

KINGA GRUZIEL, MIROSŁAW WASILEWSKI¹

PODATEK ROLNY A PODATEK DOCHODOWY W GOSPODARSTWACH ROLNICZYCH – KONSEKWENCJE ZMIAN

Abstrakt. W opracowaniu przedstawiono koncepcję i konsekwencje zastąpienia podatku rolnego podatkiem dochodowym w gospodarstwach rolniczych o różnych typach w regionie „Mazowsze i Podlasie”. Stwierdzono, że typ rolniczy i powierzchnia UR w sposób zasadniczy różnicuje zależności między dotychczasowym obciążeniem gospodarstw podatkiem rolnym a ewentualnym podatkiem dochodowym. W gospodarstwach rolniczych o typie „bydło mleczne” tylko w najmniejszej grupie obszarowej nie wystąpił dochód do opodatkowania, pod warunkiem wprowadzenia systemu ulg i zwolnień. W pozostałych grupach obszarowych gospodarstw o tym typie podatek dochodowy był znacznie wyższy od podatku rolnego. Wszyscy rolnicy z gospodarstw o typie rolniczym „zwierzęta ziarnożerne” płaciliby podatek dochodowy, który również był znacznie wyższy niż podatek rolny. W gospodarstwach tych odnotowano rosnące obciążenie podatkiem dochodowym w stosunku do podatku rolnego wraz ze zmniejszeniem ich powierzchni. Natomiast w gospodarstwach o typie rolniczym „uprawy i zwierzęta różne” w większości grup obszarowych nie stwierdzono dochodu do opodatkowania lub kwota podatku rolnego była wyższa od podatku dochodowego. Wprowadzając podatek dochodowy w gospodarstwach rolniczych, należy mieć na uwadze konsekwencje z tego tytułu dla budżetów gmin z badanego regionu.

Słowa kluczowe: podatek rolny, podatek dochodowy, indywidualne gospodarstwa rolnicze, FADN

WPROWADZENIE

Podatek rolny funkcjonujący w polskim systemie podatkowym wprowadzono na mocy ustawy z dnia 15 listopada 1984 roku². Pomimo gruntownych reform

¹ Autorzy są pracownikami naukowymi Szkoły Głównej Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie.

² Ustawa o podatku rolnym z dnia 15 listopada 1984 roku, tekst jednolity, Dz. U., z 2006 r., nr 136, poz. 969.

systemu podatkowego, dotyczących podatków dochodowych i podatku VAT, podatek rolny nadal obowiązuje w zasadniczo niezmiennym kształcie. Przeprowadzona w Polsce tzw. łagodna reforma podatkowa miała wymiar ekonomiczny i prawny, a zakładanym skutkiem miała być zmiana w świadomości podatkowej społeczeństwa, zwłaszcza w kwestii gospodarowania środkami publicznymi. Konieczność zreformowania systemu podatkowego wynikała z braku jego adekwatności do współczesnej gospodarki rynkowej. Podatki będące ważnym parametrem decyzyjnym podmiotów gospodarczych zatraciły cechy kategorii ekonomicznych, społecznych i psychologicznych [Owsiak 2000, s. 389]. Podobną argumentacją motywowano wprowadzenie podatku rolnego w miejsce podatku gruntowego o charakterze przychodowym, który nie oddziaływał w wystarczającym stopniu na rozwój rolnictwa i poszczególnych gospodarstw. Podatek gruntowy obliczany na podstawie wartości szacunkowej gruntu powodował określenie nierealnej podstawy opodatkowania. Był nieproporcjonalnie niski w relacji do podstawy opodatkowania i nie spełniał funkcji właściwych podatkowi [Podstawka 2000, s. 51].

Podatek rolny płać wszyscy rolnicy. Podatek ten średnio w Polsce stanowi około 5% produkcji czystej gospodarstwa. W przypadku rolników biedniejszych stanowi on ponad 5%, a dla najbogatszych poniżej 2%. Sprawia to, że system podatkowy zwiększa, a nie zmniejsza rozpiętości w dochodach na wsi. Obecny system podatkowy nie sprzyja także inwestowaniu i unowocześnianiu gospodarstw. Nie ma bowiem zależności między podatkiem a inwestycjami i nie występują żadne ulgi z tego tytułu.

Obowiązujący podatek rolny jest podatkiem zaliczanym do grupy podatków majątkowych, wykorzystujący przy wyznaczaniu podstawy opodatkowania metodę wyceny bonitacyjnej. Liczba hektarów przeliczeniowych określana jest na podstawie powierzchni, rodzajów i klas użytków rolnych (UR), wynikających z ewidencji gruntów oraz zaliczenia gruntów do okręgu podatkowego [Modzelewski 2007, s. 169–174]. Stawka podatku rolnego według ustawy o podatku rolnym dla hektara przeliczeniowego jest określona jako równowartość 2,5 q żyta według średniej ceny skupu za pierwsze trzy kwartały poprzedniego roku podatkowego. Majchrzycka-Guzowska [1999, s. 180] tę rzadko stosowaną rzeczowo-finansową formę przeliczeniową określa jako rozwiązanie zapobiegające dewaluacji obciążeń fiskalnych na rzecz budżetu, zwłaszcza w sytuacjach kryzysowych.

Z uwagi na szczególną postać stawek podatkowych w podatku rolnym jest on określany jako podatek majątkowo-przychodowy. Stałym stawkom kwotowym odnoszącym się do normatywnej postaci podstawy opodatkowania przypisuje się charakter regresywny, gdyż w miarę wzrostu przychodu podatnika stosunek kwoty podatku do przychodowości ulega zmniejszeniu. Rzeczywisty przychód z gospodarstwa rolnego nie stanowi podstawy opodatkowania i nie wpływa na charakter stawki podatkowej, ale nie można wykluczyć jego wpływu na ostateczny ciężar opodatkowania [Mastalski 2006, s. 580]. Podatek rolny według Kuzińskiej [2001, s. 99] z uwagi na nawiązywanie do zewnętrznych znamion osiąganego dochodu należy zaliczyć do grupy podatków przychodowych, nieuwzględniających kosztów uzyskania przychodu.

W literaturze w zależności od podstawy opodatkowania wyróżnia się cztery typy podatków rolnych: podatek uzależniony od wielkości gruntu, podatek ustalony na podstawie wartości, podatek oparty na wysokości czynszu dzierżawnego oraz podatek oparty na koncepcji dochodu. Pomimo różnorodności form opodatkowania rolnictwa, Gomułowicz i Małecki [2006, s. 617–618] jako cechy wspólne tej grupy podatków wymieniają: stosowanie szacunków przy wymiarze należnych zobowiązań, rzeczowy charakter opodatkowania oraz stosunkowo małą elastyczność wpływów z tego rodzaju opodatkowania.

Przedmiotem opodatkowania podatkiem rolnym są grunty 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. Podmiotami obowiązującymi do zapłaty podatku rolnego są: właściciel, posiadacz samoistny, użytkownik wieczysty, w niektórych przypadkach posiadacz zależny gruntów³. Najistotniejsze zmiany w podatku rolnym zaczęły obowiązywać od 1 stycznia 2003 roku⁴. Na mocy ustawy zmieniono zakres przedmiotowy podatku (rozszerzono system ulg i zwolnień podatkowych) oraz zróżnicowano wysokość podatku dla gruntów rolnych tworzących gospodarstwo i położonych poza gospodarstwem rolniczym. Opodatkowanie gruntów stanowiących gospodarstwo rolne nie uległo zmianie, natomiast grunty rolne niewchodzące w skład gospodarstwa obciąża stawka podatku z 1 ha, równa wartościowo 5 q żyta. W 2006 roku stawki podatku rolnego z 1 ha wyniosą 69,7 zł dla gruntów tworzących gospodarstwo oraz 139,4 zł dla gruntów rolnych niestanowiących gospodarstwa.

Podatek rolny płacony od zasobów ziemi w ramach wydzielonych okręgów podatkowych w opiniach rolników nie wyrównuje dostatecznie różnic wynikających z położenia ekonomicznego gospodarstwa rolniczego. Rolnicy na ogół pozytywnie oceniają dotychczasowe obciążenia finansowe z tytułu podatku rolnego. Jedynie rolnicy z mniejszych gospodarstw obciążenie to uznają za zbyt duże w relacji do uzyskiwanych dochodów [Gruziel 2006, s. 127–128]. Polski system podatkowy pomimo ciągłych jego nowelizacji jest określany mianem dyskusyjnego i ułomnego. Obowiązujące rozwiązania zaprzeczają zasadom równości oraz sprawiedliwości poziomej względem podatników [Szczodrowski 2003, s. 44]. Rolnicy w wyrażanych opiniach nie są zdecydowanymi przeciwnikami zmiany systemu opodatkowania rolnictwa, a swoją akceptację dla nowych rozwiązań (np. opodatkowanie dochodów rolniczych) uzależniają od niezwiększenia wysokości ciężaru podatkowego [Wasilewski i Gruziel 2007, s. 126].

Opodatkowanie rolnictwa w Polsce na tle pozostałych krajów Unii Europejskiej (UE) wykazuje znaczące różnice. W pozostałych krajach UE powszechnie obowiązującą konstrukcją jest podatek dochodowy od dochodów rolniczych. Opodatkowanie rolnictwa podlega wspólnym zasadom, jak w małych przedsiębiorstwach z branż pozarolniczych [Wach 2005, s. 40–55].

³ Art. 3 ustawy o podatku rolnym, Dz. U. z 1993 r., nr 94, poz. 431.

⁴ Ustawa o zmianie ustawy o podatku rolnym z dnia 10 października 2002 r., Dz. U. z 2002 r., nr 200, poz. 1680.

Podstawka [1995, s. 104] jako główne kierunki zmian w systemie opodatkowania rolnictwa wymienia wprowadzenie dwóch rodzajów podatków: podatku majątkowego i od gruntów oraz podatku dochodowego od dochodów rolniczych. W gospodarce rynkowej funkcje stymulujące poziom i strukturę produkcji reguluje rynek, a nie jak w poprzednim modelu gospodarki podatek. Wprowadzane nowe rozwiązania podatkowe w odniesieniu do rolnictwa powinny zwiększać skuteczność realizowania funkcji fiskalnej.

Podatek rolny, podobnie jak pozostałe podatki majątkowe, pełni głównie funkcję fiskalną. W pozostałych krajach UE podatki majątkowe stanowią dochody jednostek samorządu terytorialnego, które częściowo dysponują prawem do ich stanowienia. Posiadanie władztwa podatkowego przez samorządy terytorialne przesądza o uznaniu poszczególnych konstrukcji podatkowych za podatki lokalne [Wilkinson 1992, s. 175]. Samodzielność samorządów lokalnych w zakresie stanowienia podatków w UE może mieć charakter kilkostopniowy. Począwszy od prawa wyłącznie do przejmowania dochodów ze źródeł podatkowych znajdujących się na terenie samorządów lokalnych, do posiadania pełnej swobody legislacyjnej w obszarze podatków będących dochodami własnymi [Karpus 2002, s. 13–14]. W przypadku wprowadzenia podatku dochodowego w gospodarstwach rolniczych do rozważenia pozostaje kwestia uzyskania przez gminy dochodów z tego tytułu na poziomie zbliżonym do podatku rolnego.

CEL I METODYKA BADAŃ

Celem opracowania jest przedstawienie koncepcji i konsekwencji finansowych zastąpienia podatku rolnego podatkiem dochodowym w indywidualnych gospodarstwach rolniczych. Obiektem wyjściowym do symulacji modelowych jest przeciętne (średnie) gospodarstwo rolnicze w danej grupie obszarowej, objęte systemem zbierania danych rachunkowych FADN⁵ o typach rolniczych „bydło mleczne, „zwierzęta ziarnożerne” oraz „uprawy i zwierzęta różne”⁶. Z tych działalności rolniczych generowanych jest ponad 2/3 standardowej nad-

⁵ FADN (Farm Accountancy Data Network) – Sieć Danych Rachunkowych z Gospodarstw Rolnych. Podstawą prawną polskiego FADN jest *Ustawa o zbieraniu i wykorzystywaniu danych rachunkowych gospodarstw rolnych z 29 listopada 2000 roku*, z późn. zm. (Dz. U. nr 3 z 2001 roku, poz. 20). Ustawa weszła w życie z dniem uzyskania przez Polskę statusu członka UE, tj. z dniem 1 maja 2004 roku. Systemem zbierania danych w Polsce objęto 12 000 gospodarstw indywidualnych oraz 100 gospodarstw posiadających osobowość prawną (łącznie 12 100 gospodarstw). Zbiorowość tych gospodarstw jest próbą reprezentatywną, a wnioski wynikające z analizy można uogólniać na całą populację rolniczych gospodarstw towarowych.

⁶ Typ rolniczy określany jest udziałem standardowej nadwyżki bezpośredniej (SGM) poszczególnych działalności w ogólnej wartości SGM gospodarstwa i odzwierciedla system produkcji danego gospodarstwa. W zależności od pożądanego stopnia dokładności stosuje się różne poziomy ustalania typów rolniczych gospodarstw: ogólne, podstawowe, szczegółowe lub podtypy. Gospodarstwa, w których udział jednej z działalności przekracza 2/3 SGM – nazywane są gospodarstwami „specjalistycznymi”. Te, w których udział dwóch działalności zawiera się w przedziale od 1/3 do 2/3 SGM, noszą miano „dwukierunkowych”. Natomiast te, w których żadna z działalności nie przekracza 1/3 całego SGM, określane są jako „gospodarstwa mieszane”.

wyżki bezpośredniej⁷. Analizie poddano gospodarstwa rolnicze z następujących grup obszarowych UR: 5–15 ha, 15–25 ha, 25–75 ha oraz 75–125 ha⁸. Badane gospodarstwa położone są w regionie FADN określonym jako Mazowsze i Podlasie, obejmującym województwa: mazowieckie, podlaskie, łódzkie i lubelskie⁹. Region ten został wybrany z uwagi na lokalizację w środkowej części Polski, która reprezentuje przeciętne warunki gospodarowania w stosunku do pozostałych regionów kraju. To również obszar, na którym znajdują się gospodarstwa o średniej wielkości oraz średnim poziomie intensywności produkcji, prowadzonej w przeciętnych warunkach przyrodniczych. Dane empiryczne pochodzą z 2004 roku.

Przyjęto trzy warianty rozwiązań do obliczeń obciążenia gospodarstw rolniczych podatkiem dochodowym. Pierwszy wariant obejmuje dane rzeczywiste, a punktem wyjścia jest wartość produkcji. Natomiast pozostałe warianty mają charakter modeli: pierwszego (I) i drugiego (II), do których szczegółowe założenia przedstawiono w tabeli 1. Należy mieć na uwadze, że możliwość rozwiązań podatkowych w tym zakresie jest bardzo duża, natomiast przedstawiona propozycja wykorzystuje podstawowe założenia systemu podatkowego. W modelu pierwszym przyjęto, że gospodarstwa rolnicze będą opodatkowane na zasadach zawartych w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, natomiast w modelu drugim uwzględniono dodatkowo podstawowe rozwiązania w ramach podatku dochodowego od osób fizycznych. Argumentem uzasadniającym takie podejście jest fakt, że gospodarstwa rolników indywidualnych mają charakter czysto rodzinny, i łączą w sobie działalność gospodarczą (rolniczą), z jednoczesną pracą we własnym gospodarstwie.

⁷ Standardowa nadwyżka bezpośrednia (SGM) jest różnicą między roczną wartością produkcji uzyskanej z jednego hektara lub od jednego zwierzęcia, pomniejszoną o koszty bezpośrednie poniesione na wytworzenie tej produkcji.

⁸ Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej – Państwowy Instytut Badawczy (IERiGŻ PIB – agencja łącznikowa polskiego FADN) w Warszawie, zgodnie z założeniami informacyjnymi systemu FADN, udostępnia dane jako wielkość średnią z co najmniej 15 gospodarstw rolniczych według danego kryterium ich klasyfikacji. Aby spełnić ten warunek dla wydzielonych grup obszarowych w poszczególnych typach rolniczych gospodarstw, konieczne było przyjęcie szerokich przedziałów powierzchni UR.

⁹ Faktyczna liczba gospodarstw, z których wyodrębniono gospodarstwo przeciętne (średnie) w poszczególnych grupach obszarowych, kształtowała się następująco:

– typ „bydło mleczne”: grupa 5–15 ha UR – 159 gospodarstw; grupa 15–25 ha UR – 166; grupa 25–75 ha UR – 106; grupa 75–125 ha UR – 2; średnia powierzchnia UR przeciętnego gospodarstwa w wydzielonych grupach obszarowych kształtowała się odpowiednio następująco: 9,16; 16,21; 28,05; 91,82 ha;

– typ „zwierzęta ziarnożerne”: grupa 5–15 ha UR – 136 gospodarstw; grupa 15–25 ha UR – 148; grupa 25–75 ha UR – 126; grupa 75–125 ha UR – 7; średnia powierzchnia UR przeciętnego gospodarstwa w wydzielonych grupach obszarowych kształtowała się odpowiednio następująco: 10,38; 18,96; 36,44; 95,14 ha;

– typ „uprawy i zwierzęta różne”: grupa 5–15 ha UR – 913 gospodarstw; grupa 15–25 ha UR – 603; grupa 25–75 ha UR – 402; grupa 75–125 ha UR – 15; średnia powierzchnia UR przeciętnego gospodarstwa w wydzielonych grupach obszarowych kształtowała się odpowiednio następująco: 9,78; 18,07; 33,57; 85,98 ha.

TABELA 1. Założenia modeli symulacyjnych obliczania podatku dochodowego

Przyjęte założenia	
Model I	Model II
1. Stopa podatku 19%	1. Stopa podatku 19%
2. Podstawę opodatkowania stanowi: dochód do opodatkowania = przychody ze sprzedaży – koszty uzyskania przychodu	2. Podstawę opodatkowania stanowi: dochód do opodatkowania = przychody ze sprzedaży + – koszty uzyskania przychodu
3. Przychody wyłączone z opodatkowania:	3. Przychody wyłączone z opodatkowania:
· różnica stanu zapasów	· różnica stanu zapasów
· dopłaty do działalności operacyjnej	· przychody z produkcji nierolniczej
· saldo podatku VAT z działalności operacyjnej	· saldo podatku VAT z działalności operacyjnej
· dopłaty do inwestycji	· saldo podatku VAT z działalności inwestycyjnej
· saldo podatku VAT z działalności inwestycyjnej ^a	
4. Zwiększenie kosztów podatkowych:	4. Zwiększenie kosztów podatkowych:
· składki na KRUS	· podatek gruntowy
· podatek gruntowy ^b	
5. Zmniejszenie kosztów podatkowych:	5. Zmniejszenie kosztów podatkowych:
· podatek rolny (został zastąpiony podatkiem gruntowym)	· podatek rolny (został zastąpiony podatkiem gruntowym)
	6. Ulgi i zwolnienia od dochodu do opodatkowania:
	· zwolnienie w wysokości limitu wpłat na IKE, stawka za 2004 rok – 3435 zł
	· składki na KRUS ^c
	· składki na dobrowolne ubezpieczenie na życie ^d
	· składki na dobrowolne ubezpieczenia gospodarcze ^e
	· ulga inwestycyjna o charakterze budowlanym w wysokości 5% wartości inwestycji od kwoty 100 tys. zł, rozłożonej na 5 lat
	· minimalny dochód na poziomie kwoty wolnej od podatku PIT w 2004 r. – 2789 zł

^a Saldo podatku VAT z działalności inwestycyjnej jest obliczane jako różnica pomiędzy podatkiem VAT należnym i naliczonym.

^b Przyjęto, że podatek gruntowy stanowi 10% kwoty dotychczasowego podatku rolnego.

^c Kwota składek na KRUS: 672,2 zł x liczba pełnozatrudnionych w gospodarstwach w skali roku według informacji o stawkach publikowanych przez KRUS.

^d Przeciętna składka dobrowolnego ubezpieczenia na życie według *Rocznika Statystycznego GUS* (2005 r.) wyniosła w 2004 roku 765 zł.

^e Średnia składka majątkowych ubezpieczeń dobrowolnych według *Rocznika Statystycznego GUS* (2005 r.) wyniosła w 2004 roku 488 zł.

Źródło: Opracowanie własne.

KONSEKWENCJE ZASTĄPIENIA PODATKU ROLNEGO PODATKIEM DOCHODOWYM – SYMULACJE MODELOWE

W tabeli 2 przedstawiono wyniki symulacji zastąpienia podatku rolnego podatkiem dochodowym w gospodarstwach o typie rolniczym „bydło mleczne” w regionie Mazowsze i Podlasie. W ramach poszczególnych grup obszarowych w rozwiązaniach pierwszego i drugiego modelu pod względem przychodów ze sprzedaży nie występowały znaczące różnice, z powodu niewielkiego znaczenia produkcji nierolniczej. Natomiast różnice między grupami obszarowymi w skali wielkości sprzedaży były znaczące. W gospodarstwach największych obszarowo przychody wynosiły około 515 tys. zł, podczas gdy w gospodarstwach najmniejszych były zbliżone do jedynie 43,6 tys. zł. Może to różnicować poziom

uzyskiwanych dochodów, a przez to również obciążeń podatkowych. Znaczące różnice były również w przypadku zmiany stanu zapasów. W gospodarstwach największych przyrost zapasów wynosił 96 351 zł, natomiast w najmniejszych 827 zł.

Wyłączenie w modelu pierwszym dopłat do działalności operacyjnej przyczyniło się we wszystkich grupach obszarowych do ujemnego salda dopłat i podatków. Natomiast w modelu drugim dopłaty te nie zostały wyłączone z opodatkowania, przez co saldo dopłat i podatków było dodatnie, najwyższe w gospodarstwach największych obszarowo wynosiło 7440 zł. Pod względem obciążeń podatkiem rolnym zauważalna jest najniższa kwota w gospodarstwach największych obszarowo (179 zł), podczas gdy w gospodarstwach najmniejszych kwota ta wynosiła 381 zł. Może to być spowodowane wykorzystywaniem przez gospodarstwa większe obszarowo UR o niższej jakości, jak również uzyskaniem ulg i zwolnień w tym zakresie.

We wszystkich grupach obszarowych gospodarstw o typie „bydło mleczne” odnotowano dodatni wynik podatkowy (przed odliczeniem ulg i zwolnień podatkowych). Na podstawie wartości rzeczywistych, przy których kategorią wyjściową do obliczeń wyniku podatkowego (dochodu z rodzinnego gospodarstwa rolnego) jest wartość produkcji, stwierdzono zasadniczą tendencję rosnącą w tym zakresie – do około 199,5 tys. zł w gospodarstwach największych. Przy rozwiązaniach modelowych jako punkt wyjścia przyjęto przychody netto ze sprzedaży. Stwierdzono, że w gospodarstwach największych obszarowo wynik podatkowy był w rozwiązaniach modelowych niższy niż w grupie obszarowej 25–75 ha UR. Główną tego przyczyną był wcześniej już stwierdzony przyrost stanu zapasów, co spowodowało, że po ich wyłączeniu z opodatkowania kwota przychodów ze sprzedaży była znacznie niższa w stosunku do wartości produkcji. W przypadku wszystkich grup obszarowych gospodarstw wynik podatkowy w modelu drugim był wyższy niż w modelu pierwszym – najwyższy w grupie obszarowej 25–75 ha UR (43 772 zł). Po uwzględnieniu kwoty ulg i zwolnień od wyniku podatkowego jedynie w rozwiązaniu modelu drugiego w gospodarstwach najmniejszych obszarowo wystąpił ujemny dochód podatkowy. Rolnicy z tych gospodarstw nie zapłacą zatem podatku dochodowego. W związku z tym, że różnice między wydzielonymi grupami obszarowymi gospodarstw pod względem kwot ulg i odliczeń były niewielkie, to zależności w przypadku dochodu do opodatkowania były zbliżone jak przy analizie wyniku podatkowego (dochodu z rodzinnego gospodarstwa rolnego).

Najwyższy dochód do opodatkowania w relacji do powierzchni UR w rozwiązaniach obu modeli odnotowano w gospodarstwach z grupy obszarowej 25–75 ha. W gospodarstwach największych obszarowo wielkość dochodu do opodatkowania na jeden ha UR była znacznie niższa – w modelu pierwszym ponad 4-krotnie, natomiast w modelu drugim – 5-krotnie. Zbliżone zależności stwierdzono w przypadku kwoty podatku dochodowego przypadającego na jeden ha UR. W gospodarstwach największych obszarowo o typie „bydło mleczne” w modelach pierwszym i drugim kwota podatku dochodowego wyniosłaby odpowiednio 59 zł/ha UR oraz 46 zł/ha UR. W gospodarstwach z grupy obszarowo-

TABELA 2. Modele zastąpienia podatku rolnego podatkiem dochodowym w gospodarstwach o typie rolniczym „bydło mleczne” w regionie Mazowsze i Podlasie [zł] ^a

Wyszczególnienie	Gospodarstwa według powierzchni UR											
	4,99–15 ha			15,01–25 ha			25,01–75 ha			75,01–125 ha		
	Wartości rzeczy- wiste ^b	Model I ^c	Model II ^d	Wartości rzeczy- wiste	Model I	Model II	Wartości rzeczy- wiste	Model I	Model II	Wartości rzeczy- wiste	Model I	Model II
I. Wartość produkcji	52 354	–	–	9 6079	–	–	16 1562	–	-	707 149	–	–
II. Przychody ze sprzedaży	44 430	43 603	43 598	8 1155	78 602	78 599	14 7018	140 307	140 284	611 734	515 383	515 158
1. Przyrost/spadek wartości zapasów	827	–	–	2553	–	–	6 710	–	-	96 351	–	–
2. Produkcja nierolnicza	5	5	–	2	2	–	24	24	-	225	225	–
III. Składki na KRUS	–	1 174	–	–	1 287	–	–	1 358	-	–	2 716	–
IV. Saldo dopłat i podatków ^e	1 276	–102	1 420	3 398	–131	3 196	7 825	–239	6 330	17 360	–211	7 440
V. Podatki, w tym:												
1. Podatek rolny	381	–	–	533	–	–	624	–	-	179	–	–
2. Podatek gruntowy		38	38		53	53		62	62		18	18
VI. Dopłaty do działalności operacyjnej	1 521	–	1 521	3 327	–	3 327	6 568	–	6 568	7 651	–	7 651
VII. Saldo VAT z działalności operacyjnej	199	–	–	681	–	–	2 057	–	-	10 081	–	–
VIII. Dopłaty do inwestycji	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
IX. Saldo VAT z działalności inwestycyjnej	2 44	–	–	749	–	–	1439	–	–	35 873	–	–
X. Dochód z rodzinnego gospodarstwa rolnego (wynik podatkowy)	15 276	6 566	6 909	35 103	16 133	18 171	65 107	38 586	43 772	199 502	28 754	33 464
XI. Łączna kwota ulg i zwolnień od wyniku podatkowego	9 651	–	9 651	9 764	–	9764	9 835	–	9 835	11 193	–	11 193

XII. Dochód do opodatkowania (poz. X – poz. XI)	5 625	6 566	–	25 340	16 133	8 407	5 5272	38 586	33 937	188 309	28 754	22 271
XIII. Kwota podatku dochodowego (poz. XII x 0,19)	1 069	1 248	–	4 815	3 065	1 597	10 502	7 331	6 448	35 779	5 463	4 231
XIII. Wskaźniki												
1. Dochód do opodatkowania (zł/ha UR)	614	717	–	1 563	995	519	1 970	1 376	1 210	2 051	313	243
2. Podatek dochodowy/ha UR	117	136	–	297	189	99	374	261	230	390	59	46
3. Podatek rolny/podatek dochodowy [%]	35,7	30,6	–	11,1	17,4	33,3	5,9	8,5	9,7	0,5	3,3	4,2

^a W tabelach 2–4 zamieszczono jedynie pozycje, które podlegały zmianom w wyniku założeń przyjętych w modelach. Szczegółowe obliczenia są w posiadaniu autorów opracowania.

^b Według danych rzeczywistych przy obliczaniu dochodu do opodatkowania punktem wyjścia jest wartość produkcji.

^c W modelu I punktem wyjścia są przychody ze sprzedaży, skorygowane o przyrost/spadek wartości zapasów.

^d W modelu II punktem wyjścia są przychody ze sprzedaży, skorygowane o przyrost/spadek wartości zapasów, pomniejszone o wartość produkcji nierolniczej.

^e Saldo dopłat i podatków jest określane jako różnica pomiędzy dopłatami do działalności operacyjnej a podatkami, powiększone o saldo podatku VAT z działalności operacyjnej.

Źródło: Opracowanie własne.

wej 25–75 ha UR w rozwiązaniu modelu pierwszego podatek dochodowy wyniósł 261 zł/ha UR. Konsekwencją tych zależności jest kształtowanie się relacji podatku rolnego do podatku dochodowego w gospodarstwach największych w przedziale 3,3–4,2%. Zarządzający tymi gospodarstwami ponieśliby największe negatywne skutki zastąpienia podatku rolnego podatkiem dochodowym. Zmiana ta byłaby zatem w przypadku tych gospodarstw bardzo niekorzystna. W gospodarstwach najmniejszych obszarowo dodatkowe obciążenie podatkiem dochodowym w stosunku do podatku rolnego było najmniejsze. Wskaźnik odzwierciedlający relację między tymi podatkami w rozwiązaniu modelu pierwszego wynosił 30,6%, a przy modelu drugim – jak już wcześniej stwierdzono – w gospodarstwach najmniejszych nie wystąpił dochód do opodatkowania. Na zbliżonym poziomie (33,3%) relacja podatku rolnego do podatku dochodowego kształtowała się w gospodarstwach z grupy obszarowej 15–25 ha UR w rozwiązaniu modelu drugiego. Natomiast w grupie obszarowej 25–75 ha relacja ta w rozwiązaniach obu modeli była stosunkowo zbliżona – wynosiła 8,5–9,7% (tabela 2). Reasumując, można stwierdzić, że rolnicy zarządzający większymi gospodarstwami rolniczymi o typie „bydło mleczne” zostaną w największym stopniu obciążeni wprowadzeniem podatku dochodowego.

Różnice w wartości produkcji między poszczególnymi grupami obszarowymi gospodarstw o typie rolniczym „zwierzęta ziarnożerne” były znaczące (tabela 3). W gospodarstwach największych obszarowo wartość produkcji wyniosła około 1267 tys. zł, podczas gdy w obszarowo najmniejszych – jedynie około 158 tys. zł. W przypadku tego typu rolniczego wystąpiły duże różnice w zmianie stanu zapasów między gospodarstwami największymi a pozostałymi grupami obszarowymi. W gospodarstwach największych nastąpił znaczący przyrost stanu zapasów (o 104,6 tys. zł), podczas gdy w pozostałych grupach obszarowych przyrost ten nie przekroczył 12 tys. zł. W gospodarstwach tego typu nie odnotowano produkcji nierolniczej, dlatego też nie ma różnicy w wartości przychodów ze sprzedaży w obu modelach symulacyjnych. Gospodarstwa największe obszarowo na podstawie danych rzeczywistych najbardziej skorzystały z salda dopłat i podatków – na poziomie 26 603 zł. Po opodatkowaniu dopłat do działalności operacyjnej w tej grupie obszarowej oraz nieuwzględnianiu w rachunku podatku VAT saldo dopłat i podatków w modelu drugim zmniejszyło się do 6179 zł.

We wszystkich grupach obszarowych gospodarstw o typie rolniczym „zwierzęta ziarnożerne” wystąpił dodatni wynik podatkowy. W wydzielonych grupach obszarowych wynik podatkowy był wyższy w rozwiązaniu modelu drugiego, przy czym różnica w stosunku do modelu pierwszego nie była znacząca. W gospodarstwach z grupy 75–125 ha UR w modelu drugim wynik podatkowy wyniósł 102,5 tys. zł, podczas gdy w gospodarstwach najmniejszych obszarowo jedynie 31,7 tys. zł. Odzwierciedla to bardzo znaczącą różnicę w skali produkcji gospodarstw. Gospodarstwa najmniejsze obszarowo, w relacji do wyniku podatkowego, w znacznie większym stopniu niż gospodarstwa największe korzystają z ulg i zwolnień. Przy znaczącej różnicy w poziomie wyniku podatkowego w gospodarstwach największych obszarowo kwota ulg i zwolnień była jedynie o 1599 zł wyższa niż w gospodarstwach najmniejszych. Oznacza to, że w przy-

padku dochodu do opodatkowania występują zbliżone relacje między grupami gospodarstw, jak przy analizie wyniku podatkowego.

W przypadku wszystkich grup obszarowych kwota podatku dochodowego w rozwiązaniu modelu drugiego była niższa niż w modelu pierwszym. Najwyższa kwota podatku dochodowego w skali gospodarstwa dotyczyła grupy obszarowej 75–125 ha UR w rozwiązaniu modelu pierwszego i wynosiła 18 769 zł. W gospodarstwach najmniejszych obszarowo obciążenie z tego tytułu w modelu pierwszym wyniosłoby 6014 zł. Stwierdzono, że obciążenie z tytułu podatku dochodowego w gospodarstwach do 75 ha UR było stosunkowo zbliżone. Natomiast w gospodarstwach największych obszarowo nastąpił zasadniczy wzrost poziomu płatności z tego tytułu.

Dochód do opodatkowania na jeden ha UR zmniejszał się wraz ze wzrostem powierzchni obszarowej gospodarstwa. Konsekwencją tej zależności jest największe obciążenie podatkiem dochodowym gospodarstw z grupy obszarowej 5–15 ha UR, które w modelu pierwszym i drugim wynosiło odpowiednio 580 oraz 405 zł/ha UR. Gospodarstwa największe obszarowo w tym przypadku obciążenie podatkiem dochodowym zasobów UR będą miały najniższe – na poziomie odpowiednio 197 oraz 182 zł/ha UR. We wszystkich grupach obszarowych obciążenie to było wyższe według założeń modelu pierwszego. Duże różnice w obciążeniu podatkiem dochodowym zasobów UR nie przekładały się na znaczące zróżnicowanie relacji między podatkiem rolnym a podatkiem dochodowym w poszczególnych grupach obszarowych. Najwyższy wskaźnik odzwierciedlający tę relację w rozwiązaniach modeli wystąpił w gospodarstwach z grupy obszarowej 25–75 ha UR – kształtował się w przedziale 11,3–13,8%. Oznacza to, że wprowadzenie podatku dochodowego w tej grupie gospodarstw będzie najmniej dodatkowo obciążające w stosunku do dotychczas płaconego podatku rolnego, w porównaniu z pozostałymi grupami gospodarstw. Największe dodatkowe obciążenie podatkiem dochodowym, w relacji do podatku rolnego, będzie dotyczyło gospodarstw najmniejszych według założeń modelu pierwszego. Analizowany wskaźnik w tych gospodarstwach ukształtował się bowiem na poziomie 6,7% (tabela 3). Reasumując, można stwierdzić, że rolnicy prowadzący gospodarstwa o typie rolniczym „zwierzęta ziarnożerne” straciliby finansowo na wprowadzeniu podatku dochodowego w rolnictwie. Obciążenia z tego tytułu byłyby znacznie wyższe niż w przypadku podatku rolnego.

Typ rolniczy „uprawy i zwierzęta różne” jest odzwierciedleniem wielokierunkowości prowadzonej działalności w gospodarstwach rolniczych. Widoczna była w tych gospodarstwach zasadnicza dominacja grupy obszarowej 75–125 ha UR, zarówno w zakresie wartości produkcji, jak i przychodów ze sprzedaży (tabela 4). Rzeczywiste przychody ze sprzedaży w tej grupie obszarowej wyniosły około 316,3 tys. zł, podczas gdy w poprzedniej grupie obszarowej jedynie 126,6 tys. zł. Różnica ta ma także odzwierciedlenie w przyroście stanu zapasów, gdyż w gospodarstwach największych w stosunku do grupy obszarowej 25–75 ha UR przyrost ten był 6-krotnie wyższy. W gospodarstwach tego typu znaczenie produkcji nierolniczej było marginalne, dlatego też kwoty przychodów ze sprzedaży produkcji rolniczej w pierwszym i drugim modelu są bardzo

TABELA 3. Modele zastąpienia podatku rolnego podatkiem dochodowym w gospodarstwach o typie rolniczym „zwierzęta ziarnożerne” w regionie Mazowsze i Podlasie [zł] ^a

Wyszczególnienie	Gospodarstwa według powierzchni UR											
	4,99–15 ha			15,01–25 ha			25,01–75 ha			75,01–125 ha		
	Wartości rzeczy- wiste ^b	Model I ^c	Model II ^d	Wartości rzeczy- wiste	Model I	Model II	Wartości rzeczy- wiste	Model I	Model II	Wartości rzeczy- wiste	Model I	Model II
I. Wartość produkcji	158 336	–	–	218 683	–	–	314 686	–	–	1 266 920	–	–
II. Przychody ze sprzedaży	161 153	159 410	159 410	214 972	205 295	205 295	280 471	268 653	268 653	1 180 841	1 076 227	1 076 227
1. Przyrost/spadek wartości zapasów	1 743	–	–	9 677	–	–	11 818	–	–	104 614	–	–
2. Produkcja nierolnicza	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
III. Składki na KRUS	–	1 151	–	–	1 255	–	–	1 385	–	–	2 750	–
IV. Saldo dopłat i podatków	3 050	–271	949	5 135	–456	2 063	7 016	–302	3 474	26 603	–300	6 179
V. Podatki, w tym:												
1. Podatek rolny	401	–	–	559	–	–	881	–	–	1 548	–	–
2. Podatek gruntowy	–	40	40	–	56	56	–	88	88	–	155	155
VI. Dopłaty do działalności operacyjnej	1 220	–	1 220	2 519	–	2 519	3 776	–	3 776	6 479	–	6 479
VII. Saldo VAT z działalności operacyjnej	2 462	–	–	3 576	–	–	4 335	–	–	21 817	–	–
VIII. Dopłaty do inwestycji	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
IX. Saldo VAT z działalności inwestycyjnej	1 543	–	–	824	–	–	2 645	–	–	5 432	–	–
X. Dochód z rodzinnego gospodarstwa rolnego (wynik podatkowy)	31 206	31 653	31 721	54 290	37 390	38 654	90 411	41 089	43 480	308 201	98 787	102 515
XI. Łączna kwota ulg i zwolnień od wyniku podatkowego	9 628	–	9 628	9 732	–	9 732	9 862	–	9 862	11 227	–	11 227

XII. Dochód do opodatkowania (poz. X – poz. XI)	21 578	31 653	22 093	44 557	37 390	28 921	80 549	41 089	33 618	296 974	98 787	91 288
XIII. Kwota podatku dochodowego (poz. XII x 0,19)	4 100	6 014	4 198	8 466	7 104	5 495	15 304	7 807	6 388	56 425	18 769	17 345
XIII. Wskaźniki												
1. Dochód do opodatkowania (zł/ha UR)	2 080	3 051	2 129	2 350	1 972	1 525	2 210	1 128	923	3 121	1 038	960
2. Podatek dochodowy/ha UR	395	580	405	446	375	290	420	214	175	593	197	182
3. Podatek rolny/podatek dochodowy [%]	9,8	6,7	9,5	6,6	7,9	10,2	5,8	11,3	13,8	2,7	8,2	8,9

^a W tabelach 2–4 zamieszczono jedynie pozycje, które podlegały zmianom w wyniku założeń przyjętych w modelach. Szczegółowe obliczenia są w posiadaniu autorów opracowania.

^b Według danych rzeczywistych przy obliczaniu dochodu do opodatkowania punktem wyjścia jest wartość produkcji.

^c W modelu I punktem wyjścia są przychody ze sprzedaży, skorygowane o przyrost/spadek wartości zapasów.

^d W modelu II punktem wyjścia są przychody ze sprzedaży, skorygowane o przyrost/spadek wartości zapasów, pomniejszone o wartość produkcji nierolniczej.

^e Saldo dopłat i podatków jest określane jako różnica pomiędzy dopłatami do działalności operacyjnej a podatkami, powiększone o saldo podatku VAT z działalności operacyjnej.

Źródło: Opracowanie własne.

TABELA 4. Modele zastąpienia podatku rolnego podatkiem dochodowym w gospodarstwach o typie rolniczym „uprawy i zwierzęta różne” w regionie Mazowsze i Podlasie [zł] ^a

Wyszczególnienie	Gospodarstwa według powierzchni UR											
	4,99–15 ha			15,01–25 ha			25,01–75 ha			75,01–125 ha		
	Wartości rzeczy- wiste ^b	Model I ^c	Model II ^d	Wartości rzeczy- wiste	Model I	Model II	Wartości rzeczy- wiste	Model I	Model II	Wartości rzeczy- wiste	Model I	Model II
I. Wartość produkcji	43 445	-	-	80 915	-	-	157 905	-	-	389 610	-	-
II. Przychody ze sprzedaży	33 219	32 213	32 207	61 573	58 823	58 803	126 586	120 567	120 512	316 327	281 071	281 071
1. Przyrost/spadek wartości zapasów	1 006	-	-	2 751	-	-	6 019	-	-	3 5256	-	-
2. Produkcja nierolnicza	6	6	-	20	20	-	55	55	-	-	-	-
III. Składki na KRUS	-	1 092	-	-	1 258	-	-	1 361	-	-	1 697	-
IV. Saldo dopłat i podatków	881	-78	1 263	2 076	-140	2 397	3 665	-237	3 429	2 639	-401	4 390
V. Podatki, w tym:												
1. Podatek rolny	489	-	-	726	-	-	1 179	-	-	2 202	-	-
2. Podatek gruntowy	-	49	49	-	73	73	-	118	118	-	220	220
VI. Dopłaty do działalności operacyjnej	1 340	-	1 340	2 537	-	2 537	3 665	-	3 665	4 791	-	4 791
VII. Saldo VAT z działalności operacyjnej	59	-	-	332	-	-	1 298	-	-	231	-	-
VIII. Dopłaty do inwestycji	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
IX. Saldo VAT z działalności inwestycyjnej	159	-	-	635	-	-	1 793	-	-	5 579	-	-
X. Dochód z rodzinnego gospodarstwa rolnego (wynik podatkowy)	9 626	-1315	-1073	21 343	-1071	187	45 849	7 765	10 014	11 0612	6 309	9 403

XI. Łączna kwota ulg i zwolnień od wyniku podatkowego	9 569	–	9569	9 735	–	9735	9 838	–	9 838	10 174	–	10 174
XII. Dochód do opodatkowania (poz. X – poz. XI)	56	–1315	–10642	11 608	–1071	–9548	36 011	7 765	176	10 0438	6 309	–772
XIII. Kwota podatku dochodowego (poz. XII x 0,19)	11	–	–	2 206	–	–	6842	1 475	33	19 083	1 199	–
XIII. Wskaźniki												
1. Dochód do opodatkowania (zł/ha UR)	6	–	–	642	–	–	1 073	231	5	1 168	73	–
2. Podatek dochodowy/ha UR	1	–	–	122	–	–	204	44	1	222	14	–
3. Podatek rolny/podatek dochodowy [%]	4 564,5	–	–	32,9	–	–	17,2	79,9	3 530,3	11,5	183,7	–

^a W tabelach 2–4 zamieszczono jedynie pozycje, które podlegały zmianom w wyniku założeń przyjętych w modelach. Szczegółowe obliczenia są w posiadaniu autorów opracowania.

^b Według danych rzeczywistych przy obliczaniu dochodu do opodatkowania punktem wyjścia jest wartość produkcji.

^c W modelu I punktem wyjścia są przychody ze sprzedaży, skorygowane o przyrost/spadek wartości zapasów.

^d W modelu II punktem wyjścia są przychody ze sprzedaży, skorygowane o przyrost/spadek wartości zapasów, pomniejszone o wartość produkcji nierolniczej.

^e Saldo dopłat i podatków jest określone jako różnica pomiędzy dopłatami do działalności operacyjnej a podatkami, powiększone o saldo podatku VAT z działalności operacyjnej.

Źródło: Opracowanie własne.

zbliżone lub takie same. Poziom składek KRUS zwiększał się wraz ze wzrostem powierzchni UR gospodarstwa, a obciążenie z tego tytułu gospodarstw największych wyniosło 1697 zł, podczas gdy w gospodarstwach najmniejszych było o 605 zł mniejsze. W przypadku obciążeń podatkiem rolnym różnice były bardziej znaczące. W gospodarstwach z grupy 75–125 ha UR podatek ten wynosił 2202 zł, natomiast w grupie 5–15 ha UR – 489 zł. Gospodarstwa największe obszarowo w znacznie większym stopniu korzystały z dopłat do działalności operacyjnej. W przypadku kwoty salda podatku VAT z działalności operacyjnej między analizowanymi grupami gospodarstw występowały znaczące różnice. W gospodarstwach z grupy 25–75 ha UR kwota podatku VAT z działalności operacyjnej do rozliczenia z urzędem skarbowym wyniosła 1298 zł, podczas gdy w gospodarstwach największych jedynie 231 zł. Najniższa kwota z tego zakresu dotyczyła gospodarstw najmniejszych obszarowo (59 zł). W przypadku podatku VAT z działalności inwestycyjnej zdecydowanie najwyższa kwota wystąpiła w gospodarstwach największych obszarowo (tabela 4).

W obu modelach najwyższy wynik podatkowy został osiągnięty w gospodarstwach z grupy obszarowej 25–75 ha UR. W modelu drugim wynik ten wynosił 10 014 zł, podczas gdy w gospodarstwach największych obszarowo był o 611 zł niższy. W gospodarstwach najmniejszych obszarowo wynik podatkowy był ujemny, natomiast w grupie obszarowej 15–25 ha UR sytuacja taka dotyczyła rozwiązania modelu pierwszego. Łączna kwota ulg i zwolnień w analizowanych grupach gospodarstw była relatywnie zbliżona. Różnica w tym zakresie między gospodarstwami największymi (najwyższy poziom ulg i zwolnień) a najmniejszymi wynosiła 605 zł. Po uwzględnieniu ulg i zwolnień jedynie w grupie obszarowej 25–75 ha UR w rozwiązaniu modelu drugiego osiągnięto nieznaczny dochód podatkowy. W przypadku pozostałych grup obszarowych gospodarstw rolnicy nie płaciliby podatku, łącznie z gospodarstwami największymi. W przypadku modelu pierwszego rolnicy z gospodarstw do 25 ha UR nie byłoby obciążeni podatkiem dochodowym. Natomiast poziom dochodu do opodatkowania w gospodarstwach z grup obszarowych 25–75 ha UR oraz 75–125 ha UR był stosunkowo zbliżony – wynosił 6300–7700 zł. Największy dochód do opodatkowania na jeden ha UR odnotowano w gospodarstwach z grupy 25–75 ha UR (231 zł w rozwiązaniu modelu pierwszego). Dochód ten w gospodarstwach największych obszarowo wyniósł jedynie 73 zł/ha UR. Zbliżone zależności, jak przy analizie dochodu do opodatkowania, odnotowano w przypadku kwot podatku dochodowego przypadającego na jeden ha UR. Jedynie w gospodarstwach z grupy 25–75 ha UR według modelu pierwszego kwota podatku rolnego byłaby o 20,1% niższa niż podatku dochodowego.

Reasumując, można stwierdzić, że zastąpienie podatku rolnego podatkiem dochodowym w gospodarstwach o typie rolniczym „uprawy i zwierzęta różne”, położonych w regionie Mazowsze i Podlasie, będzie dla rolników korzystne. W zdecydowanej większości nie płaciliby oni podatku dochodowego lub obciążenie tym podatkiem byłoby niższe niż dotychczasowe z tytułu podatku rolnego.

WNIOSKI

W opracowaniu przedstawiono koncepcję i konsekwencje finansowe zastąpienia podatku rolnego podatkiem dochodowym w gospodarstwach rolniczych o różnych typach w regionie „Mazowsze i Podlasie”. Na podstawie przeprowadzonych badań sformułowano następujące wnioski:

1. W gospodarstwach rolniczych o typie „bydło mleczne” jedynie w najmniejszej grupie obszarowej nie wystąpił dochód do opodatkowania, pod warunkiem wprowadzenia systemu ulg i zwolnień. Rolnicy z wszystkich pozostałych grup obszarowych zostaliby obciążeni podatkiem dochodowym wyższym niż podatek rolny. Najwyższy podatek kwotowo w przeliczeniu na jeden ha UR dotyczył gospodarstw z grupy obszarowej 25–75 ha. Pod tym względem najkorzystniejsza sytuacja dotyczyła gospodarstw największych obszarowo (75–125 ha UR). Jednak gospodarstwa te będą w największym stopniu dodatkowo obciążone podatkiem dochodowym, gdyż relacja dotychczasowego podatku rolnego do dochodowego wyniesie około 3,3–4,2%. Natomiast najniższy poziom dodatkowego obciążenia z tego tytułu odnotowano w gospodarstwach z grupy obszarowej 15–25 ha UR.

2. We wszystkich grupach obszarowych gospodarstw o typie rolniczym „zwierzęta ziarnożerne” stwierdzono dochód do opodatkowania, który w relacji do jednego ha UR zmniejszał się wraz ze wzrostem powierzchni gospodarstwa. W wymiarze względnego wskaźnika, odzwierciedlającego relacje między podatkiem rolnym a podatkiem dochodowym, różnice między analizowanymi grupami obszarowymi nie były znaczące. Wskaźnik ten był najwyższy w gospodarstwach z grupy 25–75 ha UR (11,3–13,8%), a w gospodarstwach największych obszarowo wynosił 8,2–8,9%. W gospodarstwach do 75 ha UR odnotowano rosnące obciążenie podatkiem dochodowym w stosunku do dotychczasowego podatku rolnego, wraz ze zmniejszeniem powierzchni UR. Gospodarstwa o tym typie rolniczym charakteryzują się możliwością produkcji w mniejszym związku z powierzchnią UR poprzez dodatkowy zakup pasz treściwych. Sprawia to, że część dochodu jest osiągnięta niezależnie od posiadanych zasobów UR. Dlatego też największą intensywność wykorzystania ziemi odnotowano w gospodarstwach najmniejszych, co przyczynia się do wydatnego zwiększenia ich dodatkowego obciążenia podatkiem dochodowym w stosunku do dotychczas płaconego podatku rolnego.

3. W gospodarstwach rolniczych o typie „uprawy i zwierzęta różne” korzyści rolników z tytułu wprowadzenia podatku dochodowego były największe w stosunku do gospodarstw o jednokierunkowych zwierzęcych typach rolniczych, gdyż w większości grup obszarowych nie wystąpi dochód do opodatkowania. W obu założeniach modelowych jedynie gospodarstwa z grupy 25–75 ha UR o tym typie zostałyby obciążone podatkiem dochodowym, przy czym w kwocie niższej od dotychczasowego podatku rolnego. W pozostałych grupach obszarowych nie stwierdzono dochodu do opodatkowania, z wyjątkiem grupy 75–125 ha UR w rozwiązaniu modelu bez rozbudowanego systemu ulg i zwolnień. Przy czym w tym wariantcie modelu kwota podatku rolnego byłaby prawie 2-krotnie

wyższa niż podatku dochodowego. W efekcie wprowadzenie podatku dochodowego byłoby dla rolników z tej grupy obszarowej korzystne. Wielokierunkowość produkcji w zakresie obciążeń podatkiem dochodowym jest zatem dla rolników rozwiązaniem w większości korzystnym.

4. Na podstawie dotychczasowych rozważań można stwierdzić, że typ rolniczy i powierzchnia UR w sposób zasadniczy różnicuje zależności między dotychczasowym obciążeniem gospodarstw podatkiem rolnym a ewentualnym podatkiem dochodowym. W regionie Mazowsze i Podlasie największe korzyści z wprowadzenia podatku dochodowego odniosą rolnicy z gospodarstw wielokierunkowych, zwłaszcza z mniejszych grup obszarowych. Z kolei w gospodarstwach jednokierunkowych o zwierzęcych typach rolniczych wystąpiły odmienne zależności w zakresie analizowanych relacji podatkowych. Wszystkie grupy obszarowe gospodarstw o typie rolniczym „zwierzęta ziarnożerne” w badanym regionie będą dodatkowo obciążone podatkiem dochodowym w stosunku do dotychczasowego podatku rolnego. W gospodarstwach o typie „bydło mleczne” sytuacja w tym zakresie będzie niewiele korzystniejsza. Do rozważenia pozostaje jednak kwestia całościowego spojrzenia w tym zakresie na interes rolników w badanym regionie, jak również oczekiwania samorządów gminnych, dla których podatek rolny jest dotychczas źródłem dochodów budżetowych.

BIBLIOGRAFIA

- Gomułowicz A., Małecki J., 2006: *Podatki i prawo podatkowe*. Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa.
- Gruziel K., 2006: *Opodatkowanie rolnictwa w ocenie rolników indywidualnych*. Roczniki Naukowe SERiA, VIII, 4.
- Karpus K., 2002: *Systemy podatków lokalnych w wybranych państwach europejskich*. Wydawnictwo Adam Marszałek, Toruń.
- Kuzińska H., 2001: *Finanse publiczne*. Wydawnictwo Wyższej Szkoły Przedsiębiorczości i Zarządzania im. Leona Koźmińskiego, Warszawa.
- Majchrzycka-Guzowska A., 1999: *Finanse i prawo finansowe*. Wydawnictwa Prawnicze PWN, Warszawa.
- Mastalski R., 2006: *Prawo podatkowe*. Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Modzelewski W., 2007: *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*. Wydawnictwo Instytutu Studiów Podatkowych, Warszawa.
- Owsiak S., 2000: *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*. Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Podstawka M., 1995: *Opodatkowanie rolnictwa i perspektywy jego zmian w Polsce*. Wydawnictwo SGGW, Warszawa.
- Podstawka M., 2000: *System podatkowy w rolnictwie*. Wydawnictwo SGGW, Warszawa.
- Szczodrowski G., 2003: *Polski system podatkowy. Strategia transformacji*. Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk.
- Ustawa o podatku rolnym z dnia 15 listopada 1984 roku*, tekst jednolity. Dz. U. z 2006 r., nr 136, poz. 969.
- Wach K., 2005: *Systemy podatkowe krajów Unii Europejskiej*. Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- Wasilewski M., Gruziel K., 2007: *Podatek dochodowy w opiniach rolników*. Zagadnienia Ekonomiki Rolnej 2.
- Wilkinson M., 1992: *Taxation*. Macmillan, London.

PREDICTED EFFECTS OF THE IMPOSITION OF AN INCOME TAX ON FARMS

Abstract. The paper describes the predicted effects for communal budgets of the introduction of an income tax for farms which would replace the present agricultural tax. Research conducted in the farms located in the Wielkopolska, Śląsk, Mazowsze and Podlasie regions, which participated in the FADN system, has indicated that the imposition of an income tax meant as the source of incomes of communes would be very beneficial for their budgets. The advantages would be far greater in the Mazowsze and Podlasie regions. If it is accepted that communal budgets will have the same share in the income tax paid by farms as in the income tax paid by natural persons (39.34%) then, on the whole, this solution would not be beneficial for them. This situation generally relates to the Wielkopolska and Śląsk regions because in the latter region the inflow of means from communal budgets was higher than the inflow of cash from the agricultural tax. Their earning power situation would be even more unfavourable if it was accepted that the proposed income tax should be equal to the corporate income tax (6.71%). The introduction of an income tax for farms would be advantageous to the state budget. In individual communes the advantages (or their absence) of the introduction of the income tax depend on the number of operating farms, their acreage, type of farming and the adopted rules of the communes' participation in incomes from this tax. For the farms that are not engaged in the production of goods for the market the introduction of a flat tax would be more suitable.

Key words: income tax, agricultural tax, individual farms, communal budget, state budget