

**Magdalena Forfa**

Instytut Przedsiębiorczości

Państwowa Wyższa Szkoła Informatyki i Przedsiębiorczości w Łomży

## **Podatek rolny a rozwój gospodarstw rolnych**

### **Wstęp**

Konkurencja na polskim rynku rolnym dynamicznie wzrasta. Coraz częściej dyskutuje się na temat poprawy efektywności gospodarstw rolniczych i ich konkurencyjności. Dziemianowicz [2009, s. 55] podkreślała, że system podatkowy może być wykorzystany do przyśpieszenia przemian strukturalnych w rolnictwie. Zwłaszcza odpowiednio skonstruowany podatek rolny może stanowić bodziec do rozwoju i modernizacji rolnictwa. Podatek rolny – jak twierdził Bieluk [2003, s. 409] – to niejako substytut podatku dochodowego w zakresie działalności rolniczej lub leśnej. Działalność rolnicza, oprócz działów specjalnych produkcji rolnej<sup>1</sup>, wyłączono z systemu opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Ogranicza to zasadę powszechności opodatkowania. Podatek rolny wprowadzono ustawą z dnia 15 listopada 1984 r. (Dz.U. z 1993 r. nr 94, poz. 431 z późn. zm.). Ustawa ta była kilkakrotnie nowelizowana, jednak kształt konstrukcji podatku pozostał bez zmian. Celami reformy z 1984 roku dotyczącej opodatkowania podatkiem rolnym miały być [Dziemianowicz 2009, s. 58]:

- wzmocnienie funkcji fiskalnej,
- zwiększenie dochodów budżetów gmin,
- intensyfikacja oddziaływania mechanizmów ekonomicznych na rolnictwo, a tym samym rozwój gospodarstw rolnych przez zwiększenie ich powierzchni, efektywności produkcji i wydajności pracy.

### **Cel opracowania**

Celem opracowania było przedstawienie, iż konstrukcja podatku rolnego jest anachroniczna. Zaprezentowano brak realizacji celów reformy z 1984 r. przez podatek rolny.

---

<sup>1</sup> Działy specjalnej produkcji rolnej do 1 stycznia 1992 r. były objęte podatkiem rolnym. Po wejściu w życie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ustawy te objęły swoim zakresem działy specjalnej produkcji rolnej.

## Konstrukcja podatku rolnego w krajach Unii Europejskiej

Współcześnie przy gwałtownym postępie technicznym zmniejsza się rola ziemi jako głównego czynnika kształtującego dochód rolniczy. Istotne są również pozostałe czynniki wytwórcze, tj. kapitał i praca [Podstawka 2000, s. 21; Dziemianowicz 2009, s. 55]. Zasadna jest zatem dyskusja na temat, co powinno być podstawą opodatkowania produkcji rolniczej. W państwach Unii Europejskiej (UE-15), tzw. dawnej 15-stki, dochody z działalności rolniczej nie zostały wyłączone z opodatkowania. W przeciwieństwie do Polski, odstąpiono od podejścia majątkowego w konstrukcji podatku rolnego na rzecz ujęcia dochodowego. Systemy podatkowe obowiązujące w krajach UE są bardzo zróżnicowane. Wśród nich można wydzielić trzy grupy, w których [Dziemianowicz 2008, s. 141]:

- w konstrukcji podatku zastosowano wiele rozwiązań proinwestycyjnych, ale brak jest jakiegokolwiek wsparcia dla małych gospodarstw (np. w Holandii, Belgii czy też Wielkiej Brytanii),
- w konstrukcji podatku nie zastosowano żadnych instrumentów, które by wspierały rolnictwo (np. w Hiszpanii),
- w konstrukcji podatku występują specjalne reguły obliczania dochodu wypracowanego z działalności rolnej (np. w Niemczech, we Włoszech czy też we Francji).

Ogrodnik [2009, s. 93] dokonała uproszczenia podziału systemów podatkowy na dwie grupy państw. Pierwsza grupa to państwa, w których dochody z działalności rolniczej są traktowane preferencyjnie. Druga grupa to państwa, w których dochody z gospodarstwa rolniczego są traktowane na równi z innymi.

Dochód z działalności gospodarczej do opodatkowania zazwyczaj jest ustalony na podstawie zapisów prowadzonej rachunkowości. Zatem ustalany jest faktyczny wypracowany dochód. Ustalany jest też na podstawie dochodu hipotetycznego, szacunkowych norm. We Francji, w Niemczech i w Holandii wprowadzono specjalne zachęty do prowadzenia księgowości w celu wspierania obliczania podatku na podstawie dochodu faktycznego [Ogrodnik 2009, s. 92].

## Konstrukcja podatku rolnego a funkcja fiskalna

Według Hanusza [1996, s. 262], podatek rolny jest poprawnie skonstruowany, jeżeli zabiera od 6 do 8%, a nawet 10% przeciętnego dochodu z hektara. Na podstawie danych statystycznych można zaobserwować, że podatek rolny w stosunku do osiągniętych dochodów jest dużo niższy. W latach 2004–2009 wartość obciążeń tym podatkiem kształtowała się od 1,38 do 1,55% (tab. 1).

**Tabela 1**  
Produkcja globalna i podatek rolny

Wyszczególnienie	2000	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Produkcja globalna – ceny bieżące [mln zł]	55 985	66 985	63 337	65 083	81 509	83 126	80 130
Dochody budżetów JST z tytułu podatku rolnego [mln zł]	721	922	967	809	931	1228	1239
Podatek rolny w stosunku do produkcji globalnej [%]	1,29	1,38	1,53	1,24	1,14	1,48	1,55

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych GUS.

Liniowa budowa podatku rolnego w Polsce faworyzuje duże gospodarstwa, ponieważ wysokość podatku nie jest współmierna w stosunku do osiągniętych dochodów. To jednak nie wpływa na decyzje właścicieli dużych i silnych gospodarstw. Gruziel i Wasilewski [2008, s. 158] podkreślali, że stawkom kwotowym podatku rolnego przypisuje się charakter regresywny. Wynika to z faktu, iż w miarę wzrostu przychodów z działalności rolniczej relacja wysokości podatku do przychodowości zmniejsza się. Uzależnienie wysokości podatku rolnego od liczby hektarów przeliczeniowych oraz wybór naturalnego miernika do jego kalkulacji stanowią przestarzały mechanizm. Wpływa to na zmniejszenie roli funkcji fiskalnej tego podatku. Hanusz [1996, s. 261] podkreślał, że produkcja rolnicza ulega ciągłej specjalizacji i stosunek wartości żyta do sumy produkcji zmniejsza się. Reforma z 1984 r. miała w założeniach takie skonstruowanie podatku rolnego, żeby był on świadczeniem wolnym od wpływu zmiany siły nabywczej pieniądza. Z tego powodu zastosowano miernik naturalny, czyli kwintale żyta. Stwierdzono, że nie powinno się uzależniać wysokości podatku rolnego od jednego z wielu możliwych produktów rolniczych.

## **Dochody budżetów jednostek samorządu terytorialnego z tytułu podatku rolnego**

Jednym z celów reformy z 1984 r. było zwiększenie dochodów budżetów gmin. Dochody z tytułu podatku rolnego w całości trafiają do budżetów jednostek samorządu terytorialnego, nie stanowią jednak istotnego składnika ich dochodów. Udział podatku rolnego w dochodach ogółem jednostek samorządów terytorialnych w latach 2004–2009 nie przekraczał 1% i można było zaobserwować tendencję malejącą. Również w dochodach gmin podatek rolny nie zajmo-

**Tabela 2**

Udział podatku rolnego oraz podatku dochodowego w stosunku do dochodów ogółem jednostek samorządu terytorialnego

Wyszczególnienie	2000	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Udział podatku rolnego w dochodach ogółem JST [%]	0,99	1,01	0,94	0,69	0,71	0,86	0,80
Udział podatku rolnego w dochodach ogółem gminy [%]	2,06	2,25	2,07	1,54	1,61	1,93	1,87
Udział podatku rolnego w dochodach ogółem miast na prawach powiatu [%]	0,04	0,05	0,05	0,03	0,03	0,05	0,05
Udział podatku dochodowego przypadającego JST w dochodach ogółem JST [%]	13,77	21,86	22,14	22,70	25,28	25,26	21,70

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych GUS.

**Tabela 3**

Dochody budżetów jednostek samorządu terytorialnego z tytułu podatku rolnego według województw [mln zł]

Wyszczególnienie	2004		2005		2006		2007		2008	
	[mln zł]	[%]	[mln zł]	[%]	[mln zł]	[%]	[mln zł]	[%]	[mln zł]	[%]
RAZEM województwa	922,0	100,0	967,4	100,0	809,2	100,0	931,6	100,0	1227,7	100,0
Dolnośląskie	75,9	8,2	79,3	8,2	60,7	7,5	75,7	8,1	105,1	8,6
Kujawsko-pomorskie	68,0	7,4	69,6	7,2	59,8	7,4	65,8	7,1	84,0	6,8
Lubelskie	94,7	10,3	96,6	10,0	90,1	11,1	98,5	10,6	115,2	9,4
Lubuskie	23,4	2,5	26,0	2,7	19,3	2,4	24,3	2,6	33,1	2,7
Łódzkie	55,2	6,0	56,4	5,8	46,7	5,8	53,0	5,7	70,1	5,7
Małopolskie	53,7	5,8	57,0	5,9	46,5	5,7	55,3	5,9	75,9	6,2
Mazowieckie	99,8	10,8	102,9	10,6	88,2	10,9	98,4	10,6	123,2	10,0
Opolskie	44,8	4,9	48,1	5,0	36,2	4,5	44,9	4,8	66,0	5,4
Podkarpackie	53,9	5,8	56,6	5,9	46,4	5,7	54,1	5,8	67,4	5,5
Podlaskie	32,3	3,5	34,6	3,6	27,7	3,4	33,2	3,6	48,3	3,9
Pomorskie	46,6	5,1	49,3	5,1	42,5	5,3	48,5	5,2	66,0	5,4
Śląskie	35,5	3,9	36,9	3,8	29,3	3,6	35,3	3,8	51,6	4,2
Świętokrzyskie	36,8	4,0	37,9	3,9	34,4	4,3	38,7	4,2	47,2	3,8
Warmińsko-mazurskie	58,9	6,4	63,4	6,6	55,4	6,8	61,8	6,6	86,5	7,0
Wielkopolskie	87,1	9,4	92,7	9,6	75,8	9,4	86,2	9,3	111,2	9,1
Zachodnio-pomorskie	55,4	6,0	59,1	6,1	50,2	6,2	57,9	6,2	76,9	6,3

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych GUS.

wał istotnego miejsca, jego udział wynosił średnio 2%. W przeciwieństwie do podatku rolnego, podatek dochodowy stanowił istotne źródło dochodów jednostek samorządów terytorialnych. W latach 2004–2009 udział podatku dochodowego w dochodach ogółem jednostek samorządu terytorialnego kształtował się średnio na poziomie 23% (tab. 2).

Gruzziel i Wasielewski [2008, s. 159] podkreślali, że w opinii rolników podatek rolny uzależniony od liczby hektarów przeliczeniowych w ramach wydzielonych okręgów podatkowych nie jest narzędziem służącym wyrównywaniu różnic wynikających z położenia ekonomicznego gospodarstwa rolniczego. Potwierdza to również analiza wpływów podatku rolnego z poszczególnych województw. W latach 2004–2008 różnica między województwem z najwyższymi wpływami z tytułu podatku rolnego a województwem z najniższymi dochodami z tytułu tego podatku wynosiła średnio 8 punktów procentowych. Przy niskim udziale podatku rolnego w dochodach ogółem samorządów terytorialnych, nie stanowi to istotnego wpływu na różnicowanie gospodarstw ze względu na położenie (tab. 3).

## **Wpływ podatku rolnego na rozwój gospodarstw rolnych**

Podstawka [2000, s. 20] podkreślał, że „w początkowym okresie rozwoju społeczno-ekonomicznego produkcja rolnicza stanowiła podstawową część wytwarzanego dochodu narodowego. Wydatki na żywność przekraczały często 3/4 dochodów ludności, a ziemia stanowiła podstawowy czynnik produkcji”. Współcześnie znaczenie produkcji rolniczej coraz bardziej się zmniejsza. W Polsce udział rolnictwa w tworzeniu PKB wynosi około 4% i można zaobserwować tendencję malejącą (tab. 4).

Polskie rolnictwo charakteryzuje się wysokim zatrudnieniem. Udział pracujących w rolnictwie w stosunku do pracowników całej polskiej gospodarki wynosił w 2004 roku 16,82%. W 2008 roku zmniejszył się do 15,23% (tab. 4). Nie wpływa to na poprawę efektywności i wydajności produkcji rolniczej, zwłaszcza że udział rolnictwa w tworzeniu PKB oscyluje w granicach 4%. W 2008 roku 15,23% ogółu pracujących zatrudnionych w rolnictwie wypracowało jedynie 3,26% PKB. Brak jest jakichkolwiek zachęt w konstrukcji podatku rolnego do szybszego przepływu pracowników związanych z rolnictwem do pozostałych gałęzi gospodarki. Związany jest z tym problem bezrobocia ukrytego na wsi.

Przepływ pracowników z rolnictwa do innych gałęzi gospodarki jest hamowany nie tylko przez podatki, ale również przez system ubezpieczeniowy. W Polsce obowiązują preferencyjne stawki na ubezpieczenie społeczne rolników.

**Tabela 4**

Wybrane dane dotyczące PKB oraz liczby pracujących w rolnictwie

Wyszczególnienie	2000	2004	2005	2006	2007	2008
PKB (ceny bieżące) ogółem [mln zł]	744 378	922 157	980 666	1 060 194	1 176 737	1 272 838
PKB ogółem <i>per capita</i>	19 458	24 153	25 767	27 803	30 834	33 394
PKB rolnictwa, łowiectwa, leśnictwa [mln zł]	23 672	41 537	39 928	39 446	44 377	41 529
PKB rolnictwa, łowiectwa, leśnictwa <i>per capita</i>	619	1 088	1 046	1 034	1 163	1 090
Udział PKB rolnictwa, leśnictwa, łowiectwa w tworzeniu PKB ogółem [%]	3,18	4,50	4,07	3,72	3,77	3,26
Liczba pracujących w rolnictwie do liczby pracujących ogółem [%]	27,79	16,82	16,59	16,19	15,58	15,23

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych GUS.

Obciąża to w dużym stopniu budżet państwa. Udział dotacji budżetu państwa w stosunku do przychodów Funduszu Emerytalno-Rentowego wynosił średnio 93%, a stosunek dotacji z budżetu państwa do przychodów Funduszu Ubezpieczeń Społecznych wynosił średnio 20% w latach 2004–2008 (tab. 5).

**Tabela 5**

Udział dotacji z budżetu państwa w przychodach Funduszu Ubezpieczeń Społecznych i Funduszu Emerytalno-Rentowym

Wyszczególnienie	2000	2004	2005	2006	2007	2008
Udział dotacji z budżetu państwa w przychodach FUS* [%]	18,19	20,90	17,86	19,76	18,42	24,20
Udział dotacji budżetu państwa w przychodach FER** [%]	93,75	92,78	92,59	92,15	94,77	91,86
Udział dotacji budżetu państwa do FUS* w wydatkach budżetu państwa ogółem [%]	10,17	11,61	9,66	10,99	9,47	11,96
Udział dotacji do FER** w wydatkach ogółem [%]	8,75	7,65	7,07	6,71	5,82	5,35

\* FUS – Fundusz Ubezpieczeń Społecznych – fundusz państwowy, którego środkami zarządza Zakład Ubezpieczeń Społecznych (ZUS)

\*\* FER – Fundusz Emerytalno - Rentowy – fundusz państwowy, którego środkami zarządza Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego (KRUS)

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych GUS.

**Tabela 6**

Gospodarstwa indywidualne o powierzchni powyżej 1 ha UR według grup obszarowych [%], liczba gospodarstw [tys.] oraz przeciętna powierzchnia ogólna gospodarstwa [ha]

Wyszczególnienie	2000	2004	2005	2006	2007	2008
(1;1,99>	23,8	26,1	25,1	23,2	23,4	23,7
(1,99;4,99>	32,6	32,1	32,8	33,8	34,0	33,4
(4,99; 9,99>	23,8	21,8	21,8	23,0	22,2	22,8
(9,99; 14,99>	9,9	9,6	9,4	9,4	9,2	9,1
(14,99; 19,99>	4,5	4,3	4,3	4,3	4,3	4,3
(19,99; 49,99>	4,7	5,1	5,5	5,2	5,7	5,4
>50	0,7	1,0	1,1	1,1	1,2	1,3
Liczba gospodarstw powyżej 1 ha UR [tys.]	1881	1852	1782	1806	1804	1807
Przeciętna powierzchnia ogólna gospodarstwa powyżej 1 ha UR [ha]	8,0	8,4	8,6	8,6	8,9	8,8

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych GUS.

W konstrukcji podatku rolnego nie ma czynników zachęcających do zwiększenia powierzchni gospodarstw rolniczych. Przeciętna powierzchnia ogólna gospodarstwa powyżej 1 ha użytków rolnych w 2008 r. wynosiła 8,8 ha, w stosunku do 2000 r. wzrosła o 0,8 ha. W Polsce dominują gospodarstwa rolne o powierzchni od 2 do 5 ha (1/3 wszystkich gospodarstw) (tab. 6).

## Wnioski

Uproszczony system podatkowy rolnictwa nie stanowi bodźca do społecznego i ekonomicznego rozwoju rolnictwa. Tworząc nowe zasady opodatkowania działalności rolniczej, należy zwrócić uwagę na specyfikę gospodarstwa. Należy też pamiętać, że wspólna polityka rolna Unii Europejskiej zabrania dodatkowego wspierania rolnictwa przez państwo. System opodatkowania był niejednokrotnie ukrytą formą wsparcia rolnictwa.

Polski system opodatkowania rolnictwa wymaga gruntownych reform. Obecna konstrukcja podatku rolnego nie spełnia w pełni funkcji fiskalnej. W dochodach gmin podatek rolny stanowi mały procent, ponadto nie stanowi instrumentu pobudzającego do rozwoju gospodarstw. Brak jest zachęt do rozwijania gospodarstw przez inwestycje. System podatkowy i ubezpieczeniowy hamuje wręcz przepływy pracowników z rolnictwa do innych gałęzi gospodarki.

## Literatura

- BIELUK J.: *Instrumenty prawnofinansowe w rolnictwie*. [w:] Stelmachowski A. (red.), *Prawo rolne*. Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2003.
- Dziemianowicz R.: *Sytemu podatkowy jako czynni wpływający na konkurencyjność gospodarstw rolnych (na przykładzie wybranych państw UE)*. Roczniki Naukowe SERiA, tom X, zeszyt 3, 2008.
- DZIEMIANOWICZ R.: *Podatek dochodowy w rolnictwie – stymulator czy hamulec przemian strukturalnych?* Roczniki Naukowe SERiA, tom XI, zeszyt 2, 2009.
- GRUZIEL K., WASILEWSKI M.: *Podatek rolny a podatek dochodowy w gospodarstwach rolniczych – konsekwencje zmian*. Wieś i Rolnictwo, nr 2 (139), 2008.
- HANUSZ A.: *Polityka podatkowa w zakresie różnicowania obciążeń dochodów rolniczych*. Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin 1996.
- OGRODNIK D.: *Podatek rolny w krajach europejskich*. Zagadnienia Ekonomiki Rolnej, nr 3, 2009.
- PODSTAWKA M.: *System podatkowy w rolnictwie*. Wydawnictwo SGGW, Warszawa 2000.
- Mały Rocznik Statystyczny Polski 2010*, Rok LIII. GUS, Warszawa.
- Rocznik Statystyczny Rolnictwa 2008*. GUS, Warszawa.
- Rocznik Statystyczny Rolnictwa 2009*. GUS, Warszawa.
- Rocznik Statystyczny Rzeczypospolitej Polskiej 2006*. Rok LXVI, GUS, Warszawa.
- Rocznik Statystyczny Rzeczypospolitej Polskiej 2007*. Rok LXVII, GUS, Warszawa.
- Rocznik Statystyczny Rzeczypospolitej Polskiej 2008*. Rok LVIII, GUS, Warszawa.
- Rocznik Statystyczny Rzeczypospolitej Polskiej 2009*. Rok LXIX, GUS, Warszawa.

## Agricultural tax and the development of farms

### Abstract

The study presents the construction of agricultural tax is anachronistic. Moreover the article presents it was not achieved the objectives of the reform of 1984. The construction of agricultural tax reduces the role of fiscal functions. Agricultural tax in relation to the revenues achieved from the farms, is much lower. The revenues of community for agricultural tax are at a very low level. It is lack of factors in the structure of agricultural tax that affect to increase the surface area of farms. Flow of workers from agriculture to other sectors of the economy is blocked not only by the taxation system, but also by an insurance scheme.