

MARCIN BURZEC¹

KONCEPCJE OPODATKOWANIA NIERUCHOMOŚCI ROLNYCH W WYBRANYCH KRAJACH EUROPEJSKICH – WNIOSKI DLA POLSKI²

Streszczenie: We wszystkich państwach należących do Unii Europejskiej dochody uzyskiwane z tytułu prowadzenia działalności rolniczej opodatkowane są podatkiem dochodowym. Jednocześnie grunty, jak również budynki wykorzystywane do prowadzenia działalności rolniczej podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Wyjątkiem w tym zakresie jest Polska, która zarówno posiadanie gruntów rolnych, jak też uzyskiwanie przychodów z tytułu działalności rolniczej obciąża przestarzałym i mało efektywnym podatkiem rolnym. Nie ulega wątpliwości, że w razie zdecydowania się na opodatkowanie przychodów uzyskiwanych z tytułu działalności rolniczej w Polsce konieczne będzie przededefiniowanie zasad dotyczących opodatkowania nieruchomości rolnych. W tym też celu powstał niniejszy artykuł, który odnosi się do koncepcji opodatkowania gruntów i budynków wykorzystywanych przy prowadzeniu działalności rolniczej w państwach należących do Unii Europejskiej.

Słowa kluczowe: podatek, podatek od nieruchomości, nieruchomości rolne, państwa Unii Europejskiej

1. UWAGI WSTĘPNE

W przeciwieństwie do Polski, w państwach należących do Unii Europejskiej dochody uzyskiwane z tytułu prowadzenia tradycyjnej działalności rolniczej opodatkowane są

¹ Autor jest pracownikiem naukowym Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego Jana Pawła II w Lublinie, Katedra Finansów i Prawa Finansowego WPPKiA (e-mail: mburzec@kul.pl).

² Niniejszy artykuł powstał w ramach projektu sfinansowanego ze środków Narodowego Centrum Nauki przyznanych na podstawie decyzji numer DEC-2013/09/B/HS5/04503. Tytuł projektu „Nowy model opodatkowania rolnictwa w Polsce”, kierownik projektu: dr hab. P. Smoleń, prof. KUL.

podatkiem dochodowym³. Natomiast posiadanie nieruchomości wykorzystywanych do celów rolniczych powoduje, co do zasady, powstanie obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości. Osobną kwestią jest to, czy opodatkowanie nieruchomości w danym państwie wiąże się z jedną daniną czy też kilkoma daninami obciążającymi osobno grunty i budynki. Wobec pojawiających się coraz częściej głosów o potrzebie opodatkowania dochodów rolniczych w Polsce podatkiem dochodowym, powstaje pytanie o sens istnienia podatku rolnego i sposób opodatkowania nieruchomości wykorzystywanych do prowadzenia działalności rolniczej. W głównej mierze chodzi o grunty rolne, gdyż budynki służące do prowadzenia działalności rolniczej w aktualnym stanie prawnym są zwolnione z opodatkowania⁴.

Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie koncepcji w zakresie opodatkowania nieruchomości rolnych w wybranych państwach europejskich oraz sformułowanie na tej podstawie kilku wniosków w kontekście przyszłych zmian, które powinny zostać wprowadzone do polskiego prawa podatkowego. W artykule przeanalizowano regulacje prawne odnoszące się do opodatkowania nieruchomości wykorzystywanych do prowadzenia działalności rolniczej w Republice Czeskiej, Francji, Hiszpanii, Luksemburgu, Portugalii, Słowacji, Wielkiej Brytanii oraz we Włoszech.

2. POJĘCIE NIERUCHOMOŚCI ROLNYCH W USTAWODAWSTWACH WYBRANYCH PAŃSTW UNII EUROPEJSKIEJ

Omówienie regulacji prawnych odnoszących się do opodatkowania nieruchomości rolnych nie będzie możliwe, bez uprzedniego wskazania, jak w danych reżimach prawnych definiowane są takie nieruchomości. Nie ulega wątpliwości, że pod pojęciem

³ W Polsce podatkiem obciążającym tradycyjną działalność rolniczą jest podatek rolny. Jest to specyficzna danina publiczna, łącząca w sobie cechy zarówno podatku majątkowego, jak i podatku przychodowego lub też przychodowo-dochodowego. Na majątkowy charakter podatku rolnego wskazuje to, że obowiązek podatkowy powstaje w związku z samym faktem posiadania gruntów sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne. Natomiast o charakterze przychodowym lub też przychodowo-dochodowym podatku świadczy posłużenie się w konstrukcji podatku rolnego instytucją hektara przeliczeniowego czy też ulg uwzględniających osobistą sytuację podatnika. Niemniej jednak dochody uzyskiwane z tytułu prowadzenia działalności rolniczej nie są w Polsce opodatkowane podatkiem dochodowym ani od osób fizycznych, ani też osób prawnych. Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (j.t. Dz. U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.) oraz art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (j.t. Dz. U. z 2014 r. poz. 851. ze zm.), przychody z działalności rolniczej zostały wyłączone z opodatkowania powyższymi daninami. Wyjątkiem w tym zakresie są działy specjalne produkcji rolnej, które na gruncie polskiego prawa podatkowego definiowane są jako specjalistyczne uprawy i hodowle, do których zalicza się między innymi: uprawy w szklarniach, uprawy grzybów, uprawy roślin „in vitro”, chów i hodowla zwierząt futerkowych, fermowa hodowla i chów drobiu rzeźnego i nieśnego, hodowla dżdżownic, jedwabników czy entomofagów. Należy zatem zauważyć, że przy prowadzeniu działów specjalnych produkcji rolnych grunt wykorzystywany jest nie jako środek produkcji, lecz jako miejsce produkcji. Zob. szerzej [Etel 2010, s. 305 i nast.; Burzec 2013, s. 132–138].

⁴ Art. 7 ust. 1 pkt 4 ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (j.t. Dz. U. z 2014 r. Nr 849 ze zm.).

nieruchomości rolnych kryją się grunty oraz budynki, które wykorzystywane są w związku z prowadzeniem działalności rolniczej. W przypadku gruntów o tym, czy będą one kwalifikowane jako rolne czy też nie, decyduje odpowiednie sklasyfikowanie ich w ewidencji, jaką w prawie wszystkich państwach Unii Europejskiej jest kataster nieruchomości. Tak jest na przykład w Republice Czeskiej, na Słowacji, w Luksemburgu czy też we Francji. Niemniej czasami może zdarzyć się tak, że samo zakwalifikowanie nie jest przesłanką decydującą. W Portugalii gruntami rolnymi są przede wszystkim grunty, które nie zostały sklasyfikowane jako działki budowlane i znajdują się poza obszarem miejskim⁵. Grunty takie są uważane za grunty rolne, jeżeli wykorzystywane są do osiągania dochodów rolniczych w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Podstawowym warunkiem zakwalifikowania gruntów jako grunty rolne jest także brak na nich zabudowy. Gdyby jednak na gruncie takim znajdowały się budynki i budowle, to powinny one posiadać niską wartość oraz mieć charakter akcesoryjny względem tego gruntu⁶.

We Włoszech, w celu uznania nieruchomości za grunt rolny na potrzeby prawa podatkowego, oprócz odpowiedniego przypisania gruntu w katastrze wymagane jest także wykorzystywanie go do prowadzenia działalności, która została wymieniona w przepisach włoskiego kodeksu cywilnego przy definiowaniu pojęcia przedsiębiorcy rolnego (*imprenditore agricolo*) [Saccani 2012, s. 38–41]. Tym samym nieruchomością rolną są grunty, na których prowadzone są uprawy roślin, działalność leśna, hodowla zwierząt oraz działalność z nimi związana, którą jest między innymi przetwarzanie, przetrzymywanie, komercjalizacja i waloryzacja produktów otrzymanych głównie z upraw rolnych, hodowli zwierząt i upraw leśnych⁷.

Należy przypomnieć, że, co do zasady, w skład nieruchomości rolnej wchodzi nie tylko grunty, lecz także budynki. W związku z tym najczęstszym sposobem uznania budynku za nieruchomość rolną jest sklasyfikowanie go w katastrze nieruchomości jako budynku wykorzystywanego na cele rolnicze. Sytuacja taka jest na przykład we Włoszech, gdzie budynki takie zostały oznaczone w katastrze nieruchomości symbolem D/10. Może się także zdarzyć, że o tym, czy budynek uznany zostanie za użytkowany na cele rolne decyduje charakter gruntu, na którym został on wzniesiony. Na przykład tak jest w Hiszpanii. W tamtejszym systemie prawnym za nieruchomość uznaje się działkę lub część gruntu o takim samym charakterze oraz znajdujące się tam budynki. Zgodnie z hiszpańskimi regulacjami nieruchomością rolną jest każda nieruchomość, która nie jest nieruchomością miejską lub o charakterze specjalnym⁸. Trochę inne kryteria uznania budynku za nieruchomość rolną przyjęto w Portugalii, gdzie budynki i budowle muszą w sposób bezpośredni być związane z uzyskiwaniem dochodu rolniczego i znajdować się na gruntach rolnych⁹.

⁵ Pod pewnymi warunkami za grunty rolne mogą zostać uznane także grunty położone w obrębie miast. Zob. art. 3 ust. 2 Decreto-Lei no.287/2003 de 12 de Novembro, Código do Imposto Municipal Sobre Imóveis, cytowany dalej jako CIMI.

⁶ Art. 3 ust 1 CIMI.

⁷ Art. 2135 Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 262, Codice civile.

⁸ Zob. art. 7 oraz art. 8 Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario.

⁹ Art. 3 ust. 3 CIMI.

3. PODSTAWA OPODATKOWANIA NIERUCHOMOŚCI ROLNYCH

W literaturze przedmiotu wyróżnia się dwa systemy opodatkowania nieruchomości, w tym także nieruchomości rolnych. Istotnym kryterium odgrywającym rolę w tym zakresie jest sposób wyrażenia podstawy opodatkowania. Pierwszym z nich jest system, w którym podstawę opodatkowania stanowi powierzchnia nieruchomości. Drugim jest system, w którym podstawa opodatkowania wynika z wartości ustalonej w katastrze nieruchomości [Etel 2003, s. 8–9]. Wartość będąca podstawą opodatkowania może być wyrażona jako: wartość nieruchomości odpowiadająca rzeczywistym lub szacunkowym cenom rynkowym, wartość czynszowa nieruchomości, wartość odpowiadająca potencjalnemu do osiągnięcia dochodowi, związanemu z uprawą gruntu.

Istotnym stwierdzeniem, jakie można odnotować w literaturze przedmiotu, jest to, że ze względu na szczególnie charakter działalności rolniczej względem innych aktywności gospodarczych, a także specyfikę rolnictwa, w stosunku do nieruchomości rolnych podstawa opodatkowania nie powinna być oparta na czystej wartości rynkowej nieruchomości. Wynika to z faktu, że przy przyjęciu podstawy opodatkowania ustalonej na podstawie wartości rynkowej, posiadacz tej nieruchomości zmuszony byłby do zintensyfikowania produkcji rolnej tak, aby zniwelować skutki wysokiego obciążenia podatkowego. Tymczasem specyfika produkcji rolnej, jak również rynku rolnego nie zawsze na to pozwala. Ponadto podstawa opodatkowania oparta na czystej wartości rynkowej nieruchomości jest bardziej narażona na negatywne skutki występującego często na rynku nieruchomości zjawiska spekulacji [Bird, Slack 2004, s. 40 i nast.; McCluskeys, Williams 1999, s. 15]. To z kolei, w połączeniu z charakterystyczną dla rolnictwa fluktuacją cen produktów rolnych, może niekorzystnie wpływać na prowadzenie działalności rolniczej.

Niemniej jednak niektóre z państw przy ustaleniu podstawy opodatkowania w sposób zmodyfikowany przyjmują wartość nieruchomości opartą na cenach rynkowych. W Hiszpanii podstawą opodatkowania jest szacunkowa wartość nieruchomości określana obiektywnie dla każdej nieruchomości, gdyż wynika z ustaleń zawartych w katastrze nieruchomości. Wartość taka składa się z wartości katastralnej gruntu i obiektów budowlanych. Hiszpańskie regulacje prawne stanowią, że wartość taka nie może przekroczyć wartości rynkowej, rozumianej jako najbardziej prawdopodobna cena, którą można byłoby uzyskać w przypadku zawarcia pomiędzy niezależnymi podmiotami umowy sprzedaży tej nieruchomości [Verdesoto Gómez 2012, s. 422]. Przy dokonaniu szacunku wartości nieruchomości pod uwagę brane są między innymi takie kryteria, jak: położenie nieruchomości, jakość gleby i jej przydatność do produkcji, koszt wykorzystania materiałów budowlanych, zastosowanie i jakość starych budynków, charakter historyczno-artystyczny, koszty produkcji i dochody z tytułu prowadzonej działalności. Wartość nieruchomości miejskich i rolnych może być określona na podstawie szacunku metodą zbiorową (*valoración colectiva*) lub metodą zindywidualizowaną (*determinación individualizada*). Ta ostatnia metoda stosowana jest w przypadku, gdy nieruchomość uzyska nowe cechy. Dokonanie szacunku metodą zbiorową następuje z własnej inicjatywy lub na wniosek rady gminy. Ma ona zastosowanie wówczas, gdy dojdzie do wystąpienia znaczącej różnicy

między wartością rynkową a wartością nieruchomości zawartej w katastrze nieruchomości. Proces szacunku metodą zbiorową może przybrać formę szacunku o charakterze ogólnym (*carácter general*), o charakterze częściowym (*carácter parcial*) lub charakterze uproszczonym (*carácter simplificado*) [Martín Fernández, Rodríguez Márquez 2009, s. 138–144]. W celu złagodzenia zjawiska nadmiernego wzrostu cen nieruchomości (zarówno miejskich, jak i rolnych), który w istotny sposób wpływa na wysokość opodatkowania, przewidziane zostały regulacje umożliwiające obniżenie podstawy opodatkowania. Sytuacja taka ma miejsce wówczas, gdy w wyniku dokonania szacunku nowa wartość nieruchomości względem starej wzrośnie podwójnie. Obniżkę stosuje się przez 9 lat aplikując specjalny współczynnik, który w pierwszym roku od wejścia w życie nowego szacunku wynosi 0,9 i obniżany jest przez kolejnych dziewięć lat o 0,1 aż do całkowitego wyczerpania. Współczynnik taki nakładany jest na różnicę pomiędzy starym i nowym szacunkiem nieruchomości¹⁰.

W Luksemburgu, w celu obliczenia podstawy wymiaru podatku od nieruchomości (*l'impôt foncier*), należy przemnożyć wartość jednostkową (*valeur unitaire*) wynikającą z katastru nieruchomości przez stawkę bazową (*taux d'assiette*). Stawki bazowe zostały zróżnicowane. Są one niższe w przypadku, gdy nieruchomości gruntowe wykorzystywane są na cele rolnicze lub leśne. Wówczas stosowana jest skala progresywna z dwiema stawkami bazowymi. Pierwszą stawkę w wysokości 8% nakłada się na nieruchomość o wartości jednostkowej do 2500 euro, natomiast nadwyżka powyżej 2500 euro objęta jest stawką 10%. W Luksemburgu odrębnie (od gruntów) opodatkowane są budynki. W odniesieniu do budynków, które wykorzystywane są do prowadzenia działalności rolniczej stawka bazowa uzależniona została od wieku budynku. Niższa stawka bazowa nakładana jest na starsze budynki wybudowane przed 10 września 1944 r. Stawka bazowa waha się pomiędzy 7% a 1% [zob. Winandy 2002, s. 974].

Podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości może stanowić wartość czynszowa nieruchomości. Jest to kwota, która jest potencjalnym dochodem, jaki można osiągnąć, gdyby nieruchomość została wdzierżawiona (wynajęta) przez właściciela. Takie oparcie podstawy opodatkowania na wartości czynszowej (*valeur locative*) stosuje się we Francji [Robert 2013, s. 85], korzystając z czterech różnych metod dostosowanych do charakteru nieruchomości podlegającej opodatkowaniu [szerzej: Nowecki 2003, s. 46–48]. We Francji gruntowe nieruchomości rolne opodatkowane są podatkiem od nieruchomości niezabudowanych (*taxe foncière sur les propriétés non bâties*). W celu ustalenia wartości czynszowej dla takich gruntów stosuje się metodę porównawczą (*évaluation par comparasion*), która polega na przypisaniu szacowanej nieruchomości do właściwej kategorii poprzez porównanie jej z wzorcową (bazową) nieruchomością ustaloną dla każdej kategorii w gminie. Zakwalifikowanie nieruchomości rolniczych dokonywane jest z uwzględnieniem przeznaczenia nieruchomości oraz charakteru upraw rolnych. Podstawa opodatkowania dla gruntów rolnych jest pomniejszona o 20% wartości czynszowej gruntu¹¹.

¹⁰ Art. 68 Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, cytowany dalej jako: RDL 2/2004.

¹¹ Art. 1396 Code général des impôts (Version consolidée au 19 août 2015), cytowany dalej jako CGI.

Podstawą opodatkowania we włoskim podatku od nieruchomości dla gruntów rolnych jest dochód z gruntu (*reddito dominicale*) wpisany do katastru nieruchomości na dzień 1 stycznia każdego roku podatkowego, powiększony o współczynnik aktualizacji wyceny, który wynosi 25% wartości dochodu oraz mnożnik 135. Jednakże w przypadku, gdy grunty rolne znajdują się w posiadaniu podmiotów wpisanych do specjalnego rejestru jako rolnicy bezpośredni (*coltivatori diretti*) lub zawodowi przedsiębiorcy rolni (*imprenditori agricoli professionali*), mnożnik ulega zmniejszeniu i wynosi 75. Tej swoistej preferencji wykorzystywanej przy ustaleniu podstawy opodatkowania nie stosuje się, gdy grunt rolny posiadany przez powyższe podmioty jest dzierżawiony. Sam dochód ziemski (*reddito dominicale*) obliczany jest na podstawie wartości katastralnej i określa się go jako „zwykły, średni dochód”. Średni, gdyż dochód ten jest ustalany zazwyczaj na kilka lat, zaś zwykły, gdyż nie uwzględnia nadzwyczajnych okoliczności, które powodują jego wzrost. Podstawową jednostką techniczną do ustalenia wartości katastralnej przy określeniu dochodu z gruntów rolnych jest tak zwana parcela katastralna równa 1 hektarowi. Do każdej parceli przypisana jest odpowiednia wartość. Przy jej określaniu w pierwszej kolejności istotne jest oszacowanie gruntów w każdej prowincji [Falsitta 2005, s. 409–410]. W tym celu prowincja dzielona jest na okręgi katastralne, tak by w każdym z nich znalazły się gminy o zbliżonych do siebie uwarunkowaniach ekonomicznych, topograficznych oraz rolnych. Następnie z każdego okręgu katastralnego wybiera się gminę, na której znajdują się rodzaje upraw przeważających dla danego okręgu. Dopiero wówczas możliwe jest dokonanie szacunku dla pozostałych gmin znajdujących się w tym samym okręgu [D’Amati 2003]. W celu dokładnego oszacowania dochodu dokonuje się zakwalifikowania poszczególnych gruntów zgodnie z ich celem przeznaczenia. Wyróżnia się, na przykład, sad, pastwiska, uprawy, las. Tak zakwalifikowane grunty poddawane są podziałowi na klasy użytków rolnych. Po dokonaniu zakwalifikowania i sklasyfikowania gruntów możliwe jest przypisanie odpowiedniej szacunkowej kwoty, która wyraża dochód z gruntów [de Luca 2012, s. 450]. Odmienne ustalana jest podstawa opodatkowania dla budynków wykorzystywanych przy produkcji rolnej; przyjmuje się wartość katastralną, ustaloną poprzez przemnożenie dochodu katastralnego (*rendita catastale*), powiększonego co roku o współczynnik aktualizacji wyceny, który wynosi 5% wartości dochodu, przez mnożnik 60.

Dochód wykorzystywany jest do ustalenia podstawy opodatkowania także w Portugalii. W kraju tym odmiennie traktowane są nieruchomości miejskie (*prédios urbanos*) i nieruchomości rolne (*prédios rústicos*). W przypadku nieruchomości rolnych podstawą opodatkowania jest wartość odpowiadająca iloczynowi dochodu z gruntu i współczynnika 20¹².

Dochód z gruntu ma wartość szacunkową i uzyskiwany jest po zsumowaniu dochodu z każdej posiadanej przez podatnika parceli wpisanej do katastru nieruchomości. Należy podkreślić, że dla celów podatkowych nie jest ważne, czy parcele (grunty) te tworzą całość, istotne jest to, aby miały one ze sobą powiązanie i mogły tworzyć całość pod względem ekonomicznym. W celu ustalenia dochodu dokonuje się selekcjonowania przeciętnych, standardowych gruntów (parceli) zbliżonych do siebie

¹² Art. 17 CIMI, zob. także [Casalta Nabais 2012, s. 572].

zarówno klasą bonitacyjną, jak i rodzajem upraw. Grunty (parcele) gospodarstw rolnych powinny być położone w tym samym obszarze geograficznym, tak aby ich wartość produkcyjna nie odbiegała znacząco od wartości produkcyjnej przeciętnej parceli. W tym też celu, dokonując szacunku, odpowiednie komisje biorą pod uwagę tylko parcele o średnich wartościach, wykluczając tym samym gospodarstwa zarówno słabe ekonomiczne, jak i takie, które prowadzone są w sposób dający ponadprzeciętne dochody. Wykluczone są także takie grunty, na których znajdują się uprawy, które nie są powszechnie uprawiane na danym obszarze. Do wyselekcjonowanych w powyższy sposób gruntów przypisuje się szacunkową kwotę, którą otrzymuje się po pomniejszeniu potencjalnego dochodu brutto uzyskanego ze sprzedaży produktów rolnych o potencjalne koszty związane z prowadzeniem działalności rolniczej (*encargos de exploração*)¹³. Należy wskazać, że przy szacowaniu dochodu z gruntu nie bierze się pod uwagę budynków znajdujących się na gruntach rolnych, które są wykorzystywane przy produkcji rolniczej. Jednakże w sytuacji, gdyby budynki takie nie były użytkowane przy produkcji rolnej, wówczas stosuje się wobec nich takie same zasady szacowania jak w przypadku budynków miejskich.

Nieco odmiennie kształtuje się podstawa opodatkowania w podatku od nieruchomości w byłych państwach socjalistycznych, takich jak Słowacja czy Czechy. W państwach tych w stosunku do gruntów rolnych podstawą taką stanowią wartość gruntu wynikająca z katastru nieruchomości. Słowackie regulacje w zależności od odpowiedniego rodzaju gruntów przewidują trzy sposoby ustalenia podstawy opodatkowania¹⁴. W stosunku do gruntów: ornych, zajętych pod uprawę winnic, zajętych pod uprawę chmielu oraz trwałych użytków zielonych podstawą opodatkowania jest wartość gruntu (bez uwzględniania wartości znajdującej się na nim roślinności), która jest ustalona poprzez iloczyn powierzchni gruntów wyrażonych w metrach kwadratowych i urzędowo określonej wartości gruntu. Należy podkreślić, że wartość urzędową ustalono odmiennie dla każdej słowackiej gminy, a przy jej ustaleniu brane pod uwagę były takie czynniki, jak klasa bonitacyjna gruntu czy też jej produktywność. Istotną rolę odgrywa także rodzaj upraw. Ustawa regulująca przepisy dotyczące słowackiego podatku od nieruchomości¹⁵ wyróżnia wartość przypisaną dla gruntów ornych (*orna pôda*) oraz trwałych użytków zielonych (*trvalých trávnatých porastov*)¹⁶. Inaczej określana jest podstawa

¹³ Zgodnie z art. 25 CIMI kosztami takimi są między innymi: koszty hodowli i uprawy, koszty transportu produktów do magazynu; koszty ochrony plantacji, budynków.

¹⁴ W Słowacji grunty opodatkowane są podatkiem od gruntów (*daň z pozemkov*) wchodzącym w skład podatku od nieruchomości (*daň z nehmuteľností*). Zob. też [Balko 2010, s. 358 i nast.]

¹⁵ Zákon, č. 582/2004 Z.z., z 23. septembra 2004 o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady, cytowany dalej jako Zákon, č. 582/2004.

¹⁶ Najniższa wartość dla gruntów ornych wynosi 0,0647 euro i jest przypisana dla kilkunastu gmin położonych w górach m.in. w takich powiatach, jak Levoča, Bánovce nad Bebravou, Čadca czy Kysucké Nové Mesto, a dla trwałych użytków rolnych 0,0149 euro za 1m² w gminie Zálesie w powiecie Sabinov. Najwyższa wartość 1 m² gruntów ornych wynosi 1,1674 euro w gminie Čierny Brod II w powiecie Galanta, natomiast trwałych użytków zielonych 0,3004 euro w gminie Lipové w powiecie Komárno.

opodatkowania dla gruntów zajętych pod ogrody (*záhrady*). Wprawdzie podstawa opodatkowania wynika z przemnożenia powierzchni gruntu wyrażonej w metrach kwadratowych przez urzędowo określoną wartość gruntu, to jednak do jej określenia wprowadzony został jeszcze jeden czynnik, którym jest liczba osób zamieszkujących miejscowość, w której położone są grunty¹⁷. Jeszcze inaczej kształtuje się podstawa opodatkowania dla gruntów leśnych oraz gruntów zajętych pod stawy rybne. Podobnie jak wyżej wskazano, podstawa opodatkowania wynika z przemnożenia powierzchni gruntów przez urzędowo określoną wartość gruntu dla 1 m². Jednakże w tym przypadku urzędowa wartość gruntów ustalana jest na podstawie przepisów określających ogólne wartości majątku¹⁸. W Słowacji budynki wykorzystywane przy produkcji rolnej, szklarnie czy też budynki wykorzystywane dla przechowywania uzyskanych w wyniku prowadzenia działalności rolniczej produktów rolnych podlegają opodatkowaniu podatkiem od budynków (*daň zo stavieb*), który wchodzi w skład podatku od nieruchomości. Podstawą opodatkowania dla takich budynków jest ich powierzchnia wyrażona metrach kwadratowych [Babčák 2012, s. 311–312].

W Republice Czeskiej podstawą opodatkowania dla gruntów ornych, gruntów zajętych pod uprawę chmielu, winnic, ogrodów, sadów i trwałych użytków zielonych jest cena ziemi określona przez iloczyn rzeczywistej powierzchni gruntów wyrażonej w metrach kwadratowych i średniej ceny gruntów za 1 m² określonej w odrębnym akcie prawnym¹⁹. Natomiast w przypadku gruntów leśnych oraz gruntów zajętych pod stawy przeznaczone do intensywnej i przemysłowej hodowli ryb istnieją dwie możliwości ustalenia podstawy opodatkowania. Pierwszą z nich jest cena (wartość) ziemi ustanowiona na podstawie przepisów określających wartość majątku²⁰. Drugą jest przemnożenie rzeczywistego obszaru wyrażonego w metrach kwadratowych przez kwotę odpowiadającą 3,80 koron czeskich, jednak zdecydowana większość czeskich podatników korzysta z tej drugiej możliwości [Radvan 2012, s. 180]. W przypadku budynków wykorzystywanych do prowadzenia działalności rolniczej podstawą opodatkowania jest powierzchnia nieruchomości wyrażona w metrach kwadratowych. Należy podkreślić, że w Czechach budynki opodatkowane są wchodzącym w skład podatku od nieruchomości podatkiem od budowli (*daň ze staveb a jednotek*)²¹.

¹⁷ W 2015 r. minimalna wartość 1 m² dla miejscowości do 1000 mieszkańców wynosi 1,32 euro. Najwyższa wartość 1m² w kwocie 5,97 euro przypisana została Bratysławie.

¹⁸ Zob. szerzej vyhláška č. 492/2004, Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky z 23. augusta 2004 o stanovení všeobecnej hodnoty majetku.

¹⁹ Vyhláška č. 298/2014 Sb., o stanovení seznamu katastrálních území s přiřazenými průměrnými základními cenami zemědělských pozemků. Zgodnie z powyższym rozporządzeniem w 2015 roku najwyższa cena gruntu wynosi 18,79 koron czeskich za 1 m² w gminie Vojnice u Olomouce, położonej w województwie ołomunieckim (*Olomoucký kraj*), zaś najniższa wynosi 1,19 koron czeskich za 1 m² w gminie Vernířovice położonej w województwie kralowohradeckim (*Královéhradecký kraj*).

²⁰ Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů.

²¹ Zob. § 10 Zákon, č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, cytowany dalej jako Zákon, č. 338/1992.

4. PREFERENCJE PODATKOWE WZGLĘDEM NIERUCHOMOŚCI ROLNYCH

Preferencje podatkowe względem nieruchomości rolnych mogą przybierać różne formy. Po pierwsze, mogą polegać na całkowitym lub częściowym zwolnieniu z opodatkowania nieruchomości rolnej. Po drugie, mogą polegać na obniżeniu podstawy opodatkowania po spełnieniu przewidzianych przez ustawodawcę określonych kryteriów. Po trzecie, mogą przejawiać się w zastosowaniu niższych stawek podatkowych w porównaniu do pozostałych nieruchomości. Po czwarte, jeżeli nieruchomość spełnia požądane przez ustawodawcę cechy, obniżeniu może podlegać wysokość podatku od nieruchomości.

Pierwsza z wymienionych powyżej preferencji podatkowych ma miejsce w Wielkiej Brytanii. W państwie tym, w zależności od przeznaczenia nieruchomości mogą być one opodatkowane dwoma podatkami. Nieruchomości wykorzystywane wyłącznie w celach mieszkaniowych opodatkowane są tzw. *council tax*. Natomiast nieruchomości, które służą wszelkim innym celom niż mieszkaniowe, opodatkowane są tzw. *National Non-Domestic Rates*. Podatkiem tym powinny zostać opodatkowane także nieruchomości rolne, zarówno grunty, jak i budynki. Jednakże z mocy ustawy zostały one całkowicie zwolnione z opodatkowania, o ile służą do prowadzenia działalności rolniczej, a nie jest na nich prowadzona jakakolwiek inna działalność gospodarcza [Slack, 2004, s. 82 i nast.; *Taxation of Farm...* 2008, s. 24].

Nieruchomości rolne mogą być także zwolnione ze względu na takie cechy, które w pewnym sensie obiektywnie mogą ograniczać ich produktywność. We Włoszech z opodatkowania podatkiem od nieruchomości zwolnione są grunty rolne znajdujące się na terenie gmin górskich, czyli położonych powyżej 601 metrów nad poziomem morza²². Pod pewnymi warunkami ze zwolnienia korzystają także grunty rolne z terenów gmin podgórskich, czyli takich, które położone są pomiędzy 281 m n.p.m. a 600 m n.p.m.²³. Warunkiem uzyskania zwolnienia jest to, aby grunty takie znajdowały się w posiadaniu rolników bezpośrednich, zawodowych przedsiębiorców rolnych oraz były przez nich uprawiane. Ponadto takie zwolnienie przysługuje także w sytuacji, gdy grunty znajdują się w posiadaniu wspomnianych podmiotów, ale zostały oddane w dzierżawę innym, pracującym bezpośrednio na roli rolnikom lub zawodowym przedsiębiorcom rolnym. Zwolnienie z podatku nieruchomości rolnych może mieć miejsce także wówczas, gdy grunty wykorzystywane są w sposób požądany z punktu widzenia zdefiniowanej przez dane państwo polityki rolnej. Przykładowo we Francji występuje szereg zwolnień o charakterze czasowym. Między innymi na podstawie przepisów kodeksu podatkowego zwolnieniu na okres nieprzekraczający 8 lat podlegają grunty, na których zasadzono orzech włoski²⁴. Na podobny okres, począwszy od 1 stycznia 2012 r., rada gminy może

²² Art. 2 ust. 1 Decreto del Ministero dell' Economia e delle Finanze del 28 novembre 2014 Esenzione dall'IMU, prevista per i terreni agricoli, ai sensi dell'articolo 7, comma 1, lettera h), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, cytowany dalej jako Decreto del 28 novembre 2014.

²³ Art. 2 ust. 2 Decreto del 28 novembre 2014.

²⁴ Art. 1395 A CGI.

zwolnić grunty, na których znajdują się sady, uprawy krzewów owocowych oraz winorośli²⁵. Ze zwolnienia, po przyjęciu stosownej uchwały rady gminy, mogą korzystać przez okres pięciu lat grunty, na których prowadzone są uprawy ekologiczne. Zwolnienie takie ma zastosowanie od 1 stycznia roku następującego po roku, w którym został wydany stosowny certyfikat poświadczający, że podatnik prowadzi takie uprawy²⁶. Na podobny okres zwolnione są grunty wpisane do programu Natura 2000²⁷. Uwzględniając specyfikę działalności rolniczej we Francji, do której zalicza się także uprawę trufli, francuski kodeks podatkowy przyznaje zwolnienie dla podatników, którzy posiadają nowo zasadzone lasy truflowe. Dla posianych, zasadzonych lub przesadzonych lasów truflowych po 1 stycznia 2005 r. zwolnienie takie przedłużono na okres 50 lat²⁸, gdyż wcześniej, a dokładnie od 1 stycznia 1991 r., okres zwolnienia wynosił 15 lat²⁹. Podobne zasady odnoszą się do gruntów, które podlegają zalesieniu w formie posiania, posadzenia drzew lub ich przesadzenia. Zwolnienie, co do zasady, wynosi 30 lat. Okres ten może zostać jednak wydłużony lub skrócony w zależności od okresu wegetacyjnego danych gatunków drzew. W przypadku gruntów, na których zostały posadzone tak zwane drzewa twarde (np. dęby) okres ten podlega wydłużeniu. Natomiast w stosunku do gruntów, na których rosną topole – czas zwolnienia wynosi zaledwie 10 lat³⁰.

Analizując regulacje prawne w wybranych państwach europejskich w zakresie opodatkowania nieruchomości rolnych można stwierdzić, że na takie nieruchomości stawki podatkowe nakładane są często w niższej wysokości niż na nieruchomości pozostałe. W zależności od zakresu autonomii przyznanej gminom, stawki podatkowe mogą być sztywno określone w ustawie bądź też ustawa może określać dolne i górne granice stawek, pozostawiając ustalenie ich ostatecznej wysokości organom samorządowym gminy. W Hiszpanii w stosunku do nieruchomości rolnych stawki mogą kształtować się od 0,3% do 0,9%, tymczasem stawki dla nieruchomości miejskich wahają się od 0,4% do 1,10%³¹. We Włoszech w zależności od decyzji gminy stawka może wynosić od 4,6‰ do 10,6‰. Natomiast w stosunku do budynków wykorzystywanych na cele rolnicze stawka wynosi 2‰ i ustalana jest na poziomie centralnym. W Czechach stawka podatku została uzależniona od rodzaju gruntów – w stosunku do gruntów ornych, gruntów pod uprawę chmielu, winnic, ogrodów i sadów wynosi 0,75%, natomiast w stosunku do trwałych użytków zielonych, lasów i stawów z rybami, w których prowadzona jest intensywna i przemysłowa hodowla, wynosi 0,25%³². W Luksemburgu wysokość stawek komunalnych jest jednakowa

²⁵ W obu przypadkach rada gminy musi podjąć stosowną uchwałę nie później niż do dnia 1 października roku poprzedzającego rok podatkowy. Zob. art. 1395A bis CGI.

²⁶ Art. 1395G CGI.

²⁷ Art. 1395E CGI.

²⁸ Art. 1395B II CGI.

²⁹ Art. 1395B I CGI oraz [Bouvier 1999, s. 48].

³⁰ Art. 1395 CGI.

³¹ Art. 72 ust. 1 RDL 2/2004. Gminy posiadają autonomię w zakresie podwyższania ustawowo określonych stawek podatkowych. Wysokość podwyższenia stawki uzależniona została od rodzaju gminy. W stosunku do gruntów wiejskich wynosi od 0,05 do 0,16 punktów procentowych.

³² Zob. § 6 ust. 1 Zákon, č. 338/1992.

dla nieruchomości rolnych i leśnych położonych w gminie. W 2015 r. takie stawki w poszczególnych gminach kształtowały się od 220% w gminie Leudelange i 235% w gminie Steinsel do 700% w gminie Bettembourg oraz 750% w gminie Mamer³³. Niemniej jednak w niektórych państwach stawki podatkowe mogą być ustalone na takim samym poziomie zarówno dla nieruchomości rolnych, jak i pozostałych. W Republice Słowackiej stawka podatku jest jedna dla wszelkiego rodzaju gruntów i wynosi 0,25%, a stawka podatku obciążającego budynki wynosi 0,033 euro za każdy rozpoczęty metr kwadratowy³⁴. Natomiast w Portugalii stawka podatku dla nieruchomości rolnych wynosi 0,8% i jest wyższa niż stawki przewidziane dla nieruchomości miejskich³⁵.

Preferencje podatkowe w stosunku do nieruchomości rolnych mogą polegać także na obniżeniu wysokości podatku. Przejawia się to w różny sposób. We Włoszech w stosunku do rolników bezpośrednich i zawodowych przedsiębiorców rolnych podatek może być obniżony w zależności od wysokości podstawy opodatkowania. W przypadku gdy podstawa opodatkowania nie przekracza 6000 euro – rolnik lub przedsiębiorca rolny uzyskuje całkowite zwolnienie z podatku od nieruchomości. Gdy wartość podstawy opodatkowania wynosi od 6000 euro do 15 500 euro, wówczas podatek obniżany jest o 70%. Pełna kwota podatku jest należna dopiero, gdy podstawa opodatkowania przekroczy kwotę 32 000 euro³⁶.

W Hiszpanii istnieje możliwość obniżenia podatku o 95% w stosunku do nieruchomości rolnych spółdzielni rolniczych oraz gruntów służących wspólnej uprawie ziemi. Podobnie jak we Włoszech, przyznanie preferencji podatkowej zostało uzależnione od wysokości podstawy opodatkowania³⁷. Zgodnie ze stosownymi przepisami, podstawa opodatkowania każdego członka spółdzielni dla nieruchomości wykorzystywanej do produkcji rolnej nie może przekroczyć 95 000 euro³⁸. Natomiast w stosunku do tak zwanej wspólnej uprawy gruntów całkowita kwota podstaw opodatkowania podzielona przez liczbę członków nie może przekroczyć 39 065,79 euro. Na zasadach ogólnych hiszpański rolnik, jak każdy podatnik podatku od nieruchomości, posiadający status rodziny wielodzietnej, może skorzystać z obniżenia podatku do 90%, jeżeli rada gminy podejmie stosowną uchwałę [szerzej: Ceba Dueñas, Tejedor Ruiz 2013, s. 109]. Ponadto podatek, po podjęciu takiej uchwały przez radę gminy, może zostać obniżony jeszcze o 50% w stosunku do tych nieruchomości, na

³³ Zob. Arrêté grand-ducal du 30 novembre 2014 portant approbation des délibérations des conseils communaux aux termes desquelles ceux-ci ont fixé les nouveaux taux multiplicateurs à appliquer pour l'année d'imposition 2015 en matière d'impôt foncier et en matière d'impôt commercial (Memorial Journal Officiel du Grand-Duché de Luxembourg, Recueil Administratif et Economique, B – N° 131, 19 décembre 2014).

³⁴ Zob. § 8 ust. 1 oraz § 12 ust. 1 Zákon, č. 582/2004.

³⁵ Stawki przewidziane dla nieruchomości miejskich wahają się od 0,4% do 0,7%. Zob. art. 112 ust. 1 CIMI.

³⁶ Gdy podstawa opodatkowania jest wyższa niż 15 500 euro, ale niższa niż 25 500 euro podatek obniżany jest o 50%, natomiast gdy podstawa opodatkowania wynosi więcej niż 25 500 euro, a mniej niż 32 000 euro, wówczas kwota podatku obniżana jest o 25%.

³⁷ Art. 73 ust. 2 RDL 2/2004.

³⁸ Art. 9 ust. 3 Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

których zainstalowano systemy do akumulowania energii cieplnej lub elektrycznej z kolektorów słonecznych³⁹.

Ulgi od podatku przysługują także francuskim podatnikom. Pierwsza z nich ma miejsce wówczas, gdy podatnicy tacy poniosą nadzwyczajne straty w uprawach oraz inwentarzu żywym w szczególności w wyniku gradobicia, mrozu, powodzi, pożaru (*vis major*). Co do zasady preferencja ta przysługuje tylko tym podatnikom, którzy byli ubezpieczeni. Ulga ustalana jest proporcjonalnie do wysokości podatku⁴⁰. We francuskim kodeksie podatkowym ze szczególnego rodzaju preferencji mogą skorzystać podatnicy, posiadający grunty przeznaczone na łąki i pastwiska. Warunkiem uzyskania ulgi podatkowej jest włączenie takich gruntów i wykorzystywanie ich przez stowarzyszenia pasterskie (*association foncière pastorale*). Omawiana ulga została przyznana w roku 1995 i z założenia ma obowiązywać przez następne 22 lata, czyli do 2017 roku. Warunkiem skorzystania z preferencji przez stowarzyszenie pasterskie jest to, aby jego przychód z działalności innej niż rolnicza lub leśna nie przekraczał 30% ogólnego przychodu lub 30 000 euro⁴¹.

5. UWAGI KOŃCOWE

Jeżeli w przyszłości dojdzie w Polsce do opodatkowania dochodów uzyskiwanych z tytułu prowadzenia działalności rolniczej, to na podstawie przedstawionych powyżej koncepcji wysnuć można kilka wniosków.

Po pierwsze, nieruchomości rolne, o ile prowadzona jest na nich działalność rolnicza, mogą być całkowicie zwolnione z opodatkowania, tak jak ma to miejsce w Wielkiej Brytanii. Jednakże w związku z aktualną strukturą dochodów jednostek samorządu terytorialnego w Polsce, koncepcja taka bez wcześniejszego przededefiniowania katalogu dochodów własnych gmin, nie ma racji bytu. Jeżeli zatem istnieje konieczność opodatkowania nieruchomości rolnych, to powinno zastosować się w stosunku do nich odmienne zasady opodatkowania. Nieruchomości rolne powinny, względem pozostałych nieruchomości, zostać opodatkowane w sposób preferencyjny. Jednakże w takiej sytuacji preferencyjne opodatkowanie powinno przysługiwać wówczas, gdy spełnione zostaną kumulatywnie dwie przesłanki: (1) nieruchomość powinna zostać sklasyfikowana jako rolna, (2) musi być wykorzystywana wyłącznie do prowadzenia działalności rolniczej.

Po drugie, jeżeli podstawą opodatkowania w podatku obciążającym nieruchomości rolne miałyby być wartość, to powinna ona odzwierciedlać wartość użytkową, czyli potencjalną wartość, którą można uzyskać z tytułu wykorzystywania nieruchomości zgodnie z jej przeznaczeniem. Natomiast jeżeli przy ustaleniu podstawy opodatkowania miałyby być brana pod uwagę cena rynkowa nieruchomości, należałoby wówczas zastosować takie instrumenty, które łagodziłyby nadmierny wzrost podstawy opodatkowania wynikający ze wzrostu, często spekulacyjnego, wartości nieruchomości.

³⁹ Art. 74 ust. 5 RDL 2/2004.

⁴⁰ Art. 1398 CGI.

⁴¹ Art. 1398A CGI.

Po trzecie, stawki podatkowe nakładane na podstawę opodatkowania dla nieruchomości rolnych, powinny być niższe niż stawki przewidziane dla pozostałych nieruchomości.

Po czwarte, należałoby mieć na uwadze, aby w stosunku do nieruchomości rolnych miały zastosowanie zwolnienia o charakterze czasowym i ewentualnie ulgi obniżające podatek. W tym miejscu trzeba stanowczo podkreślić, że preferencje podatkowe powinny wpisywać się w uprzednio precyzyjnie zdefiniowaną politykę państwa względem polskiego rolnictwa. Warto postulować w związku z tym, aby gminy, na których położone są nieruchomości rolne były włączone przez państwo do współtworzenia polityki względem rolnictwa poprzez zwiększenie autonomii podatkowej gmin, które znając swoje możliwości dochodowe oraz potrzeby mieszkańców, posiadałyby prawo do decydowania, czy określona na poziomie centralnym preferencja podatkowa obowiązywałaby na terenie gminy czy też nie. Oznacza to, że w konstrukcji podatku zdecydowaną rolę powinny odgrywać preferencje podatkowe o charakterze fakultatywnym, tak jak ma to miejsce we Francji czy też w Hiszpanii.

BIBLIOGRAFIA

- Babčák V., 2012: *Slovenské daňové právo*. Bratislava.
- Balko L., 2010: Priame dane. [w:] *Finančné právo*, L. Balko, J. Králik (red.). Bratislava.
- Bird R.M., Slack E., 2004: Land and Property Taxation in 25 Countries: a Comparative Review. [w:] *International Handbook of Land and Property Taxation*, R. Bird, E. Slack (red.). Cheltenham – Northampton.
- Bouvier M., 1999: *Finanse komunalne we Francji*. Warszawa.
- Burzec M., 2013: Taxation of Agricultural Income in Poland in Times of Crisis. [w:] *Samorządność w warunkach kryzysu*, S. Patrycki (red.). Lublin.
- Casalta Nabais J., 2012: *Direito fiscal*. Coimbra.
- Cepa Dueñas A., Tejedor Ruiz C., 2013: *Sistema tributario local*. Barcelona.
- D'Amati N., 2003: Catasto (diritto tributario). [w:] *Enciclopedia Giuridica Treccani*. Milano.
- de Luca G., 2012: *Diritto tributario*. Napoli.
- Etel L., 2003: Ogólna charakterystyka systemów opodatkowania nieruchomości. [w:] *Europejskie systemy opodatkowania nieruchomości*, L. Etel (red.). Warszawa.
- Etel L., 2010: Podatki przychodowo-dochodowo-majątkowe. [w:] *System prawa finansowego. Prawo daninowe. Tom III*, L. Etel (red.). Warszawa.
- Falsitta G., 2012: *Corso istituzionale di diritto tributario*. Milano.
- Falsitta G., 2005: *Manuale di diritto tributario. Parte generale*. Padova.
- Martín Fernández J., Rodríguez Márquez J., 2009: *Manual de derecho financiero y tributario local*. Madrid.
- McCluskeys W., Williams B., 1999: Introduction: Comaparative Evaluation. [w:] *Property Tax: An International Comparative Review*, W. McCluskey (red.). Aldershot.
- Nowecki G., 2003: Charakterystyka systemu katastralnego oraz systemu opodatkowania nieruchomości we Francji. [w:] *Europejskie systemy opodatkowania nieruchomości*, L. Etel (red.). Warszawa.
- Radvan M., 2012: *Místní dane*. Praha.
- Robert F., 2013: *Les finances locales*. Paris.
- Saccani M.C., 2012: IMU. *Guida operativa alla nuova imposta municipale propria*. Milano.
- Slack E., 2004: Property Taxation in United Kingdom. [w:] *International Handbook of Land and Property Taxation*, R. Bird, E. Slack (red.). Cheltenham – Northampton.

Taxation of Farm Dwellings, 2008: The Central Association of Agricultural Valuers.
Verdesoto Gómez M., 2012: Impuestos locales. [w:] *Sistema fiscal español*, G. De la Peña Velasco,
R. Falcón y Tella, M.Á. Martínez Lago (red.). Madrid.
Winandy J.P., 2002: *Les impôts sur le revenu et sur la fortune*. Luxembourg.

THE CONCEPTS OF THE TAXATION OF AGRICULTURAL PROPERTIES IN THE SELECTED EUROPEAN COUNTRIES – PROPOSALS FOR POLAND

Abstract: In all countries belonging to the European Community on income derived from the agricultural activity is levied income tax. However lands and buildings used for agricultural activity are taxed by property tax. There is one exception in this matter, in Poland both ownership of agricultural land and income derived from agricultural activities are burdened by an outdated and inefficient agricultural tax. There is no doubt that in the case of future taxation in Poland, it will be necessary to redefine the rules for taxation of agricultural properties. The main aim of this article is to show the concept of taxation of lands and buildings used in carrying out of agricultural activities in the countries belonging to the European Union.

Key words: tax, property tax, agricultural properties, European Community countries