

OBCIĄŻENIA PODATKOWE GOSPODARSTW ROLNYCH W POLSCE

RYTA IWONA DZIEMIANOWICZ, RENATA PRZYGODZKA*

1. WSTĘP

System podatkowy nie funkcjonuje niezależnie i w oderwaniu od otoczenia, ale stanowi element określonego układu społeczno-gospodarczego. Jest zatem istotną częścią systemu finansowego państwa. Podatki służą przede wszystkim gromadzeniu przez państwo środków zasilających dochody budżetowe, niezbędnych do finansowania jego zadań. W określonych sytuacjach cel ten może być uzupełniany poprzez wykorzystanie podatków do realizacji zadań o charakterze gospodarczym, społecznym, a nawet wprost politycznym. Sposób oddziaływania podatków na system społeczno-gospodarczy państwa, bez względu na jego charakter, wynika z istoty ekonomicznej podatków, wyrażającej się w kształtowaniu zasobów pieniężnych pozostających w dyspozycji podatnika i znajduje swój wyraz w polityce podatkowej państwa.

Przed przystąpieniem do krótkiej charakterystyki podatków wchodzących w skład systemu opodatkowania gospodarstw rolnych, należałoby zdefiniować pojęcie systemu, które będzie używane w niniejszym artykule. Przez system opodatkowania gospodarstw rolnych, inaczej rolnictwa, będziemy rozumieć zbiór podatków obowiązujących w Polsce równocześnie, które z racji samego istnienia lub ich specjalnej konstrukcji mają wpływ na decyzje podejmowane przez właścicieli gospodarstw [9, s. 53]. Generalnie kształt systemu podatkowego i wielkości płynących z niego obciążeń fiskalnych mają wpływ na tempo wzrostu poszczególnych gospodarstw rolniczych, a w ślad za tym na nasilenie procesów koncentracji w sektorze na charakter przemian strukturalnych i podział dochodów. Jednak w Polsce założenia powyższe, mimo relatywnie niskich podatków mierzonych np. ich udziałem w produkcji czystej lub w wartości dodanej netto gospodarstw rolnych, nie przynoszą oczekiwanych rezultatów.

* Dr Ryta Iwona Dziemianowicz, dr Renata Przygodzka, Uniwersytet w Białymstoku.

2. SYSTEM OPODATKOWANIA GOSPODARSTW ROLNYCH W POLSCE

Na system opodatkowania gospodarstw rolnych w Polsce składają następujące podatki:

1. Podatek rolny – funkcjonuje na podstawie ustawy z dnia 15 listopada 1984 roku o podatku rolnym.
2. Podatek od dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej – funkcjonuje na podstawie ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.
3. Podatek od nieruchomości – funkcjonuje na podstawie ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych.
4. Podatek leśny – funkcjonuje na podstawie ustawy z dnia 28 września 1991 r. o lasach.
5. Podatek od środków transportu – funkcjonuje na podstawie ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych.
6. Podatek od spadków i darowizn – funkcjonuje na podstawie ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn.
7. Podatek od towarów i usług – funkcjonuje na podstawie dnia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (zmiany dotyczące opodatkowania rolnictwa wprowadzono ustawą z dnia 20 lipca 2000 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i ustawy o opłacie skarbowej).

Większość z wymienionych podatków ma charakter marginalny zarówno z punktu widzenia wpływów do budżetów lokalnych i budżetu państwa, jak i obciążeń fiskalnych gospodarstw rolnych. W systemie opodatkowania rolnictwa najważniejszą rolę odgrywa podatek rolny, który jest w zasadzie jedynym, powszechnym świadczeniem bezpośrednim obciążającym gospodarstwa rolne, płaci go ponad 2 mln podatników.

Podatek rolny obowiązuje od 1985 roku, ma duże znaczenie w kształtowaniu dochodów własnych gmin wiejskich (rolniczych). Obciąża osoby fizyczne i osoby prawne, które są właścicielami lub samoistnymi posiadaczami gospodarstwa rolnego. Opodatkowaniu podatkiem rolnym podlegają grunty gospodarstw rolnych. Za gospodarstwa rolne do celów podatku rolnego uważa się obszar użytków rolnych, gruntów pod stawami oraz sklasyfikowanych w operatach ewidencyjnych jako użytki rolne gruntów pod zabudowaniami związanymi z prowadzeniem gospodarstwa o łącznej powierzchni 1 ha lub o powierzchni użytków rolnych przekraczającej 1 ha przeliczeniowy. Pojęcie gospodarstwa rolnego zawarte w ustawie różni się więc od pojęcia funkcjonującego w kodeksie cywilnym. Na potrzeby podatku rolnego nie jest istotne czy działki będące własnością jednej osoby o powierzchni stanowią zorganizowaną całość gospodarczą oraz czy są wykorzystywane „rolniczo”. O płaceniu podatku rolnego decyduje posiadanie powyżej 1 ha określonych gruntów powyżej 1 ha stanowiących gospodarstwo rolne, nie ma znaczenia fakt prowadzenia na nich działalności rolniczej [4,

s. 131]. Wyłączenia ze względu na wielkość gospodarstwa rolnego są nieliczne, nawet bardzo małe gospodarstwa mają obowiązek płacić podatek. Podstawą uznania gruntów za gospodarstwo rolne jest norma obszarowa. Jeżeli łączna powierzchnia gospodarstwa lub przeliczeniowa użytków rolnych jest mniejsza niż 1 ha, nie może być ono uznane za gospodarstwo rolne, a jego właściciel, mimo prowadzenia działalności rolniczej, będzie zobowiązany do płacenia podatku od nieruchomości.

Podstawę opodatkowania podatkiem rolnym stanowi liczba hektarów przeliczeniowych ustalana na podstawie powierzchni, rodzajów i klas użytków rolnych wynikających z ewidencji gruntów oraz zaliczenia do danego okręgu podatkowego. Hektar przeliczeniowy jest jednostką umowną, która w założeniu miała odzwierciedlać wysokość przychodu uzyskiwanego przez gospodarstwo rolne. Przeliczenie fizycznej powierzchni gospodarstwa rolnego na hektary przeliczeniowe dokonywane jest przy zastosowaniu określonych w ustawie przeliczników. Wysokość przeliczników zgodnie z wolą ustawodawcy zależy od jakości użytków rolnych oraz ich położenia. Ustawodawca wydzielił cztery okręgi podatkowe w zależności od warunków ekonomicznych i produkcyjno-klimatycznych. O zaliczeniu danej gminy czy miasta do określonego okręgu decyduje minister finansów w porozumieniu z ministrem rolnictwa, ale możliwe są, w wyjątkowych okolicznościach, korekty na szczeblu wojewody i gminy. „Fikcyjność tego podziału nie wynika głównie stąd, że obowiązuje on w stanie prawie nie zmienionym od 1984 roku, chociaż to również ma znaczenie. Przede wszystkim dokonanie takiego podziału przez organy centralne (minister finansów w porozumieniu z ministrem rolnictwa) jest bardzo trudne i ze względów obiektywnych musi opierać się na dość dużej jego umowności” [3, s. 44].

Podatek od 1 ha przeliczeniowego za rok podatkowy wynosi równowartość pieniężną 2,5 q żyta, obliczoną według średniej ceny skupu żyta za pierwsze trzy kwartały roku poprzedzającego rok podatkowy. Rady gminy uprawnione są do jej obniżenia na swoim terenie. Jest to rzadko stosowana w konstrukcjach podatkowych forma przeliczeniowa, tzw. rzeczowo-finansowa. Powiązanie podatku z ceną 1 q żyta miało na celu zapewnienie waloryzacji wysokości podatku rolnego w sytuacji występowania procesów inflacyjnych. Ponadto było próbą powiązania dochodowości gospodarstwa z obciążeniem podatkowym [4, s. 150]. Jak pokazała praktyka, zastosowanie tego typu stawki nie zabezpieczyło realizacji zakładanych celów. „W wyniku coraz większej specjalizacji produkcji rolnej udział żyta w ogólnej sumie produkcji staje się coraz mniejszy. Spowodowało to, że o wysokości podatku decyduje wyłącznie cena jednego z wielu rodzajów produktów rolnych – żyta, które w wielu gospodarstwach nie stanowi głównego produktu. Zastosowanie stawki powiązanej z ceną żyta nie zapobiegło również zjawisku zmniejszania się obciążenia podatkiem rolnym w wyniku wzrostu cen. Cena żyta rośnie bowiem w mniejszym stopniu niż inflacja, co prowadzi do systematycznego obniżania obciążenia podatkiem rolnym” [3, s. 231]. Obecnie podatek rolny często staje się świadczeniem o niewielkiej wadze fiskalnej, w praktyce mało od-

czuwalnym przez podmioty zobowiązane do jego zapłacenia. W literaturze wskazuje się, iż przy wzroście obciążeń podatkowych wyraźnie zwiększa się motywacja do wszelkich działań produkcyjnych i inwestycyjnych mających na celu zmniejszenie ciężarów podatkowych. A. Hanusz twierdzi, że „[...] właściwą odczuwalność podatku rolnego osiąga się wówczas, gdy zabiera on od 6 do 8 proc., a nawet 10 proc. przeciętnego dochodu z hektara. Tymczasem dane statystyczne informują, iż jest on obecnie blisko dziesięciokrotnie mniejszy” [7, s. 262].

W podatku rolnym zastosowano szereg zwolnień i ulg. Większość z nich ma przestarzałą konstrukcję, która wyraźnie nie jest dostosowana do dzisiejszych warunków prowadzenia działalności rolniczej. Poszczególne konstrukcje ulg i zwolnień obowiązują w kształcie prawie niezmienionym od 1984 roku, mimo że od tego czasu zasadniczo uległy ewolucji założenia polityki rolnej państwa oraz warunki ekonomiczne prowadzenia działalności rolniczej [3, s. 233]. Pewne zastrzeżenia budzić może całkowite i bez ograniczeń czasowych zwolnienie z podatku rolnego użytków rolnych klasy V, VI i VIz. Należy zgodzić się z A. Hanuszem „[...] iż w warunkach gospodarki rynkowej, każde potencjalne źródło dochodu powinno podlegać powszechnemu opodatkowaniu. Bezterminowe zwolnienie z opodatkowania omawianej kategorii gruntów narusza tę zasadę, jak i pomija działanie renty absolutnej. Czynnikiem zachęcającym do pełnego zagospodarowania gruntów niskiej jakości powinno być relatywnie niskie ich opodatkowanie, nie zaś całkowite zwolnienie” [7, s. 259]. Przykładem może być zastosowanie ulgi w postaci obniżenia podatku rolnego, a nie zwolnienia do gruntów położonych na terenach górskich i podgórszych.

Przez pięć lat ze zwolnienia z podatku rolnego korzystają właściciele i wierzycieli dzierżawcy, którzy kupili grunty przeznaczone na utworzenie nowego lub powiększenie istniejącego już gospodarstwa do powierzchni nie przekraczającej 100 ha. Zwolnienie to dotyczy jedynie przypadku zakupu gruntów, a nie uzyskania go w drodze darowizny, przekazania, zwrotu czy zamiany. Konstrukcja tego przepisu budzi wiele wątpliwości interpretacyjnych, rozstrzyganych najczęściej na drodze sadowej [4, s. 158]. Zwolnieniem przez okres 5 lat objęci są także dzierżawcy gruntów Państwowego Funduszu Ziemi lub Zasobów Własności Rolnej Skarbu Państwa objętych w trwale zagospodarowanie w celu utworzenia nowego gospodarstwa lub powiększenia już istniejącego do powierzchni nie przekraczającej jednak 100 ha. Zwolnienie to ma zachęcić do zagospodarowania odlogów. Należy podkreślić jednak, że zgodnie z obowiązującą powszechnie interpretacją, osoba, która nabyła 100,01 ha, ze zwolnienia nie może skorzystać. Ograniczenie zwolnienia tylko do 100 ha „[...] jest rozwiązaniem sprzecznym z istotą tego typu zwolnień. Nie zachęca ono (a wręcz przeciwnie) do zagospodarowania nie wykorzystanych rolniczo gruntów stanowiących własność Skarbu Państwa” [3, s. 242].

Wszystkim podatnikom podatku rolnego przysługuje ulga inwestycyjna z tytułu poniesionych wydatków na inwestycje produkcyjne. Dotyczy ona wydatków związanych z budową i modernizacją budynków inwentarskich, obiektów służących ochronie środowiska oraz na zakup i zainstalowanie deszczowni, urządzeń

melioracyjnych i urządzeń zaopatrzenia gospodarstwa w wodę, a także urządzeń do wykorzystania na cele produkcyjne naturalnych źródeł energii (wiatru, biogazu, słońca i spadku wód). Ulga inwestycyjna przyznawana jest po zakończeniu inwestycji na wniosek podatnika i polega na odliczeniu od należnego podatku rolnego (od gruntów położonych na terenie gminy, w której dokonana została inwestycja) 25% udokumentowanych rachunkami nakładów inwestycyjnych. Nie może być zaliczona do wydatków inwestycyjnych równowartość pracy własnej rolnika i jego rodziny. Rozłożenie ulgi inwestycyjnej na okres 15 lat ma znaczenie raczej symboliczne. Biorąc pod uwagę wysokość podatku rolnego, ulga w takim kształcie nie motywuje podatników do inwestowania w gospodarstwo rolne. Wydatki inwestycyjne są nieporównywalne z wysokością podatku obciążającego przeciętne gospodarstwo, co uniemożliwia odliczenie przez 15 lat nawet 25% nakładów. Potwierdzają to badania Hanusza, który podaje, iż mimo możliwości korzystania z ulg inwestycyjnych spadły¹ ogólne nakłady inwestycyjne w rolnictwie [7, s. 261].

Poza ulgami o charakterze gospodarczym, w podatku rolnym nie ma ulg podmiotowych (z wyjątkiem mającej na celu uwzględnienie zdolności płatniczej podatnika tzw. ulgi żołnierskiej). Mimo osobistego charakteru, w podatku tym nie występują ulgi indywidualne i rodzinne.

Podatek rolny począwszy od 1 stycznia 1992 roku został okrojony o przychody z działów specjalnych produkcji rolnej, które objęto powszechnym podatkiem dochodowym. Wydzielenie części dochodów osiąganych z rolnictwa z podatku rolnego można traktować dwojako:

- po pierwsze, jako chęć wyższego obciążenia dużych dochodów z tzw. nowoczesnych działów rolnictwa;
- po drugie, jako pierwszy krok w kierunku objęcia w niedalekiej przyszłości, podobnie jak ma to miejsce w krajach Unii Europejskiej, wszystkich dochodów rolniczych jednym podatkiem dochodowym.

Odległość czasowa między wyodrębnieniem z podatku rolnego działów specjalnych produkcji rolnej a rokiem 2002, do którego nie objęto dochodów rolniczych powszechnym podatkiem dochodowym, wskazuje niestety na to, że motywem wydzielenia przez ustawodawcę z podatku rolnego najbardziej wydajnych działów produkcji rolnej była raczej chęć zwiększenia dochodów budżetu państwa, a nie zreformowania opodatkowania polskiego rolnictwa.

Podatek dochodowy dotyczy niewielkiej liczby gospodarstw. Podstawą wymiaru jest szacunkowy dochód z jednostki produkcji. W latach 1992–2001 obowiązywały normy przyjęte w 1992 r., co może być podstawą do przypuszczeń, że obciążenie podatkiem dochodowym w tym okresie malało. W 2002 r. minister finansów określił nowe normy szacunkowe dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej, które są średnio o około 14% wyższe od poprzednich.

¹ Według A. Hanusza rozmiary budownictwa produkcyjnego w rolnictwie zaczęły się kształtować w badanym przez niego okresie (1985–1995) na poziomie reprodukcji prostej, a liczba oddanych do użytku budynków gospodarczych zmniejszyła się 3,5-krotnie.

W podatku od dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej obowiązują te same stawki podatkowe, co w podatku dochodowym od osób fizycznych [5, s. 197]. Rolnicy prowadzący działy specjalne mają możliwość wyboru między szacunkowym określeniem dochodów a opodatkowaniem na podstawie zasad ogólnych, co wiąże się z obowiązkiem prowadzenia księgi przychodów i rozchodów. Wprawdzie prowadzenie księgi przychodów i rozchodów wymaga od rolnika wiedzy i dodatkowego nakładu pracy, ale pozwala na opodatkowanie na podstawie rzeczywistych dochodów, przy uwzględnieniu rzeczywistych kosztów działalności.

Niewielką rolę w systemie obciążeń podatkowych rolnictwa pełni podatek od nieruchomości. Dotyczy on gruntów i budynków, które nie podlegają opodatkowaniu podatkiem rolnym lub leśnym, czyli nie związanych z produkcją rolną, leśną lub działami specjalnymi. Budynki gospodarcze i ich części objęte są podatkiem od nieruchomości wyłącznie wtedy, gdy są związane z prowadzeniem działalności innej niż rolnicza czy leśna. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budynki mieszkalne należące do gospodarstw rolnych, które biorąc pod uwagę specyfikę produkcji rolnej, są nierozzerwalnie związane z tą działalnością.

Kolejnym podatkiem, który obciąża gospodarstwa rolne jest podatek leśny. Dotyczy on gospodarstw, których część powierzchni zajmują lasy. Podatek leśny konstrukcyjnie jest bardzo podobny do podatku rolnego. Powiela zalety tego podatku (np. łatwość wymiaru), ale także i jego wady (np. schematyzm, niejasność interpretacyjną, brak związku wysokości podatku z osiągniętymi dochodami z produkcji leśnej, czy też z rzeczywistą wartością lasu).

Do systemu opodatkowania gospodarstw rolnych można zaliczyć również podatek od środków transportu, który został radykalnie zmieniony od 1 stycznia 1998 roku, kiedy to zniesiono opodatkowanie między innymi samochodów osobowych i mniejszych samochodów ciężarowych. Podatek od środków transportu dotyczy niewielkiej liczby gospodarstw, ponieważ przedmiotem opodatkowania są tu: samochody ciężarowe o dopuszczalnej masie całkowitej powyżej 3,5 tony, ciągniki siodłowe i balastowe przystosowane do używania łącznie z naczepą lub przyczepą o dopuszczalnej masie całkowitej zespołu pojazdów powyżej 3,5 tony, przyczepy i naczepy, które łącznie z pojazdem silnikowym posiadają dopuszczalną masę całkowitą powyżej 7 ton (z wyjątkiem związanych wyłącznie z działalnością rolniczą prowadzoną przez podatnika podatku rolnego), autobusy.

Istotne znaczenie, zwłaszcza przy zmianie pokoleniowej w gospodarstwach rolnych, ma wysokość podatku od spadków i darowizn. Gospodarstwo rolne jest najczęściej dorobkiem nie tylko spadkodawcy, ale również pozostałych członków rodziny. Zgodnie z ustawą o podatku od spadków i darowizn zwalnia się z podatku między innymi:

- nabycie własności i praw wieczystego użytkowania gospodarstwa rolnego, w rozumieniu przepisów o podatku rolnym lub jego części, z wyjątkiem:
- budynków mieszkalnych;

- budynków zajętych na cele specjalistycznego chowu i wylęgu drobiu oraz specjalistycznej hodowli zwierząt wraz z urządzeniami i stadem hodowlanym;
- urządzeń do prowadzenia upraw specjalnych;
- pozostałych składników gospodarstwa rolnego (np. inwentarza żywego).
- nabycie przez rolnika pojazdów i maszyn rolniczych oraz części do tych pojazdów, pod warunkiem, że nie zostaną one przez nabywcę w okresie trzech lat od otrzymania sprzedane czy подарowane.

Regulacje zawarte w ustawie o podatku od spadków i darowizn są bardzo liberalne dla rolniczych składników majątkowych [10, s. 85]. Większość z nich jest zwolniona z podatku. Celem tych zwolnień jest przede wszystkim ochrona warsztatu pracy rolnika.

Podatkiem pośrednim obciążającym produkcję rolną jest podatek od towarów i usług. Rolnictwo polskie do 4 września 2000 korzystało ze zwolnienia w zakresie opodatkowania obrotu, gdyż wprowadzony w 1993 roku podatek od towarów i usług nie objął produkcji rolnej. Producenci rolni płacili jednak podatek od wartości dodanej zawarty w cenie paliwa, energii, opału, zakupywanych usług, materiałów budowlanych i innych towarów nabywanych na potrzeby produkcji rolnej, nie mając jednocześnie możliwości jego odliczenia. W konsekwencji wyłączenia producentów rolnych z systemu podatku VAT, zostali oni pozbawieni możliwości zwrotu podatku naliczonego, co prowadziło zazwyczaj do wzrostu kosztów produkcji (poprzez zjawisko kumulacji podatków) oraz niewątpliwie obniżenia opłacalności inwestycji w rolnictwie.

Wprowadzenie 4 września 2000 roku podatku VAT w rolnictwie umożliwiło odbiorcom produktów rolnych zajmującym się handlem zmniejszenie kosztów o kwoty podatku naliczonego, który dotychczas jako związany ze sprzedażą zwolnioną nie podlegał odliczeniu. Rolnik zaś uzyskał możliwość otrzymania przynajmniej częściowego zwrotu podatku naliczonego, zapłaconego w cenach materiałów i środków produkcji.

Rolnicy zobowiązani na podstawie odrębnych przepisów do prowadzenia ksiąg rachunkowych rozliczają podatek VAT na zasadach ogólnych wynikających z przepisów ustawy z dnia 8 stycznia 1993 roku o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Pozostali rolnicy włączeni zostali do systemu VAT na tzw. zasadach uproszczonych, polegających na objęciu ich ryczałtowanym systemem zwrotu podatku VAT zawartego w cenach towarów i usług nabywanych do produkcji rolnej. Rolnikiem ryczałtowym może być każdy rolnik dokonujący sprzedaży nieprzetworzonych produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej, jeśli przepisy nie zobowiązują go do prowadzenia pełnej rachunkowości.

Sprzedaż nieprzetworzonych produktów rolnych pochodzących z własnej produkcji dokonywana przez rolników ryczałtowych jest zwolniona z podatku VAT. System ryczałtowy polega na doliczaniu do ceny sprzedaży produktów rolnych 3% stawki ryczałtu i umożliwia rolnikom ryczałtowym odzyskiwanie

podatku VAT, naliczonego i zawartego w cenach towarów i usług nabywanych do produkcji rolniczej. Kwotę ryczałtu VAT w wysokości 3%, doliczoną do ceny netto, zgodnie z zasadami zawartymi w ustawie, wypłaca rolnikowi nabywca produktów rolnych, będący równocześnie podatnikiem podatku VAT.

Objęcie podatkiem VAT rolnictwa jest jedną z istotniejszych zmian w systemie opodatkowania gospodarstw rolnych wprowadzanych w okresie transformacji systemu gospodarczego Polski. Jest krokiem w kierunku dostosowania polskiego systemu podatkowego do obowiązującego w Unii, krokiem w kierunku uporządkowania tego systemu i pod tym względem należy ocenić to pozytywnie. Niewątpliwie przybliży polskie rolnictwo do standardów obowiązujących w Unii. Pewne rozwiązania zastosowane w podatku od towarów i usług (np. konieczność posiadania rachunku bankowego czy obowiązek posiadania niektórych dokumentów księgowych) mogą być pomocne w przyszłości, przy wprowadzaniu opodatkowania dochodów rolniczych. Należy jednak wyraźnie podkreślić, że objęcie podatkiem od towarów i usług produkcji rolnej nie oznacza jeszcze reformy systemu opodatkowania rolnictwa.

3. PODATKI A WYBRANE WYNIKI EKONOMICZNO-FINANSOWE GOSPODARSTW ROLNYCH

Do przeprowadzenia badań obciążeń fiskalnych gospodarstw rolnych wykorzystano dane gospodarstw prowadzących rachunkowość rolną na zlecenie Instytutu Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej. Należy zaznaczyć, iż zbiorowość ta nie stanowi próby reprezentatywnej. Przy doborze gospodarstw przez większość lat kierowano się przede wszystkim ich typowością pod względem struktury obszarowej w danym makroregionie lub też województwie. Jednak od 1996 roku przeważała tendencja doboru gospodarstw nastawionych prorynkowo, czyli w praktyce – gospodarstw większych obszarowo i często wyspecjalizowanych. Oznacza to, iż uzyskane wyniki mogą odbiegać od przeciętnych w skali całego kraju.

W analizie posłużono się następującymi kategoriami:

- produkcja globalna – stanowi wartość pieniężną tego wszystkiego, co zostało wytworzone w gospodarstwie w roku obrachunkowym, czyli jest to wartość produkcji roślinnej i zwierzęcej łącznie z produktami zużytymi na pasze i siew we własnym gospodarstwie oraz z produktami nierolniczymi pozyskiwanymi w niektórych gospodarstwach (żwir, torf itp.);
- produkcja czysta – stanowi wartość nowo wytworzoną w danym roku, oblicza się ją odejmując od produkcji globalnej wartość nakładów materialnych;
- wartość dodana netto – jest nadwyżką produkcji nad bezpośrednimi i pośrednimi kosztami jej wytworzenia (bez kosztu czynników zewnętrznych), inaczej – jest to opłata za pracę, ziemię i kapitał uczestniczący w procesie produkcji gospodarstwa rolniczego, bez względu na źródło ich pochodzenia (własne i obce);

- dochód z gospodarstwa rolniczego – stanowi opłatę za nieopłacone nakłady pracy i kapitał własny zaangażowany w gospodarstwo (dochód rolniczy netto), skorygowaną o wynik uzyskany z upłynnienia środków trwałych, otrzymane subsydia celowe na inwestycje oraz otrzymane odszkodowania za środki trwałe.

Z kolei uwzględnione w analizie podatki obejmują wszystkie rodzaje obciążeń podatkowych gospodarstw rolnych, przy czym należy podkreślić, iż podatek rolny stanowi w nich największy udział.

Analiza danych zawartych w tabeli 1 wskazuje, że w ciągu ostatnich 11 lat obciążenia fiskalne gospodarstw rolnych nie ulegały zasadniczym zmianom. Świadczy o tym zarówno udział podatków w produkcji globalnej w przeciętnym gospodarstwie, jak i w produkcji czystej. W pierwszym przypadku podatki stanowiły od 1,3% produkcji globalnej w 1992 r. do 1,9% w latach 1991, 1993 i 1997. Natomiast udział podatków w produkcji czystej zawierał się w przedziale od 3,3% w 1990 r. do 6,1% w 1997 r. Na przestrzeni ostatnich czterech lat zaobserwować można relatywne zmniejszanie się obciążeń fiskalnych w badanej zbiorowości. Poza omówionymi wskaźnikami potwierdza to również wielkość podatków na 1 ha UR mierzona w zł, która utrzymuje się na tym samym poziomie (czyli nieodczuwalne są nawet skutki inflacji). Być może jest to efektem zmiany kryterium doboru próby, o czym wspomniano wcześniej. Ponadto niewątpliwie wpływ na powyższe zjawisko miał wolniejszy niż inflacja wzrost cen żyta, a nawet ich zmniejszenie². Zatem potwierdza się teza, iż powiązanie podatku rolnego z ceną żyta nie tylko nie zmniejsza skutków inflacji, a wręcz powoduje zmniejszenie obciążeń fiskalnych gospodarstw rolnych.

Z punktu widzenia charakteru podatku rolnego, który opodatkowuje grunty gospodarstw rolnych, istotne znaczenie przy jego analizie ma powierzchnia gospodarstwa. Dlatego też przeprowadzono badania, uwzględniając zróżnicowanie obszarowe gospodarstw.

Analiza danych zawartych w tabeli 2 wskazuje, iż w grupie gospodarstw prowadzących rachunkowość rolną największe obciążenia fiskalne dotyczą gospodarstw małych, o powierzchni użytków rolnych nie przekraczającej 10 ha. Potwierdza to relatywnie najwyższy udział podatków zarówno w produkcji czystej, wartości dodanej netto, jak i w dochodach z gospodarstwa rolnego. Są to zatem gospodarstwa, w których nadwyżka ekonomiczna jest stosunkowo najniższa i jakiegokolwiek wydatki finansowe związane z prowadzeniem gospodarstwa obciążają je w większym stopniu niż gospodarstwa duże obszarowo. Należy jednak podkreślić, iż pułap obciążeń fiskalnych w 2000 roku nie przekroczył 5,2% udziału podatków w produkcji czystej na 1 badane gospodarstwo i 7,1% udziału podatków w dochodach z gospodarstwa rolnego. Wymienione wskaźniki dotyczyły gospodarstw, których powierzchnia użytków rolnych mieściła się

² Średnie ceny skupu żyta za 1 kg wg GUS w ciągu ostatnich sześciu lat kształtowały się następująco: 1995 r. – 0,22 zł, 1996 r. – 0,36 zł, 1997 r. – 0,37 zł, 1998 r. – 0,32 zł, 1999 r. – 0,30 zł, 2000 r. – 0,36 zł.

Tabela 1. Produkcja globalna, czysta i podatki w gospodarstwach rolnych w latach 1990–2000*

Wyszczególnienie	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Produkcja globalna na 1 gospodarstwo w tys. zł**	36 612	48 553	77 779	104 786	145 417	20 091	23 140	26 868	27 565	28 559	33 142
Produkcja czysta na 1 gospodarstwo w tys. zł**	19 295	19 092	24 132	37 277	48 143	7 338	8 006	8 810	8 395	8 406	10 192
Podatki w tys. zł na 1 gospodarstwo**	632	930	1 032	2 049	2 650	345	404	534	468	481	489
Udział podatków w produkcji globalnej na 1 gospodarstwo w %	1,7	1,9	1,3	1,9	1,8	1,7	1,7	1,9	1,7	1,7	1,5
Udział podatków w produkcji czystej na 1 gospodarstwo w %	3,3	4,8	4,3	5,5	5,5	4,7	5,1	6,1	5,7	5,8	4,8
Podatki na 1 ha UR w tys. zł**	99	143	158	308	375	48	60	77	67	66	66

* Wartości w kolejnych latach liczone są w cenach bieżących, ponadto wszystkie dane mają charakter średnich ważonych: do 1993 r. stosowano łącznie wagi wynikające z liczebności gospodarstw rolnych w kraju ustalonych przez GUS na podstawie narodowych spisów powszechnych, później zróżnicowane [10, s. XI].

** Od 1995 roku po denominacji.

Źródło: [17, s. 9–10].

Tabela 2. Podatki a wyniki ekonomiczno-finansowe gospodarstw rolnych w 2000 roku*

Wyszczególnienie	Cała populacja	Gospodarstwa o powierzchni użytków rolnych w ha								
		1-2	2-5	5-7	7-10	10-15	15-20	20-50	50-100	pow. 100
Produkcja czysta na 1 gospodarstwo w zł	34 871	-75	5 179	9 865	9 623	17 400	25 376	39 288	80 495	208 770
Podatki na 1 gospodarstwo w zł	963	164	222	365	500	617	713	986	1 937	5 307
Udział podatków w produkcji czystej na 1 gospodarstwo w %	2,8	x	4,3	3,7	5,2	3,5	2,8	2,5	2,4	2,5
Podatki na 1 ha UR w zł	34	106	61	61	60	50	41	32	28	28
Udział podatków w wartości dodanej netto na 1 gospodarstwo w %	2,8	x	5,1	4,	6,2	3,8	2,9	2,6	2,4	2,5
Udział podatków w dochodach z gospodarstwa rolnego na 1 gospodarstwo w %	3,5	x	6,3	5,4	7,1	4,6	3,5	3,0	3,1	3,6

* Tabela zawiera średnie arytmetyczne dla gospodarstw prowadzących rachunkowość rolną.
x – ze względu na ujemną wartość produkcji czystej zrezygnowano z określenia jej struktury.

Źródło: [11, s. 54-57, 124-125].

w przedziale od 7 do 10 ha. Wzrost powierzchni gospodarstwa skutkuje zmniejszeniem obciążeń fiskalnych. Świadczy o tym zwłaszcza wartość podatków przypadająca na 1 ha użytków rolnych. Najwyższą zanotowano w gospodarstwach o powierzchni do 2 ha UR (106 zł na 1 ha)³, najniższą natomiast – w gospodarstwach powyżej 50 ha (28 zł na 1 ha). W odniesieniu do całej populacji przeciętne obciążenie w 2000 r. wyniosło 2,8% udziału podatków w produkcji czystej oraz 3,5% w dochodach z gospodarstwa rolnego⁴. W porównaniu z obciążeniami fiskalnymi pozarolniczej działalności gospodarczej te dotyczące gospodarstw rolnych wydają się być niewielkie, a jednak mimo to nie wywołują oczekiwanych procesów koncentracji i zmian struktury obszarowej polskiego rolnictwa. Potwierdzają to dane zawarte w tabeli 3. Zgodnie z wynikami Powszechnego Spisu Rolnego z 1996 roku w stosunku do wyników Narodowego Spisu Powszechnego z 1988 r. nastąpił wzrost udziału liczby gospodarstw o powierzchni ogólnej do 3 ha o 6,4 punktu procentowego oraz spadek udziału gospodarstw o powierzchni powyżej 10 ha o około 3 punkty procentowe. Dalece prawdopodobne jest, że tak duży wzrost liczby gospodarstw karłowatych jest efektem nieszczelności przepisów regulujących podatek rolny i ucieczką właścicieli działek rekreacyjnych przed podatkiem od nieruchomości.

Tabela 3. Struktura gospodarstw rolnych w Polsce wg NSP z 1988 r. oraz PSR z 1996 r.

Wyszczególnienie	Ogółem	Gospodarstwa o powierzchni ogólnej* w ha				
		do 3	3–7	7–10	10–15	pow. 15
NSP 1988	100,0	30,0	32,8	15,2	13,0	9,0
PSR 1996	100,0	36,4	31,7	12,8	10,6	8,5

* Od 1994 roku podział na grupy obszarowe wg powierzchni użytków rolnych.

Źródło: opracowanie własne na podstawie [17, s. XXXI].

Do ciekawych wniosków prowadzi analiza tabeli 4. Zawiera ona dane dotyczące wielkości podatków i wyników ekonomicznych gospodarstw prowadzących rachunkowość rolną w podziale na gospodarstwa o różnej strukturze dochodów. Wynika z niej, iż im „bardziej rolnicze gospodarstwo”, tzn. im udział dochodów rolniczych w dochodach osobistych jest większy, tym obciążenia z tytułu podatków rolniczych są mniejsze. Potwierdza to zarówno udział podatków w produkcji czystej, w wartości dodanej netto, w dochodzie z gospodarstwa rolnego, jak i wartość podatku w odniesieniu do 1 ha powierzchni użytków rolnych. Inaczej – wraz ze wzrostem towarowości gospodarstwa zmniejszają się obciążenia fiskalne. Jest to kolejny dowód na nierealizowanie przez obecny system podatkowy w rolnictwie funkcji redystrybucyjnej.

³ Należy zaznaczyć, że z uwagi na ujemną wartość produkcji czystej podatki te opłacane są z dochodów spoza rolnictwa.

⁴ Powyższe dane dla roku 2000 różnią się w tabeli 1 i 2. Przypomnieć należy, iż jest to efektem zastosowania w obu tabelach różnych średnich (w tabeli 1 – średnie ważone, w tabeli 2 – średnie arytmetyczne).

Tabela 4. Podatki a wybrane wskaźniki ekonomiczno-finansowe w gospodarstwach o różnym udziale dochodu rolniczego w 2000 r.*

Wyszczególnienie	Gospodarstwa, w których udział dochodu rolniczego w dochodzie osobistym wyniósł			
	dochody ujemne	do 50%	50–80%	80–100%
Produkcja czysta na 1 gospodarstwo w zł	- 561	9 433	27 593	73 514
Podatki na 1 gospodarstwo w zł	617	503	870	1534
Udział podatków w produkcji czystej na 1 gospodarstwo w %	x	5,3	3,2	2,1
Podatki na 1 ha UR w zł	34	38	36	33
Udział podatków w wartości dodanej netto na 1 gospodarstwo w %	x	5,9	3,3	2,1
Udział podatków w dochodzie z gospodarstwa rolnego na 1 gospodarstwo w %	x	7,7	3,9	2,6

* Tabela zawiera średnie arytmetyczne dla gospodarstw prowadzących rachunkowość rolną. x – ze względu na ujemną wartość produkcji czystej zrezygnowano z określenia jej struktury.

Źródło: jak w tabeli 2.

Wspomniano wcześniej, iż jednym z ważnych aspektów polityki podatkowej państwa jest kształtowanie dochodów nie tylko podmiotów gospodarczych, ale również dochodów budżetów lokalnych i budżetu państwa. Obciążenia fiskalne gospodarstw rolnych wywierają znaczny wpływ na dochody budżetowe zwłaszcza gmin wiejskich. Jednak badania prowadzone przez J. Kulawika świadczą o tym, że udział podatków od gospodarstw rolnych w dochodach gmin na przestrzeni lat 1997–2000 malał z 1,97% w 1997 r. do 1,28% w 2000 r. [8, s.70]. Sytuacja taka pogarsza położenie finansowe wielu gmin.

4. ZAKOŃCZENIE

Reasumując, można stwierdzić, że latach dziewięćdziesiątych nie powstała ani jedna całościowa wizja opodatkowania rolnictwa w Polsce. Zmiany w opodatkowaniu działalności gospodarczej nie pociągnęły za sobą zasadniczych zmian w opodatkowaniu gospodarstw rolnych. W związku z tym w rolnictwie funkcjonuje system stworzony w odmiennych warunkach ustrojowych, który jest niedostosowany do wymogów polityki podatkowej państwa i polityki rolnej, nie pobudza zmian strukturalnych w rolnictwie, nie motywuje podatników do określonych działań. System opodatkowania działalności rolniczej jest przestarzały, zawiera rozwiązania wewnętrznie sprzeczne i wywołujące wiele kontrowersji [1, s. 215–220].

System ten jest nieszczelny, preferencyjne opodatkowanie nieruchomości rolnych „[...] w stosunku do pozostałych rodzajów nieruchomości, powoduje ucieczkę podatników od płacenia podatku od nieruchomości na rzecz podatku rolnego, co w obowiązującym systemie jest bardzo łatwe” [2, s. 33]. Podatek rolny, począwszy od 1992, przedstawia konstrukcję bardzo uproszczoną. W obecnym kształcie podatkiem rolnym objęte są jedynie podstawowe formy gospodarowania, toteż w ograniczonym stopniu wpływa on na ekonomiczne działania rolników. Ponadto poprzez uprzywilejowanie gospodarstw większych obszarowo nie spełnia wręcz funkcji redystrybucyjnej. W podatku rolnym samorząd terytorialny posiada ograniczone, nieadekwatne do konstytucyjnie zagwarantowanego prawa uprawnienia w zakresie kształtowania wysokości obciążeń. W związku z powyższym organy lokalne nie mogą prowadzić w dziedzinie restrukturyzacji i modernizacji rolnictwa pełnej i wielokierunkowej polityki na swoim obszarze [6, s. 52–53].

LITERATURA

1. Bieluk J., *Obciążenia podatkowe rolnictwa*, (praca doktorska, maszynopis), Białystok 1998.
2. Etel L., *O potrzebie reformy systemu opodatkowania nieruchomości w Polsce*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2000, nr 1.
3. Etel L., *Opodatkowanie nieruchomości. Problemy praktyczne*, Temida, Białystok 2001.
4. Etel L., Presnarowicz S., *Podatki i opłaty samorządowe. Komentarz*, Muncipium, Warszawa 1999.
5. Gajl N., *Modele podatkowe. Podatki i inne formy obciążeń pośrednich*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1995.
6. Gajl N., *Modele podatkowe. Podatki lokalne*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1996.
7. Hanusz A., *Polityka podatkowa w zakresie różnicowania obciążeń dochodów rolniczych w Polsce*, Wydawnictwo UMCS, Lublin 1996.
8. Kulawik J., *Kredytowanie i opodatkowanie rolnictwa oraz ubezpieczenia rolnicze*, [w:] *Analiza produkcyjno-ekonomicznej sytuacji rolnictwa i gospodarki żywnościowej w 2000 roku*, IERiGŻ, Warszawa 2001.
9. Litwińczuk H., *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Wyd. KiK, Warszawa 2000.
10. Podstawka M., *System podatkowy w rolnictwie*, Wyd. SGGW, Warszawa 2000.
11. Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym, Dz.U. Nr 11, poz. 50, ze zm.
12. Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, ze zm.
13. Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, Dz.U. z 1993 r. Nr 94, poz. 431, ze zm.
14. Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o lasach, Dz.U. Nr 101, poz. 444, ze zm.
15. Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, Dz.U. Nr 9, poz. 31, ze zm.
16. Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn, Dz.U. z 1997 r. Nr 16, poz. 89, ze zm.
17. *Wyniki rachunkowości rolnej gospodarstw indywidualnych 2000*, IERiGŻ, Warszawa 2001.