

MIROSLAW WASILEWSKI

KINGA GRUZIEL

Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego
Warszawa

POTENCJALNE SKUTKI DLA BUDŻETÓW GMIN WPROWADZENIA PODATKU DOCHODOWEGO W GOSPODARSTWACH ROLNICZYCH*

Wprowadzenie

Kształt funkcjonującego obecnie w Polsce systemu finansów publicznych, obejmujących m. in. przychody i wydatki redystrybucyjne, emisyjne i pierwotne, realizowane głównie przez państwo i samorząd terytorialny, jest efektem przyjętych rozwiązań ustawy o finansach publicznych [14] z dnia 26 listopada 1998 r. Jednostkami samorządu terytorialnego są gminy, powiaty i województwa będące odrębnymi pod względem prawnym i majątkowym związkami publiczno-prawnymi, prowadzącymi samodzielną gospodarkę finansową [10].

Ratyfikowanie przez Polskę w 1993 r. Europejskiej Karty Samorządu Terytorialnego (EKST) skutkuje akceptacją podstawowych cech i gwarancji niezależności oraz samodzielności struktur samorządu terytorialnego [6]. Efektem jest prawna regulacja statusu instytucji samorządowych, zapewnienie trwałych i samodzielnych źródeł dochodów oraz jasne kryteria nadzoru i kontroli działania organów samorządowych. Zadania gmin jako podmiotów publicznoprawnych, do zakresu działania których należą wszystkie sprawy publiczne o znaczeniu lokalnym niezastrzeżone ustawami na rzecz innych podmiotów, określa ustawa o samorządzie gminnym z dnia 8 marca 1990 r. [16]. Gminy, zgodnie z art. 164 Konstytucji RP [9], są podstawowymi jednostkami samorządowymi, do zadań których należą zadania własne realizowane we własnym zakresie i na własny rachunek, zadania zlecone z zakresu administracji rządowej oraz zadania powierzone z zakresu administracji rządowej lub innej [7].

Wysokość dochodów jednostek samorządu terytorialnego (JST) oraz ich udział w dochodach publicznych jest uzależniony od przypadających im zadań. Dochody gmin są pozyskiwane na zasadach rozdzielenia źródeł dochodów budżetu państwa i JST oraz wspólności tych źródeł. W grupie dochodów gmin ogółem, zgod-

* Praca naukowa finansowana ze środków na naukę w latach 2008-2010 jako własny projekt badawczy MNiSW nr N N113 032535.

nie z art. 167 ust. 2 Konstytucji RP, występują dochody własne, subwencje i dotacje celowe z budżetu państwa. Dochodami własnymi gmin są [13] m. in.:

- wpływy z podatków (m. in. od nieruchomości, rolnego, leśnego, dochodowego od osób fizycznych opłacanego w formie karty podatkowej);
- wpływy z opłat (m. in. skarbowej, targowej, uzdrowskiej);
- dochody z majątku gminy;
- dochody z tytułu udziałów we wpływach z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych, zamieszkałych na terenie gminy (udział 39,34%) oraz od osób prawnych i jednostek nie mających osobowości prawnej, posiadających siedzibę na terenie gminy (udział 6,71%).

W grupie dochodów własnych gmin występują wpływy z tytułu podatku rolnego, będącego głównym obciążeniem podatkowym indywidualnych gospodarstw rolniczych w Polsce. Podatek ten klasyfikowany jest w grupie podatków majątkowych. Tę grupę podatków Eitel i Liszewski [5] określają jako ostatni z elementów wchodzących w skład polskiego systemu podatkowego, który nie został poddany gruntownej reformie podatkowej. Podatek rolny w polskim systemie podatkowym wprowadzono na mocy ustawy z dnia 15 listopada 1984 roku [15] i pomimo dokonywanych reform systemu podatkowego (dotyczących podatków dochodowych i podatku VAT) obowiązuje w zasadniczo niezmiennym kształcie.

Współczesne systemy podatkowe cechuje szczególne traktowanie rolnictwa w kwestiach podatkowych. Według Gomułowicza i Małeckiego [8], jest ono realizowane poprzez wykorzystywanie różnego typu podatków przychodowych, majątkowych i dochodowych. Stosowanie podatków przychodowych i majątkowych wynika z łatwości ustalania i poboru należności podatkowych, co jest szczególnie ważne w odniesieniu do rolnictwa i leśnictwa, w których dochody podlegające opodatkowaniu są często trudne do ustalenia według założeń podatku dochodowego.

W literaturze spotyka się określanie podatku rolnego jako podatku majątkowego oraz jako podatku przychodowego. Traktowanie podatku rolnego jako majątkowego jest krytykowane, a rozbieżności w poglądach wiążą się z prawną klasyfikacją tego podatku [2]. Argumentem przemawiającym za traktowaniem podatku rolnego jako przychodowego jest tzw. aspekt historyczny. Daniny obciążające rolnictwo miały na celu opodatkowanie przychodów z działalności rolniczej. Ustawodawca zrezygnował z opodatkowania faktycznych przychodów uzyskiwanych z tytułu prowadzenia działalności rolniczej, co potwierdza łagodniejsze traktowanie tego sektora gospodarki w kwestiach podatkowych.

W doktrynie prawa podatkowego traktowanie podatku rolnego jako podatku uniwersalnego, obejmującego zarówno przychody, dochody i majątek rolnika, jest określane jako fikcja. Niskie kwoty podatku rolnego od przeciętnego gospodarstwa powodują korzystanie z tego opodatkowania przez osoby niewiele mające wspólnego z prowadzeniem działalności rolniczej, nabywające grunty w celach spekulacyjnych oraz korzystające z preferencji przewidzianych dla rolników (ubezpieczenie społeczne, system dopłat z UE) [8].

Podatek rolny jest podatkiem lokalnym pobieranym przez wójta, burmistrza, czy prezydenta miasta na rzecz gminy, na terenie której znajdują się nieruchomości podlegające opodatkowaniu. 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.

Źródła dochodów publicznych nabierają znaczenia w zależności od okresu jakiego dotyczą. W okresach recesji gospodarczej zwiększa się znaczenie dochodów podatkowych. Z punktu widzenia budżetów w okresach ożywienia gospodarczego i wzrostu inwestycji istotniejszą rolę odgrywają dochody zwrotne (kredyty, zwłaszcza inwestycyjne oraz instrumenty rynku kapitałowego) [1].

W ramach systemu opodatkowania należy mieć na uwadze korzyści, jakie są związane z wprowadzeniem nowych konstrukcji podatkowych. Zalecenia OECD wskazują na traktowanie potencjalnych dochodów budżetowych, których pobór na skutek zastosowania specjalnych rozwiązań podatkowych został zaniechany, jako subwencji wspierających rolnictwo [4]. W tym przypadku są to korzyści z tytułu niepłacenia pewnych obciążeń finansowych.

Podatek rolny będący źródłem dochodów własnych gmin w skali kraju w latach 2004-2005 stanowił niewielki udział – na poziomie około 4,7% [12]. 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. W przypadku zastąpienia w polskim systemie podatkowym podatku rolnego podatkiem dochodowym od dochodów rolniczych dyskusyjna pozostaje kwestia uzyskania przez gminy dochodów z tego tytułu na poziomie zbliżonym do rozwiązań obecnie funkcjonujących [17]. Podstawka [11], oceniając założenia Ministerstwa Finansów dotyczące propozycji wprowadzenia podatku dochodowego podkreśla, że stosowanie jednakowej stawki podatku od łącznych dochodów z produkcji rolniczej, bez uwzględniania ich źródeł, jest sprzeczne z zasadą sprawiedliwości podatkowej.

Dokonując oceny efektywności systemu opodatkowania rolnictwa, Dziekmianowicz [3] ocenia jego udział w tworzeniu dochodów budżetowych jako znikomy, zasadnym uznając włączenie rolników do systemu finansów publicznych jako płatników podatku. Włączenie rolnictwa do systemu powszechnego opodatkowania jest zgodne z zasadą optymalnego opodatkowania i mogłoby przyczynić się do obniżenia stawek podatku dochodowego (efekt poszerzenia bazy podatkowej) oraz ograniczenia szarej strefy.

Cel i metodyka badań

Celem opracowania jest określenie konsekwencji finansowych dla budżetów gmin zastąpienia podatku rolnego podatkiem dochodowym w gospodarstwach indywidualnych, objętych systemem zbierania danych rachunkowych FADN¹,

¹ FADN – Farm Accountancy Data Network – Sieć Danych Rachunkowych z Gospodarstw Rolnych.

położonych w regionach Wielkopolska i Śląsk oraz Mazowsze i Podlasie. Regiony te reprezentują przekrój warunków przyrodniczych, organizacyjnych oraz ekonomicznych Polski na linii zachód-wschód. Zasadnicza uwaga została zwrócona na saldo (łączy bilans) relacji dotychczasowych dochodów gmin z tytułu podatku rolnego do kwoty potencjalnego podatku dochodowego. Zestawienie to będzie przeprowadzone na bazie kwot łącznych zakładając, że cały podatek dochodowy pozostanie w gminie. Ponadto zostanie określone saldo między dotychczasowym podatkiem rolnym a udziałem gmin w dochodach z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych na poziomie 39,34%. Przeprowadzono analizę w kwotach łącznych dochodów podatkowych w regionach, jak również w gospodarstwach indywidualnych, sklasyfikowanych według typów rolniczych i powierzchni użytków rolnych (UR).

Przyjęto trzy warianty rozwiązań do obliczeń obciążenia gospodarstw rolniczych podatkiem dochodowym. Pierwszy wariant obejmuje dane rzeczywiste, a punktem wyjścia jest wartość produkcji, natomiast efektem końcowym obliczeń według procedury przyjętej w FADN jest dochód z rodzinnego gospodarstwa rolnego. W związku z tym, że takie rozwiązanie nie występuje w dotychczasowym systemie opodatkowania dochodów, przy analizie danych empirycznych poświęcano temu obszarowi mniej uwagi. Natomiast pozostałe warianty mają charakter modeli²: pierwszego (I)³ i drugiego (II)⁴. Należy mieć na uwadze, że możliwość rozwiązań podatkowych w tym zakresie jest bardzo duża, natomiast przedstawiona propozycja wykorzystuje podstawowe założenia sys-

² W rozwiązaniach modelowych saldo podatku VAT z działalności inwestycyjnej jest obliczane jako różnica pomiędzy podatkiem VAT należnym i naliczonym. Przyjęto, że podatek gruntowy stanowi 10% kwoty dotychczasowego podatku rolnego. Kwota składek na KRUS została obliczona w następujący sposób: 672,2 zł × liczba pełnozatrudnionych w gospodarstwach w skali roku, według informacji o stawkach publikowanych przez KRUS. Przeciętna składka dobrowolnego ubezpieczenia na życie według Rocznika Statystycznego GUS (2005 r.) wyniosła w 2004 roku 765 zł. Średnia składka majątkowych ubezpieczeń dobrowolnych według Rocznika Statystycznego GUS (2005 r.) wyniosła w 2004 roku 488 zł.

³ Założenia do modelu pierwszego (I): 1) Stopa podatku dochodowego – 19%. 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. 4) Zwiększenie kosztów podatkowych: składki na KRUS, podatek gruntowy. 5) Zmniejszenie kosztów podatkowych: podatek rolny (został zastąpiony podatkiem gruntowym).

⁴ Założenia do modelu drugiego (II): 1) Stopa podatku dochodowego – 19%. 2) Podstawę opodatkowania stanowi: dochód do opodatkowania = przychody ze sprzedaży - koszty uzyskania przychodu. 3) Przychody wyłączone z opodatkowania: różnica stanu zapasów, przychody z produkcji nierolniczej, saldo podatku VAT z działalności operacyjnej, saldo podatku VAT z działalności inwestycyjnej. 4) Zwiększenie kosztów podatkowych: podatek gruntowy. 5) Zmniejszenie kosztów podatkowych: podatek rolny (został zastąpiony podatkiem gruntowym). 6) Ulgi i zwolnienia od dochodu do opodatkowania: zwolnienie w wysokości limitu wpłat na Indywidualne Konto Emerytalne w kwocie 3 435 zł w 2004 roku, składki na KRUS, składki na dobrowolne ubezpieczenie na życie, składki na dobrowolne ubezpieczenia gospodarcze, 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 roku w kwocie 2 789 zł.

temu 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 fizycznych⁵. Argumentem uzasadniającym takie podejście jest fakt, że gospodarstwa rolników indywidualnych mają charakter czysto rodzinny i łączą w sobie działalność gospodarczą (rolniczą) z jednoczesną pracą we własnym gospodarstwie.

Do analizy przyjęto wybrane najliczniejsze następujące typy rolnicze gospodarstw, występujące w badanych regionach: „uprawy polowe”, „bydło mleczne, „zwierzęta ziarnożerne” oraz „uprawy i zwierzęta różne”⁶. Analizie poddano gospodarstwa rolnicze z następujących grup obszarowych UR: 5-15 ha, 15-25 ha, 25-75 ha oraz 75-125 ha⁷. Region FADN Mazowsze i Podlasie obejmuje województwa: mazowieckie, podlaskie, łódzkie i lubelskie. Region ten został wybrany z uwagi na lokalizację w środkowej części Polski, która reprezentuje przeciętne warunki gospodarowania w stosunku do pozostałych regionów kraju. To również obszar, na którym znajdują się gospodarstwa o średniej wielkości oraz średnim poziomie intensywności produkcji. Natomiast region Wielkopolska i Śląsk obejmuje województwa: wielkopolskie, kujawsko-pomorskie, dolnośląskie oraz opolskie. Województwa te charakteryzują się bardzo korzystną strukturą agrarną gospodarstw rolniczych oraz wysokim poziomem dochodowości produkcji i korzystnymi, w stosunku do regionu Mazowsze i Podlasie, warunkami glebowo-przyrodniczymi.

Dane empiryczne pochodzą z 2004 roku. Łącznie w regionie Wielkopolska i Śląsk analizą zostało objętych 3 323 gospodarstwa, a w regionie Mazowsze i Podlasie 3 719 gospodarstw. Całkowite kwoty podatku rolnego i podatku dochodowego zostały obliczone jako iloczyn kwot tych podatków średnio na gospodarstwo oraz liczby gospodarstw o danym typie rolniczym i powierzchni UR, położonych w badanych regionach.

⁵ Rozwiązania metodyczne oraz konsekwencje finansowe ewentualnego wprowadzenia podatku dochodowego w indywidualnych gospodarstwach rolniczych położonych w regionie FADN „Wielkopolska Śląsk” przedstawiono w opracowaniu [18]. Natomiast konsekwencje tych zmian dla gospodarstw indywidualnych z regionu FADN „Mazowsze i Podlasie” określono w opracowaniu [19]. Stwierdzono zróżnicowanie w tym zakresie w indywidualnych gospodarstwach rolniczych z poszczególnych regionów, w zależności od ich powierzchni i typu rolniczego.

⁶ Typ rolniczy określany jest udziałem Standardowej Nadwyżki Bezpośredniej (SGM) poszczególnych działalności w ogólnej wartości SGM gospodarstwa i odzwierciedla system produkcji danego gospodarstwa.

⁷ 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.

Konsekwencje budżetowe dla gmin wprowadzenia podatku dochodowego w gospodarstwach rolniczych

W tabeli 1 przedstawiono skutki zastąpienia podatku rolnego podatkiem dochodowym w ujęciu całościowego salda razem, jak również odrębnie dla regionów Wielkopolska i Śląsk oraz Mazowsze i Podlasie. Wielkości te można odnieść do potencjalnych korzyści (lub nie) z punktu widzenia dochodów budżetów samorządów lokalnych. W obu regionach łącznie jedynie w przypadku gospodarstw najmniejszych obszarowo (5-15 ha UR) przy założeniach modelu drugiego kwota podatku rolnego byłaby o 582,2 tys. zł wyższa niż podatku dochodowego. W pozostałych przypadkach obciążenie gospodarstw podatkiem dochodowym byłoby wyższe niż dotychczasowym podatkiem rolnym. Budżety gminne zyskałyby zatem na wprowadzeniu podatku dochodowego w gospodarstwach rolniczych zakładając, że w całości podatek ten pozostałby składnikiem dochodów gminy.

Najwyższa kwotowa dominacja podatku dochodowego nad podatkiem rolnym w skali obu analizowanych regionów dotyczyła gospodarstw z grupy obszarowej 15-25 ha UR według założeń modelu pierwszego (1 715,3 tys. zł), natomiast według modelu drugiego w grupie gospodarstw 25-75 ha UR (7 423,8 tys. zł). W przypadku gospodarstw największych obszarowo przewaga kwoty podatku dochodowego nad podatkiem rolnym według modelu drugiego (2 201 tys. zł) była dwukrotnie wyższa niż w modelu pierwszym (1 020 tys. zł). W ujęciu łącznym wszystkich grup obszarowych w obu regionach nadwyżka podatku dochodowego nad podatkiem rolnym według modelu drugiego wynosiła 10 588,8 tys. zł i była o 5 216,3 tys. zł wyższa w stosunku do modelu pierwszego. W ujęciu względnym najwyższą przewagę podatku dochodowego nad podatkiem rolnym stwierdzono w gospodarstwach z grupy 75-125 ha UR w rozwiązaniu modelu drugiego (o 280,7%). Natomiast najmniejsza dominacja pod tym względem zaznaczyła się w grupie gospodarstw 25-75 ha UR w modelu pierwszym (o 43,8%).

W badanych z osobna regionach występowała na ogół dominacja kwoty podatku dochodowego nad podatkiem rolnym. W ujęciu łącznym przewaga ta była bardziej widoczna w gospodarstwach z regionu Mazowsze i Podlasie, zarówno w ujęciu względnym, jak i bezwzględnym. W regionie Mazowsze i Podlasie podatek dochodowy był w modelach pierwszym i drugim wyższy od podatku rolnego, odpowiednio o 159,2% oraz 315,5 %. W gospodarstwach z regionu Wielkopolska i Śląsk różnica ta wynosiła odpowiednio 21,4% oraz 41%. Zróżnicowanie w tym zakresie można uznać za znaczące. Wystąpiły także różnice w ramach wydzielonych grup obszarowych w obu regionach. W regionie Wielkopolska i Śląsk w grupie obszarowej 15-25 ha UR według modelu drugiego stwierdzono dominację podatku rolnego (o 33,4%) oraz w grupie obszarowej gospodarstw 25-75 ha UR według modelu pierwszego (o 37,4%). Natomiast w regionie Mazowsze i Podlasie taką zależność odnotowano jedynie w gospodarstwach najmniejszych obszarowo według założeń modelu drugiego, w którym zarządzający tymi gospodarstwami nie płaciliby podatku dochodowego. W ramach relacji względnych między podatkiem dochodowym a podatkiem rolnym najwyższa różnica w regionie Mazowsze i Podlasie wystąpiła w gospo-

Tabela 1
Skutki finansowe dla budżetów gmin zastąpienia podatku rolnego podatkiem dochodowym w gospodarstwach z regionów Wielkopolska i Śląsk oraz Mazowsze i Podlasie

Wyszczególnienie	Gospodarstwa według powierzchni UR														Razem			
	4,99-15 ha				15,01-25 ha				25,01-75 ha				75,01-125 ha				Model I	Model II
	Wart. rzeczzyw.	Model I	Model II	Wart. rzeczzyw.	Model I	Model II	Wart. rzeczzyw.	Model I	Model II	Wart. rzeczzyw.	Model I	Model II	Wart. rzeczzyw.	Model I	Model II			
	Region Wielkopolska i Śląsk																	
1) Pod. rolny (tys. zł)	522,7	522,7	522,7	920,8	920,8	920,8	2460,6	2460,6	2460,6	2460,6	2460,6	2460,6	694,6	694,6	694,6	4598,7	4598,7	
2) Pod. dochodowy (tys. zł)	1701,0	1096,3	761,1	4931,1	1468,4	705,4	15526,3	1785,2	2616,1	4028,7	1231,4	2403,2	5581,3	6485,8	5581,3	6485,8	6485,8	
3) Saldo: podatek rolny – podatek dochod. (tys. zł)	-1178,3	-573,6	-165,9	-4010,3	-547,6	215,4	-13065,7	675,4	-155,5	-3334,0	-536,8	-1708,5	-982,6	-1887,1	-982,6	-1887,1	-1887,1	
4) Podatek rolny = 100%	325,4	209,7	145,6	535,5	159,5	76,6	631,0	72,6	106,3	580,0	177,3	346,0	121,4	141,0	121,4	141,0	141,0	
	Region Mazowsze i Podlasie																	
1) Pod. rolny (tys. zł)	820,7	820,7	820,7	840,1	840,1	840,1	1007,8	1007,8	1007,8	1007,8	1007,8	1007,8	89,6	89,6	89,6	2758,2	2758,2	
2) Pod. dochodowy (tys. zł)	932,5	1365,4	-	4094,0	2007,8	2601,8	7152,0	3202,1	8276,1	1374,7	572,8	582,1	7148,1	11460,0	7148,1	11460,0	11460,0	
3) Saldo: podatek rolny – podatek dochod. (tys. zł)	-111,8	-544,8	820,7	-3253,9	-1290,4	-2855,6	-6144,2	-2194,3	-7268,2	-1285,0	-483,2	-494,7	-4389,9	-8701,7	-4389,9	-8701,7	-8701,7	
4) Podatek rolny = 100%	113,6	166,4	-	487,3	239,0	309,7	709,6	317,7	821,2	1534,0	639,2	649,6	259,2	415,5	649,6	415,5	415,5	
	Razem regiony Wielkopolska i Śląsk oraz Mazowsze i Podlasie																	
1) Pod. rolny (tys. zł)	1343,4	1343,4	1343,4	1760,9	1760,9	1760,9	3468,4	3468,4	3468,4	3468,4	3468,4	3468,4	784,3	784,3	784,3	7356,9	7356,9	
2) Pod. dochodowy (tys. zł)	2633,5	2461,7	761,1	9025,1	3476,2	3307,2	22678,3	4987,3	10892,2	5403,3	1804,2	2985,3	12729,4	17945,7	2985,3	12729,4	17945,7	
3) Saldo: podatek rolny – podatek dochod. (tys. zł)	-1290,1	-1118,4	582,2	-7264,2	-1715,3	-1546,3	-19209,9	-1518,9	-7423,8	-4619,1	-1020,0	-2201,0	-5372,5	-10588,8	-2201,0	-5372,5	-10588,8	
4) Podatek rolny = 100%	196,0	183,3	56,7	512,5	197,4	187,8	653,9	143,8	314,0	689,0	230,1	380,7	173,0	243,9	380,7	173,0	243,9	

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych FADN.

darstwach z grupy 25-75 ha UR w modelu drugim i wynosiła 721,2%. Różnica najniższa dotyczyła natomiast gospodarstw najmniejszych obszarowo i kształtowała się na poziomie 66,4% w rozwiązaniu modelu pierwszego. W regionie Wielkopolska i Śląsk zróżnicowanie pod tym względem było mniejsze. Najwyższą przewagę kwoty podatku dochodowego nad podatkiem rolnym stwierdzono w gospodarstwach największych obszarowo w modelu drugim (o 246%). Najmniejszą dominację pod tym względem odnotowano w gospodarstwach o powierzchni 25-75 ha UR w modelu drugim (o 6,3%).

Reasumując można stwierdzić, że w stosunku do dotychczasowych obciążeń z tytułu podatku rolnego wprowadzenie podatku dochodowego byłoby bardziej niekorzystne dla gospodarstw z regionu Mazowsze i Podlasie. Może to być spowodowane stopniowym wyrównywaniem intensywności produkcji w gospodarstwach badanych regionów. W związku z tym, że jakość gleb w gospodarstwach regionu Mazowsze i Podlasie jest niższa w porównaniu do regionu Wielkopolska i Śląsk, gospodarstwa te uzyskują dotychczas dodatkową korzyść finansową z tytułu relatywnie niższego podatku rolnego w stosunku do intensywności produkcji, w tym także jej opłacalności. Z drugiej strony, na wprowadzeniu podatku dochodowego w gospodarstwach rolniczych najbardziej zyskają gminy w regionie Mazowsze i Podlasie, przy założeniu, że cała kwota tego podatku w nich pozostanie.

W tabeli 2 przedstawiono skutki dla budżetów gmin zastąpienia podatku rolnego podatkiem dochodowym w gospodarstwach z regionu Wielkopolska i Śląsk, według kryterium ich powierzchni UR i typu rolniczego. W gospodarstwach o typie rolniczym „uprawy polowe” w grupie obszarowej 25-75 ha UR kwota podatku rolnego była wyższa niż dochodowego w rozwiązaniach obu modeli. Taka sytuacja wystąpiła w gospodarstwach z grupy 5-15 ha UR jedynie w modelu drugim, z powodu braku obciążeń tej grupy podatkiem dochodowym. Najwyższą różnicę w dochodach gmin z tytułu podatku rolnego i dochodowego odnotowano w grupie gospodarstw największych obszarowo. W modelu pierwszym nadwyżka podatku dochodowego w gospodarstwach tych wynosiła 267 tys. zł, a w modelu drugim 540,4 tys. zł. W modelu tym odnotowano także najwyższą różnicę w ujęciu względnym (o 130,7%). Łączne saldo nadwyżki podatku dochodowego nad podatkiem rolnym w gospodarstwach o typie „uprawy polowe” było wyższe według założeń modelu pierwszego. Było to głównie spowodowane znaczącą różnicą w tym zakresie w grupie obszarowej 15-25 ha UR. W modelu pierwszym saldo to wyniosło 206,6 tys. zł, a w modelu drugim jedynie 31,3 tys. zł. Natomiast na łączne saldo w modelu drugim największy wpływ miały gospodarstwa z największej grupy obszarowej. Odmienną sytuację, niż w gospodarstwach o typie „uprawy polowe”, odnotowano w tych o typie „bydło mleczne”, gdyż łączne saldo nadwyżki podatku dochodowego nad rolnym było znacznie wyższe w modelu drugim (2 312,2 tys. zł) niż w pierwszym (290,8 tys. zł). W gospodarstwach tego typu rolniczego jedynie w grupie obszarowej 15-25 ha UR w modelu drugim widoczna była dominacja podatku rolnego z powodu braku dochodu do opodatkowania.

Tabela 2
Skutki finansowe dla budżetów gmin zastąpienia podatku rolnego podatkiem dochodowym w gospodarstwach z regionu Wielkopolska i Śląsk

Wyszczególnienie	Gospodarstwa według powierzchni UR														Razem			
	4,99-15 ha				15,01-25 ha				25,01-75 ha				75,01-125 ha					
	Wart. rzeczowy.	Model I	Model II	Wart. rzeczowy.	Model I	Model II	Wart. rzeczowy.	Model I	Model II	Wart. rzeczowy.	Model I	Model II	Wart. rzeczowy.	Model I	Model II	Model I	Model II	
	Typ rolniczy „uprawy polowe”																	
1) Pod. rolny (tys. zł)	126,5	126,5	126,5	205,2	205,2	205,2	827,3	827,3	827,3	827,3	827,3	827,3	413,3	413,3	413,3	1572,3	1572,3	
2) Pod. dochodowy (tys. zł)	155,6	134,4	-	872,2	411,9	236,5	3039,5	738,5	688,6	1568,4	680,3	953,8	1878,9	1878,9	1878,9	1878,9	1878,9	
c) Saldo: podatek rolny – podatek dochodowy (tys. zł)	-29,1	-7,9	126,5	-667,0	-206,6	-31,3	-2212,2	88,7	138,6	-1155,0	-267,0	-540,4	-392,8	-392,8	-392,8	-392,8	-392,8	
d) Podatek rolny = 100%	123,0	106,3	-	425,0	200,7	115,2	367,4	89,3	83,2	379,4	164,6	230,7	125,0	125,0	125,0	125,0	125,0	
	Typ rolniczy „bydło mleczne”																	
a) Pod. rolny (tys. zł)	7,1	7,1	7,1	21,2	21,2	21,2	38,0	38,0	38,0	38,0	38,0	38,0	0,1	0,1	0,1	66,3	66,3	
b) Pod. dochodowy (tys. zł)	45,2	57,5	199,3	210,7	66,7	-	458,6	139,1	1276,4	84,5	93,8	902,9	357,1	357,1	357,1	2378,6	2378,6	
c) Saldo: podatek rolny – podatek dochodowy (tys. zł)	-38,1	-50,4	-192,2	-189,6	-45,5	21,2	-420,6	-101,1	-1238,4	-84,4	-93,7	-902,8	-290,8	-290,8	-290,8	-2312,2	-2312,2	
d) Podatek rolny = 100%	636,2	810,3	2807,4	995,9	315,2	-	1206,9	366,2	3359,2	-	-	-	538,6	538,6	538,6	3587,0	3587,0	
	Typ rolniczy „zwierzęta ziarnożerne”																	
a) Pod. rolny (tys. zł)	105,3	105,3	105,3	182,0	182,0	182,0	417,1	417,1	417,1	417,1	417,1	417,1	23,0	23,0	23,0	727,4	727,4	
b) Pod. dochodowy (tys. zł)	1213,1	904,4	561,9	1903,9	772,2	468,8	5551,0	907,5	651,0	599,1	-	-	2584,1	1681,7	1681,7	1681,7	1681,7	
c) Saldo: podatek rolny – podatek dochodowy (tys. zł)	-1107,8	-799,1	-456,6	-1722,0	-590,3	-286,9	-5133,9	-490,4	-233,9	-576,1	23,0	23,0	-1856,7	-954,3	-954,3	-954,3	-954,3	
d) Podatek rolny = 100%	1152,0	858,8	533,5	1046,4	424,4	257,7	1330,9	217,6	156,1	2601,7	-	-	355,3	231,2	231,2	231,2	231,2	
	Typ rolniczy „uprawy i zwierzęta różne”																	
a) Pod. rolny (tys. zł)	283,8	283,8	283,8	512,4	512,4	512,4	1178,2	1178,2	1178,2	1178,2	1178,2	1178,2	258,2	258,2	258,2	2232,7	2232,7	
b) Pod. dochodowy (tys. zł)	287,1	-	-	1944,2	217,6	-	6477,3	-	-	1776,7	457,3	546,6	674,9	546,6	546,6	546,6	546,6	
c) Saldo: podatek rolny – podatek dochodowy (tys. zł)	-3,3	283,8	283,8	-1431,8	294,9	512,4	-5299,1	1178,2	1178,2	-1518,5	-199,1	-288,3	1557,8	1686,1	1686,1	1686,1	1686,1	
d) Podatek rolny = 100%	101,2	-	-	379,4	42,5	-	549,8	-	-	688,0	177,1	211,7	30,2	24,5	24,5	24,5	24,5	

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych FADN.

wania. Pod względem kwot bezwzględnych nadwyżki podatku dochodowego przy obu modelach wystąpiła przewaga gospodarstw z grupy obszarowej 25-75 ha UR, zwłaszcza w modelu drugim (o 1 238,4 tys. zł). W większości grup obszarowych (z wyjątkiem 15-25 ha UR) nadwyżka podatku dochodowego była wyższa według koncepcji modelu drugiego. W grupie gospodarstw największych obszarowo o typie „bydło mleczne” nie podano różnicy między podatkiem rolnym i dochodowym w mierniku względnym, gdyż rzeczywiste obciążenie podatkiem rolnym było bardzo niewielkie, z powodu wykorzystywania przez rolników ulg i odliczeń od dochodu do opodatkowania.

W gospodarstwach o typie „zwierzęta ziarnożerne” z grupy 75-125 ha UR nie stwierdzono obciążeń z tytułu podatku dochodowego, zatem ta grupa rolników najbardziej skorzysta na wprowadzeniu podatku dochodowego w rolnictwie, a budżety gmin stracą w największym stopniu dotychczasowy dochód z podatku rolnego. Najwyższą dominację wpłat z tytułu podatku dochodowego odnotowano w obu modelach w grupie obszarowej 5-15 ha UR, a najwyższe saldo o tej zależności wystąpiło w modelu pierwszym (799,1 tys. zł). W gospodarstwach o tym typie rolniczym we wszystkich grupach obszarowych do 75 ha UR w modelu pierwszym, w porównaniu z modelem drugim, wpływy z podatku dochodowego będą wyższe niż z podatku rolnego. W grupach obszarowych gospodarstw do 75 ha UR o typie „uprawy i zwierzęta różne” kwota podatku rolnego jest wyższa niż podatku dochodowego. Było to głównie spowodowane brakiem dochodu do opodatkowania. W gminach, w których dominuje ten typ rolniczy gospodarstw, uszczuplenie dotychczasowych dochodów budżetowych będzie największe. Dotyczy to zwłaszcza gospodarstw z grupy obszarowej 25-75 ha UR, w której wpływy z tytułu podatku rolnego pozostałyby na poziomie rzeczywistym w kwocie 1 178,2 tys. zł. Natomiast w grupie obszarowej 75-125 ha UR kwota podatku dochodowego byłaby wyższa niż podatku rolnego, zwłaszcza w modelu drugim (o 288,3 tys. zł), tj. o 111,7%. W gospodarstwach o typie rolniczym „uprawy i zwierzęta różne” w łącznym ujęciu kwota podatku rolnego byłaby zdecydowanie wyższa niż podatku dochodowego, zwłaszcza w modelu drugim (o 1 686,1 tys. zł). W gospodarstwach tego typu podatek dochodowy stanowił w modelu pierwszym i drugim odpowiednio jedynie 30,2%-24,5% kwoty podatku rolnego (tabela 2).

Reasumując można stwierdzić, że w gospodarstwach o wydzielonych typach rolniczych i grupach obszarowych w regionie Wielkopolska i Śląsk zależności w relacjach między dotychczasową kwotą podatku rolnego a ewentualnym podatkiem dochodowym były zróżnicowane. Oznacza to, że struktura gospodarstw pod wymienionymi względami będzie miała duży wpływ na potencjalne dochody budżetowe gmin z tytułu podatku dochodowego w tym regionie. Wielokierunkowość produkcji rolniczej przyczyni się w tym przypadku do wydatnego zmniejszenia dochodów budżetowych gmin. Mając na uwadze regionalne zróżnicowanie poziomu dochodowości gospodarstw, poszczególne gminy mogą mieć odmienne relacje podatku rolnego do ewentualnego podatku dochodowego.

Tabela 3
Skutki finansowe dla budżetów gmin zastąpienia podatku rolnego podatkiem dochodowym w gospodarstwach z regionu Mazowsze i Podlasie

Wyszczególnienie	Gospodarstwa według powierzchni UR												Razem		
	4,99-15 ha			15,01-25 ha			25,01-75 ha			75,01-125 ha			Model I	Model II	
	Wart. rzeczowy.	Model I	Model II	Wart. rzeczowy.	Model I	Model II	Wart. rzeczowy.	Model I	Model II	Wart. rzeczowy.	Model I	Model II			
Typ rolniczy „uprawy polowe”															
1) Pod. rolny (tys. zł)	259,3	259,3	259,3	231,4	231,4	231,4	356,5	356,5	356,5	45,4	45,4	45,4	45,4	892,6	259,3
2) Pod. dochodowy (tys. zł)	195,2	577,2	-	711,9	570,3	230,8	1360,0	848,3	622,9	621,9	412,5	378,3	2408,3	195,2	195,2
3) Saldo: podatek rolny – podatek dochodowy (tys. zł)	64,1	-317,9	259,3	-480,5	-338,9	0,6	-1003,4	-491,7	-266,4	-576,5	-367,1	-332,9	-1515,7	64,1	64,1
4) Podatek rolny = 100%	75,3	222,6	-	307,7	246,5	99,7	381,4	237,9	174,7	1370,2	908,9	833,4	269,8	75,3	75,3
Typ rolniczy „bydło mleczne”															
1) Pod. rolny (tys. zł)	60,6	60,6	60,6	88,4	88,4	88,4	66,2	66,2	66,2	0,4	0,4	0,4	0,4	215,6	215,6
2) Pod. dochodowy (tys. zł)	169,9	198,4	-	799,2	508,8	2651,6	1113,2	777,1	6834,9	71,6	10,9	84,6	1495,3	9571,2	9571,2
3) Saldo: podatek rolny – podatek dochodowy (tys. zł)	-109,3	-137,8	60,6	-710,8	-420,4	-2563,3	-1047,0	-710,9	-6768,7	-71,2	-10,6	-84,3	-1279,7	-9355,6	-9355,6
4) Podatek rolny = 100%	280,3	327,2	-	904,1	575,6	2999,8	1681,8	1174,1	10326,3	19997,6	3053,5	23650,8	693,6	4440,1	4440,1
Typ rolniczy „zwierzęta żyłowe”															
1) Pod. rolny (tys. zł)	54,5	54,5	54,5	82,8	82,8	82,8	111,0	111,0	111,0	10,8	10,8	10,8	10,8	259,0	259,0
2) Pod. dochodowy (tys. zł)	557,6	817,9	570,9	1252,9	1051,4	813,3	1928,3	983,7	804,8	395,0	131,4	121,4	2984,4	2310,4	2310,4
3) Saldo: podatek rolny – podatek dochodowy (tys. zł)	-503,1	-763,4	-516,4	-1170,2	-968,6	-730,5	-1817,4	-872,7	-693,9	-384,1	-120,6	-110,6	-2725,3	-2051,3	-2051,3
4) Podatek rolny = 100%	1023,5	1501,3	1047,9	1513,8	1270,3	982,6	1737,8	886,5	725,3	3645,7	1212,7	1120,7	1152,0	891,9	891,9
Typ rolniczy „uprawy i zwierzęta różne”															
1) Pod. rolny (tys. zł)	446,3	446,3	446,3	437,5	437,5	437,5	474,1	474,1	474,1	33,0	33,0	33,0	1391,0	1391,0	1391,0
2) Pod. dochodowy (tys. zł)	9,8	-	-	1329,9	-	-	2750,5	593,1	13,4	286,2	18,0	-	611,0	13,4	13,4
3) Saldo: podatek rolny – podatek dochodowy (tys. zł)	436,5	446,3	446,3	-892,4	437,5	437,5	-2276,4	-118,9	460,7	-253,2	15,1	33,0	780,0	1377,6	1377,6
4) Podatek rolny = 100%	2,2	-	-	304,0	-	-	580,1	125,1	2,8	866,4	54,4	-	43,9	1,0	1,0

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych FADN.

W tabeli 3 przedstawiono kształtowanie się relacji między podatkiem rolnym i dochodowym w regionie Mazowsze i Podlasie w gospodarstwach rolniczych w zależności od powierzchni UR i typu rolniczego, co bezpośrednio przekłada się na poziom dochodów budżetowych gmin. Jedynie w grupie obszarowej gospodarstw 5-15 ha UR o typie „uprawy polowe” w modelu drugim nie stwierdzono dochodu do opodatkowania, zatem wpływy z tytułu podatku rolnego wynosiły 259,3 tys. zł. Również w drugim modelu w gospodarstwach z grupy 15-25 ha UR odnotowano nieznacznie wyższe wpływy z podatku rolnego w porównaniu z podatkiem dochodowym (o 0,6 tys. zł). Głównie te zależności przyczyniły się do łącznej nadwyżki podatku rolnego nad podatkiem dochodowym w modelu drugim (o 64,1 tys. zł). Natomiast według założeń modelu pierwszego widoczna była w tym zakresie zasadnicza dominacja podatku dochodowego nad podatkiem rolnym (o 1 515,7 tys. zł, tj. o 169,8%). W ujęciu względnym najwyższą przewagę podatku dochodowego nad podatkiem rolnym odnotowano w gospodarstwach największych obszarowo (o 808,9% w modelu pierwszym i o 733,4% w modelu drugim).

W gospodarstwach o typie rolniczym „bydło mleczne” jedynie w grupie obszarowej 5-15 ha UR według założeń modelu drugiego nie wystąpił dochód do opodatkowania. Gminy zatem nie uzyskają dochodów budżetowych z tego tytułu. Najwyższa dominacja podatku dochodowego nad rolnym w ujęciu bezwzględnym w gospodarstwach tego typu rolniczego dotyczyła tych z grupy obszarowej 25-75 ha UR – w modelu drugim wyniosła 6 768,7 tys. zł, a w pierwszym 710,9 tys. zł. Natomiast stosunkowo niewielkie różnice w tym zakresie wystąpiły w gospodarstwach największych obszarowo, w których obciążenie podatkiem rolnym, podobnie jak w regionie Wielkopolska i Śląsk, było stosunkowo małe. W ujęciu łącznym wprowadzenie podatku dochodowego w gospodarstwach o typie „bydło mleczne” będzie w obu modelach bardzo korzystne dla budżetów gmin. Dotyczy to zwłaszcza modelu drugiego (z systemem ulg i zwolnień), przy którym nadwyżka podatku dochodowego nad rolnym wyniesie 9 355,6 tys. zł, podczas gdy przy modelu pierwszym będzie o 8 075,9 tys. zł niższa.

We wszystkich gospodarstwach o typie rolniczym „zwierzęta ziarnożerne” podatek dochodowy był wyższy niż podatek rolny. Saldo z tego tytułu było najniższe w gospodarstwach z największej grupy obszarowej, na relatywnie zbliżonym poziomie w rozwiązaniach obu modeli (około 110-120 tys. zł). W przypadku wszystkich grup obszarowych gospodarstw, nadwyżka podatku dochodowego nad podatkiem rolnym w rozwiązaniu modelu drugiego była niższa w stosunku do modelu pierwszego. Najwyższe salda w obu modelach wystąpiły w gospodarstwach z grupy 15-25 ha UR. Poczynając od tej grupy obszarowej, nadwyżka podatku dochodowego nad podatkiem rolnym w ujęciu bezwzględnym zasadniczo zmniejszała się. W przypadku salda łącznego widoczna była relatywnie duża dominacja gospodarstw o tym typie rolniczym w zakresie nadwyżki podatku dochodowego nad podatkiem rolnym, w stosunku do pozostałych analizowanych typów rolniczych gospodarstw z regionu Mazowsze i Podlasie. Według założeń modelu pierwszego saldo wynosiło 2 725,3 tys. zł,

a modelu drugiego 2 051,3 tys. zł. Reasumując można stwierdzić, że gospodarstwa o typie rolniczym „zwierzęta ziarnożerne” charakteryzowały się stosunkowo wysoką dochodowością. Gminy, w których dominują w strukturze liczebnej gospodarstwa o tym typie rolniczym, pod względem dochodów budżetowych wydatnie skorzystają na wprowadzeniu podatku dochodowego.

W gospodarstwach o typie rolniczym „uprawy i zwierzęta różne”, z wyjątkiem grupy obszarowej 25-75 ha UR w rozwiązaniu modelu pierwszego, kwota dotychczasowego podatku rolnego była wyższa niż ewentualnego podatku dochodowego. Dotyczy to zwłaszcza gospodarstw o powierzchni do 25 ha UR, w których przy obu modelach nie stwierdzono podatku dochodowego. Sytuacja taka wystąpiła ponadto w gospodarstwach największych obszarowo w rozwiązaniu modelu drugiego. Jedynie w grupie obszarowej 25-75 ha UR w modelu pierwszym odnotowano nadwyżkę podatku dochodowego nad podatkiem rolnym – w kwocie 118,9 tys. zł. Najniższa różnica między podatkiem rolnym a dochodowym dotyczyła gospodarstw największych obszarowo w obu modelach. Przy dominacji w strukturze gospodarstw w gminach regionu Mazowsze i Podlasie tych o typie „uprawy i zwierzęta różne” dochody budżetowe z tytułu podatku dochodowego byłyby dużo niższe. W modelu pierwszym strata gmin z tego tytułu wyniosłaby 780 tys. zł, natomiast po uwzględnieniu ulg i zwolnień (model drugi) – 1 377,6 tys. zł. We wszystkich grupach obszarowych gospodarstw przyjęcie wartości produkcji jako podstawy obliczania dochodu do opodatkowania przyczyniłoby się do znaczących korzyści dla budżetów gmin. Dotyczyło to zwłaszcza gospodarstw z grupy obszarowej 25-75 ha UR, w których nadwyżka podatku dochodowego wynosiła 2 276,4 tys. zł (tabela 3).

Reasumując, jednokierunkowość produkcji w gospodarstwach rolniczych będzie korzystna dla dochodów budżetowych gmin w regionie Mazowsze i Podlasie, gdyż produkcja prowadzona jest w nich przez gospodarstwa intensywne i wysokowydajne. W 2004 roku w gospodarstwach o tych typach rolniczych odnotowano relatywnie wyższy poziom dochodowości niż w gospodarstwach wielokierunkowych.

W tabeli 4 przedstawiono skutki finansowe dla budżetów gmin i budżetu państwa z tytułu wprowadzenia podatku dochodowego od dochodów rolniczych. Przyjęto założenie, że dochodem budżetu gminy byłoby 39,34% płaconego przez rolników podatku dochodowego, czyli na poziomie dotychczasowego udziału gmin z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych. Obliczono również saldo między dotychczasowym podatkiem rolnym a wymienioną częścią podatku dochodowego, która pozostawałaby w gminie. Określono również nadwyżkę, lub jej brak, dla dochodów z tego tytułu do budżetu państwa (60,66% kwoty potencjalnego podatku dochodowego). W regionie Wielkopolska i Śląsk, w ujęciu łącznym rozwiązanie polegające na tym, że w gminie pozostawałoby 39,34% płaconego podatku dochodowego, nie byłoby korzystne. W skali całego regionu dotychczas płacony przez rolników podatek rolny umożliwił uzyskiwanie wyższych dochodów do budżetów gmin, odpowiednio o 2 403 tys. zł według modelu pierwszego i o 2 047,2 tys. zł w modelu drugim.

Natomiast budżet państwa zyskałby wtedy na wprowadzeniu podatku dochodowego w tym regionie, gdyż dodatkowe dochody z tego tytułu wyniosłyby odpowiednio 3 385,6 tys. zł w modelu pierwszym i 3 934,3 tys. zł w modelu drugim. Obliczanie podatku dochodowego w oparciu o rzeczywiste dane wyjściowe (określone według metodyki FADN) do modeli przyczyniłoby się do odnośzenia korzyści przez budżety gmin, ponieważ dotychczas płacony podatek rolny byłby znacznie niższy, zwłaszcza w grupie obszarowej gospodarstw 25-75 ha UR (o 3 647,4 tys. zł). W regionie Wielkopolska i Śląsk w symulacjach modelowych taka sytuacja wystąpiłaby jedynie w gospodarstwach największych obszarowo, w przypadku wprowadzenia przy podatku dochodowym systemu ulg i odliczeń (model drugi), bowiem dotychczasowy podatek rolny byłby niższy o 250,8 tys. zł od ewentualnego podatku dochodowego, co byłoby korzystne dla budżetów gmin. Natomiast najwyższą nadwyżkę dotychczasowego podatku rolnego nad ewentualnym podatkiem dochodowym odnotowano w gospodarstwach z grupy obszarowej 25-75 ha UR w modelu pierwszym (o 1 758,3 tys. zł). W tej grupie obszarowej korzyści dla budżetu państwa z tytułu wprowadzenia podatku dochodowego były najwyższe przy rozwiązaniu modelu drugiego (1 586,9 tys. zł), podczas gdy gminy miałyby niższe dochody od dotychczasowych z tytułu podatku rolnego. Najwyższe korzyści dochodowe dla budżetu państwa odnotowano w przypadku podatku dochodowego, obliczonego na podstawie danych rzeczywistych, według metodyki FADN.

W regionie Mazowsze i Podlasie, w łącznych kwotach relacje między dochodami budżetowymi z tytułu podatku rolnego i dochodowego były odmienne niż w regionie Wielkopolska i Śląsk. W modelu drugim dodatkowe wpłaty do budżetów gmin z tytułu podatku dochodowego (w stosunku do dotychczasowego podatku rolnego) byłyby wyższe o 1 750,2 tys. zł, a w modelu pierwszym o 53,9 tys. zł. Łączna korzyść dla budżetu państwa według założeń modelu drugiego wyniosłaby 6 951,6 tys. zł, a w modelu drugim 4 336, tys. zł. Byłaby zatem znacznie wyższa niż w regionie Wielkopolska i Śląsk. W regionie Mazowsze i Podlasie w rozwiązaniach modelowych jedynie w grupie obszarowej 5-15 ha UR w obu modelach i w grupie 15-25 ha UR w modelu pierwszym odnotowano nadwyżkę płaconego dotychczas podatku rolnego nad ewentualnym podatkiem dochodowym. W pozostałych grupach obszarowych wprowadzenie podatku dochodowego byłoby korzystne dla budżetów gmin oraz budżetu państwa. Najwyższe dodatkowe kwoty do budżetów gmin regionu Mazowsze i Podlasie wpłynęłyby od gospodarstw z grupy obszarowej 25-75 ha UR, według założeń modelowych z systemem ulg i odliczeń (model drugi) – na poziomie 2 248 tys. zł. Natomiast w przypadku gospodarstw największych obszarowo (75-125 ha UR) korzyść ta w obu modelach była niższa i stosunkowo zbliżona (około 135-139 tys. zł). Największe korzyści dla budżetu państwa odnotowano w gospodarstwach z grupy obszarowej 25-75 ha UR w rozwiązaniu modelu drugiego (5 020,3 tys. zł). Natomiast w rozwiązaniu tego modelu w grupie obszarowej gospodarstw najmniejszych nie wystąpiłyby wpłaty do budżetu gmin i państwa, z powodu braku dochodu do opodatkowania (tabela 4).

Tabela 4

Skutki finansowe dla budżetów gmin i budżetu państwa (b. p.) z tytułu zastąpienia podatku rolnego podatkiem dochodowym (p. d.) w gospodarstwach z regionów Wielkopolska i Śląsk oraz Mazowsze i Podlasie

Wyszczególnienie	Gospodarstwa według powierzchni UR												Razem			
	4,99-15 ha		15,01-25 ha		25,01-75 ha		75,01-125 ha									
	Wart. rzeczyw.	Model II	Wart. rzeczyw.	Model I	Wart. rzeczyw.	Model I	Wart. rzeczyw.	Model I	Wart. Model II	Wart. Model I	Model II	Model I	Model II	Model I	Model II	
Region Wielkopolska i Śląsk																
1) Wpłata p.d. do budżetów gmin (39,34%) (tys. zł)	669,2	431,3	299,4	1939,9	577,7	277,5	6108,0	702,3	1029,2	1584,9	484,4	945,4	2195,7	2551,5		
2) Podatek rolny - p.d. (tys. zł)	-146,5	91,4	223,3	-1019,1	343,1	643,3	-3647,4	1758,3	1431,4	-890,3	210,2	-250,8	2403,0	2047,2		
3) Wpłata do b.p. z tytułu p.d. (tys. zł)	1031,8	665,0	461,7	2991,2	890,7	427,9	9418,3	1082,9	1586,9	2443,8	747,0	1457,8	3385,6	3934,3		
Region Mazowsze i Podlasie																
1) Wpłata p.d. do budżetów gmin (39,34%) (tys. zł)	366,8	537,1	-	1610,6	789,9	1023,5	2813,6	1259,7	3255,8	540,8	225,3	229,0	2812,1	4508,4		
2) Podatek rolny - p.d. (tys. zł)	453,9	283,6	820,7	-770,5	50,2	-183,4	-1805,8	-251,9	-2248,0	-451,2	-135,7	-139,4	-53,9	-1750,2		
3) Wpłata do b.p. z tytułu p.d. (tys. zł)	565,7	828,3	-	2483,4	1217,9	1578,3	4338,4	1942,4	5020,3	833,9	347,5	353,1	4336,0	6951,6		
Razem regiony Wielkopolska i Śląsk oraz Mazowsze i Podlasie																
1) Wpłata p.d. do budżetów gmin (39,34%) (tys. zł)	1036,0	968,4	299,4	3550,5	1367,5	1301,1	8921,6	1962,0	4285,0	2125,7	709,8	1174,4	5007,7	7059,8		
2) Podatek rolny - p.d. (tys. zł)	307,4	375,0	1044,0	-1789,6	393,4	459,8	-5453,2	1506,4	-816,6	-1341,4	74,5	-390,1	2349,2	297,1		
3) Wpłata do b.p. z tytułu p.d. (tys. zł)	1597,5	1493,3	461,7	5474,6	2108,7	2006,1	13756,7	3025,3	6607,2	3277,6	1094,4	1810,9	7721,7	17945,7		

Źródło: Opracowanie własne na podstawie FADN.

Biorąc pod uwagę obydwie regiony można przyjąć, że pozostawienie w budżetach gmin 39,34% kwoty podatku dochodowego od dochodów rolniczych nie byłoby korzystne, gdyż dotychczasowe dochody z podatku rolnego są wyższe – w modelu pierwszym o 2 349,2 tys. zł, a w modelu drugim o 297,1 tys. zł. W rozwiązaniach modelowych w większości grup obszarowych wystąpiła również taka zależność. Jedyne w rozwiązaniu modelu drugiego, w grupach obszarowych gospodarstw 25-75 ha UR i 75-125 ha UR, odnotowano nadwyżkę wpływów podatkowych z tytułu podatku dochodowego nad dotychczasowym podatkiem rolnym – odpowiednio o 816,6 tys. zł i 390,1 tys. zł. Natomiast wprowadzenie proponowanych rozwiązań podatku dochodowego w największym stopniu ograniczyłoby dochody budżetów gmin w badanych regionach z gospodarstw z grupy obszarowej 25-75 ha UR, według założeń modelu pierwszego (o 1 506,4 tys. zł). Budżet państwa z tytułu wprowadzenia podatku dochodowego w gospodarstwach indywidualnych zyskałby w skali globalnej dwóch analizowanych regionów, jak również w wydzielonych grupach obszarowych. Według założeń modelu drugiego, dochody budżetowe państwa z tytułu wprowadzenia podatku dochodowego łącznie w regionach zwiększyłyby się o 17 945,7 tys. zł, a w modelu pierwszym o 7 721,7 tys. zł. Największa korzyść budżetu państwa z tego tytułu dotyczyłaby zwłaszcza grupy obszarowej 25-75 ha UR, głównie według założeń modelu drugiego (6 607,2 tys. zł). Najmniejsze znaczenie w tym zakresie miały gospodarstwa z najmniejszej grupy obszarowej, zwłaszcza według założeń modelu drugiego.

Wnioski

W opracowaniu przedstawiono konsekwencje finansowe dla budżetów gmin zastąpienia podatku rolnego podatkiem dochodowym w gospodarstwach indywidualnych, położonych w regionach FADN Wielkopolska i Śląsk oraz Mazowsze i Podlasie. Na podstawie przeprowadzonych badań sformułowano następujące wnioski:

1. Rozważając skutki wprowadzenia podatku dochodowego w gospodarstwach rolniczych, należy mieć na uwadze dochody budżetowe gmin. Pozostawienie całego podatku dochodowego w gminie byłoby korzystne dla ich dochodów budżetowych. Korzyści te były znacznie wyższe w regionie Mazowsze i Podlasie. Gospodarstwa położone w tym regionie, o gorszych warunkach glebowo-klimatycznych, w większym stopniu odnoszą dotychczas korzyści z funkcjonowania podatku rolnego. W regionie Mazowsze i Podlasie nie wystąpią dochody budżetowe z tytułu podatku dochodowego w gospodarstwach z grupy 5-15 ha UR przy uwzględnieniu ulg i zwolnień. W regionie Wielkopolska i Śląsk nie stwierdzono natomiast takiej sytuacji, przy czym w grupach obszarowych 15-25 ha UR oraz 25-75 ha UR, odpowiednio przy modelu drugim i pierwszym, wpływy z tytułu podatku dochodowego byłyby niższe niż z podatku rolnego.
2. W regionie Wielkopolska i Śląsk rolnicy z gospodarstw największych obszarowo o typie rolniczym „zwierzęta ziarnożerne” nie płaciliby podatku do-

chodowego. Również w tym regionie zmniejszenie dochodów budżetowych nastąpiłoby w gospodarstwach o typie „uprawy i zwierzęta różne”, w których do powierzchni 75 ha UR nie stwierdzono dochodu do opodatkowania, z wyjątkiem modelu pierwszego w grupie obszarowej 15-25 ha UR. W gospodarstwach tego typu rolniczego oraz typu „bydło mleczne” dochody do budżetów gmin z tytułu podatku dochodowego byłyby niższe, niż z dotychczasowego podatku rolnego. W regionie Mazowsze i Podlasie sytuacja taka dotyczyła głównie gospodarstw o typie rolniczym „uprawy i zwierzęta różne”, jak również „uprawy polowe” w rozwiązaniu modelu z systemem ulg i zwolnień od dochodu. Według założeń tego modelu, największe korzyści budżety gmin miałyby w tym regionie z wprowadzenia podatku dochodowego w gospodarstwach o typie rolniczym „bydło mleczne”. W rozwiązaniu tego modelu w gospodarstwach z grupy obszarowej 5-15 ha UR w największej liczbie typów rolniczych nie odnotowano dochodu do opodatkowania, co oznacza brak dochodów z tego tytułu do budżetów gmin w regionie Mazowsze i Podlasie

3. Zakładając, że w budżetach gmin pozostawałaby taka część dochodów, jak dotychczas w ramach podatku dochodowego od osób fizycznych, to w skali łącznej badanych regionów takie rozwiązanie nie byłoby korzystne dla budżetów gmin. Sytuacja dochodowa gmin byłaby jeszcze bardziej niekorzystna, gdyby przyjąć, że dochody z tytułu podatku dochodowego byłyby na poziomie ich dotychczasowego udziału w podatku dochodowym od osób prawnych (6,71%). Dotyczy to głównie regionu Wielkopolska i Śląsk, gdyż w drugim badanym regionie stwierdzono wyższe wpływy podatku dochodowego do budżetu gmin, zwłaszcza uwzględniając system ulg i zwolnień. W obu regionach saldo relacji między podatkiem rolnym a ewentualnym podatkiem dochodowym zostało ukształtowane głównie przez grupę obszarową gospodarstw 25-75 ha UR. W skali budżetu państwa wprowadzenie podatku dochodowego byłoby korzystne, gdyż generowane byłyby z tego tytułu dodatkowe dochody, wyższe w regionie Mazowsze i Podlasie.
4. Poza ustaleniem zasad opodatkowania gospodarstw indywidualnych podatkiem dochodowym, do rozwiązania pozostaje kwestia udziału gmin w uśrednionym podatku dochodowym. Uogólniając można stwierdzić, że w całościowym rachunku wprowadzenie podatku dochodowego w gospodarstwach indywidualnych na podstawie przeprowadzonych symulacji modelowych było dla budżetu państwa korzystne. Jednak w przypadku poszczególnych gmin korzyść (lub nie) z tytułu wprowadzenia tego podatku będzie uzależniona od liczby gospodarstw, ich powierzchni UR oraz typu rolniczego, jak również ustalenia zasad partycypacji gmin we wpływach z podatku dochodowego. W niektórych typach rolniczych wyższe obciążenie podatkiem dochodowym w stosunku do podatku rolnego stwierdzono w gospodarstwach mniejszych obszarowo. Natomiast w kwotach łącznych podatku dochodowego obciążenie gospodarstw największych obszarowo byłoby na ogół najwyższe z powodu większej skali działalności, a przez to poziomu dochodo-

wości gospodarstwa. Dlatego też należy przeprowadzić symulację dla gospodarstw towarowych w całej Polsce, wykorzystując reprezentatywność bazy FADN. Dla rolników, którzy nie są zakwalifikowani do grupy gospodarstw towarowych, należałoby rozważyć wprowadzenie podatku dochodowego na zasadzie ryczałtu. W przypadku zmian zasad opodatkowania rolnictwa należy mieć na uwadze regionalne zróżnicowanie rodzajów typów rolniczych gospodarstw i ich powierzchni UR, w celu kształtowania dochodów budżetowych gmin na zadawalającym poziomie.

Literatura:

1. Brzozowska K., Czarny A., Zbaraszewski W.: Podstawy finansów publicznych. Stowarzyszenie Naukowe Instytutu Gospodarki i Rynku, Szczecin 2006.
2. Dowgier R., Etel L., Kurzyńska T., Liszewski G., Popławski M., Wróblewski E.: Reforma podatków majątkowych. Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2004.
3. Dziemianowicz R.: Efektywność systemu opodatkowania rolnictwa. Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok 2007.
4. Dziemianowicz R.: Opodatkowanie jako forma wsparcia rolnictwa. Zagadnienia Ekonomiki Rolnej, nr 2, 2007.
5. Etel L., Liszewski G.: Podatki majątkowe w Polsce – wybrane problemy. Raport Wydziału Studiów Budżetowych, Kancelaria Sejmu, Biuro Studiów i Ekspertyz, Warszawa 2002.
6. Europejska Karta Samorządu Terytorialnego z dnia 15 października 1985 r., Dz. U. z 2006 r., nr 154, poz. 1107.
7. Gilowska Z.: System finansowy jednostek samorządu terytorialnego /w:/ Decentralizacja terytorialnej organizacji kraju: założenia, przygotowanie, ustawodawstwo (red. G. Gorzelak). Raporty CASE, nr 21, Warszawa 1999.
8. Gomułowicz A., Małecki J.: Podatki i prawo podatkowe. Wydanie II. Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2006.
9. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz. U. z 2006 r., nr 200, poz. 1471.
10. Kosikowski C.: Finanse publiczne i prawo finansowe. Wydawnictwo Wyższej Szkoły Przedsiębiorczości i Zarządzania im. Leona Koźmińskiego, Warszawa 2001.
11. Podstawka M.: System finansowy w rolnictwie na tle integracji Polski z Unią Europejską. Wydawnictwo Programów Pomocy dla Rolnictwa (FAPA), Warszawa 2000.
12. Rocznik Statystyczny 2006. Wydawnictwo GUS, Warszawa 2006.
13. Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego z dnia 13 listopada 2003 r., Dz. U. z 2003 r., nr 203, poz. 1996.
14. Ustawa o finansach publicznych z dnia 26 listopada 1998 r., Dz. U. z 1998 r., nr 155, poz. 1014 ze zm.
15. Ustawa o podatku rolnym z dnia 15 listopada 1984 r., tekst jednolity, Dz. U. z 2006 r., nr 136, poz. 969.
16. Ustawa o samorządzie gminnym z dnia 8 marca 1990 r., Dz. U. z 2001 r., tekst jednolity, nr 142, poz. 1591 ze zm.
17. Wasilewski M., Gruział K.: Koncepcja i konsekwencje zastąpienia podatku rolnego podatkiem dochodowym w gospodarstwach rolniczych /w:/ O nowy ład podatkowy (red. J. Ostaszewski). Wydawnictwo Szkoły Głównej Handlowej, Warszawa 2007.

18. Wasilewski M., Gruziel K.: Podatek dochodowy w indywidualnych gospodarstwach rolniczych – koncepcja i skutki. *Zagadnienia Ekonomiki Rolnej*, nr 1, 2008.
19. Wasilewski M., Gruziel K.: Podatek rolny a podatek dochodowy w gospodarstwach rolniczych – konsekwencje zmian. *Więś i Rolnictwo*, nr 2, 2008.

MIROŚLAW WASILEWSKI

KINGA GRUZIEL

Warsaw University of Life Sciences

THE PROSPECTIVE CONSEQUENCES OF THE INTRODUCTION OF INCOME TAX IN AGRICULTURAL FARMS FOR GMINA BUDGETS

Summary

The paper presents the consequences of the replacement of agricultural tax with income tax for the gmina budgets. Surveys were conducted on agricultural farms which participated in FADN system, located in Wielkopolska and Śląsk as well as Mazowsze and Podlasie regions.

Maintaining the whole income tax as the source of income for gminas would be very profitable for their budgets. These advantages would be particularly high in gminas from Mazowsze and Podlasie regions. Assuming that gmina budgets would keep the same part of income tax as is the case for income tax from natural persons (39.34%), then in general such solution would not be beneficial for gmina budgets. Such situation was particularly valid for Wielkopolska and Śląsk regions, since in the latter the inputs from income tax to gmina budgets would exceed the inputs from agricultural tax. The income situation of gminas would be even more difficult if we assumed that the income from income tax remained at the same level as the corporate income tax (6.71%).

Introduction of income tax in agricultural holdings would be beneficial for the State budget. In respective gminas, the benefits (or their absence) relating to this tax depend on the number of farms, area of their agricultural land, agricultural type and the assumed rules for gmina participation in the inflows from this tax. For farms, which are not directed to commercial production, lump-sum tax should be introduced.