

MIROŚLAW WASILEWSKI

KINGA GRUZIEL

Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego

Warszawa

PODATEK DOCHODOWY W INDYWIDUALNYCH GOSPODARSTWACH ROLNICZYCH – KONCEPCJA I SKUTKI

Wprowadzenie

W okresie przedakcesyjnym polski system podatkowy w znacznym stopniu został zharmonizowany z założeniami polityki podatkowej Unii Europejskiej (UE). Dochody uzyskiwane z działalności gospodarczej, rozumianej jako działalność zarobkowa wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły, we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek, podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych lub prawnych. W przypadku osób prawnych dochody podatników podlegają opodatkowaniu na jednolitych zasadach [10], a dochody osób fizycznych mogą być opodatkowane na zasadach ogólnych [9] lub ryczałtowych [13]. W ocenie wpływu systemu opodatkowania na wzrost produkcji i warunki funkcjonowania przedsiębiorstw stosowane są dwa podejścia. Liberalizm promuje niskie podatki jako zjawisko sprzyjające wzrostowi gospodarczemu. Podejście drugie kwestionuje wpływ niskich podatków na rozwój przedsiębiorstw i akcentuje hamowanie rozwoju gospodarki narodowej w wyniku zmniejszenia dochodów budżetu państwa z tytułu podatków [5]. Z punktu widzenia zarządzających przedsiębiorstwem ważna jest analiza otoczenia podatkowego oraz spodziewanych jego zmian, co zmusza do sformułowania adekwatnej strategii podatkowej. Jej realizacja ma umożliwić uniknięcie lub minimalizację negatywnych skutków zagrożeń podatkowych lub pozwalać na wykorzystanie pojawiających się szans minimalizacji obciążenia podatkowego [7].

Wspólną cechą współczesnych systemów podatkowych jest szczególne traktowanie rolnictwa. W krajach UE w systemach opodatkowania rolnictwa występują podatki: przychodowe (Portugalia – przychody od sprzedaży nieruchomości), dochodowe (Francja – zysk z gospodarstwa rolnego), majątkowe (Cypr – podatek od nieruchomości). Wspólną cechą systemów unijnych jest zapewnianie przez podatki lokalne samodzielności finansowej jednostkom samorządu terytorialnego. Typowymi podatkami lokalnymi są podatki gminne, do których zalicza się m.in. podatek od nieruchomości i podatek rolny w Polsce oraz podatek komunalny w Danii. W systemach podatkowych w pozostałych

krajach UE gospodarstwa rolne obciąża podatek dochodowy, opłacany często w formie ryczałtu [14].

W polskim systemie podatkowym głównym obciążeniem gospodarstw rolniczych jest podatek rolny, uregulowany ustawą o podatku rolnym z dnia 15 listopada 1984 roku [11]. Jest to podatek lokalny pobierany przez wójta, burmistrza czy prezydenta miasta. Ustawa określa zasady opodatkowania podatkiem rolnym gruntów sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza. Podmiotem opodatkowania podatkiem rolnym są osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki nie posiadające osobowości prawnej będące właścicielami, użytkownikami lub dzierżawcami gruntów wchodzących w skład gospodarstwa rolnego. Podstawę opodatkowania stanowi liczba hektarów przeliczeniowych gospodarstwa ustalona na podstawie powierzchni, rodzajów i klas użytków rolnych oraz przynależności do poszczególnych okręgów podatkowych. Przedmiotem opodatkowania podatkiem rolnym są grunty tworzące gospodarstwo rolne, a stawki kwotowe podatku dla 1 ha przeliczeniowego określono jako równowartość pieniężną 2,5 q żyta według średniej ceny skupu za pierwsze 3 kwartały poprzedniego roku.

Wprowadzenie podatku dochodowego od dochodów rolniczych należy rozważać z uwzględnieniem specyfiki działalności rolniczej i rodzinnego charakteru gospodarstw indywidualnych. W interesie budżetu państwa, jako głównego dysponenta dochodów podatkowych, powinno być dążenie do ochrony źródła podatku oraz zwiększanie opłacalności oczekiwanych działań podatnika (m.in. poprzez dokonywanie inwestycji, wybór korzystniejszych form podatku, możliwość dokonywania odliczeń czy otwarty katalog kosztów). Zmiana zasad opodatkowania rolnictwa, poprzez wprowadzenie podatku dochodowego od dochodów rolniczych, mogłaby wpłynąć zarówno na wysokość obciążeń gospodarstw rolniczych, jak również na wielkość wpływów budżetowych gmin. Ważne jest uzyskanie przez gminy dochodów z tego tytułu na poziomie zbliżonym do obecnego, co umożliwi realizację ich zadań jako samorządu lokalnego. Podatek rolny w skali kraju stanowi niewielki udział w dochodach własnych gmin – około 4,7% w latach 2004-2005 [6].

W doktrynie prawa podatkowego traktowanie podatku rolnego jako podatku uniwersalnego, obejmującego zarówno przychody, dochody i majątek rolnika jest fikcją [2]. W kategoriach ekonomicznych występuje bardzo zasadnicza asymetria pomiędzy korzyściami, jakie czerpią z państwa polscy rolnicy a specjalnymi ich przywilejami, np. w wypełnianiu obowiązku podatkowego. W każdym kraju rolnictwo i rolnicy są obiektem szczególnej troski – uczestniczą w systemie finansów publicznych nie tylko jako korzystający, ale także coś wnoszący. Niskie kwoty podatku rolnego od przeciętnego gospodarstwa przyczyniają się do korzystania z tego opodatkowania przez osoby nie mające nic wspólnego z prowadzeniem działalności rolniczej, a nabywające grunty w celach spekulacyjnych oraz korzystające z preferencji przewidzianych dla rolników (ubezpie-

czenie społeczne, system dopłat z UE) [3]. Wyłączenie rolnictwa z opodatkowania dochodów rolniczych nie jest również zgodne z zasadą sprawiedliwości poziomej [8]. Wprowadzając podatek dochodowy, można zastosować różne rozwiązania w okresie przejściowym. Na początku lat 80. przy wprowadzaniu systemu podatkowego w rolnictwie Nowej Zelandii obniżono stopy podatkowe w całej gospodarce, gdyż rolnicy nie byli w stanie płacić tak wysokich podatków. We Włoszech przewidziano natomiast dla rolnictwa specjalny system podatkowy. Wszędzie jednak wszystkie przychody podlegają opodatkowaniu, nawet te uzyskiwane w ramach Wspólnej Polityki Rolnej. Warunkiem nie jest to, skąd uzyskano pieniądze, tylko czy rolnik uzyskał dochód i czy mieści się w określonym przedziale dochodowym. Według zaleceń OECD, zaniechanie poboru potencjalnych dochodów budżetowych na skutek zastosowania specjalnych rozwiązań podatkowych traktowane jest jako subwencja wspierająca rolnictwo [1].

Rolnicy najczęściej preferują funkcjonowanie opodatkowania rolnictwa na obecnych zasadach, a wprowadzenie podatku dochodowego byłoby skłonni zaakceptować pod warunkiem, że nie zwiększyłyby to znacznie wysokości ciężaru podatkowego [15]. Potwierdza to zasadność przeprowadzenia symulacji ewentualnych skutków wprowadzenia podatku dochodowego obciążającego dochody rolnicze. Możliwe do zastosowania w konstrukcji podatku dochodowego od dochodów rolniczych ulgi, zwolnienia, zniżki i inne ustępstwa podatkowe wpływałyby na poziom dochodów rolników po opodatkowaniu, a zatem również na konkurencyjność rolnictwa.

Cel i metodyka badań

Celem opracowania jest przedstawienie koncepcji i konsekwencji finansowych zastąpienia podatku rolnego podatkiem dochodowym w indywidualnych gospodarstwach rolniczych. Obiektem wyjściowym do symulacji modelowych jest przeciętne (średnie) gospodarstwo rolnicze w danej grupie obszarowej, objęte systemem zbierania danych rachunkowych FADN¹, o typach rolniczych „bydło mleczne”, „zwierzęta ziarnożerne” oraz „uprawy i zwierzęta różne”².

¹ FADN – Farm Accountancy Data Network – Sieć Danych Rachunkowych z Gospodarstw Rolnych. Podstawą prawną Polskiego FADN jest Ustawa o zbieraniu i wykorzystywaniu danych rachunkowych gospodarstw rolnych z dn. 29 listopada 2000 r., z późn. zm. (Dz.U. Nr 3 z 2001 r., poz. 20). Ustawa weszła w życie z dniem uzyskania przez Polskę statusu członka UE, tj. z dn. 1 maja 2004 r. Systemem zbierania danych w Polsce objęto 12000 gospodarstw indywidualnych oraz 100 gospodarstw posiadających osobowość prawną (łącznie 12100 gospodarstw). Zbiorowość tych gospodarstw jest próbą reprezentatywną, a wnioski wynikające z analizy można uogólniać na całą populację rolniczych gospodarstw towarowych.

² Typ 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”.

Z tych działalności rolniczych generowanych jest ponad 2/3 Standardowej Nadwyżki Bezpośredniej³. Analizie poddano gospodarstwa rolnicze z następujących grup obszarowych użytków rolnych: 5-15 ha, 15-25 ha, 25-75 ha oraz 75-125 ha⁴. Badane gospodarstwa położone są w regionie FADN określonym jako Wielkopolska i Śląsk, obejmującym województwa: wielkopolskie, kujawsko-pomorskie, dolnośląskie oraz opolskie⁵. Województwa te charakteryzują się bardzo korzystną strukturą agrarną gospodarstw rolniczych oraz wysokim poziomem dochodowości produkcji. Dane empiryczne pochodzą z 2004 roku.

Przyjęto trzy warianty rozwiązań do obliczeń obciążenia gospodarstw rolniczych podatkiem dochodowym. Pierwszy wariant obejmuje dane rzeczywiste z gospodarstw. Natomiast pozostałe warianty mają charakter modeli: pierwszego (I) i drugiego (II), do których szczegółowe założenia przedstawiono w tabeli 1. Należy mieć na uwadze, że możliwość rozwiązań podatkowych w tym zakresie jest bardzo duża, natomiast przedstawiona propozycja wykorzystuje podstawowe założenia systemu podatkowego. W modelu pierwszym przyjęto, że gospodarstwa rolnicze będą opodatkowane na zasadach zawartych w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, natomiast w modelu drugim uwzględniono dodatkowo podstawowe rozwiązania w ramach podatku dochodowego od osób fizycznych. Argumentem uzasadniającym takie podejście jest fakt, że gospodarstwa rolników indywidualnych mają charakter rodzinny i łączą w sobie działalność gospodarczą (rolniczą) z jednoczesną pracą we własnym gospodarstwie. W tabelach 2, 3 i 4 zamieszczono jedynie wybrane pozycje, które podlegały zmianom w modelach. Szczegółowe dane, będące podstawą obliczeń oraz ich bardziej analityczne wyniki są w posiadaniu autorów opracowania.

³ Standardowa Nadwyżka Bezpośrednia (SGM) jest różnicą między roczną wartością produkcji uzyskanej z jednego hektara lub od jednego zwierzęcia, pomniejszoną o koszty bezpośrednie poniesione na wytworzenie tej produkcji.

⁴ Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej – Państwowy Instytut Badawczy (IERiGŻ-PIB - Agencja Łącznikowa Polskiego FADN) w Warszawie, zgodnie z założeniami informacyjnymi systemu FADN, udostępnia dane jako wielkość średnią z co najmniej 15 gospodarstw rolniczych według danego kryterium ich klasyfikacji. Aby spełnić ten warunek dla wydzielonych grup obszarowych w poszczególnych typach rolniczych gospodarstw, konieczne było przyjęcie szerokich przedziałów powierzchni UR.

⁵ Faktyczna liczba gospodarstw, z których wyodrębniono gospodarstwo przeciętne (średnie), w poszczególnych grupach obszarowych kształtowała się następująco:

- typ „bydło mleczne”: grupa 5-15 ha UR – 23 gospodarstwa; grupa 15-25 ha UR – 45; grupa 25-75 ha UR – 43; grupa 75-125 ha UR – 2. Średnia powierzchnia UR przeciętnego gospodarstwa w wydzielonych grupach obszarowych wynosiła odpowiednio: 8,69 ha; 16,58 ha; 29,58 ha; 86,36 ha;
- typ „zwierzęta ziarnożerne”: grupa 5-15 ha UR – 197 gospodarstw; grupa 15-25 ha UR – 209; grupa 25-75 ha UR – 318; grupa 75-125 ha UR – 15. Średnia powierzchnia UR przeciętnego gospodarstwa w wydzielonych grupach obszarowych kształtowała się odpowiednio: 10,63 ha; 19,22 ha; 38,14 ha; 96,40 ha;
- typ „uprawy i zwierzęta różne”: grupa 5-15 ha UR – 465 gospodarstw; grupa 15-25 ha UR – 490; grupa 25-75 ha UR – 675; grupa 75-125 ha UR – 69. Średnia powierzchnia UR przeciętnego gospodarstwa w wydzielonych grupach obszarowych wyniosła: 10,06 ha; 18,43 ha; 38,43 ha; 88,34 ha.

Tabela 1

Założenia modeli symulacyjnych obliczania podatku dochodowego**Przyjęte założenia**

Model I	Model II
1) Stopa podatku 19%	1) Stopa podatku 19%
2) Podstawę opodatkowania stanowi: dochód do opodatkowania = przychody ze sprzedaży – koszty uzyskania przychodu ^a	2) Podstawę opodatkowania stanowi: dochód do opodatkowania = przychody ze sprzedaży – koszty uzyskania przychodu
3) Przychody wyłączone z opodatkowania: • różnica stanu zapasów • dopłaty do działalności operacyjnej • saldo podatku VAT z działalności operacyjnej • dopłaty do inwestycji • saldo podatku VAT z działalności inwestycyjnej ^b	3) Przychody wyłączone z opodatkowania: • różnica stanu zapasów • przychody z produkcji nie rolniczej • saldo podatku VAT z działalności operacyjnej • saldo podatku VAT z działalności inwestycyjnej
4) Zwiększenie kosztów uzyskania przychodu: • składki na KRUS • podatek gruntowy ^c	4) Zwiększenie kosztów uzyskania przychodu: • podatek gruntowy
5) Zmniejszenie kosztów uzyskania przychodu: • podatek rolny (został zastąpiony podatkiem gruntowym)	5) Zmniejszenie kosztów uzyskania przychodu: • podatek rolny (został zastąpiony podatkiem gruntowym)
	6) Ulgi i zwolnienia od dochodu do opodatkowania: • zwolnienie w wysokości limitu wpłat na Indywidualne Konto Emerytalne, stawka za 2004 rok – 3435 zł • składki na KRUS ^d • składki na dobrowolne ubezpieczenie na życie ^e • składki na dobrowolne ubezpieczenia gospodarcze ^f • ulga inwestycyjna o charakterze budowlanym w wysokości 5% wartości inwestycji od kwoty 100 tys. zł, rozłożonej na 5 lat • minimalny dochód na poziomie kwoty wolnej od podatku PIT w 2004 r. – 2789 zł

^a Koszty uzyskania przychodu są kategorią z zakresu prawa podatkowego. Oznaczają wydatki poniesione w celu uzyskania przychodu lub utrzymania źródła przychodów. O koszty uzyskania przychodu zmniejsza się przychód, uzyskując w ten sposób dochód. Dochód po dokonaniu dopuszczalnych prawem odliczeń i pomniejszeń staje się podstawą opodatkowania.

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

^c Przyjęto, że podatek gruntowy stanowi 10% kwoty dotychczasowego podatku rolnego.

^d Kwota składek na KRUS: 672,2 zł x liczba pełnozatrudnionych w gospodarstwach w skali roku według informacji o stawkach publikowanych przez KRUS. Nie była możliwa weryfikacja, czy wszystkie osoby wchodzące w skład pełnozatrudnionych w gospodarstwie były ubezpieczone w KRUS.

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

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

Źródło: Opracowanie własne.

Modele zastąpienia podatku rolnego podatkiem dochodowym

W tabeli 2 przedstawiono symulację zastąpienia podatku rolnego podatkiem dochodowym w gospodarstwie rolniczym o typie „bydło mleczne” w regionie Wielkopolska i Śląsk. W grupach obszarowych 5-15 ha UR oraz 75-125 ha UR przychody ze sprzedaży⁶ według wartości rzeczywistych były niższe niż w założeniach modelu pierwszego i drugiego. Było to spowodowane spadkiem wartości zapasów, podczas gdy w pozostałych grupach obszarowych odnotowano przyrost ich wartości. W modelach pierwszym i drugim przychody ze sprzedaży są sobie równe, gdyż w analizowanym typie rolniczym nie odnotowano produkcji nierolniczej.

Jedynie w gospodarstwach z największej grupy obszarowej wynik podatkowy obliczony według wielkości rzeczywistych był niższy niż w modelu pierwszym i drugim. Było to głównie spowodowane znaczącym spadkiem stanu zapasów pomiędzy końcem i początkiem roku obrotowego. W pozostałych grupach obszarowych wynik podatkowy w rozwiązaniach modelowych był znacznie niższy w stosunku do opartego na danych rzeczywistych. Największa różnica w poziomie wyniku podatkowego między rozwiązaniem modelu pierwszego i drugiego dotyczyła gospodarstw z grupy obszarowej 25-75 ha UR i wynosiła 8491 zł. Natomiast stosunkowo niewielka różnica w tym zakresie wystąpiła w gospodarstwach największych obszarowo. Gospodarstwa te w największym stopniu skorzystały na łącznej kwocie ulg i zwolnień od wyniku podatkowego przy uwzględnieniu założeń modelu drugiego (10 904 zł).

Tylko gospodarstwa z grupy obszarowej 15-25 ha UR w rozwiązaniu modelu drugiego z uwagi na ujemny dochód zwolnione były od ciężaru podatkowego. Natomiast we wszystkich pozostałych grupach obszarowych dochód do opodatkowania był zróżnicowany – najwyższy w gospodarstwach z grupy obszarowej 75-125 ha UR (246 779 zł w rozwiązaniu modelu pierwszego). Gospodarstw tych dotyczyło najwyższe obciążenie łączną kwotą podatku dochodowego (46 888 zł). Najniższy podatek odnotowano w gospodarstwach najmniejszych obszarowo w rozwiązaniu modelu drugiego (866 zł).

Analiza wielkości globalnych dochodu oraz obciążeń podatkowych nie uwzględnia zaangażowanych w proces produkcji zasobów. W przypadku dotychczasowych danych rzeczywistych dochód do opodatkowania w przeliczeniu na jeden ha UR zasadniczo zwiększał się wraz ze wzrostem powierzchni. W gospodarstwach największych obszarowo był o 116,5% wyższy w stosunku do go-

⁶ Różnica między wartością produkcji a przychodami ze sprzedaży wynika z odmiennych ich elementów składowych. Przychody ze sprzedaży są sumą następujących pozycji: wartości sprzedaży produkcji roślinnej, wartości sprzedaży produkcji zwierzęcej, wartości sprzedaży mleka i produktów mlekopochodnych, pozostałych przychodów ze sprzedaży, wartości produkcji własnej na spożycie i różnicy stanu zapasów. Wartość produkcji gospodarstwa rolnego ogółem obejmuje natomiast: wartość produkcji rolniczej (roślinnej i zwierzęcej), produkcję leśną, produkcję nierolniczą, usługi świadczone własnym sprzętem na zewnątrz gospodarstwa rolnego, usługi agroturystyczne, usługi własne na rzecz inwestycji gospodarstwa rolnego, czynsze dzierżawne, odszkodowania produkcyjne i pozostałe przychody z działalności operacyjnej gospodarstwa rolnego.

sposobów najmniejszych. W przypadku wszystkich grup obszarowych w gospodarstwach o typie rolniczym „bydło mleczne” korzystniejszym rozwiązaniem dla rolników indywidualnych były założenia modelu drugiego, chociaż korzyści z tego tytułu w stosunku do modelu pierwszego zmniejszały się wraz ze wzrostem powierzchni UR gospodarstwa. W gospodarstwach najmniejszych obszarowo różnica w poziomie dochodu do opodatkowania między drugim i pierwszym modelem wynosiła aż 990 zł/ha UR, podczas gdy w gospodarstwach największych jedynie 107 zł/ha UR. Najbardziej zbliżony dochód do opodatkowania w rozwiązaniach obu modeli odnotowano w gospodarstwach z grupy obszarowej 25-75 ha UR (różnica 48 zł/ha UR). Zależności te były odzwierciedlone także w kwocie podatku dochodowego, przypadającego na jeden ha UR. Najwyższe obciążenie podatkiem dochodowym dotyczyło gospodarstw największych obszarowo przy przyjęciu założeń modelu pierwszego (543 zł/ha UR). W gospodarstwach tych obciążenie podatkiem rolnym stanowiło jedynie 0,1% kwoty podatku dochodowego. Ta grupa rolników najbardziej straciłaby zatem na wprowadzeniu podatku dochodowego. Z wyjątkiem grupy obszarowej 15-25 ha UR w rozwiązaniu modelu drugiego, wszystkie pozostałe grupy gospodarstw o typie rolniczym „bydło mleczne” straciłyby na wprowadzeniu podatku dochodowego. Z drugiej jednak strony, budżet gminy zostałby zasilony większymi wpłatami w porównaniu do podatku rolnego. Najwyższą relacją kwot podatku rolnego do podatku dochodowego wyróżniały się gospodarstwa z grupy obszarowej 5-15 ha UR w rozwiązaniu modelu drugiego. Oznacza to, że zwiększenie obciążenia podatkiem dochodowym w stosunku do podatku rolnego w tej grupie byłoby najmniejsze. W przypadku modelu pierwszego, płacony dotychczas w tych gospodarstwach podatek rolny stanowił jedynie 12,3% kwoty potencjalnego podatku dochodowego.

Reasumując można stwierdzić, że dla gospodarstw rolniczych o typie „bydło mleczne” wprowadzenie podatku dochodowego nie byłoby korzystne, gdyż w zdecydowanej większości grup obszarowych dotychczasowy podatek rolny był dużo niższy. Zyskałaby jedynie grupa gospodarstw o powierzchni 15-25 ha UR przy rozbudowanym systemie ulg i zwolnień od dochodu do opodatkowania, ponieważ właściciele nie płaciliby podatku. W ujęciu globalnym natomiast budżety gmin, w których dominuje ten typ rolniczy, odnosiłyby większe korzyści z tytułu wprowadzenia podatku dochodowego.

W tabeli 3 przedstawiono symulację zastąpienia podatku rolnego podatkiem dochodowym w gospodarstwach o typie rolniczym „zwierzęta ziarnożerne”. Gospodarstwa o tym typie rolniczym charakteryzują się możliwością prowadzenia produkcji w mniejszym powiązaniu z powierzchnią. Podatek rolny może mieć zatem mniejsze znaczenie ekonomiczne w stosunku do gospodarstw o roślinnych typach rolniczych. W zakresie przychodów ze sprzedaży widoczna była znacząca dominacja gospodarstw o powierzchni 75-125 ha UR (około 598 tys. zł). Najniższe przychody stwierdzono w gospodarstwach z grupy obszarowej 15-25 ha UR (około 195 tys. zł). We wszystkich grupach obszarowych gospodarstw nastąpił przyrost stanu zapasów, najwyższy w gospodarstwach najwięk-

Tabela 2
Modele zastąpienia podatku rolnego podatkiem dochodowym w gospodarstwach o typie rolniczym „bydło mleczne” w regionie Wielkopolska i Śląsk (zł)

Wyszczególnienie	Gospodarstwa według powierzchni UR											
	5–15 ha			15–25 ha			25–75 ha			75,01–125 ha		
	Wartości rzeczy- wiste ^a	Model I ^b	Model II	Wartości rzeczy- wiste	Model I	Model II	Wartości rzeczy- wiste	Model I	Model II	Wartości rzeczy- wiste	Model I	Model II
I. Wartość produkcji	66562	–	–	102171	–	–	201556	–	–	444847	–	–
II. Przychody ze sprzedaży	59851	60447	60447	83335	76616	76616	168936	157621	157621	398979	461436	461436
1. Przyrost/spadek wartości zapasów	–596	–	–	6719	–	–	11315	–	–	–62457	–	–
2. Produkcja nierolnicza	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
III. Składki na KRUS	–	1126	–	–	1261	–	–	1422	–	–	2427	–
IV. Saldo dopłat i podatków ^c	2001	–41	2086	2895	–106	2566	10000	–153	9759	4476	–1724	2427
V. Podatki, w tym:	309	–	–	470	–	–	884	–	–	28	–	–
1. Podatek rolny	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
2. Podatek gruntowy	–	31	31	–	47	47	–	88	88	–	3	3
VI. Dopłaty do działalności operacyjnej	2127	–	2127	2672	–	2672	9912	–	9912	4151	–	4151
VII. Saldo VAT z działalności operacyjnej	193	–	–	752	–	–	1036	–	–	2075	–	–

szych (około 76 tys. zł). W wyniku tego poziom przychodów przyjętych do rozwiązań modelowych był niższy w stosunku do ich wielkości rzeczywistych. Badane gospodarstwa były typowo rolniczymi, gdyż produkcja nierolnicza, z wyjątkiem grupy obszarowej 15-25 ha UR, nie była prowadzona.

Kwota płaconego podatku rolnego w gospodarstwach największych obszarowo wynosiła 1535 zł, a w gospodarstwach z grupy obszarowej 5-15 ha UR podatek ten był trzykrotnie niższy. Gospodarstwa z grupy 75-125 ha UR relatywnie w większym stopniu korzystały z dopłat do działalności operacyjnej. Wynosiły one w tych gospodarstwach 13 408 zł, podczas gdy w gospodarstwach najmniejszych 1481 zł. Jedynie w gospodarstwach największych obszarowo wynik podatkowy był ujemny (-52 612 zł w modelu pierwszym oraz -41 003 zł w modelu drugim), co oznacza, że podatek dochodowy nie byłby płacony. Spowodowane to było znaczącą różnicą między wartością rzeczywistej produkcji w tych gospodarstwach (782 255 zł) a poziomem przychodów ze sprzedaży (598 274 zł), tj. 183 981 zł. Biorąc pod uwagę do obliczania tej kategorii wynikowej wartość produkcji, gospodarstwo uzyskałoby dochód do opodatkowania na poziomie 210 228 zł. Świadczy to o dużej wadze przyjmowanego sposobu obliczania podstawy opodatkowania. W przypadku typu rolniczego „zwierzęta ziarnożerne”, w rozwiązaniach modelowych stwierdzono zmniejszanie się poziomu dochodu do opodatkowania w miarę wzrostu powierzchni UR gospodarstwa. We wszystkich grupach obszarowych dochód do opodatkowania obliczony według założeń modelu pierwszego był wyższy niż modelu drugiego, przy czym różnica w tym zakresie malała wraz ze wzrostem powierzchni UR gospodarstwa. Różnica w poziomie dochodu do opodatkowania między rozwiązaniem modelu pierwszego i drugiego była najwyższa w najmniejszej grupie obszarowej gospodarstw, wynosiła bowiem 9150 zł.

Najwyższy podatek dochodowy dotyczyłby gospodarstw z najmniejszej grupy obszarowej według założeń modelu pierwszego – na poziomie 4591 zł, podczas gdy w gospodarstwach z grupy 25-75 ha UR wyniósł 2854 zł (tabela 3). Różnice pod tym względem były jeszcze większe, gdy podatek ten odniesiono do zasobów UR. W modelu pierwszym w gospodarstwach najmniejszych obszarowo podatek dochodowy wyniósłby 432 zł/ha UR, podczas gdy w tych o powierzchni 25-75 ha UR byłby prawie 6-krotnie niższy. Zbliżone zależności w zakresie tych relacji dotyczą również podatku dochodowego obliczonego według założeń modelu drugiego. Gospodarstwa najmniejsze obszarowo o typie „zwierzęta ziarnożerne” najbardziej straciłyby na wprowadzeniu podatku dochodowego. W gospodarstwach tych płacony dotychczas podatek rolny w relacji do podatku dochodowego, stanowił odpowiednio w modelach pierwszym i drugim 11,6% i 18,7%. W kolejnych grupach obszarowych relacja ta ulegała zwiększeniu, co odzwierciedla malejącą różnicę między płaconym podatkiem rolnym i podatkiem dochodowym. W gospodarstwach z grupy 25-75 ha UR relacja ta była najwyższa w modelu drugim, wynosiła bowiem 64,1%. W przypadku przyjęcia opodatkowania na podstawie wielkości rzeczywistych, zróżnicowanie w zakresie relacji podatku rolnego i podatku dochodowego

Tabela 3
**Modele zastąpienia podatku rolnego podatkiem dochodowym w gospodarstwach o typie rolniczym „zwierzęta ziarnożerne”
w regionie Wielkopolska i Śląsk (zł)**

Wyszczególnienie	Gospodarstwa według powierzchni UR											
	5–15 ha			15–25 ha			25–75 ha			75–125 ha		
	Wartości rzeczy- wiste	Model I	Model II	Wartości rzeczy- wiste	Model I	Model II	Wartości rzeczy- wiste	Model I	Model II	Wartości rzeczy- wiste	Model I	Model II
I. Wartość produkcji	214858	–	–	220756	–	–	363645	–	–	–	–	–
II. Przychody ze sprzedaży	211822	198801	198801	195554	185599	185597	300814	282925	282925	598274	521615	521615
1. Przyrost/spadek wartości zapasów	13021	–	–	9955	–	–	17889	–	–	–	–	–
2. Produkcja nierolnicza ^a	–	–	–	2	2	–	–	–	–	–	–	–
III. Składki na KRUS ^b	–	1077	–	–	1236	–	–	1439	–	–	1799	–
IV. Saldo dopłat i podatków	2991	–318	1162	4796	–228	3082	9217	–270	6839	18391	–307	13101
V. Podatki, w tym:	535	–	–	871	–	–	1312	–	–	1535	–	–
1. Podatek rolny	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
2. Podatek gruntowy	–	53	53	–	87	87	–	131	131	–	154	154
VI. Dopłaty do działalności operacyjnej	1481	–	1481	3310	–	3310	7110	–	7110	13408	–	13408
VII. Saldo VAT z działalności operacyjnej	2310	–	–	2498	–	–	3558	–	–	6672	–	–

cd. tab. 3

VIII. Dopłaty do inwestycji	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
IX. Saldo VAT z działalności inwestycyjnej	486	–	–	735	–	–	–	–	–	–	–	–
X. Wynik podatkowy	41965	24161	24565	57658	19447	21519	101789	15020	20691	220503	–52612	–41003
XI. Łączna kwota ulg i zwolnień ^c	9554	–	9554	9713	–	9713	9916	–	9916	10276	–	10276
XII. Dochód do opodatkowania (poz. X – poz. XI)	32411	24161	15011	47945	19447	11806	91873	15020	10775	210228	–52612	–51278
XIII. Kwota podatku dochodowego (poz. XII x 0,19)	6158	4591	2852	9110	3695	2243	17456	2854	2047	39943	–	–
XIV. Wskaźniki												
1. Dochód do opodatkowania (zł/ha UR)	3048	2272	1412	2495	1012	614	2409	394	282	2181	–	–
2. Podatek dochodowy z/ha UR	579	432	268	474	192	117	458	75	54	414	–	–
3. Podatek rolny/podatek dochodowy (%)	8,7	11,6	18,7	9,6	23,6	38,8	7,5	46,0	64,1	3,8	–	–

^a Produkcja nierolnicza według klasyfikacji FADN obejmuje kopaliny własne oraz pozostałe produkty pochodzenia nierolniczego, np. ziemię ogrodniczą. Wartość produkcji nierolniczej w badanych gospodarstwach była niewielka bądź jej nie stwierdzono. Dlatego też nie wyodrębniano w ramach tej kategorii produkcji poszczególnych jej rodzajów.

^b W klasyfikacji FADN koszty ubezpieczenia rolniczego w KRUS są jednym z elementów składowych kosztów majątkowych nie podlegających szczegółowej identyfikacji. W modelach przyjęto założenie, że wszystkie osoby wchodzące w skład liczby pełnozatrudnionych podlegają ubezpieczeniu w KRUS.

^c Łączna kwota ulg i zwolnień obejmuje wszystkie pozycje przedstawione przy określaniu założeń modelu drugiego w tabeli 1.

Źródło: Opracowanie własne.

w wydzielonych grupach obszarowych było stosunkowo niewielkie i kształtowało się na poziomie 3,8-9,6%.

Wielkości przychodów ze sprzedaży w gospodarstwach o typie rolniczym „uprawy i zwierzęta różne” w założeniach obu modeli były bardzo zbliżone z powodu znikomego znaczenia produkcji nierolniczej (tabela 4). We wszystkich grupach obszarowych stwierdzono przyrost stanu zapasów, a różnice w tym zakresie były znaczące. W gospodarstwach największych obszarowo przyrost ten wynosił 30 467 zł, podczas gdy w najmniejszych jedynie 234 zł. Świadczy to o zasadniczych różnicach w znaczeniu kategorii ekonomicznych, które są (lub nie) wyłączone z podstawy opodatkowania. Składki KRUS zwiększały się wraz ze wzrostem powierzchni UR gospodarstwa. Jednak różnice w tym zakresie były mniejsze w porównaniu ze zróżnicowaniem pod względem powierzchni UR. W gospodarstwach największych obszarowo składki te wynosiły 1839 zł, podczas gdy w gospodarstwach najmniejszych 1015 zł. Znacznie większa różnica między tymi grupami gospodarstw dotyczyła podatku rolnego, który w gospodarstwach największych obszarowo był ponad 6-krotnie wyższy i wynosił 3742 zł. We wszystkich grupach obszarowych według danych rzeczywistych saldo VAT⁷ z działalności operacyjnej było dodatnie, co oznacza, że rolnicy nie odnosili korzyści z tego tytułu, nie uzyskując zwrotu z urzędu skarbowego⁸. W gospodarstwach największych rozliczana kwota wynosiła 4541 zł, a w gospodarstwach najmniejszych obszarowo jedynie 160 zł. Zbliżone zależności stwierdzono w przypadku salda podatku VAT z działalności inwestycyjnej.

W gospodarstwach o typie rolniczym „uprawy i zwierzęta różne” dochód do opodatkowania w rozwiązaniu zarówno modelu pierwszego, jak i drugiego wystąpił jedynie w grupach obszarowych 15-25 ha UR oraz 75-125 ha UR. Natomiast we wszystkich grupach obszarowych wynik podatkowy według modelu drugiego był dodatni. Najwyższy odnotowano w gospodarstwach największych obszarowo (52 006 zł), podczas gdy w pozostałych grupach był on znacznie niższy, np. w gospodarstwach 25-75 ha UR wynosił jedynie 6292 zł. Według założeń modelu pierwszego, gospodarstwa najmniejsze obszarowo oraz 25-75 ha UR nie uzyskiwałyby dodatniego wyniku podatkowego. W gospodarstwach o tym typie rolniczym, po uwzględnieniu kwot ulg i odliczeń od wyniku podatkowego, dochód w obu modelach w grupach obszarowych 5-15 ha UR oraz z grupy 25-75 ha UR nie podlegałyby opodatkowaniu. Podatku nie płaciliby także rolnicy posiadający gospodarstwa w grupie obszarowej 15-25 ha UR według założeń modelu drugiego. Natomiast gospodarstwa największe obszarowo byłyby obciążone kwotą podatku dochodowego na poziomie 6628 zł w modelu pierwszym i 7921 zł w modelu drugim. W gospodarstwach tych wystąpiła także

⁷ Wartości rzeczywiste VAT należy rozumieć jako kwoty VAT naliczonego i należnego przy faktycznych zakupach i sprzedaży.

⁸ W badanych gospodarstwach nie było rolników, którzy rozliczali się z podatku VAT na zasadach ogólnych. Rozliczenia z tego tytułu funkcjonowały w formie ryczałtu. W modelach dokonano dodatkowych obliczeń podatku VAT naliczonego i należnego w celu określenia salda, odzwierciedlającego kwotę do zapłaty lub kwotę zwrotu z urzędu skarbowego.

Tabela 4

**Modele zastąpienia podatku rolnego podatkiem dochodowym w gospodarstwach o typie rolniczym „uprawy i zwierzęta różne”
w regionie Wielkopolska i Śląsk (zł)**

Wyszczególnienie	Gospodarstwa według powierzchni UR											
	5–15 ha			15–25 ha			25–75 ha			75–125 ha		
	Wartości rzeczy- wiste	Model I	Model II	Wartości rzeczy- wiste	Model I	Model II	Wartości rzeczy- wiste	Model I	Model II	Wartości rzeczy- wiste	Model I	Model II
I. Wartość produkcji	55883	–	–	106811	–	–	202896	–	–	500890	–	–
II. Przychody ze sprzedaży	43283	43049	43049	83561	80638	80638	159426	147145	147140	436579	406112	406111
1. Przyrost/spadek wartości zapasów	234	–	–	2923	–	–	12282	–	–	30467	–	–
2. Produkcja nierolnicza	–	–	–	–	–	–	5	5	–	–	–	–
III. Składki na KRUS	–	1015	–	–	1216	–	–	1348	–	–	1839	–
IV. Saldo dopłat i podatków	1530	–99	1920	3448	–154	3925	8796	–260	9275	19651	–484	18478
V. Podatki, w tym:												
1. Podatek rolny	610	–	–	1046	–	–	1745	–	–	3742	–	–
2. Podatek gruntowy	–	61	61	–	105	105	–	175	175	–	374	374
VI. Dopłaty do działalności operacyjnej	2019	–	2019	4079	–	4079	9536	–	9536	18962	–	18962
VII. Saldo VAT z działalności operacyjnej	160	–	–	464	–	–	1092	–	–	4541	–	–

cd. tab. 4

VIII. Dopląty do inwestycji	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
IX. Saldo VAT z działalności inwestycyjnej	120	-	320	-	-	1239	-	-	2119	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
X. Wynik podatkowy	12742	-585	419	30576	2337	5200	60330	-1891	6292	145837	34883	52006								
XI. Łączna kwota ulg i zwolnień	9492	-	9492	9693	-	9693	9825	-	9825	10316	-	10316								
XII. Dochód do opodatkowania (poz. X - poz. XI)	3250	-585	-9074	20883	2337	-4493	50505	-1891	-3533	135522	34883	41690								
XIII. Kwota podatku dochodowego (poz. XII x 0,19)	617	-	-	3968	444	-	9596	-	-	25749	6628	7921								
XIII. Wskaźniki																				
1. Dochód do opodatkowania (zł/ha UR)	323	-	-	1133	127	-	1314	-	-	1534	395	472								
2. Podatek dochodowy zł/ha UR	61	-	-	215	24	-	250	-	-	291	75	90								
3. Podatek rolny/podatek dochodowy (%)	98,8	-	-	26,4	235,5	-	18,2	-	-	14,5	56,5	47,2								

Źródło: Opracowanie własne.

najwyższa kwota dochodu do opodatkowania na jeden hektar UR, a w konsekwencji także podatku dochodowego. Porównując poziom podatku rolnego i dochodowego, można stwierdzić, że wprowadzenie podatku dochodowego byłoby korzystne dla gospodarstw o typie rolniczym „uprawy i zwierzęta różne” w większości grup obszarowych. Jedynie gospodarstwa największe obszarowo zostałyby dodatkowo obciążone pod względem finansowym, gdyż relacja kwoty podatku rolnego do dochodowego w modelach pierwszym i drugim kształtowała się odpowiednio na poziomie 56,5% oraz 47,2%.

Wnioski

W opracowaniu przedstawiono koncepcję i konsekwencje finansowe zastąpienia podatku rolnego podatkiem dochodowym w gospodarstwach rolniczych o różnych typach w regionie „Wielkopolska i Śląsk”. Na podstawie przeprowadzonych analiz sformułowano następujące wnioski:

1. Możliwości nie płacenia podatku dochodowego przez rolników prowadzących gospodarstwa o typie „bydło mleczne” są stosunkowo niewielkie. Gospodarstwa największe obszarowo (75-125 ha UR) o tym typie będą w największym stopniu dodatkowo obciążone podatkiem dochodowym. Gospodarstwa z tej grupy obszarowej w relacji do potencjalnego podatku dochodowego, płacą dotychczas stosunkowo niski podatek rolny. Na wprowadzeniu podatku dochodowego mogą skorzystać tylko gospodarstwa z grupy obszarowej 15-25 ha UR przy rozbudowanym systemie ulg i zwolnień, gdyż nie wystąpi w nich dochód do opodatkowania. Również przy założeniu wprowadzenia rozwiązań takich, jak w przypadku ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ta grupa gospodarstw będzie miała niższe dodatkowe obciążenie z tytułu podatku dochodowego niż z podatku rolnego.
2. W gospodarstwach o typie rolniczym „zwierzęta ziarnożerne” nie stwierdzono dochodu do opodatkowania w grupie obszarowej 75-125 ha UR. W gospodarstwach do 75 ha UR odnotowano rosnące wraz ze zmniejszeniem powierzchni UR obciążenie podatkiem dochodowym w stosunku do dotychczasowego. Gospodarstwa o tym typie rolniczym mają możliwość prowadzenia produkcji w oparciu o dodatkowe zakupy pasz treściwych. Sprawia to, że część dochodu jest osiągnięta niezależnie od posiadanych zasobów UR. Dlatego też największą intensywność wykorzystania ziemi odnotowano w gospodarstwach najmniejszych, co przyczynia się do wydatnego zwiększenia dodatkowego obciążenia ich podatkiem dochodowym w stosunku do dotychczas płaconego podatku rolnego.
3. W gospodarstwach rolniczych o typie „uprawy i zwierzęta różne” korzyści rolników z tytułu wprowadzenia podatku dochodowego byłyby największe w stosunku do gospodarstw o jednokierunkowych zwierzęcych typach rolniczych, gdyż w większości grup obszarowych nie wystąpiłby dochód do opodatkowania. W obu założeniach modelowych jedynie gospodarstwa największe obszarowo o tym typie zostałyby dodatkowo obciążone podatkiem

dochodowym. W pozostałych grupach obszarowych nie stwierdzono dochodu do opodatkowania, z wyjątkiem grupy 15-25 ha UR w rozwiązaniu modelu bez rozbudowanego systemu ulg i zwolnień. Przy czym w tym wariantcie modelu kwota podatku rolnego byłaby ponad 2-krotnie wyższa niż podatku dochodowego. Przy wielokierunkowości produkcji wprowadzenie podatku dochodowego byłoby zatem dla rolników rozwiązaniem w większości korzystnym.

4. Na podstawie dotychczasowych rozważań można stwierdzić, że typ rolniczy i powierzchnia UR w sposób zasadniczy różnicują obciążenia gospodarstw podatkiem rolnym i ewentualnym podatkiem dochodowym. Największe korzyści z wprowadzenia podatku dochodowego odnieśliby rolnicy z gospodarstw wielokierunkowych, zwłaszcza z mniejszych grup obszarowych. Z kolei w gospodarstwach jednokierunkowych, o zwierzęcych typach rolniczych, wystąpiły odmienne zależności w zakresie analizowanych relacji podatkowych. Najbardziej było to widoczne w przypadku gospodarstw z największej grupy obszarowej (75-125 ha UR). W gospodarstwach o typie „bydło mleczne” w tej grupie obszarowej dodatkowe obciążenie podatkiem dochodowym było najwyższe, podczas gdy w tych o typie „zwierzęta żywnościowe” rolnicy nie zapłaciliby podatku dochodowego.
5. Do rozważenia pozostaje kwestia zmiany zasad opodatkowania rolnictwa w kontekście zarówno interesów rolników w badanym regionie, jak i lokalnych gmin, dla których podatek rolny jest dotychczas źródłem dochodów budżetowych.

Literatura:

1. Dziemianowicz R.: Opodatkowanie jako forma wsparcia rolnictwa. Zagadnienia Ekonomiki Rolnej, nr 2, Warszawa 2007.
2. Etel L.: Podatek od nieruchomości, rolny, leśny. Wydanie 2. Podatkowe komentarze praktyczne. Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2005.
3. Gomułowicz A., Małecki J.: Podatki i prawo podatkowe. Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2006.
4. Grądalski F.: Wstęp do teorii opodatkowania. Wydawnictwo Szkoły Głównej Handlowej, Warszawa 2004.
5. Ostaszewski J. (red.), Fedorowicz Z., Kierczyński T.: Teoretyczne podstawy reformy podatków w Polsce. Wydawnictwo Difin, Warszawa 2004.
6. Rocznik Statystyczny 2006. Wydawnictwo GUS, Warszawa.
7. Poszwa M.: Zarządzanie podatkami w małej i średniej firmie. Rozwiązania na lata 2007-2009. Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2007.
8. Szczodrowski G.: Polski system podatkowy. Strategia transformacji. Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2003.
9. Ustawa z dn. 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, t.j. Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 z późn. zm.
10. Ustawa z dn. 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, t.j. Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 z późn. zm.

11. Ustawa o podatku rolnym z dn. 15 listopada 1984 r., t.j. Dz.U. z 2006 r., Nr 136, poz. 969 z późn. zm.
12. Ustawa z dn. 29 sierpnia 1997 r., Ordynacja podatkowa, Dz.U. z 2005 r., nr 8 poz. 60 ze zm.
13. Ustawa z dn. 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Dz.U. Nr 144, poz. 930 z późn. zm.
14. Wach K.: Systemy podatkowe krajów Unii Europejskiej. Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2005.
15. Wasilewski M., Gruziel K.: Podatek dochodowy w opiniach rolników. Zagadnienia Ekonomiki Rolnej, nr 2, Warszawa 2007.

MIROŚLAW WASILEWSKI

KINGA GRUZIEL

Agricultural University

Warszawa

INCOME TAX IN INDIVIDUAL FARMS – CONCEPT AND RESULTS

Summary

The paper presents model solutions of the financial consequences of replacing farming tax with income-tax in farms with different types of activity in “Greater Poland and Silesia” region. Farmers from “dairy cattle” farms would in vast majority pay higher income tax than farming tax, the highest in the groups with area 75-125 hectare.

However, farms with “granivores” agricultural type there as no income subject to taxation. In remaining area groups of farms of this type, the income tax amount grew proportionally to decrease in cropland area, and was higher than the amount of farming tax. It may result from higher intensity of the production due to usage of purchased protein feeds, what contributes to attaining additional income irrespective of the possessed area of cropland.

In “mixed crops and livestock” type of agricultural farms the majority of area groups did not record taxable income. It was established that in the researched farms their agricultural type and cropland area importantly differentiates the relations between the current tax amount and the income tax amount.

Possible introduction of farm income tax should take into account consequences for district (gmina) budgets in investigated region.