

Kinga Gruzziel

Katedra Ekonomii i Polityki Gospodarczej
Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie

Zróżnicowanie obciążeń podatkowych z tytułu podatku rolnego w indywidualnych gospodarstwach rolnych¹

Wstęp

Funkcjonujący w polskim systemie podatkowym podatek rolny wprowadzono na mocy ustawy z dnia 15 listopada 1984 roku². Obowiązujący podatek rolny jest zaliczany do grupy podatków majątkowych. Wykorzystuje się przy wyznaczaniu podstawy opodatkowania metodę wyceny bonitacyjnej³. Stawka podatku rolnego według ustawy o podatku rolnym obliczona na 1 ha przeliczeniowy określona jest jako równowartość 2,5 q żyta według średniej ceny skupu za pierwsze trzy kwartały poprzedniego roku podatkowego. Majchrzycka-Guzowska tę rzadko stosowaną rzeczowo-finansową formę przeliczeniową określa jako rozwiązanie zapobiegające dewaluacji obciążeń fiskalnych na rzecz budżetu, zwłaszcza w sytuacjach kryzysowych⁴.

W literaturze spotykamy cztery typy podatków rolnych: podatek uzależniony od wielkości gruntu, podatek ustalony na podstawie wartości, podatek oparty na wysokości czynszu dzierżawnego oraz podatek oparty na koncepcji dochodu. Pomimo różnorodności form opodatkowania rolnictwa, Gomułowicz i Małecki⁵ jako cechy wspólne wymieniają: stosowanie szacunków przy wymiarze należnych zobowiązań, rzeczowy charakter opodatkowania oraz stosunkowo małą elastyczność wpływów z tego rodzaju opodatkowania.

¹Praca naukowa finansowana ze środków na naukę w latach 2009–2011 jako własny projekt badawczy MNiSW nr N N113 032535.

²Ustawa o podatku rolnym z dnia 15 listopada 1984 roku, tekst jednolity, DzU z 2006 r., Nr 136, poz. 969.

³Modzelewski W.: Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego. Wydawnictwo Instytutu Studiów Podatkowych, Warszawa, s. 169–174.

⁴Majchrzycka-Guzowska A., 1999: Finanse i prawo finansowe. Wydanie V, Wydawnictwa Prawnicze PWN, Warszawa 1999, s. 180.

⁵Gomułowicz A., Małecki J.: Podatki i prawo podatkowe. Wydanie II. Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2006, s. 617–618.

Przedmiotem opodatkowania podatkiem rolnym są grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej od działalności rolniczej. Najistotniejsze zmiany w podatku rolnym zaczęły obowiązywać od 1 stycznia 2003 roku⁶. Na mocy ustawy zmieniono zakres przedmiotowy podatku (rozszerzono system ulg i zwolnień podatkowych) oraz zróżnicowano wysokość podatku dla gruntów rolnych tworzących gospodarstwo i położonych poza gospodarstwem rolnym. W 2009 roku obowiązujące stawki podatku rolnego ustalono w kwocie: dla gruntów tworzących gospodarstwo 92,52 zł oraz dla gruntów rolnych niestanowiących gospodarstwa 185,05 zł.

Podatek rolny płacony od zasobów ziemi w ramach wydzielonych okęgów podatkowych, w opiniach rolników, nie wyrównuje dostatecznie różnic wynikających z położenia ekonomicznego gospodarstwa rolniczego. Rolnicy na ogół pozytywnie oceniają dotychczasowe obciążenia finansowe wynikające z tytułu podatku rolnego. Jedynie rolnicy z mniejszych gospodarstw według Gruzziel⁷ obciążenie to uznają za zbyt duże w relacji do uzyskiwanych dochodów. Polski system podatkowy, pomimo ciągłych nowelizacji, jest określany mianem dyskusyjnego i ułomnego. Jak pisze Szczodrowski⁸, obowiązujące rozwiązania zaprzeczają zasadom równości i sprawiedliwości podatkowej, zwłaszcza poziomej, rozumianej jako stosowanie relatywnie niskiej, liniowej stawki podatku oraz szerokiej i równoprawnej bazy podatkowej. Rolnicy w wyrażanych opiniach nie są zdecydowanymi przeciwnikami zmiany systemu opodatkowania rolnictwa, a swoją akceptację dla nowych rozwiązań (np. opodatkowanie dochodów rolniczych) uzależniają od niezwiększenia wysokości ciężaru podatkowego⁹.

M. Podstawka¹⁰ [1995, s. 104] jako główne kierunki zmian w systemie opodatkowania rolnictwa wymienia wprowadzenie dwóch rodzajów podatków: podatku majątkowego i od gruntów oraz podatku dochodowego od dochodów rolniczych. Nowe rozwiązania podatkowe w odniesieniu do rolnictwa powinny zwiększać skuteczność realizowania funkcji fiskalnej.

⁶Ustawa o zmianie ustawy o podatku rolnym z dnia 10 października 2002 r., DzU z 2002 r. Nr 200, poz. 1680.

⁷Gruzziel K.: Opodatkowanie rolnictwa w ocenie rolników indywidualnych. Roczniki Naukowe SERiA, Wydawnictwo Wieś Jutra Sp. z o.o. Warszawa 2006, s. 127–128.

⁸Szczodrowski G.: Polski system podatkowy. Strategia transformacji. Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2003, s. 44.

⁹Wasilewski M., Gruzziel K.: Podatek dochodowy w opiniach rolników. Zagadnienia Ekonomiki Rolnej, nr 2, Warszawa 2007 s. 126.

¹⁰Podstawka M.: Opodatkowanie rolnictwa i perspektywy jego zmian w Polsce. Wydawnictwo SGGW, Warszawa 1995, s. 104.

Cel i wyniki badań

Celem opracowania jest określenie wielkości i zróżnicowania obciążeń z tytułu podatku rolnego w indywidualnych gospodarstwach rolnych uczestniczących w systemie gromadzenia danych rachunkowych FADN¹¹ w latach 2004–2007. Przedstawiono zróżnicowanie wysokości podatku rolnego w perspektywie czasowej i w odniesieniu do wybranych kategorii wynikowych. Badanie obejmowało gospodarstwa położone w czterech regionach¹² FADN sklasyfikowane według dwóch kryteriów: powierzchni UR oraz typu gospodarstwa rolniczego¹³. Badaniem objęto pięć głównych typów rolniczych¹⁴. Analizie poddano gospodarstwa rolne z następujących grup obszarowych: 0–5 ha, 5–10 ha, 10–15 ha, 15–30 ha, 30–50 ha i powyżej 50 ha UR. Dane wyjściowe obrazują przeciętne (średnie) gospodarstwo rolne w danej grupie obszarowej, objęte systemem zbierania danych rachunkowych FADN¹⁵.

Najwyższe kwoty podatku rolnego w przeliczeniu na ha UR obciążały gospodarstwa najmniejsze obszarowo (tab. 1). W kolejnych latach wyniosły 99,3 zł/ha, 106,8 zł/ha, 102,7 zł/ha, 109,3 zł/ha. Może to świadczyć o relatywnie wysokiej jakości UR oraz niekorzystaniu z ulg i zwolnień podatkowych. We wszystkich latach objętych badaniem najmniejsze obciążenia podatkiem rolnym stwierdzono w gospodarstwach o powierzchni 30–50 ha UR i wynosiły one 40 zł/ha UR w 2005 roku oraz 34,2 zł/ha w 2006 roku. Można przypuszczać, że gospodarstwa te dysponowały gruntami niższej jakości. Z porównania wysokości obciążeń po-

¹¹FADN – Farm Accountancy Data Network – Sieć Danych Rachunkowych z Gospodarstw Rolnych, którą w Polsce objęto 12000 gospodarstw indywidualnych oraz 100 gospodarstw posiadających osobowość prawną. Zbiorowość tych gospodarstw jest próbą reprezentatywną, a wnioski wynikające z analizy można uogólniać na całą populację rolniczych gospodarstw towarowych.

¹²A – Pomorze i Mazury; B – Wielkopolska i Śląsk; C – Mazowsze i Podlasie; D – Małopolska i Podgórze.

¹³Typ rolniczy określany jest udziałem Standardowej Nadwyżki Bezpośredniej (SGM) poszczególnych działalności w ogólnej wartości SGM gospodarstwa i odzwierciedla 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 żadna z działalności nie przekracza 1/3 całego SGM – określane są „gospodarstwami mieszanymi”.

¹⁴TF1 – „uprawy polowe”; TF5 – „krowy mleczne”; TF6 – „zwierzęta żywione w systemie wypasowym”; TF8 – typ mieszany.

¹⁵Faktyczna liczba gospodarstw, z których wyodrębniono gospodarstwo przeciętne (średnie) w poszczególnych latach była następująca: 2004 r. 11 104 – kryterium obszarowe, 10 425 – typ rolniczy; 2005 r. 11 774 – kryterium obszarowe, 11 006 – typ rolniczy; 2006 r. 11 823 – kryterium obszarowe, 10 960 – typ rolniczy; 2007 r. 12 038 – kryterium obszarowe, 11 130 – typ rolniczy.

Tabela 1
Podatek rolny w relacji do zasobów czynników wytwórczych w Polsce

Rodzaj relacji	Lata																								
	2004						2005						2006						2007						
	0-5	5-10	10-15	15-30	30-50	> 50	0-5	5-10	10-15	15-30	30-50	> 50	0-5	5-10	10-15	15-30	30-50	> 50	0-5	5-10	10-15	15-30	30-50	> 50	
Lata i grupy obszarowe																									
Podatek rolny/ powierzchnia UR razem (zł)	99,3	57,0	51,2	42,4	37,5	45,1	106,8	58,8	51,6	43,8	40,0	46,2	102,7	52,6	46,4	38,3	34,2	39,5	109,3	58,9	50,5	42,5	38,5	44,6	
Podatek rolny/ powierzchnia własnych UR (zł)	106,6	57,8	51,1	42,2	37,3	45,0	111,7	59,5	51,7	43,6	39,6	45,4	105,3	53,3	46,7	38,5	34,3	39,7	110,8	59,8	50,8	42,6	38,5	44,7	
Podatek rol- ny/liczba osób pełnozatrud- nionych (zł)	97,2	261,9	343,7	455,6	668,9	1743,1	94,9	270,2	346,3	472,1	711,1	1754,6	94,1	238,6	309,9	417,5	614,3	1510,6	104,2	271,4	347,3	471,7	692,9	1703,3	
Podatek rolny/kapitał własny (%)	0,1	0,2	0,2	0,2	0,3	0,6	0,1	0,2	0,3	0,3	0,3	0,6	0,1	0,2	0,2	0,2	0,2	0,5	0,1	0,2	0,2	0,2	0,2	0,5	
Podatek rolny/ krótkotermi- nowe aktywa finansowe (%)	0,6	4,0	6,0	6,3	6,4	9,9	0,8	3,9	6,3	6,7	6,8	12,0	0,7	3,6	4,9	5,3	5,4	8,9	0,8	3,5	5,3	5,8	6,3	9,6	

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych PL-FADN.

datkiem rolnym w latach 2004–2007 wynika, że najmniejsze kwoty podatku rolnego były w 2005 roku. Wyjątek stanowiła grupa gospodarstw o powierzchni 0–5 ha UR, wśród których najmniejsze obciążenia z tego tytułu odnotowano w pierwszym roku członkostwa Polski w Unii Europejskiej. Można wnioskować, że było to efektem prowadzenia procesów inwestycyjnych i korzystania z ulg i zwolnień podatkowych z tego tytułu.

W latach objętych analizą najmniejsze obciążenia podatkiem rolnym gruntów własnych we wszystkich grupach obszarowych stwierdzono w 2006 roku, co może potwierdzać dużą skalę korzystania z systemu ulg i zwolnień podatkowych. Największe obciążenia z tego tytułu w kolejnych latach cechowały się dużym zróżnicowaniem w poszczególnych grupach obszarowych. Kwoty podatku rolnego w przeliczeniu na hektar użytków własnych osiągnęły najwyższe wartości w gospodarstwach najmniejszych obszarowo. W gospodarstwach zajmujących powierzchnię do 15 ha UR kwoty podatku rolnego w kolejnych latach zmniejszały się wraz ze wzrostem powierzchni UR. Można zatem wnioskować, że ewentualne powiększanie powierzchni użytków rolnych odbywa się przez zakupy gruntów gorszej jakości.

Podatek rolny obciążający gospodarstwa rolnicze w przeliczeniu na osobę pełnozatrudnioną we wszystkich latach objętych badaniem ulegał zmniejszeniu wraz ze wzrostem powierzchni gospodarstw. W 2006 roku stwierdzono najniższe kwoty podatku rolnego na osobę pełnozatrudnioną w badanych grupach obszarowych.

Wskaźnik będący relacją podatku rolnego do kapitału własnego najniższe wartości (0,1%) wykazywał w gospodarstwach o powierzchni 0–5 ha UR, w których stwierdzono małe obciążenia podatkiem rolnym kapitału własnego. W gospodarstwach o powierzchni 5–30 ha UR wskaźnik ten wynosił 0,2–0,3 proc., co pokazuje zbliżony i relatywnie niski poziom obciążeń podatkiem rolnym kapitału własnego w gospodarstwach z tych grup obszarowych.

Wskaźnik będący relacją podatku rolnego do krótkoterminowych aktywów finansowych pokazuje, jak kształtuje się wielkość obciążeń ponoszonych z tytułu podatku rolnego do aktywów obrotowych, takich jak zapasy, należności krótkoterminowe czy inwestycje krótkoterminowe. W latach 2004, 2005 i 2007 znaczenie podatku rolnego w porównaniu do krótkoterminowych aktywów finansowych wykazywało podobną tendencję wzrostu, a jego poziom wahał się od 0,6% w gospodarstwach najmniejszych obszarowo w 2004 roku do 12,0% w gospodarstwach o powierzchni powyżej 50 ha UR w 2005 roku.

W latach objętych badaniem najwyższe kwoty podatku rolnego w przeliczeniu na ha UR stwierdzono w gospodarstwach o typie rolniczym „uprawy polowe” (tab. 2). Najniższy podatek rolny miały gospodarstwa w typach „krowy mleczne” oraz „zwierzęta żywione w systemie wypasowym”. W badanym okresie naj-

Tabela 2

Podatek rolny w relacji do zasobów czynników wytwórczych w Polsce

Rodzaj relacji	Lata																																							
	2004								2005								2006								2007															
	TF1	TF5	TF6	TF7	TF8	TF1	TF5	TF6	TF7	TF8	TF1	TF5	TF6	TF7	TF8	TF1	TF5	TF6	TF7	TF8	TF1	TF5	TF6	TF7	TF8	TF1	TF5	TF6	TF7	TF8										
Podatek rolny/ powierzchnia UR razem (zł)	53,4	27,2	28,7	34,6	44,4	55,2	28,8	30,4	35,4	45,9	46,8	26,3	26,1	31,3	40,4	55,9	26,7	26,8	33,2	43,2	53,3	27,0	28,5	34,5	44,3	54,4	28,6	30,2	35,0	45,6	47,2	26,4	26,1	31,4	40,5	56,1	26,7	26,8	33,3	43,3
Podatek rolny/ liczba osób pełnozatrudnio- nych (zł)	1142,6	329,5	414,7	457,7	666,7	1185,4	349,0	467,6	491,3	683,8	1069,2	317,4	404,7	429,3	608,0	1315,2	329,2	415,3	472,1	645,0																				
Podatek rolny/ kapitał własny (%)	0,6	0,2	0,2	0,2	0,3	0,7	0,2	0,2	0,2	0,4	0,6	0,2	0,2	0,2	0,3	0,6	0,2	0,2	0,2	0,3	0,6	0,2	0,2	0,2	0,2	0,4	0,6	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,3	
Podatek rolny/ krótkoterminowe aktywa finanso- we (%)	8,8	6,2	6,4	3,3	9,0	10,6	5,6	6,5	3,9	10,0	8,6	4,4	4,7	3,6	7,6	9,2	4,6	5,1	4,0	8,5	8,8	6,2	6,4	3,3	9,0	10,6	5,6	6,5	3,9	10,0	8,6	4,4	4,7	3,6	7,6	9,2	4,6	5,1	4,0	8,5

TF1 – „uprawy polowe”; TF5 – „krowy mleczne”; TF6 – „zwierzęta żywione w systemie wypasowym”; TF8 – typ mieszany.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych PL-FADN.

niższe kwoty podatku rolnego w wymienionych grupach gospodarstw zapłacono w 2006 roku. Pozwala to wnioskować o modernizacji gospodarstw, prowadzeniu działań inwestycyjnych i korzystaniu z ulg podatkowych. Gospodarstwa o typie rolniczym „uprawy polowe” miały najwyższy podatek rolny w 2007 roku. W pozostałych typach rolniczych zależność tę stwierdzono w 2005 roku, co może świadczyć o niekorzystaniu z ulg i zwolnień podatkowych.

Najwyższe kwoty podatku rolnego w przeliczeniu na hektar użytków własnych w poszczególnych latach stwierdzono w gospodarstwach o typie „uprawy polowe”, w wysokości pomiędzy 47,2 zł/ha UR w 2006 roku i 56,1 zł/ha UR w 2007 roku. Najniższe obciążenia z tego tytułu w 2006 roku odnotowano w gospodarstwach o typie „zwierzęta żywione w systemie wypasowym” (26,1 zł/ha UR). W pozostałych latach objętych badaniem najniższy podatek na hektar użytków własnych odnotowano w tych o typie „krowy mleczne”.

Największe kwoty podatku rolnego w przeliczeniu na osobę pełnozatrudnioną w kolejnych latach odnotowano w gospodarstwach o typie „uprawy polowe”, osiągały poziom od 1069,2 w 2006 roku do 1315,2 zł/os. w 2007 roku. Najniższe obciążenia podatkiem rolnym na osobę pełnozatrudnioną stwierdzono w gospodarstwach o typie „krowy mleczne”, w których nie odnotowano kwot powyżej 349 zł/os. pełnozatrudnioną.

Relacje podatku rolnego do kapitału własnego największe wartości we wszystkich latach objętych analizą miały gospodarstwa w typie „uprawy polowe”. Obciążenia podatkiem rolnym kapitału własnego na poziomie 0,2% odnotowano w typach rolniczych „krowy mleczne”, „zwierzęta żywione w systemie wypasowym” oraz o w typie „mieszanym”. Wskaźnik, który wykazał relację podatku rolnego do krótkoterminowych aktywów finansowych w badanych latach osiągał najniższe wartości w gospodarstwach o typie „zwierzęta ziarnożerne”. Najwyższe wartości tego wskaźnika miały gospodarstwa o typie „uprawy polowe” i „mieszanym”, w których kwoty podatku rolnego stanowiły około 10% wartości krótkoterminowych aktywów finansowych.

W 2004 roku we wszystkich grupach obszarowych odnotowano najwyższe – kilkakrotnie większe niż w następnych latach – poziomy relacji podatku rolnego do pozyskiwanych środków w postaci dotacji ogółem (tab. 3). Skala dotacji pozyskiwanych przez gospodarstwa rolnicze stanowi formę zwrotu obciążeń podatkowych z tytułu podatku rolnego łącznie z nadwyżką. Podatek rolny w odniesieniu do dotacji ogółem najwyższy udział wykazywał w 2004 roku, przyjmując wartości wskaźnika od 22,0 do 46,3 proc. W pierwszym roku członkostwa Polski w UE rolnicy nie w pełni korzystali z możliwych form pozyskiwania środków budżetowych.

W latach 2005–2007 znaczenie obciążeń podatkiem rolnym w porównaniu do pozyskiwanych dotacji uległo zmniejszeniu. Najwyższe relacje podatku rol-

Tabela 3

Podatek rolny w relacji do dotacji i kategorii wynikowych w Polsce (%)

Rodzaj relacji	Lata																								
	2004						2005						2006						2007						
	0-5	5-10	10-15	15-30	30-50	> 50	0-5	5-10	10-15	15-30	30-50	> 50	0-5	5-10	10-15	15-30	30-50	> 50	0-5	5-10	10-15	15-30	30-50	> 50	
Lata i grupy obszarowe																									
Podatek rolny/ /dotacje ogółem	46,3	26,9	31,3	24,4	22,0	27,4	10,0	10,7	9,4	8,4	8,1	9,7	9,8	5,6	5,8	5,2	4,8	6,1	9,8	6,8	6,9	6,4	6,4	6,4	7,0
Podatek rolny/ /dotacje obszarowe	BD	BD	BD	BD	BD	BD	32,8	16,4	13,8	11,8	10,8	12,4	23,6	10,0	9,1	7,5	6,8	8,2	25,6	12,8	11,1	9,9	9,7	10,2	
Podatek rolny/ /wartość dodana brutto	0,2	1,4	1,8	1,6	1,5	2,5	0,2	1,4	1,6	1,5	1,5	2,5	0,2	1,0	1,3	1,2	1,1	1,9	0,2	1,0	1,3	1,2	1,2	1,6	
Podatek rolny/ /wartość dodana netto	0,3	2,2	2,7	2,2	1,9	3,1	0,3	2,2	2,4	2,2	2,0	3,3	0,3	1,5	1,8	1,5	1,4	2,4	0,3	1,5	1,8	1,6	1,5	2,0	
Podatek rolny/ /dochód z rodzinnego gospodarstwa rolnego	0,5	2,8	3,2	2,5	2,2	3,9	0,4	2,8	2,8	2,5	2,4	4,3	0,4	1,9	2,1	1,8	1,8	3,1	0,4	1,9	2,2	1,9	1,8	2,4	

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych PL-FADN.

nego do dotacji obszarowych stwierdzono w gospodarstwach najmniejszych obszarowo, które obciążają wyższe kwoty podatku rolnego. Najmniejsze wartości tego wskaźnika odnotowano w gospodarstwach o powierzchni 30–50 ha UR, w których obciążenia podatkowe z tytułu podatku rolnego nie przekraczają 11% wartości dotacji obszarowych. Te grupy gospodarstw obciąża najniższy podatek rolny, co może sugerować słabą jakość UR i korzystanie z ulg i zwolnień podatkowych.

Wielkość produkcji skorygowana o zużycie pośrednie oraz saldo dopłat i podatków przedstawia wartość dodaną brutto. Pomniejszenie jej o kwotę amortyzacji tworzy wartość dodaną netto. Relacja podatku rolnego do wartości dodanej brutto oraz wartości dodanej netto pokazuje procentowy udział obciążeń z tytułu podatku rolnego pośrednich kategorii wynikowych. W gospodarstwach najmniejszych obszarowo wskaźnik relacji podatku rolnego do wartości dodanej brutto oraz wartości dodanej netto osiągał podobny udział, odpowiednio na poziomie 0,3 i 0,2%. Najwyższy poziom relacji podatku rolnego do pośrednich kategorii wynikowych odnotowano w gospodarstwach największych obszarowo.

Wskaźnik relacji podatku rolnego do dochodu z rodzinnego gospodarstwa rolnego pokazuje faktyczny stopień obciążenia dochodu podatkiem rolnym. Najmniejsze wartości wskaźnika stwierdzono w gospodarstwach najmniejszych obszarowo, w których wpływ podatku rolnego na wynik finansowy jest relatywnie niski (na poziomie 0,5–0,4%). Gospodarstwa te obciążały najwyższe kwoty podatku, ale jednocześnie wypłacane dotacje zmniejszały wpływ podatku na dochód z rodzinnego gospodarstwa rolnego. Najwyższe obciążenie dochodu stwierdzono w gospodarstwach o powierzchni powyżej 50 ha UR, ale wartości wskaźnika nie przekroczyły 4,4 pkt. proc.

Relacje podatku rolnego do dotacji ogółem pokazują skalę różnic w pozyskiwaniu środków przez gospodarstwa rolne, dla których jest ona zwrotem obciążeń podatkowych z tytułu podatku rolnego (tab. 4). Najniższe wartości tego wskaźnika miały gospodarstwa o typie „krowy mleczne” oraz „zwierzęta żywione w systemie wypasowym”. W gospodarstwach o typie rolniczym „uprawy polowe” i typie „mieszanym” stwierdzono najwyższe relacje podatku rolnego do dotacji ogółem oraz dotacji obszarowych. W tych grupach gospodarstw osiągano relatywnie wysoki poziom środków z dotacji, które zmniejszały dotkliwość obciążeń podatkowych z tytułu podatku rolnego.

Najniższe relacje podatku rolnego do wartości dodanej brutto odnotowano w gospodarstwach o typach rolniczych: „zwierzęta ziarnożerne”, „krowy mleczne” oraz „zwierzęta żywione w systemie wypasowym”. Największy poziom tych wskaźników stwierdzono w gospodarstwach o typach „uprawy polowe” i „mieszanym”, w których obciążenia pośrednich kategorii wynikowych podatkiem rolnym stanowiły od 1,7 do 4,4%.

Tabela 4

Podatek rolny w relacji do dotacji i kategorii wynikowych w Polsce (%)

Rodzaj relacji	Lata																										
	2004						2005						2006						2007								
	TF1	TF5	TF6	TF7	TF8	TF8	TF1	TF5	TF6	TF7	TF8	TF1	TF5	TF6	TF7	TF8	TF1	TF5	TF6	TF7	TF8	TF1	TF5	TF6	TF7	TF8	
Lata i typy rolnicze																											
Podatek rolny/dotacje ogółem	27,4	14,0	17,6	23,9	28,6	28,6	11,8	5,8	5,7	6,4	9,2	7,0	3,4	3,5	4,3	5,7	8,9	4,0	4,2	5,1	6,3	8,9	4,0	4,2	5,1	6,3	
Podatek rolny/dotacje obszarowe	BD	BD	BD	BD	BD	BD	15,6	8,0	8,1	8,9	11,9	9,7	5,0	5,0	6,0	8,1	12,6	6,4	6,7	7,9	9,8	12,6	6,4	6,7	7,9	9,8	
Podatek rolny/wartość dodana brutto	2,9	1,1	1,1	0,8	2,2	2,2	3,2	0,9	1,0	0,8	2,3	2,2	0,8	0,8	0,8	1,7	2,1	0,7	0,7	0,9	1,6	2,1	0,7	0,7	0,9	1,6	
Podatek rolny/wartość dodana netto	3,9	1,4	1,5	1,0	3,1	3,1	4,4	1,2	1,3	1,1	3,3	2,9	1,0	1,0	1,0	2,3	2,5	0,9	0,8	1,1	2,2	2,5	0,9	0,8	1,1	2,2	
Podatek rolny/dochód z rodzinnego gospodarstwa rolnego	5,0	1,6	1,7	1,1	3,6	3,6	6,1	1,3	1,5	1,2	3,9	3,7	1,1	1,2	1,2	2,7	3,1	1,0	1,0	1,3	2,5	3,1	1,0	1,0	1,3	2,5	

TF1 – „uprawy polowe”; TF5 – „krowy mleczne”; TF6 – „zwierzęta żywione w systemie wypasowym”; TF8 – typ mieszany.
 Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych PL-FADN.

Wskaźnik relacji podatku rolnego i dochodu z rodzinnego gospodarstwa rolnego od 2005 roku corocznie zmniejszał się we wszystkich analizowanych typach rolniczych. Najwyższe wartości osiągał w gospodarstwach o typie „uprawy polowe” i stanowił od 6,1% w 2005 roku do 3,1% w 2007 roku. Najmniejszy stopień faktycznego obciążenia podatkiem rolnym dochodu na poziomie 1% stwierdzono w 2007 roku w gospodarstwach o typach „krowy mleczne” i „zwierzęta żywione w systemie wypasowym”.

Reasumując: na podstawie opracowanych wskaźników można stwierdzić, że największe kwoty podatku rolnego obciążały gospodarstwa najmniejsze obszarowo i w typach rolniczych „uprawy polowe” oraz „mieszanym”. Kwoty podatku rolnego w przeliczeniu na osobę pełnozatrudnioną były największe w gospodarstwach o powierzchni powyżej 50 ha UR o typie „uprawy polowe”, co potwierdza mniejszy poziom zatrudnienia i większą efektywność wykorzystania czynnika pracy ludzkiej. Najwyższe obciążenia podatkiem rolnym kapitału własnego oraz krótkoterminowych aktywów finansowych stwierdzono w gospodarstwach największych obszarowo oraz o typach „uprawy polowe” i „mieszanym”.

Kwoty dotacji ogółem i dotacji obszarowych pochodzących z budżetu są formą zwrotu podatku rolnego odprowadzonego do budżetów gmin. Największe korzyści z tego tytułu były udziałem gospodarstw najmniejszych obszarowo oraz tych o typach rolniczych „uprawy polowe” i „mieszanym”.

Poziom wskaźników pokazujących wpływ podatku rolnego na wartość dodaną brutto i wartość dodaną netto był relatywnie niski. Najwyższy poziom był w gospodarstwach największych obszarowo. Znaczący udział podatku rolnego w wielkości dochodu z rodzinnego gospodarstwa rolnego stwierdzono w gospodarstwach o powierzchni powyżej 50 ha UR oraz o typach rolniczych „krowy mleczne” i „zwierzęta żywione w systemie wypasowym”. Najmniejszy odpis podatku rolnego od dochodów wykazywany był w gospodarstwach najmniejszych obszarowo i o typach „uprawy polowe” i „mieszanym”.

Wnioski

Na podstawie przeprowadzonych badań nasuwają się następujące wnioski:

1. Największe obciążenia z tytułu podatku rolnego ponosiły gospodarstwa o powierzchni 0–5 ha UR oraz w typach „uprawy polowe” i „mieszanym”. W gospodarstwach najmniejszych obszarowo podatek rolny ma relatywnie mały wpływ na zmiany kapitału własnego, krótkoterminowe aktywa finansowe, na pośrednie kategorie wynikowe i dochód z rodzinnego gospodarstwa rolnego. Można stwierdzić, że względnie wysokie kwoty podatku rol-

nego, zmniejszane przez wypłacane dotacje, w wyrażeniu ekonomicznym nie stanowią dotkliwego ciężaru podatkowego.

2. Istotne zmniejszenie faktycznego obciążenia podatkiem rolnym gospodarstw najmniejszych obszarowo i o typach „uprawy polowe” i „mieszanym” jest skutkiem pozyskiwania dotacji, a zwłaszcza dotacji obszarowych. Skala dotacji pozyskiwanych przez gospodarstwa skutkuje zwrotem obciążeń z tytułu podatku rolnego z dodatkową nadwyżką.
3. Największy poziom wskaźnika relacji podatku rolnego do pośrednich kategorii wynikowych i osiąganego dochodu odnotowano w gospodarstwach o typach rolniczych z produkcją zwierzęcą: „krowy mleczne”, „zwierzęta ziarnożerne” i „zwierzęta żywione w systemie wypasowym”. Gospodarstwa te są beneficjentami dotacji ogółem i dotacji obszarowych we względnie małej skali w porównaniu do obciążeń z tytułu podatku rolnego.
4. Podatek rolny w obowiązującej konstrukcji nie pełni przypisanych mu funkcji fiskalnych. Środki pozyskiwane przez gospodarstwa rolne w postaci dotacji, a zwłaszcza dotacji obszarowych, są zwracane z nadwyżką w stosunku do poniesionych obciążeń z tytułu podatku rolnego.
5. Dotacje obszarowe w obowiązującym kształcie są formą wsparcia dla gospodarstw najsłabszych ekonomicznie, osłabiając w nich kształtowanie się zachowań prorynkowych.

Literatura

- GOMUŁOWICZ A., MAŁECKI J., 2006: 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.
- MAJCHRZYCKA-GUZOWSKA A., 1999: Finanse i prawo finansowe. Wydanie V, Wydawnictwa Prawnicze PWN, Warszawa.
- MODZELEWSKI W., 2007: Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego. Wydawnictwo Instytutu Studiów Podatkowych, Warszawa.
- PODSTAWKA M., 1995: Opodatkowanie rolnictwa i perspektywy jego zmian w Polsce. Wydawnictwo SGGW, Warszawa.
- SZCZODROWSKI G., 2003: Polski system podatkowy. Strategia transformacji. Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk.
- Ustawa o podatku rolnym z dnia 15 listopada 1984 roku, tekst jednolity, DzU z 2006 r. Nr 136, poz. 969.
- Ustawa o zmianie ustawy o podatku rolnym z dnia 10 października 2002 r., DzU z 2002 r. Nr 200, poz. 1680.
- WASILEWSKI M., GRUZIEL K., 2007: Podatek dochodowy w opiniach rolników. Zagadnienia Ekonomiki Rolnej, nr 2, Warszawa.

The differentiation of tax burdens incurred by the agricultural tax concerning private farms

Abstract

The aim of the paper is to define the size and differentiation of agricultural tax concerning farms participating in the system of accounting data collection system FADN in years 2004–2007. The agricultural farms were classified according to the area of productive land and by type of the farming.

The highest agricultural taxation was found in the smallest farms areas and in types: „field crops” and „mixed crops”. In these groups of farms low relation of the agricultural tax to the size of support from the government was observed.

This relation showed the real decrease of agricultural taxation burdens what resulted in the decrease of market accommodation processes.

