyczne dla państw danego regionu Unii Europejskiej. Doskonałym tego przykładem są systemy podatkowe krajów Europy Centralnej i Wschodniej. Kraje te posiadają podobne doświadczenia zarówno z okresu przed przystąpieniem do Unii Europejskiej, jak i płynące z okresu poakcesyjnego. Z tych powodów przygotowanie niniejszej publikacji zostało poprzedzone analizą rozwiązań i wymianą doświadczeń z pracownikami naukowymi z krajów tzw. Grupy Wyszehradzkiej oraz innych państw otwartych na doświadczenia europejskie i aspirujących do struktur unijnych (m.in. efektem konferencji naukowej o takiej tematyce stała się publikacja: *Essential Problems with Taxation of Agriculture*¹).

¹ M. Burzec, P. Smoleń (red.), *Essential Problems with Taxation of Agriculture*, Lublin 2017. Zrealizowany projekt jest elementem współpracy naukowej prowadzonej w ramach Międzynarodowej Sieci Naukowej KULTAX.

W Polsce w zakresie opodatkowania działalności rolniczej istnieje swoista dwistość uregulowań. W istocie rzeczy tradycyjna działalność rolnicza została wyłączona z opodatkowania podatkiem dochodowym. Z założenia daniną, która ma uwzględnić zarówno przychody uzyskiwane z tytułu produkcji rolnej, jak i wykorzystywane w tym celu grunty jest podatek rolny. Przychody osiągane ze specjalistycznej działalności rolniczej stanowią przedmiot opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych lub podatku dochodowym od osób prawnych. W tym kontekście pojawia się pytanie o znaczenie i charakter prawny podatku rolnego, zwłaszcza w odniesieniu do regulacji obu podatków dochodowych. Dostrzegalna jest także niespójność polskich regulacji prawnych na tle ogólnych zasad opodatkowania działalności rolniczej stosowanych w innych krajach, gdzie podstawa opodatkowania ustalana jest w oparciu o znamiona zewnętrzne. Niezależnie od tego problematyki opodatkowania rolnictwa (działalności rolniczej) nie można sprowadzać tylko do zagadnień związanych z podatkiem dochodowym i rolnym – w oderwaniu od innych podatków obciążających majątek czy obrót. Wszystkie te obciążenia podatkowe oddziałują na tę kategorię podatników nie tylko w sensie ekonomicznym, ale także w wymiarze ich pozycji podatkowoprawnej. W konstrukcji wielu danin publicznych zawarto liczne rozwiązania, które w sposób bezpośredni adresowane są do osób prowadzących określoną działalność rolniczą. Powstaje przy tym pytanie nie tylko o ich efektywność finansową, ale także koherentność przyjmowanych i realizowanych założeń – tak w wymiarze polityki rolnej, jak i podatkowej.

Przygotowana monografia wpisuje się w jeden z głównych nurtów badawczych realizowanych w lubelskim środowisku naukowym, a zapoczątkowanym wiele lat temu przez prof. *Henryka Renigera*². Stanowi zatem kontynuację dotychczasowych badań, ale i próbę szerszego spojrzenia na problematykę opodatkowania działalności rolniczej w ramach nowych warunków jakie zaistniały w Polsce w związku z dokonaną transformacją i akcesją do Unii Europejskiej. Obszerny zakres merytoryczny podjętego projektu wymusił konkretyzację ram poszczególnych obszarów badawczych. Przełożyło się to na przyjęcie kilku wymiarów struktury monografii. Warstwa podatkowoprawna została poprzedzona wybranymi aspektami ekonomicznymi i socjologicznymi działalności rolniczej w Polsce. Sama analiza podatkowoprawna obejmuje: teoretyczne modele opodatkowania rolnictwa, regulacje stosowane w innych krajach oraz weryfikację rozwiązań części ogólnej i szczegółowej polskiego prawa podatkowego, które w sposób pośredni lub bezpośredni wpływają na pozycję podatkowoprawną podmiotów prowadzących działalność rolniczą. Takie ujęcie pozwala przede wszystkim na praktyczną weryfikację stosowanych regulacji. Wielowarstwowe ujęcie, wzbogacone przykładami

² *H. Reniger*, Problem podstawy wymiaru w socjalistycznym podatku rolniczym okresu przejściowego, Toruń 1963; zob. także: *tenże*, Uwzględnienie w socjalistycznym podatku rolniczym osobowego czynnika w gospodarstwie chłopskim, Toruń 1964; *A. Pomorska*, Elementy stymulacyjne w konstrukcji podatku gruntowego Polski Ludowej, Lublin 1976; *A. Hanusz*, Polityka podatkowa w zakresie różnicowania obciążeń dochodów rolniczych w Polsce. Na przykładzie podatków gruntowego i rolnego, Lublin 1996.

rozwiązań znanych w innych krajach może stanowić doskonałą podstawę dla sformułowania szeregu konkretnych wniosków dotyczących nie tylko oceny aktualnych rozwiązań podatkowych, ale także podjęcia próby wytyczenia kierunków reformy oraz zarysowania docelowego modelu opodatkowania rolnictwa w Polsce. Taką próbę podjęto w ostatnim rozdziale monografii, przy czym zaznaczyć wypada, iż celem zespołu badawczego nie było opracowanie kompleksowego projektu ustawy lub zbioru ustaw. Prezentacja alternatywnych wersji reformy stanowi wyraz włączenia się w dyskusję prowadzoną w licznych ośrodkach naukowych w Polsce.

Niniejsza monografia obejmuje badania prowadzone w ramach projektu sfinansowanego ze środków Narodowego Centrum Nauki przyznanych na podstawie decyzji Nr DEC-2013/09/B/HS5/04503. Tytuł projektu „Nowy model opodatkowania rolnictwa w Polsce”. Zespół badawczy stanowią pracownicy Katedry Finansów i Prawa Finansowego Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego Jana Pawła II.

Paweł Smoleń

Lublin, marzec 2018 r.