

Rafał Rosiński

Instytut Ekonomii i Zarządzania
Politechnika Koszalińska

Opodatkowanie działalności rolniczej i gospodarczej w Polsce¹

Wstęp

Polskie ustawodawstwo podatkowe wprowadza podział działalności gospodarczej na pozarolniczą działalność gospodarczą oraz działalność rolniczą. W przypadku działalności rolniczej podstawową rolę obciążeń fiskalnych spełnia podatek rolny, a w przypadku pozarolniczej działalności gospodarczej w zależności od formy organizacyjno-prawnej przedsiębiorstwa podatek dochodowy od osób fizycznych [Dz.U. 2010] bądź podatek dochodowy od osób prawnych [Dz.U. 2000]. Odrębne zasady opodatkowania związane z prowadzoną działalnością rolniczą utrudniają porównywalność jej obciążeń fiskalnych z pozostałymi sektorami gospodarki narodowej. Dla celów opracowania przyjęto, że opodatkowanie dochodów z działalności rolniczej następuje w formie ryczałtowej przez zapłatę podatku rolnego, zaliczanego w literaturze przedmiotu przez niektórych autorów do podatków przychodowo-majątkowych [Litwińczuk 2008, s. 244]. Można więc uznać, iż liczba hektarów jest jednym z czynników determinujących dochodowość gospodarstwa rolnego. Celem opracowania jest analiza obciążeń fiskalnych podatkiem rolnym w indywidualnych gospodarstwach rolnych w Polsce oraz porównanie ich z obciążeniami podatkowymi dochodu osoby fizycznej prowadzącej pozarolniczą działalność gospodarczą. Jako punkt odniesienia w stosunku do obciążeń fiskalnych przyjęto wysokość przeciętnego dochodu w indywidualnych gospodarstwach rolnych. Dane do analizy zostały zaczerpnięte z obwieszczeń Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego w sprawie wysokości przeciętnego dochodu z pracy w indywidualnych gospodarstwach rolnych z 1 hektara przeliczeniowego oraz z ogłoszeń Prezesa Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa w sprawie średniej wielkości powierzchni gruntów rolnych w gospodarstwie rolnym w poszczególnych województwach oraz średniej powierzchni gruntów rolnych w gospodarstwie rolnym w kraju.

¹Projekt został sfinansowany ze środków Narodowego Centrum Nauki.

Dochód w indywidualnych gospodarstwach rolnych

Według danych Głównego Urzędu Statystycznego, w latach 2007–2009 przeciętny roczny dochód w indywidualnych gospodarstwach rolnych w Polsce uległ zmniejszeniu o 13%, czyli z poziomu 2200 zł za 1 ha przeliczeniowy w 2007 roku do 1908 zł w 2009 roku (tab. 1).

Tabela 1

Przeciętny roczny dochód w indywidualnych gospodarstwach rolnych w Polsce

Lata	Przeciętny dochód z 1 ha w zł	Przeciętna wielkość gospodarstwa rolnego w kraju w ha	Przeciętny dochód roczny w indywidualnych gospodarstwach rolnych w Polsce w zł
2010	b.d.	10,23	x
2009	1908	10,15	19 366,20
2008	2056	10,02	20 601,12
2007	2200	9,91	21 802,00

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych GUS.

Mimo zwiększenia przeciętnej wielkości gospodarstwa rolnego, w analizowanych latach występuje, w przypadku przeciętnych dochodów, tendencja malejąca. Oczywiście dane dotyczące dochodowości w indywidualnych gospodarstwach rolnych są zróżnicowane na terenie kraju. Ponadto, wielkość dochodu w dużej mierze zależy od charakteru prowadzonej działalności rolniczej oraz od jego miejsca położenia. Dla przykładu przeciętna wielkość gospodarstw rolnych w 2010 roku kształtowała się od 3,83 ha w województwie małopolskim do 30,3 ha w województwie zachodniopomorskim (tab. 2.)

Biorąc pod uwagę przeciętną wielkość gospodarstwa rolnego, w 2009 roku przeciętna dochodowość roczna w województwie małopolskim wynosiła 7250,40 zł, a województwie zachodniopomorskim 57 526,20 zł, czyli statystycznie przeciętna dochodowość gospodarstw rolnych w województwie zachodniopomorskim jest ośmiokrotnie większa niż w województwie małopolskim. Warto także zauważyć, iż w badanych latach w większości województw powierzchnia gruntów rolnych w gospodarstwie rolnym wzrastała. Jest to jak najbardziej pozytywna tendencja, gdyż może świadczyć o większej świadomości uzyskiwania większych dochodów z gospodarstw rolnych wielkopowierzchniowych – towarowych.

Tabela 2

Średnia wielkość powierzchni gruntów rolnych w gospodarstwie w latach 2007–2010 (w hektarach)

Województwa	2007	2008	2009	2010
Dolnośląskie	15,08	15,35	15,52	15,72
Kujawsko-pomorskie	14,65	14,79	14,94	15,01
Lubelskie	7,28	7,34	7,4	7,4
Lubuskie	19,34	19,67	20,11	20,32
Łódzkie	7,3	7,34	7,41	7,42
Małopolskie	3,71	3,75	3,8	3,83
Mazowieckie	8,36	8,37	8,44	8,44
Opolskie	16,86	17,46	17,71	17,83
Podkarpackie	4,38	4,41	4,46	4,47
Podlaskie	11,87	11,96	12,05	12,11
Pomorskie	18,3	18,48	18,82	18,84
Śląskie	6,53	6,55	6,71	6,83
Świętokrzyskie	5,31	5,33	5,39	5,42
Warmińsko-mazurskie	22,68	22,81	22,95	22,95
Wielkopolskie	13,37	13,36	13,46	13,43
Zachodniopomorskie	29,18	29,68	30,15	30,3

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych z ogłoszeń Prezesa Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa w sprawie wielkości średniej powierzchni gruntów rolnych w gospodarstwie rolnym w poszczególnych województwach oraz średniej powierzchni gruntów rolnych w gospodarstwie rolnym w kraju.

Podatek rolny jako obciążenie fiskalne indywidualnych gospodarstw rolnych

Podatek rolny, obok składek na rzecz rolniczego ubezpieczenia społecznego, to jedno z zasadniczych obciążeń fiskalnych gospodarstw rolnych [Dębiewska, Tkaczuk 1997, s. 107]. Podatek rolny jest uregulowany ustawą z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym [Dz.U. 2006]. Zakwalifikowanie podatku rolnego do określonej kategorii podatków sprawia pewne trudności. Podatek ten można rozpatrywać w dwóch kategoriach: jako podatek majątkowy lub jako podatek przychodowy. Za uznaniem go za podatek przychodowy przemawiał fakt, że za podstawę jego wymiaru służą znamiona zewnętrzne, jak np. wielkość, rodzaj,

klasa i położenie gruntów, które mogą świadczyć o potencjalnym przychodzie danego gospodarstwa rolnego. Z drugiej strony podatek ten może być jednak, z uwagi na nawiązanie przy wymiarze podatku do powierzchni, zaliczany do podatków majątkowych.

Rozpatrując podatek rolny jako kategorię podatku przychodowego, należy zwrócić uwagę, iż system pomiaru potencjalnej przychodowości gospodarstwa oparty jest na anachronicznych założeniach gospodarki zbożowo-ziemniaczanej i nie bierze pod uwagę zróżnicowania w przychodowości poszczególnych rodzajów upraw. Ponadto, sposób ustalania stawki podatku oparty jest na cenie jednego produktu – żyta, co także utrudnia dostosowanie obciążenia podatkowego do rzeczywistej potencjalnej przychodowości gospodarstwa. Nie bez znaczenia jest także podnoszony argument, iż podatek rolny obciąża podatnika niezależnie od uzyskiwania przez niego przychodów z gospodarstwa rolnego, choć można przeciwstawić kontrargument, iż niektóre formy opodatkowania podatkiem dochodowym są także niezależne od uzyskiwanego dochodu (ryczałt od przychodów ewidencjonowanych, karta podatkowa), a mimo to ich charakter jako podatków dochodowych nie jest kwestionowany [Litwińczuk, s. 244]. Ponadto, należy zwrócić uwagę na fakt, iż w przypadku zakwalifikowania podatku rolnego tylko do kategorii podatków przychodowych (dochodowych) lub tylko do podatków majątkowych świadczy o nieopodatkowaniu dochodu (przychodu) rolnika bądź też o nieopodatkowaniu majątku podatnika. Z powyższego stwierdzenia wynika, iż działalność rolnicza w Polsce jest „uprzywilejowana podatkowo” względem pozostałej pozarolniczej działalności gospodarczej. Cel preferencji podatkowych w tym zakresie wyjaśnia Ministerstwo Finansów Rzeczypospolitej Polskiej w opublikowanym w 2010 roku raporcie dotyczącym preferencji podatkowych w Polsce, argumentując ten fakt jako działania mające na celu preferencyjne traktowanie działalności rolniczej, co związane jest z polityką państwa w odniesieniu do rolnictwa [Preferencje podatkowe..., s. 7].

Dokonując analizy ustawy o podatku rolnym z punktu widzenia elementów konstrukcji podatku, przedmiotem opodatkowania są grunty gospodarstwa rolnego sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza. Podmiotem opodatkowania podatkiem rolnym jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, która jest właścicielem, samoistnym posiadaczem gruntów rolnych lub użytkownikiem wieczystym gruntów. Podstawę opodatkowania podatkiem rolnym w przypadku gruntów gospodarstw rolnych stanowi liczba hektarów przeliczeniowych ustalana na podstawie powierzchni, rodzajów i klas użytków rolnych wynikających z ewidencji gruntów i budynków oraz zaliczenie do okręgu podatkowego – co

wynika z tabeli zawartej w art. 4 ustawy o podatku rolnym. Dla pozostałych gruntów podstawą opodatkowania jest liczba hektarów wynikająca z ewidencji gruntów i budynków. Stawka od 1 ha przeliczeniowego wynosi równowartość pieniężną 2,5 q żyta. Podatek od gruntów niebędących gospodarstwem rolnym wynikający z ewidencji gruntów jest objęty stawką wynoszącą równowartość pieniężną 5 q żyta za 1 ha powierzchni. Średnia cena skupu żyta jest ustalana na podstawie komunikatu Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego, ogłaszanego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski” w terminie 20 dni po upływie trzeciego kwartału, z zastrzeżeniem, iż rady gmin są uprawnione do obniżenia cen skupu przyjmowanych jako podstawa obliczania podatku rolnego na obszarze gminy. Gdy grunty rolne są przeznaczone na prowadzenie działalności gospodarczej, podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Od podatku rolnego zwolnione są m.in.: użytki rolne klasy V, VI i VIz, grunty położone w pasie drogi granicznej, grunty orne, łąki i pastwiska objęte melioracją, zniszczone wskutek robót drenarskich, grunty nabyte w drodze kupna na utworzenie nowego lub powiększenie już istniejącego gospodarstwa do powierzchni nieprzekraczającej 100 ha oraz grunty rolne powstałe z zagospodarowania nieużytków – na okres 5 lat. Oprócz tego ustawodawca przewidział wiele ulg podatkowych, m.in. ulgi inwestycyjne, ulgi dla gruntów podgórskich i górskich oraz ulgi z tytułu kłęski żywiolowej. Rada gminy jest uprawniona, aby w uchwale wprowadzić inne zwolnienia i ulgi niż te, które zostały wymienione w ustawie. Podatnicy podatku rolnego płacą podatek rolny w czterech ratach w terminach: do 15. marca, 15. maja, 15. września i 15. listopada roku podatkowego. Wysokość podatku rolnego w latach 2007–2011 przedstawiono w tabeli 3.

Biorąc pod uwagę stawki obowiązujące w latach 2007–2011 można zauważyć, że stawki podatku rolnego w Polsce są zróżnicowane i uzależnione od średniej ceny skupu żyta oraz od rodzajów gruntów będących w posiadaniu go-

Tabela 3
Stawki podatku rolnego w Polsce w latach 2007–2011

Lata	Grunty rolne	Pozostałe grunty
2011	2,5 q x 37,64 zł/1 q = 94,10 zł/1 ha	5 q x 37,64 zł/1 q = 188,20 zł/1 ha
2010	2,5 q x 34,10 zł/1 q = 85,25 zł/1 ha	5 q x 34,10 zł/1 q = 170,50 zł/1 ha
2009	2,5 q x 55,80 zł/1 q = 139,50 zł/1 ha	5 q x 55,80 zł/1 q = 279 zł/1 ha
2008	2,5 q x 58,29 zł/1 q = 145,73 zł/1 ha	5 q x 58,29 zł/1 q = 291,45 zł/1 ha
2007	2,5 q x 35,52 zł/1 q = 88,80 zł/1 ha	5 q x 35,52 zł/1 q = 177,60 zł/1 ha

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych z komunikatów Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego w sprawie średniej ceny skupu żyta za okres trzech kwartałów w latach 2006, 2007, 2008, 2009, 2010.

spodarstwa rolnego. W 2011 roku stawka podatku rolnego wynosi 94,10 zł za hektar przeliczeniowy i została podwyższona w stosunku do 2010 roku o 8,85 zł za hektar przeliczeniowy, czyli o 10,4%. W analizowanych latach najwyższa stawka podatku rolnego obowiązywała w 2008 roku, tj. kształtowała się na poziomie 145,73 zł za hektar przeliczeniowy, a najniższa w 2010 roku, tj. na poziomie 85,25 zł za hektar przeliczeniowy.

Analiza porównawcza obciążeń podatkowych działalności rolniczej podatkiem rolnym z obciążeniami podatkowymi działalności gospodarczej podatkiem dochodowym od osób fizycznych

W celu porównania obciążeń podatkowych dochodu osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą z indywidualnym gospodarstwem rolnym należy przedstawić poziom i charakter tych obciążeń. Mikroprzedsiębiorcy, działający jako osoba fizyczna prowadząca pozarolniczą działalność gospodarczą, opłacają podatek dochodowy od osób fizycznych od osiągniętych dochodów. W tym zakresie mają możliwość wyboru różnych form opodatkowania, tj. opodatkowanie na zasadach ogólnych wg progresywnej skali podatkowej ze stawkami 18 i 32%, opodatkowanie podatkiem liniowym (19%) lub wybór uproszczonych form opodatkowania w postaci ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych czy karty podatkowej, jeżeli wykonywany przedmiot działalności gospodarczej nie wyklucza tych form opodatkowania [Rosiński 2010, s. 348]. Dla celów analizy porównawczej została wybrana forma opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych ze stawką liniową 19%, obowiązująca w badanych latach.

Dla porównania obciążeń podatkowych dochodu zostaną wzięte pod uwagę lata 2007–2009. Zostaną porównane indywidualne gospodarstwo rolne prowadzące działalność rolniczą z przeciętną wielkością gospodarstwa rolnego w badanych latach oraz osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą, a dla celów porównania będzie wzięta pod uwagę wielkość rocznego dochodu w indywidualnych gospodarstwach rolnych w Polsce. Obliczenia przedstawiono w tabeli 4.

Analizując dane zawarte w tabeli 4 należy zwrócić uwagę na znaczącą różnicę w obciążeniach podatkowych, biorąc pod uwagę taki sam poziom dochodowości w analizowanym przypadku. Ponadto, przedsiębiorca prowadzący działalność gospodarczą jest zobowiązany odprowadzać podatek od nieruchomości, w przeciwieństwie do przedsiębiorcy prowadzącego działalność rolniczą, gdyż grunty rolne objęte są podatkiem rolnym traktowanym jako podatek o charakte-

Tabela 4

Roczne obciążenia podatkowe dochodu z działalności gospodarczej i rolniczej w Polsce w latach 2007–2009

Lata	Przeciętny dochód roczny w indywidualnych gospodarstwach rolnych w Polsce w zł	Podatek rolny w zł	Podatek dochodowy od osób fizycznych w zł	Stawka podatku dochodowego od osób fizycznych w %	Stawka podatku rolnego w %
2009	19 366,20	1 415,93	3 679,58	19,00	7,31
2008	20 601,12	1 460,21	3 914,21	19,00	7,09
2007	21 802,00	880,01	4 142,38	19,00	4,04

Źródło: Opracowanie własne.

rze przychodowo-majątkowym i wyłączonym spod opodatkowania podatkiem dochodowym. Biorąc pod uwagę przeciętny roczny dochód z przeciętnej wielkości indywidualnego gospodarstwa rolnego w kraju w 2009 roku, roczna wysokość podatku rolnego wynosi 1415,93 zł. Jeżeli dochód zostałby opodatkowany podatkiem dochodowym od osób fizycznych, to podatek wynosiłby 3679,58 zł, czyli byłby dwuipółkrotnie większy niż w przypadku obciążeń podatkiem rolnym. Dokonując porównania w ujęciu procentowym, w badanych latach obciążenie dochodu uzyskiwanego z działalności rolniczej kształtuje się na poziomie 4,04% w 2007 roku, 7,09% w 2008 roku oraz 7,31% w 2009 roku, przy obciążeniu dochodu z działalności pozarolniczej na poziomie 19%. Porównanie obciążenia podatkiem rolnym w 2009 roku z podziałem na województwa obrazuje tabela 5.

Zróżnicowanie wielkości obciążeń podatkiem rolnym zależy od wielkości majątku, dlatego właściciele gospodarstw rolnych o największych powierzchniach ponoszą największe obciążenia podatkowe. W 2009 roku były to gospodarstwa rolne z województwa zachodniopomorskiego, gdzie przeciętna wysokość podatku rolnego wyniosła 4205,93 zł rocznie, a najmniejsza w województwie małopolskim, tj. na poziomie 530,10 zł.

Należy oczywiście wziąć pod uwagę fakt, iż jako formę porównania wybrano opodatkowanie podatkiem liniowym, a więc nieuwzględniającym ulg podatkowych i kwoty wolnej od opodatkowania przysługujących osobom fizycznym prowadzącym działalność gospodarczą i wybierających progresywną formę opodatkowania na zasadach ogólnych ze stawkami 18 i 32%. Porównanie obciążeń podatkowych z tą formą opodatkowania obniżyłoby przeciętny poziom obciążeń, gdyż przedstawiony dochód mieściłby się w granicach pierwszego progu podatkowego, a więc opodatkowany byłby stawką 18%. Obciążenie podatkowe w tym przypadku i tak byłoby wyższe niż w przypadku podatku rolnego.

Tabela 5

Przeciętne roczne obciążenia podatkowe podatkiem rolnym w województwach w Polsce w 2009 roku

Województwa	Średnia wielkość gospodarstwa rolnego w hektarach	Przeciętny dochód gospodarstwa rolnego w zł	Podatek rolny w zł	Udział podatku w dochodach rolnych (w %)
Dolnośląskie	15,52	29 612,16	2 165,04	7,31
Kujawsko-pomorskie	14,94	28 505,52	2 084,13	7,31
Lubelskie	7,4	14 119,20	1 032,30	7,31
Lubuskie	20,11	38 369,88	2 805,35	7,31
Łódzkie	7,41	14 138,28	1 033,70	7,31
Małopolskie	3,8	7 250,40	530,10	7,31
Mazowieckie	8,44	16 103,52	1 177,38	7,31
Opolskie	17,71	33 790,68	2 470,55	7,31
Podkarpackie	4,46	8 509,68	622,17	7,31
Podlaskie	12,05	22 991,40	1 680,98	7,31
Pomorskie	18,82	35 908,56	2 625,39	7,31
Śląskie	6,71	12 802,68	936,05	7,31
Świętokrzyskie	5,39	10 284,12	751,91	7,31
Warmińsko-mazurskie	22,95	43 788,60	3 201,53	7,31
Wielkopolskie	13,46	25 681,68	1 877,67	7,31
Zachodniopomorskie	30,15	57 526,20	4 205,93	7,31

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych GUS i ARiMR.

Podsumowanie

Zróżnicowanie obciążeń podatkowych w stosunku do poszczególnych sektorów gospodarki zależy od polityki podatkowej danego państwa. Działalność rolnicza traktowana jest w sposób szczególny w Polsce, gdyż nie występuje w niej realne opodatkowanie dochodu. Wprowadzenie powszechnego obowiązku uproszczonej ewidencji przychodów i kosztów dla działalności rolniczej przyczyniłoby się do rzeczywistego obrazu dochodowości gospodarstw rolnych. Dopiero takie działania umożliwiłyby porównywanie obciążeń podatkowych pomiędzy sektorem gospodarki rolnej a pozostałymi sektorami. Z przeprowadzonych analiz wynika, iż podatek rolny jako obciążenie fiskalne indywidualnych gospodarstw rolnych pełni raczej rolę podatku majątkowego, gdyż znikomy jest w rzeczywistości związek między płaconym podatkiem rolnym a uzyskiwanym

dochodem. Wielkość podatku rolnego zależy od ceny sprzedaży żyta ukształtowanej w danym roku, decyzji rad gmin w zakresie umorzeń czy obniżen stawek podatkowych oraz od jakości gleby, która warunkuje określony przelicznik. Przeprowadzone analizy wykazują, iż wielkość tego podatku jest zróżnicowana zarówno w badanych latach, jak i w regionach kraju.

Literatura

- DĘBNIĘWSKA M., TKACZUK M.: *Finanse przedsiębiorstw rolniczych*. ART, Olsztyn 1997.
- LITWIŃCZUK H.: *Prawo podatkowe przedsiębiorców, Tom II*. Oficyna Wolters Kluwer, Warszawa 2008.
- Preferencje podatkowe w Polsce*. Ministerstwo Finansów, Warszawa 2010.
- SOBIECH J., DENEK E., WIERZBICKI J., WOLNIAK J.: *Finanse publiczne*. Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1997.
- ROSIŃSKI R.: *Znaczenie obciążeń fiskalnych pracy w rozwoju mikroprzedsiębiorstw w Polsce*. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 585, Ekonomiczne Problemy Usług nr 50, Szczecin 2010.
- Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym [Dz.U. z 2006 r. Nr 136, poz. 969 ze zm.].
- Ustawa z dnia 12 listopada 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych [Dz.U. z 2002 r. Nr 9, poz. 84 ze zm.].
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych [Dz.U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307, Nr 75, poz. 473].
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych [Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654].
- www.gus.pl

Fiscal analysis of the tax burden of individual agricultural farms in Poland

Abstract

Diversification of the tax burden in relation to particular sectors of the economy is dependent on the state tax policy. Analyses show that the agricultural tax as the tax burden of individual farms rather characteristic meets the property tax because it is in fact minimal relationship between paid agricultural tax and the income obtained.

