

Podatki gruntowe w szacowaniu kosztów czynnika ziemi dla potrzeb projektowania ekonomicznego procesów produkcyjnych

Land taxes in estimating land factor costs for the purposes of economic design of production processes

Jarosław Mikołajczyk

Akademia Tarnowska

ORCID 0000-0001-6165-2529

Abstrakt

Cel: Celem opracowania jest wskazanie źródeł prawnych szacowania oraz ustalenie wielkości i znaczenia podstawowych podatkowych kosztów ziemi jako czynnika produkcji w projektowaniu ekonomicznym procesów produkcyjnych.

Materiał i metody: Materiał pozyskano z Internetowego Systemu Aktów Prawnych (źródła prawa kształtujące koszty czynnika ziemi), strony Głównego Urzędu Statystycznego (komunikaty Prezesa GUS dotyczące średniej ceny skupu żyta i ceny drewna tartacznego), Biuletynu Informacji Publicznej Gminy Tarnów (uchwały Rady Gminy Tarnów w sprawie obniżenia średniej ceny skupu żyta i stawek podatku od nieruchomości) oraz stron internetowych ośrodków doradztwa rolniczego publikujących kalkulacje opłacalności produkcji artykułów rolniczych. Wykorzystano ponadto 89 projektów studenckich, w celu określenia wielkości oraz udziału podatkowych kosztów ziemi w łącznych kosztach projektowanych przedsięwzięć. Opracowanie ma charakter koncepcyjny, stąd pozyskany z BIP Gminy Tarnów materiał badawczy ma za zadanie głównie zilustrowanie omawianych zagadnień.

Wyniki i wnioski: Koszty ziemi jako czynnika produkcji wynikają z jej własności (faktu posiadania). Brak własnej ziemi zmusza do jej dzierżawy, a to utrudnia oszacowanie kosztu przed zawarciem umowy z właścicielem gruntu. W przypadku posiadania ziemi główne znaczenie ma jej zaklasyfikowanie i wykorzystanie. Ziemi własnej, dotyczyć będzie w Polsce jeden z trzech podatków – rolny, leśny, lub od nieruchomości. W znakomitej większości przypadków największe znaczenie będzie miał podatek od nieruchomości. Związane z rachunkiem podatków kwoty, które należy uwzględnić w kosztach procesów produkcyjnych są stosunkowo niskie, ale nie powinny być pomijane.

Korespondencja (Correspondence)

dr inż. Jarosław Mikołajczyk

Akademia Tarnowska

Wydział Administracyjno-Ekonomiczny

Katedra Ekonomii

ul. Mickiewicza 8

33-100 Tarnów, Poland

e-mail: j_mikolajczyk@atar.edu.pl

Informacja o artykule (Article info)

Otrzymano (Received): 5.07.2024

Przyjęto do druku (Accepted): 28.11.2024

Opublikowano (Published): 6.12.2024

Licencja (License)

© by Autor (Author). Udostępnione na podstawie Międzynarodowej Licencji Publicznej Creative Commons CC-BY-SA 4.0

Słowa kluczowe

podatkowe koszty ziemi, planowanie produkcji

1. Wstęp

Zasoby czynników wytwórczych stanowią niewątpliwie podstawę ustalenia możliwości produkcyjnych w przedsiębiorstwach. Podział oraz definiowanie czynników produkcji ewoluowało w czasie kształtowania się współczesnej myśli ekonomicznej (Kunasz, 2006). Najczęściej spotykane podziały stworzono w oparciu o dorobek przedstawicieli klasycznej szkoły ekonomii, którzy wyróżnili i opisali trzy czynniki produkcji: ziemię, pracę i kapitał (Begg, Fisher, Dornbusch, 1998). Łatwe, a wręcz intuicyjne, zakwalifikowanie elementów wektora wejścia w modelu systemu produkcyjnego do którejś z grup czynników produkcji sprawia, że wyodrębnienie trzech czynników produkcji jest aktualne do dziś. Projektując i oceniając procesy produkcyjne, nie sposób pominąć konieczności ich wykorzystywania w funkcjonowaniu przedsiębiorstw i całej gospodarki, poszczególnych przedsiębiorstw i procesów produkcyjnych. Czynniki produkcji stwarzają warunki do zaistnienia samego procesu, a jednocześnie generują koszty związane z ich wykorzystywaniem, a nawet istnieniem samego potencjału produkcyjnego, bez względu na jego faktyczną eksploatację (Księżyk, 2011). Właściwe oszacowanie kosztów czynników produkcji oraz ocena opłacalności wprowadzanych rozwiązań decyduje w obecnych warunkach rynkowych o sensie wdrożenia projektów procesów produkcyjnych.

Ziemia jako czynnik produkcji w ostatnich stuleciach istotnie straciła na znaczeniu w sferze całej gospodarki. Niegdyś ten podstawowy czynnik produkcji traktowany był szczególnie ze względu na jego wielkie znaczenie w procesie wytwarzania żywności. Podejście to jednak, w tym również w gospodarce rolnej, podlegało ewolucji (Wilkin, 2019). Znaczący wzrost produkcji w przemyśle, a następnie w usługach konsekwentnie marginalizował ziemię jako czynnik wytwórczy. Zachodzące w gospodarce zmiany przejawiające się obecnie przede wszystkim wzrostem zatrudnienia i produkcji w sektorze usługowym sprawiają, że bardzo niewiele obszarów aktywności gospodarczej traktuje ziemię na równi z kapitałem i pracą, wskazując niejednokrotnie na znaczenie tylko tych dwóch czynników produkcji (Milewski, Kwiatkowski, 2005). Niezależnie jednak od traktowania ziemi w poszczególnych branżach jako czynnika bezpośrednio wpływającego na procesy produkcyjne, czy też stanowiącego jedynie podstawę, na której zlokalizowane są pozostałe czynniki produkcji, ziemia jest źródłem kosztów, które wpływają na projekcję wyniku finansowego planowanej działalności produkcyjnej.

Celem opracowania jest wskazanie źródeł prawnych szacowania oraz ustalenie wielkości i znaczenia podstawowych podatkowych kosztów ziemi jako czynnika produkcji w projektowaniu ekonomicznym procesów produkcyjnych.

2. Materiał i metody

Materiał badawczy pozyskano z Internetowego Systemu Aktów Prawnych (źródła prawa kształtujące koszty czynnika ziemi), strony Głównego Urzędu Statystycznego (komunikaty Prezesa GUS dotyczące średniej ceny skupu żyta i ceny drewna tartacznego) oraz Biuletynu Informacji Publicznej Gminy Tarnów (uchwały Rady Gminy Tarnów w sprawie obniżenia średniej ceny skupu żyta i stawek podatku od nieruchomości). Opracowanie ma charakter

konceptyjny, stąd pozyskany z BIP Gminy Tarnów materiał badawczy ma za zadanie głównie zilustrowanie omawianych zagadnień.

W opracowaniu wykorzystano projekty studenckie dotyczące uruchomienia pozarolniczej działalności produkcyjnej z lat akademickich 2022/2023 oraz 2023/2024, w liczbie 89. Do analiz przyjęto wszystkie projekty, w których uwzględniono związany z gruntem podatek od nieruchomości. Projektowane działalności były zróżnicowane pod względem rodzaju wytwarzanych produktów, skali produkcji oraz zaangażowanych zasobów czynników produkcji (w tym ziemi). W większości projekty dotyczyły prostych procesów związanych z wytwarzaniem drobnych przedmiotów codziennego użytku i wyposażenia domowego (np. obudowy zabezpieczające urządzenia elektryczne, sztucze jednorazowe, krzesła drewniane, doniczki), a także w kilku przypadkach obróbki i przetwarzania artykułów spożywczych (np. łuskanie i paczkowanie słonecznika, palenie kawy). Powierzchnia ziemi podlegająca opodatkowaniu wynosiła średnio 1476 m² i była zróżnicowana w przedziale od 342 m² do 10 700 m². Na podstawie projektów ustalono szacowane koszty podatkowe związane z zaangażowaniem ziemi oraz udział tych kosztów w łącznych kosztach działalności.

W celu ustalenia wysokości oraz udziału kosztów podatku rolnego w roślinnych działalnościach produkcyjnych w gospodarstwach rolnych wykorzystano kalkulacje opłacalności produkcji wybranych (podstawowych, towarowych) produktów: pszenicy ozimej, pszenicy jarej, pszenżyta, jęczmienia ozimego, jęczmienia jarego, żyta, owsa, kukurydzy na ziarno, ziemniaków jadalnych późnych, buraków cukrowych i rzepaku ozimego. Kalkulacje opłacalności wytwarzania produktów rolnych pozyskano ze stron internetowych ośrodków doradztwa rolniczego we Wrocławiu, Lublinie i Szczecinie.

3. Wyniki

Źródła kosztów ziemi, które powinny zostać uwzględnione w ocenie opłacalności projektowanych procesów produkcyjnych są zróżnicowane w zależności od faktu posiadania ziemi, bądź konieczności jej wynajęcia. W przypadku dzierżawy wysokość tych kosztów określa czynsz dzierżawny. Sam czynsz natomiast może przyjmować skrajnie różne wysokości i wynika z umowy pomiędzy wynajmującym a najemcą. W zurbanizowanych obszarach miejskich, czynsz ten jest zwykle wyższy niż na terenach wiejskich, podobnie zresztą jak w przypadku cen sprzedaży ziemi (Ślusarczyk, 1993). Dodatkowymi czynnikami, które mogą w dużym stopniu wpływać na wysokość kosztu najmu jest lokalizacja i jakość ziemi, która nabiera szczególnego znaczenia, jeśli w grę wchodzi jej wykorzystanie do celów rolniczych (Laskowska, Stefański, 2021). Szacując potencjalny koszt związany z dzierżawą bez zawartej umowy, co często się zdarza we wstępnej fazie projektowania procesów produkcyjnych i oceny ich opłacalności, należy uwzględnić uwarunkowania lokalnego rynku (dostępność dogodnej lokalizacji, wielkość podaży i popytu, ceny najmu) i zastosować metodę porównawczą. Trzeba jednak mieć świadomość, że koszty takiej dzierżawy są zwykle wyższe niż koszty wykorzystania ziemi

własnej, związane z obciążeniami podatkowymi¹. W przypadku posiadania ziemi rachunek kosztów jej wykorzystania w procesie produkcyjnym obejmować winien m.in. podatki gruntowe. W zależności od zaklasyfikowania gruntów ziemię może obejmować podatek rolny, podatek leśny lub podatek od nieruchomości. Podatki te mają charakter lokalny, a władze gmin, kierując się z jednej strony potrzebami budżetu, a z drugiej oczekiwaniami mieszkańców, mają możliwość kształtowania stawek podatku i traktowania ich jako narzędzia sterowania miejscową gospodarką (Kornberger-Sokołowska, 2016).

Podatek rolny regulowany jest ustawą z dnia 15 listopada 1984 roku o podatku rolnym (Dz.U. z 1984 r., nr 52, poz. 268). Ustawa podlegała nowelizacjom, w wyniku których najważniejsze zmiany dotyczyły objęcia podatkiem gruntów rolnych nietworzących gospodarstw rolnych oraz okresu, który jest podstawą szacowania przez GUS średniej ceny skupu żyta, będącej podstawą naliczenia stawki podatku przez urzędy gmin. W obecnym kształcie podatek naliczany jest od gruntów sklasyfikowanych jako grunty rolne i stanowi równowartość pieniężną 2,5 q żyta od każdego hektara przeliczeniowego w przypadku gospodarstw rolnych lub równowartość pieniężną 5 q żyta od rzeczywistej powierzchni gruntów rolnych nietworzących gospodarstw rolnych. W świetle obowiązujących przepisów gospodarstwem rolnym jest podmiot prowadzący działalność rolniczą, którego powierzchnia użytków rolnych przekracza 1 ha fizyczny lub przeliczeniowy. Podmioty o mniejszej powierzchni nie są kwalifikowane do gospodarstw rolnych. Istniejąca konstrukcja podatkowa ogranicza formalnie konieczność szacowania wysokości podatku do podmiotów prowadzących produkcję rolną. W przypadku prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej, grunty rolne związane z prowadzeniem takiej działalności winny być obciążane podatkiem od nieruchomości. W praktyce jednak występują przypadki wykorzystywania ziemi rolniczej dla celów prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej, bez zgłoszenia jej jako wykorzystywanej na cele pozarolnicze. Wówczas grunt rolny należący do osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą w dalszym ciągu obciążany będzie podatkiem rolnym (Minister Finansów, 2020). Przedsiębiorca sam określa, które grunty są związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą, a które stanowią jego osobisty majątek. Pomijając jednak aspekt interpretacyjny i rzetelność deklaracji podatkowej, należy stwierdzić, że w praktyce rachunek podatku rolnego dla potrzeb ustalenia kosztów ziemi podczas projektowania procesów produkcyjnych powinien dotyczyć jedynie gospodarstw rolnych. W związku z przypadkami prowadzenia działalności rolniczej na gruntach niewchodzących w skład gospodarstw rolnych (np. niewielkie gospodarstwa ogrodnicze, sadownicze, szkółkarskie itp.), w opracowaniu niniejszym omówiona została metodyka rachunku podatku rolnego zarówno w gospodarstwie rolnym, jak i w obiekcie niebędącym w świetle przepisów podatku rolnego gospodarstwem. Bez względu na rodzaj obiektu koszt podatku rolnego jest ustalany na podstawie ceny żyta. Ustawa o podatku rolnym obowiązuje Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego do corocznego publikowania w formie komunikatu średniej ceny skupu żyta dla potrzeb podatkowych. Cena ta jest obecnie ustalana na podstawie

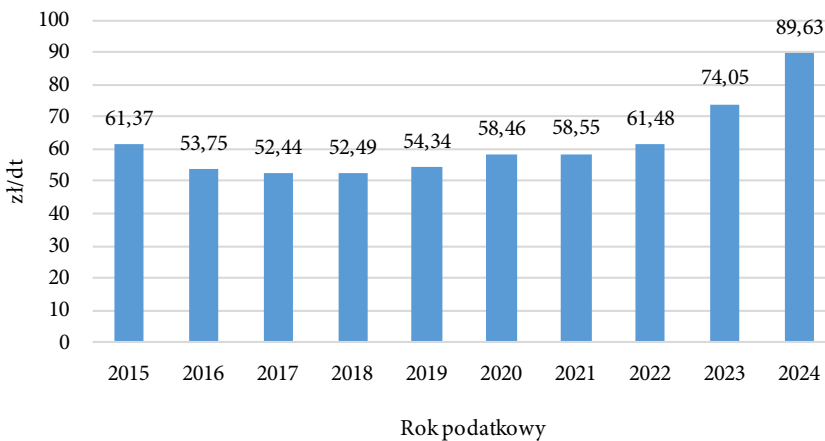
¹ W 2023 r. przeciętna wysokość czynszu dzierżawnego w obrocie międzysąsiedzkim wyniosła 1540 zł za 1 ha gruntu ornego (Szymańska, 2023).

średniej z 11 kwartałów poprzedzających rok podatkowy, bez kwartału bezpośrednio poprzedzającego tenże rok. Średnia cena stanowi górną granicę, na podstawie której rady poszczególnych gmin ustalają ceny obowiązujące dla potrzeb rachunku podatku rolnego na ich terenie. Stosowny komunikat Prezesa GUS jest publikowany w terminie do 20 października roku poprzedzającego rok podatkowy. Natomiast podjęte na jej podstawie uchwały rad gmin są podejmowane najczęściej w okresie od listopada do grudnia. Obecnie ustawa o podatku rolnym zwalnia z podatku grunty najslabsze (klasa V i VI), tworzące gospodarstwa rolne. Ponadto ustawa wprowadza szereg ulg i zwolnień z podatku, jednak ze względu na niewielki ich wpływ na szacunek ogólnych kosztów podczas projektowania procesów produkcyjnych nie są one najczęściej uwzględniane w obliczeniach.

Wysokość obciążeń gospodarstw rolnych wynikających z podatku rolnego w 2024 roku mogła osiągnąć 437 zł za 1 ha przeliczeniowy użytków rolnych I klasy w gminie zlokalizowanej w I okręgu podatkowym. W związku ze zwolnieniem najslabszych ziem (klas V i VI) z podatku, najniższe obciążenie w praktyce może dotyczyć ziemi IV klasy bonitacyjnej łąk i pastwisk i w odniesieniu do 1 ha przeliczeniowego może wynosić 123 zł, jeśli w gminie stosuje się cenę skupu żyta podaną w komunikacie Prezesa GUS (czyli jeśli w gminie nie są stosowane stawki obniżone).

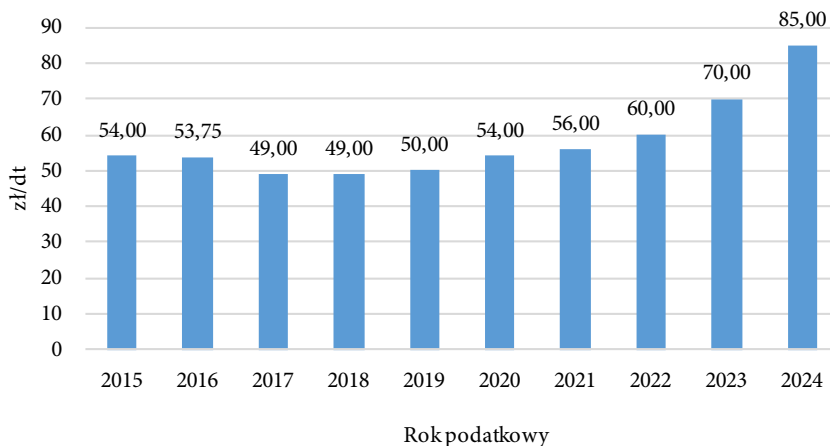
Wysokość podatku w przypadku gruntów nietworzących gospodarstw rolnych jest stała i niezależna od klasy ziemi i okręgu podatkowego. W 2024 roku może wynieść 448 zł za 1 ha użytków rolnych, jeżeli w gminie nie są stosowane obniżki ceny skupu żyta.

Na wysokość kosztów podatku rolnego w kolejnych latach, przy założeniu stałości posiadanej powierzchni i jej wykorzystania, ma wpływ jedynie wykorzystywana dla celów podatkowych cena żyta. Jej wysokość jest zmienna i zależy od czynników rynkowych, wynikających z kolei z urodzaju i wielkości produkcji w skali kraju. Ceny ogłaszane przez Prezesa GUS na lata podatkowe 2015–2024 zestawiono na rysunku 1.



Rysunek 1. Średnia cena skupu żyta dla potrzeb podatku rolnego w Polsce w latach 2015–2024 (w zł/dt)

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych GUS.



Rysunek 2. Cena żyta dla potrzeb podatku rolnego w latach 2015–2024 na terenie Gminy Tarnów (w zł/dt)

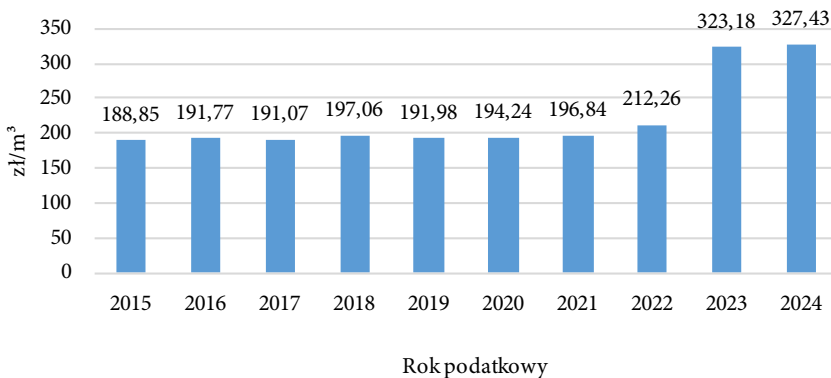
Źródło: opracowanie własne na podstawie BIP Gminy Tarnów.

W ujęciu lokalnym o wysokości kosztów podatku rolnego decydują stawki przyjęte przez rady gmin. Zwykle jednak są one nieznacznie obniżane względem ceny skupu ogłaszanej przez Prezesa GUS (Śmiechowicz, 2019). W przypadku Gminy Tarnów stawki w poszczególnych latach były obniżane o około 2–5 zł. Jedynie w 2016 roku przyjęto na obszarze gminy cenę wynikającą z Komunikatu Prezesa GUS. Polityka podatkowa gmin w niewielkim wobec tego stopniu wpływa na szacowanie kosztów podatku rolnego w projektowanych przedsięwzięciach gospodarczych i dla ustalenia kosztów podatku rolnego, w celu ułatwienia szacunku, wygodnie jest posługiwać się stawkami GUS.

Podatek rolny winien być uwzględniany w kalkulowaniu opłacalności produkcji w gospodarstwach rolnych. Część ośrodków doradztwa rolniczego (ORD) oraz izb rolniczych publikuje kalkulacje na swoich stronach internetowych. W 2023 roku wysokość obciążeń podatkowych pojawiających się w kalkulacjach mieściła się w przedziale od 185 zł (Zachodniopomorski ODR) do nieco ponad 245 zł (Lubelski ODR), stanowiąc średnio 2,82% ogółu kosztów uprawy podstawowych, towarowych ziemiopłodów (zboża, rzepak, buraki cukrowe i ziemniaki). Najniższy udział charakteryzował związane z wysokimi kosztami ogólnymi uprawy ziemniaków (1,36–1,52% ogółu kosztów), natomiast najwyższym udziałem charakteryzowały się zboża (do 5,73% ogółu kosztów w przypadku owsa).

Kolejnym podatkiem mającym bezpośredni związek z ziemią jest podatek leśny (Ustawa z dnia 30 października 2002 roku o podatku leśnym, t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 888). Pod względem rachunkowym jest on zdecydowanie prościej skonstruowany niż podatek rolny. Podatek leśny naliczany jest jako równowartość pieniężna 0,22 m³ drewna, obliczana według średniej ceny sprzedaży drewna uzyskanej przez nadleśnictwa za pierwsze trzy kwartały roku poprzedzającego rok podatkowy. Średnią cenę sprzedaży drewna ustala się na podstawie komunikatu Prezesa GUS, ogłaszanego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor

Polski” w terminie 20 dni po upływie trzeciego kwartału w roku poprzedzającym rok podatkowy. W praktyce odpowiedni komunikat Prezesa ukazuje się na stronie internetowej GUS. W odróżnieniu od podatku rolnego, nie bierze się pod uwagę jakości ziemi ani okręgów podatkowych. Ponadto podatek leśny nie podlega tzw. władztwu podatkowemu gmin, co oznacza, że nie mają one możliwości obniżenia ogłoszonej przez Prezesa GUS ceny drewna. Lasem w rozumieniu ustawy są grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako lasy, z wyjątkiem lasów zajętych na wykonywanie innej działalności gospodarczej niż działalność leśna. W praktyce rzadko występują przypadki ujęcia kosztów podatku leśnego w projektowaniu działalności gospodarczej. Także działalność leśna zarobkowa podlega w Polsce znacznym ograniczeniom, a pełna swoboda prowadzenia działalności leśnej pozostawiona została tylko państwu, jako właścicielowi lasów. Wraz z działalnością rolniczą prowadzona jednak bywa w pewnym zakresie gospodarka leśna (np. produkcja choinek) uprawniająca do wliczania podatku leśnego w koszty prowadzenia działalności produkcyjnej. Incydentalnie można spotkać działalność usługowe, które na etapie projektowania „wykorzystują” las, jako miejsce prowadzenia działalności (parki linowe, paintball). I chociaż lasy takie powinny być obciążone podatkiem od nieruchomości, dla organu ustalającego obciążenie podatkowe istotne jest przede wszystkim sklasyfikowanie gruntu w ewidencji gruntów i budynków (Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 8 lutego 2018 roku, II FSK 103/16)², co przy braku trwałych instalacji pozwala na traktowanie tych terenów jako obszarów, na których jest prowadzona gospodarka leśna.



Rysunek 3. Średnia cena drewna tartaczego w Polsce dla potrzeb podatku leśnego w latach 2015–2024 (w zł/m³)

Ź r ó d ł o: opracowanie własne na podstawie danych GUS.

² W wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 8 lutego 2018 roku (II FSK 103/16) wskazano, że organ podatkowy nie może czynić samodzielnych ustaleń w zakresie klasyfikacji gruntów zawartych w ewidencji gruntów i budynków.

Podatek leśny w odróżnieniu od podatku rolnego i podatku od nieruchomości nie wchodzi w zakres władztwa podatkowego gmin (Ustawa z dnia 13 listopada 2003 roku o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 356). Przy naliczaniu wobec powyższego zawsze pod uwagę brane są stawki ogłoszone przez Prezesa GUS (rysunek 3).

Trzecim z podatków dotyczących ziemi jest podatek od nieruchomości. Przepisy dotyczące metodyki określania wysokości obciążeń podatkowych zawarte zostały w rozdziale drugim ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 1170; z 2021 r., poz. 401, 1558, 2192, 2290). Podatek od nieruchomości obejmuje grunty nieobjęte innymi tytułami podatkowymi (podatkiem rolnym lub leśnym) i budynki oraz budowle (obiekty te wchodzi w skład czynnika kapitału, stąd nie będą przedmiotem analiz w tym opracowaniu). Podstawę opodatkowania dla gruntów stanowi ich powierzchnia, a stawki podatków są zróżnicowane w zależności od tego, czy grunt jest wykorzystywany na cele prywatne czy na potrzeby prowadzenia działalności gospodarczej. Stawki podatku ustala rada gminy, z zastrzeżeniem, że nie mogą one przekroczyć górnych stawek ogłaszanych corocznie (przed rozpoczęciem roku podatkowego) przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych w formie obwieszczenia. Ustalając górne stawki podatków, minister kieruje się komunikatem Prezesa GUS w sprawie wskaźnika cen towarów i usług konsumpcyjnych w okresie pierwszego półrocza roku, w którym stawki ulegają zmianie, w stosunku do analogicznego okresu roku poprzedniego. W przypadku nieuchwalenia przez radę gminy stawek podatkowych dla danego roku do naliczenia podatku obowiązują stawki z roku poprzedniego. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, obwieszczenie ministra właściwego do spraw finansów publicznych w sprawie górnych stawek podatku od nieruchomości oraz uchwały rad gmin w sprawie stawek podatku wyodrębniają cztery kategorie gruntów, różniąc między nimi stawki podatku. Są to grunty:

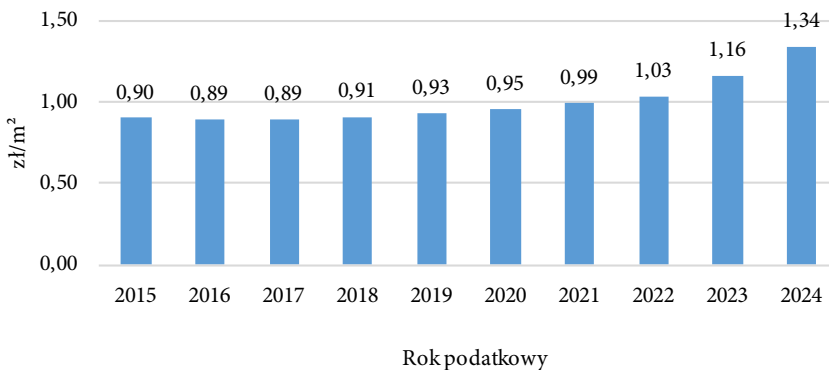
- a) związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków;
- b) pod wodami powierzchniowymi stojącymi lub wodami powierzchniowymi płynącymi jezior i zbiorników sztucznych;
- c) pozostałe, w tym zajęte na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego;
- d) niezabudowane objęte obszarem rewitalizacji, o którym mowa w ustawie z dnia 9 października 2015 roku o rewitalizacji (Dz.U. z 2018 r., poz. 1398 oraz z 2019 r., poz. 730), i położone na terenach, dla których miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego przewiduje przeznaczenie pod zabudowę mieszkaniową, usługową albo zabudowę o przeznaczeniu mieszanym obejmującym wyłącznie te rodzaje zabudowy, jeżeli od dnia wejścia w życie tego planu w odniesieniu do tych gruntów upłynął okres czterech lat, a w tym czasie nie zakończono budowy zgodnie z przepisami prawa budowlanego.

Stawki podatków, poza gruntami pod wodami, podawane są w odniesieniu do 1 m² powierzchni. W przypadku gruntów pod wodami stawka jest podawana w odniesieniu do 1 ha powierzchni. W praktyce w odniesieniu do projektowania kosztów procesów produkcyjnych zastosowanie będzie mieć stawka dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Rady gmin mają prawo kształtować stawki podatku od nieruchomości na swoim terytorium.

Przykładowo stawka podatku dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej na 2024 rok określona została uchwałą nr XLVII/637/2023 Rady Gminy Tarnów z dnia 22 listopada 2023 roku w sprawie ustalenia stawek podatku od nieruchomości na obszarze Gminy Tarnów na kwotę – 0,99 zł od 1 m² powierzchni.

Przy projektowaniu działalności gospodarczej (np. na etapie przygotowania biznesplanu) kwota podatku od nieruchomości, na której planowana (lub prowadzona) jest działalność w całości zostanie zaliczona w poczet kosztów. W praktyce wezwanie do opłacenia podatku od nieruchomości zawierać będzie także podatek od budynków i budowli. Podczas projektowania procesów produkcyjnych ze względów pragmatycznych kwota tej daniny jest najczęściej obliczana wraz z należną kwotą za grunt. W przypadku prowadzenia wielu procesów produkcyjnych konieczne jest rozdzielenie podatku na wszystkie działalności. W tym celu przyjmowane są różne klucze podziału, jednak najwygodniej rozdzielić koszt podatku według wartości produkcji końcowej poszczególnych działalności.

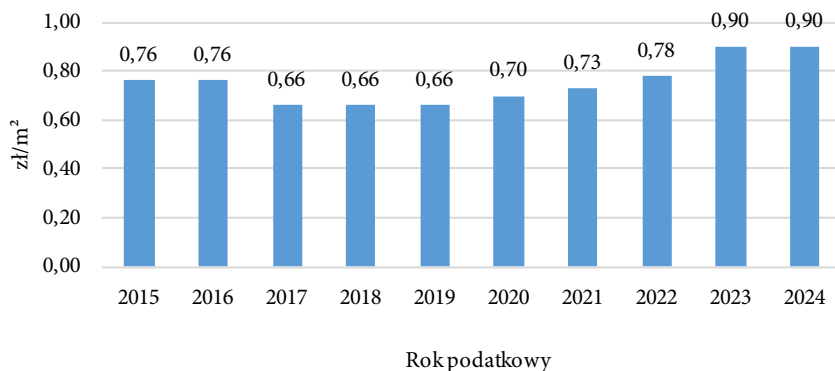
Maksymalne stawki podatku od nieruchomości naliczanego dla gruntów wykorzystywanych w działalności gospodarczej zaprezentowano na rysunku 4. Z zestawienia wynika, że maksymalny wymiar podatku od 1 ha gruntu może wynieść w 2024 roku 13 400 zł.



Rysunek 4. Maksymalne stawki podatku od nieruchomości w Polsce dotyczące gruntu związanego z prowadzeniem działalności gospodarczej w latach 2015–2024 (w zł/m²)

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych GUS.

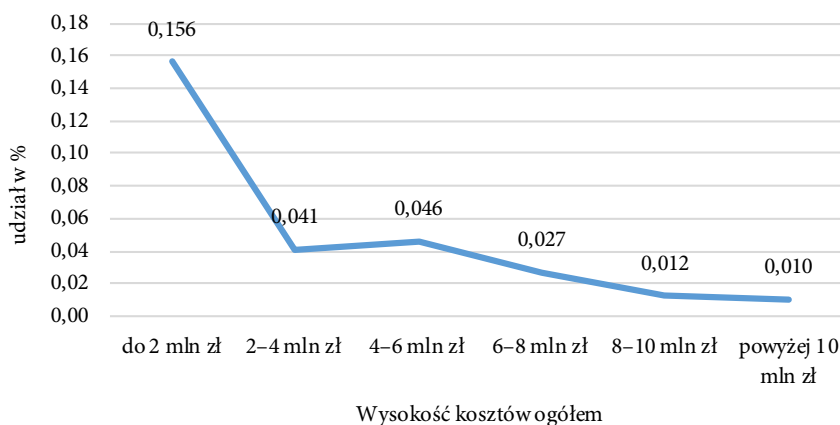
Na rysunku 5 zaprezentowano stawki podatku od nieruchomości dotyczące gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej na terenie Gminy Tarnów. Stawki te były w latach 2015–2024 znacząco niższe od maksymalnych. Podatek od nieruchomości jest często wykorzystywany przez gminy jako narzędzie zachęcania do podejmowania działalności gospodarczej. Analizując stawki przyjęte na terenie różnych gmin, można zauważyć ich zróżnicowanie (Płonka, Satoła, Wojewodzik, 2014), stąd przy szacowaniu kosztów podatku konieczne jest przyjęcie stawek lokalnych. W Gminie Tarnów w 2024 roku ustalono stawkę podatku od 1 m² gruntu na poziomie 0,99 zł. Dla 1 ha ziemi podlegającej opodatkowaniu kwota ta wyniesie zatem 9900 zł i będzie o 3500 zł niższa od kwoty maksymalnej.



Rysunek 5. Stawki podatku od nieruchomości dotyczące gruntu związanego z prowadzeniem działalności gospodarczej na terenie Gminy Tarnów w latach 2015–2024 (w zł/m²)

Ź r ó d ł o: opracowanie własne na podstawie BIP Gminy Tarnów.

Analiza projektów studenckich dotyczących uruchomienia pozarolniczych procesów produkcyjnych wskazuje na bardzo niewielki udział gruntowej części podatku od nieruchomości w ogólnych rocznych kosztach działalności produkcyjnej, wynoszący średnio 0,014%. Średnia planowana wysokość obciążeń z tytułu tego podatku wynosiła niecałe 1837 zł (przedział w zakresie od 400 zł do 12 400 zł). Udział podatku od nieruchomości w kosztach ogółem maleje wraz ze skalą prowadzonej działalności. W projektach, których ogólne koszty nie przekroczyły kwoty 2 mln zł rocznie udział wyniósł 0,156%, podczas gdy w projektach, których koszty przekraczały 10 mln zł rocznie udział ten wyniósł niecałe 0,010% (rysunek 6).



Rysunek 6. Udział związanego z gruntem podatku od nieruchomości w ogólnych rocznych kosztach funkcjonowania dla badanych projektów według wysokości kosztów ogółem

Ź r ó d ł o: opracowanie własne.

4. Podsumowanie

Koszty ziemi jako czynnika produkcji wynikają z jej własności (faktu posiadania). Brak własnej ziemi zmusza do jej wynajmu (dzierżawy), a to utrudnia oszacowanie kosztu bez zawarcia umowy z właścicielem. Koszty dzierżawy mogą być silnie zróżnicowane i wynikają z dostępności gruntu oraz lokalnego popytu. W przypadku posiadania ziemi na własność główne znaczenie ma jej zaklasyfikowanie i wykorzystanie. Planowanej do wykorzystania w działalności gospodarczej ziemi własnej dotyczyć będzie w Polsce jeden z trzech podatków: rolny, leśny lub od nieruchomości. I chociaż w każdym z tych podatków możliwe są ustawowe lub lokalne zwolnienia, to podatki te są podstawą do ustalenia kosztów ziemi jako czynnika produkcji. W znakomitej większości przypadków należy uwzględnić w rachunku podatek od nieruchomości, którego wysokość za 1 ha w 2024 roku może wynieść maksymalnie 13 400 zł. Jedynie w przypadku prowadzenia produkcji rolnej lub pokrewnej (np. ogrodniczej, sadowniczej), konieczne jest, zgodnie z obowiązującymi przepisami, uwzględnienie podatku rolnego, którego wysokość zależy głównie od klasy ziemi. Zarówno podatek od nieruchomości, jak i podatek rolny leżą w zakresie władztwa podatkowego gmin, stąd pod uwagę należy brać stawki lokalne. Jest to szczególnie istotne w odniesieniu do podatku od nieruchomości, ze względu na duże zróżnicowanie stawek podatkowych w poszczególnych gminach. Przy szacowaniu kosztów podatku rolnego może być wykorzystana cena żyta ogłoszona przez Prezesa GUS, ponieważ w praktyce w ostatnim czasie występują niewielkie różnice pomiędzy jej wysokością, a ceną żyta przyjmowaną dla potrzeb podatkowych przez rady gmin.

Przeprowadzone badania wskazują na niskie kwoty związane z obciążeniami podatkowymi ziemi. Koszt podatku rolnego ujęty w kalkulacjach opłacalności produkcji rolniczych produktów roślinnych wynosił od 185 do 245 zł/ha i największe znaczenie miał w uprawie zbóż (stanowiąc np. 5,73% ogółu kosztów uprawy w przypadku owsa). Koszty podatku od nieruchomości szacowane przez studentów w trakcie projektowania pozarolniczych działalności produkcyjnych wynosiły średnio 1837 zł i stanowiły 0,014% ogółu kosztów. Bezsprzecznie jednak kwoty oszacowanych kosztów podatkowych związanych z ziemią, pomimo bardzo często ich niewielkiego udziału w ogólnych kosztach związanych z funkcjonowaniem procesów produkcyjnych (także w relacji do kosztów innych czynników produkcji, kosztów osobowych lub materiałowych), powinny być uwzględniane w trakcie projektowania działalności gospodarczej i w rachunkach dotyczących opłacalności produkcji.

Bibliografia

- Begg, D., Fisher, S., Dornbusch, R. (1998). *Mikroekonomia*. Warszawa: PWE.
- Kornberger-Sokołowska, E. (2016). Rola jednostek samorządu terytorialnego w kształtowaniu i poborze podatków stanowiących ich dochody. W: H. Dzwonkowski, J. Kulicki (red.). *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce* (s. 188–207). Warszawa: Wydawnictwo Sejmowe, 188–207.
- Księżyk, M. (2011). Koszty jako kategoria rachunku ekonomicznego w podejmowaniu decyzji przez producentów dóbr rynkowych. *Ekonomia Menedżerska*, 10, 131–146.
- Kunasz, M. (2006). Zasoby przedsiębiorstwa w teorii ekonomii. *Gospodarka Narodowa*, 211(10), 33–48.

- Laskowska, E., Stefański, K. (2021). Determinanty zróżnicowania regionalnego cen gruntów rolnych w Polsce. *Zeszyty Naukowe Szkoły Głównej Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie. Problemy Rolnictwa Światowego*, 21(3), 41–54.
- Milewski, R., Kwiatkowski, E. (2005). *Podstawy ekonomii*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Minister Finansów. (2020). *Odpowiedź na interpelację nr 3111 z dnia 20 marca 2020 r. Pani Gabrieli Maśkowskiej, Posła na Sejm RP, w sprawie podatku od nieruchomości* [online]. Dostępny w Internecie: <https://sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTBNBHPF/%24FILE/i03111-o1.pdf> [dostęp: 2024-09-19].
- Płonka, A., Satoła, Ł., Wojewodzik, T. (2014). Zmiany przychylności podatkowej gmin w okresie dekonstrukcji gospodarczej. *Zeszyty Naukowe SGGW, Polityki Europejskie, Finanse i Marketing*, 11(60), 185–194.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 grudnia 2001 r. w sprawie zaliczenia gmin oraz miast do jednego z czterech okręgów podatkowych. Dz.U. z 2001 r., nr 143, poz. 1614.
- Szymańska, M. (2023). *Czynsze dzierżawne przekraczają 2 tys. zł za ha ziemi. Jakie są stawki w województwach?* [online] Dostępny w Internecie: <https://www.tygodnik-rolniczy.pl/pieniadze/ziemia-rolna/czynsze-dzierzawne-przekraczaja-2-tys-zl-za-ha-ziemi-jakie-sa-stawki-w-wojewodztwach-2493255> [dostęp: 2024-09-19].
- Ślusarczyk, S. (1993). Wybrane problemy tworzącego się rynku nieruchomości w Polsce. *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H. Oeconomia*, 27, 111–119.
- Śmiechowicz, J. (2019). Wydajność fiskalna i wykorzystanie władztwa podatkowego przez gminy w podatku rolnym. *Przegląd Prawno-Ekonomiczny*, 4, 175–190.
- Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych. T.j. Dz.U. z 2019 r., poz. 1170; z 2021 r., poz. 401, 1558, 2192, 2290.
- Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. T.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 356.
- Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym. Dz.U. z 1984 r., nr 52, poz. 268.
- Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym. T.j. Dz.U. z 2019 r., poz. 888.
- Wilkin, J. (2019). Ewolucja znaczenia ziemi rolniczej w rozwoju wiejskiej gospodarki. W: *Ciągłość i zmiana: sto lat rozwoju polskiej wsi*, t. 2 (s. 841–878). Warszawa: Instytut Rozwoju Wsi i Rolnictwa PAN.

Abstract

Purpose of the article: The aim of the study is to indicate the sources of the estimation law and to determine the size and significance of the basic tax costs of land as a production factor in the economic design of production processes.

Material and methods: The material was obtained from the Internet System of Legal Acts (sources of law shaping the costs of the land factor), the website of the Central Statistical Office (communications from the President of the Central Statistical Office regarding the average purchase price of rye and the price of sawmill wood) and the Public Information Bulletin of the Tarnów rural commune (resolutions of the Tarnów Commune Council regarding reducing the average purchase price of rye and real estate tax rates). Calculations published by agricultural advisory centres were used to determinate the share of agricultural tax costs in the costs of agricultural production. In addition, 89 students projects were used to determinate the size and share of tax costs in the total costs of planned projects. The study is of a conceptual nature, hence the research material obtained from the BIP of the Tarnów commune is mainly intended to illustrate the discussed issues.

Results and conclusions: The costs of land as a production factor result from its ownership (the fact of ownership). Lack of your own land forces you to rent or lease it, which makes it impossible to estimate the cost before

concluding a contract with the owner. When it comes to owning land, its classification and use are of primary importance. Own land planned for production use will be subject to one of three taxes in Poland - agricultural, forestry or real estate. In the vast majority of cases, the designer should include real estate tax in the bill. The tax-related amounts that must be included in the costs of production processes are relatively low, but should not be ignored.

Keywords

land tax costs, production planning