

Stefan OGRODNIK

### Ewolucja opodatkowania polskiego rolnictwa w latach 1971—1985

Evolution of the Taxation on Polish Agriculture Between 1971 and 1985

W latach 1975—1985<sup>1</sup> system podatku rolnego w Polsce przeszedł dwie reformy: w 1971 r. oraz w 1984 r. Zarówno pierwsza, jak i druga reforma podatkowa spowodowana była zaistniałą sytuacją ekonomiczną w naszym kraju i potrzebą dostosowania systemu świadczeń rolniczych do zadań i celów polityki rolnej, jakie w tych latach uznano za najważniejsze.

Gospodarkę naszą lat siedemdziesiątych charakteryzował intensywny wzrost popytu społecznego na wysokogatunkową żywność. Należało zatem uczynić wszystko, aby zapewnić szybszy rozwój produkcji żywności i ukształtować jej właściwą strukturę. Stąd po 1970 roku — w polityce rolnej naszego kraju za istotne uznano 3 następujące cele społeczno-ekonomiczne<sup>2</sup>:

- 1) dążenie do osiągnięcia maksymalnego przyrostu produkcji rolnej i właściwego ukształtowaniu jej struktury;
- 2) realizacja zadania stopniowej przebudowy ustroju rolnego, połączonej z rekonstrukcją społeczno-ekonomiczną i techniczną rolnictwa;
- 3) dążenie do osiągnięcia równego w mieście i na wsi tempa wzrostu dochodów ludności.

Dla realizacji wymienionych celów w polityce rolnej tamtego etapu do czynników stymulujących rozwój produkcji rolnej włączono oprócz czynników ekonomicznych, pomijane dotychczas zagadnienia społeczne i socjalno-bytowe wsi. Uregulowano od strony prawnej zagadnienie własności gospodarstw rolnych, wprowadzono powszechnie obowiązujący system przejmowania ziemi od rolników w podeszłym wieku, w zamian za rentę, objęto ludność wiejską ubezpieczeniem zdrowotnym, co zapewniło tej ludności prawo do pełnej opieki lekarskiej.

<sup>1</sup> Tym artykułem nawiązujemy do podjętego wcześniej tematu, doprowadzonego do 1971 r. Zob. Ann. Univ. Mariae Curie-Skłodowska, sectio H, vol. XI/XII, 15 z 1977/1978 r.

<sup>2</sup> E. G o r z e l a k: *Cele, środki i metody polskiej polityki rolnej*, „Wies współcz.” 1976, s. 7.

Wśród czynników ekonomicznych zmierzających do zapewnienia realizacji podstawowych celów polityki rolnej, oprócz cen, kredytu i systemu kontraktacji, niepoślednia rola przypadła systemowi świadczeń rolniczych. W roku 1971 dokonano generalnej reformy tego systemu, w wyniku której zniesiono hamujące specjalizację gospodarstw, obowiązkowe dostawy produktów rolnych<sup>3</sup> oraz dokonano korekty przepisów dotyczących podatku gruntowego od przychodowości normowej. Podstawę prawną, stworzonego w wyniku reformy z 1971 r., nowego systemu podatku rolniczego w Polsce stanowiła treść ustawy o podatku gruntowym z dnia 26 października 1971 r.<sup>4</sup> oraz rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie podatku gruntowego z dnia 22 listopada 1971 r.<sup>5</sup> Ustawą z 1971 r. został anulowany dekret o podatku gruntowym z roku 1951. Najistotniejszym zagadnieniem reformy podatkowej z 1971 r. było to, że do podatku gruntowego włączone zostały świadczenia na Fundusz Rozwoju Rolnictwa, realizowane do 1971 r. w obowiązkowych dostawach zbóż, ziemniaków i zwierząt rzeźnych. W związku z tym nowy podatek gruntowy posiadał częściowo odmienny charakter i pełnił dodatkową funkcję gromadzenia zasobów pieniężnych na zespoloną akumulację w rolnictwie, głównie na mechanizację. Część świadczeń pieniężnych rolników przeznaczona była z góry na zespolone inwestycje mechanizacyjne, które powinny służyć m.in. tym samym gospodarstwom, które te świadczenia ponosiły.

Nowy podatek gruntowy składał się zatem z dwóch części: z podatku naliczanego od przychodowości szacunkowej, przy zastosowaniu do obliczeń stawek procentowych oraz z podatku od powierzchni użytków rolnych i gruntów ornych przeliczeniowych — przy zastosowaniu stawek kwotowych.<sup>6</sup> Pierwsza część tego podatku obliczana była zatem od przychodowości szacunkowej z gospodarstwa rolnego w zależności od położenia danej miejscowości w odpowiedniej grupie byłych powiatów i strefie ekonomicznej, od rodzaju użytków rolnych i ich klasy oraz od obowiązującej na danym terenie skali podatkowej ze stawkami procentowymi. Zasadnicze kryteria obliczania tej części podatku nie zostały zmienione, jednak ustawa wprowadziła w niej daleko idące zmiany. W porównaniu z dotychczasowym ustawodawstwem podatkowym, ustawa z 1971 r. wprowadziła zmianę głównie w liczbie stref ekonomicznych oraz w stosowanej progresji podatkowej. Ustawa utrzymała tylko cztery strefy ekonomiczne, a mianowicie: wielkomiejską, miejską, wiejską i wiejską oddaloną, do których zaliczano poszczególne miejscowości w zależności od odległości od

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 26 X 1971 r. o zniesieniu obowiązkowych dostaw zbóż, ziemniaków i zwierząt rzeźnych (Dz. U. Nr 27 z 1971 r. poz. 253).

<sup>4</sup> Dz. U. Nr 27 z 1971 r., poz. 254.

<sup>5</sup> Dz. U. Nr 31 z 1971 r., poz. 282.

<sup>6</sup> Art. 3 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 26 X 1971 r. o podatku gruntowym (Dz. U. Nr 27 z 1971 r. poz. 254) stwierdza, że: „podstawę opodatkowania stanowi przychód szacunkowy wyrażający ogół pożytków z gospodarstwa rolnego w roku poprzedzającym rok podatkowy, ustalony z obszaru gruntów gospodarstwa na podstawie norm przeciętnego przychodu szacunkowego z 1 ha użytków rolnych i leśnych, z doliczeniem przychodów z działów specjalnych, jeżeli dział te są prowadzone w gospodarstwie rolnym w większych rozmiarach, określonych przez Radę Ministrów, przychodów z wód stojących i z innych źródeł, nie podlegających opodatkowaniu podatkiem obrotowym oraz powierzchnia użytków rolnych wyrażona w hektarach i powierzchnia gruntów ornych, wyrażona w hektarach przeliczeniowych według stanu w dniu 1 stycznia roku podatkowego”.

rynku zbytu, gęstości zaludnienia, uprzemysłowienia oraz sieci komunikacyjnej.

Szczegółowe zasady zaliczania miejscowości do poszczególnych stref, ustalono w rozporządzeniu wykonawczym do ustawy z dnia 26 X 1971 r. Zlikwidowana została strefa podmiejska, a zaliczane dotychczas do tej strefy miejscowości zostały przeniesione do strefy wiejskiej, w której obowiązywały niższe o 10% normy przychodu szacunkowego. Równocześnie obniżono o 10% poziom norm w strefach wielkomiejskiej i miejskiej, przez zastosowanie w strefie wielkomiejskiej norm obowiązujących dotychczas w strefie miejskiej, zaś w strefie miejskiej norm, które dotychczas stosowano w zlikwidowanej strefie podmiejskiej. W wyniku tych przemieszczeń nastąpiło obniżenie podatku gruntowego od przychodowości w gospodarstwach należących dotychczas zarówno do strefy podmiejskiej, jak i dwóch stref miejskich o około 10—15% w porównaniu z rokiem 1971<sup>7</sup> Zmiany te wymagały opracowania nowej tabeli norm przeciętnego przychodu szacunkowego z 1 ha obszaru gruntów, za pomocą których ustalono podstawę opodatkowania gospodarstwa.

Poważnych zmian dokonano i w drugim składniku konstrukcji podatku rolniczego od przychodowości, mianowicie w skalach podatkowych ze stawkami procentowymi, przy pomocy których obliczano wysokość podatku dla gospodarstwa. Od 1972 r. obowiązywały tylko 4 skale podatkowe, w miejsce dawniej stosowanych 6 skal. Jak wiadomo skale stawek procentowych były progresywne. Najostrzejsza progresja występowała w skali Nr 1 (od 7 do 20% podstawy opodatkowania), stosowanej w województwach centralnych, najłagodniejsza — w skali Nr 6 (od 7 do 12%), stosowana w byłych województwach koszalińskim i olsztyńskim. W wyniku reformy systemu świadczeń zniesiono 2 skale o najwyższych stawkach (7—20% i 7—19% przychodowości podatkowej), stosowane w byłych województwach centralnych, wschodnich i południowych. Na terenach, na których obowiązywały te dwie skale podatkowe, rozciągnięto zmodyfikowaną skalę stosowaną w byłym województwie opolskim i wynoszącą 9—16% przychodowości podatkowej. Była to skala podstawowa. Na innych terenach stosowano 3 dalsze skale. Skalę Nr 2 (9—15,4% przychodowości) stosowano w byłym województwie wrocławskim; skalę Nr 3 (9—14,4%) w byłym województwie szczecińskim i skalę Nr 4 (9—12,4%) w byłych województwach koszalińskim, olsztyńskim i zielonogórskim. W związku z włączeniem do podatku gruntowego sumy 500 mln zł, jako części kosztów związanych z objęciem z dniem 1 I 1972 r. ludności chłopskiej ubezpieczeniem zdrowotnym, trzeba było odpowiednio zmodyfikować skale podatkowe. Dokonano tego przez podwyższenie stawek podatkowych. Na przykład w gospodarstwach o najniższej podstawie opodatkowania skale podatkowe zwiększono o 2 punkty, stąd stawka podatkowa wynosiła tam 9% przychodowości, natomiast w gospodarstwach o najwyższej przychodowości podwyższono stawki podatku o 0,4%, stąd wszystkie 4 skale podatkowe kończyły się tym ułamkiem procentu. W ten sposób zabezpieczono do pobrania w ramach podatku rolnego niezbędną kwotę 500 mln zł i dokonano spłaszczenia progresji podatkowej, odciążając

<sup>7</sup> D. Jasińska: *Reforma podatku gruntowego*, „Finanse”, 1972 7. Zob. także: A. Batorski: *Nowe przepisy w podatku gruntowym*, „Wieś współcz.”, 1972, 3.

od nadmiernych obciążeń gospodarstwa o wyższej przychodowości. Różnice w progresji podatkowej między starym a nowym podatkiem ilustruje tab. 1.

Tab. 1. Progresja w podatku gruntowym od przychodowości szacunkowej przed i po reformie z 1971 r.  
Progression in the land tax from the estimated profit before and after the reform of 1971

Byłe województwa	1971 r.		Rozpiętość progresji	1972 r.		Rozpiętość progresji
	stawki podatkowe w % przychodowości szacunkowej			stawki podatkowe w % przychodowości szacunkowej		
	najniższe	najwyższe		najniższe	najwyższe	
Centralno-wschodnie i południowe	7,0	20,0	1 : 2,9	9,0	16,4	1 : 1,8
Opolskie	7,0	16,0	1 : 2,3	9,0	16,4	1 : 1,8
Wrocławskie	7,0	15,0	1 : 2,1	9,0	15,4	1 : 1,7
Szczecińskie	7,0	14,0	1 : 2,0	9,0	14,4	1 : 1,6
Zielonogórskie	7,0	14,0	1 : 2,0	9,0	12,4	1 : 1,4
Koszalińskie i olsztyńskie	7,0	12,0	1 : 1,7	9,0	12,4	1 : 1,4

Źródło: J. Dusza: *W sprawie zmian systemu świadczeń gospodarki chłopskiej*, *Wiś Współczesna* 1973, 5.

Rozporządzenie Rady Ministrów z 22 XI 1971 r. — ustaliło też stałe stawki podatkowe dla rolniczych spółdzielni produkcyjnych, w wysokości 7% podstawy opodatkowania z gruntów wniesionych przez spółdzielców i dzierżawionych od osób fizycznych oraz 6% przychodowości z gruntów przejętych z PFZ i innych przekazanych spółdzielniom przez państwo. Na niektórych terenach byłych województw północnych i zachodnich oraz w części byłego województwa lubelskiego i rzeszowskiego stała stawka podatkowa obowiązująca spółdzielnie produkcyjne wynosiła 4% podstawy opodatkowania. Na poziomie 4% przychodowości ustalono również stałą stawkę podatkową z gruntów należących do osób prawnych, kościołów i związków wyznaniowych oraz instytucji wychowawczych i opiekuńczych na terenie kraju. Kółka rolnicze z uprawianych przez nie gruntów obowiązywał podatek w wysokości 4 i 6% podstawy opodatkowania w zależności od regionu kraju. Najniższą stawkę podatkową — 1,75% przychodowości, rozporządzenie przewidywało dla zespołów wypasowych owiec, z gruntów wydzierżawionych im na pastwiska przez terenowe rady narodowe.

Druga część podatku gruntowego to tzw. podatek kwotowy. Był to zupełnie nowy element w podatku rolniczym. Ta część podatku rolniczego zastąpiła dawne świadczenia rzeczowe i przeznaczona była na Fundusz Rozwoju Rolnictwa. Płaciły tę część podatku gruntowego tylko te gospo-

darstwa, które podlegały do 1971 r. obowiązkowym dostawom. Należy przypomnieć, że gospodarstwa o powierzchni większej niż 1 ha użytków rolnych, lecz nie przekraczających 2 ha gruntów ornych przeliczeniowych, zobowiązane były tylko do obowiązkowych dostaw zwierząt rzeźnych, a dopiero gospodarstwa powyżej 2 ha przeliczeniowych gruntów ornych realizowały dostawy wszystkich trzech podstawowych produktów rolnych, tj. zbóż, ziemniaków i mięsa.<sup>8</sup> Kwotową więc część podatku gruntowego płaciły tylko gospodarstwa powyżej 1 ha użytków rolnych, przy czym gospodarstwom do 2 ha przeliczeniowych gruntów ornych wymierzano tylko podatek kwotowy od ogólnej powierzchni użytków rolnych, nie obowiązywała ich natomiast dalsza część tego podatku, ustalona od przeliczeniowych gruntów ornych.

Świadczenia na Fundusz Rozwoju Rolnictwa wymierzone były nie od przychodowości szacunkowej gospodarstw, lecz odrębnie, przez zastosowanie dwóch stawek kwotowych: stawki z 1 ha użytków rolnych oraz stawki z 1 ha przeliczeniowych gruntów ornych. Stawki te — mówiąc najogólniej — zostały ustalone przez przemnożenie norm dostaw obowiązkowych poszczególnych produktów rolnych przez różnicę cen tych produktów występującą w obowiązkowych dostawach i skupie wolnorynkowym. Stawki kwotowe z 1 ha użytków rolnych (odpowiednik obowiązkowych dostaw zwierząt rzeźnych) były wynikiem przemnożenia norm przez różnicę cen żywca wynoszącą 10 zł/kg, zaś stawki z 1 ha przeliczeniowych gruntów ornych (odpowiednik obowiązkowych dostaw zbóż i ziemniaków) powstały przez przemnożenie skorygowanych norm dostaw obowiązkowych zbóż przez łączną różnicę cen zbóż i ziemniaków w wysokości 1,80 zł/kg, na którą złożyła się różnica cen zbóż w wysokości 1,25 zł/kg oraz ziemniaków — 0,20 zł/kg. Przyjęto przy tym, że relacje obowiązkowych dostaw ziemniaków i zbóż kształtowały się jak 2,75:1. Przyjęcie łącznej różnicy cen zbóż i ziemniaków pozwoliło wyeliminować trzeci rodzaj stawek kwotowych odpowiednika obowiązkowych dostaw ziemniaków.

Należy podkreślić, że stawki kwotowe z 1 ha przeliczeniowych gruntów ornych obliczone zostały przy przyjęciu norm obowiązkowych dostaw zbóż stosowanych dla najniższej grupy wymiarowej gospodarstw podlegających obowiązkowym dostawom zbóż i ziemniaków, o powierzchni 2—2,90 ha przeliczeniowych gruntów ornych. Oznaczało to zniesienie progresji w świadczeniu na Fundusz Rozwoju Rolnictwa.<sup>9</sup> Wysokość stawek kwotowych z 1 ha użytków rolnych została ustalona na poziomie od 200 zł/ha w byłym powiecie leskim do 420 zł/ha w niektórych powiatach woj. poznańskiego. Dla byłego powiatu ustrzyckiego w woj. rzeszowskim ustalono stawkę jeszcze niższą, wynoszącą 140 zł/ha.

Stawki z 1 ha przeliczeniowego gruntów ornych zostały ustalone dla byłych powiatów w wysokości 50—160 zł/ha, a w niektórych rejonach górskich były one jeszcze niższe i wynosiły 40 zł/ha.<sup>10</sup>

<sup>8</sup> Praca zbiorowa: *Nowe ustawy rolne*, LSW, Warszawa 1975, s. 359.

<sup>9</sup> Przy obowiązkowych dostawach zbóż i ziemniaków występowała progresja w zależności od obszaru gospodarstw, natomiast przy dostawach zwierząt rzeźnych progresja nie obowiązywała.

<sup>10</sup> Załącznik Nr 1 do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 22 XI 1971 r. w sprawie podatku gruntowego (Dz. U. nr 31 z 1971 r. poz. 232).

Dla całości obrazu należy jeszcze stwierdzić, że ówczesny system podatku rolnego zawierał w sobie także formy podatku wyrównawczego płaconego przez niektóre gospodarstwa rolne z tytułu prowadzenia w większych rozmiarach tzw. działów specjalnych. Ustawa o podatku gruntowym z 1971 r. — za działły takie uważała uprawy: ogrodnicze, roślin leczniczych, wikliny, chmielu, tytoniu, hodowlę jedwabników oraz przemysłowy chów drobiu oraz wydobywanie torfu, piasku, żwiru i kamieni.<sup>11</sup> Rada Ministrów — rozporządzeniem z dnia 8 grudnia 1971 r., określiła szczegółowe przepisy wykonawcze opodatkowania działów specjalnych.<sup>12</sup> Przychód z tych działów dla celów podatkowych, obliczano pomnożenie wyrażonej w arach lub m<sup>2</sup> powierzchni upraw przez właściwą dla danej uprawy normę przychodu, zaś w przypadku produkcji zwierzęcej przez pomnożenie wyrażonych w sztukach jednostek produkcji (ponad liczbę sztuk wolną od podatku) — przez określoną kwotę podatku od jednej sztuki.

Omówienia wymaga jeszcze sprawa ulg i zniżek stosowanych w ówczesnym systemie podatku gruntowego. Należy podkreślić, że nowe przepisy podatkowe nie tylko zachowały istniejące już ulgi i zwolnienia podatkowe, ale jeszcze system ulg rozbudowały. W podatku obliczanym według stawek kwotowych, upowszechniono dla gruntów PFZ na cały kraj dotychczasowe zwolnienie z obowiązkowych dostaw. Do roku 1971 zwolnienie to było stosowane tylko na terenach zachodnich i północnych, a także w Bieszczadach.<sup>13</sup> W podatku ustalonym według stawek procentowych przyznano 30% obniżkę grupom uprawowym i innym zespołom kooperacyjnym z gruntów objętych zespołową gospodarką. Utrzymano zniżki podatkowe dla gospodarstw położonych w słabych ekonomicznie wsiach oraz na terenach o ograniczonych możliwościach zarobkowania: zachowano ulgi socjalne — rodzinne i żołnierskie. Odrębnym zarządzeniem Ministra Finansów została także uregulowana sprawa ulg inwestycyjnych.<sup>14</sup> Zarządzenie to — obowiązujące od 1973 r. — poszerzyło listę inwestycji, z tytułu których były udzielane ulgi, zmieniło niektóre zasady stosowania ulg i bardziej upowszechniło ulgi inwestycyjne. W roku 1976 wyszły dalsze przepisy w sprawie ulg inwestycyjnych obowiązujących w rolnictwie.<sup>15</sup>

Przepisy podatkowe z roku 1971 ukształtowały w Polsce nowy system podatku rolniczego. System ten nie miał ostatecznej formy i miał charakter przejściowy. Wiele zresztą spraw nie rozwiązała reforma podatkowa z 1971 r. Jak to staraliśmy się wykazać, w dalszym ciągu nie sprecyzowano pojęcia podstawy wymiaru podatku — stosowano aż 3 podstawy opodatkowania (przychodowość normową, hektar użytków rolnych i hektar przeliczeniowy gruntów ornych); nie rozwiązano także sprawy po-

<sup>11</sup> Dz. U. nr 27 z 1971 r. poz. 254, art. 3, punkt 4.

<sup>12</sup> Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 8 XII 1971 r. w sprawie opodatkowania podatkiem gruntowym działów specjalnych (Dz. U. nr 34 z 1971 r., poz. 300).

<sup>13</sup> J. D u s z a: *W sprawie zmian systemu świadczeń gospodarki chłopskiej*, „Wiś Współczesna” 1973, 5.

<sup>14</sup> Zarządzenie Ministra Finansów z dn. 19 XII 1972 r. w sprawie ulg inwestycyjnych-remontowych w gospodarstwach rolnych, MP nr 57 z 1972 r. poz. 307; Zob. J. D u s z a: *W sprawie zmian systemu świadczeń gospodarki chłopskiej*, „Wiś Współczesna” 1973, 5.

<sup>15</sup> M.P. nr 33 z 1976 r. poz. 143.

działu kraju na nieaktualne już grupy powiatów i strefy ekonomiczne; pilnych zmian wymagały przepisy o ulgach podatkowych, zwłaszcza rodzinnych.

Zgodnie z zapowiedzią — dokonana w roku 1971 reforma podatkowa była tzw. „małą reformą”. Czekala nas zatem w najbliższym czasie dalsza „wielka reforma” podatkowa, która miała uwzględnić wszystkie nie załatwione dotychczas sprawy. Reforma ta była o tyle pilna, że stawało się coraz bardziej jasne niedostosowanie dotychczasowego podatku gruntowego do aktualnych i przyszłych warunków gospodarczych i społecznych w rolnictwie. Dotychczasowy system podatku rolnego, ze względu, zarówno na swą konstrukcję, jak i względnie niewielki ciężar podatkowy przestawał właściwie pełnić swe funkcje właściwe podatkowi, tj. zadania stymulacji gospodarczej i regulacji dochodów.

Wszystkie te okoliczności czyniły aktualną potrzebę nowej reformy podatkowej. Koncepcja jednak nowego podatku rolnego dojrzała dość długo. Dopiero pod koniec 1984 roku ukazały się przepisy dotyczące nowego podatku rolnego, obowiązujące wieś od 1985 r. Dokonano zatem następnej, gruntownej reformy podatku gruntowego, którego zasady przynosiła ustawa o podatku rolnym z dnia 15 listopada 1984 r.<sup>16</sup> oraz rozporządzenie wykonawcze Rady Ministrów do tej ustawy, z dnia 14 grudnia 1984 r.<sup>17</sup> Równocześnie z ustawą o podatku rolnym, Sejm PRL, podjął także ustawę o funduszu gminnym i funduszu miejskim, postanawiając, że dochody wymienionego funduszu pochodzić będą m.in. z jego udziału we wpływach z podatku rolnego, w wysokości 40% tych wpływów, przed obliczeniem ulg inwestycyjnych oraz ulg z tytułu położenia gruntów na terenach podgórskich i górskich.<sup>18</sup> Stwierdzić trzeba, że w porównaniu z systemem podatkowym z 1971 roku, aktualnie obowiązujące przepisy znacznie uprościły wymiar podatku, czyniąc cały system bardziej jasny i przejrzysty. Znikły ostatecznie z przepisów podatkowych nieżywciove podstawy opodatkowania w postaci przychodowości szacunkowej oraz kwotowej, zlikwidowano odrębne wymierzanie świadczeń na fundusz gminny, wyeliminowano strefy podatkowe i zmniejszono ilość okręgów podatkowych z pięciu do czterech. Obecny system podatku rolnego obowiązuje wszystkie sektory rolnictwa, a więc zarówno sektor gospodarki indywidualnej, jak i przedsiębiorstwa uspołecznione w rolnictwie, tj. państwowe gospodarstwa rolne, spółdzielnie produkcyjne i inne podmioty. Opodatkowaniu podlegają grunty rolne oraz dochody z tzw. działów specjalnych, za które ustawa uważa: „uprawy w szklarniach, tunelach foliowych i inspektach oraz uprawy grzybów i grzybni; uprawy kwiatów w gruncie oraz ich nasiennictwa; uprawy krzewów owocowych i roślin zielnych owocujących; szkółki drzew i krzewów ozdobnych; sady jabłoniowe, fermową hodowlę i chów drobiu rzeźnego i nieśnego; wylęgarnie drobiu; hodowlę i chów zwierząt futerkowych”.<sup>19</sup> Należy zwrócić uwagę

<sup>16</sup> Dz. U. nr 52 z 1984 r. poz. 268.

<sup>17</sup> Rozporządzenie RM z dnia 14 XII 1984 r. w sprawie podatku rolnego. Zob. Dz. U. nr 58 z 1984 r. poz. 294.

<sup>18</sup> Ustawa z dnia 15 XI 1984 r. o funduszu gminnym i funduszu miejskim. Dz. U. nr 52 poz. 269, art. 2.

<sup>19</sup> Ustawa o podatku rolnym. Dz. U. nr 52 z 1984 r. poz. 268 art. 1, u. 4. Z dniem 1 I 1992 r. świadczenie od działów specjalnych oddzielono od podatku rolnego i włączono do systemu powszechnego podatku dochodowego (Ustawa o podatku dochodowym... Dz. U. Nr 80 z 1991 r. poz. 350).

na zróżnicowany charakter opodatkowania gruntów rolnych oraz dochodów z działów specjalnych. Podatek od gruntów ma charakter liniowy, pozbawiony progresji, natomiast podatek z działów specjalnych miał charakter liniowo-progresywny.<sup>20</sup> „Podstawę opodatkowania podatkiem rolnym od gruntów stanowi liczba hektarów przeliczeniowych”<sup>21</sup>, którą ustala się na podstawie powierzchni, rodzajów i klas użytków rolnych oraz zaliczenia gmin do okręgu podatkowego. To zaliczenie do jednego z czterech okręgów podatkowych zostało dokonane „w zależności od warunków ekonomicznych i produkcyjno klimatycznych” — jak pisze się w ustawie.<sup>22</sup> Ze względu na to, że bardzo często zaliczenie danej gminy, miasta czy osiedla do określonego okręgu podatkowego może kojarzyć się ze zróżnicowaniem glebowym poszczególnych miejscowości, warto w tym miejscu przytoczyć bliższe wyjaśnienie mechanizmu zaliczania tych jednostek do poszczególnych okręgów, jakie podaje w swym artykule A. Konopka. Według tegoż autora „podstawę do zaliczenia poszczególnych gmin do jednego z czterech okręgów podatkowych stanowiły syntetyczne mierniki waloryzacji rolniczej przestrzeni produkcyjnej i poziomu ekonomicznego. Z uwagi na zgłaszane wątpliwości należy wyjaśnić — pisze cytowany autor, iż czynnik jakości gruntów nie stanowił bezpośredniego kryterium do zaliczania gmin do okręgów podatkowych. Warunki glebowe zostały uwzględnione w normach przeliczeniowych w ramach każdego okręgu. Czynnik jakości gleby natomiast stanowił podstawę znacznego zróżnicowania przeliczników dla poszczególnych klas i rodzajów użytków rolnych. Na przykład przelicznik dla klasy V jest czterokrotnie niższy niż dla klasy I, a grunty klasy VI są całkowicie zwolnione z opodatkowania. W tej sytuacji czynnik bonitacji nie mógł być drugi raz uwzględniony przy kwalifikowaniu gmin do okręgów podatkowych”.<sup>23</sup> Ustalone przeliczniki dla poszczególnych klas użytków rolnych w okręgach podatkowych podajemy w tab. 2.

Rozporządzeniem z dnia 14 grudnia 1988 roku w sprawie podatku rolnego, Rada Ministrów zaliczyła gminy, miasta i dzielnice miast do poszczególnych okręgów podatkowych.<sup>24</sup> Niewielką możliwość przemieszczeń gmin do innych okręgów gospodarczych posiadają Wojewódzkie Rady Narodowe (do 0,5% hektarów przeliczeniowych w województwie). Podobne uprawnienia w zakresie przenoszenia wsi do innych okręgów posiadają Rady Narodowe stopnia podstawowego, także do wielkości rzędu 0,5% hektarów przeliczeniowych w gminie. Jak pisze A. Konopka — praktycznie daje to możliwość przeniesienia do niższego okręgu podatkowego 2—4 gmin w województwie i około 3—4 wsi w gminie.<sup>25</sup>

Sprawą istotną, zwłaszcza dla podatników, jest wysokość podatku. Ustawa docelowo określiła tę wysokość równowartością pieniężną 2,5 q żyta „obliczoną według cen urzędowych, obowiązujących w społecznych jednostkach skupu dla zbóż kontraktowanych, w dniu 1 stycznia ro-

<sup>20</sup> A. Konopka: *Nowe zasady opodatkowania rolnictwa*, „Rada Narodowa, Gospodarka, Administracja”, 1985, 5.

<sup>21</sup> Art. 4 u. 1 ustawy o podatku rolnym.

<sup>22</sup> Art. 4 u. 4 ustawy o podatku rolnym.

<sup>23</sup> Konopka: *op. cit.*

<sup>24</sup> Zob. załącznik nr 1 do wymienionego rozporządzenia R.M. (Dz. U. nr 58 z 1984 r. poz. 294).

<sup>25</sup> Konopka: *op. cit.*



Tab. 2. Przelicznik powierzchni użytków rolnych w okręgach podatkowych  
The conversion of the area of arable lands in the taxation regions

Rodzaje użytków rolnych	Grunty orne				Łąki i pastwiska			
	I	II	III	IV	I	II	III	IV
Okręgi podatkowe								
Klasy użytków rolnych	Przeliczniki							
I	1,90	1,75	1,60	1,40	1,70	1,55	1,40	1,30
II	1,75	1,60	1,45	1,30	1,40	1,30	1,20	1,05
IIIa	1,60	1,45	1,35	1,20	—	—	—	—
III	—	—	—	—	1,20	1,10	1,00	0,90
IIIb	1,35	1,35	1,15	1,00	—	—	—	—
IVa	1,10	1,00	0,90	0,80	—	—	—	—
IV	—	—	—	—	0,75	0,70	0,60	0,55
IVb	0,80	0,75	0,65	0,60	—	—	—	—
V	0,50	0,45	0,40	0,35	0,35	0,35	0,30	0,25
VI	0,20	0,15	0,10	0,05	0,15	0,15	0,10	0,05

Źródło: Art. 4 u. 5 Ustawy o podatku rolnym.

ku podatkowego, z wyłączeniem premii okresowych”.<sup>26</sup> Osiągnięcie wymienionej, pełnej wysokości podatku zaplanowano w trzech etapach, a mianowicie: w roku 1985 podatek rolny od gruntów obliczono w wysokości równowartości pieniężnej 1,5 q żyta z jednego hektara przeliczeniowego; w roku 1986 — w równowartości pieniężnej 2,0 q, zaś termin zastosowania pełnej stawki równowartości 2,5 q żyta, ustawa pozostawiła do decyzji Sejmowi PRL.

Przyjęcie ceny żyta do określenia wysokości podatku rolnego jest rozwiązaniem bardzo prostym, przejrzystym dla podatników i nader korzystnym dla systemu podatkowego. Nie pozwala bowiem na dezaktualizację systemu obciążeń, umożliwiając bieżące dostosowywanie wymiaru podatku do zmian ceny skupu żyta, czyli ogólnie mówiąc do zmian ekonomicznych warunków produkcji rolnej.

Jak wyżej zaznaczyliśmy, oprócz podatku od gruntów, rolników obowiązywał jeszcze podatek liniowo-progresywny od dochodów z działów specjalnych: „Podstawę opodatkowania podatkiem rolnym od dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej stanowił dochód obliczony przy zastosowaniu norm szacunkowych dochodu z określonej jednostki powierzchni upraw lub jednostek produkcji zwierzęcej”.<sup>27</sup> Roczne normy szacunkowe dochodu z jednostki powierzchni upraw i jednostek produkcji zwierzęcej ustaliła w swym rozporządzeniu wykonawczym Rada Ministrów.<sup>28</sup> Wojewódzka Rada Narodowa mogła obniżać lub podwyższać wymienione normy szacunkowe dochodu w granicach do 20%. O tym że podatek z działów specjalnych miał charakter liniowo-progresywny przesądzał fakt, że dochody z tych działów do wysokości 400 tys. zł opodatkowane były według stałej, 10% stawki podatkowej, powyżej zaś tej sumy według skali progresywnej. Skala ta w swej dolnej granicy wynosiła 40 tys. zł, plus 11% od kwoty dochodów przewyższających sumę 400 tys. zł oraz 553 160 zł, plus 75% od kwoty dochodu ponad półtora miliona zł,

<sup>26</sup> Art. 6 u. 1 ustawy podatkowej.

<sup>27</sup> Ustawa o podatku rolnym, art. 7 u. 1.

<sup>28</sup> Załącznik nr 2 do rozporządzenia Rady Ministrów w sprawie podatku rolnego z dnia 14 grudnia 1984 r. (Dz. U. nr 58 z 1984 r. poz. 294).

w górnej swej granicy. Szczegółowe wskaźniki omawianej skali progresywnej podaje w swej treści ustawa podatkowa.<sup>29</sup> Dodać należy, że rolnicze spółdzielnie produkcyjne prowadzące działy specjalne produkcji rolnej, płaciły podatek rolny od dochodu z tych działów, wg stawek zależnych od wysokości dochodu przypadającego na rodziny spółdzielcze, zaś inne jednostki gospodarki uspołecznionej, uiszczaly ten podatek w wysokości stałej: 10% stawki dochodu z tych działów.<sup>30</sup>

Należy stwierdzić, że w porównaniu z systemem podatkowym lat siedemdziesiątych, aktualny system obciążeń rolnictwa jest o wiele prostszy i wydaje się, że jest chyba bardziej zrozumiały dla samych podatników. W obecnym systemie w sposób wyraźny zarysowują się dwie podstawowe funkcje podatku, a mianowicie: funkcja regulacyjna i stymulacyjna. Zadania regulacji pełni podatek przede wszystkim przez jego zróżnicowanie w czterech okręgach gospodarczych, a w szczególności przez przyjęty system przeliczników glebowych w ramach poszczególnego okręgu, natomiast zadania stymulacji wynikają z przyjętej zasady liniowego obciążenia przeliczeniowego hektara gruntów i z systemu zwolnień i ulg podatkowych przewidzianych w ustawie. Podkreślić należy zwłaszcza funkcję stymulacyjną obecnego podatku, która jak się wydaje zaznacza się mocniej i wyraźniej niż poprzednio w całym systemie i w związku z tym może być bardziej czytelna dla podatników. Przesądza o tym, zwłaszcza zniesienie progresji w podatku od gruntów i przyjęcie stałej, liniowej stawki opodatkowania jednostki powierzchni. Takie rozwiązanie zawiera w sobie silny element stymulacji, każdy bowiem wzrost produkcji powyżej przyjętej stawki podatkowej zostaje nie opodatkowany. Jest to zatem zachęta zarówno dla rozwoju produkcji rolnej, jak i do powiększenia gospodarstwa, jako warunku wzrostu tej produkcji.

Podobne elementy stymulacji kryją się w ustawowym systemie zwolnień i ulg podatkowych, szeroko stosowanych i określonych w wysokości znaczącej, co pozwala przypuszczać, że są bardziej odczuwalne przez podatników. Całkowicie zwolnione są od podatku grunty klas VI i VIz oraz grunty pod lasami z drzewostanem w wieku do 50 lat. Zgodnie z rozporządzeniem Rady Ministrów od tego obowiązku zwolnione są także działki pracownicze pracowników zatrudnionych w PGR, grunty będące w zarządzie administracji szkolnej, przydzielone do użytkowania nauczycielom, a także grunty znajdujące się w pasie drogi granicznej. Częściowo zwalniane są od podatku grunty nabyte, otrzymane w drodze wymiany i scalenia, powstałe z zagospodarowania nieużytków oraz grunty meliorowane. Oprócz zwolnień, system podatkowy zawiera cały szereg ulg będących wyrazem jego funkcji stymulacyjnej. Ustawa przewiduje znaczne ulgi w podatku z tytułu dość szeroko pojętych inwestycji, nabycia gruntów lub ich położenia na terenach górzystych, wystąpienia klesk żywiołowych, a także spełniania obowiązku służby wojskowej. Z tytułu nowych inwestycji rozporządzenie wykonawcze do ustawy przewiduje ulgę w wysokości 25% wartości ubezpieczeniowej nowego obiektu, zaś w przypadku

<sup>29</sup> Ustawa podatkowa, art. 8 u. 1.

<sup>30</sup> W załączniku do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 XII 1991 r., w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku dochodowym..., zamieszczono nową tabelę norm szacunkowych dochodu rocznego w zł z jednostki powierzchni upraw lub rodzajów produkcji działów specjalnych, obowiązujących od 1992 r. (Dz. U. Nr 124 z 1991 r. poz. 553).

inwestycji melioracyjnej czy modernizacji 25% wysokości poniesionych, udokumentowanych nakładów podatnika. Grunty nabyte, otrzymane w wyniku komasacji czy powstałe z zagospodarowania nieużytków, po okresie zwolnienia od podatku przez 1—5 lat, traktowane są ulgowo w opodatkowaniu o 75% w pierwszym i o 50% w drugim roku podatkowym. Od gruntów położonych na terenach podgórskich i górskich ulga w podatku rolnym wynosi 30% dla klas I—III gruntów oraz 60% dla klas IV i V. Tak zwana ulga żołnierska wynosi 40—60% podatku w zależności od liczby osób zdolnych do pracy w gospodarstwie.

Jak już zaznaczyliśmy, przedstawiony system ulg i zwolnień podatkowych, w obecnym systemie podatkowym jest znaczący i czytelny dla podatnika. W połączeniu z przyjętą zasadą liniowego podatku od gruntów, system ten zawiera silne elementy motywacyjne stymulujące do powiększania obszaru gospodarstwa, kontynuacji nowych i modernizacyjnych inwestycji oraz rozwoju produkcji rolnej. W porównaniu ze skomplikowanym systemem progresywnego podatku gruntowego z 1971 r., aktualny system podatku rolnego wydaje się być narzędziem bardziej zrozumiałym i skutecznym względem podatników. Nie oznacza to jednak, że w wyniku jego konstrukcji obciążenie podatkowe gospodarstw rolnych jest niższe niż poprzednio. Przeciwnie — aktualne obciążenie podatkiem rolnym jest znaczne i bardziej dotkliwe dla podatników, ale to już jest kwestia polityki ekonomicznej względem rolnictwa. Polityka ta, mająca do swej dyspozycji także inne instrumenty ekonomiczne poza podatkiem, powinna odpowiednio kształtować poziom dochodów rolniczych, dążąc do ich właściwego parytetu w porównaniu do innych grup ludności.

#### SUMMARY

In the period between 1971 and 1985 the system of the agricultural tax in Poland underwent two reforms, one in 1971 and the other in 1984. The tax reform of 1971 did away with the performances in reform agriculture as impeding farm specialization; it also decreased the tax progression, in this way financially relieving the farmers of the highest standard revenue. Former obligatory delivery of the basic agricultural products was replaced by the so-called quota part of the money tax from the financial tax meant mainly for the Fund for the Development of Agriculture.

The old land tax, then, consisted of two parts: a tax calculated from the estimated profitability of the farm where the progressive proportional sums were used in calculations, and a tax on the area of the arable lands and the conversion ploughland where the quota rates were used. It must be stated that it was a transitional system, with little efficiency and obscure for the tax-payers. Because of a progressive taxation scale, it functioned more as a regulator than a stimulator. The latter function was emphasized in the hectare principle and in an insignificant system of tax reductions.

The taxation reform of 1984 did away with the former system of land tax, together with its limitations and imperfections. A new system of agricultural tax was introduced which was formulated in the value of rye from one conversion hectare of the land. The level of this tax to be arrived at is the value of 2.5 q of rye from one conversion hectare of the land. In this way, the tax progression was done away with, and the tax has a linear character. Its present shape includes strong motivational elements which arise from the fact that the production higher than the accepted one is not taxed.

The tasks of economic stimulation are also included in quite a clearly formulated system of tax reductions, which encourages the development of economic investments.

In financial burdening of the so-called special departments of the linear-progressive tax system was used, which to a significant extent brings to light the regulating functions of the tax even before the tasks of stimulation. Because of this, it seems that this solution, especially in the time of economic reform, is not the most fortunate one.

Generally, it should be stated that the present system of agricultural tax is clearer, and consequently, more efficient in relation to the tax-payers as compared to the previous system, although at present the tax burden on the farms is higher and more severe than the former one. The state's economic policy which beside the tax has other economic instruments at its disposal, should create an adequate parity of agricultural incomes in a rational way and in relation to the level of incomes achieved by other groups of the population.