



Katarzyna Wójtowicz

Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej
Wydział Ekonomiczny
Katedra Finansów Publicznych
kwojtowi@hektor.umcs.lublin.pl

PROPOZYCJE ZMIAN W SYSTEMIE OPODATKOWANIA DOCHODÓW ROLNICZYCH W POLSCE

Streszczenie: Celem artykułu jest ocena konsekwencji fiskalnych czterech różnych wariantów wprowadzenia podatku dochodowego w rolnictwie (nawiązujących do propozycji środowisk eksperckich oraz projektu Ministerstwa Finansów z czerwca 2013 r.) i sformułowanie na tej podstawie własnych rekomendacji w zakresie docelowego modelu opodatkowania dochodów rolniczych w Polsce. Głównym wnioskiem jest to, że wszystkie scenariusze zmian prowadzić będą do zwiększenia poziomu obciążeń podatkowych gospodarstw rolnych w stosunku do obecnie opłacanego podatku rolnego. Jednocześnie najbardziej optymalnym scenariuszem reformy okazuje się objęcie dochodów rolniczych aktualnie obowiązującym podatkiem progresywnym (przy wyłączeniu z opodatkowania dopłat bezpośrednich i zaliczeniu podatku od nieruchomości do kosztów uzyskania przychodów).

Słowa kluczowe: podatek dochodowy, rolnictwo, reforma.

Wprowadzenie

W nauce prawa podatkowego oraz finansów publicznych postulat objęcia dochodów rolniczych powszechnym podatkiem dochodowym wysuwany był w zasadzie od momentu rozpoczęcia transformacji ustrojowej w Polsce u progu lat 90. XX w. Zasadniczą przesłanką tych przeobrażeń miało być z jednej strony zapewnienie spójności zasad opodatkowania rolnictwa i pozarolniczej działalności gospodarczej, z drugiej zaś – zwiększenie efektywności realizacji stawianych przed nimi celów fiskalnych i pozafiskalnych. Pomimo istnienia w doktrynie zasadniczego konsensusu co do głównego kierunku zmian, jak dotąd żadna z przygotowywanych na przestrzeni ostatnich kilkunastu lat koncepcji reformy

nie tylko nie doczekała się realizacji, ale nawet nie stała się przedmiotem szerszej debaty publicznej, pozostając głównie w sferze domysłów i spekulacji, co niewątpliwie nie przysłużyło się do pozyskiwania społecznej akceptacji dla zmian.

Celem artykułu jest ocena potencjalnych konsekwencji fiskalnych czterech różnych wariantów wprowadzenia podatku dochodowego w rolnictwie (nawiązujących do propozycji środowisk eksperckich oraz projektu Ministerstwa Finansów z czerwca 2013 r.) i sformułowanie na tej podstawie własnych rekomendacji w zakresie docelowego modelu opodatkowania dochodów rolniczych w Polsce.

Opracowanie składa się z trzech części. W pierwszej z nich przedstawiono ogólne założenia czterech odmiennych scenariuszy reformy, część druga stanowi symulację ich następstw przy wykorzystaniu danych rachunkowych na temat indywidualnych gospodarstw rolnych zgromadzonych w Polskim FADN (*Farm Accountancy Data Network*, tj. Systemie Zbierania i Wykorzystywania Danych Rachunkowych z Gospodarstw Rolnych), zaś w części trzeciej na podstawie wyników przeprowadzonej symulacji zaproponowano własne propozycje szczegółowych rozwiązań w tej dziedzinie.

1. Założenia dotychczasowych propozycji opodatkowania dochodów z działalności rolniczej

Dokonując charakterystyki dotychczasowych prób reformowania zasad opodatkowania dochodów rolniczych w Polsce, należy zauważyć, że pierwsze projekty takich rozwiązań powstały już w latach 90. jako element kompleksowego programu zmian w systemie opodatkowania nieruchomości, w tym wprowadzenia podatku od wartości nieruchomości [Chojna-Duch, 1992; Etel, Ruśkowski i Stankiewicz, 1994; Obrębska, 1994; Bień i Nowecki, 1995, Nowecki, 1996]. Postulat objęcia powszechnym podatkiem dochodowym przychodów z działalności rolniczej pojawił się także w przyjętej w 1998 r. *Białej księdze podatków*, przy czym odnosił się jedynie do gospodarstwa o powierzchni przekraczającej 50 ha [Ministerstwo Finansów, 1998]. W 2003 r. propozycja opodatkowania dochodów z działalności rolniczej według 19-proc. stawki podatkowej (przy wyłączeniu małych gospodarstwa o pow. do 15 ha) znalazła się także w *Planie Hausnera*. W późniejszym okresie koncepcje te wiązano dodatkowo z koniecznością modyfikacji systemu ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych rolników. Pewien powrót do idei wprowadzenia podatku dochodowego w rolnictwie nastąpił w 2013 r., kiedy to w Ministerstwie Finansów udało się nawet opracować

wstępne założenia do projektu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z działalności rolniczej oraz o zmianie innych ustaw [Założenia do projektu ustawy..., 2013].

Główne postulaty zawarte w przywołanych powyżej propozycjach zmian, jak również w projektach lansowanych przez środowiska eksperckie można z pewnym uproszczeniem sprowadzić do czterech głównych wariantów zmian¹.

Wariant I stanowi projekt Ministerstwa Finansów z 2013 r., w którym założono całkowitą likwidację podatku rolnego oraz podatku dochodowego od działów specjalnych produkcji rolnej [Cholewa i Nachtman, 2014] i zastąpienie ich jedną z dwóch form opodatkowania, tj. podatkiem dochodowym na zasadach ogólnych (lub pod pewnymi warunkami uproszczonych) albo podatkiem od nieruchomości. Opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegać miałyby osoby fizyczne uzyskujące przychody z działalności rolniczej w roku podatkowym poprzedzającym dany rok w wysokości powyżej 100 tys. zł. Z opodatkowania wyłączone byłyby przychody z dopłat bezpośrednich. Skala podatkowa miała być liniowa ze stawką na poziomie 19%. W sytuacji gdy przychody podatnika byłyby niższe niż równowartość 150 tys. euro, miałby on możliwość wyboru opodatkowania na zasadach uproszczonych w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych. Podstawę opodatkowania stanowiłby wówczas przychód podatnika (bez pomniejszania o wysokość kosztów uzyskania przychodów), zaś stawka podatkowa miałaby wynosić 4%. W przypadku gdy przychód z działalności rolniczej w gospodarstwie rolnym w roku poprzedzającym rok podatkowy nie przekraczałby kwoty 100 tys. zł, podatnicy mieliby opłacać jedynie majątkowy podatek od nieruchomości. Stawka podatkowa dla gruntów gospodarstw rolnych, na których byłaby prowadzona działalność rolnicza, miała wynosić 185 zł od ha przeliczeniowego², zaś dla pozostałych gruntów miała być dwukrotnie wyższa. Jednocześnie przekroczenie limitu przychodów w wysokości 100 tys. zł zobowiązywałoby do zmiany formy opodatkowania na zasady ogólne.

W wariantcie II zakłada się natomiast objęcie gospodarstw rolnych opodatkowaniem na zasadach zbliżonych do obowiązujących wszystkie inne osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, tj. przy pomocy progresywnego

¹ Wykorzystano przy tym (zmodyfikowane o pewne własne sugestie) propozycje, które najczęściej pojawiały się w literaturze przedmiotu [Wasilewski i Gruziel, 2008; Józwiak i Jagła, 2011; Cholewa i Nachtman, 2014; Goraj, Neneman i Zagórski, 2014; Pawłowska-Tyszko (red.), 2015].

² Wysokość ta odpowiadała maksymalnemu poziomowi stawki podatku rolnego dla roku 2012, ustalonej zgodnie z art. 6 pkt. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym [tekst jednolity – Dz. U. z 2013, poz. 1381 ze zm.] oraz Komunikatem Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 19 października 2011 r. w sprawie średniej ceny skupu żyta za okres pierwszych trzech kwartałów 2011 [M.P. z 2011, nr 95, poz. 969].

podatku dochodowego ze stawkami 18% i 32% lub 19% podatku liniowego. Gospodarstwa będące osobami prawnymi podlegałyby opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych. Jednocześnie podatnicy opłaciliby także obok podatku dochodowego majątkowy podatek od nieruchomości, którego stawka określona zostałaby na poziomie odpowiadającym połowie stawki podatku rolnego z 1 ha. Szczegółowe zasady dotyczące określania przychodów i kosztów podatkowych byłyby identyczne, jak w wariancie I z tą tylko różnicą, że dopłaty bezpośrednie zostałyby objęte opodatkowaniem, natomiast podatek od nieruchomości nie stanowiłby kosztu uzyskania przychodu.

Kolejny z proponowanych wariantów – III – nawiązuje do propozycji zawartej w wariancie II, przy czym w tym przypadku jest on znacznie bardziej zbliżony do reguł obowiązujących podatników prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą, bowiem dopłaty bezpośrednie byłyby wyłączone z opodatkowania, natomiast podatek od nieruchomości nabrałby charakteru podatku kosztowego.

Wariant IV stanowiłby w zasadzie rozszerzenie wariantu III o możliwość wyboru (przy spełnianiu kryterium wielkości przychodów nieprzekraczających równowartość w zł 150 tys. euro) uproszczonej formy opodatkowania w postaci ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych z zastosowaniem najniższej obowiązującej dla tego podatku stawki wynoszącej 3%.

2. Symulacja następstw fiskalnych różnych wariantów reformy

Do oszacowania konsekwencji fiskalnych opisanych powyżej wariantów zmian wykorzystano dane Polskiego FADN dla roku 2012, dostępne w formie elektronicznej bazy danych i dotyczące gospodarstw indywidualnych [www 1], które posłużyły do ustalenia wysokości hipotetycznych obciążeń podatkowych w ramach każdego ze scenariuszy.

W odniesieniu do propozycji zakładających wprowadzenie podatku dochodowego na zasadach ogólnych (w przypadku wariantu I – dla przychodów przekraczających 100 tys. zł) dochodem z gospodarstwa rolnego jest różnica przychodów podatkowych (tj. wyselekcjonowanych z baz danych FADN *produkcji ogółem* pomniejszonej o *przekazania do gospodarstwa domowego*) oraz kosztów uzyskania przychodów (obejmujących *zużycie pośrednie, amortyzację oraz koszty czynników zewnętrznych*)³. Tak ustaloną kwotę dochodu pomniejszono następnie o wysokość składek KRUS, przypadających na rolnika i członków jego

³ W celu określenia wysokości podstawy opodatkowania wykorzystano metodologię rachunku dochodu z rodzinnego gospodarstwa rolnego, proponowaną przez FADN [2014, s. 36].

rodziny zatrudnionych w gospodarstwie. W przypadku wariantu II do dochodu podatkowego dodano kwotę dopłat bezpośrednich, natomiast w wariantach III i IV odjęto od niego wielkość majątkowego podatku od nieruchomości. Jednocześnie w wariantach I i IV obliczono alternatywnie wysokość ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych (dla gospodarstw, które spełniałyby warunki do objęcia tą uproszczoną formą podatkową)⁴. Z kolei w wariantach II, III i IV ustalono także wysokość opodatkowania przy pomocy 19-proc. podatku liniowego. Jeśli chodzi o wysokość podatku od nieruchomości, dla wariantu I przyjęto proponowaną w projekcie Ministerstwa Finansów stawkę w wysokości 185 zł od ha gruntów, natomiast w pozostałych wariantach – połowę tej kwoty, tj. 92,50 zł od ha⁵.

Otrzymane rezultaty symulacji należy traktować dość ostrożnie, bowiem wskazują one jedynie przybliżoną, a nie rzeczywistą skalę następstw fiskalnych towarzyszących reformie. Pole obserwacji Polskiego FADN nie obejmuje najślabszych ekonomicznie gospodarstw rolnych (o wielkości ekonomicznej poniżej 4000 euro), które prawdopodobnie z uwagi na niskie dochody lub ich całkowity brak mogłyby być beneficjentami reformy. Kolejną kwestią jest to, że przy podjętej analizie nie uwzględniono (z uwagi na brak danych na ten temat w systemie FADN) możliwości korzystania przez rolników z preferencji przysługujących podatnikom podatku dochodowego od osób fizycznych. Należy także zauważyć, że dochody rolnicze wykazują się znaczną zmiennością w czasie, a analiza ogranicza się tylko do jednego roku podatkowego.

Z przeprowadzonej symulacji wynika, że wszystkie planowane warianty zmian byłyby niekorzystne dla podatników (por. tabela 1), czego dowodzi znaczące zwiększenie efektywnej stopy podatkowej (tabela 2). W największym stopniu na reformie straciłyby najmniejsze gospodarstwa o powierzchni poniżej 5 ha⁶, natomiast skala jej niekorzystnych następstw byłaby zdecydowanie najniższa dla gospodarstw średnich (w przedziale powierzchni od 10 ha do 20 ha) oraz bardzo dużych (o powierzchni pow. 50 ha). Najkorzystniejszym dla rolników okazał się zasadniczo wariant III oparty na podatku progresywnym, co wy-

⁴ Głównym z nich było nieprzekraczanie limitu przychodów w roku poprzedzającym rok podatkowy, określonego w art. 6 ust. 4 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne [Dz. U. z 1998, nr 144, poz. 930 ze zm.], tj. dla 2012 r. – 661 680 zł.

⁵ Dla celów obliczeń – z uwagi na brak informacji na temat liczby ha przeliczeniowych – dla uproszczenia przyjęto, że podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości stanowiłaby liczba ha rzeczywistych.

⁶ Konkluzję tę należy jednak traktować z pewną rezerwą, bowiem pole obserwacji FADN koncentruje się na najsilniejszych ekonomicznie podmiotach, do których – w przypadku gospodarstw o niewysokiej powierzchni – zaliczają się głównie podatnicy prowadzący działy specjalne produkcji rolnej, a podatek od tej działalności nie jest uwzględniany w kwocie faktycznie poniesionych obciążeń według statystyk FADN.

daje się pozytywnym zjawiskiem, ponieważ jest on najbliższy obecnemu sposobowi opodatkowania dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej. Jednocześnie stosowanie bardziej skomplikowanych rozwiązań (takich jak np. w wariancie I), jak również uproszczonych form opodatkowania, tj. ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych oraz podatku liniowego, okazało się we wszystkich grupach obszarowych mniej korzystne od zasad ogólnych. W przypadku działalności rolniczej udział kosztów uzyskania przychodów w przychodach jest bowiem wysoki, co wpływa na nieopłacalność wyboru ryczałtu. Co więcej, wydatki te na tyle znacząco oddziałują na wielkość podstawy opodatkowania, że w przeważającej liczbie badanych gospodarstw dochody nie przekroczyły drugiego progu progresywnej skali podatkowej, obowiązującej na zasadach ogólnych, przez co także 19-proc. podatek liniowy okazał się dla nich niekorzystny.

Wszystkie proponowane warianty opodatkowania dochodów rolniczych, choć powodują istotny wzrost ciężaru podatkowego w stosunku do obecnie obowiązującego, to jednak pogłębiają regresywność obciążeń. Wprawdzie efektywna stawka podatkowa dla podmiotów o niższych klasach obszarowych początkowo umiarkowanie rośnie, lecz po przekroczeniu powierzchni gospodarstwa na poziomie 50 ha zaczyna maleć (tabela 2). Taki rozkład wydaje się sprzeczny z założeniami twórców reformy o potrzebie uwzględnienia wymogów zasady sprawiedliwości podatkowej w systemie opodatkowania rolnictwa. Wskazuje także na konieczność rozważenia ewentualnego poszerzenia skali progresji w podatku dochodowym od osób fizycznych w odniesieniu do obciążenia dochodów rolniczych.

Tabela 1. Skutki podatkowe planowanych zmian w zakresie opodatkowania dochodów z działalności rolniczej dla indywidualnych gospodarstw rolnych objętych Polskim FADN (dane dla 2012 r.)

Dane dot. przeciętnego gospodarstwa w danej klasie obszarowej	Klasy obszarowe użytków rolnych (w ha)					
	do 5	5 do 10	pow. 10 do 20	pow. 20 do 30	pow. 30 do 50	pow. 50
	1	2	3	4	5	6
Powierzchnia gospodarstwa rolnego	2,7	7,9	14,9	24,6	38,6	149,9
Liczba pełnozatrudnionych	1,5	1,5	1,7	1,8	1,9	1,7
Przychody ogółem	150417,5	80642,5	118618,3	190315,9	379107,7	982004,1
Koszty ogółem	125556,9	62858,1	94268,4	149223,3	291470,7	830364,2
Wysokość składek KRUS na 1 pełnozatrudnionego	1464,0	1464,0	1464,0	1464,0	1464,0	1464,0
Dopłaty do działalności operacyjnej	2622,5	7956,3	15811,9	25835,0	39969,2	153924,2
Obecnie płacony podatek rolny	315	674	1108	1615	2182	14278

cd. tabeli 1

	1	2	3	4	5	6
Obciążenia podatkowe 1 gospodarstwa (w zł) symulowane w wariacie I						
1) PIT	3257	–	3021	5956	14234	26256
2) ryczałt	6017	–	4745	7613	15164	39280
3) podatek majątkowy	–	1457	–	–	–	–
Zmiana wysokości obciążenia podatkowego (w zł) w wariacie I						
1) PIT	2943	–	1913	4341	12052	11978
2) ryczałt	5702	–	3637	5998	12983	25002
3) podatek majątkowy	–	783	–	–	–	–
Obciążenia podatkowe 1 gospodarstwa (w zł) symulowane w wariacie II						
1) PIT	3730	3439	5867	10606	21429	75377
2) 19-proc. podatek liniowy	4809	4485	7168	12227	23722	57581
3) podatek majątkowy, stawka 92,50 zł/ha	251	729	1376	2279	3568	13869
Zmiana wysokości obciążenia podatkowego (w zł) w wariacie II (dochodowy + majątkowy)						
1) podatek dochodowy	3666	3493	6136	11270	22815	74968
2) 19-proc. podatek liniowy	4745	4540	7437	12892	25109	57172
Obciążenia podatkowe 1 gospodarstwa (w zł) symulowane w wariacie III						
1) PIT	3212	1875	2773	5545	13592	23395
2) 19-proc. podatek	4263	2835	3903	6885	15450	25700
3) podatek majątkowy, stawka 92,50 zł/ha	251	729	1376	2279	3568	13869
Zmiana wysokości obciążenia podatkowego (w zł) w wariacie III (dochodowy + majątkowy)						
1) PIT	3149	1930	3042	6210	14978	22986
2) 19-proc. podatek liniowy	4199	2889	4171	7550	16836	25291
Obciążenia podatkowe 1 gospodarstwa (w zł) symulowane w wariacie IV (ryczałt)						
ryczałt	4447	2355	3486	5632	11291	29385
Zmiana wysokości obciążenia podatkowego (w zł) w wariacie IV (ryczałt + majątkowy)						
ryczałt	4384	2410	3754	6297	12677	28976

Źródło: Obliczenia własne na podstawie bazy danych Polskiego FADN.

Tabela 2. Poziom efektywnej stawki podatkowej* przy wybranych wariantach opodatkowania dochodów rolniczych w 2012 r.

Wyszczególnienie	Efektywna stawka podatkowa w poszczególnych wariantach opodatkowania					
	Klasy obszarowe użytków rolnych (w ha)					
	do 5	5 do 10	pow. 10 do 20	pow. 20 do 30	pow. 30 do 50	pow. 50
1	2	3	4	5	6	7
1) obecny podatek rolny wg FADN	1,2%	2,9%	2,9%	2,5%	1,7%	4,7%
2) wariant I PIT	12,9%	b.d.	8,0%	9,3%	11,4%	8,7%
3) wariant I ryczałt	23,8%	13,7%	12,6%	11,8%	12,1%	13,0%
4) wariant III PIT	12,7%	7,9%	7,4%	8,6%	10,9%	7,7%

cd. tabeli 2

1	2	3	4	5	6	7
5) wariant III liniowy	16,8%	12,0%	10,3%	10,7%	12,4%	8,5%
6) wariant IV ryczałt	17,6%	10,0%	9,7%	8,8%	9,0%	9,2%

* Efektywna stawka podatkowa stanowi iloraz wysokości podatku w różnych wariantach opodatkowania i wielkości dochodu, tj. w przypadku gospodarstw rolnych – przychodów powiększonych o dopłaty bezpośrednie oraz pomniejszonych o koszty uzyskania przychodów i wielkość składek KRUS na wszystkich pełnozatrudnionych w gospodarstwie rolnym.

Źródło: Obliczenia własne oraz dane Ministerstwa Finansów dotyczące rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych w 2012 r.

3. Rekomendacje

Wnioski płynące z oszacowania potencjalnych następstw różnych wariantów reformy pozwalają na sformułowanie ogólnych założeń, które mogłyby zostać wykorzystane przy tworzeniu nowego modelu opodatkowania dochodów rolniczych w Polsce.

Przede wszystkim dochody te powinny zostać włączone (z zastosowaniem niezbędnych modyfikacji) do obowiązującego powszechnego podatku dochodowego na zasadach zbliżonych do innych form opodatkowania działalności gospodarczej, tzn. podatku dochodowego od osób fizycznych lub – w odniesieniu do dochodów gospodarstw rolnych posiadających osobowość prawną – do podatku dochodowego od osób prawnych⁷. Należy utrzymać obowiązującą zasadę nakazującą prowadzenie ksiąg rachunkowych po przekroczeniu limitu obrotów w roku poprzedzającym rok podatkowy na poziomie równowartości w walucie polskiej 1 200 000 euro, a także – w sytuacji osiągnięcia obrotów poniżej tego pułapu – możliwość wyboru podatkowej księgi przychodów i rozchodów, przy czym zasadne wydaje się zaproponowanie możliwie najprostszej jej formy⁸. Opierając się na rozwiązaniach stosowanych w niektórych państwach unijnych, warto wprowadzić specjalne bodźce podatkowe (np. w postaci możliwości zaliczania wydatków na usługi rachunkowe zlecane podmiotom w poczet kosztów uzyskania przychodu) zachęcające rolników do prowadzenia pełnej rachunkowości [Dziemianowicz, 2007; Wójtowicz, 2014].

⁷ Z uwagi na to, że 99,8% wszystkich gospodarstw rolnych w Polsce to podmioty prowadzone przez osoby fizyczne, dalsza część rozważań będzie dotyczyła głównie tej kategorii podatników.

⁸ Np. na podstawie już istniejącej podatkowej księgi przychodów i rozchodów dla rolników, której wzór określony został w załączniku nr 2 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów [Dz. U. z 2014, poz. 1037].

Jeśli chodzi o szczegółowe rozwiązania konstrukcyjne, to podatnikami byłyby osoby fizyczne uzyskujące dochody z działalności rolniczej. Rozważeniu powinno ponadto podlegać wspólne opodatkowanie podatnika oraz osób z nim współpracujących. Za osoby takie należy uznać współmałżonka oraz pełnoletnich krewnych (powinowatych), którzy pozostawaliby z nim we wspólnym gospodarstwie domowym bezpośrednio związanym z posiadanym gospodarstwem rolnym lub też stale z nim współpracowali (jednak z wyjątkiem osób zatrudnionych na podstawie stosunku pracy) [Kobielski, 2015].

W konstrukcji podatku dochodowego należy uwzględnić możliwie szeroką definicję przychodów z działalności rolniczej⁹, które powinny obejmować zarówno przychody z produkcji roślinnej oraz zwierzęcej, jak i z działalności leśnej, a także przychody ze sprzedaży nieruchomości wchodzących w skład gospodarstwa rolnego. Określenie „działalność rolnicza” powinno dotyczyć nie tylko działalności *stricte* produkcyjnej, ale również związanych z nią usług, w tym m.in. przetwórstwa rolnego [Szymecka-Wesołowska, 2010]. Jednocześnie biorąc pod uwagę potrzebę złagodzenia negatywnych konsekwencji społecznych związanych z reformą, należy opowiedzieć się za zwolnieniem z opodatkowania (przynajmniej w pierwszym okresie funkcjonowania nowego systemu) dopłat z Unii Europejskiej. Korepondowałyby to z obecnie funkcjonującym w przepisach obu ustaw podatkowych zwolnieniem, które dotyczy płatności uzyskiwanych przez podatników prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą na realizację projektów w ramach programów finansowanych z udziałem środków europejskich. Za zwolnieniem tych dopłat przemawia także to, że ich udział w dochodach rolniczych maleje wraz ze wzrostem wielkości ekonomicznej gospodarstw [Rocznik Statystyczny Rolnictwa, 2015], a zatem na rozwiązaniu tym skorzystałyby przede wszystkim podmioty najmniejsze, które najczęściej odnotowują straty w zakresie prowadzonej działalności produkcyjnej.

W przypadku kosztów uzyskania przychodów pożądane jest stosowanie rozwiązań spójnych z tymi, które obowiązują dla działalności pozarolniczej. Należy wziąć pod uwagę możliwość wprowadzenia specjalnych zasad amortyzacji środków trwałych związanych z produkcją rolną (takich jak jednorazowe amortyzowanie niektórych aktywów rolniczych do pewnego limitu wartości, czy też przyśpieszonej amortyzacji, np. w odniesieniu do maszyn rolniczych, plantacji wieloletnich, budynków i budowli). Pożądane jest przyznanie podmiotom prowadzącym działalność rolniczą prawa do odliczania strat podatkowych, a także do

⁹ Określonej w art. 2, ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych [Dz. U. z 2012, poz. 361 ze zm.].

wszystkich ulg i zwolnień podatkowych przysługujących pozostałym kategoriom podatników. Dodatkowo należy wprowadzić preferencyjne ulgi inwestycyjne dla rolników w postaci możliwości odliczania od podstawy opodatkowania pewnej części wydatków kapitałowych ponoszonych przede wszystkim na maszyny i urządzenia, niektóre budynki i budowle o przeznaczeniu gospodarczym, jak również wspierających innowacyjne rozwiązania produkcyjne [Dziemianowicz, 2007].

Nie wydaje się, aby zasadne było wprowadzanie dodatkowych obniżonych stawek podatkowych mających zastosowanie wyłącznie do działalności rolniczej. Doświadczenia krajów europejskich wskazują, iż wysokość opodatkowania rolników nie odbiega zazwyczaj od ciężaru podatkowego dla innych kategorii podatników [Wójtowicz, 2014]. Niemniej jednak z uwagi na zaobserwowaną w trakcie przeprowadzonej symulacji pewną regresywność opodatkowania gospodarstw przy zastosowaniu obecnej skali podatku dochodowego, należałoby dodatkowo rozważyć zwiększenie liczby jej przedziałów oraz podwyższenie stawek dla najwyższych zakresów dochodowych¹⁰.

Preferencje podatkowe dla rolnictwa powinny koncentrować się przede wszystkim na uproszczeniach dotyczących szacowania dochodów rolniczych. W odniesieniu do podatników niebędących osobami prawnymi konieczne jest wprowadzenie możliwości stosowania – po spełnieniu określonych przesłanek – uproszczonych metod ustalania podstawy opodatkowania. Z uwagi na dużą zmienność dochodów rolniczych, a także potrzebę pewnego „spłaszczenia” progresji podatkowej, jedną z nich mogłoby być zastosowanie (np. na wzór rozwiązań austriackich) metody kosztów zryczałtowanych, w której stanowiłyby one pewien określony z góry procent uzyskanego przychodu (np. 70%) [Wójtowicz, 2014]. Wydaje się, że wykorzystanie takiego sposobu ustalania dochodów jest bardziej adekwatne niż odwoływanie się np. do ustanawianych odgórnie przez ustawodawcę norm szacunkowych. Ponadto metoda ta nawiązuje do wielkości rzeczywistych przychodów ze sprzedaży zrealizowanej przez gospodarstwo rolne, w związku z czym pozwala uwzględnić wpływ warunków rynkowych na wielkość ciężaru podatkowego.

Warto przy tym podkreślić, że reforma polegająca na objęciu dochodów z działalności rolniczej powszechnym podatkiem dochodowym nie może oznaczać likwidacji opodatkowania majątku rolnika, wobec czego trzeba opowiedzieć się za objęciem nieruchomości związanych z działalnością rolniczą zakresem przedmiotowym obecnego podatku od nieruchomości, który pozostałby

¹⁰ Propozycja ta zgłaszana jest jednak nie tylko w kontekście obciążenia dochodów rolniczych, ale również jako postulat szerszej reformy systemu opodatkowania dochodów osób fizycznych w Polsce.

dochodem gmin. Jednocześnie podatek majątkowy stanowiłby koszt uzyskania przychodu dla celów rozliczenia podatku dochodowego.

Podsumowanie

W literaturze przedmiotu, a także w środowiskach eksperckich, jako zasadniczy kierunek reformy opodatkowania rolnictwa w Polsce wskazuje się objęcie dochodów z działalności rolniczej powszechnym podatkiem dochodowym. Propozycje różnych szczegółowych rozwiązań w tej dziedzinie pojawiają się w zasadzie od początku lat 90. Przeprowadzona symulacja skutków fiskalnych kilku wybranych wariantów zmian wskazała, iż zasadniczo – choć wszystkie one prowadziłyby do zwiększenia poziomu obciążeń podatkowych w stosunku do obecnie opłacanego podatku rolnego – najbardziej optymalnym scenariuszem przeobrażeń okazuje się wprowadzenie podatku progresywnego (przy wyłączeniu dopłat bezpośrednich z opodatkowania i zaliczeniu podatku od nieruchomości do kosztów uzyskania przychodów). Ten kierunek reformy powinien w związku z tym stanowić kanwę przyszłych szczegółowych rozwiązań ustawodawczych.

Literatura

- Bień A., Nowecki G. (1995), *Kataster i podatek do nieruchomości, cz. I – III*, „Monitor Podatkowy”, nr 2-4.
- Chojna-Duch E. (1992), *Kształtowanie podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości*, „Samorząd Terytorialny”, nr 3.
- Cholewa I., Nachtman G. (2014), *Analiza przewidywanych skutków wprowadzenia reformy podatkowej w polskim rolnictwie na tle rozwiązań niemieckich*, „Zagadnienia Ekonomiki Rolnej”, nr 2.
- Dziemianowicz R. (2007), *Efektywność systemu opodatkowania rolnictwa w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok.
- Etel L., Ruśkowski E., Stankiewicz J. (1994), *Prawo podatkowe*, Białystok.
- FADN (2014), *Wyniki Standardowe 2013 uzyskane przez gospodarstwa rolne uczestniczące w Polskim FADN. Część I. Wyniki Standardowe*, Warszawa.
- Goraj L., Neneman J., Zagórski M. (2014), *Uwarunkowania i konsekwencje opodatkowania rolnictwa w Polsce*, Forum Inicjatyw Rozwojowych Fundacji Europejski Fundusz Rozwoju Wsi Polskiej, Warszawa.
- Józwiak W., Jagła W. (2011), *Projekcja zmian w obciążeniach finansowych gospodarstw rolnych osób fizycznych i ich skutki*, „Zeszyty Naukowe Szkoły Głównej Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie, Ekonomia i Organizacji Gospodarki Żywnościowej”, nr 94.

- Kobielski W. (2015), *Koncepcja reformy systemu emerytalno-rentowego rolników*, Forum Inicjatyw Rozwojowych, Warszawa.
- Ministerstwo Finansów (1998), *Biała księga podatków*, „Biuletyn Skarbowy Ministerstwa Finansów”, nr 5.
- Nowecki G. (1996), *Kataster i system katastralny – cykl artykułów*, „Przegląd Podatkowy”, nr 5-12.
- Obrębska D. (1994), *Reforma podatku od nieruchomości – kataster i podatek katastralny*, „Monitor Podatkowy”, nr 5.
- Pawłowska-Tyszko, red. (2015), *Stan obecny i perspektywy rozwoju systemu podatkowego i ubezpieczeniowego polskiego rolnictwa*, Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej – Państwowy Instytut Badawczy, Warszawa.
- Rocznik Statystyczny Rolnictwa 2014*, Warszawa 2015.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów, Dz. U. z 2014, poz. 1037.
- Szymecka-Wesołowska A. (2010), *O potrzebie reformy systemu ubezpieczenia społecznego rolników – głos w dyskusji*, „Ubezpieczenia w Rolnictwie. Materiały i Studia”, nr 36.
- Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, tekst jednolity – Dz. U. z 2013, poz. 1381 ze zm.
- Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Dz. U. z 1998, nr 144, poz. 930 ze zm.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz. U. z 2012, poz. 361 ze zm.
- Wasilewski M., Gruziel K. (2008), *Podatek dochodowy w indywidualnych gospodarstwach rolniczych – koncepcja i skutki*, „Zagadnienia Ekonomiki Rolnej”, nr 1.
- Wójtowicz K. (2014), *Doświadczenia wybranych państw UE w dziedzinie opodatkowania dochodów rolniczych – wnioski dla Polski* [w:] S. Owsiak (red.), *Finanse w polityce makroekonomicznej państwa*, Wydawnictwo UE, Kraków.
- Założenia do projektu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z działalności rolniczej oraz zmianie innych ustaw. Projekt z dnia 4 czerwca 2013 r.
- [www 1] <http://fadn.pl> (dostęp: 10.02.2016).

PROPOSALS FOR CHANGES IN TAXING OF AGRICULTURAL INCOMES IN POLAND

Summary: The purpose of the article is an evaluation of potential fiscal results of four various options of taxing agricultural incomes in Poland based on assumptions of the most popular proposals announced by the experts and the draft of the personal income tax act dating from 2013. Conducted analysis demonstrates that all of the new solutions would increase of the tax burden compared with agricultural tax currently paid. The most

optimal options of the reform would be including agriculture incomes in the scope of the current progressive income tax (with the exclusion of EU direct payments and inclusion of property tax in tax deductible expenses).

Keywords: income tax, agricultural activities, reforms.