

Ryta I. Dziemianowicz

Uniwersytet w Białymstoku

PREFERENCYJNE OPODATKOWANIE DOCHODÓW ROLNIKÓW NA PRZYKŁADZIE DZIAŁÓW SPECJALNYCH PRODUKCJI ROLNEJ

THE PREFERENTIAL FARM INCOME TAXATION: AN EXAMPLE OF SPECIAL AGRICULTURAL PRODUCTION BRANCHES

Słowa kluczowe: opodatkowanie rolnictwa, podatek dochodowy, preferencje podatkowe

Key words: taxation of agriculture, income tax, tax preferences

Abstrakt. W Polsce pomimo powszechnego systemu opodatkowania dochodów, dochody rolników osiągane z produkcji rolnej generalnie nie są obecnie traktowane jako źródło przychodów w podatku dochodowym od osób fizycznych. Zgodnie z zapisami zawartymi w ustawie, rolnictwo zostało wyłączone z opodatkowania. Wyjątek stanowią dochody uzyskiwane z działów specjalnych produkcji rolnej, które nie korzystają z tego przywileju. Jednak i w tym przypadku ustawodawca zastosował preferencje podatkowe, pozwalające na wybór szacunkowej metody ustalania podstawy opodatkowania, która pozwala na obniżenie obciążeń fiskalnych. Celem artykułu jest przedstawienie zasad opodatkowania dochodów uzyskiwanych przez rolników z prowadzenia działów produkcji rolnej oraz przeanalizowanie wysokości obciążeń podatkowych z tego tytułu. Artykuł jest równocześnie próbą odpowiedzi na pytanie, czy producenci prowadzący działy specjalne i korzystający z możliwości stosowania szacunkowej metody ustalania podstawy opodatkowania dochodu uzyskują korzyści podatkowe.

Wstęp

Uprzywilejowana pozycja rolnictwa w systemie podatkowym Unii Europejskiej (UE) jest powszechna i odnosi się do wszystkich rodzajów podatków, w tym także podatku dochodowego. Celem wprowadzenia preferencji (*tax expenditures*) do konstrukcji poszczególnych potrażeń jest najczęściej dążenie do rozwiązania problemów sektora rolnego (zmiennosc i poziom dochodów, problemy strukturalne itp.). Podobna sytuacja występuje w Polsce, gdzie pomimo powszechnego systemu opodatkowania dochodów, dochody osiągane z produkcji rolnej generalnie nie są traktowane jako źródło przychodów w podatku dochodowym. Zgodnie z zapisami zawartymi w Ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych (zarówno od osób fizycznych, jak i prawnych) rolnictwo zostało wyłączone z opodatkowania. Wyjątek stanowią dochody uzyskiwane z działów specjalnych produkcji rolnej, które nie korzystają z tego przywileju. Jednak i w tym przypadku odstąpiono od powszechnych uregulowań zastosowanych w ww. ustawach¹. Ustawodawca zastosował system preferencyjny, pozwalający na wybór metody ustalania dochodu opartej na normach szacunkowych, którą można traktować jako typową preferencję podatkową (*tax expenditures*), pozwalającej na osiągnięcie korzyści podatkowych wybranej grupie producentów rolnych, niewątpliwie kosztem niższych dochodów budżetowych. Zgodnie z zaleceniami WTO, potencjalne dochody budżetowe, których pobór przez zastosowanie specjalnych rozwiązań podatkowych został zaniechany, należy traktować jako publiczne wsparcie rolnictwa, które powinno być monitorowane [Portugal 2002]. Dlatego warto przyjrzeć się tym rozwiązaniom.

Celem artykułu jest przedstawienie zasad opodatkowania dochodów uzyskiwanych przez rolników z prowadzenia działów produkcji rolnej oraz przeanalizowanie wysokości obciążeń podatkowych z tego tytułu. Artykuł jest równocześnie próbą odpowiedzi na pytanie, czy producenci rolni prowadzący działy specjalne i korzystający z możliwości stosowania szacunkowej metody ustalania podstawy opodatkowania uzyskują korzyści podatkowe. Tekst przygotowano na podstawie studiów literaturowych oraz analizy krajowych aktów prawnych. Badania przeprowadzono przede wszystkim na podstawie danych statystycznych publikowanych przez Ministerstwo Finansów, dotyczące obciążeń z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych oraz przywilejów podatkowych w Polsce.

¹ Wybór metody ustalania dochodu możliwy jest tylko w przypadku osób fizycznych, osoby prawne osiągające dochody z działów specjalnych produkcji rolnej ustalają podstawę opodatkowania na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych. Dlatego szczegółowa analiza zawarta w dalszej części artykułu dotyczyć będzie tylko podatników opodatkowanych na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Dochód jako podstawa opodatkowania w rolnictwie: szacunkowy czy faktyczny?

Źródłem podatków rolniczych w sensie ekonomicznym może być nie tylko dochód fundowany (kapitałowy – w tym przypadku źródłem obciążeń jest renta gruntowa), ale także dochód wynikający z zaangażowania rolnika i jego rodziny, stanowiący opłatę pracy. Oznacza to, że obciążenia fiskalne rolnictwa mogą być oparte zarówno na podatku majątkowym, jak i na podatku dochodowym (w tym przypadku źródłem obciążeń jest dochód rolniczy). Zasady użycia dochodu jako podstawy opodatkowania w rolnictwie są takie same jak w innych sektorach gospodarki. Jedynym problemem jest obliczenie dochodu rolniczego, który może być obliczany zarówno na podstawie dochodów faktycznych wyliczonych na podstawie ksiąg rachunkowych lub szacunkowych.

W każdym z wymienionych wyżej przypadków wysokość obciążeń podatkowych rolnika z tytułu podatku dochodowego zależy od prawnej kompozycji podstawy opodatkowania, która jest tu kategorią umowną, sformalizowaną przez ustawodawcę, ściśle dostosowaną do potrzeb danej ustawy podatkowej, ale także uwarunkowań ekonomicznych. Konstrukcja prawna podstawy opodatkowania może prowadzić do zawężenia (przez ograniczenie pojęcia dochodu) lub rozszerzenia (przez rozszerzenie pojęcia dochodu) obowiązku podatkowego. W zależności od konstrukcji podatku i zdefiniowania podstawy opodatkowania, jego oddziaływanie na działalność gospodarczą podatnika, a także na wysokość obciążeń podatkowych może być bardzo zróżnicowane.

Wybór dochodu szacunkowego sprawia, że podstawa opodatkowania nie odzwierciedla rzeczywistych efektów ekonomicznych gospodarstwa rolnego. Przy ustalaniu norm szacunkowych brane są pod uwagę różnorodne czynniki o charakterze biologicznym i ekonomicznym, wpływające na osiągnięte przychody, nie zawsze istnieje możliwość ich corocznej waloryzacji. W przypadku wyboru dochodu szacunkowego podatek przypomina w zasadzie podatek majątkowy, obciążający ziemię rolniczą, w którym podstawę opodatkowania (wartość ziemi) wylicza się na podstawie potencjalnych przychodów/dochodów z jednostki produkcji [Dziemianowicz 2007]. Normy szacunkowe na poziomie przeciętnym premiuja warunki gospodarowania lepsze niż przyjęte do ustalenia podstawy opodatkowania. Niegospodarne działania, ponoszenie kosztów uzyskania przychodu wyższych niż przeciętne zazwyczaj pociągają za sobą relatywnie wyższe obciążenia podatkowe. Natomiast przyjęcie przez ustawodawcę norm wyższych od poziomu przeciętnego zagraża egzystencji części gospodarstw rolnych, których dochody będą niższe od oszacowanych, co niewątpliwie może przyczynić się do osłabienia ich kondycji ekonomicznej.

Ustalenie podstawy opodatkowania z wykorzystaniem dochodów faktycznych także oznacza zazwyczaj przyjęcie jako podstawy kategorii umownej, a nie rachunkowej (ekonomicznej), czyli tzw. dochodu podatkowego, wyliczonego na podstawie ewidencji podatkowej lub ksiąg rachunkowych. Różnice pomiędzy dochodem faktycznym (rachunkowym) a podatkowym mogą być dość istotne ze względu na określony normatywnie przez ustawodawcę katalog kosztów podatkowych, które mogą być potrącane od przychodu. W związku z tym dochód podatkowy zazwyczaj nie pokrywa się z dochodem rzeczywistym, a podatek dochodowy nie jest neutralny. Jeżeli w jego konstrukcji występują odliczenia lub część wydatków nie jest traktowana jako koszty podatkowe, podatek dochodowy może przyczynić się do nieefektywnej alokacji zasobów. Dodatkowo źródłem tych zniekształceń mogą być specjalne preferencje podatkowe².

Konstrukcja podatku dochodowego może być bodźcem zachęcającym lub zniechęcającym do inwestowania. Zdaniem Stiglitz [1969] zarówno skala podatku (proporcjonalna lub progresywna), jak i częściowa lub całkowita możliwość odliczeń wydatków od podstawy opodatkowania sprzyjają mniej lub bardziej ryzykownym inwestycjom finansowanym kapitałem obcym, co potwierdzają także badania Modiglianego i Millera [1963]. Przy zwiększonym ryzyku (wysokie obciążenia fiskalne) wpływ bodźców podatkowych wzrasta. Tarcza podatkowa, w wyniku której rolnicy mogą bezpośrednio odliczyć część lub całość poniesionych wydatków, z jednej strony może pobudzać inwestycje, z drugiej zaś może sprzyjać podejmowaniu nieefektywnych decyzji (np. w wyniku zastosowania bezpośrednich limitowanych odliczeń poniesionych wydatków, rolnicy mogą podejmować decyzje o zakupie wyposażenia, a nie środków trwałych, natomiast przyspieszona amortyzacja może zwiększać wymienialność urządzeń, co nie zawsze ma ekonomiczne uzasadnienie).

Istotnym warunkiem przyjęcia jako podstawy opodatkowania podatkowego dochodu faktycznego jest wprowadzenie obowiązkowych zapisów księgowych w gospodarstwach rolnych, co budzi powszechny opór nie tylko wśród rolników, ale także części decydentów. Dlatego przy opodatkowaniu dochodów z produkcji rolnej zazwyczaj preferowane są szacunkowe metody wyliczania podstawy opodatkowania. Często jednak ustawodawca pozostawia podatnikowi wybór alternatywnej metody ustalania podstawy opodatkowania i właśnie takie rozwiązanie zastosowano w Polsce w przypadku opodatkowania dochodów uzyskiwanych z prowadzenia działów specjalnych produkcji rolnej.

² Przykładowo specjalne plany amortyzacyjne dla rolnictwa, specjalne zachęty do inwestowania, np. częściowe zwolnienie z podatku dochodów przeznaczonych na inwestycje.

Zasady i zakres opodatkowania dochodów z prowadzenia działów specjalnych produkcji rolnej

Do 1 stycznia 1992 r. działy specjalne produkcji rolnej były opodatkowane w ramach ustawy o podatku rolnym. Począwszy od 1992 r. zaczęła obowiązywać Ustawa z 26 lipca 1991 r. *o podatku dochodowym od osób fizycznych* (Dz.U. Nr 80, poz. 350). Przygotowując ten akt prawny, ustawodawca przyjął generalną zasadę (obowiązującą do dzisiaj) wyłączenia z opodatkowania podatkiem dochodowym dochodów uzyskiwanych z produkcji rolnej. Nie dotyczyło to jednak dochodów z prowadzenia działów specjalnych produkcji rolnej, które zostały potraktowane w sposób szczególny i objęte opodatkowaniem.

Zgodnie z wolą ustawodawcy, za działy specjalne uznano wyłącznie te rodzaje produkcji, których prowadzenie nie zależy od warunków klimatycznych i glebowych, wyłączono z nich wszystkie uprawy prowadzone na gruncie. Jednocześnie nie stanowią działów specjalnych produkcji rolnej uprawy, hodowla i chów zwierząt w rozmiarach nieprzekraczających określonych wielkości i w związku z tym nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

Do działów specjalnych produkcji rolnej ustawodawca zalicza np.: uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych, uprawy grzybów i ich grzybni, uprawy roślin *in vitro*, fermową hodowlę i chów drobiu rzeźnego i nieleśnego, wylęgarnie drobiu, hodowlę i chów zwierząt futerkowych i laboratoryjnych, hodowlę dżdżownic, hodowlę entomofagów, hodowlę jedwabników, prowadzenie pasiek oraz hodowlę i chów innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym. Katalog rodzajów upraw i produkcji rolnej traktowanych jako działy specjalne ma charakter zamknięty. Kryterium uznania danego rodzaju uprawy lub produkcji za dział specjalny jest przede wszystkim ich rozmiar. Jednocześnie przyjęto, że hodowla i chów, prowadzona w ramach gospodarstwa rolnego w rozumieniu Ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. *o podatku rolnym*³ (Dz.U. Nr 52, poz. 256), nie jest traktowana jako dział specjalny produkcji rolnej i opodatkowana jest podatkiem rolnym, natomiast poza gospodarstwem rolnym, np. na powierzchni mniejszej niż 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy, jest działem specjalnym i opodatkowana jest podatkiem dochodowym. Niewątpliwie, nie jest to rozwiązanie racjonalne z punktu widzenia wykorzystania ziemi rolniczej. W ramach optymalizacji opodatkowania rolnik odpowiednio dostosuje powierzchnię potrzebną do wyłączenia z opodatkowania podatkiem dochodowym lub stosownie do potrzeb zwiększy ją, wybierając korzystniejszy wariant opodatkowania. Nie można też w sposób racjonalny wytłumaczyć zasadności opodatkowania chowu np. 80 sztuk tuczników prowadzonego na powierzchni 0,99 ha przeliczeniowego podatkiem dochodowym, na powierzchni zaś 1,01 ha podatkiem rolnym.

Podstawą opodatkowania działów specjalnych produkcji rolnej jest dochód, który w przypadku osób fizycznych może być wyliczany na podstawie ewidencji podatkowych prowadzonych przez podatnika lub w sposób szacunkowy. Podatnicy mają możliwość wyboru metody, na podstawie której ustala się obciążenie z tytułu podatku dochodowego. Mogą obliczać podatek od dochodów rzeczywistych, ustalonych na podstawie prowadzonych ewidencji lub na podstawie norm szacunkowych dochodu, określonych przez Ministra Finansów. Jeżeli podatnik decyduje się na prowadzenie księgi przychodów i rozchodów (lub ksiąg rachunkowych), wówczas dochód ustala według zasad obowiązujących wszystkich prowadzących działalność gospodarczą, z uwzględnieniem kosztów uzyskania przychodu. Do kosztów uzyskania przychodów podatnik może zaliczyć wszystkie poniesione w związku z produkcją wydatki, z wyjątkiem wymienionych w art. 23 ustawy z 26 lipca 1991 r., których ustawodawca nie zalicza do podatkowych kosztów uzyskania.

Z prowadzeniem ewidencji podatkowych łączy się wiele obowiązków, niezbędna jest również dobra znajomość Ustawy *o podatku dochodowym od osób fizycznych*. Jeżeli więc rolnik nie chce obliczać podatku w oparciu o rzeczywiste wyniki działalności, może obliczać dochód z działów specjalnych przy zastosowaniu norm szacunkowych z określonej powierzchni uprawy lub jednostki produkcji zwierzęcej. W tym przypadku podstawą wymiaru podatku jest dochód szacunkowy, który oblicza się, mnożąc jednostkę uprawy lub produkcji przez odpowiednią normę szacunkową z jednostki produkcji. Przy wyborze uproszczonej metody ustalania dochodu, na podstawie norm szacunkowych rolnik wylicza podatek wyłącznie na podstawie skali podatkowej. W przypadku prowadzenia ksiąg podatkowych może wybrać opodatkowanie na podstawie 19-proc. stawki liniowej⁴.

W latach 1992-2001 obowiązywały normy przyjęte w 1992 roku, co może być podstawą do przypuszczeń, że obciążenie podatkiem dochodowym działów specjalnych produkcji rolnej w tym okresie malało. Począwszy od 2002 r. minister finansów w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw rolnictwa ogłasza w drodze rozporządzenia nowe normy szacunkowe, zmieniając je corocznie w stopniu

³ Zgodnie z ustawą za gospodarstwo rolne uważa się obszar gruntów o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy, stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej, w tym spółki, nie posiadającej osobowości prawnej.

⁴ Jeżeli rolnik decyduje się na wybór podatku liniowego, powinien do 30 listopada roku poprzedzającego rok podatkowy złożyć odpowiedni formularz.

odpowiadającym wskaźnikowi wzrostu cen towarowej produkcji rolniczej. W 2002 roku normy szacunkowe dochodów z działów produkcji rolnej podwyższono średnio o ok. 14% w stosunku do obowiązujących w latach 1992-2001. Przyjęto wówczas wskaźnik wzrostu cen towarowej produkcji rolniczej z 2000 r. w stosunku do 1999 r. Można więc założyć, że normy szacunkowe dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej nadal są niższe niż dochody faktyczne uzyskiwane z tego tytułu. Tym bardziej że w latach 1992-2010 normy szacunkowe wzrosły średnio o 38%, natomiast wzrost cen towarowej produkcji rolniczej w latach 1991-2009 według szacunków Ministerstwa Finansów wyniósł 662,23% [Preferencje podatkowe... 2011].

Obciążenia podatkowe rolników prowadzących działy specjalne produkcji rolnej

Tabela 1. Liczba podatników prowadzących działy specjalne produkcji rolnej w latach 2000-2010

Table 1. The number of taxpayers operating in special branches of agricultural production declaring income between 2000 and 2010

Rok/ Year	Podatnicy opodatkowani według/Taxpayers subject to tax according to		Razem/ Total	Liczba podatników prowadzących działy specjalne jako % ogółu/The share of taxpayers operating in special branches as % of total
	skali podatkowej/ tax brackets	19% stawki podatku/ 19% tax rate		
2000	37 173	x	37 173	0,15
2001	38 127	x	38 127	0,16
2002	38 094	x	38 094	0,16
2003	38 975	x	38 975	0,16
2004	39 599	x	39 599	0,16
2005	37 723	x	37 723	0,15
2006	36 472	x	36 472	0,14
2007	35 070	143	35 213	0,14
2008	34 651	148	34 799	0,13
2009	32 324	180	32 504	0,12
2010	30 918	240	31 158	0,12

Źródło: opracowanie na podstawie danych Ministerstwa Finansów, Departament Podatków Bezpośrednich

Source: own study based on the data of the Ministry of Finance, Department of Direct Taxes

Tabela 2. Liczba podatników prowadzących działy specjalne produkcji rolnej prowadzących ewidencje podatkowe w latach 2007-2010

Table 2. The number of taxpayers operating in special branches of agricultural production operating tax registries between 2007 and 2010

Rok/ Year	Liczba podatników prowadzących działy specjalne produkcji rolnej/The number of taxpayers operating in special branches of agricultural production		
	ogółem/ total	ustalających dochód na podstawie ksiąg podatkowych/establishing income according to tax records	odestek ogółu/% of total
2007	35 213	143	0,40
2008	34 799	148	0,42
2009	32 504	180	0,55
2010	31 158	271	0,86

Źródło: jak w tab. 1

Source: see tab. 1

W latach 2000-2010 liczba podatników prowadzących działy specjalne produkcji rolnej i rozliczający się na podstawie Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wahała się w przedziale od 39 599 do 31 158. Począwszy od 2004 r. można zaobserwować stopniowy spadek liczby podatników prowadzących działy specjalne i ich udziału w ogólnej liczbie rozliczających się na podstawie PIT. Niewielu podatników wybierało 19-proc. podatek liniowy, niemniej jednak ich liczba począwszy od 2007 r. systematycznie rośnie i w 2010 r. wynosiła 240.

W latach 2007-2010 liczba podatników prowadzących ewidencje podatkowe wahała się od 143 do 271. Ich udział w ogólnej liczbie podatników rozliczających się z tego tytułu w 2010 r. wynosił zaledwie 0,86%. Oznacza to, że ponad 99% ustalało dochód na podstawie norm szacunkowych. Do 2009 r. liczba ta pokrywała się dokładnie z liczbą podatników, którzy wybrali opodatkowanie 19-proc. stawki liniowej. Jedynie w 2010 r. część rolników prowadzących rachunkowość (tj. 31 podatników) wybrało opodatkowanie na podstawie progresywnej skali podatkowej.

Dochody podatników prowadzących działy specjalne produkcji rolnej, wyliczane zarówno na podstawie norm szacunkowych, jak i zapisów księgowych, w latach 2000-2010 systematycznie rosły: od 164,5 mln zł w 2000 r. do 329 mln zł w 2010 r. Wzrost dochodów stanowiących podstawę opodatkowania o ok. 100% w latach 2000-2010, przy spadku liczby podatników, wskazuje na widoczne zwiększenie rozmiarów działalności prowadzonej w tym zakresie. Przeciętny dochód podlegający opodatkowaniu, przypadający na jednego podatnika tej grupy, wzrósł z ok. 4,4 tys. zł w 2000 r. do ok. 10,6 tys. zł w 2010 r.

Jednocześnie udział dochodów uzyskiwanych z działów specjalnych produkcji rolnej w ogólnej kwocie dochodów podlegających opodatkowaniu PIT kształtował się na stałym, bardzo niskim poziomie i wynosił ok. 0,05% w latach 2000-2010. W związku z tym wpływy podatkowe z tego tytułu były prawdopodobnie również niskie. Ministerstwo Finansów podaje, że szacowana kwota podatku z tego tytułu przed odliczeniem składki na ubezpieczenie zdrowotne wzrosła z ok. 30 mln zł w 2000 r. do ok. 60 mln zł w 2010 r. [Preferencje podatkowe... 2011]. Niestety szczegółowa statystyka nie wyodrębnia dokładnych danych na ten temat. Na podstawie bardzo uproszczonych szacunków przeprowadzonych przy wykorzystaniu stawki efektywnej podatku, dotyczącej wszystkich grup podatników⁵ można przypuszczać, że przeciętny szacunkowy podatek dochodowy przypadający na jednego podatnika osiągającego dochody z tego tytułu w latach 2000-2010 kształtował się w przedziale od 690 zł do 1200 zł rocznie.

Tabela 3. Kwota dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej wykazana w zeznaniach PIT latach 2000-2010
Table 3. Income from special branches of agricultural production reported in PIT declarations 2000 and 2010

Rok/ Year	Kwota dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej opodatkowana według [tys. zł]/Gross sum of income from the special branches of agricultural production according to [thous. PLN]				
	skali podatkowej/ tax brackets	19% stawki podatku/ 19% tax rate	razem/ total	przeciętny dochód na podatnika/average gross taxpayer	
				norm/ standards	podatku liniowego/ flat tax
2000	164 540	x	164 540	4,42	x
2001	177 519	x	177 519	4,65	x
2002	191 283	x	191 283	5,02	x
2003	204 662	x	204 662	5,25	x
2004	189 148	x	189 148	4,77	x
2005	195 906	x	195 906	5,19	x
2006	228 920	x	228 920	6,27	x
2007	211 153	34 144	245 297	6,02	238,76
2008	222 208	21 515	243 723	6,41	145,37
2009	252 629	75 268	327 897	7,81	418,15
2010	249 710	79 301	329 011	8,07	330,42

Źródło: jak w tab. 1
Source: see tab. 1

Tabela 4. Oszacowanie podatku dochodowego od osób fizycznych od dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej w latach 2000-2010 (skala podatkowa)
Table 4. The personal income tax estimate from income from special branches of agricultural production between 2000 and 2010 (tax according to tax brackets)

Rok/ Year	Dochód do opodatkowania [tys. zł]/Taxable income [thous. PLN]	Stawka efektywna/Effective rate [%]	Oszacowany podatek ogółem [tys. zł]/Total estimated tax [thous. PLN]	Przeciętny podatek przypadający na podatnika [tys. zł]/Average tax per taxpayer [thous. PLN]			
				prowadzącego działy specjalne produkcji rolnej/operates in special branches of agricultural production	podatku dochodowego ogółem/total tax income	prowadzącego wyłącznie działalność gospodarczą/only from business activity	emeryta i renciście/pensioner or disabled
2000	164 540	15,67	25 783,41	690	2 188	x	x
2001	177 519	15,61	27 710,71	720	2 330	x	x
2002	191 283	15,85	30 318,35	790	2 397	x	x
2003	204 662	15,35	31 415,61	800	2 316	x	x
2004	189 148	15,34	29 015,30	730	2 294	x	x
2005	195 906	15,55	30 463,38	800	2 375	2 967	1 455
2006	228 920	16,76	38 366,99	1050	2 743	2 715	1 711
2007	211 153	15,34	32 390,87	920	2 719	2 858	1 735
2008	222 208	16,19	35 975,47	1030	3 374	3 577	1 953
2009	252 629	14,88	37 591,19	1160	3 349	3 537	2 044
2010	249 710	14,97	37 381,58	1200	3 806	3 573	2 202

Źródło: jak w tab. 1
Source: see tab. 1

⁵ Do szacowania podatku zapłaconego przez podatników osiągających dochody z działów specjalnych produkcji rolnej wykorzystano tzw. efektywną stopę podatku, obliczaną co roku dla wszystkich podatników przez Ministerstwo Finansów. Ogólna stopa efektywna oznacza obciążenie przeciętnym podatkiem należnym łącznie ze stawką na ubezpieczenie zdrowotne przeciętnego dochodu brutto, po odliczeniu składek na ubezpieczenie społeczne.

W latach 2000-2010 efektywność podatkowa rolnika osiągającego dochody z działów specjalnych produkcji rolnej była ponadtrzykrotnie niższa niż wszystkich podatników podatku dochodowego od osób fizycznych ogółem. Podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych, po odliczeniu od dochodu składek na ubezpieczenie społeczne, płacili przeciętnie (łącznie ze składką na ubezpieczenie zdrowotne) podatek w wysokości 2188 zł w 2000 r. i 3806 zł w 2010 r. Natomiast podatnicy osiągający dochody z działów specjalnych odpowiednio: 690 i 1200 zł. Wyższe podatki płacili rolnicy, którzy wybrali opodatkowanie na podstawie podatku liniowego. Ich obciążenia przypadające przeciętnie na 1 podatnika w 2007 r. wynosiło ok. 45 366 zł, natomiast w 2010 r. ok. 62 780 zł. Należy jednak pamiętać, że przeciętne dochody podatników zaliczanych do tej grupy podlegające opodatkowaniu były znacznie wyższe i w latach 2007-2010 kształtowały się w przedziale od ok. 239 do ok. 330 tys. zł. Można stwierdzić, że podatników osiągających dochody z działów specjalnych produkcji rolnej generalnie (poza nieliczną grupą opodatkowaną na podstawie 19% podatku) można zaliczyć do płacących relatywnie najniższe podatki dochodowe, nawet niższe niż podatnicy osiągający dochody wyłącznie z renty i emerytury, których przeciętny podatek dochodowy w 2010 r. wyniósł 2202 zł.

Podsumowanie

Ponad 99% podatników prowadzących działy specjalne produkcji rolnej wybrało w 2010 r. opodatkowanie na podstawie nie faktycznego, ale szacunkowego dochodu, ustalanego w oparciu o normy szacunkowe właściwe dla danego rodzaju produkcji. Istotnym czynnikiem wpływającym na podjęcie takiej decyzji był niewątpliwie brak obowiązku prowadzenia ewidencji podatkowych i korzystny sposób ustalania dochodu, który dodatkowo umożliwiał jednak podatnikom korzystanie z dostępnych w Ustawie *o podatku dochodowym od osób fizycznych* odliczeń i ulg podatkowych. Z przeprowadzonej analizy wynika, że przeciętne obciążenia podatkowe rolników, wyliczone na podstawie norm szacunkowych, są kilkakrotnie niższe niż występujące w innych grupach podatkowych (np. podatników uzyskujących dochody ze stosunku pracy, emerytów, rencistów). Niewątpliwie jest to podatkowe wsparcie wybranej grupy producentów, zaliczane w literaturze przedmiotu do kategorii *tax expenditures* i stanowiące swoisty substytut wydatków publicznych państwa realizowanych przez system podatkowy, które powinny być monitorowane. Tym bardziej że jeśli chodzi o dochody rolników prowadzących działy specjalne produkcji rolnej, którzy wybrali opodatkowanie na podstawie dochodów faktycznych i 19-proc. podatek liniowy, to wsparcie przypadające na jednego podatnika prowadzącego działy specjalne produkcji rolnej może być znaczne. Należy pamiętać o tym, że przywileje podatkowe powinno się rozpatrywać zarówno z punktu z punktu widzenia podatnika, jak i państwa. Z jednej strony redukując podatek, pozwalają one na uzyskanie korzyści podatkowych wybranej grupie beneficjentów. Z drugiej strony przywileje stanowią potencjalne straty dochodów budżetowych, dlatego też ich wprowadzenie do konstrukcji danego podatku powinno być w pełni uzasadnione realizacją określonych celów społeczno-gospodarczych.

Literatura

- Dziemianowicz R.I.** 2007: Efektywność systemu opodatkowania rolnictwa. Wyd. Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok, 150-166.
- Modigliani F., Miller M.** 1963: Corporate Income Tax and the Cost of Capital: A Correction, *American Economic Review*, vol. 53, no. 3, 433-443.
- Portugal L.** 2002: OECD Work on Defining and Measuring Subsidies in Agriculture, OECD, Paris, 3.
- Preferencje podatkowe. 2011: Ministerstwo Finansów, Warszawa, 58-62.
- Stiglitz J.E.** 1969: Effects of Wealth, Income and Capital Gains Taxation on Risk – Taking, *Quarterly Journal of Economics*, 83, 274.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. *o podatku dochodowym od osób fizycznych*. Dz.U. z 1991 r. Nr 80, poz. 350 ze zm.

Summary

Despite the common system of income taxation in Poland, farmers' income from agricultural production is not currently treated as the income source in the case of personal income tax. In accordance with the provisions of the Act, agriculture has been excluded from taxation. The exception is the income obtained from special branches of agricultural production. However, also in this case, the legislator applied tax preferences, which allow choosing the estimated method of establishing the tax base and lowering tax burden. The article presents the taxation principles regarding income obtained by producers operating in special branches of agricultural and analyzes the amount of tax burden. The article also attempts to answer the question: What are the tax advantages from the opportunity of applying the estimated method of establishing the tax base for producers operating in special branches of agriculture?

Adres do korespondencji:

dr hab. Ryta I. Dziemianowicz, prof. UwB
 Uniwersytet w Białymstoku
 Wydział Ekonomii i Zarządzania
 ul. Warszawska 63, 15-062 Białystok
 tel. (85) 745 77 02; e-mail: r.dziemianowicz@uwb.edu.pl