

Mirosław Wasilewski

Katedra Ekonomiki i Organizacji Gospodarstw Rolniczych SGGW

Kinga Gruzziel

Katedra Ekonomii i Polityki Gospodarczej SGGW

Koncepcja i skutki finansowe wprowadzenia podatku dochodowego w gospodarstwach rolniczych

Wstęp

Systemy podatkowe w poszczególnych krajach Unii Europejskiej (UE) charakteryzują się znacznym zróżnicowaniem. Wspólną cechą unijnych systemów podatkowych jest występowanie konstrukcji podatków lokalnych. Podatki te powinny obciążać podmioty będące beneficjentami usług publicznych, dostarczanych przez samorządy lokalne [Wilkinson 1992]. System podatków lokalnych ma cechy właściwe tylko sobie, tzn. zapewnienie jednostkom samorządu terytorialnego samodzielności finansowej. Typowymi podatkami lokalnymi w krajach UE są podatki gminne, do których zalicza się podatek od nieruchomości i podatek rolny w Polsce oraz podatek komunalny w Danii [Wach 2005].

Cechą charakterystyczną współczesnych systemów podatkowych jest specjalne traktowanie rolnictwa za pośrednictwem podatków przychodowych, majątkowych i dochodowych [Gomułowicz, Małecki 2004]. Przy określaniu podstawy opodatkowania istotne znaczenie ma przychód, rozumiany jako wpływ brutto. Jednak w doktrynie prawa podatkowego rzadko postuluje się stosowanie podatków przychodowych, zwłaszcza gdy ustalenie przychodu (dochodu) byłoby zbyt kosztowne w stosunku do efektów opodatkowania [Mastalski 2004].

Przyjmując za kryterium podstawy opodatkowania, można wyróżnić cztery zasadnicze typy podatków rolnych: uzależnione od wielkości gruntu, ustalone na podstawie wartości gruntu, oparte na wysokości czynszu dzierżawnego oraz oparte na koncepcji dochodu. Pomimo zróżnicowania konstrukcji, struktura rolniczych systemów podatkowych w krajach UE jest stosunkowo zbliżona [Podstawka 1995]. We wszystkich państwach UE dochody pochodzące z produkcji rolniczej podlegają tym samym zasadom opodatkowania, co dochody z pracy z pozarolniczej działalności gospodarczej. Wszędzie rolnicy płacą podatek dochodowy i majątkowy oraz rozliczają podatek VAT. Na przykład w Belgii i we

Włoszech za podstawę opodatkowania przyjmuje się wielkość dochodu z użytków rolnych (UR). W Danii, Niemczech i Holandii opodatkowaniu podlegają dochody rolników z gospodarstw rolnych i leśnych. Z kolei we Francji, w Wielkiej Brytanii, Grecji i Hiszpanii podatek jest płacony od łącznych dochodów uzyskiwanych z gruntów i gospodarstw rolnych oraz leśnych. W przypadku rolników w Polsce powinny być przyjmowane proste i przejrzyste rozwiązania w kwestiach podatkowych. Z badań wynika, że np. obecny system podatku VAT jest uznawany przez rolników za zbyt skomplikowany. Występuje konieczność korzystania z pomocy doradców z ODR lub z biur rachunkowych. Rolnicy rozliczają się z podatku VAT głównie na zasadach ryczałtu [Wasilewski, Gruziel 2006].

W polskim systemie podatkowym głównym obciążeniem gospodarstw rolniczych jest podatek rolny. Podatek ten w niemal niezmiennym kształcie funkcjonuje od 1984 roku na mocy ustawy o podatku rolnym z dnia 15 listopada 1984 roku¹. Podstawą wymiaru podatku rolnego jest wartość gruntu tworzącego gospodarstwo rolnicze², a przedmiotem opodatkowania są grunty rolne sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako UR lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na UR, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza. Podatnikami podatku rolnego mogą być osoby fizyczne, osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej. Na mocy ustawy z dnia 16 listopada 2006³ roku o zmianie ustawy o podatku rolnym oraz ustawy o podatku leśnym, z dniem 1 stycznia 2007 roku rozszerzono tę kategorię o dzierżawców gruntów rolnych, jeśli grunty te zostały wydzierżawione na podstawie umowy zawartej stosownie do przepisów dotyczących uzyskiwania rent strukturalnych.

Z dniem 1 stycznia 2003 roku ustawodawca⁴ zróżnicował zakres przedmiotowy podatku (rozszerzono system ulg i zwolnień podatkowych) oraz wysokość podatku dla gruntów rolnych tworzących gospodarstwo i położonych poza gospodarstwem rolniczym. Grunty podlegające opodatkowaniu podatkiem rolnym, stanowiące gospodarstwo rolnicze, są obciążone stawką równoważną wartości 2,5 q żyta, a pozostałe grunty rolne podlegają podatkowi rolnemu w wysokości równowartości pieniężnej 5 q żyta. Cena żyta dla celów podatkowych w danym roku jest obliczana jako średnia cena skupu za pierwsze trzy kwartały roku poprzedzającego rok podatkowy. W 2006 roku stawki podatku rolnego z 1 ha wynosiły 69,7 zł dla gruntów tworzących gospodarstwo oraz 139,4 zł dla grun-

¹Tekst jednolity z dnia 2 sierpnia 1993 roku, DzU Nr 52.

²Jest to wartość użytkowa gruntu, którą reprezentują współczynniki przeliczeniowe o rozpiętości 0,05–1,95. Ich wielkości są zróżnicowane i uzależnione od klasy bonitacyjnej, rodzaju UR oraz położenia w okręgu podatkowym.

³DzU Nr 191, poz. 1412.

⁴Ustawa z dnia 10 października 2002 roku o zmianie ustawy o podatku rolnym. DzU Nr 200, poz. 1680.

tów rolnych niestanowiących gospodarstwa. Podatek rolny płacony od zasobów ziemi w ramach wydzielonych okręgów podatkowych nie wyrównuje dostatecznie różnic wynikających z położenia ekonomicznego gospodarstwa rolniczego. Rolnicy na ogół pozytywnie oceniają dotychczasowe obciążenia finansowe z tytułu podatku rolnego. Jedynie rolnicy z mniejszych gospodarstw obciążenie to uznają za zbyt duże w relacji do uzyskiwanych dochodów [Gruzziel 2006]. Polski system podatkowy, pomimo ciągłych jego nowelizacji, jest określany mianem dyskusyjnego i ułomnego. Opinie takie wynikają głównie z funkcjonowania rozwiązań zaprzeczających zasadom równości oraz sprawiedliwości poziomej względem podatników (np. wyłączenie z opodatkowania dochodów rolniczych) [Szcudrowski 2003].

Celem opracowania jest przedstawienie symulacji i konsekwencji finansowych zastąpienia podatku rolnego w gospodarstwach rolniczych podatkiem dochodowym. Obiektem wyjściowym do symulacji jest przeciętne (średnie)⁵ gospodarstwo rolnicze w danej grupie obszarowej, objęte systemem zbierania danych rachunkowych FADN⁶ o typie rolniczym „uprawy polowe”⁷. Gospodarstwo takie należy uznać za specjalistyczne w produkcji zbóż i innych upraw roślinnych. Z tej działalności rolniczej jest generowane ponad 2/3 Standardowej Nadwyżki Bezpośredniej⁸.

⁵Faktyczna liczba gospodarstw, z których wyodrębniono gospodarstwo przeciętne (średnie) w poszczególnych grupach obszarowych kształtowała się następująco: grupa 5–15 ha UR – 451 gospodarstw; grupa 15–25 ha UR – 254; grupa 25–75 ha UR – 205; grupa 75–125 ha UR – 26. Średnia powierzchnia UR przeciętnego gospodarstwa w wydzielonych grupach obszarowych kształtowała się odpowiednio następująco: 9,96 ha; 18,83 ha; 39,13 ha; 93,32 ha.

⁶FADN – Farm Accountancy Data Network – Sieć Danych Rachunkowych z Gospodarstw Rolnych. Podstawą prawną polskiego FADN jest ustawa o zbieraniu i wykorzystywaniu danych rachunkowych gospodarstw rolnych z 29 listopada 2000 roku, z późn. zm. (DzU Nr 3 z 2001 roku, poz. 20). Ustawa weszła w życie z dniem uzyskania przez Polskę statusu członka UE, tj. z dniem 1 maja 2004 roku. Systemem zbierania danych w Polsce objęto 12 000 gospodarstw indywidualnych oraz 100 gospodarstw mających osobowość prawną (łącznie 12 100 gospodarstw). Zbiorowość tych gospodarstw jest próbą reprezentatywną, a wnioski wynikające z analizy można uogólniać na całą populację rolniczych gospodarstw towarowych.

⁷Typ rolniczy jest określany udziałem Standardowej Nadwyżki Bezpośredniej (SGM) poszczególnych rodzajów działalności w ogólnej wartości SGM gospodarstwa. Odzwierciedla on system produkcji danego gospodarstwa. W zależności od pożądanego stopnia dokładności stosuje się różne poziomy ustalania typów rolniczych gospodarstw: ogólne, podstawowe, szczegółowe lub podtypy. Gospodarstwa, w których udział jednej z działalności przekracza 2/3 SGM – nazywane są gospodarstwami „specjalistycznymi”. Te, w których udział dwóch działalności zawiera się w przedziale od 1/3 do 2/3 SGM – noszą miano „dwukierunkowych”, natomiast te, w których żaden rodzaj działalności nie przekracza 1/3 całego SGM – określane są „gospodarstwami mieszanymi”.

⁸Standardowa Nadwyżka Bezpośrednia (SGM) jest różnicą między roczną wartością produkcji uzyskanej z jednego hektara lub od jednego zwierzęcia, pomniejszoną o koszty bezpośrednie poniesione na wytworzenie tej produkcji.

Analizie poddano gospodarstwa rolnicze z następujących grup obszarowych UR: 5–15 ha, 15–25 ha, 25–75 ha oraz 75–125 ha⁹. Badane gospodarstwa położone są w regionie FADN określonym jako „Mazowsze i Podlasie”, obejmującym województwa: mazowieckie, podlaskie, łódzkie i lubelskie. Dane wyjściowe pochodzą z 2004 roku. Przyjęto trzy warianty rozwiązań do obliczeń obciążenia gospodarstw rolniczych podatkiem dochodowym. Pierwszy wariant obejmuje dane rzeczywiste, a punktem wyjścia jest wartość produkcji. Pozostałe warianty mają charakter modeli, do których szczegółowe założenia przedstawiono w tabeli 1. Należy mieć na uwadze, że możliwość rozwiązań podatkowych w tym zakresie jest bardzo duża, natomiast przedstawiona propozycja wykorzystuje podstawowe założenia systemu podatkowego. W modelu pierwszym (I) przyjęto założenie, że gospodarstwa rolnicze będą opodatkowane na zasadach zbliżonych do podatku dochodowego od osób prawnych, natomiast w modelu drugim (II) przyjęto dodatkowo podstawowe rozwiązania w ramach podatku dochodowego od osób fizycznych. Argumentem uzasadniającym takie podejście jest fakt, że gospodarstwa rolników indywidualnych mają charakter czysto rodzinny i łączą w sobie działalność gospodarczą z jednoczesną pracą we własnym przedsiębiorstwie (gospodarstwie).

Wyniki badań

W tabeli 2 przedstawiono wyniki rozwiązań symulacyjnych zastąpienia podatku rolnego podatkiem dochodowym. Opodatkowanie dochodu z rodzinnego gospodarstwa rolnego (wyniku podatkowego), obliczonego według formuły w systemie FADN, w przypadku wszystkich grup obszarowych gospodarstw było rozwiązaniem najbardziej niekorzystnym. Obciążenia podatkowe byłyby wtedy znacznie wyższe niż wynikające z rozwiązania modeli (z wyjątkiem modelu pierwszego w gospodarstwach z grupy 5–15 ha UR), w których punktem wyjścia są przychody ze sprzedaży. Podkreślenia wymaga fakt, że we wszystkich grupach obszarowych gospodarstw analizowanego typu rolniczego stwierdzono dodatni wynik podatkowy, tzn. przed uwzględnieniem kwot ulg i zwolnień od dochodu. Oznacza to, że stworzenie systemu podatkowego w gospodarstwach rolniczych bez ulg i zwolnień podatkowych byłoby znacznie korzystniejsze dla

⁹Institut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej – Państwowy Instytut Badawczy (IERiGŻ-PIB – Agencja Łącznikowa Polskiego FADN) w Warszawie, zgodnie z założeniami informacyjnymi systemu FADN, udostępnia dane jako wielkość średnią z co najmniej 15 gospodarstw rolniczych według danego kryterium ich klasyfikacji. Aby spełnić ten warunek dla wydzielonych grup obszarowych w poszczególnych typach rolniczych gospodarstw, konieczne było przyjęcie szerokich przedziałów powierzchni UR.

Tabela 1
Założenia modeli symulacyjnych podatku dochodowego

Przyjęte założenia	
Model I	Model II
1) Stopa podatku 19% 2) Podstawę opodatkowania stanowi: dochód do opodatkowania = przychody ze sprzedaży – koszty uzyskania przychodu 3) Przychody wyłączone z opodatkowania: <ul style="list-style-type: none"> • różnica stanu zapasów • dopłaty do działalności operacyjnej • saldo podatku VAT z działalności operacyjnej • dopłaty do inwestycji • saldo podatku VAT z działalności inwestycyjnej¹⁰ 4) Zwiększenie kosztów podatkowych: <ul style="list-style-type: none"> • składki na KRUS • podatek gruntowy¹¹ 5) Zmniejszenie kosztów podatkowych: <ul style="list-style-type: none"> • podatek rolny (został zastąpiony podatkiem gruntowym) 	1) Stopa podatku 19% 2) Podstawę opodatkowania stanowi: dochód do opodatkowania = przychody ze sprzedaży – koszty uzyskania przychodu 3) Przychody wyłączone z opodatkowania: <ul style="list-style-type: none"> • różnica stanu zapasów • przychody z produkcji nierolniczej • saldo podatku VAT z działalności operacyjnej • saldo podatku VAT z działalności inwestycyjnej 4) Zwiększenie kosztów podatkowych: <ul style="list-style-type: none"> • podatek gruntowy 5) Zmniejszenie kosztów podatkowych: <ul style="list-style-type: none"> • podatek rolny (został zastąpiony podatkiem gruntowym) 6) Ulgi i zwolnienia od dochodu do opodatkowania: <ul style="list-style-type: none"> • zwolnienie w wysokości limitu wpłat na IKE, stawka za 2004 rok – 3435 zł • składki na KRUS¹² • składki na dobrowolne ubezpieczenie na życie¹³ • składki na dobrowolne ubezpieczenia gospodarcze¹⁴ • ulga inwestycyjna o charakterze budowlanym w wysokości 5% wartości inwestycji od kwoty 100 tys. zł, rozłożonej na 5 lat • minimalny dochód na poziomie kwoty wolnej od podatku PIT w 2004 roku – 2789 zł

Źródło: Opracowanie własne.

¹⁰Saldo podatku VAT z działalności inwestycyjnej jest obliczane jako różnica pomiędzy podatkiem VAT należnym i naliczonym.

¹¹Przyjęto, że podatek gruntowy stanowi 10% kwoty dotychczasowego podatku rolnego. Rozwiązanie takie jest zbliżone w swojej konstrukcji do występującego w niemieckim systemie podatkowym, w którym gospodarstwa rolnicze podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym, podatkiem gruntowym oraz podatkiem od nieruchomości rolnych. Podatek gruntowy w Niemczech jest podatkiem o charakterze majątkowym. W Polsce podatek ten przestał obowiązywać od 1.01.1985 roku.

¹²Kwota składek na KRUS: 672,2 zł × liczba pełnozatrudnionych w gospodarstwach w skali roku według informacji o stawkach publikowanych przez KRUS.

¹³Przeciętna składka dobrowolnego ubezpieczenia na życie według Rocznika Statystycznego GUS (2005 r.) wyniosła w 2004 roku 765 zł.

¹⁴Średnia składka majątkowych ubezpieczeń dobrowolnych według Rocznika Statystycznego GUS (2005 r.) wyniosła w 2004 roku 488 zł.

Tabela 2

Symulacja zastąpienia podatku rolnego podatkiem dochodowym w gospodarstwach o typie rolniczym „uprawy polowe” w regionie „Mazowsze i Podlasie” (zł)

Wyszczególnienie ¹⁵	Gospodarstwa według powierzchni											
	4,99–15 ha			15,01–25 ha			25,01–75 ha			75,01–125 ha		
	War- tości rzeczy- wiste ¹⁶	Model I ¹⁷	Model II ¹⁸	War- tości rzeczy- wiste	Model I	Model II	War- tości rzeczy- wiste	Model I	Model II	War- tości rzeczy- wiste	Model I	Model II
I. Wartość produkcji	52 438	-	-	82 212	-	-	158 562	-	-	-	-	-
II. Przychody ze sprzedaży	47 697	47 024	47 024	71 719	70 510	70 506	142 735	136 751	136 743	384 884	365 347	365 343
1. Przyrost/spadek wartości zapasów	673	-	-	1 210	-	-	5 985	-	-	19 537	-	-
2. Produkcja nierolnicza	0	0	0	4	4	-	7	7	-	4	4	-
III. Składki na KRUS	-	1325	-	-	1 382	-	-	1 639	-	-	2 120	-
IV. Saldo dopłat i podatków ¹⁹	1 693	-199	2 037	3 576	-298	3 913	4 965	-428	5 548	9 948	-371	5 417
V. Podatki, w tym:	575	-	-	911	-	-	1 739	-	-	1 746	-	-
1. Podatek rolny	-	57	57	-	91	91	-	174	174	-	175	175
2. Podatek gruntowy	-	-	-	4 211	-	411	5 976	-	5 976	5 788	-	5 788
VI. Dopłaty do działalności operacyjnej	2 236	-	2 236	4 211	-	411	5 976	-	5 976	5 788	-	5 788

¹⁵W tabeli 2 zamieszczono jedynie pozycje, które podlegały zmianom w wyniku założeń przyjętych w modelach. Szczegółowe obliczenia są w posiadaniu autorów opracowania.

¹⁶Według danych rzeczywistych przy obliczaniu dochodu do opodatkowania punktem wyjścia jest wartość produkcji.

¹⁷W modelu I punktem wyjścia są przychody ze sprzedaży, skorygowane o przyrost/spadek wartości zapasów.

¹⁸W modelu II punktem wyjścia są przychody ze sprzedaży, skorygowane o przyrost/spadek wartości zapasów, pomniejszone o wartość produkcji nierolniczej.

¹⁹Saldo dopłat i podatków jest określone jako różnica pomiędzy dopłatami do działalności operacyjnej a podatkami, powiększona o saldo podatku VAT z działalności operacyjnej.

VII. Saldo VAT z działalności operacyjnej	173	-	-	483	-	-	-	982	-	-	6 102	-	-
VIII. Dopłaty do inwestycji	0	-	0	0	-	0	0	0	-	0	0	-	0
IX. Saldo VAT z działalności inwestycyjnej	-636	-	-	-1 401	-	-	-	-2 313	-	-	-2 275	-	-
X. Dochód z rodzinnego gospodarstwa rolnego (wynik podatkowy)	12 080	6 736	7 647	24 610	11 817	14 641	21 778	45 031	26 108	26 108	136 483	83 503	87 166
XI. Łączna kwota ulg i zwolnień od wyniku podatkowego	9 802	-	9 802	9 859	-	9 859	-	10 116	10 116	10 116	10 597	-	10 597
XII. Dochód do opodatkowania (poz. X – poz. XI)	2 278	6 736	-2155	14 751	11 817	4 782	21 778	34 915	15 993	15 993	125 885	83 503	76 569
XIII. Kwota podatku dochodowego (poz. XII x 0,19)	433	1 280	-	2 803	2 245	909	4 138	6 634	3 039	3 039	23 918	15 865	14 548
XIV. Wskaźniki													
1. Dochód do opodatkowania (zł/ha UR)	229	677	-217	783	628	254	557	892	409	409	1 349	895	820
2. Podatek dochodowy/ha UR (zł)	43	129	-	149	119	48	106	170	78	78	256	170	156
3. Podatek rolny/podatek dochodowy (%)	132,8	44,9	-	32,5	40,6	100,3	42,0	26,2	57,2	57,2	7,3	11,0	12,0

Źródło: Opracowanie własne.

samorządów lokalnych niż dotychczasowe zasady opodatkowania podatkiem rolnym. Należy jednak mieć na uwadze, że w gospodarstwach rolniczych (indywidualnych) nakłady pracy własnej rolnika i jego rodziny nie są wyceniane i nie stanowią kosztu uzyskania przychodu. Stanowią one bowiem swoisty dochód z tytułu zaangażowania rolnika i jego rodziny w prowadzenie działalności w rodzinnym gospodarstwie rolniczym²⁰.

We wszystkich grupach obszarowych gospodarstw dochód z rodzinnego gospodarstwa rolnego (wynik podatkowy) był wyższy według założeń modelu drugiego, w stosunku do wyników modelu pierwszego. W pierwszej grupie obszarowej w modelu drugim wynik podatkowy wyniósł 7647 zł, natomiast w gospodarstwach z grupy obszarowej 75–125 ha UR kształtował się na poziomie 87 166 zł. Różnice w tym zakresie były zatem bardzo znaczące, co jest uzasadnione różnicami w powierzchni UR. Kwota ulg i odliczeń od dochodu do opodatkowania według założeń modelu drugiego kształtowała się od 9802 zł w gospodarstwach najmniejszych obszarowo do 10 597 zł w gospodarstwach największych. Różnice z tego tytułu między wydzielonymi grupami obszarowymi gospodarstw nie były zatem znaczące.

Pod względem wartości dochodu do opodatkowania zróżnicowanie między wydzielonymi grupami obszarowymi było duże. Korzystniejsze dla rolników były rozwiązania przyjęte w modelu drugim. W gospodarstwach najmniejszych dochód do opodatkowania w modelu pierwszym wyniósł 6736 zł, natomiast według modelu drugiego rolnicy z tych gospodarstw nie zapłaciliby podatku dochodowego. Największa różnica w tym zakresie między wynikami rozwiązań modeli wystąpiła w gospodarstwach z grupy obszarowej 15–25 ha UR i wynosiła 7035 zł, natomiast w gospodarstwach obszarowo największych była tylko nieznacznie mniejsza. W modelu pierwszym dochód do opodatkowania zmniejszył się w relacji do zasobów UR: z 677 zł/ha UR w gospodarstwach najmniejszych do 557 zł/ha UR w gospodarstwach z grupy 25–75 ha UR. W gospodarstwach największych obszarowo nastąpił natomiast zasadniczy wzrost tej wielkości – do 895 zł/ha UR, tj. o 338 zł/ha UR. Według założeń modelu drugiego stwierdzono zasadniczy wzrost poziomu dochodu do opodatkowania na jeden hektar UR wraz ze wzrostem powierzchni gospodarstwa. Wielkość ta zwiększyła się od straty podatkowej w grupie gospodarstw najmniejszych do wartości 820 zł/ha UR w gospodarstwach największych obszarowo. Zbliżone zależności stwierdzono w przypadku kształtowania się kwoty podatku dochodowego przypadającego

²⁰Koszty umowne pracy rolnika i członków jego rodziny określone przez IERiGŻ-PIB w 2004 roku kształtowały się w poszczególnych grupach obszarowych przeciętnego gospodarstwa następująco: grupa 5–15 ha UR – 29 752 zł; grupa 15–25 ha UR – 30 966 zł; grupa 25–75 ha UR – 32 024 zł; grupa 75–125 ha UR – 34 303 zł.

na jeden hektar UR. Można stwierdzić, że największe obciążenia podatkowe z tego tytułu dotyczą gospodarstw największych obszarowo. Obciążenia pod tym względem w modelu pierwszym są większe niż według założeń modelu drugiego. Według rozwiązania modelu pierwszego w najmniejszym stopniu podatkiem dochodowym byłyby obciążone gospodarstwa z grupy obszarowej 25–75 ha UR (o średniej powierzchni około 39 ha UR) – na poziomie 106 zł/ha UR. Największy podatek odnotowano w gospodarstwach największych obszarowo (średnia powierzchnia – około 93 ha UR), wynosił on 170 zł/ha UR, tj. był o 60,4% większy. Według założeń modelu drugiego rolnicy z gospodarstw najmniejszych (o średniej powierzchni około 10 ha UR) nie płaciliby podatku dochodowego, podczas gdy w gospodarstwach największych przy tych założeniach podatek ten wyniósłby 156 zł/ha UR.

W relacji do dotychczasowych, rzeczywistych obciążeń z tytułu podatku rolnego na wprowadzeniu podatku dochodowego z systemem ulg i odliczeń najbardziej zyskałyby gospodarstwa najmniejsze obszarowo, gdyż ich właściciele nie płaciliby podatku. Przeciętny podatek rolny w gospodarstwach najmniejszych obszarowo wynosił 575 zł, natomiast w gospodarstwach największych (75–125 ha UR) był ponad 3-krotnie wyższy. W przypadku pozostałych grup obszarowych gospodarstw obciążenie podatkiem dochodowym byłoby większe niż podatkiem rolnym, z wyjątkiem grupy 15–25 ha UR według założeń modelu drugiego. Według koncepcji modelu pierwszego w gospodarstwach o powierzchni do 75 ha UR relacja podatku rolnego do podatku dochodowego utrzymywała się na zbliżonym poziomie (40–45%), natomiast w gospodarstwach największych uległa wydatnemu zmniejszeniu do 11%. Oznacza to, że potencjalnie ta grupa gospodarstw najbardziej straciłaby na wprowadzeniu podatku dochodowego, gdyż ich obciążenia finansowe z tego tytułu w stosunku do dotychczas płaconego podatku rolnego byłyby zdecydowanie największe. W wyniku funkcjonowania dotychczasowego podatku rolnego od zasobów UR gospodarstwa największe obszarowo uzyskują dodatkowe korzyści finansowe z tytułu nieopodatkowania dodatkowego dochodu, wynikającego np. z efektu skali działalności. Uzyskane w ten sposób wolne środki finansowe mogą być w tych gospodarstwach dodatkowo inwestowane w środki trwałe lub przeznaczone na prowadzenie w większej skali bieżącej działalności operacyjnej. Kwota płaconego podatku dochodowego wynosiłaby w tej grupie gospodarstw przeciętnie 15 865 zł, podczas gdy podatek rolny kształtował się na poziomie jedynie 1746 zł. Według modelu drugiego wskaźnik relacji kwoty podatku rolnego do podatku dochodowego był większy niż w modelu pierwszym (z wyjątkiem grupy obszarowej 5–15 ha UR), a największa różnica pod tym względem dotyczyła gospodarstw z grupy obszarowej 15–25 ha UR (o 59,7 pkt. proc.), podczas gdy w gospodarstwach największych różnica ta wynosiła jedynie 1 pkt. proc.

Wnioski

W opracowaniu przedstawiono koncepcję zastąpienia podatku rolnego podatkiem dochodowym w gospodarstwach o typie rolniczym „uprawy polowe”. Na podstawie przeprowadzonych badań sformułowano następujące wnioski:

1. Podatek rolny płacony od zasobów UR odbiega pod względem założeń podatkowych od zasad przyjętych w branżach pozarolniczych, jak również od opodatkowania osób fizycznych. W obecnym kształcie podatek ten nie uwzględnia w dostatecznym stopniu różnic w efektywności działalności gospodarstw rolniczych. Rolnicy prowadzący gospodarstwa silnie ekonomicznie odnoszą dodatkowe korzyści z tytułu płacenia relatywnie niskiego podatku rolnego, w stosunku do uzyskiwanych dochodów. Jeżeli uwzględnić system dopłat bezpośrednich do powierzchni UR, to przy obecnym wymiarze podatku rolnego następuje odzyskiwanie środków pieniężnych wydatkowanych na ten cel, dodatkowo połączone z ich nadwyżką (premia pieniężna).
2. Objęcie rolników indywidualnych podatkiem dochodowym przyczyniłoby się do dodatkowego obciążenia ich gospodarstw zobowiązaniami z tego tytułu. Obciążenie to byłoby największe w gospodarstwach największych obszarowo. W gospodarstwach tych obciążenie podatkiem rolnym stanowiło jedynie około 11–12% kwoty ewentualnego podatku dochodowego. Wprowadzenie w rolnictwie pewnej kombinacji założeń podatku od osób prawnych, w połączeniu z wybranymi elementami ulg i odliczeń od dochodu, poprawiłoby sytuację w tym zakresie, w największym stopniu w gospodarstwach o powierzchni około 19 ha UR. W gospodarstwach największych rozwiązanie takie przynosiło niewielkie korzyści, zmniejszające kwotę podatku dochodowego. Przy uwzględnieniu w obliczeniach (symulacji) kosztów pracy własnej rolnika i jego rodziny jedynie w gospodarstwach o przeciętnej powierzchni wynoszącej około 93 ha UR wystąpi dochód do opodatkowania.
3. Podatek rolny jest obciążeniem gospodarstw rolniczych, które ma duże znaczenie w dochodach budżetowych gmin. W przypadku wprowadzenia podatku dochodowego w gospodarstwach rolniczych do rozważenia pozostaje kwestia uzyskania dochodów z tego tytułu na zbliżonym do dotychczasowego poziomie z podatku rolnego. Przedstawiona analiza dotyczyła jedynie typu rolniczego gospodarstwa „uprawy polowe”, w przypadku którego gospodarstwa uzyskiwałyby na ogół dochód podatkowy. Ważne zatem jest określenie tych zależności w przypadku pozostałych typów rolniczych gospodarstw. Można przyjąć rozwiązanie, że nadwyżka zapłaconego przez rolników podatku dochodowego nad dotychczasowym podatkiem rolnym pozostawałaby w gminie. Problem jest większy wtedy, gdy dochody z tytu-

łu podatku dochodowego będą niższe niż dotychczasowe z podatku rolnego, a sytuację pogarsza fakt dominacji w strukturze agrarnej gospodarstw mniejszych obszarowo. Należy wtedy podjąć intensywne działania w celu zwiększenia efektywności produkcji w gospodarstwach danego regionu, aby zwiększyć poziom ich dochodowości, np. przez poprawę struktury agrarnej gospodarstw.

Literatura

- ETEL L., 2006: Prawo podatkowe. Podręcznik w pytaniach i odpowiedziach. Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa.
- GOMUŁOWICZ A., MAŁECKI J., 2004: Podatki i prawo podatkowe. Wydanie II. Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa.
- GRUZIEL K., 2006: Opodatkowanie rolnictwa w ocenie rolników indywidualnych. Roczniki Naukowe SERiA, Tom VIII, zeszyt 4.
- MASTALSKI R., 2004: Prawo podatkowe. Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- PODSTAWKA M., 1995: Opodatkowanie rolnictwa i perspektywy jego zmian. Wydawnictwo SGGW, Warszawa.
- PODSTAWKA M., 2000: System finansowy w rolnictwie na tle integracji Polski z Unią Europejską. Wydawnictwo FAPA, Warszawa.
- SZCZODROWSKI G., 2003: Polski system podatkowy. Strategia transformacji. Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk.
- Ustawa z dnia 10 października 2002 roku o zmianie ustawy o podatku rolnym. DzU Nr 200, poz. 1680.
- Ustawa z dnia 16 listopada 2006 roku o zmianie ustawy o podatku rolnym oraz ustawy o podatku leśnym. DzU Nr 191, poz. 1412.
- WACH K., 2005: Systemy podatkowe krajów Unii Europejskiej. Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- WASILEWSKI M., GRUZIEL K., 2006: Funkcjonowanie podatku VAT w opiniach rolników indywidualnych. Roczniki Nauk Rolniczych, Seria G – Ekonomika Rolnictwa, tom 93, zeszyt 1.
- WILKINSON M., 1992: Taxation. Macmillan, London.

Concept and Financial Effects of the Income Tax Implementation in Farms

Abstract

The paper presents a concept of replacing the agricultural tax with the income tax in farms of agricultural type “field cultivation”. The agricultural tax has been regarded as insufficient concerning differences in farms’ effectiveness.

Implementation of the income tax in farms would result in a higher charge. The charge would be the highest in the largest farms, where the agricultural tax takes about 11–12% of the income tax amount. However, implementation of tax concessions and tax allowances would significantly decrease charges in farms. Including costs of a farmer's family employment, in large farms only (about 93 ha AL) would appear an income to be taxed. On the other hand, a problem of saving appropriate revenues from the income tax to a local government's budget has been still unsolved.