

**Magdalena Mądra-Sawicka, Marzena Ganc**

Katedra Ekonomiki i Organizacji Przedsiębiorstw  
Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie

## **Możliwość wykorzystania ulgi inwestycyjnej w indywidualnych gospodarstwach rolnych w sytuacji wprowadzenia podatku dochodowego<sup>1</sup>**

### **Wstęp**

Ustawa o podatku rolnym z 1984 roku<sup>2</sup> według obowiązującej wersji uzależnia wymiar podatku rolnego od podstawy opodatkowania, którą są hektary przeliczeniowe. Obciążenie każdego hektara użytków rolnych (UR) gospodarstw wiąże się głównie z ich rodzajem, klasą bonitacyjną gleby, a także przynależnością do okręgu podatkowego [Mądra 2012, s. 422]. Najistotniejsze zmiany w podatku rolnym zaczęły obowiązywać od 1 stycznia 2003 roku, kiedy to zniesiono zakres przedmiotowy podatku (rozszerzono system ulg i zwolnień podatkowych) oraz zróżnicowano wysokość podatku dla gruntów rolnych tworzących gospodarstwo i położonych poza nim.

Podatnikom podatku rolnego przysługuje ulga inwestycyjna z tytułu wydatków poniesionych na budowę lub modernizację budynków inwentarskich służących do chowu, hodowli i utrzymywania zwierząt gospodarskich oraz obiektów służących ochronie środowiska. Skorzystać z ulgi można również przy zakupie i zainstalowaniu: deszczowni, urządzeń melioracyjnych i urządzeń zaopatrzenia gospodarstwa w wodę oraz urządzeń wykorzystywanych na cele produkcyjne naturalnych źródeł energii (wiatru, biogazu, słońca, spadku wód). Wydatki inwestycyjne nie mogą być finansowane w całości lub w części z udziałem środków publicznych (art. 13 ust. 1). Biorąc pod uwagę zakres kwalifikacji wydatków inwestycyjnych, można oceniać, iż ustawa o podatku rolnym uwzględnia wydatki o charakterze proekologicznym. Ulga inwestycyjna przyznawana jest po zakończeniu inwestycji i polega na odliczeniu od podatku rolnego należnego od gruntów położonych na terenie gminy, w której została dokonana inwestycja,

<sup>1</sup>Praca naukowa finansowana ze środków na naukę w latach 2009–2011 jako własny projekt badawczy MNiSW nr N N113 032535.

<sup>2</sup>Ustawa z 15 listopada 1984 roku o podatku rolnym [Dz.U. z 1984 r. nr 52, poz. 268].

25% udokumentowanych rachunkami nakładów inwestycyjnych. Ulga z tytułu tej samej inwestycji nie może być stosowana dłużej niż przez 15 lat (art. 13 ust. 2 i 3). Kwota ulgi inwestycyjnej jest odliczana z urzędu w decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego. Podatnicy zobowiązani do składania deklaracji na podatek rolny odliczają określoną w decyzji ulgę inwestycyjną od należnego podatku rolnego (art. 13 ust. 3a). Rolnik utraci prawo do odliczenia niewykorzystanej kwoty ulgi inwestycyjnej w przypadku sprzedaży obiektów i urządzeń, w stosunku do których przyznana została ulga (art. 13 ust. 4). Ulga inwestycyjna w podatku rolnym może być zaliczana do kategorii ulg o charakterze gospodarczym [*Ulga...*].

Zasady uzyskania ulg inwestycyjnych w ramach podatku rolnego zmieniły się wraz z akcesją Polski do Unii Europejskiej. Wynika to z finansowania głównie przez rolników realizowanych inwestycji, w części bądź w całości, ze środków unijnych. Według rozporządzenia Rady Ministrów z 18 stycznia 2005 roku w sprawie szczegółowych warunków i trybu udzielania pomocy finansowej rolnicy nie mogą pobierać i ubiegać się o inne środki publiczne z tytułu realizacji przedsięwzięcia, jeżeli są finansowane ze środków unijnych. W perspektywie unijnego budżetu 2007–2013 pojawiły się kolejne interpretacje, według których ulgi inwestycyjne w podatku rolnym stanowią pomoc publiczną. Ulga ta nie przysługuje, jeżeli wydatki były sfinansowane w jakiejś części bądź w całości ze środków publicznych [*Pomoc...* 2008, s. 5]. Kwestia ta została uwzględniona w nowelizacji ustawy o podatku rolnym w 2009 roku. Wprowadzenie tych zmian w ustawie wiązało się z ograniczeniem liczby podmiotów, które mogą skorzystać z ulgi inwestycyjnej w ramach podatku rolnego [Suchoń 2010, s. 128].

Pomimo zmian poczynionych w ustawie o podatku rolnym, wciąż przyjęte rozwiązania nie uwzględniają w sposób bezpośredni różnic w dochodowości poszczególnych gospodarstw [Wasilewski 2011, s. 27]. Podnoszony problem braku spełnienia zasad równości, powszechności i sprawiedliwości podatkowej w rolnictwie wynika z wad w przyjętej konstrukcji podatku rolnego. Zaliczyć do nich można: niedoskonałe wyrównanie ekonomiczno-przyrodniczych warunków gospodarowania, brak związku tego podatku z wynikami ekonomiczno-dochodowymi gospodarstw oraz niski udział wpływów w dochodach własnych gmin [Podstawka 2013, s. 116].

Funkcjonujący system opodatkowania gospodarstw rolniczych nie motywuje rolników do rozwoju prowadzonej działalności, nie sprzyja inwestowaniu i unowocześnianiu gospodarstw [Wasilewski, Gruzziel 2008, s. 116]. Ponadto, w konstrukcji podatku rolnego nie ma czynników zachęcających do zwiększenia powierzchni UR gospodarstw [Forfa 2011, s. 81].

Wprowadzenie podatku dochodowego w rolnictwie przy zachowaniu jego sprawiedliwości uzależnione jest od przyjętej kalkulacji dochodu z gospodar-

stwa, tak aby odzwierciedlała ona rzeczywistą sytuację finansową podmiotów [Khuhro 2006, s. 32]. Opodatkowanie dochodów ze źródeł nieujawionych (jak w rolnictwie) określane jest mianem szacowania i wiąże się z brakiem możliwości ustalenia podstawy opodatkowania lub przyjęciem jedynie ich przybliżonej wartości [Witczak 2012, s. 468]. Może prowadzić to do powstania nierówności w zakresie obciążeń fiskalnych gospodarstw z uwagi na zróżnicowany typ i charakter prowadzonej produkcji rolnej.

W literaturze wpływ podatku dochodowego na gospodarstwa rolne w zakresie wyboru skali podatkowej nie jest jednoznacznie określony. Opodatkowanie progresywne pozwala na realizację zasad redystrybucji dochodów poprzez system podatkowy, natomiast może zniechęcić do osiągania wyższych dochodów oraz ograniczać możliwości rozwojowe. W tym ujęciu rozwój gospodarstw rolnych może być wspierany przez podatek liniowy [Dziemianowicz 2007, s. 173]. Z drugiej strony progresywność skali opodatkowania może sprzyjać sprawiedliwemu rozłożeniu obciążeń fiskalnych między gospodarstwa [Beczek 2008, s. 23]. Wynika to z faktu, iż progresywna skala podatkowa w większym stopniu reaguje na zmiany sytuacji ekonomicznej [Czyżewski, Smędzik 2011, s. 9].

Dla przedsiębiorców większe znaczenie mają stawki podatków niż ulgi inwestycyjne lub wyższe stawki amortyzacyjne [Ickiewicz 2011, s. 257; Schratzenstaller 2005, s. 89]. Pomimo to, według badań przeprowadzonych przez Pasternak-Malicką w latach 2007–2012, zmniejszała się liczba osób będących zwolennikami zniesienia ulg podatkowych (z 20,0% ankietowanych w 2007 roku do 9,3% w 2012 roku). Respondenci wskazali na „pokrzywdzenie osób o niskich dochodach” wskutek zniesienia ulg podatkowych [2012, s. 278–279]. Stąd też rozwiązania przyjęte w ulgach inwestycyjnych i zwolnieniach w rolnictwie powinny uwzględniać niskie dochody gospodarstw oraz wolniejszy niż w innych sektorach gospodarski obieg kapitału [Włodarz 2012, s. 16–17]. Z drugiej strony w literaturze nie ma jednoznacznej oceny wpływu przyjętej polityki podatkowej w ujęciu bezpośrednim i pośrednim na nakłady inwestycyjne w rolnictwie [Halvorsen 1991, s. 393].

Poprawa konkurencyjności rolnictwa wiąże się ze wzrostem efektywności produkcji rolnej uzależnionej od skali nakładów inwestycyjnych. Inwestycje w rolnictwie, przy uwzględnieniu uzależnienia tej działalności od czynników zewnętrznych, powinno się rozpatrywać w ujęciu długoterminowym [Kisiel, Babuchowska 2013, s. 63]. Największa skala inwestycji jest przeprowadzana w gospodarstwach, w których zdolność do akumulacji środków własnych jest wyższa. Według Mikołajczyka, dodatnie wartości inwestycji<sup>3</sup> występują w gospodarstwach specjalistycznych, które uzyskiwały wyższe dochody rolnicze

---

<sup>3</sup>Zdefiniowane według metodologii FADN jako inwestycje brutto.

z gospodarstwa rolnego w porównaniu do przeciętnego wynagrodzenia rocznego w gospodarce narodowej [2010, s. 99–100]. Możliwości rozwojowe tych podmiotów mają gospodarstwa najsilniejsze ekonomicznie, w których skala nakładów na inwestycje utrzymuje trend rosnący [Sobczyński 2011, s. 154]. Świadczy to o możliwości wykorzystania ulg inwestycyjnych głównie w gospodarstwach o wysokich dochodach, w których skala inwestycji jest większa.

## Cel i metody badań

Celem opracowania jest określenie korzyści związanych z możliwością skorzystania z ulgi inwestycyjnej w indywidualnych gospodarstwach rolnych w sytuacji wprowadzenia podatku dochodowego w rolnictwie. Symulację poziomu obciążenia podatkiem dochodowym gospodarstw przeprowadzono dla formy ewidencji podatkowej opartej o książkę przychodów i rozchodów<sup>4</sup>. Wyniki przyjętych rozwiązań opodatkowania gospodarstw są oparte na istniejących rozwiązaniach podatkowych w Polsce.

Model opodatkowania został skonstruowany dla gospodarstw indywidualnych uczestniczących w systemie danych rachunkowości rolnej polskiego FADN. Dane te gromadzi Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej – Państwowy Instytut Badawczy (IERiGŻ-PIB), który pełni funkcję Agencji Łącznikowej FADN<sup>5</sup>. W polu obserwacji polskiego FADN znajdują się gospodarstwa towarowe, które wytwarzają w danym regionie<sup>6</sup>, co najmniej 90%<sup>7</sup> wartości standardowej nadwyżki bezpośredniej (SGM<sup>8</sup>). Do analizy w opracowaniu przyjęto dane empiryczne z lat 2006–2009. Modele opodatkowania obejmują wielkości średnie przypadające przeciętnie na jedno gospodarstwo w badanej

<sup>4</sup>Formę ewidencji podatkowej przyjęto z uwagi na możliwość odliczenia faktycznie poniesionych kosztów w gospodarstwie.

<sup>5</sup>Podstawą prawną polskiego FADN jest ustawa z 29 listopada 2000 roku o zbieraniu i wykorzystywaniu danych rachunkowych z gospodarstw rolnych [Dz.U. z 2001 r. nr 3, poz. 20].

<sup>6</sup>W systemie FADN próba gospodarstw odzwierciedla liczebność danych typów rolnych na podstawie powszechnego spisu rolnego. Ponadto gospodarstwa te osiągnęły minimalną wielkość ekonomiczną na poziomie 2 ESU. Ustalona liczebność próby polskiego FADN obejmuje około 12 tys. gospodarstw rolnych.

<sup>7</sup>Dolny próg graniczny gospodarstwa rolnego zaliczanego do pola obserwacji FADN wyznaczany jest na podstawie sumowania wartości SGM z gospodarstw znajdujących się w krajowym rejestrze gospodarstw rolnych, poczynając od największych, do momentu, aż ustalona zostanie wielkość ostatniego gospodarstwa, które wyczerpuje 90% wartości SGM w odpowiedniej jednostce administracyjnej (według metodologii polskiego FADN) [www.fadn.pl].

<sup>8</sup>Nadwyżkę tę (Standard Gross Margin) obliczono jako różnicę uzyskanych przychodów skorygowanych o średnią wartość poniesionych kosztów bezpośrednich obliczonych na podstawie danych z trzech ostatnich kwartałów w danym regionie FADN.

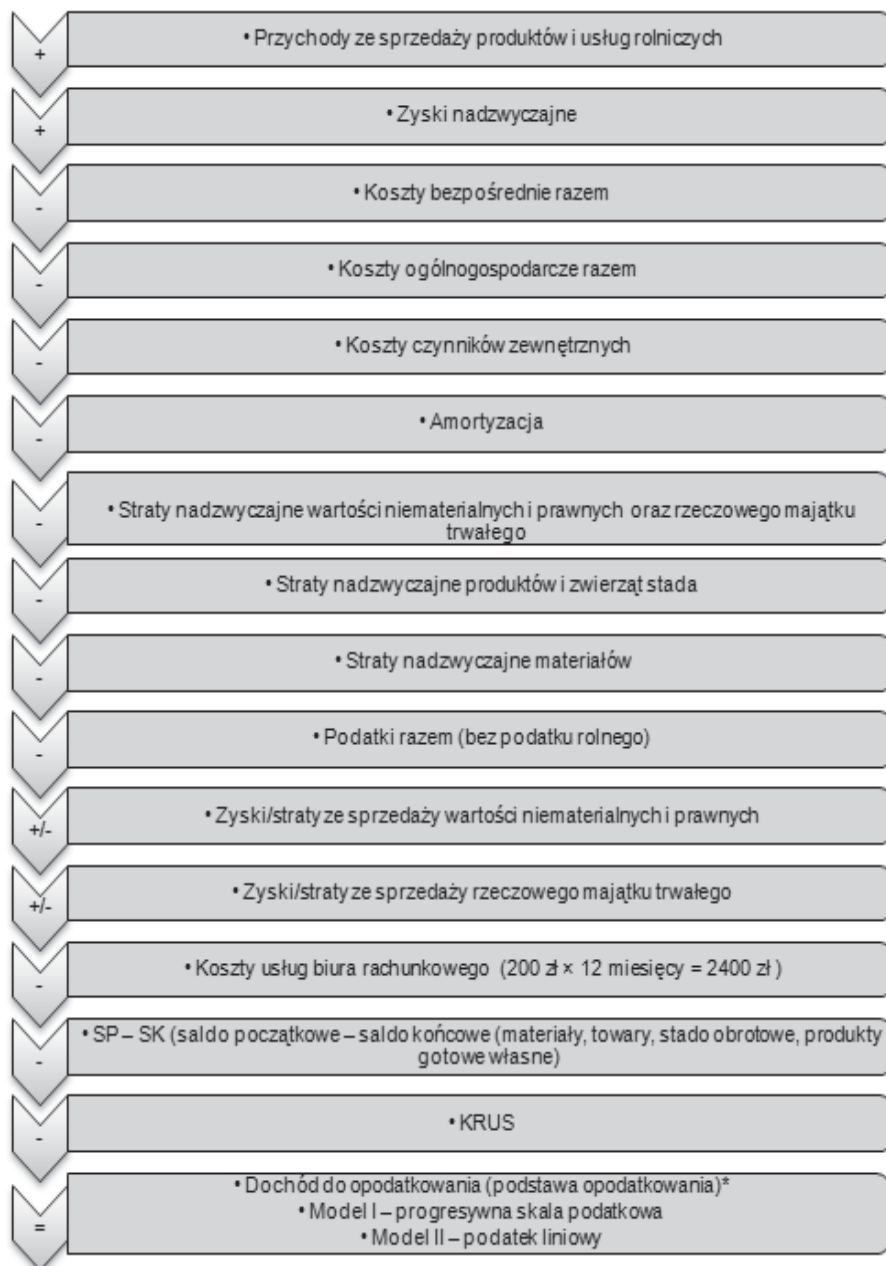
próbie oraz w grupie gospodarstw największych obszarowo o powierzchni powyżej 50 ha UR, z uwagi na ich najwyższe w ujęciu wartościowym obciążenie podatkiem rolnym.

W modelu obciążenia podatkiem dochodowym gospodarstw rolnych przyjęto dwa warianty opodatkowania w ramach funkcjonującej ewidencji podatkowej na podstawie księgi przychodów i rozchodów dla osób fizycznych. W przyjętych rozwiązaniach modelowych nie zmieniono zasad obowiązującego ubezpieczenia społecznego rolników w Krajowej Kasie Ubezpieczenia Rolniczego (KRUS). Model I zakłada, iż rolnik odprowadza składki w systemie KRUS oraz płaci podatek dochodowy z uwzględnieniem progresji podatkowej. W modelu II zastosowano podatek liniowy, uwzględniając również odprowadzanie składki przez rolników w systemie KRUS. Przyjęte rozwiązania modelowe zakładają odliczenie składki KRUS od podstawy opodatkowania.

Kalkulację podstawy opodatkowania i samego podatku dochodowego przedstawiono na rysunku 1. W przyjętej metodyce przychody ze sprzedaży produktów i usług rolnych zwiększono o zyski nadzwyczajne. Następnie pomniejszono te przychody o koszty bezpośrednie razem (nasiona, sadzeniaki, nawozy, środki ochrony roślin, usługi weterynaryjne, pasze, ubezpieczenia specjalne i inne), koszty ogólnogospodarcze (energia elektryczna, opał, paliwo, remonty, konserwacje i przeglądy, usługi, ubezpieczenia budynków, komunikacyjne OC oraz ogólnoprodukcyjne i inne koszty), koszty czynników zewnętrznych (koszty pracy, czynsze dzierżawne oraz odsetki) oraz naliczoną w danym roku obrotowym amortyzację. Następnie skorygowano otrzymaną kwotę o straty nadzwyczajne, zapłacone podatki (za wyjątkiem podatku rolnego), zyski/straty ze sprzedaży wartości niematerialnych i prawnych oraz rzeczowego majątku trwałego, a także koszty biura rachunkowego, różnicę wyceny salda materiałów, towarów, stada obrotowego i produktów gotowych własnych. Przy ustaleniu kwoty dochodu uzyskanego z prowadzonej działalności przyjęto również konieczność poniesienia dodatkowych kosztów związanych z usługami biura rachunkowego.

Rolnik rozliczający się według skali podatkowej (model I) może obniżyć podstawę opodatkowania (czyli kwotę, od której musi zapłacić podatek) m.in. dzięki kosztom uzyskania przychodu. W podatku liniowym (model II) na poziomie 19% nie można zastosować ulg podatkowych i rozliczyć się wspólnie z małżonkiem lub dzieckiem.

Rolnicy wybierający tę formę opodatkowania obniżą dochód o koszty uzyskania przychodu, odliczą składki KRUS w przyjętym rozwiązaniu modelowym. Księga przychodów i rozchodów prowadzona zgodnie z tymi zasadami powinna zapewnić ustalenie dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku. Podatnik dodatkowo w tym wariantcie opodatkowania



**Rysunek 1**

Metodyka ustalania podatku dochodowego w gospodarstwie rolnym z wykorzystaniem księgi przychodów i rozchodów

\*Od podstawy opodatkowania w modelu I dokonano odpisu ulgi inwestycyjnej.

Źródło: opracowanie własne.

(podatek liniowy) powinien prowadzić ewidencję środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a także wyposażenia.

Ulga inwestycyjna w założeniach modelowych podatku dochodowego w gospodarstwach rolnych wiąże się z odpisem od podstawy opodatkowania poniesionych wydatków na cele inwestycyjne na poziomie 25% dochodu do opodatkowania<sup>9</sup>. Do kosztów inwestycyjnych mogłyby być zaliczone koszty poniesione: na zakup, montaż maszyn i urządzeń, wytworzenie we własnym zakresie lub na zamówienie środków trwałych, zakup, budowę i rozbudowę niektórych rodzajów budynków, zakup licencji, patentów i know-how, a także zakup środków transportu, za wyjątkiem samochodów osobowych<sup>10</sup>. Dokonanie tych odliczeń przez podatnika byłoby warunkowane przez odpowiednie uwierzytelnienie poniesionych wydatków (rachunkiem uproszczonym albo fakturą). Ponadto w gospodarstwach rolnych do kosztów inwestycyjnych zaliczyć powinno się również zakup ziemi<sup>11</sup>.

## Wyniki badań

W tabeli 1 przedstawiono średnią wartość podatku rolnego w gospodarstwach<sup>12</sup>. Średnia wartość obciążenia gospodarstw podatkiem rolnym kształtowała się na poziomie od około 1,2 tys. zł w 2006 roku do około 2,0 tys. zł w 2009 roku. Najwyższy poziom podatku rolnego charakteryzował gospodarstwa największe obszarowo. Jest to związane z uzależnieniem naliczania podatku w rolnictwie od powierzchni UR. Podatek rolny w gospodarstwach o powierzchni powyżej 50 ha UR kształtował się na poziomie od około 3,7 tys. zł w 2006 roku, do około 5,3 tys. zł w 2008 roku. Podatek rolny w gospodarstwach o powierzchni powyżej 50 ha UR w relacji do wartości przeciętnej tego podatku był 2,5–3-krotnie wyższy.

<sup>9</sup>W kalkulacji nie uwzględniono możliwości wykorzystania ulgi z tytułu nabycia nowych technologii, przy którym od podstawy opodatkowania można odliczyć 50% wydatków poniesionych na ich zakup.

<sup>10</sup>Rozwiązania przyjęte w modelu bazowały na uchylonym rozporządzeniu Rady Ministrów z 24 stycznia 1995 roku w sprawie odliczeń od dochodu wydatków inwestycyjnych oraz obniżek podatku dochodowego w gminach zagrożonych szczególnie wysokim bezrobociem strukturalnym [Dz.U. z 1995 r. nr 14, poz. 63]. Przyjęte rozwiązania w ujęciu modelowym na podstawie tego rozporządzenia przedstawiają wcześniejszą formę wsparcia dla przedsiębiorstw. Przyjęte założenia modelowe na tej podstawie cechuje preferencyjny charakter, który mógłby zachęcić rolników do realizacji inwestycji, a w długim okresie przyczynić się do zwiększania zatrudnienia w rolnictwie.

<sup>11</sup>Zakup ziemi nie został uwzględniony w przyjętych rozwiązaniach modelowych.

<sup>12</sup>Dotychczas uzyskiwana ulga inwestycyjna uwzględniona jest w poziomie naliczonego podatku rolnego.

**Tabela 1**

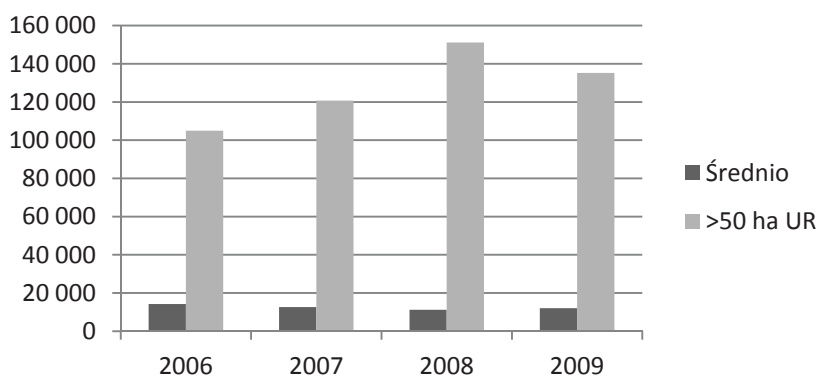
Podatek rolny w indywidualnych gospodarstwach rolnych

| Kategoria             |            | Lata    |         |         |         |
|-----------------------|------------|---------|---------|---------|---------|
|                       |            | 2006    | 2007    | 2008    | 2009    |
| Podatek rolny (zł)    | > 50 ha UR | 3 678,8 | 4 023,1 | 5 267,6 | 5 231,3 |
|                       | średnio    | 1 189,8 | 1 330,3 | 1 840,4 | 1 962,8 |
| Podatek rolny (zł/ha) | > 50 ha UR | 36,7    | 40,8    | 54,2    | 54,2    |
|                       | średnio    | 36,9    | 40,9    | 53,3    | 54,1    |

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych polskiego FADN.

Poziom obciążenia podatkiem rolnym przypadającym na 1 ha UR był zbliżony w gospodarstwach większych obszarowo do wielkości przeciętnej. Wynika to ze sposobu naliczania samego podatku. Relacja ta wyniosła średnio od 36,9 zł/ha UR w 2006 roku do 54,1 zł/ha UR w 2009 roku, odnotowując trend rosnący w badanym okresie.

Na rysunku 2 przedstawiono wartość inwestycji brutto w gospodarstwach FADN. Inwestycje brutto według metodologii polskiego FADN zostały zdefiniowane jako wartość zakupionych i wytworzonych środków trwałych pomniejszona o wartość sprzedanych oraz przekazanych nieodpłatnie środków trwałych powiększone o zmianę salda podstawowego w danym roku obrachunkowym [Goraj i in. 2010, s. 27].

**Rysunek 2**

Inwestycje brutto w indywidualnych gospodarstwach rolnych [zł]

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych polskiego FADN.

Najwyższy średni poziom inwestycji brutto odnotowano w 2006 roku, który wyniósł 14,3 tys. zł. W latach 2006–2008 poziom tych inwestycji zmniejszył się o 21,1% i wyniósł średnio 11,2 tys. zł. W gospodarstwach o powierzchni UR powyżej 50 ha najwyższy poziom inwestycji brutto stwierdzono w 2008 roku,



który to wyniósł 151,1 tys. zł. Skala inwestycji w gospodarstwach największych obszarowo w porównaniu do ich średniego poziomu była od 7,3-krotnie w 2006 roku do 13,4-krotnie w 2008 roku wyższa. Świadczy to o znaczącym zróżnicowaniu wielkość realizowanych inwestycji, co wskazywać również może na większe znaczenie ulg inwestycyjnych w gospodarstwach o powierzchni powyżej 50 ha UR. Gospodarstwa większe obszarowo w latach 2006–2009 wydawały na inwestycje średnio 10-krotnie więcej, a mimo to obciążenie 1 ha UR podatkiem rolnym było relatywnie zbliżone do wielkości średniej. Wynika to z braku możliwości skorzystania z ulgi inwestycyjnej w sytuacji finansowania inwestycji ze środków publicznych.

W tabeli 2 przedstawiono wyniki modelu opodatkowania gospodarstw podatkiem dochodowym przy uwzględnieniu odliczenia części wydatków inwestycyjnych na podstawie przyjętych założeń modelowych. Uzyskana wartość dochodu do opodatkowania w latach 2006–2009 zarówno w modelu I, jak i modelu II jest taka sama. W modelu I rolnik ma możliwość skorzystania z ulgi inwestycyjnej<sup>13</sup>, natomiast w modelu II (podatek liniowy) pomniejszenie podstawy opodatkowania nie zostało zastosowane.

Ulgą inwestycyjną wyniosła średnio od 695 zł w 2008 roku (kiedy dochód do opodatkowania był najniższy) do 3051 zł w 2009 roku (oszacowany dochód w tym okresie był najwyższy). W gospodarstwach o powierzchni powyżej 50 ha UR ulga inwestycyjna wynosiła od 4733 zł w 2006 roku do 5546 zł w 2007 roku. W gospodarstwach największych obszarowo w 2008 roku odnotowano stratę i brak możliwości wykorzystania ulgi inwestycyjnej w tym roku. Świadczy to o większym znaczeniu ulgi inwestycyjnej w gospodarstwach uzyskujących wyższe dochody.

Opodatkowanie dochodów gospodarstw według skali progresywnej w badanym okresie zakwalifikowano do pierwszego progu podatkowego. Podatek dochodowy w modelu I średnio wynosił od 898 zł w 2007 roku do 1107 zł w 2006 roku, w 2008 roku z uwagi na poniesioną stratę, nie został on naliczony. W gospodarstwach o powierzchni powyżej 50 ha UR podatek dochodowy wyniósł od 2168 zł w 2006 roku do 2589 zł w 2007 roku. Według modelu I relacja podatku dochodowego do rolnego wskazuje na zmniejszenie obciążenia opodatkowania w sytuacji wykorzystywania ulgi inwestycyjnej. Wielkość ta kształtowała się średnio na poziomie od 0,56 w 2009 roku do 0,93 w 2006 roku. Niższe obciążenie podatkiem dochodowym w relacji do rolnego stwierdzono

---

<sup>13</sup>Możliwości skorzystania z ulgi inwestycyjnej występują tylko wówczas, gdy inwestycja jest finansowana ze środków prywatnych. Jeżeli modernizacja jest prowadzona ze środków publicznych (programy operacyjne itp.), rolnik nie może skorzystać z ulgi inwestycyjnej. W modelu I uwzględniono, iż każdy podatnik ma możliwość odliczenia ustawowej części wydatków inwestycyjnych.

w gospodarstwach większych obszarowo, w których wskaźnik ten wynosił od 0,45 w 2009 roku do 0,64 w 2007 roku. Ponadto, w 2008 roku z uwagi na poniesioną stratę rolnicy nie płaciliby podatku. Poniesione straty z tytułu działalności gospodarczej w ramach danego roku obrotowego mogłyby zostać rozliczone w kolejnych pięciu latach. Rolnicy mogliby obniżyć dochód w kolejnym roku maksymalnie do poziomu 50% poniesionej straty. Przyczyniłoby się to do zmniejszenia obciążenia podatkiem dochodowym i mogłoby sprzyjać wspieraniu rozwoju rolnictwa.

**Tabela 2**

Wyniki modelu I i II opodatkowania gospodarstw rolnych podatkiem dochodowym

| Model    | Kategoria  |            | Lata   |        |         |        |
|----------|--|------------|--------|--------|---------|--------|
|          |  |            | 2006   | 2007   | 2008    | 2009   |
| Model I  | Dochód do opodatkowania                                | > 50 ha UR | 18 933 | 22 184 | -5 554* | 21 683 |
|          |  | Średnio    | 11 490 | 10 319 | 2 780   | 12 204 |
|          | Ulga inwestycyjna (na podstawie inwestycji brutto)     | > 50 ha UR | 4733   | 5546   | **      | 5421   |
|          |  | Średnio    | 2872   | 2580   | 695     | 3051   |
|          | Podatek dochodowy po uwzględnieniu ulgi inwestycyjnej  | > 50 ha UR | 2168   | 2589   | -       | 2371   |
|          |  | Średnio    | 1107   | 898    | -       | 1092   |
|          | Podatek dochodowy/ /podatek rolny                      | > 50 ha UR | 0,59   | 0,64   | -       | 0,45   |
|          |  | Średnio    | 0,93   | 0,67   | -       | 0,56   |
| Model II | Podstawa opodatkowania                                 | > 50 ha UR | 18 933 | 22 184 | -5 554* | 21 683 |
|          |  | Średnio    | 11 490 | 10 319 | 2 780   | 12 204 |
|          | Podatek dochodowy bez uwzględnienia ulgi inwestycyjnej | > 50 ha UR | 3 597  | 4 215  | -       | 4 120  |
|          |  | Średnio    | 2 183  | 1 961  | 528     | 2 319  |
|          | Podatek dochodowy/ /podatek rolny                      | > 50 ha UR | 0,97   | 1,05   | -       | 0,79   |
|          |  | Średnio    | 1,83   | 1,47   | 0,29    | 1,18   |

\*Wartości ujemne świadczą o poniesionej stracie.

\*\*Podatek dochodowy nie został naliczony.

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych polskiego FADN.

W modelu II rolnicy nie mieli możliwości skorzystania z ulgi inwestycyjnej, stąd też podstawa opodatkowania była wyższa niż w modelu I. Podatek dochodowy w modelu II był wyższy niż w modelu I i wynosił średnio od 528 zł w 2008 roku do 2319 zł w 2009 roku. W gospodarstwach o powierzchni powyżej 50 ha UR wyniósł od 3597 zł w 2006 roku do 4215 zł w 2007 roku. Analogicznie jak w modelu I w gospodarstwach tych z tytułu poniesionej straty nie naliczono podatku dochodowego. Średni poziom relacji podatku dochodowego do podatku rolnego w tym modelu kształtował się w zakresie od 0,29 w 2008 roku

do 1,83 w 2006 roku. Świadczy to o dużym zróżnicowaniu w zakresie obciążenia podatkiem dochodowym. W sytuacji, w której gospodarstwo rolne uzyskoby wyższe dochody od ich wartości średniej w modelu, obciążenie fiskalne podatkiem dochodowym mogłoby się zwiększyć w relacji do dotychczasowego poziomu płaconego podatku rolnego. W gospodarstwach większych obszarowo relacja podatku dochodowego do rolnego wynosiła od 0,79 w 2009 roku do 1,05 w 2007 roku, świadczy to o zbliżonym bądź niższym poziomie opodatkowania w modelu II.

W sytuacji, w której rolnicy mieliby możliwość wyboru opodatkowania między podatkiem rolnym a możliwością przejścia na zaproponowane rozwiązania modelowe, obciążenie fiskalne przy realizacji inwestycji byłoby niższe przy podatku dochodowym. Jeżeli gospodarstwo znajdowałoby się poza cyklem inwestycyjnym, obciążenie podatkiem rolnym mogłoby być zbliżone lub wyższe w zależności od poziomu uzyskanego dochodu. Większe korzyści z tytułu skorzystania z ulgi inwestycyjnej w ramach podatku dochodowego uzyskiwałyby gospodarstwa o powierzchni powyżej 50 ha UR przy progresywnej skali opodatkowania.

## Wnioski

W opracowaniu przedstawiono możliwości wykorzystania ulgi inwestycyjnej dla przyjętych założeń w sytuacji opodatkowania gospodarstw rolnych podatkiem dochodowym. Na podstawie przeprowadzonych badań sformułowano następujące wnioski:

1. Dotychczasowe rozwiązania prawne dotyczące ulg inwestycyjnych w podatku rolnym nie spełniają swojego zadania z uwagi na brak możliwości skorzystania z nich w przypadku inwestycji finansowych ze środków publicznych.
2. W gospodarstwach rolnych przy wprowadzeniu opodatkowania podatkiem dochodowym, z możliwością odliczenia wydatków inwestycyjnych dla przyjętych założeń, obciążenia fiskalne byłyby niższe w porównaniu do dotychczasowego podatku rolnego. Większe korzyści z tytułu zmniejszenia poziomu opodatkowania w badanym okresie odnotowano w gospodarstwach dużych obszarowo, w których kwota płaconego podatku rolnego była wyższa od naliczonego podatku dochodowego. Ponadto, w sytuacji poniesienia straty podatek dochodowy nie byłby naliczony, jak miało to miejsce w 2008 roku.
3. Opodatkowanie gospodarstw podatkiem dochodowym w badanym okresie było bardziej korzystne przy skali progresywnej. Wynikało to z niskich dochodów gospodarstw, które kwalifikowałyby się do pierwszego progu po-

datkowego. W związku z tym niższa podstawa opodatkowania mogłaby być osiągnięta przy skali progresywnej niż liniowej. Wynika to z lepszego dopasowania poziomu opodatkowania gospodarstw do ich aktualnej sytuacji ekonomicznej, szczególnie w sytuacji niższych dochodów bądź poniesienia wydatków inwestycyjnych.

4. Rozwój gospodarstw byłby bardziej dynamiczny w sytuacji wprowadzenia skali progresywnej podatku dochodowego oraz przy możliwości korzystania z ulg i zwolnień, szczególnie odliczeń z tytułu wydatków inwestycyjnych na poziomie minimum 25%. Ponadto, wprowadzenie możliwości rozliczenia tych wydatków w okresie dłuższym niż jeden rok byłoby bardziej korzystne z uwagi na wysoką zmienność przychodów i dochodów tych podmiotów.

## Literatura

- BECZEK K., 2008: *Wpływ systemu podatkowego na dochody gospodarstw rolniczych*. Praca doktorska obroniona na Wydziale Nauk Ekonomicznych SGGW w Warszawie.
- CZYŻEWSKI A., SMĘDZIK K., 2011: *Wpływ opodatkowania dochodów rolniczych na sytuację ekonomiczną indywidualnych gospodarstw rolnych z obszaru intensywnego rolnictwa (próba symulacji w odniesieniu do gospodarstw FADN z powiatu gostyńskiego)*. Zeszyty Naukowe SGGW w Warszawie, Ekonomia i Organizacja Gospodarki Żywnościowej nr 92, Wydawnictwo SGGW, Warszawa.
- DZIEMIANOWICZ R., 2007: *Efektywność systemu opodatkowania rolnictwa*. Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok.
- FORFA M., 2011: *Podatek rolny a rozwój gospodarstw rolnych*. Zeszyty Naukowe SGGW w Warszawie, Ekonomia i Organizacja Gospodarki Żywnościowej nr 89, Wydawnictwo SGGW, Warszawa.
- GORAJ L., MAŃKO S., OSUCH D., PŁONKA R., 2010: *Wyniki standardowe uzyskane przez gospodarstwa rolne uczestniczące w polskim FADN w 2009 roku*. Wydawnictwo IERiGŻ, Warszawa.
- HALVORSEN R., 1991: *The effects of the tax policy on investment in agriculture*. The Review of Economic and Statistics, z. 73, nr 3.
- ICKIEWICZ J., 2011: *Obciążenia finansowe przedsiębiorstw a ich rozwój*. Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu nr 899, Finanse, bankowość i ubezpieczenia, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław.
- KISIEL R., BABUCHOWSKA K., 2013: *Nakłady inwestycyjne w gospodarstwach rolnych – ujęcie regionalne*. Roczniki Ekonomii Rolnictwa i Rozwoju Obszarów Wiejskich, t. 100, z. 1, Warszawa.
- KHUHRO G.M., 2006: *Farm Tax: Ignorance Around a Myth*. Economic Review nr 4.
- MĄDRA M., 2012: *Podatek rolny a nadwyżka bezpośrednia gospodarstw rolniczych według regionów FADN*. Zeszyty Naukowe SGGW w Warszawie, Ekonomia i Organizacja Gospodarki Żywnościowej nr 99, Wydawnictwo SGGW, Warszawa.
- MIKOŁAJCZYK J., 2010: *Wyniki ekonomiczne a nakłady inwestycyjne w indywidualnych gospodarstwach rolnych uczestniczących w polskim FADN w zależności od typu rolności*.

- czego. Zeszyty Naukowe Problemy Rolnictwa Światowego SGGW, t. 10(25), z. 1, Wydawnictwo SGGW, Warszawa.
- Organizacja Europejskiego FADN, [www.fadn.pl](http://www.fadn.pl).
- PASTERNAK-MALICKA M., 2012: *Racjonalny system podatkowy a sprawiedliwość podatkowa w świetle badań ankietowych*. W: *Stabilność systemu finansowego, instytucje, instrumenty, uwarunkowania*, pod. red. A. Alińskiej i B. Pietrzaka, Wydawnictwo CeDeWu, Warszawa.
- PODSTAWKA M., 2013: *Nowe problemy opodatkowania rolnictwa w Polsce*. Nauki ekonomiczno-rolnicze w kontekście zmieniających się potrzeb gospodarki. Wydawnictwo SGGW, Warszawa.
- Pomoc publiczna w rolnictwie w formie zwolnień i ulg w podatku: rolnym, od nieruchomości oraz leśnym*. Ministerstwo Rolnictwa i Rozwoju Wsi, 2009, <http://www.mrirw.gov.pl>.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z 24 stycznia 1995 roku w sprawie odliczeń od dochodu wydatków inwestycyjnych oraz obniżek podatku dochodowego w gminach zagrożonych szczególnie wysokim bezrobociem strukturalnym [Dz.U. z 1995 r. nr 14, poz. 63].
- Rozporządzenie Rady Ministrów z 18 stycznia 2005 roku w sprawie szczegółowych warunków i trybu udzielania pomocy finansowej na dostosowanie gospodarstw rolnych do standardów UE objętej planem rozwoju obszarów wiejskich [Dz.U. z 2005 r. nr 17, poz. 142].
- SCHRATZENSTALLER M., 2005: *Effective Company Taxation in Poland – Some Methodological Considerations and Empirical Results*. Journal of Intereconomics, marzec/kwiecień.
- SOBCZYŃSKI T., 2011: *Ocena możliwości rozwojowych w gospodarstwach rolniczych Unii Europejskiej na podstawie inwestycji netto w latach 1998–2008*. Folia Pomeranae Univ Ersitatis Technologi Ae Stetinensis nr 291 (65). Wydawnictwo Wydziału Ekonomicznego Zachodniopomorskiego Uniwersytetu Technologicznego w Szczecinie, Szczecin.
- SUCHOŃ A., 2010: *Ulg inwestycyjna w podatku rolnym po akcesji Polski do Unii Europejskiej*. Zeszyty Naukowe SGGW w Warszawie, Problemy Rolnictwa Światowego, t. 10 (XXV), z. 2. Wydawnictwo SGGW, Warszawa.
- Ulg inwestycyjna w podatku rolnym – problemy praktyczne*, [www.finansepubliczne.bdo.pl](http://www.finansepubliczne.bdo.pl).
- Ustawa z 15 listopada 1984 roku o podatku rolnym [Dz.U. z 1984 nr 52, poz. 268].
- Ustawa z 21 listopada 1996 roku o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych [Dz.U. z 1995 r. nr 14, poz. 63].
- WASILEWSKI M., GRUZIEL K., 2008: *Podatek rolny a podatek dochodowy – konsekwencje zmian dla gospodarstw rolniczych*. Roczniki Nauk Rolniczych, seria G, t. 94, z. 2, Warszawa.
- WASILEWSKI M., 2011: *Uwarunkowania wprowadzenia podatku dochodowego w gospodarstwach indywidualnych według opinii rolników*. Wieś i Rolnictwo w Mediach, Gospodarstw rodzinne podstawą europejskiego rolnictwa w odniesieniu do PROW 2007–2013, Wydawnictwo Publicity, Warszawa.
- WITCZAK R., 2012: *Szacowanie podstawy opodatkowania w przepisach podatkowych i perspektywy zmian – wybrane zagadnienia*. W: *Stabilność systemu finansowego, instytucje, instrumenty, uwarunkowania*, pod. red. A. Alińskiej i B. Pietrzaka, Wydawnictwo CeDeWu, Warszawa.
- WŁODARZ R., 2012: *Podatek dochodowy w rolnictwie zamiast podatku rolnego?* Materiał konferencyjny Wydziału Nauk Ekonomicznych SGGW w Warszawie z 14.09.2012 roku.

## **The possibility of investment tax relief usage in case of income tax introduction in agriculture holdings**

### **Abstract**

The article presents the aspect of investment tax relief usage in agriculture holding in case of income tax introduction. The article deals also with the fiscal tax burden in farms. The presented research was surveyed in years 2006–2009. The tax burden of farms has been characterized by two groups of analysis: average for whole population and for farms with cropland area above 50 ha. The income tax was calculated in case of revenue and expense ledger, according to two tax models: with progressive tax scale and flat tax. The fiscal burden was lower in case of progressive tax scale, because of relatively low income of farms. Farmers are not investing high values each year but income tax would gave them possibility to decrease current tax burden thanks to tax investment relief. It could be beneficial for further development in agriculture.