

MAGDALENA MĄDRA

ZRÓŻNICOWANIE OBCIĄŻENIA PODATKIEM ROLNYM INDYWIDUALNYCH GOSPODARSTW ROLNICZYCH W ZALEŻNOŚCI OD SIŁY EKONOMICZNEJ¹

Wprowadzenie

Wszelkie podatki wpływają na zachowanie ekonomiczne ludzi, jak i przedsiębiorstw. Wiąże się to z przekazywaniem na rzecz państwa części zasobów finansowych osób prywatnych. W rezultacie ludzie i przedsiębiorstwa zmieniają swoje postępowanie poprzez zwiększanie wykonywanej pracy, bądź ograniczanie wydatków na konsumpcję². Współczesna funkcja fiskalna powinna uwzględniać skutki ekonomiczne i społeczne, jakie wywołuje ciężar opodatkowania. Szczególną, z ekonomicznego punktu widzenia, jest stymulacyjna funkcja podatku (bodźcowa)³. Celem tej funkcji jest stworzenie takich instrumentów podatkowych, aby sprzyjały racjonalnemu działaniu, ukierunkowując działalność danych podmiotów na pożądane efekty ekonomiczne i gospodarcze.

W sektorze agrobiznesu dominującą rolę odgrywają gospodarstwa rolnicze, których głównym obciążeniem podatkowym jest podatek rolny. Podatek ten funkcjonuje na podstawie prawnej jaką jest ustawa z dnia 15 listopada 1984 roku, w której zmiany z 1992 roku doprowadziły do objęcia tym podatkiem wyłącznie typowej produkcji rolniczej. Wyróżnione dochody z działów specjalnych produkcji rolniczej stały się przychodem opodatkowanym głównie podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Ustawa o podatku rolnym określa przedmiot opodatkowania, który stanowią grunty występujące w ewidencji jako użytki rolne (UR), lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych. Podstawą opodatkowania w podatku rolnym jest liczba hektarów przeliczeniowych danego gospodarstwa. Jednostka ta ma uwzględniać różnice w dochodowości rolnej poszczególnych gospodarstw. Podejście to wynika ze zróżnicowania rodzajów

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

² R. Rosiński: *Polski system podatkowy – poszukiwanie optymalnych rozwiązań*, Difin, Warszawa 2008, s. 41.

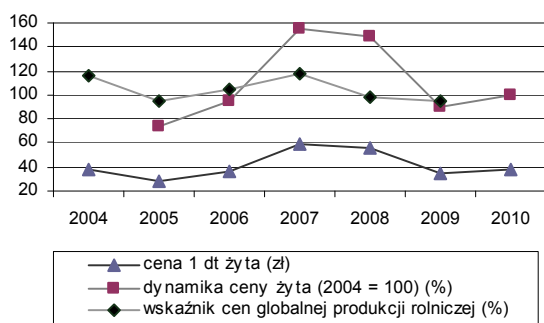
³ R. Przygodzka: *Fiskalne instrumenty wspierania rozwoju rolnictwa – przyczyny stosowania, mechanizmy i skutki*, Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok 2006, s. 204–205.

użytków rolnych, ich jakości, odmiennych warunków ekonomicznych produkcji rolnej, jak i warunków produkcyjno-klimatycznych⁴.

Ustalenie liczby hektarów przeliczeniowych wymaga uwzględnienia fizycznej powierzchni gospodarstwa rolnego, ich rodzaju (grunty orne, łąki, pastwiska) oraz klasy (jakości) użytków rolnych. Na uwzględnioną według przelicznika liczbę hektarów przeliczeniowych wpływa również przynależność do jednego z czterech okręgów podatkowych. Kryterium to, w swym założeniu, ma brać pod uwagę warunki ekonomiczne i produkcyjno-klimatyczne. Założenia te zostały zatem włączone w konstrukcję podatku w dwóch wymiarach: okręgu podatkowego oraz klasy bonitacyjnej użytków rolnych.

Celem urealnienia stawek podatku rolnego zostały one uzależnione od równowartości 2,5 q żyta dla gruntów przeliczeniowych, a dla pozostałych według 5 q żyta (obliczonej według średniej ceny skupu żyta za pierwsze trzy kwartały roku poprzedzającego rok podatkowy). Rysunek 1 przedstawia zmiany ceny 1 dt żyta oraz dynamikę cen globalnej produkcji rolniczej. Dynamika cen żyta odnotowała zróżnicowany poziom zamian, bez wyraźnej tendencji wzrostowej w badanym okresie. Wskazuje to na niestabilność tej podstawy opodatkowania, uzależnionej od podaży jednego produktu na rynku. Wskaźnik cen globalnej produkcji rolniczej nie odnotował znaczących wahań.

Wadą naliczania podatku rolnego według kwintala żyta jest brak uwzględnienia pozostałych, różnicujących działalność gospodarstw rolniczych produktów rolnych, kształtujących ceny na rynku rolnym. Będąca podstawą obliczeń cena żyta wydaje się być nie adekwatna do naliczenia tego podatku w gospodarstwach zajmujących się produkcją zwierzęcą. Mechanizm ten miał zapewniać waloryzację wysokości obciążeń podatkowych, prowadząc do automatycznego dostosowywania ciężaru podatku rolnego i zmian zachodzących w poziomie dochodów z produkcji rolnej⁵.

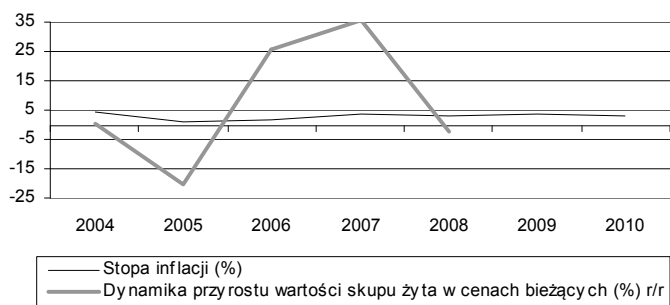


Rys. 1. Wybrane roczne mierniki zmian cen produktów rolnych

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów oraz GUS.

⁴ A. Hanusz, A. Niezgoda, P. Czernski: *Dochody budżetu gminy*, Wydawnictwo Wolters Kluwers, Warszawa 2006, s. 57–58.

⁵ *Ibidem*, s. 62.



Rys. 2. Stopa inflacji a dynamika przyrostu wartości skupu żyta w cenach bieżących

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych GUS.

Cechą różnicującą wielkość obciążenia gospodarstw rolniczych pomiędzy gospodarstwami o zbliżonej klasie bonitacji użytków rolniczych oraz lokalizacją w tym samym okręgu podatkowym, są liczne ulgi i zwolnienia przewidziane przez ustawodawcę. Uregulowania te zwiększają i tak symboliczne oddziaływanie podatku rolnego na działalność gospodarstw rolniczych. Wprowadzone zwolnienia i ulgi miały spełniać rolę motywacyjną, której założeniem była poprawa struktury agrarnej gospodarstw rolnych.

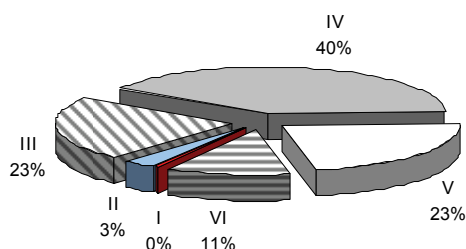
Według prokuratora generalnego rolnicy, którzy płacą podatek rolny, stanowiący elementem potencjalnej dochodowości gospodarstw w ograniczonym zakresie, nie pokrywają tym samym świadczeń opieki zdrowotnej, z uwagi na wnoszenie opłaty tych składek niezależnie od wielkości dochodów⁶. Ponadto podatek rolny charakteryzuje się niskimi kosztami poboru, co wynika z powstawania na terenie gminy z tego tytułu jednorocznego zobowiązania, które może być spłacane kwartalnie. Rozwiązanie to ułatwia dokonanie płatności przez rolników.

Najwyższy poziom przelicznika w klasie bonitacyjnej I i I okręgu podatkowym wynosi 1,95, a najniższy to 0,05 w IV okręgu i VI klasie. Podejście to miało intensyfikować produkcję rolniczą, z uwagi na opodatkowywanie jednostki, jaką jest hektar przeliczeniowy, a nie uzyskane dochody. Obciążenie podatkiem rolnym ma charakter proporcjonalny, liniowy. Sprzyjać to miało zwiększaniu obszarów objętych działalnością rolniczą wraz ze wzrostem efektywności produkcji, na których jest prowadzona⁷. Na rysunku 3 przedstawiono udział kolejnych klas bonitacyjnych w powierzchni ogółem użytków rolnych. W roku 2000 wielkość ta wynosiła 18 536,9 tys. ha, a czego do klasy I przynależało 67,8 tys. ha. Wskazuje to na wyższe obciążenie podatkiem rolnym, dla którego stosowny jest przelicznik od 1,95 do 1,45 powierzchni UR, nieznacznego obszaru – 0,4%, na którym prowadzona jest produkcja rolnicza.

⁶ Informacyjna Agencja Radiowa, 26.10.2010 r.

⁷ A. Hanusz, A. Niezgodna, P. Czernski: *Dochody budżetu gminy*, Wydawnictwo Wolters Kluwers, Warszawa 2006, s. 61.

Podatek rolny będący podatkiem majątkowym nie nawiązuje do przychodów gospodarstw rolnych. Czasowe przerwanie prowadzenia działalności rolniczej nie powoduje wygaśnięcia obowiązku uregulowania tego podatku. Podatek zryczałtowany, jakim jest podatek rolny w swej konstrukcji, wywołuje jedynie efekt dochodowy, pomniejszając dochody gospodarstw rolniczych. Niski poziom tego fiskalnego obciążenia nie kształtuje w znaczący sposób decyzji rolników w zakresie podejmowanej strategii inwestycyjnej i docelowych działań o efektach ekonomicznych.



Rys. 3. Udział klas bonitacyjnych w powierzchni użytków rolnych ogółem (%)

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych GUS.

Cel i metodyka badań

Celem badań jest określenie stopnia obciążenia podatkiem rolnym towarowych gospodarstw rolniczych, w których nadwyżka bezpośrednia wynosiła 2–4 ESU oraz powyżej 30 ESU (1 ESU = 1 200 €). Badania nie objęły gospodarstw rodzinnych, które prowadzą produkcję na własne potrzeby.

Badaniom zostały poddane gospodarstwa indywidualne uczestniczące w systemie rachunkowości rolnej Farm Accountancy Data Network (FADN). Dane te gromadzi Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej – Państwowy Instytut Badawczy (IERiGŻ-PIB)⁸. W polu obserwacji FADN znajdują się gospodarstwa towarowe, które wytwarzają w danym regionie FADN co najmniej 90% wartości standardowej nadwyżki bezpośredniej (SGM)⁹. Dobór gospodarstw indywidualnych był celowy i odzwierciedlał liczebność, przy uwzględnieniu struktury typów rolniczych, nadwyżki bezpośredniej oraz powierzchni gruntów rolnych, ustalony na podstawie powszechnego spisu rolnego z 2002 roku. Baza gospodarstw FADN jest reprezentatywna dla około 800 000 gospodarstw towarowych w Polsce.

⁸ Ustawa z dnia 29 listopada 2000 r. o zbieraniu i wykorzystywaniu danych rachunkowych z gospodarstw rolnych oraz w Commission Regulation (EC) No 730/2004 of 19 April 2004.

⁹ Ang. Standard Gross Margin.

Do analizy w opracowaniu przyjęto dane empiryczne dla lat 2004–2009, obejmujące gospodarstwa indywidualne z całej Polski. Obiekty badawcze zostały podzielone według kryterium jednostki ESU, uwzględniającej nadwyżkę produkcji rolniczej w odniesieniu do przeciętnie ponoszonych kosztów bezpośrednich (średnia z trzech kwartałów) w badanym regionie. W celu zapewnienia odpowiedniej liczebności gospodarstw w przyjętej klasyfikacji wyróżniono gospodarstwa o najniższej sile ekonomicznej 2–4 ESU oraz najwyżej – powyżej 30 ESU¹⁰. W artykule przedstawiono również wyniki badań przeprowadzonych w 2010 roku przy wykorzystaniu kwestionariusza wywiadu wśród rolników z 302 towarowych gospodarstwach rolniczych FADN na terenie całej Polski. Dobór próby był losowo i odbył się przy wykorzystaniu metody kwotowej. Przy losowaniu próby z danej populacji gospodarstw uwzględniono dodatkowo kryterium powierzchni UR (dla gospodarstw produkcji roślinnej), siły ekonomicznej (dla gospodarstw prowadzących produkcję zwierzęcą) oraz typu rolniczego.

Wyniki badań

W tabeli 1 przedstawiono średnią kwotę płaconego podatku rolnego w towarowych gospodarstwach rolniczych. W gospodarstwach o sile ekonomicznej >30 ESU poziom obciążeń fiskalnych podatkiem rolnym wynosił od 2940 zł w 2006 roku do 4199 zł w 2008 roku. Natomiast w gospodarstwach najsłabszych ekonomicznie o mniejszej powierzchni UR, średnia kwota podatku rolnego była najwyższa w 2009 roku i wynosiła średnio 628 zł. W całej badanej populacji gospodarstw podatek ten był najwyższy w 2009 roku i wynosił 2008 zł. W badanym okresie dynamika wzrostu obciążeń z tytułu podatku rolnego była najniższa w gospodarstwach najsilniejszych ekonomicznie, co świadczy o przeniesieniu ciężaru opodatkowania na gospodarstwa o niskiej nadwyżce bezpośredniej (2–4 ESU).

Tabela 1

Średnia kwota płaconego podatku rolnego przez towarowe gospodarstwa rolnicze (zł)

Wyszczególnienie	Lata						Dynamika (2004 = 100)
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	
2–4 ESU	430	450	405	448	581	628	146,0
>30 ESU	3576	3554	2940	3202	4199	4170	116,6
Średnio	1343	1407	1233	1386	1904	2008	149,6

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych PL-FADN.

¹⁰ Liczebność gospodarstw w latach 2004–2009 w wyróżnionych według kryterium siły ekonomicznej: 2–4 ESU – 903, 1128, 1067, 1034, 1088, 983; >30 ESU – 1730, 1948, 2078, 2247, 2305, 2424; w całej Polsce – 11 104, 11 774, 11 823, 12 038, 12 298, 12 258.

W tabeli 2 przedstawiono średnie obciążenie podatkiem rolnym 1 ha UR. W gospodarstwach słabszych ekonomicznie obciążenie 1 ha UR podatkiem rolnym było wyższe i wynosiło średnio 70,1 zł w 2009 roku. Różnica w relacji do gospodarstw o sile ekonomicznej powyżej 30 ESU wynosiła 15,1 zł na 1 ha UR. Przy znaczącej dysproporcji skali obrotów tych gospodarstw, grupa 2–4 ESU o niższej efektywności produkcji ponosiła wyższe obciążenie z tytułu naliczonego podatku rolnego. Średni poziom kwoty podatku rolnego obciążającego średnio 1 ha UR w Polsce był zbliżony do wielkości odnotowanych w gospodarstwach najsilniejszych ekonomicznie. Świadczy to o znaczącym zróżnicowaniu tych obciążeń, co potwierdziła analiza odchyleń standardowych.

Tabela 2

Średnia kwota płaconego podatku rolnego przez towarowe gospodarstwa rolnicze na 1 ha UR (zł/ha UR)

Wyszczególnienie	Lata					
	2004	2005	2006	2007	2008	2009
2–4 ESU	54,1	52,4	48,6	56,7	68,4	70,1
>30 ESU	45,0	45,0	39,2	43,7	55,3	55,2
Średnio	43,9	45,1	39,6	44,2	57,0	57,6

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych PL-FADN.

Relacja kwoty płaconego podatku rolnego do jednostki siły ekonomicznej ukazuje obciążenie wygenerowanej nadwyżki bezpośredniej w każdej grupie gospodarstw wyróżnionej według siły ekonomicznej (tab. 3). Wzrost tego wskaźnika w grupie gospodarstw 2–4 ESU świadczy o nieproporcjonalnych zmianach w latach 2004–2009, w odniesieniu do przychodów ze sprzedaży pomniejszych o średni poziom kosztów bezpośrednich w relacji do zapłaconego podatku rolnego. W gospodarstwach rolniczych wraz ze wzrostem siły ekonomicznej w każdym roku odnotowano wyraźny spadek tego wskaźnika – przy ponad dwukrotnie niższym obciążeniu gospodarstw najsilniejszych ekonomicznie w relacji do tych najsłabszych. W badanym okresie odnotowano wzrost obciążenia 1 ESU średnio w badanej populacji, co wskazuje na brak relacji pomiędzy wzrostem nadwyżki bezpośredniej a zmianą w zakresie ustalonej ceny dla 2,5 q żyta. Zależność ta jest charakterystyczna dla gospodarstw zajmujących się produkcją roślinną.

Wskaźnik przedstawiający relację podatku rolnego do dochodu wskazuje na wyższe obciążenie wyniku finansowego w grupie gospodarstw najsłabszych ekonomicznie (9,1% w 2004 r.). Gospodarstwa z grupy >30 ESU charakteryzowały się średnio dwu- i nawet trzykrotnie niższym obciążeniem dochodu z tytułu płaconego podatku rolnego. Tendencja ta pokrywa się z wielkością wskaźnika, w którego konstrukcji odniesiono się do jednostki siły ekonomicznej, z uwagi na element dochodowości produkcji zawarty w tej zmiennej.

Korzystnie należy ocenić spadek obciążenia dochodu gospodarstw najsłabszych ekonomicznie w badanym okresie o 2,7 p.p.

Tabela 3

Relacja kwoty płaconego podatku rolnego do 1 ESU (zł/ESU)

Wyszczególnienie	Lata					
	2004	2005	2006	2007	2008	2009
2–4 ESU	139,8	145,7	131,1	143,1	186,0	201,0
>30 ESU	62,7	61,1	51,1	54,2	72,4	70,9
Średnio	69,6	71,5	61,1	65,9	91,2	92,6

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych PL-FADN.

Tabela 4

Relacja kwoty płaconego podatku rolnego do dochodu z rodzinnego gospodarstwa rolnego (%)

Wyszczególnienie	Lata						Zmiana
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	
2–4 ESU	9,1	6,8	4,0	2,9	5,7	6,4	-2,7
>30 ESU	2,5	2,6	2,0	1,8	2,8	3,1	0,6
Średnio	2,8	2,9	2,2	2,0	3,3	3,3	0,5

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych PL-FADN.

Na podstawie przeprowadzonego kwestionariusza wywiadu wśród rolników do czynników kształtujących warunki ekonomiczne i przyrodnicze działalności gospodarstw rolniczych zaliczono: jakość użytków rolnych (36,7% wskazań), poziom rozwoju infrastruktury (22,7% wskazań) oraz lokalizację gospodarstw wobec rynków zbytu (20,8% wskazań). Położenie użytków rolniczych w danym okręgu podatkowym zostało uznane za istotne jedynie przez 3,8% rolników. Wskazuje to, w ocenie rolników, na słabe oddziaływanie stworzonego podziału okręgów podatkowych w relacji do warunków ekonomicznych i przyrodniczych. Świadczyć to może o konieczność zmian w zakresie konstrukcji podatku tak, aby stworzyć narzędzia pozwalające na kształtowanie decyzji podejmowanych przez rolników.

W tabeli 6 przedstawiono opinie rolników dotyczące preferowanej podstawy naliczania podatku rolnego. Największy udział wskazań odnotowano dla odpowiedzi „dochód z rodzinnego gospodarstwa rolnego, przy uwzględnieniu kosztu pracy własnej” – (50,3%). Drugą sugerowaną podstawą naliczania podatku była powierzchnia użytków rolnych (27,3%). Wskazuje to na awersję rolników do zmian w zakresie opodatkowania rolnictwa.

Tabela 5

Czynniki kształtujące warunki ekonomiczne i przyrodnicze w działalności gospodarstw w opinii rolników (%)

Wyszczególnienie	Średnio*
a) jakość użytków rolnych (klasa bonitacyjna)	36,7
b) położenie użytków rolnych w określonym okręgu podatkowym	3,8
c) poziom rozwoju infrastruktury (urządzenia, budynki i dostęp do instytucji zajmujących się obsługą rolnictwa)	22,7
d) procesy wyludniania się obszarów wiejskich	0,7
e) zbyt słabo rozwinięty system dotacji (dopłat) do działalności rolniczej	13,9
f) położenie gospodarstwa wobec rynków zbytu	20,8
g) inna odpowiedź	1,3

* W ramach danego pytania była możliwość wskazania więcej niż jednej odpowiedzi.

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 6

Preferowana podstawa naliczania podatku rolnego według rolników (%)

Wyszczególnienie	Średnio
a) wypracowany dochód z rodzinnego gospodarstwa rolnego, bez uwzględnienia wycenionych kosztów pracy własnej rolnika i rodziny	4,8
b) wypracowany dochód z rodzinnego gospodarstwa rolnego, pomniejszony o koszt wycenionej pracy własnej rolnika i rodziny	50,3
c) powierzchnia użytków rolnych	27,3
d) dochód do opodatkowania, naliczany na zasadach ogólnych, tak jak w przedsiębiorstwach pozarolniczych	8,5
e) wartość przychodów ze sprzedaży	7,9

Źródło: opracowanie własne.

Podsumowanie

W opracowaniu określono wielkość obciążenia fiskalnego gospodarstw rolnych w odniesieniu do siły ekonomicznej. Na podstawie przeprowadzonych badań sformułowano następujące wnioski:

1. Zmiany cen 1 dt żyta są nieodpowiednim parametrem do aktualizacji wielkości opodatkowania w rolnictwie. Wynika to z uzależnienia dynamiki zmian wielkości podatku rolnego głównie od podaży jednego produktu na rynku rolnym.

2. Współczynniki wykorzystywane do przeliczania faktycznej powierzchni ha UR gospodarstw na hektary przeliczeniowe nie zróżnicują stawek opodatkowania podatkiem rolnym, przy uwzględnieniu okręgów podatkowych. Założenie to nie zostało również uznane przez rolników za istotnie kształtujące wyniki finansowe gospodarstw towarowych. Za preferowaną podstawę naliczania podatku rolnego rolnicy uznali dochód rolniczy z gospodarstwa rolnego skorygowany o koszty pracy własnej. Świadczy to o konieczności uwzględniania aspektu dochodowości działalności gospodarstwa w konstrukcji tego podatku.
3. Przy niskich kwotach płaconego podatku rolnego największe jego obciążenie zarówno na 1 ha UR oraz 1 ESU stwierdzono w gospodarstwach najsłabszych ekonomicznie. Wskazuje to na znaczące dysproporcje w wielkości opodatkowania gospodarstw towarowych w zależności generowanej nadwyżki bezpośredniej. Podejście to faworyzuje gospodarstwa duże, silniejsze ekonomicznie.

Literatura

- Hanusz A., Niezgoda A., Czernski P.: *Dochody budżetu gminy*, Wydawnictwo Wolters Kluwers, Warszawa 2006.
- Kulawik J.: *Kapitał w rolnictwie*, Studia i Monografie Instytutu Ekonomiki i Gospodarki Żywnościowej, nr 76, Warszawa 1995.
- Osuch D., Goraj L., Skarżyńska A., Grabowska K.: *Plan wyboru próby gospodarstw rolnych polskiego FADN*, Wydawnictwo IERIGŻ-PIB, Warszawa 2004.
- Przygodzka R.: *Fiskalne instrumenty wspierania rozwoju rolnictwa – przyczyny stosowania, mechanizmy i skutki*, Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok 2006.
- Rosiński R.: *Polski system podatkowy – poszukiwanie optymalnych rozwiązań*, Difin, Warszawa 2008.
- Informacyjna Agencja Radiowa, 26.10.2010 r.
- Ustawa z dnia 29 listopada 2000 r. o zbieraniu i wykorzystywaniu danych rachunkowych z gospodarstw rolnych oraz w Commission Regulation (EC) No 730/2004 of 19 April 2004.

dr Magdalena Mądra
Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie
Wydział Nauk Ekonomicznych

Streszczenie

Celem badań była identyfikacja i analiza głównych problemów związanych z opodatkowaniem gospodarstw rolniczych w Polsce. Badania przeprowadzono w gospodarstwach rolniczych prowa-

dających rachunkowość rolną w ramach systemu FADN w latach 2004–2009, w czterech regionach FADN w Polsce.

System opodatkowania rolnictwa wywiera mały wpływ na sytuację dochodową gospodarstw, z uwagi na niski wskaźnik obciążenia zobowiązaniami fiskalnymi. Pomimo to jego wyższy poziom występuje w gospodarstwach najsłabszych ekonomicznie.

THE DIVERSIFICATION OF AGRICULTURE TAX BURDEN IN FARMS ACCORDING TO THEIR ECONOMIC POWER

Summary

The elaboration identifies and analyzes the main problem of agriculture taxation in Poland. The conducted researched examined farms which were included in agriculture accounting within the framework of the FADN system. The researched covers the data for 2004–2009. The elaboration presents results for agricultural farms located in Poland in four FADN regions.

The agriculture tax system noticed small importance on the income situation of farms. It reflected the low level of agriculture tax burden in relation to agriculture income. However the group of farms with the lowest level of Economic Size Unit recorded higher level of agriculture tax burden.