

**Mirosław Wasilewski, Marzena Ganc**

*Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie*

## **WPLYWY DO BUDŻETÓW GMIN Z TYTUŁU PODATKU ROLNEGO ORAZ RYCZAŁTU OD PRZYCHODÓW EWIDENCJONOWANYCH**

### *PROCEEDS TO THE BUDGETS OF COMMUNES FROM AGRICULTURAL TAX AND TAX FROM REGISTERED REVENUES*

**Słowa kluczowe: podatek rolny, gospodarstwa rolnicze, budżet gmin, podatek ryczałtowy w rolnictwie**

*Key words: agricultural tax, agricultural farms, budget of communes, registered revenues in agricultural farms*

**Abstrakt.** Przedstawiono wyniki badań dotyczące porównania wysokości wpływów do budżetów gmin z tytułu podatku rolnego z dochodami, w przypadku wprowadzenia w rolnictwie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych w stawce 5,5%. Przyjęto założenie, iż całkowite wpływy z podatku od przychodów ewidencjonowanych zasilą budżety gmin. W dwóch przyjętych wariantach w symulacji modelowej odnotowano wyższe wpływy do budżetów wszystkich typów gmin z tytułu podatku ryczałtowego od przychodów ewidencjonowanych w stosunku do kwot podatku rolnego.

### **Wstęp**

Konstrukcja podatku rolnego może spełniać wiele funkcji. System podatkowy może w istotny sposób determinować konkurencyjność gospodarstw rolnych, wpływać na ich liczbę, podział lub konsolidację, a także na organizację produkcji rolniczej. Przyjęte rozwiązania modelu opodatkowania rolnictwa mogą wspierać działalność gospodarstw, mieć charakter neutralny bądź hamować rozwój danej sfery gospodarki [Dziemianowicz 2007, 2008].

Właściwie skonstruowany system opodatkowania może być ważnym instrumentem efektywnego oddziaływania na przekształcenia strukturalne zachodzące w rolnictwie [Dziemianowicz, Przygocka 2006]. W konstrukcji podatku rolnego nie ma bezpośredniego związku pomiędzy wysokością ciężaru podatkowego a wielkością przychodów i dochodów osiąganych przez gospodarstwa rolnicze. Podatek rolny w obecnym kształcie nie zachęca rolników do intensyfikacji produkcji i nie realizuje funkcji stymulującej. Dokonywane w ostatnich latach zmiany w zakresie opodatkowania rolnictwa dotyczyły głównie uszczegółowienia definicji poszczególnych pojęć i zagadnień. Niskie kwoty obciążeń gospodarstw rolniczych z tytułu podatku rolnego i relatywnie niewielkie wpływy z tego tytułu sugerują małą efektywność tej konstrukcji podatkowej. Rolnicy mają świadomość konieczności zmian w zasadach opodatkowania, ale zgłaszają wiele obaw co do proponowanych rozwiązań. Zastrzeżenia rolników dotyczą możliwości zwiększenia ciężaru podatkowego i mniejszej opłacalności funkcjonowania gospodarstw. Zasadne jest zatem przedstawienie skutków ekonomicznych wprowadzenia podatku dochodowego oraz dokonanie zmian w opodatkowaniu gospodarstw rolniczych.

Zastąpienie podatku rolnego podatkiem dochodowym może ujednolicić zasady traktowania wszystkich grup podatników oraz silniej realizować funkcję fiskalną i motywacyjną. Ponadto umożliwi uzyskanie informacji przez decydentów dotyczących konsekwencji wprowadzenia podatku dochodowego w szerokim ujęciu – w skali mikro- (gospodarstwa rolnicze) i makroekonomicznej (budżet gminy i państwa) [Chmielewska 2009].

Należy rozważać kwestie zmian zasad opodatkowania rolnictwa w kontekście interesów rolników i gmin, dla których podatek rolny jest dotychczas źródłem dochodów budżetowych [Wasilewski, Gruzziel 2008].

Podatek zryczałtowany od przychodów ewidencjonowanych można stosować w przypadku przychodów z działalności gospodarczej, prowadzonej wyłącznie samodzielnie oraz z tytułu udziału w spółce, od przychodów osiągniętych łącznie przez współników. Ryczałt to określona z góry stawka (lub kwota), która jest jednakowa dla kolejnych miesięcy. W ryczałcie od przychodów rejestrowanych podstawę opodatkowania stanowi przychód, który nie jest pomniejszony o koszty jego uzyskania. Przy niskiej przychodowości taki rodzaj rozliczenia nie jest opłacalny dla podatnika, który w tym wypadku ponosić będzie wyższe straty niż korzyści. Wadą jest także brak możliwości rozliczania się ze współmałżonkiem i odrzucenia tego typu rozliczania na rzecz innej formy opodatkowania w ciągu roku podatkowego. Wielkimi atutami tego typu rozliczania podatkowego są sposobność prowadzenia prostej księgowości i duże korzyści osiągane przy niskich kosztach prowadzenia działalności, co w przypadku rolników z małych gospodarstw może być niezwykle korzystne. Korzystając z tej formy opodatkowania rolnik byłby zobowiązany do prowadzenia ewidencji przychodów zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z 17 grudnia 2002 r. w sprawie prowadzenia ewidencji przychodów i wykazu środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (Dz.U. Nr 161, poz. 1078 i Nr 119, poz. 1258 oraz z 2001 r. Nr 151, poz. 1710).

Celem badań było porównanie wysokości wpływów z tytułu podatku rolnego z dochodami po wprowadzeniu ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych w gospodarstwach rolniczych.

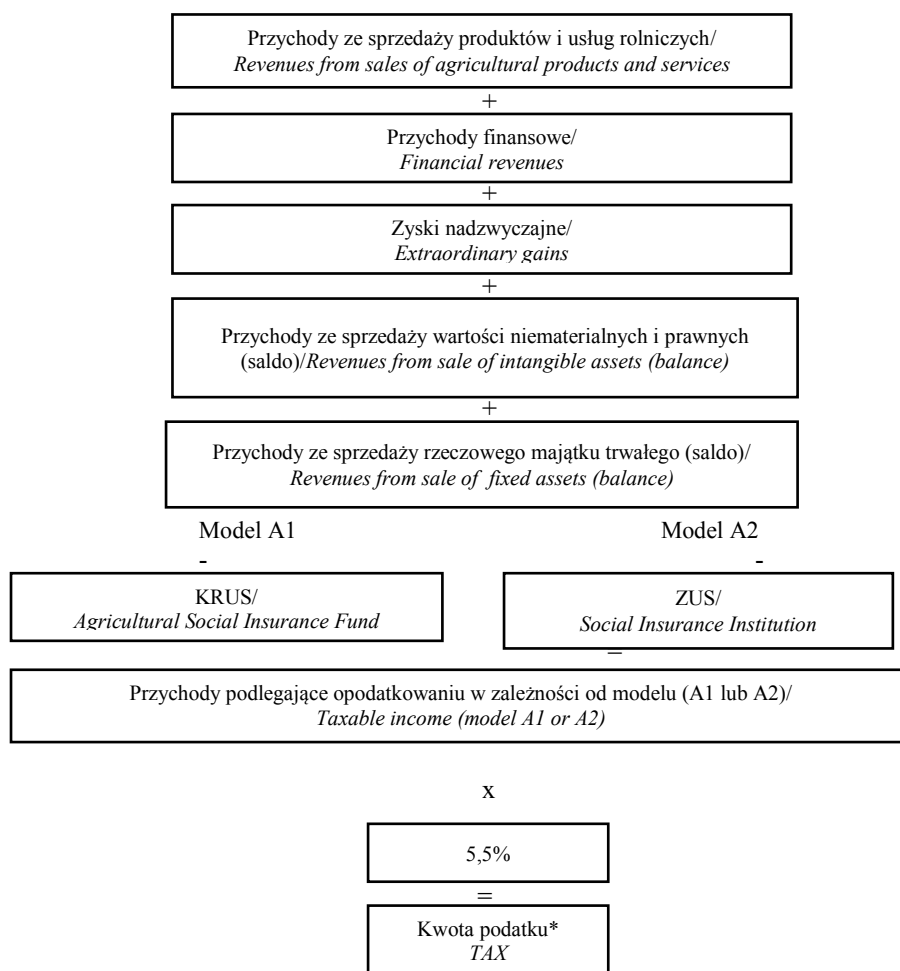
### **Material i metodyka badań**

Określono kategorie ekonomiczne do obliczenia wielkości obciążeń podatkowych w poszczególnych grupach gospodarstw. Badania przeprowadzono w towarowych gospodarstwach indywidualnych, objętych systemem zbierania i wykorzystywania danych rachunkowych z gospodarstw rolnych Farm Accountancy Data Network (FADN) i współpracujących z Instytutem Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej – Państwowym Instytutem Badawczym (IERiGŻ-PIB). Podstawą dokonanych obliczeń zgodnie z metodyką FADN były wielkości średnie z co najmniej 15 gospodarstw rolniczych w ramach przyjętych kryteriów ich klasyfikacji. Pozyskane zmienne w postaci danych liczbowych i określonych kategorii wynikowych stanowiły podstawę dokonania symulacji wprowadzenia podatku dochodowego. Symulacja modelowa obejmowała wariant wprowadzenia ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych.

W modelu A1 przyjęto, iż składki na ubezpieczenia społeczne podatnik będzie odprowadzał w ramach systemu KRUS, w którym składkę na ubezpieczenie zdrowotne płaci państwo, zatem nie uwzględniono możliwości odliczenia tej kwoty od przychodów ewidencjonowanych. W modelu A2 natomiast przyjęto płacenie składek w ramach ZUS. Stawka ryczałtu przyjęta w obu modelach to 5,5% od przychodów z działalności wytwórczej i budowlanej. Przyjęcie takiej stawki wynikało z faktu, iż działalność rolnicza jest ściśle związana z wytwórczą. W modelach A1 i A2 nie uwzględniono ulg możliwych do zastosowania przez podatnika, a w modelu A2 odliczono zapłacone składki na ubezpieczenie zdrowotne. Procedurę liczenia podatku w ramach ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych przedstawiono na rysunku 1.

### **Wyniki badań**

W tabeli 1 przedstawiono poziom wpływów do budżetów gmin z tytułu podatku rolnego oraz zryczałtowanego od przychodów ewidencjonowanych w wybranych latach. Przyjęto założenie, iż całość podatku dochodowego zasila budżety gmin. Odnotowano tendencję wzrostową wpływów ogółem z tytułu podatku dochodowego od przychodów ewidencjonowanych w modelu A1 (z 83 875 tys. zł w 2004 r. do 112 380 tys. zł w 2009 r.). W 2006 r. Dochody ogółem z tytułu ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych dla wszystkich typów gmin przewyższyły wpływy z tytułu podatku rolnego 6,4-krotnie, co stanowiło największy poziom tej relacji w badanym okresie, natomiast największy dochód w poszczególnych typach gmin stwierdzono w gminach miejskich (8,4-krotny).



\* Od kwoty podatku w modelu z ZUS odejmujemy podlegającą odliczeniu składkę na NFZ/*Is subtracted from amount of the tax on the health insurance contribution*

Rysunek 1. Metodyka ustalania ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych w gospodarstwach rolniczych  
*Figure 1. Methods of determining the tax on a farm on the basis on registered income*

Źródło: opracowanie własne

Source: own study

Najwyższe dochody z tytułu podatku ryczałtowego od przychodów ewidencjonowanych w modelu A1 stwierdzono w gminach wiejskich w 2009 r. (73 928 tys. zł). W gminach tych także w tym modelu odnotowano tendencję rosnącą kształtowania się poziomu wpłat z tytułu podatku ryczałtowego od przychodów ewidencjonowanych. Największa różnica pomiędzy dochodami z podatku rolnego a wpływami z tytułu ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych wystąpiła w 2009 r. (58 700 tys. zł). Ponadto w badanych latach nastąpił wzrost dochodów gmin z tytułu podatku ryczałtowanego w obszarze wiejskim w gminach miejsko-wiejskich z 24 647 tys. zł w 2004 r. do 33 340 tys. zł w 2009 r.

Tabela 1. Wpływy podatkowe do budżetów gmin z podatku rolnego oraz ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych  
 Table 1. Proceeds to the budgets of communes of agricultural tax and tax from registered revenues

Model/ Model	Gmina/ Commune*	Lata/Years							
		2004				2006			
		PR/ AT**	PD/ IT**	PR/ AT	PD/ IT	PR/ AT	PD/ IT	PR/ AT	PD/ IT
		tys. zł/thous. PLN							
A1	1	306	2 548	2 241	8,3	326	2 728	2 402	8,4
	2	9 415	54 068	44 652	5,7	9 343	60 232	50 889	6,4
	4	536	2 611	2 074	4,9	544	2 340	1 796	4,3
	5	4 652	24 647	19 995	5,3	4 360	27 554	23 194	6,3
Razem/Total		14 911	83 875	68 964	5,6	14 574	92 856	78 282	6,4
A2	1	306	2 076	1 769	6,8	326	2 091	1 764	6,4
	2	9 415	39 392	29 976	4,2	9 343	51 156	41 813	5,5
	4	536	2 067	1 530	3,9	544	1 833	1 289	3,4
	5	4 652	19 202	14 549	4,1	4 360	22 407	18 047	5,1
Razem/Total		14 911	62 738	47 827	4,2	14 574	77 487	62 913	5,3
Model/ Model	Gmina/ Commune*	2007				2009			
		PR/ AT	PD/ IT	PR/ AT	PD/ IT	PR/ AT	PD/ IT	PR/ AT	PD/ IT
		tys. zł/thous. PLN							
		A1	1	471	3 009	2 537	6,4	583	2 700
2	10 624		67 918	57 294	6,4	15 228	73 928	58 700	4,9
4	539		2 340	1 800	4,3	594	2 411	1 817	4,1
5	5 038		30 264	25 226	6,0	8 215	33 340	25 124	4,1
Razem/Total		16 673	103 531	86 858	6,2	24 622	112 380	87 758	4,6
A2	1	471	2 422	1 951	5,1	583	2 050	1 466	3,5
	2	10 624	48 633	38 009	4,6	15 228	52 086	36 857	3,4
	4	539	1 721	1 181	3,2	594	1 722	1 128	2,9
	5	5 038	23 088	18 050	4,6	8 215	24 671	16 455	3,0
Razem/Total		16 673	75 865	59 192	4,6	24 622	80 530	55 908	3,3

\* 1 – gminy miejskie/city communes, 2 – gminy wiejskie/rural communes, 4 – miasto w gminie miejsko-wiejskiej/city in urban-rural communes, 5 – obszar wiejski w gminie miejsko-wiejskiej/rural area in the urban-rural communes,

\*\* PR – podatek rolny/agricultural tax, PD – podatek dochodowy/income tax

Źródło: opracowanie własne

Source: own study

W większości wyodrębnionych typów gmin stwierdzono zasadnicze zwiększenie (w modelu A1) wpływów z tytułu podatku ryczałtowego od przychodów ewidencjonowanych do ich budżetów.

W modelu A2 nie odnotowano jednoznacznej tendencji w kształtowaniu się wpływów ogółem (we wszystkich typach gmin razem) z tytułu ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych. W modelu tym najwyższy poziom dochodów ogółem z podatku od przychodów ewidencjonowanych we wszystkich typach gmin odnotowano w 2009 r., w którym wynosiły 80 530 tys. zł i były wyższe od wpłat z tytułu podatku rolnego 3,3-krotnie. Ponadto najwyższe wpływy z ryczałtu od przychodów rejestrowanych w odniesieniu do poszczególnych typów gmin odnotowano w gminach wiejskich we wszystkich analizowanych latach. Jednocześnie w 2006 r. stwierdzono największą różnicę w tym typie gminy, pomiędzy dochodami budżetów gmin z tytułu podatku

rolnego w odniesieniu do wpływów z ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych (41 813 tys. zł). W typie gmin obszar wiejski w gminie miejsko-wiejskiej odnotowano tendencję wzrostową w poziomie wpływów z tytułu ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych z 19 202 tys. zł w 2006 r. do 24 671 tys. zł w 2009 r.

W modelach A1 i A2 wpływy z tytułu podatku ryczałtowanego przewyższały dochody gmin z podatku rolnego w całym badanym okresie. Sytuacja taka mogła być spowodowana tym, iż w podatku od przychodów ewidencjonowanych nie uwzględnia się w podstawie naliczania obciążeń podatkowych kosztów działalności rolniczej, które w rolnictwie są znaczne. Opodatkowanie gospodarstw rolniczych podatkiem w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych przyniosłoby znaczne zwiększenie wpływów do budżetów gmin, natomiast byłoby niekorzystne dla rolników i zwiększyłoby zasadniczo poziom obciążeń fiskalnych rolnictwa. Ponadto w modelu A1 stwierdzono wyższy poziom wpływów z tytułu ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych w porównaniu z modelem A2. Wynikać to może z faktu, iż w modelu z KRUS (A1) nie funkcjonuje odliczenie od zaliczki na podatek dochodowy kwoty 7,75% podstawy wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne, natomiast w modelu A2 (z ZUS) taka ulga istnieje.

### Podsumowanie

Przedstawiono porównanie wysokości wpływów do budżetów gmin w ramach funkcjonującego podatku rolnego oraz po wprowadzeniu podatku ryczałtowego od przychodów ewidencjonowanych. Na podstawie przeprowadzonych analiz sformułowano następujące wnioski:

W badanym okresie we wszystkich wyodrębnionych typach gmin odnotowano zdecydowanie wyższy poziom wpływów z tytułu ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych w stosunku do zapłaconego podatku rolnego. W obu przyjętych wariantach modelowych (z KRUS i ZUS) wpływy te znacznie przewyższały te uzyskiwane z tytułu podatku rolnego. Przyczyną takiej sytuacji może być to, iż w rozliczaniu na zasadach ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych nie uwzględnia się kosztów ich uzyskania, które są wysokie w działalności rolniczej.

Wprowadzenie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych będzie zdecydowanie korzystne dla budżetów gmin, natomiast zwiększy obciążenia fiskalne gospodarstw rolniczych.

Dla rolników korzystniejszą sytuacją byłoby wprowadzenie podatku ryczałtowego od przychodów ewidencjonowanych w ramach modelu A2 (z ZUS), ponieważ w tym ujęciu możliwe jest odliczenie od należnej zaliczki na podatek dochodowy części składki zdrowotnej (jednocześnie rolnik musiałby zapłacić ją z własnych środków). Natomiast w modelu A1 (z KRUS) ubezpieczenie zdrowotne jest pokrywane przez budżet państwa i tym samym rolnik nie ma możliwości jego odliczenia, co powoduje większą kwotę obciążenia podatkiem.

### Literatura

- Chmielewska M. 2009: *Podatek rolny w dochodach budżetowych gmin*, Zesz. Nauk. SGGW w Warszawie, Ekonomia i Organizacja Gospodarki Żywnościowej, nr 77, s. 187-199.
- Dziemianowicz R. 2007: *Efektywność systemu opodatkowania rolnictwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok, s. 183-226.
- Dziemianowicz R., Przygocka R. 2006: *Zasady opodatkowania gospodarstw rolnych w Unii Europejskiej i możliwości ich adaptacji w Polsce*, Wieś i Rolnictwo, nr 2(131), Warszawa.
- Dziemianowicz R. 2008: *System podatkowy, jako czynnik wpływający na konkurencyjność gospodarstw rolnych (na przykładzie wybranych krajów UE)*, Roczn. Nauk. SERiA, t. X, z. 3, s. 139-144.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 17 grudnia 2002 r. w sprawie prowadzenia ewidencji przychodów i wykazu środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, Dz.U. nr 161, poz. 1078 i nr 119, poz. 1258 oraz z 2001 r. nr 151, poz. 1710.
- Wasilewski M., Gruzziel K. 2008: *Podatek dochodowy w indywidualnych gospodarstwach rolniczych – koncepcja i skutki*, Zag. Ekon. Roln., nr 1, s. 70-81.

### **Summary**

*The paper presents results of research on a comparison of revenues to the budgets of communes in respect of the agricultural tax payments, in the case of agriculture the lump sum tax on registered revenues at a rate of 5.5%. It is assumed that the total recorded tax powers the local budgets. The simulation model adopted in the two variants with higher revenues to the budgets of communes of all types of flat-rate tax on registered revenue, compared to the amount of agricultural tax.*

Adres do korespondencji  
dr hab. Mirosław Wasilewski, prof. nadzw. SGGW, dr Marzena Ganc  
Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie  
Wydział Nauk Ekonomicznych  
Zakład Rachunkowości, Finansów Przedsiębiorstw i Bankowości  
ul. Nowoursynowska 166  
02-787 Warszawa  
tel. (22) 593 42 24, 593 42 42  
e-mail: miroslaw\_wasilewski@sggw.pl, marzena\_ganc@sggw.pl