

Ryta Iwona Dziemianowicz

Uniwersytet w Białymstoku

**ZMIANY W OPODATKOWANIU GOSPODARSTW ROLNYCH:
KORZYŚCI I ZAGROŻENIA**

*CHANGES IN TAXATION OF AGRICULTURAL HOLDINGS:
BENEFITS AND THREATS*

Słowa kluczowe: opodatkowanie rolnictwa, podatek dochodowy, reforma opodatkowania rolnictwa

Key words: taxation of agriculture, income tax, agricultural taxation reform

Synopsis. Od lat zarówno ekonomiści, ale także i politycy, prowadzą dyskusję na temat przyszłego kształtu systemu opodatkowania rolnictwa w Polsce. Dotyczy to przede wszystkim włączenia rolnictwa do powszechnego systemu opodatkowania dochodów, ale nie tylko. Niewątpliwie, jak wskazują doświadczenia międzynarodowe, system podatkowy może być jednym z czynników wpływających na tempo zmian strukturalnych w rolnictwie, które w Polsce są nieuniknione. Artykuł, stanowi próbą przeanalizowania korzyści i zagrożeń wynikających z obciążenia dochodów rolników uzyskiwanych z gospodarstwa podatkiem dochodowym. Szczegółową analizę ograniczono przede wszystkim do zbadania wysokości obciążeń fiskalnych gospodarstw rolnych po wprowadzeniu zmian w systemie opodatkowania.

Wstęp

Polski model opodatkowania gospodarstw rolnych znacznie różni się od rozwiązań stosowanych w większości krajów rozwiniętych UE. Przede wszystkim dotyczy to opodatkowania dochodów z działalności rolniczej, które poza działami specjalnymi produkcji rolnej, korzystają z całkowitego wyłączenia z opodatkowania. Właściwe opodatkowanie gospodarstw rolnych w Polsce jest realizowane przez podatek rolny, którego budowa jest przestarzała i jednocześnie nie odpowiada nie tylko potrzebom samego rolnictwa, ale i całej gospodarki narodowej. Zastosowane rozwiązania podatkowe nie są również efektywne fiskalnie. Obowiązująca konstrukcja podatku rolnego nie daje możliwości zwiększenia wydajności podatkowej, a brak korelacji pomiędzy efektywnością podatkową a efektywnością ekonomiczną, a przede wszystkim pomiędzy wysokością podatku a wypracowanym dochodem, uniemożliwia prorozwojowe oddziaływanie instrumentów podatkowych na gospodarstwa rolne, a tym samym oddziaływanie na modernizację i rozwój rolnictwa.

Wprawdzie system podatkowy jest tylko jednym z czynników, które mogą wpływać na tempo zmian strukturalnych w rolnictwie, ale jak wskazują doświadczenia międzynarodowe, jego rola może być istotna. Oczywiście skala oddziaływania systemu podatkowego na rolnictwo zależy od zastosowania szczegółowych konstrukcji podatkowych, dostosowanych do potrzeb danego kraju, tj. liczby progów podatkowych i ich rozpiętości oraz wszelkiego rodzaju ulg i odliczeń podatkowych, w tym także możliwości tworzenia funduszy inwestycyjnych oraz instrumentów wspierających wymianę pokoleniową. Dlatego ważna jest odpowiednia konstrukcja, która może wspomóc przemiany strukturalne, ale też nie doprowadzi do bankructwa większości funkcjonujących w Polsce gospodarstw rolnych.

Od lat ekonomiści i politycy toczą dyskusję na temat przyszłego kształtu systemu opodatkowania gospodarstw rolnych w Polsce. Część z nich wypowiada się za włączeniem rolnictwa do powszechnego systemu opodatkowania dochodów, inni twierdzą, że powinno się pozostawić obecnie obowiązujące rozwiązania. Zakładając, że przeprowadzenie zmian w opodatkowaniu gospodarstw rolnych, zwłaszcza w zakresie opodatkowania dochodów, jest nieuniknione, niezbędne jest jednak przeanalizowanie ich skutków, przeanalizowanie efektów fiskalnych i pozafiskalnych wynikających z nałożenia nowych rozwiązań podatkowych. Istotne są nie tylko badania efektywności opodatkowania i kosztów procesu fiskalnego, ale także badanie wpływu nowych rozwiązań na funkcjonowanie gospodarstw rolnych, a przede wszystkim ich wpływu na wysokość obciążeń fiskalnych rolników.

Artykuł jest próbą przeanalizowania korzyści i zagrożeń wynikających z przyjęcia dochodu jako podstawy opodatkowania rolnictwa. Ze względu na limitowane rozmiary tekstu, szczegółową analizę ograniczono przede wszystkim do zbadania różnic w wysokości obciążeń fiskalnych gospodarstw rolnych, po wprowadzeniu podatku dochodowego. Artykuł przygotowano na podstawie studiów literaturowych oraz analizy danych statystycznych Polskiego FADN.

System opodatkowania gospodarstw rolnych w Polsce i jego ocena

W Polsce opodatkowanie gospodarstw rolnych, realizowane przede wszystkim przez podatek rolny jest w zasadzie wyodrębnione z powszechnego systemu opodatkowania dochodów. Podatek rolny pobierany jest wyłącznie od działalności rolniczej, natomiast opodatkowanie dochodów rolniczych ogranicza się tylko do tzw. działów specjalnych produkcji rolnej, które stanowią znikomy procent aktywności rolników.

Podatek rolny, pomimo pewnych kontrowersji, zaliczany jest raczej do podatków majątkowych¹. Jego konstrukcja, obowiązująca od 1984 r., jest niedostosowana do aktualnych warunków ekonomicznych oraz sytuacji gospodarczej, jest przestarzała w stosunku do zasad opodatkowania rolnictwa obowiązujących w krajach UE, zwłaszcza dawnej tzw. 15-tki, ale także w stosunku do innych podatków wchodzących w skład polskiego systemu podatkowego.

Obciążenia fiskalne gospodarstw rolnych z tego tytułu nie są zbyt wysokie, a z założenia liniowa budowa premiuje niższym podatkiem gospodarstwa duże i silniejsze ekonomicznie [Dziemianowicz 2007]. W podatku rolnym zastosowano bowiem, rzadko używane we współczesnych systemach podatkowych, stawki kwotowe o dosyć złożonej strukturze. Z jednej strony, biorąc pod uwagę normatywną podstawę opodatkowania, można przyjąć, że mają one cechy stawek proporcjonalnych. Z drugiej zaś strony, jeżeli uwzględnimy w nich relacje pomiędzy przychodem szacunkowym (normatywnym) a rzeczywistym, stawki nabierają charakteru regresywnego, ponieważ, gdy wzrasta faktyczny przychód podatnika, udział podatku rolnego w przychodzie maleje. Można więc stwierdzić, że w miarę jak przychód normatywny odbiega w sposób istotny od rzeczywistego, podatek rolny nabiera cech podatku majątkowego od posiadania gruntów, z pewnymi formalno-prawnymi cechami podatku przychodowego. Dodatkowo tezę tę potwierdza brak personalizacji i budowa nienawijająca do sytuacji osobistej i rodzinnej podatnika, co powoduje, iż podatek rolny w zasadzie nie zależy od zdolności płatniczej podatnika. Można zatem stwierdzić, że konstrukcja prawna tego podatku jest wprawdzie charakterystyczna dla podatków przychodowych, ale praktyka jego funkcjonowania wskazuje, że ma on wiele cech podatku majątkowego, dlatego też w literaturze przedmiotu podatek rolny kwalifikowany często jest jako podatek majątkowy lub przychodowo-majątkowy [Dziemianowicz 2007].

Rozwiązania prawne zastosowane w ustawie *o podatku rolnym*, pomimo wielu nowelizacji, nadal budzą wiele kontrowersji. Wprawdzie począwszy od 2003 roku wyeliminowano problem zróżnicowanego, kilkakrotnie wyższego², opodatkowania gruntów rolnych o powierzchni do 1 ha, wykorzystywanych na cele rolnicze, jednakże utrzymano, wprawdzie zmodyfikowaną i obowiązującą przed nowelizacją ustawy definicję gospodarstwa rolnego, która zdaniem Etela [2003] nie jest konstrukcją przemyślaną. Granica 1 ha i różne opodatkowanie gruntów rolnych wchodzących w

¹ Klasyfikacja podatku rolnego nie jest prosta. Wprawdzie dotyczy on bezpośrednio majątku podatnika, jednak jego konstrukcja, częściowo powiązana z przychodowością szacunkową gospodarstwa, oznacza, że ma pewne cechy podatku dochodowego/przychodowego, ustalonego od potencjalnego, a nie faktycznego dochodu. W konstrukcji podatku rolnego ustawodawca zrezygnował z ustalenia rzeczywistych dochodów lub przychodów uzyskiwanych z produkcji rolnej, określił podstawę opodatkowania w sposób szacunkowy, w oparciu o domniemanie prawne co do wielkości przychodu. Podstawa wymiaru podatku rolnego ustalona w wyniku postępowania podatkowego jest niezależna od przebiegu rzeczywistych zdarzeń faktycznych oraz prawnych i w takim zakresie podatek ten przybiera cechy podatku majątkowego. Jednocześnie ustawodawca dążył do tego, aby ta domniemana (szacunkowa) podstawa opodatkowania była przynajmniej zbliżona do rzeczywistych przychodów osiąganych przez podatników i w takim zakresie podatek rolny przybiera cechy podatku przychodowego. Podstawą klasyfikacji podatku rolnego do określonej grupy, podatków majątkowych lub przychodowych może być relacja pomiędzy przychodem normatywnym a rzeczywistym. Jeżeli wartość szacunkowa odbiega znacznie od wartości faktycznych przychodów, podatek rolny traci cechy podatku przychodowego i staje się podatkiem majątkowym [Mastalski 1996].

² Pozostawiając jednak nadal wyższe opodatkowanie gruntów rolnych nie wchodzących w skład zdefiniowanego w ustawie gospodarstwa rolnego, ale na zdecydowanie niższym od poprzedniego poziomie.

skład gospodarstwa rolnego (równowartość 2,5 q żyta za 1 ha przeliczeniowy) i niewchodzących w jego skład (równowartość 5 q żyta za 1 ha fizyczny), jest sztuczna i zachęca do tworzenia „fikcyjnych” gospodarstw, przez dokupowanie gruntów niższych klas, często korzystających ze zwolnienia od podatku po to, aby płacić niższy, preferencyjny podatek rolny, nawet wówczas gdy z ekonomicznego punktu widzenia wystarczająca jest powierzchnia mniejsza niż 1 ha. Takie rozwiązanie konstrukcyjne nie sprzyja raczej poprawie struktury obszarowej rolnictwa, jak również racjonalnej gospodarce ziemią [Dziemianowicz 2009].

Dodatkowo należy podkreślić, że nie jest również dobrym rozwiązaniem zastosowanie do określenia wysokości podatku ceny żyta i w związku z tym uzależnienia dochodowości gospodarstwa rolnego od produktywności jednego produktu. Przez ponad 25 lat obowiązywania ustawy *o podatku rolnym* nastąpiły istotne zmiany w strukturze produkcji, żyto przestało być podstawowym produktem gospodarstw rolnych. Jego wartość w produkcji towarowej gospodarstw rolnych jest marginalna, a więc żyto nie jest już odpowiednim punktem odniesienia przy szacowaniu przychodów z działalności rolniczej. Taka konstrukcja podatku nie pozwala na dostosowanie jego wysokości do zdolności płatniczej podatnika.

Dochód jako podstawa opodatkowania: szanse i zagrożenia

Istotą podatków dochodowych jest fakt, iż nawiązują one bezpośrednio do nadwyżki ekonomicznej wypracowanej przez podmioty. Według Owsiaka [1999] za ich pomocą następuje dzielenie się dochodem podatnika z państwem, co oznacza bezpośrednią redystrybucję dochodów w gospodarce i społeczeństwie. W związku z tym mogą być one narzędziem realizacji, zarówno zasady powszechności, jak i sprawiedliwości opodatkowania, mogą także przez system zwolnień i ulg realizować inne cele pozafiskalne.

Przedmiotem opodatkowania w podatku dochodowym jest dochód. W ekonomii definicja dochodu jest jednoznaczna. Natomiast w sensie prawnym jest to kategoria umowna, sformułowana przez ustawodawcę, która jest ściśle dostosowana do potrzeb fiskalnych i pozafiskalnych danego kraju, co zazwyczaj prowadzi do zawężenia (przez ograniczenie pojęcia dochodu) lub rozszerzenia (przez rozszerzenie pojęcia dochodu) podstawy opodatkowania. W literaturze przedmiotu podkreśla się, iż podstawą opodatkowania, powinien być dochód czysty. Dlatego, tak istotne jest określenie katalogu tzw. podatkowych kosztów uzyskania, które mogą być potrącone, a od których zależy wysokość dochodu do opodatkowania. Nie dotyczy to tylko rolnictwa, ale także i innych działalności. Ograniczenie tzw. kosztów negatywnych (nie zaliczanych do kosztów uzyskania przychodów) przyczynia się niewątpliwie do zbliżenia kodyfikacji prawnych dochodu do definicji ekonomicznych i pozostawienia w dyspozycji rolników większych środków finansowych, które mogą przyczynić się do dalszego rozwoju gospodarstw.

Podatek dochodowy w rolnictwie może być obliczany, zarówno w oparciu o dochody faktyczne, jak i szacunkowe. W zależności od konstrukcji podatku i zdefiniowania podstawy opodatkowania, różne jest jego oddziaływanie ekonomiczne na racjonalną gospodarczo działalność podatnika, ale także i na przemiany strukturalne rolnictwa.

Przyjęcie jako podstawy potencjalnej przychodowości oznacza w rzeczywistości opodatkowanie dochodu przeciętnego, bez uwzględnienia faktycznych kosztów jego uzyskania, co bardzo zawęży pole oddziaływania tego podatku. Przez właściwe ustalenie norm szacunkowych można osiągnąć pewien wpływ na decyzje podatnika. Na ogół przyjęcie norm szacunkowych, na poziomie przeciętnym, premiuje warunki gospodarowania lepsze niż przyjęte do ustalenia podstawy opodatkowania. Niezaprzeczalnie, w krótkim okresie, oszacowanie podstawy opodatkowania może motywować do wzrostu produkcji. Te pozytywne efekty mogą być jednak zniwelowane przez negatywne oddziaływanie na inwestycje, które w tym przypadku nie stanowią kosztu uzyskania przychodu. Wybór dochodu szacunkowego jako podstawy opodatkowania może więc hamować przemiany strukturalne w rolnictwie. Opodatkowanie oparte na dochodzie szacunkowym może też zniechęcać do wykorzystywania na większą skalę zapisów księgowych w rolnictwie.

Natomiast podatek dochodowy, wyliczony na podstawie faktycznego dochodu, może w istotny sposób determinować przemiany strukturalne rolnictwa. Odpowiednie kształtowanie podstawy opodatkowania (dochodu podatkowego) daje ustawodawcy duże możliwości oddziaływania, zarówno gospodarczego, jak i społecznego. Zakres tego oddziaływania zależy jednak od konstrukcji podatku. Istotna jest, zarówno jego wysokość (a więc także i stawki podatkowe), jak i zakres ulg wbudowanych w jego strukturę.

Teoretycznie, progresywny podatek dochodowy może prowadzić do zmniejszenia optymalnej wielkości gospodarstwa (wyższe dochody są opodatkowane wyższą stawką), jednakże przywileje i ulgi podatkowe mogą zneutralizować to oddziaływanie. Wprawdzie przepisy podatkowe nie różnicują zazwyczaj gospodarstw rolnych pod względem ich obszaru, ale ulgi podatkowe mogą wpływać na ich wielkość i strukturę [Harl 1969]. Specjalne ulgi podatkowe prawdopodobnie częściowo lub całkowicie eliminują progresywność systemu, ponieważ ich głównymi beneficjentami są gospodarstwa większe, osiągające zazwyczaj wyższe dochody, czyli te które w rzeczywistości mogą z nich skorzystać [Gardner 1978].

Podatek dochodowy może być również bodźcem zachęcającym lub zniechęcającym do inwestowania w gospodarstwo. Przez: specjalne plany amortyzacji dla rolnictwa, specjalne zachęty do inwestowania (np. częściowe zwolnienie z podatku dochodów przeznaczonych na inwestycje), ustawodawca może oddziaływać na zachowania rolników. Wpływ bodźców podatkowych wzrasta zwłaszcza przy zwiększonym ryzyku i wysokich obciążeniach fiskalnych. Należy jednak pamiętać o tym, że tarcza podatkowa, będąca efektem tego, że właściciele gospodarstw rolnych mogą bezpośrednio odliczyć część lub całość poniesionych wydatków, z jednej strony może pobudzać rolnicze inwestycje, z drugiej zaś – sprzyjać podejmowaniu nieefektywnych decyzji. Może do tego dojść zwłaszcza wówczas gdy głównym bodźcem do inwestowania jest nie chęć zwiększenia efektywności gospodarowania, ale przede wszystkim dążenie do minimalizacji obciążeń fiskalnych [Dziemianowicz 2007].

Podatek dochodowy i jego wpływ na wysokość obciążeń podatkowych np. gospodarstw rolnych prowadzących rachunkowość

Istotnym argumentem przemawiającym za opodatkowaniem dochodów rolniczych, poza względami wynikającymi z teorii opodatkowania (takimi jak: powszechność i sprawiedliwość opodatkowania), jest przede wszystkim fakt, iż gospodarstwa rolne są bardzo zróżnicowane i część z nich osiąga wysokie dochody, które gdyby były uzyskiwane w ramach innych działalności, podlegałyby opodatkowaniu według wyższych stawek nominalnych. Potwierdzają to dane z gospodarstw prowadzących rachunkowość rolną w systemie FADN. Analizując wyniki standardowe uzyskane przez gospodarstwa rolne uczestniczące w Polskim FADN³ w 2008 r. można stwierdzić, że nie wszyscy rolnicy osiągają niskie dochody (z punktu widzenia podatku dochodowego od osób fizycznych).

Tabela 1. Dochody rodzin rolniczych prowadzących rachunkowość w 2008 r. według grup obszarowych

Wyszczególnienie	Powierzchnia UR [ha]	Dochody rodzin [zł]			
		średnia	minimum	maksimum	współczynnik zmienności [%]
Dochód: z gospodarstwa spoza gospodarstwa	< 5 bardzo małe	28 286	13	460 748	177
		19 030	1200	115 600	90
	5≤10 małe	16 920	31,49	176 927	110
		16 891	300	210 000	90
	10≤20 średnio małe	27 739	37,85	227 027	90
		15 473	300	937 500	192
	20≤30 średnio duże	46 752	43,26	438 200	88
		13 378	300	135 000	101
	30≤50 duże	70 382	253,38	372 445	80
		14 103	300	210 000	126
	>50 bardzo duże	130 701	1911,53	1 578 281	101
		15 780	300	175 000	123

Źródło: opracowanie na podstawie Goraj i in. 2009.

³ Analizę przeprowadzono korzystając z danych rachunkowych zbieranych w ramach Polskiego FADN oraz danych o dochodach spoza gospodarstwa rolnego z badania ankietowego, przeprowadzonego w tych samych gospodarstwach, w których prowadzona jest rachunkowość dla potrzeb Polskiego FADN. Baza danych FADN jest jedyną w Polsce, gdzie dane zbierane są według jednolitych zasad, a gospodarstwa tworzą statystycznie reprezentatywną próbę towarowych gospodarstw rolnych funkcjonujących na obszarze UE. W polu obserwacji FADN są gospodarstwa towarowe, mające istotny udział w tworzeniu wartości dodanej w rolnictwie [Goraj i in. 2009].

Badając kształtowanie się dochodów rodzin rolniczych⁴ (łącznie dochód z gospodarstwa i spoza gospodarstwa), pogrupowanych według grup obszarowych, zaobserwować można, że zazwyczaj dochód rośnie wraz ze zwiększaniem się powierzchni użytków rolnych gospodarstwa⁵. W 2008 r. w gospodarstwach bardzo dużych, dochody rodzin rolniczych były ponad 4-krotnie większe od dochodów w gospodarstwach małych. Średni dochód rodziny rolniczej zawierał się w przedziale od 33 810 zł w gospodarstwach małych do 146 481 zł w gospodarstwach bardzo dużych. Wartość dochodów spoza gospodarstwa we wszystkich grupach obszarowych w 2008 r. była zbliżona i kształtowała się w przedziale od 13 378 do 19 030 zł [Goraj i in. 2009].

Wraz ze wzrostem obszaru gospodarstwa zwiększał się także udział dochodu z gospodarstwa rodzinnego. Wyjątkiem były gospodarstwa do 5 ha, w których dochód z gospodarstwa był wyższy niż w gospodarstwach małych o powierzchni od 5 do 10 ha. W gospodarstwach małych dochody z gospodarstwa stanowiły połowę dochodów rodziny rolniczej, natomiast w gospodarstwach dużych ich udział wynosił ok. 89%. Jednocześnie należy podkreślić, że w 2008 r. dochody z gospodarstwa charakteryzowały się dużą zmiennością, w przedziale od 80% w gospodarstwach dużych do 177% w gospodarstwach małych. Średni dochód z gospodarstwa w gospodarstwach bardzo małych (do 5 ha) wyniósł 28 286 zł, był jednak wyższy niż w gospodarstwach małych (od 5 do 10 ha). Na drugim biegunie były gospodarstwa bardzo duże (o powierzchni powyżej 50 ha), w których średni dochód z gospodarstwa wyniósł 130 701 zł i kwalifikował się do drugiego przedziału skali (według skali obowiązującej w 2009 i 2010 r. w podatku dochodowym od osób fizycznych), objętego 32% stawką podatku dochodowego od osób fizycznych.

Obciążenia podatkowe (bez podatku VAT) gospodarstw towarowych prowadzących rachunkowość w systemie FADN, wśród których dominujący jest udział podatku rolnego były relatywnie niskie. W 2008 r. ich udział w dochodzie z gospodarstwa wynosił średnio 3,42%. Najwyższe obciążenia fiskalne dochodu wystąpiły w gospodarstwach powyżej 50 ha (4,96%), najniższe w gospodarstwach do 5 ha (1,34%).

Tabela 2. Symulacja obciążeń z tytułu PIT w gospodarstwach prowadzących rachunkowość rolną w 2008 r.

Wyszczególnienie	Symulacja obciążeń z tytułu PIT [zł]								
	średni dochód	symulacja PIT		mini-malny dochód	symulacja PIT		maksymalny dochód	symulacja PIT	
		skala (2009 r.)	19%		skala (2009 r.)	19%		skala (2009 r.)	19%
< 5 bardzo małe	28 286	4787	5374	13	0	2	460 748	170 265	87 542
5≤10 małe	16 920	2628	3215	31,49	0	6	176 927	56 737	33 616
10≤20 średnio małe	27 739	4684	5270	37,85	0	7	227 027	76 777	43 135
20≤30 średnio duże	46 752	8296	8883	43,26	0	8	438 200	161 246	83 258
30≤50 duże	70 382	15 634	13 372	253,38	0	48	372 445	134 944	70 765
>50 bardzo duże	130 701	38 247	24 833	1911,53	0	363	1 578 281	617 279	299 873

Źródło: opracowanie własne.

⁴ Należy podkreślić, że decydujący wpływ na podejmowane przez rolnika decyzje produkcyjne i inwestycyjne dotyczące gospodarstwa rolnego, ma przede wszystkim sytuacja finansowa i ekonomiczna rodziny rolniczej. Zależność ta wynika z faktu, że w rodzinnych gospodarstwach rolnych nie ma wyraźnego podziału pomiędzy gospodarstwem rolnym i gospodarstwem domowym. Jednocześnie jednak odpowiednikiem dochodu uzyskiwanego z pracy w gospodarstwie jest dochód z gospodarstwa, dlatego też zarówno informacje na temat wysokości tych dochodów, ale także dochodów rodziny rolniczej (łącznie) są bardzo istotne.

⁵ Pewien wyjątek stanowiły bardzo małe gospodarstwa, mniejsze niż 5 ha, w których w 2008 r. wartość dochodu była wyższa niż w gospodarstwach małych i średnio małych [Goraj i in. 2009].

Tabela 3. Średnia wysokość podatków w gospodarstwach prowadzących rachunkowość w 2008 r. według grup obszarowych

Wyszczególnienie	Wysokość podatków w gospodarstwach o powierzchni [ha]						
	średnia	< 5	5≤10	10≤20	20≤30	30≤50	>50
Wysokość podatków (bez VAT) [zł]	2037	380	612	938	1388	1 971	6478
Udział podatków w dochodzie z gospodarstwa [%]	3,42	1,34	3,6	3,38	2,97	2,8	4,96
Symulacja PIT (skala 2009)	–	4535	2490	4437	7859	12 113	29 294
Symulacja PIT (19% podatek)	–	5374	3215	5270	8883	13 372	24 833

Źródło: opracowanie własne.

Oszacowanie ewentualnego wzrostu obciążeń fiskalnych gospodarstw rolnych, będącego wynikiem zmian w systemie opodatkowania rolnictwa jest trudne. Ze względu na brak danych, nie jest możliwy szacunek dotyczący całej populacji gospodarstw w Polsce, uwzględniający ich podział ze względu na strukturę obszarową. Posługiwanie się średnimi danymi pozwala jedynie na pokazanie problemu.

Niewątpliwie po włączeniu dochodów z produkcji rolnej do powszechnego systemu opodatkowania dochodów, obciążenia gospodarstw rolnych wzrosną. Należy jednak podkreślić, że symulacje prezentujące średnie obciążenia z tytułu PIT w poszczególnych grupach obszarowych, zawarte w tabelach 2 i 3, nie uwzględniają indywidualnych odliczeń i ulg podatkowych oraz ewentualnych ulg kierowanych bezpośrednio do rolników (np. ulg inwestycyjnych). Biorąc pod uwagę fakt, że podatek dochodowy od osób fizycznych ma charakter osobisty i jest spersonalizowany, brak tych informacji w zasadzie uniemożliwia wyciąganie na tej podstawie wniosków dotyczących przyszłych obciążeń fiskalnych.

Po wprowadzeniu podatku dochodowego wzrost obciążeń fiskalnych prawdopodobnie dotyczyłby gospodarstw we wszystkich grupach obszarowych⁶. Niemniej jednak wysokość podatku dochodowego w poszczególnych grupach, ale także i w gospodarstwach w obrębie tych grup, byłaby bardzo zróżnicowana. Na jego wysokość miałby także wpływ wybór formy opodatkowania (skala progresywna, podatek liniowy lub ewentualnie nieuwzględniony w tabeli podatek ryczałtowy od przychodów). W przypadku wyboru skali progresywnej najwyższe obciążenie wystąpiłoby w gospodarstwach powyżej 50 ha, średnio ponad 29,2 tys. zł. Opodatkowanie podatkiem dochodowym w stosunku do obowiązującego podatku rolnego byłoby w tej grupie wyższe średnio o ok. 23 tys. zł na 1 gospodarstwo. Wzrost obciążeń fiskalnych może mieć zarówno charakter stymulujący, jak i ograniczający. Z jednej strony może ograniczyć rozwój części gospodarstw, ale z drugiej strony przyczynić się np. do istotnych zmian w strukturze obszarowej gospodarstw w Polsce.

Podsumowanie

Gospodarstwa rolne jako jedyna grupa podmiotów gospodarczych wyłączone są z systemu opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, co niewątpliwie ogranicza w istotny sposób zasadę powszechności opodatkowania i jednocześnie zakłóca alokację zasobów. Biorąc pod uwagę fakt, że obciążenia fiskalne mogą być jednym z czynników determinujących modernizację rolnictwa, wprowadzenie zmian w tym zakresie wydaje się nieuniknione.

Wprowadzenie podatku dochodowego, wyliczony na podstawie faktycznego dochodu może być wyższy, ale jednocześnie może w istotny sposób implikować przemiany struktury agrarnej rolnictwa, wpływać na liczbę gospodarstw, ich podział lub konsolidację, organizację oraz na formy organizacyjno-prawne prowadzenia produkcji rolnej. Wszystko zależy od odpowiedniej jego konstrukcji, która powinna być odpowiednio dostosowana do strategii rozwoju rolnictwa.

Należy jednak podkreślić, że zastosowanie specjalnych transferów podatkowych przyczyniających się do obniżenia obciążeń podatkowych rolników (tzw. tax expenditures) jest dopuszczalne tylko wówczas, gdy przyczyniają się one do modernizacji rolnictwa. Tax expenditures powinny

⁶ Przedstawioną powyżej symulację przeprowadzono przy założeniu, że podatek dochodowy zastępuje podatek rolny. Jest to zgodne z zasadami obowiązującymi w większości krajów UE, gdzie nieruchomości rolne korzystają z wielu przywilejów podatkowych. W większości przypadków ziemia rolnicza jest zwolniona z opodatkowania lub jest traktowana w sposób szczególny przez zastosowanie specjalnych metod wyceny wartości i stawek [Dziemianowicz 2007].

przede wszystkim realizować podstawowy cel, pozytywnie oddziaływać na rzecz poprawy efektywności rolnictwa. W związku z tym należy pamiętać o podstawowej zasadzie: wsparcie rolnictwa przez system podatkowy ma przyczynić się do rozwoju tego sektora, a nie utrwaląć jego procesy stagnacyjne. W przeciwnym razie zastosowanie specjalnych konstrukcji podatkowych, które jest zawsze kosztowne, nie znajduje uzasadnienia ekonomicznego.

Literatura

- Dziemianowicz R.I.** 2007: Efektywność systemu opodatkowania rolnictwa. Wyd. Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok, s. 150-418.
- Dziemianowicz R.I.** 2009: Podatek dochodowy w rolnictwie stymulator czy hamulec przemian strukturalnych? *Rocz. Nauk. SERiA*, t. XI, z. 2, s. 55-60.
- Etel L.** 2003: Podatek od nieruchomości, rolny i leśny. Komentarz. Wyd. C.H. Beck, Warszawa, s. 314-316.
- Gardner B.L.** 1978: Public Policy and the Control Agricultural Production. *American Journal of Agricultural Economics*, nr 60, s. 836-846.
- Goraj L., Michalak T., Zmarzłowski K.** 2009: Poziom i struktura dochodów rodzin rolniczych z gospodarstw prowadzących rachunkowość w 2008 r. IERiGŻ, Warszawa, s. 32-45.
- Harl N.** 1969: Do legal land tax rules favor large scale agricultural firms. *American Journal of Agricultural Economics*, nr 51, s. 1381-1392.
- Mastalski R.** 1996: Prawo podatkowe II – część szczegółowa. Wyd. C.H. Beck, Warszawa, s. 236-237.
- Owsiak S.** 1999: Finanse publiczne. Teoria i praktyka. PWN, Warszawa, s. 157.

Summary

For years both economists and politicians have been discussing the topic of the future shape of the agricultural taxation system in Poland. This regards mainly the exclusions of agriculture from the general income taxation system, but not only that. Without any doubt, as international experiences show, the taxation system may be one of the factors affecting the rate of structural changes in agriculture, which are unavoidable in Poland. Nevertheless, however, the agricultural taxation reform should be preceded by a detailed analysis of the fiscal and extra-fiscal effects resulting from introducing new solutions in the field of agricultural holdings' taxation. The article is an attempt to analyze the benefits and threats related to charging the incomes from agricultural production with income tax; it does not, however, exhaust all the problems related to the agricultural taxation reform.

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