

Mirosław Wasilewski, Magdalena Mądra

Katedra Ekonomiki i Organizacji Przedsiębiorstw

Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie

Wybrane aspekty wprowadzenia podatku dochodowego w gospodarstwach rolniczych¹

Wstęp

Podstawą prawną obowiązującego systemu opodatkowania rolnictwa jest podatek rolny, wprowadzony w miejsce podatku gruntowego, który przestał funkcjonować w systemie podatkowym rolnictwa wraz z uchwaleniem ustawy z dnia 15 listopada 1984 roku o podatku rolnym (Dz.U. Nr 52, poz. 268). Ustawa ta wprowadziła istotne zmiany bezpośrednio wpływające na opodatkowanie gospodarstw rolniczych, zmienił się tym samym sposób obciążenia gospodarstw rolnych.

Podstawka [1995, s. 60] jako główną przyczynę zastąpienia podatku gruntowego podatkiem rolnym podaje duże zróżnicowanie między szacunkową wartością podstawy opodatkowania a jej poziomem rzeczywistym, co powodowało niewystarczający wpływ podatku na rozwój rolnictwa i poszczególnych gospodarstw. Hanusz [1996, s. 217] przyczyny zmian w tym zakresie upatrywał w niedostosowaniu zasad opodatkowania do zmieniających się warunków ekonomicznych rolnictwa. Podstawowe założenia podatku gruntowego utrzymano w podatku rolnym. Konstrukcję podatku dodatkowo uproszczono i ujednolicono, m.in. przez eliminację stref ekonomicznych.

Podatek rolny charakteryzujący się stałą stawką podatku okazał się rozwiązaniem prostszym od obowiązującego poprzednio podatku przychodowego o progresywnych stawkach. Główną zaletą wynikającą z zastąpienia podatku gruntowego podatkiem rolnym było uproszczenie zasad opodatkowania oraz zabezpieczenie gospodarstw przed dewaluacją ekonomiczną, chociaż według Podstawki [1995, s. 61] w konstrukcji podatku rolnego pozostało wiele cech podatku gruntowego, tj. stosowanie dla całej gminy, a nie dla poszczególnych gospodarstw norm wartości użytkowej ziemi, uzależnienie podatku od jednego gruntowego składnika majątku gospodarstw czy uwzględnianie przy ustalaniu podstawy podatku warunków przyrodniczo-glebowych. Cechą niezmienną

¹Praca naukowa finansowana ze środków na naukę w latach 2008–2011 jako projekt badawczy nr N N113 032535.

w opodatkowaniu rolnictwa począwszy od 1950 roku² jest niwelowanie poprzez podatek wpływu renty różniczkowej I na wyniki gospodarowania w rolnictwie. Renta różniczkowa obrazuje wpływ jakości i położenia gruntów na wyniki produkcyjno-dochodowe, a tym samym na wysokość renty gruntowej. Renta gruntowa, jak podają Heijman, Krzyżanowska, Gędek i Kowalski [1997, s. 406–407], jest wynagrodzeniem za ziemię jako czynnik produkcji. Landreth i Colander [1998, s. 178–179] rentę gruntową określają jako dochód właścicieli ziemskich z tytułu posiadania ziemi, określając ten dochód jako „zarobiony”, czyli obiekt opodatkowania. Podstawka [1995, s. 35] odnosząc się do literatury, gdzie renta gruntowa jest określana jako wypadkowa m.in. kształtowania się cen rolnych, dochodów rolniczych, skali bezrobocia czy stosunków własnościowych w rolnictwie, rentę tę określa jako różnicę między ceną a wartością indywidualną (kosztami) produkcji, podkreślając jednocześnie, że o wysokości renty gruntowej decyduje również położenie ziemi i jej urodzajność.

Podatek rolny w polskim systemie podatkowym jest głównym obciążeniem ponoszonym przez gospodarstwa rolnicze, odprowadzanym do budżetów gmin, na terenie których położone są grunty podlegające opodatkowaniu. Podatek rolny w swoim kształcie znacznie uprościł kryteria wymiaru podatku. Zgodnie z założeniami wynikającymi z ustawy o podatku rolnym, jako kryteria wymiaru podatku przyjęto: powierzchnię gruntów podlegających opodatkowaniu, rodzaj i jakość użytków rolnych, normy hektarowe pokazujące wartość użytkową ziemi z uwzględnieniem renty różniczkowej, położenie gospodarstwa w jednym z czterech okręgów podatkowych, stałe stawki podatku, ulgi i zwolnienia podatkowe.

Do rozważenia pozostaje kwestia zmiany zasad opodatkowania rolnictwa w kontekście interesów zarówno rolników, jak i gmin, dla których podatek rolny jest dotychczas źródłem dochodów budżetowych [Wasilewski, Gruziel 2008, s. 76]. Znaczne zróżnicowanie średnich wartości wpływów do budżetów gmin z tytułu podatku rolnego w relacji do powierzchni użytków rolnych występuje w układzie powiatowym [Zawadzka, Strzelecka, Szafraniec-Siluta 2011, s. 252]. Podatek rolny wśród obciążeń fiskalnych ma największy udział w strukturze zapłaconych podatków ogółem [Mądra 2009, s. 184].

Podatek rolny jako obciążenie fiskalne indywidualnych gospodarstw rolniczych pełni raczej rolę podatku majątkowego, gdyż niewielki jest w rzeczywistości związek między kwotą tego podatku a uzyskiwanym dochodem. Wielkość podatku rolnego zależy od ceny sprzedaży żyta w danym roku, decyzji rad gmin w zakresie umorzeń czy obniżek stawek podatkowych oraz od jakości gleby, która warunkuje określony przelicznik. Wielkość tego podatku była zróżnicowana w poszczególnych latach, jak i regionach kraju [Rosiński 2011, s. 264–265].

²Ustawa z 28 czerwca 1950 r. o podatku gruntowym, Dz.U. Nr 27, poz. 250.

Podatek rolny w relacji do uzyskanych przychodów ze sprzedaży, jak i dochodu z rodzinnego gospodarstwa rolnego kształtuje się na niskim poziomie [Mądra 2009, s. 184]. Również relacja podatku rolnego w stosunku do kwoty kapitału własnego oraz krótkoterminowych aktywów finansowych nie jest wysoka. Kwota podatku rolnego nie stanowi zatem dużego obciążenia w gospodarstwach rolniczych. Może to być jedną z przyczyn niechęci rolników do zastąpieniu podatku rolnego podatkiem dochodowym [Chmielewska 2009, s. 207].

Typ rolniczy i powierzchnia UR są czynnikami różnicującymi obciążenia gospodarstw podatkiem rolnym i ewentualnym podatkiem dochodowym. Największe korzyści z tytułu wprowadzenia podatku dochodowego odnieśliby prowadzący gospodarstwa o wielokierunkowych typach rolniczych, zwłaszcza o mniejszej powierzchni UR. Z kolei zwiększenie obciążeń podatkowych, jako skutek finansowy ewentualnego wprowadzenia podatku dochodowego, w największym stopniu wystąpiłoby w gospodarstwach o jednokierunkowych typach rolniczych produkcji zwierzęcej [Gruziel 2008, s. 103–104; Wasilewski, Gruziel 2008, s. 76]. Podatek rolny w obowiązującej konstrukcji nie pełni przypisanych mu funkcji fiskalnych. Środki pozyskiwane przez gospodarstwa rolne w postaci dotacji obszarowych są zwracane bowiem z nadwyżką w stosunku do poniesionych obciążeń z tytułu tego podatku [Gruziel 2009, s. 160].

Cel i metody badań

Celem opracowania jest określenie opinii rolników, dotyczących korzyści z opodatkowania dochodów w rolnictwie, wysokości stopy podatkowej oraz przesłanek wprowadzenia podatku ryczałtowego w miejsce dotychczasowego podatku rolnego.

Badania przeprowadzono w towarowych gospodarstwach indywidualnych, objętych systemem zbierania i wykorzystywania danych rachunkowych z gospodarstw rolnych FADN (Farm Accountancy Data Network) i współpracujących z Instytutem Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej – Państwowym Instytutem Badawczym (IERiGŻ-PIB)³. Próba gospodarstw rolniczych w ramach PL FADN w Polsce została wybrana według kryterium standardowej nadwyżki bezpośredniej (Standard Gross Margin)⁴. Gospodarstwa te mają zasadniczy udział w tworzeniu wartości dodanej w rolnictwie. Badania przeprowadzono w 2010 roku z wykorzystaniem kwestionariusza wywiadu. Dobór

³Zgromadzone dane są reprezentatywne dla około 745 tys. towarowych gospodarstw rolniczych, położonych w czterech regionach PL FADN.

⁴Standardowa nadwyżka bezpośrednia jest nadwyżką wartości produkcji danej działalności rolniczej nad wartością kosztów bezpośrednich w przeciętnych dla danego regionu warunkach produkcji.

obiektów do badań był losowy i obejmował 302 gospodarstwa z terenu całej Polski. Doboru gospodarstw rolniczych dokonano na podstawie metody losowo-kwotowej, która wynikała ze znajomości próby PL FADN. Przy ustalaniu struktury próby zastosowano metodę proporcjonalnego doboru gospodarstw. Losowania warstwowe gospodarstw rolniczych dokonano z całej próby PL FADN, z uwzględnieniem ich rozkładu w ramach poszczególnych regionów.

Badaną populację gospodarstw rolniczych podzielono na dwie warstwy według podstawowego kryterium, którym był typ rolniczy, z uwzględnieniem stopnia zależności produkcji od powierzchni UR. Do pierwszej warstwy zaliczono gospodarstwa o typach rolniczych „uprawy polowe i „zwierzęta w systemie wypasowym” oraz o typie „mieszany”, obejmującym: różne uprawy łącznie, różne zwierzęta łącznie i różne uprawy oraz zwierzęta łącznie (losowanie przeprowadzono w każdej z wymienionych grup gospodarstw). W warstwie tej doboru gospodarstw dokonano na podstawie grupowania według powierzchni UR. Ze względu na małą liczebność losowanej próby połączono grupy gospodarstw o powierzchni do 5 ha UR z grupą 5–10 ha UR. Dla zachowania reprezentatywności przyjętych do badań gospodarstw pozostałe grupy obszarowe, w których dokonano losowania, przyjęto na zasadach metodologii PL FADN (10–20 ha UR, 20–30 ha UR, 30–50 ha UR oraz powyżej 50 ha UR). Druga przyjęta warstwa gospodarstw obejmowała następujące ich typy rolnicze: „uprawy ogrodnicze”, „uprawy trwałe” „zwierzęta ziarnożerne”. W ramach tej warstwy losowania dokonano według kryterium siły ekonomicznej (ESU)⁵, łącząc przy doborze gospodarstwa z grup 2–4 ESU z 4–8 ESU oraz 40–100 ESU i powyżej 100 ESU. Pozostałymi grupami gospodarstw według tego kryterium, dla których dokonano losowania, były te o sile ekonomicznej 8–16 ESU oraz 16–40 ESU.

W przeprowadzonych analizach wyników badań z wykorzystaniem kwestionariusza wywiadu gospodarstwa rolnicze pogrupowano według trzech kryteriów, tj. powierzchni UR (< 15, 15–30 oraz > 30 ha UR), siły ekonomicznej (2–4, 4–8, 8–16, 16–40 i > 40 ESU) oraz typu rolniczego (TF1 – „uprawy polowe”, TF5+6 – „zwierzęta w systemie wypasowym, w tym krowy mleczne”, TF7 – „zwierzęta ziarnożerne” oraz TF8 – „mieszane”)⁶.

⁵Economic Size Unit, 1 ESU = 1200 EUR.

⁶Wszystkie typy rolnicze w ramach PL FADN obejmują podział na: TF1 – uprawy polowe, TF2 – uprawy ogrodnicze, TF3 – winnice, TF4 – uprawy trwałe, TF5 – krowy mleczne, TF6 – zwierzęta w systemie wypasowym, TF7 – zwierzęta ziarnożerne, TF8 – mieszane.

Wyniki badań

W tabeli 1 przedstawiono kształtowanie się odpowiedzi dotyczących korzyści z ewentualnego wprowadzenia podatku dochodowego w gospodarstwach indywidualnych. Jako główną korzyść z tego tytułu rolnicy wymieniali fakt, że obciążenie podatkowe będzie płacone tylko wtedy, gdy rolnik uzyska dochód (średnio 44,2% wskazań). Zbliżony sens odpowiedzi (średnio 23,5%) dotyczył także zdania, że w przypadku poniesienia straty na działalności podatek dochodowy nie będzie płacony. Dominacja pierwszej odpowiedzi widoczna była szczególnie w gospodarstwach o najniższej sile ekonomicznej (58,5%), powierzchni do 15 ha UR (51,5%) oraz o typie rolniczym „uprawy polowe” (49,5%). Druga odpowiedź była szczególnie akceptowana przez rolników z gospodarstw o najwyższej sile ekonomicznej (40,0%) oraz o największej powierzchni UR (28,4% wskazań). W przypadku typów rolniczych nie odnotowano zasadniczych różnic w tym zakresie, a największa akceptacja tej odpowiedzi dotyczyła gospodarstw o typie „zwierzęta w systemie wypasowym, w tym krowy mleczne” (25,4%). Około 9,5% badanych rolników było zdania, że wprowadzenie podatku dochodowego wyrówna szanse rozwojowe gospodarstw rolniczych, gdyż większą kwotę podatku zapłacą rolnicy posiadający gospodarstwa silniejsze pod względem ekonomicznym. Opinia taka widoczna była szczególnie w gospodarstwach o typie „zwierzęta ziarnożerne” (16,3%) oraz o powierzchni 15–30 ha UR (13,7%). Z kolei 6,4% badanych rolników stwierdziło, że wprowadzenie tego podatku nie będzie miało żadnego wpływu na skuteczność systemu opodatkowania w rolnictwie, co szczególnie dotyczyło gospodarstw o typie rolniczym „zwierzęta w systemie wypasowym, w tym krowy mleczne” (11,3%).

Zdecydowana większość badanych rolników jest zdania (średnio 78,7%), że podatek dochodowy powinien być (tak jak dotychczas przy podatku rolnym) w całości dochodem gmin, na terenie których zamieszkują podatnicy. Akceptacja tej odpowiedzi zmniejszała się w miarę wzrostu powierzchni UR gospodarstw (z 83,5 do 72,1%). W przypadku kryterium siły ekonomicznej gospodarstw nie odnotowano w tym zakresie jednoznacznych zależności. Takiego zdania byli zwłaszcza rolnicy z gospodarstw o najniższej sile ekonomicznej (84,6%). Według kryterium typu rolniczego największa akceptacja dla tej odpowiedzi dotyczyła gospodarstw o typie „zwierzęta w systemie wypasowym, w tym krowy mleczne” (81,3%). W pozostałych grupach gospodarstw według tego kryterium akceptacja tej odpowiedzi była nieznacznie niższa, ale na stosunkowo zbliżonym poziomie. Jedynie średnio 11,6% badanych było zdania, że w przypadku wprowadzenia podatku dochodowego w gospodarstwach rolniczych na zasadach rozliczania jak osoba fizyczna lub prawna, tylko odpowiednia część dochodów powinna zasilać budżet gminy (w 2009 roku – 36,72% PIT oraz 6,71% CIT).

Tabela 1

Korzyści z wprowadzenia podatku dochodowego w rolnictwie oraz rozdysponowanie dochodów z tego tytułu do jednostek samorządu terytorialnego

Wyszczególnienie	Powierzchnia UR (ha)				Siła ekonomiczna (ESU)					Typ rolniczy				Średnio
	< 15	15-30	> 30		2-4	4-8	8-16	16-40	> 40	TF1	TF5+6	TF7	TF8	
1. Czy dostreżga Pani/i korzyści z tytułu wprowadzenia podatku dochodowego w polskim rolnictwie?														
a) będzie motywował rolników do bardziej efektywnego wykorzystania czynników produkcji	6,0	9,3	8,6		9,4	9,5	5,4	7,9	5,7	7,9	7,0	7,0	8,3	8,1
b) obciążenie podatkowe będzie płacone tylko wtedy, gdy rolnik uzyska dochód	51,5	37,9	44,4		58,5	42,0	45,2	40,8	40,0	49,5	43,7	44,2	41,7	44,2
c) w przypadku poniesienia straty na działalności podatek dochodowy nie będzie płacony	19,4	22,4	28,4		20,8	20,0	23,7	27,6	40,0	20,8	25,4	23,3	24,0	23,5
d) wyrówna szanse rozwojowe gospodarstw (większą kwotę podatku zapłacą rolnicy posiadający gospodarstwa silniejsze ekonomicznie)	8,2	13,7	6,2		7,5	9,5	9,7	13,2	2,9	7,9	9,9	16,3	8,8	9,5
e) przyczyni się do aktywizacji inwestycyjnej rolników, przez co gospodarstwa staną się bardziej dochodowe	4,5	5,6	3,7		0,0	6,0	4,3	5,3	2,9	5,9	1,4	0,0	6,4	4,6
f) nie będzie miał żadnego wpływu na skuteczność systemu opodatkowania w rolnictwie	5,2	8,7	4,9		1,9	8,5	6,5	3,9	5,7	3,0	11,3	9,3	6,9	6,4
g) inna odpowiedź	5,2	2,5	3,7		1,9	4,5	5,4	1,3	2,9	5,0	1,4	0,0	3,9	3,7

2. Źródłem dochodów których jednostek samorządu terytorialnego powinny być zdaniem Pana/i wpływy uzyskane z tytułu opodatkowania dochodów rolniczych?													
a) tak jak dotychczas przy podatku rolnym, w całości dochodami gmin, na terenie których zamieszkuje podatnicy opłacający ten podatek	83,5	80,6	72,1	84,6	80,4	82,1	61,9	75,0	75,4	81,3	77,1	79,7	78,7
b) gminy, powiaty i województwa, na terenie których zamieszkuje podatnicy opłacający ten podatek, według dotychczasowych zasad podziału dochodów z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych i fizycznych	9,3	7,8	17,1	5,1	11,2	13,4	16,7	10,0	8,7	10,4	11,4	12,8	11,6
c) powinny trafić w całości do budżetu państwa, z którego dokonuje się wspierania i współfinansowania rolnictwa	7,2	7,8	8,1	10,3	6,3	3,0	16,7	10,0	11,6	4,2	11,4	6,8	7,7
d) inna odpowiedź	0,0	3,9	2,7	0,0	2,1	1,5	4,8	5,0	4,3	4,2	0,0	0,8	1,9

Źródło: Opracowanie własne.

Za takim rozwiązaniem byli zwłaszcza rolnicy z gospodarstw największych obszarowo (17,1%). Również w miarę zwiększania się siły ekonomicznej gospodarstw rosła akceptacja dla tej odpowiedzi, do 16,7% w tych z grupy 16–40 ESU. W gospodarstwach najsilniejszych pod względem ekonomicznym udział tej odpowiedzi zmniejszył się do 10,0%. Za tą odpowiedzią w największym stopniu byli rolnicy prowadzący gospodarstwa o typie rolniczym „mieszane” (12,8%). Z kolei 7,7% badanych rolników było zdania, że podatek dochodowy powinien w całości trafiać do budżetu państwa, z którego i tak na dużą skalę dokonuje się wspierania i współfinansowania rolnictwa. Akceptacja tej odpowiedzi była widoczna zwłaszcza w gospodarstwach o sile ekonomicznej 16–40 ESU (16,7%) oraz w gospodarstwach największych obszarowo.

Jednym z trudniejszych aspektów do rozwiązania przy wprowadzaniu podatku dochodowego w rolnictwie jest kwestia kosztów pracy własnej rolnika i jego rodziny. Powszechnie przyjmuje się zasadę niewyceniania pracy rolnika, traktując uzyskiwany dochód z rodzinnego gospodarstwa rolnego jako zawierający także wynagrodzenie za pracę. W związku z tym w kwestii uzyskiwanego dochodu z gospodarstwa rolnego wycenianie lub niewycenianie kosztów tej pracy w wydatny sposób różnicuje uzyskiwany dochód. A przez to powstaje problem ustalenia stopy podatkowej w zależności od tego, czy taka wycena byłaby prowadzona, czy nie. W tabeli 2 przedstawiono opinie rolników dotyczące tych zagadnień. W przypadku dochodu pomniejszonego o koszty wycenionej pracy własnej rolnika i jego rodziny większość rolników (62%) wskazało na stopę 3%, tak jak w przypadku podatku w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych z działalności handlowej. Akceptacja tej stopy podatkowej dotyczyła zwłaszcza rolników prowadzących gospodarstwa najmniejsze obszarowo (66,7%). Jednocześnie w miarę zmniejszania się siły ekonomicznej gospodarstw malała akceptacja (z wyjątkiem gospodarstw najsilniejszych pod względem ekonomicznym) dla tej stopy podatkowej, do 54,5% w tych o sile ekonomicznej 16–40 ESU. W przypadku typów rolniczych gospodarstw nie odnotowano znaczącego zróżnicowania w tym zakresie, a najniższy poziom akceptacji tej odpowiedzi stwierdzono w gospodarstwach o typie rolniczym „zwierzęta ziarnożerne” (57,6%). Stopę podatkową na poziomie 8,5%, tj. tak jak podatek w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych z działalności usługowej, zaakceptowałyby 13,0% badanych rolników. Dotyczyło to zwłaszcza rolników z gospodarstw o powierzchni 15–30 ha UR (17,5%) oraz sile ekonomicznej 8–16 ESU (18,5%). W gospodarstwach o największej sile ekonomicznej za taką stopą podatkową było jedynie 4,8% badanych rolników. Nie odnotowano natomiast w tej kwestii znaczących różnic w przypadku wydzielonych typów rolniczych gospodarstw, w których akceptacja tej stopy podatkowej była bardzo zbliżona do średniej odpowiedzi dla całej populacji. Stopy podatkowe na poziomie progresywnym 18

Tabela 2

Akceptowana stopa podatkowa w zależności od uwzględnienia lub nie kosztów pracy własnej rolnika i jego rodziny

Wyszczególnienie	Powierzchnia UR (ha)			Siła ekonomiczna (ESU)						Typ rolniczy			Średnio
	< 15	15–30	> 30	2–4	4–8	8–16	16–40	> 40	TF1	TF5+6	TF7	TF8	
1. Jaka byłaby akceptowana przez Pana/ią stopa podatku dochodowego obciążającego dochód pomniejszony o koszty pracy własnej rolnika i jego rodziny?													
a) 3% – tak jak podatek w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych z działalności handlowej	66,7	55,3	64,5	66,7	65,7	58,5	54,5	57,1	62,7	60,4	57,6	63,4	62,0
b) 8,5% – tak jak podatek w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych z działalności usługowej	11,1	17,5	10,3	9,5	12,4	18,5	13,6	4,8	10,4	12,5	12,1	11,9	13,0
c) 18 i 32% – tak jak podatek dochodowy od osób fizycznych	11,1	10,7	8,4	11,9	9,5	9,2	13,6	4,8	6,0	10,4	18,2	10,4	10,1
d) 19% – tak jak podatek dochodowy od osób prawnych	1,0	2,9	4,7	0,0	2,2	3,1	6,8	4,8	3,0	2,1	6,1	2,2	2,9
e) inna stopa podatku	10,1	13,6	12,1	11,9	10,2	10,8	11,4	28,6	17,9	14,6	6,1	11,9	12,0
2. Jaka byłaby akceptowana przez Pana/ią stopa podatku dochodowego obciążającego dochód nie pomniejszony o koszty pracy własnej rolnika i jego rodziny?													
a) 3% – tak jak podatek ryczałtowy od przychodów ewidencjonowanych, np. z działalności handlowej	69,8	59,8	66,3	69,2	71,3	60,9	56,1	47,4	62,5	71,4	74,2	60,8	65,1
b) 8,5% – tak jak podatek ryczałtowy od przychodów ewidencjonowanych, np. z działalności usługowej	6,3	11,8	6,9	5,1	5,9	10,9	17,1	5,3	4,7	4,1	9,7	11,5	8,4
c) 18% 32% – tak jak podatek dochodowy od osób fizycznych	7,3	5,9	3,0	7,7	6,6	0,0	7,3	5,3	3,1	2,0	3,2	7,7	5,4
d) 19% – tak jak podatek dochodowy od osób prawnych	1,0	0,0	3,0	0,0	0,7	3,1	2,4	0,0	0,0	2,0	3,2	1,5	1,3
e) inna stopa podatku	15,6	22,5	20,8	17,9	15,4	25,0	17,1	42,1	29,7	20,4	9,7	18,5	19,8

Źródło: Opracowanie własne.

i 32%, tj. tak jak w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych, zaakceptowałyby 10,1% badanych rolników. Akceptacja tej odpowiedzi zmniejszała się w miarę wzrostu powierzchni UR gospodarstwa, natomiast w przypadku kryterium siły ekonomicznej najwyższy poziom aprobaty dla tego rozwiązania dotyczył tych z grupy 16–40 ESU (13,6%). Szczególnie wysoki poziom akceptacji tych stóp podatkowych dotyczył gospodarstw o typie rolniczym „zwierzęta ziarnożerne” (18,2%), podczas gdy w tych o typie „uprawy polowe” jedynie 6,0%. Najniższym stopień akceptacji miało opodatkowanie gospodarstw rolniczych stopą podatkową na poziomie 19%, tj. tak jak w przypadku podatku dochodowego od osób prawnych (2,9%). Zwolennikami tej stopy podatkowej byli zwłaszcza rolnicy prowadzący gospodarstwa o powierzchni powyżej 30 ha UR (4,7%), o sile ekonomicznej 16–40 ESU (6,8%) oraz o typie rolniczym „zwierzęta ziarnożerne” (6,1%). Całkowicie nie akceptowali tej stopy podatkowej rolnicy z gospodarstw o najniższej sile ekonomicznej. Stosunkowo znacząca część rolników zaakceptowałaby inną stopę podatku dochodowego w gospodarstwach rolniczych (12,0%). Dotyczyło to zwłaszcza tych posiadających gospodarstwa o sile ekonomicznej powyżej 40 ESU (28,6%) oraz o typie rolniczym „uprawy polowe” (17,9%).

Zależności w odpowiedziach na oczekiwane stopy opodatkowania uzyskiwanych dochodów w przypadku nieuwzględniania w kosztach wynagrodzeń za pracę rolnika i jego rodziny były zbliżone jak przy ich uwzględnianiu. Oznacza to, że rolnicy nie dostrzegają korzyści z tego tytułu w aspekcie podatkowym. Uwzględnienie kosztów wynagrodzeń z tytułu własnej pracy w znaczący sposób obniża dochód do opodatkowania, co mogłoby się spotkać z większą akceptacją wyższych stóp podatkowych. Największa część rolników (65,1%) była zwolennikami stopy podatkowej na poziomie 3%. Dotyczyło to szczególnie rolników prowadzących gospodarstwa o typie rolniczym „zwierzęta ziarnożerne” (74,2%) oraz o sile ekonomicznej 4–8 ESU (71,3%). Zastanawiający jest najniższy akcept dla tej stopy podatkowej rolników prowadzących gospodarstwa o najwyższej sile ekonomicznej (47,4%). Rolnicy z tych gospodarstw w największym stopniu widzieliby inne rozwiązania w tym zakresie (42,1%) w stosunku do zaproponowanych w kwestionariuszu wywiadu. W przypadku grup obszarowych UR gospodarstw nie odnotowano jednoznacznych zależności w akceptacji tej stopy opodatkowania, przy czym najniższa była ona w gospodarstwach 15–30 ha UR (59,8%). Za podatkiem dochodowym na poziomie 8,5% było 8,4% badanych rolników. Odnotowano wyższą akceptację dla tej odpowiedzi wraz ze zwiększaniem się siły ekonomicznej gospodarstw – do 17,1% w tych o sile 16–40 ESU. Według kryterium typu rolniczego zwolennikami tej stopy podatkowej w największym stopniu byli rolnicy zarządzający gospodarstwami o typie „mieszane” (11,5%), podczas gdy w tych o typie „zwierzęta w systemie wypasowym,

w tym krowy mleczne” było to jedynie 4,1%. Stosunkowo zgodne były odpowiedzi w tym zakresie w przypadku gospodarstw z grup obszarowych do 15 ha UR oraz powyżej 30 ha UR (6,3–6,9%). Zwolennikami rozwiązań takich jak w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych było 5,4% rolników, zwłaszcza z gospodarstw o najniższej sile ekonomicznej oraz o typie rolniczym „mieszane” (po 7,7% wskazań). Akceptacja dla tej stopy podatkowej zmniejszała się w miarę zwiększania się powierzchni UR gospodarstwa – do 3,0% w tych powyżej 30 ha UR. Stosunkowo znacząca liczba rolników widziałyby inne rozwiązania pod względem wysokości stóp podatku dochodowego (19,8%), zwłaszcza w przypadku gospodarstw o typie rolniczym „uprawy polowe” (29,7%) oraz z grupy obszarowej 15–30 ha UR (22,5%). Może to oznaczać, że rolnicy oczekują w części odmiennych rozwiązań w zakresie podatków w stosunku do aktualnie obowiązujących w działalności pozarolniczej.

W tabeli 3 przedstawiono opinie rolników dotyczące wprowadzenia podatku ryczałtowego w miejsce dotychczasowego podatku rolnego. Dywersyfikacja odpowiedzi na to pytanie była relatywnie wysoka. Większość rolników przy ustalaniu kwoty tego podatku jest za uwzględnieniem skali produkcji określonej wielkością sprzedaży (45,7%). Zwolennikami takiego rozwiązania byli zwłaszcza rolnicy zarządzający gospodarstwami o sile ekonomicznej 8–16 ESU (52,7%), z grupy powyżej 30 ha UR (49,6%) oraz o typie rolniczym „uprawy polowe” (48,3%). Za potrzebą uwzględniania przy ustalaniu kwoty podatku ryczałtowego typu rolniczego i jej związku z powierzchnią UR było 26,7% badanych rolników. Opinia taka była szczególnie widoczna w przypadku gospodarstw rolniczych o sile ekonomicznej 4–8 ESU (29,7%) oraz o typie „zwierzęta ziarnożerne” (35,3%). W przypadku grup gospodarstw wydzielonych ze względu na kryterium powierzchni UR nie wystąpiły jednoznaczne zależności (25,6–28,6%). Zdaniem 20,9% rolników wybór kwoty podatku ryczałtowego powinien być elastyczny, w zależności od aktualnej sytuacji finansowej gospodarstwa. Aprobata dla tej odpowiedzi malała w miarę wzrostu siły ekonomicznej gospodarstw, do 16,0% w grupie 16–40 ESU. W gospodarstwach powyżej 40 ESU nastąpił wzrost udziału tej opinii do 27,3%. W przypadku grup gospodarstw wydzielonych ze względu na kryterium powierzchni UR nie odnotowano zasadniczych zależności, a udział odpowiedzi wynosił 19,8–21,8%. Najmniejszy udział tej odpowiedzi w grupach gospodarstw wydzielonych ze względu na typ rolniczy odnotowano w tych o typie „zwierzęta w systemie wypasowym, w tym krowy mleczne” (14,8%), podczas gdy w gospodarstwach o typie „mieszane” udział ten wynosił 24,8%. Najczęściej wymienianą przesłanką zastąpienia podatku rolnego podatkiem ryczałtowym jest to, że poziom tego podatku można byłoby uzależnić od typu prowadzonej działalności (29,8%). Akceptacja dla tej odpowiedzi zwiększała się wraz ze wzrostem siły ekonomicznej, do 43,5% odpowiedzi w grupie gospo-

Tabela 3

Zasady ustalania i przesłanki wprowadzenia podatku ryczałtowego w gospodarstwach rolniczych

Wyszczególnienie	Powierzchnia UR (ha)			Siła ekonomiczna (ESU)					Typ rolniczy				Średnio
	< 15	15–30	> 30	2–4	4–8	8–16	16–40	> 40	TF1	TF5+6	TF7	TF8	
1. Przy ustalaniu kwoty ewentualnego podatku ryczałtowego w gospodarstwach rolniczych powinno się brać pod uwagę:													
a) skalę produkcji określonej wielkością sprzedaży	48,8	39,8	49,6	48,9	41,2	52,7	48,0	50,0	48,3	47,5	41,2	44,1	45,7
b) typ produkcji rolniczej i jej związek z powierzchnią użytków rolnych	25,6	28,6	25,6	19,1	29,7	24,3	28,0	22,7	24,1	27,9	35,3	24,2	26,7
c) skalę inwestycji i innowacji w gospodarstwie	2,5	7,5	1,7	2,1	5,5	4,1	2,0	0,0	3,4	6,6	0,0	4,3	4,0
d) wymiar podatku powinien być elastyczny, w zależności od sytuacji finansowej rolnika	19,8	21,8	20,7	25,5	21,4	17,6	16,0	27,3	20,7	14,8	23,5	24,8	20,9
e) inna odpowiedź	3,3	2,3	2,5	4,3	2,2	1,4	6,0	0,0	3,4	3,3	0,0	2,5	2,7
2. Przesłanki zastąpienia podatku rolnego podatkiem ryczałtowym:													
a) większy związek ze skalą i efektywnością produkcji	17,6	25,6	25,4	22,2	23,6	24,7	26,7	8,7	19,2	29,6	23,5	22,4	23,1
b) poziom podatku można byłoby uzależnić od typu prowadzonej działalności	32,4	28,2	28,8	26,7	27,4	31,5	31,1	43,5	32,1	31,5	38,2	27,2	29,8
c) podatek ryczałtowy byłby większym motywatorem przejścia na ogólne zasady opodatkowania podatkiem dochodowym	21,3	16,2	21,2	15,6	22,3	15,1	24,4	13,0	16,7	13,0	26,5	19,0	19,6
d) umożliwiał zmianę obciążeń podatkowych, w zależności od sytuacji finansowej w rolnictwie	23,1	23,1	22,0	31,1	19,7	26,0	13,3	34,8	24,4	24,1	11,8	25,2	22,5
e) inna odpowiedź	5,6	6,8	2,5	4,4	7,0	2,7	4,4	0,0	7,7	1,9	0,0	6,1	5,0

Źródło: Opracowanie własne.

darstw powyżej 40 ESU. W przypadku kryterium podziału gospodarstw według typu rolniczego najwyższy udział odpowiedzi dotyczył tych o typie „zwierzęta ziarnożerne” (38,2%), natomiast w przypadku pozostałych grup nie odnotowano zasadniczych różnic. Według kryterium powierzchni UR najwyższy poziom akceptacji dla tej odpowiedzi stwierdzono w grupie gospodarstw do 15 ha UR (32,4%). Zdania, że przesłanką zastąpienia podatku rolnego podatkiem ryczałtowym jest większy związek ze skalą i efektywnością produkcji było 23,1% rolników. Dotyczyło to zwłaszcza gospodarstw o typie „zwierzęta w systemie wypasowym, w tym krowy mleczne” (29,6%). Akceptacja dla tej odpowiedzi zwiększała się wraz ze wzrostem siły ekonomicznej gospodarstw i w grupie 16–40 ESU wyniosła 26,7%. W przypadku gospodarstw o sile ekonomicznej powyżej 40 ESU udział tej odpowiedzi zmniejszył się wydatnie, tj. do 8,7%. Wraz ze zwiększeniem powierzchni UR gospodarstwa rosła także akceptacja dla tej odpowiedzi, do 25,6% w grupie obszarowej 15–30 ha UR. Przesłanką zastąpienia podatku rolnego podatkiem ryczałtowym zdaniem 22,5% rolników może być fakt, że umożliwia zmianę obciążeń podatkowych w zależności od sytuacji finansowej w rolnictwie. Dotyczyło to zwłaszcza gospodarstw najsilniejszych pod względem ekonomicznym (34,8%) oraz tych o typie „mieszane” (25,2%). Najmniejszą akceptację dla tej odpowiedzi odnotowano w przypadku gospodarstw o sile ekonomicznej 16–40 ESU (13,3%) oraz w tych o typie rolniczym „zwierzęta ziarnożerne” (11,8%). Powierzchnia UR nie różnicowała udziału tej odpowiedzi, który wynosił 22,0–23,1%. Zdaniem 19,6% rolników uzasadnieniem zastąpienia podatku rolnego podatkiem ryczałtowym może być to, że podatek ten byłby większym motywatorem przejścia na ogólne zasady opodatkowania podatkiem dochodowym. Tego zdania byli zwłaszcza rolnicy prowadzący gospodarstwa o typie „zwierzęta ziarnożerne” (26,5%) oraz o sile ekonomicznej 16–40 ESU (24,4%). Rolnicy z gospodarstw o powierzchni do 15 ha UR oraz powyżej 30 ha UR na bardzo zbliżonym poziomie byli zwolennikami tej odpowiedzi (21,2–21,3%). Najniższą akceptację dla tej odpowiedzi stwierdzono w gospodarstwach o typie rolniczym „zwierzęta w systemie wypasowym, w tym krowy mleczne” oraz w najsilniejszych pod względem ekonomicznym (po 13%).

Wnioski

W opracowaniu przedstawiono opinie rolników dotyczące wprowadzenia podatku dochodowego w rolnictwie, stóp podatkowych oraz zasadności zastąpienia podatku rolnego podatkiem ryczałtowym. Na podstawie przeprowadzonych analiz sformułowano następujące wnioski:

1. Zasadniczą korzyścią z wprowadzenia podatku dochodowego w rolnictwie będzie to, że obciążenie z tego tytułu wystąpi jedynie w sytuacji uzyskania dochodu. W przypadku natomiast poniesienia straty podatek nie będzie płacony, podczas gdy podatek rolny płaci się bez względu na uzyskany wynik finansowy z gospodarstwa. Zdaniem rolników, korzyścią z wprowadzenia tego podatku będzie to, że potencjalnie wyższy podatek zapłacą rolnicy prowadzący gospodarstwa silniejsze pod względem ekonomicznym. Nie jest to jednak takie jednoznaczne, gdyż mogą oni wykorzystywać ulgi i odliczenia podatkowe, co może w wydatny sposób przyczynić się do zmniejszenia ich obciążeń podatkowych. Jest to o tyle ważne, że zdaniem zdecydowanej większości rolników podatek dochodowy powinien stanowić w całości dochód budżetu gminy (tak jak dotychczasowy podatek rolny).
2. Akceptowaną przez większość rolników stopą podatku dochodowego jest 3%, a następnie ewentualnie 8,5%. Fakt uwzględniania lub nieuwzględniania kosztów pracy rolnika i jego rodziny nie różnicował zasadniczo odpowiedzi w tym zakresie. Opodatkowanie na zasadach podatku dochodowego od osób fizycznych i prawnych nie spotkało się z aprobatą rolników.
3. Zasadniczą przesłanką wprowadzenia podatku ryczałtowego w miejsce rolnego jest to, że poziom tego podatku można byłoby uzależnić od typu prowadzonej działalności oraz od skali i efektywności produkcji. Zdaniem rolników, podatek ryczałtowy powinien być zróżnicowany, uzależniony także od sytuacji finansowej w rolnictwie. Przy ustalaniu kwoty podatku ryczałtowego powinno się głównie brać pod uwagę skalę produkcji określoną wielkością sprzedaży oraz typ produkcji rolniczej i jej związek z powierzchnią UR.

Literatura

- CHMIELEWSKA M., 2009: Podatek rolny w relacji do zasobów czynników wytwórczych gospodarstw rolniczych. Zeszyty Naukowe SGGW w Warszawie, Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej, nr 78.
- GRUZIEL K., 2008: Konsekwencje finansowe wprowadzenia podatku dochodowego w indywidualnych gospodarstwach rolniczych. Zeszyty Naukowe SGGW w Warszawie, Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej, nr 72.
- GRUZIEL K., 2009: Zróżnicowanie obciążeń podatkowych z tytułu podatku rolnego w indywidualnych gospodarstwach rolnych. Zeszyty Naukowe SGGW w Warszawie, Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej, nr 79.
- HANUSZ A., 1996: Polityka podatkowa w zakresie różnicowania obciążeń dochodów rolniczych w Polsce. Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin.
- HEIJMAN W., KRZYŻANOWSKA Z., GĘDEK S., KOWALSKI Z., 1997: Ekonomika rolnictwa. Zarys teorii. Fundacja Rozwój SGGW, Warszawa.

- LANDRETH H., COLANDER D.C., 1998: Historia myśli ekonomicznej. Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- MĄDRA M., 2009: Obciążenie podatkiem rolnym indywidualnych gospodarstw rolnych. Zeszyty Naukowe SGGW w Warszawie, *Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej*, nr 79.
- PODSTAWKA M., 1995: Opodatkowanie rolnictwa i perspektywy jego zmian w Polsce. Wydawnictwo SGGW, Warszawa.
- ROSIŃSKI R., 2011: Opodatkowanie działalności rolniczej i gospodarczej w Polsce. Zeszyty Naukowe SGGW w Warszawie, *Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej*, nr 88.
- Ustawa z 28 czerwca 1950 r. o podatku gruntowym, Dz.U. z 1950 r. Nr 27, poz. 250.
- Ustawa o podatku rolnym z dnia z dnia 15 listopada 1984 r., Dz.U. z 1993 r. Nr 94, poz. 431.
- Ustawa o zmianie ustawy o podatku rolnym z dnia 10 października 2002 r., Dz.U. z 2002 r. Nr 200, poz.1680.
- WASILEWSKI M., GRUZIEL K., 2007: Podatek dochodowy w opiniach rolników. *Zagadnienia Ekonomiki Rolnej*, nr 2.
- WASILEWSKI M., GRUZIEL K., 2008: Podatek dochodowy w indywidualnych gospodarstwach rolniczych – koncepcja i skutki. *Zagadnienia Ekonomiki Rolnej*, nr 1.
- ZAWADZKA D., STRZELECKA A., SZAFRANIEC-SILUTA E., 2011: Znaczenie fiskalne podatku rolnego w gminach Pomorza Środkowego. Zeszyty Naukowe SGGW w Warszawie, *Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej*, nr 88.

Selected aspects of income taxation introduction in agriculture farms

Abstract

The elaboration presents farmers opinions concerning introducing income tax in agriculture farms, level of assessment rate and the legitimacy for replacing agriculture tax by lump-sum tax. The principle benefit of introducing the income tax in agriculture is the fact that the burden from this title will appear only situation when the farm obtains income. Furthermore higher income tax will be paid by farms with higher economic power. Accepted by majority assessment tax rate is 3% or 8.5%. Taxation based on income tax rules according to tax on physical and on legal bodies did not meet the approval of farmers. In farmer's view the lump-sum tax, replacing agriculture tax, should be diversified according to financial situation in agriculture. The established amount of these tax should concern mainly the scale and type of agriculture production as well as it's relation to cropland area.

