

MICHAŁ BURSZTYNOWICZ

Uniwersytet Wrocławski
m.bursztynowicz@duw.pl

Zakres przedmiotowy ulgi inwestycyjnej w podatku rolnym

I

Zgodnie z art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym¹ (dalej: PRol) 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 służących ochronie środowiska (pkt 1), a także 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; pkt 2) — jeżeli wydatki te nie zostały sfinansowane w całości lub w części ze środków publicznych. W PRol nie zdefiniowano pojęć użytych w przywołanym przepisie, w związku z tym ich wyjaśnienia należy szukać w innych aktach prawnych bądź ustalić ich znaczenie potoczne.

Wydatki dotyczące budynków inwentarskich lub obiektów ustawodawca kwalifikował, opierając się na ich funkcjach, co może prowadzić do nadużyć ze strony podatników². Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane³ (dalej: PrBud) normuje między innymi działalność obejmującą sprawy projektowania, budowy, utrzymania i rozbiórki obiektów budowlanych⁴. Zgodnie z art. 3 pkt 6 PrBud pod pojęciem „budowa” należy rozumieć wykonywanie obiektu budowlanego w określonym miejscu, a także odbudowę, rozbudowę, nadbudowę obiektu

¹ Dz.U. z 2013 r., poz. 1381, z późn. zm.

² P. Borszowski, *Podatek rolny i leśny. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 109.

³ Dz.U. z 2013 r., poz. 1409, z późn. zm.

⁴ Przepis art. 1 PrBud.

budowlanego. Na potrzeby wykładni przepisów Prol uprawnione jest więc korzystanie z legalnej definicji pojęcia „budowa”, zawartej w PrBud.

Jeśli chodzi o pojęcie „modernizacja”, to nie zostało ono zdefiniowane przez ustawodawcę, w związku z tym trzeba sięgnąć do jego rozumienia potocznego. Modernizacja w języku codziennym to nic innego, jak „unowocześnienie, uwspółcześnienie czegoś”⁵.

Na gruncie przepisu art. 13 ust. 1 pkt 1 Prol doktryna prawa podatkowego dookreśliła modernizację jako prace związane z udoskonaleniem, podniesieniem wartości czy możliwości użytkowych obiektów, przez wprowadzenie zmian w ich konstrukcji, unowocześnienie procesów technologicznych bądź unowocześnienie starych czy zainstalowanie nowych urządzeń, będących wyposażeniem tych obiektów⁶.

Co ważne, budowę lub modernizację należy rozumieć w jak najszerszym znaczeniu — jak wskazano, mogą to być też prace rekultywacyjne, związane na przykład z przebudową zbiornika retencyjnego⁷.

Od pojęć „budowa” i „modernizacja” należy odróżnić pojęcie „remont”. „Remont” to wykonywanie w istniejącym obiekcie budowlanym robót budowlanych polegających na odtworzeniu stanu pierwotnego, a niestanowiących bieżącej konserwacji, przy czym dopuszcza się stosowanie wyrobów budowlanych innych niż użyto w stanie pierwotnym⁸. Podczas remontu ponosi się nakłady konieczne, zmierzające do zachowania dotychczasowej substancji budynku⁹, „utrzymania go w odpowiednim stanie technicznym”¹⁰ (bieżące naprawy, konserwacje, malowanie ścian¹¹).

Remont będzie miał charakter modernizacyjny, tylko gdy nakłady konieczne spowodują poprawę funkcjonalności, wyglądu, trwałości bądź użyteczności budynku — doprowadzą do zmiany substancji budowli¹².

⁵ Słownik języka polskiego PWN, red. M. Szymczak, t. 1–3, Warszawa 1995, t. 2, s. 190.

⁶ R. Dowgier *et al.*, *Leksykon podatków i opłat lokalnych. 517 pytań i odpowiedzi*, Warszawa 2010, s. 464; L. Etel, M. Popławski, *Podatnik w urzędzie gminy*, Warszawa 2000, s. 136; K. Gawrońska, *Ulga inwestycyjna w podatku rolnym*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” (dalej: PPLiFS) 2009, nr 3, s. 12; B. Pahl, *Ulga inwestycyjna w podatku rolnym — problemy praktyczne*, „Finanse Komunalne” 2007, nr 10, s. 29; *idem*, *Inwestycje w rolnictwie z wykorzystaniem środków unijnych a ulgi inwestycyjne w podatku rolnym*, PPLiFS 2007, nr 12, s. 19; S. Presnarowicz, [w:] *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, red. L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar, Warszawa 2008, s. 520.

⁷ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) w Łodzi z dnia 26 marca 1996 r., SA/Ł 1993/95, „Glosa” 1997, nr 4, poz. 37.

⁸ Przepis art. 3 pkt 8 PrBud.

⁹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA) w Olsztynie z dnia 14 kwietnia 2005 r., I SA/OI 359/04, LEX nr 804633.

¹⁰ S. Presnarowicz, *op. cit.*, s. 520.

¹¹ L. Etel, M. Popławski, *op. cit.*, s. 136; B. Pahl, *Ulga...*, s. 29.

¹² Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 14 kwietnia 2005 r., I SA/OI 359/04.

Ulga inwestycyjna przysługuje za budowę lub modernizację budynków inwentarskich. Za takie budynki, zgodnie z precyzyjną definicją zawartą w PRol, należy uznać budynki służące do chowu, hodowli i utrzymywania zwierząt gospodarskich. Podobną definicję budynków inwentarskich zawiera zresztą § 2 rozporządzenia Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 28 września 2001 r. w sprawie bezpieczeństwa i higieny pracy przy obsłudze zwierząt gospodarskich¹³ — pomieszczenia inwentarskie to pomieszczenia przeznaczone do hodowli lub chowu zwierząt gospodarskich.

Zgodnie z art. 2 pkt 1–3 ustawy z dnia 29 czerwca 2007 r. o organizacji hodowli i rozrodzie zwierząt gospodarskich¹⁴, zwierzęta gospodarskie to koniowate (koń i osioł), bydło (bydło domowe i bawoły), jeleniowate (jelen szlachetny, jelen sika i daniel, utrzymywane w warunkach fermowych w celu pozyskania mięsa lub skór, jeżeli pochodzą z chowu lub hodowli zamkniętej albo chowu lub hodowli fermowej), drób (kura, kaczka, kaczka piżmowa, gęś, gęś garbonosa, indyk, przepiórka japońska, perlica oraz utrzymywany w warunkach fermowych struś), świnię, owce, kozy, pszczoły miodne i zwierzęta futerkowe (lis pospolity, lis polarny, norka amerykańska, tchórz, jenot, nutria, szynszyla i królik, utrzymywane w celu produkcji surowca dla przemysłu futrzarskiego, mięsnego i włókienniczego).

Chów zwierząt to utrzymywanie zwierząt w celu uzyskiwania od nich określonych produktów lub innych korzyści¹⁵. Hodowla zwierząt to natomiast zespół zabiegów zmierzających do poprawienia założeń dziedzicznych (genotypu) zwierząt gospodarskich, w których zakres wchodzi ocena wartości użytkowej i hodowlanej zwierząt gospodarskich, selekcja i dobór osobników do kojarzenia, prowadzony w warunkach prawidłowego chowu¹⁶.

Budynki służące do chowu, hodowli i utrzymywania zwierząt gospodarskich to bez wątpienia na przykład: porodówki, pomieszczenia weterynaryjne¹⁷, chlewnie, obory, tuczarnie¹⁸, jałowniki, cielętniki, warchlarnie, owczarnie, kurniki¹⁹.

Modernizacja (unowocześnienie) budynku inwentarskiego, uprawniająca do ulgi podatkowej, musi dotyczyć substancji tego budynku, a nie jego wyposażenia, stanowiącego odrębne ruchomości²⁰. W związku z tym wydatek poniesiony przez podatnika na zakup schładzarki do mleka (urządzenia technicznego niezwiąza-

¹³ Dz.U. Nr 118, poz. 1268, z późn. zm.

¹⁴ Dz.U. Nr 133, poz. 921, z późn. zm.

¹⁵ Wyjaśnienie Ministra Finansów z dnia 28 sierpnia 2003 r., LK-1116/1139/1148/LP/03/AP, [w:] L. Etel, *Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 204; L. Etel, *Podatki od nieruchomości*, Warszawa 2009, s. 399.

¹⁶ Przepis art. 2 pkt 4 ustawy o organizacji hodowli i rozrodzie zwierząt gospodarskich.

¹⁷ Wyjaśnienie Ministra Finansów z dnia 28 sierpnia 2003 r., LK-1116/1139/1148/LP/03/AP, s. 204; oraz L. Etel, *Podatki...*, s. 399.

¹⁸ K. Gawrońska, *op. cit.*, s. 12.

¹⁹ R. Dowgier *et al.*, *op. cit.*, s. 464; L. Etel, M. Popławski, *op. cit.*, s. 136.

²⁰ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 14 października 1998 r., III SA 1565/97, LEX nr 35718.

nego trwale z budynkiem) czy przenośnej dojarki do mleka nie uprawnia do ulgi inwestycyjnej — nie ma do tego podstawy prawnej²¹.

Należy przyjąć, że modernizacją budynku inwentarskiego będzie na przykład: „dokonanie przebudowy budynków inwentarskich służącej zainstalowaniu w nich sprzętu mechanicznego podawania paszy zwierzętom”²², położenie terakoty i glazury²³, zainstalowanie sprzętu do mechanicznego usuwania obornika przy przebudowie podłoża oraz ścian działowych budynku²⁴, wylanie posadzek przemysłowych, „wyposażenie pomieszczeń w budynkach inwentarskich, w których przechowywane jest mleko, w umywalkę z podgrzewaczem wody”²⁵, czy zainstalowanie na stałe w budynku inwentarskim schładzarki czy dojarki do mleka²⁶.

Podkreślenia wymaga, że jeśli podatnik wybudował budynek ze środków publicznych, a następnie go zmodernizował przy wykorzystaniu własnych środków, to nie ma przeszkód, by przyznać podatnikowi ulgę inwestycyjną z tytułu modernizacji²⁷.

Jak zauważono, podatnik podatku rolnego często dokonuje wydatków na budowę lub modernizację budynków o mieszanym — inwentarsko-magazynowym — charakterze²⁸. Takiej sytuacji nie reguluje jednak art. 13 ust. 1 pkt 1 PRol.

W orzecznictwie sądowoadministracyjnym zauważono, że ulga inwestycyjna, gdy część wybudowanego lub zmodernizowanego obiektu ma charakter inwentarski, też przysługuje²⁹. Wówczas odliczeniu podlegają jednak tylko wydatki poniesione na część inwentarską³⁰. Nie ma bowiem „podstawy prawnej do różnicowania zmodernizowanych obiektów w zależności od powierzchni przeznaczonej na hodowlę. Nie ma zatem żadnych podstaw prawnych do przyjmowania, iż ulga inwestycyjna przysługuje tylko z tego względu, że znaczna część zmoder-

²¹ *Ibidem*; R. Dowgier *et al.*, *op. cit.*, s. 464.

²² L. Etel, M. Popławski, *op. cit.*, s. 136.

²³ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 14 kwietnia 2005 r., I SA/OI 359/04. Odmienny pogląd zob. R. Dowgier *et al.*, *op. cit.*, s. 464.

²⁴ S. Presnarowicz, *op. cit.*, s. 520. Podobnie R. Dowgier *et al.*, *op. cit.*, s. 480 n.; G. Dudar, *Odpowiedzi na pytania czytelników. Podatek rolny. Ulga inwestycyjna z tytułu zakupu usuwacza obornika H-623*, PPLiFS 2012, nr 8, s. 44.

²⁵ B. Pahl, *Inwestycje w rolnictwie z wykorzystaniem środków unijnych a ulgi inwestycyjne w podatku rolnym*, PPLiFS 2007, nr 12, s. 19.

²⁶ R. Dowgier *et al.*, *op. cit.*, s. 464; W. Miemiec, *Pojęcie budynku inwentarskiego oraz pojęcie „modernizacja budynku inwentarskiego” w rozumieniu przepisów ustawy o podatku rolnym*, „Nowe Zeszyty Samorządowe” 1999, nr 3, s. 51; B. Pahl, *Ulga...*, s. 29. Wydatki poniesione na narzędzia (wiertarka, taczka, betoniarka, zagęszczarka) zakupione w związku z prowadzoną inwestycją nie będą uprawniały do skorzystania z ulgi inwestycyjnej (R. Dowgier *et al.*, *op. cit.*, s. 482 n.).

²⁷ R. Dowgier *et al.*, *op. cit.*, s. 474; B. Pahl, *Odpowiedzi na pytania czytelników. Podatek rolny. Modernizacja budynków inwentarskich a ulga inwestycyjna*, PPLiFS 2009, nr 9, s. 47.

²⁸ R. Dowgier *et al.*, *op. cit.*, s. 476 n.; B. Pahl, *Ulga...*, s. 29 n.

²⁹ Wyrok NSA we Wrocławiu z dnia 24 marca 1995 r., SA/Wr 1978/94, LEX nr 26121.

³⁰ R. Dowgier *et al.*, *op. cit.*, s. 476 n.; B. Pahl, *Ulga...*, s. 30.

nizowanego budynku przeznaczona jest na inne cele związane z gospodarstwem rolnym” — podkreślono, że nie ma „konieczności jednorodnjowego użytkowania obiektu”³¹.

Doktryna, mając na względzie wyroki sądów administracyjnych, wylicza, że ulga inwestycyjna przysługuje na przykład za budynek lub jego część wykorzystywaną do przechowywania paszy dla zwierząt, przechowywania mleka do czasu jego wysyłki do mleczarni lub nawet za pomieszczenia socjalne czy przeznaczone na sprzęt oborowy. Są one związane z utrzymywaniem zwierząt w gospodarstwie (służą celom inwentarskim), choć nie są bezpośrednio przez zwierzęta zajęte³². Z takim poglądem nie zgadza się Minister Finansów³³.

Wspomniane rozbieżności istniały już jednak, nim w PRol zawarto legalną definicję budynków inwentarskich. Organy podatkowe stały bowiem na stanowisku, że ulga inwestycyjna może być stosowana jedynie w stosunku do budynków służących produkcji inwentarza żywego, z czym nie zgadzali się podatnicy, którzy za budynek inwentarski uznawali także budynek związany z inwentarzem martwym³⁴.

Należy zauważyć, że ulga inwestycyjna przysługuje, gdy budynek inwentarski nie znajduje się na gruntach rolnych³⁵, gdy obiekt ten nie jest własnością podatnika, z czym mamy do czynienia na przykład przy użyczeniu, najmie czy dzierżawie (jeśli wcześniej wydzierżawiający nabył prawo do tej ulgi, to w dalszym ciągu może z niej korzystać)³⁶. Do skorzystania z ulgi inwestycyjnej nie będą jednak uprawniali wydatki związane z budownictwem mieszkaniowym (nawet związanym bezpośrednio z gospodarką rolną), budownictwem gospodarczym czy budową obiektów na cele produkcji roślinnej³⁷.

Zgodnie z art. 13 ust. 1 pkt 1 PRol, poddanym już częściowej analizie we wcześniejszym fragmencie artykułu, ulga inwestycyjna w podatku rolnym przysługuje podatnikowi także z tytułu wydatków poniesionych na budowę lub modernizację obiektów służących ochronie środowiska.

³¹ Wyrok NSA we Wrocławiu z dnia 24 marca 1995 r., SA/Wr 1978/94.

³² K. Gawrońska, *op. cit.*, s. 12; B. Pahl, *Ulg...*, s. 30, w związku z wyrokami NSA we Wrocławiu z dnia 24 marca 1995 r., SA/Wr 1978/94, oraz w Poznaniu z dnia 2 października 1997 r., I SA/Po 369/97, Legalis.

³³ Wyjaśnienie Ministra Finansów z dnia 28 sierpnia 2003 r., LK-1116/1139/1148/LP/03/AP, [w:] L. Etel, *Podatek rolny...*, s. 204 n.; *idem*, *Podatki...*, s. 399 n.

³⁴ L. Etel, *Podatek od nieruchomości, rolny, leśny*, Warszawa 2005, s. 446 n.; *idem*, *Podatek rolny...*, s. 192; oraz *idem*, *Podatki...*, s. 393.

³⁵ L. Etel, M. Popławski, R. Dowgier, *Gminny poradnik podatkowy*, t. 1, Warszawa 2005, s. 158; W. Miemieć, *op. cit.*, s. 48 n.; B. Pahl, *Ulg...*, s. 28.

³⁶ R. Dowgier *et al.*, *op. cit.*, s. 477; L. Etel, *Podatek rolny...*, s. 195; K. Gawrońska, *op. cit.*, s. 12.

³⁷ R. Dowgier *et al.*, *op. cit.*, s. 466, 472; K. Gawrońska, *op. cit.*, s. 11; A. Hanusz, [w:] *Docho- dy budżetu jednostek samorządu terytorialnego*, red. A. Hanusz, A. Niezgodą, P. Czerski, Warszawa 2009, s. 66.

Środowisko to ogół elementów przyrodniczych, w tym także przekształconych w wyniku działalności człowieka, a w szczególności powierzchnia ziemi, kopaliny, wody, powietrze, krajobraz, klimat oraz pozostałe elementy różnorodności biologicznej, a także wzajemne oddziaływania między tymi elementami³⁸.

Bezsporne wydaje się stwierdzenie, że „ochrona środowiska jest jednym z nadrzędnych zadań każdej społeczności”³⁹. Przez ochronę środowiska należy rozumieć podjęcie lub zaniechanie działań, umożliwiające zachowanie lub przywracanie równowagi przyrodniczej, co polega w szczególności na racjonalnym kształtowaniu środowiska i gospodarowaniu zasobami środowiska zgodnie z zasadą zrównoważonego rozwoju, przeciwdziałaniu zanieczyszczeniom, przywracaniu elementów przyrodniczych do stanu właściwego⁴⁰.

Pojęcie użyte przez prawodawcę w powoływanym przepisie PRol „obiekt służący ochronie środowiska” rodzi jednak niemałe trudności interpretacyjne i jest przyczyną sporów w doktrynie i orzecznictwie. Nie zostało ono zdefiniowane ani na gruncie PRol, ani w innych aktach prawnych. Znaczenie tego pojęcia należy więc ustalić na podstawie języka potocznego.

Za obiekt służący ochronie środowiska uznać należy „budynki, budowle i urządzenia o charakterze stałym lub tymczasowym, które mają na celu zapobieganie niszczeniu środowiska przyrodniczego”⁴¹ albo które w założeniu mają poprawić jego stan⁴², czyli między innymi oczyszczalnie ścieków, urządzenia tłumiące hałas, szamba, studzienki odprowadzające ścieki⁴³, filtry kominowe, urządzenia kanalizacyjne, nowoczesne systemy centralnego ogrzewania, urządzenia służące utylizacji odpadów⁴⁴, systemy ogrzewania wykorzystujące słomę⁴⁵, zapobiegające odprowadzaniu ścieków do środowiska naturalnego silosy na kiszonce⁴⁶ oraz urządzenia do redukcji zanieczyszczeń przedostających się do powietrza⁴⁷. Ponadto, jak zauważono, aby obiekt służący ochronie środowiska

³⁸ Przepis art. 3 pkt 39 ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. — Prawo ochrony środowiska, Dz.U. z 2013 r., poz. 1232, z późn. zm.

³⁹ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 3 kwietnia 2008 r., I SA/Gd 1024/07, LEX nr 413613.

⁴⁰ Przepis art. 3 pkt 13 ustawy Prawo ochrony środowiska.

⁴¹ L. Etel, M. Popławski, *op. cit.*, s. 136. Podobnie B. Pahl, *Odpowiedzi na pytania czytelników. Podatek rolny. Modernizacja silosu na kiszonce i ulga inwestycyjna w podatku rolnym*, PPLiFS 2010, nr 5, s. 42.

⁴² K. Gawrońska, *op. cit.*, s. 12. „Wydaje się, że chodzi o obiekty mające pozytywny wpływ na środowisko” (B. Pahl, *Odpowiedzi na pytania czytelników. Podatek rolny. Ulga inwestycyjna z tytułu budowy przydomowej oczyszczalni ścieków*, PPLiFS 2012, nr 4, s. 41).

⁴³ L. Etel, M. Popławski, *op. cit.*, s. 136; B. Pahl, *Odpowiedzi na pytania czytelników. Podatek rolny. Modernizacja silosu...*, s. 42; *idem*, *Odpowiedzi na pytania czytelników. Podatek rolny. Ulga inwestycyjna z tytułu budowy przydomowej...*, s. 41.

⁴⁴ R. Dowgier *et al.*, *op. cit.*, s. 465; L. Etel, *Podatek od nieruchomości...*, s. 448; *idem*, *Podatek rolny...*, s. 194; *idem*, *Podatki...*, s. 394.

⁴⁵ R. Dowgier *et al.*, *op. cit.*, s. 465.

⁴⁶ B. Pahl, *Odpowiedzi na pytania czytelników. Podatek rolny. Modernizacja silosu...*, s. 42.

⁴⁷ Wyrok NSA w Łodzi z dnia 26 marca 1996 r., SA/Ł 1993/95.

uprawniał do skorzystania z ulgi inwestycyjnej, powinien oddziaływać na prowadzoną przez podatnika działalność rolniczą⁴⁸.

W dość kontrowersyjnym wyroku⁴⁹ stwierdzono, że stosowanie ulgi inwestycyjnej nie jest uzależnione od tego, aby głównym celem obiektów, o których mowa w art. 13 ust. 1 pkt 1 PRol, była ochrona środowiska. Wystarczy, by obiekt ten, oprócz swej funkcji podstawowej, miał pozytywny wpływ na ochronę środowiska, był jej przydatny (w konkluzji za obiekt służący ochronie środowiska uznano staw hodowlany karpi).

Niektórzy autorzy zgadzają się z przytoczonym tu stanowiskiem, a inni nie⁵⁰. Przeciwnicy przywołanego poglądu zauważają, że to sam ustawodawca chciał, aby istniał ścisły związek między funkcjonowaniem obiektów a ochroną środowiska⁵¹. Nieszkodzenie środowisku lub przypadkowy czy uboczny korzystny wpływ na nie, nie świadczy jeszcze o tym, że obiekt służy ochronie środowiska⁵².

Warto też wspomnieć o płycie obornikowej i zbiornikach na gnojówkę lub gnojowicę. Są to duże przedsięwzięcia zarówno pod względem organizacyjnym, jak i finansowym⁵³, ale ustawa z dnia 10 lipca 2007 r. o nawozach i nawożeniu⁵⁴ w art. 25 nakłada na rolników obowiązek budowy takich płyt i zbiorników.

Od 1 stycznia 2009 r. prowadzący chów lub hodowlę drobiu powyżej 40 tys. stanowisk lub chów lub hodowlę świń powyżej 2000 stanowisk dla świń o wadze ponad 30 kg lub 750 stanowisk dla macior muszą przechowywać nawozy naturalne w postaci stałej (obornik) na nieprzepuszczalnych płytach, zabezpieczonych w taki sposób, aby wycieki nie przedostawały się do gruntu⁵⁵.

Natomiast od 1 stycznia 2011 r. nawóz naturalny w postaci płynnej (gnojówka i gnojowica) należy przechowywać wyłącznie w szczelnych, zamkniętych, zbiornikach o pojemności umożliwiającej gromadzenie co najmniej czteromiesięcznej produkcji tego nawozu⁵⁶.

Rolnicy, chcąc niejako odzyskać, choć częściowo, poniesione wydatki na te inwestycje, ubiegają się więc o uzyskanie ulgi inwestycyjnej w podatku rolnym, uważając, że dokonali wydatków na budowę obiektów służących ochronie środowiska.

⁴⁸ R. Dowgier *et al.*, *op. cit.*, s. 466; G. Dudar, *Odpowiedzi na pytania czytelników. Podatek rolny. Ulga inwestycyjna na przydomową oczyszczalnię ścieków*, PPLiFS 2012, nr 8, s. 38.

⁴⁹ Wyrok NSA w Łodzi z dnia 26 marca 1996 r., SA/Ł 1993/95.

⁵⁰ Z poglądem wyrażonym w wyroku NSA w Łodzi z dnia 26 marca 1996 r., SA/Ł 1993/95 zgadza się B. Pahl (*Ulga...*, s. 30). Odmienne stanowisko prezentują: L. Etel, *Podatek od nieruchomości...*, s. 447; *idem*, *Podatek rolny...*, s. 194; *idem*, *Podatki...*, s. 394; oraz K. Gawrońska, *op. cit.*, s. 12.

⁵¹ K. Gawrońska, *op. cit.*, s. 12.

⁵² L. Etel, *Podatek od nieruchomości...*, s. 447; *idem*, *Podatki...*, s. 394; K. Gawrońska, *op. cit.*, s. 12.

⁵³ B. Pahl, *Budowa płyty obornikowej i zbiornika na gnojowicę a ulga inwestycyjna w podatku rolnym*, PPLiFS 2007, nr 3, s. 3.

⁵⁴ Dz.U. Nr 147, poz. 1033, z późn. zm.

⁵⁵ Przepis art. 18 ust. 1, art. 25 ust. 2 i art. 53 ustawy o nawozach i nawożeniu.

⁵⁶ Przepis art. 25 ust. 1 i art. 53 ustawy o nawozach i nawożeniu.

Obornik składa się z przefermentowanego kału i moczu zwierząt gospodarskich oraz ściółki. Gnojówka to przefermentowany mocz tych zwierząt. Gnojowica (tak zwany obornik płynny) to natomiast przefermentowana mieszanina moczu i kału zwierząt gospodarskich (głównie bydła), rozcieńczona wodą⁵⁷. Do niedawna nawozy te przechowywano bezpośrednio na gruncie.

Według doktryny i orzecznictwa płytę obornikową i zbiornik na gnojówkę czy gnojowicę należy traktować jako obiekty służące ochronie środowiska⁵⁸. Obiekty te pozwalają „na ekologiczne gospodarowanie odpadami naturalnymi”⁵⁹ i przeciwdziałają zanieczyszczeniu środowiska odchodami zwierzęcymi, które mogą skażać glebę między innymi dużą zawartością azotu, azotanów i chlorków⁶⁰.

Jak już wspomniano, stosownie do art. 13 ust. 1 pkt 2 Prol ulga inwestycyjna przysługuje też z tytułu wydatków poniesionych na zakup i zainstalowanie deszczowni, urządzeń melioracyjnych i urządzeń zaopatrzenia gospodarstwa w wodę, a także urządzeń do wykorzystywania na cele produkcyjne naturalnych źródeł energii. Za urządzenie trzeba uznać „zespół elementów, przyrządów służący do wykonania określonych czynności”⁶¹ technicznych czy produkcyjnych. Podkreślić należy, że warunkiem skorzystania przez podatnika z ulgi inwestycyjnej, w rozumieniu omawianego przepisu, jest nie tylko poniesienie wydatków na zakup odpowiednich urządzeń, ale i ich realne zainstalowanie⁶².

Deszczownia to urządzenie mechaniczne rozpylające wodę w postaci tak zwanego sztucznego deszczu. Służy ono do powierzchniowego nawadniania upraw polowych i warzywnych, zieleńców, sadów, winnic, szkółek i pól. Składa się z pompy wodnej, przenośnych rurociągów (sieci wodociągów) i zraszaczy rozpryskujących wodę⁶³. W związku z tym, że ustawodawca mówi jedynie o „zakupie i zainstalowaniu deszczowni”, nie wskazując przy tym, o jaką kategorię deszczowni chodzi, to należy przyjąć, że zakup i zainstalowanie każdego rodzaju deszczowni będzie uprawniał do skorzystania z ulgi inwestycyjnej⁶⁴.

⁵⁷ *Świat przyrody. Encyklopedia multimedialna PWN*, Warszawa-Wrocław 2002.

⁵⁸ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 3 kwietnia 2008 r., I SA/Gd 1024/07; G. Dudar, *Odpowiedzi na pytania czytelników. Podatek rolny. Zbiornik na gnojówkę oraz płyta obornikowa a ulga inwestycyjna w podatku rolnym*, PPLiFS 2007, nr 1, s. 47; K. Gawrońska, *op. cit.*, s. 12; B. Pahl, *Budowa...*, s. 3; *idem*, *Inwestycje...*, s. 18; S. Presnarowicz, *op. cit.*, s. 523 n.

⁵⁹ G. Dudar, *Odpowiedzi na pytania czytelników. Podatek rolny. Zbiornik na gnojówkę...*, s. 47.

⁶⁰ B. Pahl, *Budowa...*, s. 3; *idem*, *Ulg...*, s. 30; *idem*, *Inwestycje...*, s. 18.

⁶¹ *Słownik języka polskiego*, t. 3, s. 575.

⁶² L. Etel, M. Popławski, *op. cit.*, s. 137; K. Gawrońska, *op. cit.*, s. 13; S. Presnarowicz, *op. cit.*, s. 526.

⁶³ *Świat przyrody...*; L. Etel, M. Popławski, *op. cit.*, s. 137; K. Gawrońska, *op. cit.*, s. 13.

⁶⁴ R. Dowgier *et al.*, *op. cit.*, s. 463; B. Pahl, *Odpowiedzi na pytania czytelników. Podatek rolny. Ulg inwestycyjna z tytułu zakupu i zainstalowania deszczowni oraz urządzeń zaopatrzenia gospodarstwa w wodę*, PPLiFS 2010, nr 7–8, s. 77.

W Prol nie zdefiniowano pojęcia „urządzenie melioracyjne”. Melioracja to „zabieg mający na celu polepszenie właściwości fizycznych gleby, na przykład sztuczne nawadnianie, osuszanie błot i miejsc podmokłych, użyźnianie”⁶⁵. Za urządzenia melioracyjne, w języku potocznym, należy więc uznać urządzenia służące polepszeniu właściwości gleby⁶⁶.

W ustawie z dnia 18 lipca 2001 r. Prawo wodne⁶⁷ zdefiniowano pojęcie „urządzenia melioracji wodnych”. Choć Prol nie odsyła do tej definicji, to do celów podatku rolnego można się nią posłużyć⁶⁸ i przyjąć, że urządzenia melioracyjne to wszystkie urządzenia służące melioracji⁶⁹ — regulacji stosunków wodnych w celu polepszenia zdolności produkcyjnej gleby, ułatwienia jej uprawy oraz ochronie użytków rolnych przed powodzią⁷⁰. Pojęcia te, mimo że są zbliżone, to jednak nie są tożsame, więc „należy z dużą ostrożnością posługiwać się terminami zdefiniowanymi na gruncie ustawy — Prawo wodne”⁷¹.

Do urządzeń melioracji wodnych zalicza się urządzenia podstawowe — budowle piętrzące, budowle upustowe oraz obiekty służące do ujmowania wód, stopnie wodne, zbiorniki wodne, kanały wraz z budowlami związanymi z nimi funkcjonalnie, rurociągi o średnicy co najmniej 0,6 m, budowle regulacyjne oraz przeciwpowodziowe, stacje pomp, z wyjątkiem stacji wykorzystywanych do nawodnień ciśnieniowych, a także urządzenia szczegółowe — rowy wraz z budowlami związanymi z nimi funkcjonalnie, drenowania, rurociągi o średnicy poniżej 0,6 m, stacje pomp do nawodnień ciśnieniowych, ziemne stawy rybne, groble na obszarach nawadnianych, systemy nawodnień grawitacyjnych i ciśnieniowych. Wszystkie one będą urządzeniami melioracji wodnych, jeśli służą celom melioracyjnym⁷² — mogą to być zarówno naturalne zbiorniki i ciekły wodne, jak i sztuczne obiekty hydrotechniczne⁷³.

Zauważono, że urządzeniem melioracyjnym, uprawniającym do skorzystania z ulgi inwestycyjnej, nie będą stawy rybne. Takie stawy, choć są obiektami hydrotechnicznymi, nie są urządzeniami technicznymi, które można zakupić i zainstalować⁷⁴. Podobne uwagi należy zresztą odnieść do odnowienia przez podatnika

⁶⁵ Słownik języka polskiego, t. 2, s. 129.

⁶⁶ K. Mrozik, *Zakup i zainstalowanie urządzeń melioracyjnych i urządzeń zaopatrzenia gospodarstwa w wodę a ulga inwestycyjna w podatku rolnym*, PPLiFS 2008, nr 7–8, s. 18; M. Szymankiewicz, *Ulga inwestycyjna w podatku rolnym (wybrane zagadnienia)*, FK 2010, nr 3, s. 44 n.

⁶⁷ Dz.U. z 2012 r., poz. 145, z późn. zm.

⁶⁸ K. Mrozik, *op. cit.*, s. 19; M. Szymankiewicz, *op. cit.*, s. 45.

⁶⁹ K. Gawrońska, *op. cit.*, s. 13.

⁷⁰ Przepis art. 70 ust. 1 ustawy Prawo wodne.

⁷¹ K. Mrozik, *op. cit.*, s. 19.

⁷² Przepis art. 70 ust. 2, art. 71 ust. 1 i art. 73 ust. 1 ustawy Prawo wodne.

⁷³ S. Prutis, *Kwalifikacja stawu rybnego dla celów podatku rolnego*, „Głosa” 1998, nr 6, s. 15.

⁷⁴ *Ibidem* (krytyczna glosa do wyrok NSA w Gdańsku z dnia 12 marca 1997 r., I SA/Gd 662/96, LEX nr 32528).

rowów melioracyjnych⁷⁵. Ulga inwestycyjna określona w art. 13 ust. 1 pkt 2 lit. b PRol nie przysługuje także z tytułu wniesienia opłaty melioracyjnej przez właścicieli gruntów, na podstawie art. 74 ust. 2 pkt 1 ustawy Prawo wodne, za urządzenia melioracji wodnych szczegółowych wykonanych na koszt skarbu państwa, wywierających korzystny wpływ na te grunty. Opłata ta ma charakter obowiązku podatkowego, a więc jest „abstrakcyjnym zobowiązaniem do poniesienia ciężaru podatkowego, związanego przez przepis ustawy z powstaniem pewnego stanu faktycznego”⁷⁶. Ustawodawca podatkowy jedynie w odniesieniu do wydatków poniesionych na zakup i zainstalowanie urządzeń zaopatrzenia w wodę wskazuje, że ulga dotyczy zaopatrzenia w wodę gospodarstwa (art. 13 ust. 1 pkt 2 lit. b PRol).

Minister Finansów, ale też niektórzy przedstawiciele doktryny utożsamiają użyte pojęcie gospodarstwa z gospodarstwem rolnym⁷⁷. Jak jednak zauważono, prawodawca w powoływanym przepisie mówi wyraźnie o gospodarstwie, a więc może to być gospodarstwo rolne, domowe lub jakiegokolwiek inne⁷⁸. Pogląd ten wydaje się słuszny, zwłaszcza że w art. 13 ust. 1 pkt 2 lit. b PRol ustawodawca użył terminu „gospodarstwo”, a w art. 2 ust. 1, art. 3 ust. 3, 4 i 6, art. 4 ust. 1 pkt 1, art. 6a ust. 4, art. 6c ust. 2, art. 12 ust. 1 pkt 4–7 i pkt 12 lit. d, ust. 5, art. 13a ust. 1 i 2, art. 13c ust. 1 i art. 13d ust. 5 — „gospodarstwo rolne”.

Obecne brzmienie PRol prowadzi, w opinii doktryny, do absurdalnej sytuacji, w której właściciel małej działki, na przykład rekreacyjnej, nieprowadzący działalności rolniczej, może wystąpić z wnioskiem o przyznanie mu ulgi inwestycyjnej z tytułu zakupu urządzeń doprowadzających wodę⁷⁹. „Wydaje się, że nie taki cel miał ustawodawca”⁸⁰.

Za urządzenia zaopatrzenia w wodę uznać należy, między innymi, studnie, urządzenia służące do ujęcia i poboru wody, urządzenia do jej magazynowania, uzdatniania i rozprowadzania (pompy wodne, rury, przyłącza do sieci wodociągowej)⁸¹ — przyrządy, których celem jest dostarczenie wody do gospodarstwa⁸². Nie będą to z pewnością urządzenia kanalizacyjne służące odprowadzaniu ścieków i wód opadowych⁸³, a także wodomierze⁸⁴.

⁷⁵ R. Dowgier *et al.*, *op. cit.*, s. 455; K. Mroziak, *op. cit.*, s. 19.

⁷⁶ Wyrok NSA w Lubinie z dnia 18 listopada 1997 r., II SA/Lu 3/97, LEX nr 33669.

⁷⁷ K. Gawrońska, *op. cit.*, s. 11; wyjaśnienie Ministra Finansów z dnia 28 kwietnia 2003 r., LK-421/LP/03/AP, „Biuletyn Skarbowy” 2003, nr 3, s. 22.

⁷⁸ K. Mroziak, *op. cit.*, s. 21.

⁷⁹ *Ibidem*.

⁸⁰ *Ibidem*.

⁸¹ G. Dudar, *Odpowiedzi na pytania czytelników. Podatek rolny. Ulga inwestycyjna z tytułu budowy przyłącza do wodociągu*, PPLiFS 2011, nr 12, s. 48; R. Dowgier *et al.*, *op. cit.*, s. 463; L. Etel, M. Popławski, *op. cit.*, s. 137; K. Gawrońska, *op. cit.*, s. 13; B. Pahl, *Odpowiedzi na pytania czytelników. Podatek rolny. Ulga inwestycyjna z tytułu zakupu i zainstalowania...*, s. 77.

⁸² *Słownik języka polskiego*, t. 3, s. 875; K. Mroziak, *op. cit.*, s. 20.

⁸³ K. Mroziak, *op. cit.*, s. 20.

⁸⁴ R. Dowgier *et al.*, *op. cit.*, s. 479 n.

Ulga inwestycyjna przysługuje także, gdy podatnik poniesie nakłady na budowę własnego ujęcia wody, przyłączy się do zbiorczego ujęcia wody i rozprowadzi wodę w gospodarstwie rolnym. Nie może z niej jednak skorzystać w przypadku wydatków na budowę wodociągu wiejskiego, gdy inwestorem jest gmina⁸⁵, choć, paradoksalnie, w jednym z orzeczeń stwierdzono, że taka współpraca gminy i rolników „zasługuje ze wszelkich miar na poparcie” za „ponadprzeciętną inicjatywę”⁸⁶.

Obecnie podejmuje się starania zmierzające do wyeliminowania energochłonnych i szkodliwych dla środowiska technologii, a także do wdrożenia nowych niekonwencjonalnych (odnawialnych) źródeł energii — wody, wiatru, słońca — zgodnie z filozofią ekologiczną propagowaną przez Unię Europejską, dążącą do zahamowania dewastacji i degradacji środowiska. Działania polityczne i edukacyjne w tym zakresie często wydają się jednak niewystarczające, zwłaszcza ze względu na wysokie koszty inwestycyjne, co skutkuje wprowadzeniem motywacji ekonomicznych w postaci ulg podatkowych⁸⁷. Jedną z takich motywacji jest ulga inwestycyjna w podatku rolnym.

Prawodawca, zgodnie z brzmieniem art. 13 ust. 1 pkt 2 lit. c PRoL, uprawnia do skorzystania z ulgi inwestycyjnej podatnika podatku rolnego, który poniósł wydatki na zakup i zainstalowanie urządzeń do wykorzystywania na cele produkcyjne naturalnych źródeł energii. Będą to urządzenia umożliwiające przetworzenie energii wiatru, biogazu, słońca czy spadku wód w energię elektryczną, mechaniczną, ciepłą czy paliwa.

Za takie urządzenia można uznać między innymi turbiny wiatrowe, kolektory i stawy słoneczne, komputerowe systemy sterowania przysłonami czy przepustnicami, elektrownie słoneczne, ściany magazynujące ciepło (ściany Trombego), ściany odbijające, energooszczędne okna, diody ciepłne, transparentne (przezroczyste) materiały izolacyjne, pompy ciepła, elektrownie wodne. Urządzenia te wykorzystywane są do napowietrzania ścieków, stawów hodowlanych, do pompowania wody, oświetlania i ogrzewania szklarni czy budynków, mielenia zboża, napędu kuźni i wentylatorów, suszenia płodów rolnych, transportu, ogrzewania wody w zbiornikach, chłodzenia pomieszczeń⁸⁸.

Ulga inwestycyjna niewątpliwie przysługuje też na budowę instalacji do pozyskiwania i konwersji biogazu — zbiorników, komór fermentacyjnych, pomp, silników, prądnic i aparatur kontrolno-pomiarowych⁸⁹. Biogaz to gaz powstający w procesie beztlenowej fermentacji substancji organicznych, na przykład z odpadów zwierzęcych lub roślinnych (obornik, gnojowica) czy ścieków⁹⁰. Kontrolując

⁸⁵ Wyjaśnienie Ministra Finansów z dnia 28 kwietnia 2003 r., LK-421/LP/03/AP, s. 22.

⁸⁶ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 23 lutego 1994 r., III SA 1297/93, LEX nr 23113.

⁸⁷ W.M. Lewandowski, *Proekologiczne odnawialne źródła energii*, Warszawa 2007, s. 62.

⁸⁸ *Ibidem*, s. 91, 140, 170, 180–185, 191.

⁸⁹ *Ibidem*, s. 371.

⁹⁰ Przepis § 2 pkt 3 rozporządzenia Ministra Gospodarki z dnia 18 października 2012 r. w sprawie szczegółowego zakresu obowiązków uzyskania i przedstawienia do umorzenia świa-

taką fermentację, w biogazowni uzyskuje się nie tylko biogaz, wykorzystywany jako gaz opałowy, paliwo silnikowe, energię elektryczną, ale także kompost — pozwalający wyeliminować nawozy sztuczne w uprawach rolnych⁹¹.

Do nakładów inwestycyjnych mogą być zaliczone koszty zainstalowania (robocizny) urządzeń, o których mowa w art. 13 ust. 1 pkt 2 PRol, a także koszty związane z przygotowaniem stosownej dokumentacji projektowej, jeżeli są one ściśle związane z całą inwestycją i zostaną w odpowiedni sposób udokumentowane⁹².

II

Zgodnie z art. 13 ust. 1 PRol wydatki poniesione przez podatnika podatku rolnego na realizację inwestycji nie mogą być sfinansowane w całości lub części z udziałem środków publicznych⁹³. Takie brzmienie analizowany przepis otrzymał na mocy art. 2 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 ustaw⁹⁴, a zmiana miała na celu wykonanie prawa Unii Europejskiej i była „związana z zakazem podwójnego finansowania operacji, określonym w przepisach wspólnotowych”⁹⁵.

Wprowadzenie omawianej regulacji do PRol było słuszne, gdyż jednoznacznie rozstrzygnęło problem, który wiązał się z wątpliwościami co do możliwości stosowania ulgi inwestycyjnej, gdy rolnik otrzymał pomoc ze środków publicznych⁹⁶. Należy jednak zauważyć, że ustawę o zmianie ustawy o wspieraniu rozwoju obszarów wiejskich ogłoszono 31 grudnia 2008 r., a przepis art. 2 wszedł w życie już 1 stycznia 2009 r. Ponadto, zgodnie z art. 5 omawianego aktu, sprawy

dectw pochodzenia, uiszczenia opłaty zastępczej, zakupu energii elektrycznej i ciepła wytworzonych w odnawialnych źródłach energii oraz obowiązku potwierdzania danych dotyczących ilości energii elektrycznej wytworzonej w odnawialnym źródle energii (Dz.U. poz 1229, z późn. zm.) oraz *Świat przyrody*...

⁹¹ W.M. Lewandowski, *op. cit.*, s. 359, 364, 371.

⁹² R. Dowgier *et al.*, *op. cit.*, s. 463; B. Pahl, *Odpowiedzi na pytania czytelników. Podatek rolny. Ulga inwestycyjna z tytułu zakupu i zainstalowania...*, s. 77.

⁹³ W związku z tym, że PRol nie definiuje „środków publicznych”, pojęcie to należy interpretować na podstawie ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. z 2013 r., poz. 885, z późn. zm.

⁹⁴ Dz.U. Nr 237, poz. 1655.

⁹⁵ Druk sejmowy nr 1166 z 13 października 2008 r. — uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy o wspieraniu rozwoju obszarów wiejskich z udziałem środków Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich oraz niektórych innych ustaw, s. 12, <http://orka.sejm.gov.pl> (dostęp: 12 września 2013).

⁹⁶ B. Pahl, *Nowe zasady przyznawania ulgi inwestycyjnej w podatku rolnym*, FK 2009, nr 6, s. 34.

dotyczące przyznania ulgi inwestycyjnej podatnikom podatku rolnego, wszczęte i niezakończone przed 1 stycznia 2009 r., należy rozpatrywać na podstawie dotychczasowych przepisów.

Z brzmienia przytoczonego art. 5 wynika, że podatnik, który złożył wniosek o udzielenie ulgi inwestycyjnej do końca 2008 r., nawet korzystając przy realizacji inwestycji ze środków publicznych, będzie mógł z niej skorzystać. Z kolei podatnik, który złożył wniosek o ulgę po 1 stycznia 2009 r., nie uzyska ulgi inwestycyjnej, jeżeli inwestycja była sfinansowana ze środków publicznych. Decydujące znaczenie ma dzień złożenia przez podatnika wniosku o ulgę.

Doktryna zwraca uwagę, że art. 5 powoływanej ustawy zmieniającej PRol budzi istotne wątpliwości co do zgodności z konstytucyjną zasadą demokratycznego państwa prawnego i wynikającą z niej zasadą zaufania obywatela do państwa i prawa. Przepis ten narusza bowiem w sposób ewidentny interesy podatników, którzy nie mogą być karani odmową udzielenia ulgi za niespełnienie warunku, którego nie było w chwili rozpoczynania przez nich inwestycji i ponoszenia wydatków⁹⁷. Wszelkie zmiany w prawie powinny być dokonywane z odpowiednim wyprzedzeniem, by podatnik nie był zaskakiwany i miał czas dostosować się do zmian, by odpowiednio kształtować swoje stosunki życiowe⁹⁸.

Z brzmienia art. 13 ust. 1 PRol wynika, że kluczowe znaczenie w zakresie dopuszczalności przyznania ulgi inwestycyjnej dla podatnika podatku rolnego ma źródło pochodzenia środków na inwestycję⁹⁹. Jeśli była ona realizowana w całości lub części z udziałem krajowych czy zagranicznych środków publicznych, to nie ma podstawy prawnej do skorzystania z tego przywileju¹⁰⁰. Podkreślić trzeba, że analizowany przepis ustawodawca skonstruował, używając sformułowa-

⁹⁷ L. Etel, *Podatek rolny...*, s. 189 n.; *idem*, *Podatki...*, s. 391 n.; *idem*, *Zmiany warunków udzielania ulgi inwestycyjnej*, PPLiFS 2009, nr 3, s. 9; B. Pahl, *Nowe...*, s. 38–40; *idem*, *Odpowiedzi na pytania czytelników. Podatek rolny. Budowa chlewni z udziałem środków pochodzących z kredytu preferencyjnego a ulga inwestycyjna*, PPLiFS 2010, nr 12, s. 47 n. Zauważmy, iż ustawodawca nie określił ostatecznego terminu na złożenie wniosku o ulgę inwestycyjną, wskazując tylko, że z wnioskiem o ulgę inwestycyjną można wystąpić dopiero po zakończeniu inwestycji (art. 13 ust. 2 PRol). Termin złożenia wniosku nie zawsze będzie się więc pokrywał z terminem dokonywania wydatków inwestycyjnych. Gdy podatnik rozpoczął proces inwestycyjny przed dniem 1 stycznia 2009 r., ale złożył wniosek po tym terminie, to za jak najbardziej słuszne należy uznać stosowanie w takiej sytuacji przepisów dotyczących ulgi inwestycyjnej obowiązujących w czasie dokonywania wydatków inwestycyjnych. Zob. wyrok WSA w Białymstoku z dnia 30 września 2009 r., I SA/Bk 227/09, LEX nr 579724; M. Ambrozik, *Glosa do wyroku WSA z 30 września 2009 r., I SA/Bk 227/09*, PPLiFS 2010, nr 2, s. 1; P. Borszowski, *op. cit.*, s. 113; B. Pahl, *Odpowiedzi na pytania czytelników. Podatek rolny. Budowa chlewni...*, s. 46 n.; podobnie: L. Etel, *Podatek rolny...*, s. 190, *idem*, *Podatki...*, s. 392; *idem*, *Zmiany...*, s. 9.

⁹⁸ L. Etel, *Podatki...*, s. 391 n., *idem*, *Zmiany...*, s. 9; B. Pahl, *Nowe...*, s. 38–40.

⁹⁹ B. Pahl, *Nowe...*, s. 36; *idem*, *Odpowiedzi na pytania czytelników. Podatek rolny. Finansowanie inwestycji ze środków publicznych a dopuszczalność udzielenia ulgi inwestycyjnej*, PPLiFS 2010, nr 7–8, s. 82.

¹⁰⁰ B. Pahl, *Odpowiedzi na pytania czytelników. Podatek rolny. Budowa chlewni...*, s. 46.

nia „finansowane”, a nie „sfinansowane”, z udziałem środków publicznych¹⁰¹. Według doktryny taka konstrukcja wyklucza „możliwość stosowania ulgi w zakresie nakładów inwestycyjnych poniesionych z własnych środków podatnika” — nawet minimalny udział środków publicznych w realizowanej przez podatnika inwestycji „definitywnie wyklucza możliwość przyznania ulgi inwestycyjnej”¹⁰².

III

Podmiotem uprawnionym do skorzystania z ulgi inwestycyjnej jest każdy, bez wyjątku, podatnik podatku rolnego, który poniósł wydatki inwestycyjne na budowę lub modernizację budynków inwentarskich służących do chowu, hodowli i utrzymywania zwierząt gospodarskich oraz obiektów służących ochronie środowiska, jak też na zakup i zainstalowanie deszczowni, urządzeń melioracyjnych i urządzeń zaopatrzenia gospodarstwa w wodę czy urządzeń do wykorzystywania na cele produkcyjne naturalnych źródeł energii (wiatru, biogazu, słońca, spadku wód) — jeżeli wydatki te nie zostały sfinansowane w całości lub w części z udziałem środków publicznych.

Ten zamknięty katalog jest dość wąsko, czy wręcz wybiórczo, wyznaczony przez prawodawcę. Zastanawia, czemu ustawodawca nie objął ulgą inwestycyjną budowy lub modernizacji obiektów związanych z produkcją roślinną — na przykład silosów zbożowych, suszarni do kukurydzy, czyszczalni do ziarna czy dla czego do skorzystania z ulgi nie będą uprawniali wydatki związane z budownictwem mieszkaniowym — na przykład remont domu, w którym mieszka podatnik podatku rolnego, znajdujący się 20 metrów od obory. Zdaje się, że taka konstrukcja jest przestarzała i nie w pełni dostosowana do obecnych warunków społeczno-gospodarczych, jak też potrzeb i oczekiwań rolników. Nie każdy przecież rolnik hoduje zwierzęta. Nie każdy rolnik chciałby mieć murowany budynek inwentarski, a drewniany dom. W świetle tego za uzasadniony należy uznać postulat zmiany konstrukcji ulgi inwestycyjnej, idący w kierunku rozszerzenia zakresu przedmiotowego inwestycji nią objętych.

Ustawa o podatku rolnym nie zawiera definicji legalnych pojęć wykorzystanych w przepisach dotyczących ulgi inwestycyjnej, w związku z tym ich wyjaśnienia należy szukać w innych aktach prawnych, a ponieważ często jest to niewystarczające, terminy nadal pozostają niejasne, trzeba ustalić ich znaczenie potoczne. Nieostrość i wieloznaczność użytych pojęć prowadzi do częstego braku spójności i zharmonizowania omawianych przepisów, co nierzadko jest podstawą

¹⁰¹ B. Pahl, *Nowe...*, s. 36 n.

¹⁰² *Ibidem*, s. 37. Z ulgi inwestycyjnej podatnik nie może skorzystać zarówno w wypadku bezpośredniego dofinansowania inwestycji ze środków publicznych (dopłaty), jak też gdy otrzyma preferencyjne kredyty lub pożyczki, do których dopłaca budżet państwa, albo gdy uzyska środki w ramach programów operacyjnych.

sporów między podatnikami a organami podatkowymi czy, w dalszej kolejności, między doktryną a sądami. Toteż ustawodawca powinien rozważyć słuszność zamieszczenia w ustawie o podatku rolnym słowniczka z legalnymi definicjami użytych w niej pojęć. Zaznaczymy, że podejmowane próby nowelizacji przepisów ustawy o podatku rolnym, zwłaszcza z 1 stycznia 2009 r., budzą, słusznie zresztą, wątpliwości co do ich zgodności z Konstytucją.

Praktyczne stosowanie przepisów regulujących ulgę inwestycyjną w podatku rolnym rodzi nie mniej kłopotów. Doktryna i orzecznictwo muszą, niekiedy stanowczo, hamować zapędy podatników przy zbyt rozszerzającej interpretacji wymagań związanych z uzyskaniem ulgi. W katalogu ulg i zwolnień podatkowych w podatku rolnym ulga inwestycyjna zdaje się ulgą wyjątkowo skomplikowaną, tworzącą największe problemy interpretacyjne, ale też ulgą najbardziej pożądaną przez ustawodawcę i społeczeństwo oraz ulgą, którą sami rolnicy (podatnicy podatku rolnego) powinni wybierać najczęściej (zmniejsza ona przecież należne świadczenie podatkowe). Ulga inwestycyjna, nade wszystko, ma bowiem charakter stymulacyjny, jest pewnego rodzaju bodźcem, wynagrodzeniem za poniesione przez podatnika wydatki inwestycyjne. To zachęta stosowana przez ustawodawcę, która ma prowadzić do modernizacji gospodarstw, zwiększyć ich efektywność, dostosować do standardów krajowych i unijnych oraz wpłynąć na większą konkurencyjność w sektorze rolnym. Realizacja tych celów jest pożądana zarówno przez gospodarkę, jak i społeczeństwo.

The subjective scope of investment relief in the agricultural tax

Summary

The article provides a comprehensive analysis of entities eligible to take advantage of investment relief in the agricultural tax. The considerations take into account the achievements of the doctrine, jurisprudence of administrative courts, as well as interpretations of tax authorities.

Indicated in the Law on Agricultural Tax catalog of expenditures, which give the right to make use of investment relief is quite narrow and its design is outdated and not fully adapted to the new socioeconomic conditions. The terms used in the Law on Agricultural Tax are vague and ambiguous. The difficulties arise also from the practical application of the rules governing the investment relief in the agricultural tax.

In the catalog of tax reliefs, investment relief is one of the most complicated. But it is also the most important relief for both legislator and society. Farmers should also choose this relief, because it reduces tax. Above all, investment relief has the nature of a stimulant and compensates expenses. The legislator uses this relief as an incentive to farm modernization, increasing the efficiency and adapting to national and EU standards.

Keywords: law, tax, agricultural tax, investment relief, subjective scope of investment relief in the agricultural tax