

Krzysztof Prymon¹, Wioletta Turowska²

¹Uniwersytet Przyrodniczy we Wrocławiu
Wydział Przyrodniczo Technologiczny
Instytut Nauk Ekonomicznych i Społecznych
email: krzysztof.prymon@up.wroc.pl

²Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wydział Inżynieryjno-Ekonomiczny
Katedra Rachunkowości, Controllingu, Informatyki i Metod Ilościowych
email: wioletta.turowska@ue.wroc.pl

Podatek dochodowy z działalności rolniczej w Polsce. Istota, problemy, propozycje

Kod JEL: Q14

Słowa kluczowe: podatki w rolnictwie, podatek dochodowy

Streszczenie. Celem artykułu jest zaprezentowanie problemów dotyczących wyboru form opodatkowania dochodów z działalności rolniczej w Polsce. Główne tezy artykułu brzmią: Teza 1: Opodatkowanie rolników na zasadach ogólnych spowoduje zmniejszenie wpływów do budżetu państwa. Teza 2: Najbardziej ekonomicznym rozwiązaniem jest opodatkowanie w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych.

Wprowadzenie

Od kilkunastu lat zainteresowanie wzbudza temat opodatkowania działalności rolniczej w Polsce. Istnieje powszechna opinia, że rolnicy powinni być traktowani tak jak inni przedsiębiorcy i powinni płacić podatek dochodowy na zasadach ogólnych. Celem badania jest wskazanie, iż zasady ogólne w rolnictwie spowodują, że kwota podatku do zapłacenia będzie niska w stosunku do osiągniętych nadwyżek finansowych, oraz przedstawienie ryczałtu jako najbardziej efektywnego fiskalnie sposobu opodatkowania.

Badania zostały przeprowadzone z zastosowaniem metody porównawczej i *case study*. Do badań wykorzystano dane z indywidualnych gospodarstw rolnych funkcjonujących w ramach systemu Farm Accountancy Data Network. FADN to europejski,

jednolity system zbierania danych rachunkowych z gospodarstw rolnych. Liczba gospodarstw rolnych uczestniczących w FADN jest reprezentatywna i prezentowane wyniki można uogólnić na wszystkie gospodarstwa rolne w kraju. Badania przeprowadzono dla gospodarstw wyodrębnionych według kryterium wielkości ekonomicznej, podzielonych na sześć grup: bardzo małe, małe, średnio małe, średnio duże, duże, bardzo duże. Okres badawczy dotyczy 2014 roku.

Zasady ogólne dają możliwość zastosowania wielu ulg i odliczeń, które mogą znacznie obniżyć podstawę opodatkowania. W analizach przyjęto, że główne przyczyny niskiej efektywności opodatkowania dochodów z działalności rolniczej na zasadach ogólnych to:

- a) problem amortyzacji środków trwałych w gospodarstwie rolnym;
- b) zwolnienie z opodatkowania dopłat unijnych;
- c) możliwość wspólnego opodatkowania z małżonkiem;
- d) możliwość łączenia dochodów z działalności rolniczej z dochodami z pozarolniczej działalności gospodarczej.

1. Amortyzacja środków trwałych w gospodarstwie rolnym

1.1. Amortyzacja na zasadach ogólnych

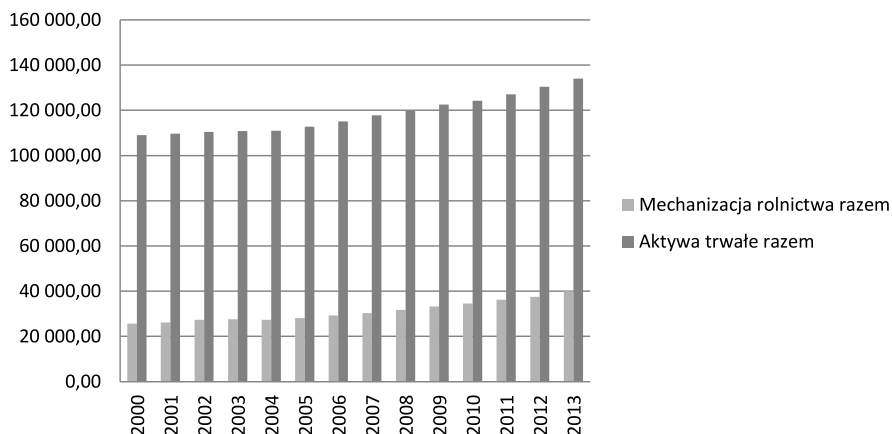
Z posiadaniem i wykorzystywaniem rzeczowych aktywów trwałych w procesie produkcji wiąże się amortyzacja, która dla gospodarstwa stanowi koszt obniżający dochód rolniczy. Udział amortyzacji w kosztach ogółem ponoszonych w gospodarstwach indywidualnych wynosił od blisko 7 do 28%. Udział ten był najwyższy w gospodarstwach małych i zmniejszał się wraz z wielkością gospodarstwa do 7% (tab. 1).

Tabela 1. Wybrane informacje o wielkościach ekonomicznych gospodarstw rolnych według klas wielkości ekonomicznych

Zmienne FADN	Bardzo małe	Małe	Średnio małe	Średnio duże	Duże	Bardzo duże
Liczba reprezentatywnych gospodarstw	273 994	307 444	95 332	35 712	16 305	2077
Produkcja ogółem	29 206	72 024	174 018	366 975	1 186 628	6 667 697
Koszty	30 897	66 204	145 409	297 567	999 390	6 861 300
<i>podatek rolny</i>	<i>665</i>	<i>1125</i>	<i>1838</i>	<i>2983</i>	<i>9117</i>	<i>115 782</i>
amortyzacja	8597	15 763	28 894	49 685	102 764	475 115
Dział amortyzacji w kosztach (%)	27,82	23,81	19,87	16,70	10,28	6,92

Źródło: Wyniki standardowe 2014 uzyskane przez gospodarstwa rolne uczestniczące w polskim FADN, http://fadn.pl/wp-content/uploads/2014/07/Wyniki_cz1_2014.pdf.

Na rysunku 1 pokazano, że wzrasta systematycznie wartość środków trwałych, co oznacza coraz wyższą kwotę odpisów amortyzacyjnych.



Rysunek 1. Wartość środków trwałych w rolnictwie w cenach bieżących w latach 2000–2013

Źródło: dane GUS za lata: 2002, 2005, 2008, 2011, 2015. Do propozycji zmian w opodatkowaniu rolnictwa w odniesieniu do amortyzacji środków trwałych można zaliczyć poniższe rozwiązania:

1. Koszty amortyzacji w przypadku określania dochodu na podstawie księgi przychodów i rozchodów lub pełnej rachunkowości będą naliczane **od wartości początkowej środków trwałych** ustalonych tak jak dla innych podmiotów tego podatku (cena nabycia, koszt wytworzenia, wartość darowizny itd.).
2. Producenci rolni, którzy nabyli środki trwałe przed wejściem w życie zmian, będą mogli w sposób uproszczony wycenić posiadany majątek na dzień rozpoczęcia prowadzenia ksiąg.
3. Nie będą podlegały amortyzacji grunty rolne oraz prawo wieczystego użytkowania gruntów.
4. Amortyzacji podlegać będzie stado podstawowe zwierząt gospodarskich i hodowlanych, jeśli pochodzi z zakupu (jest dowód zakupu), a nie z własnego chowu.

Zastosowanie w praktyce powyższych zasad spowoduje, że kwota odpisu amortyzacyjnego może być znacząca. Kontrowersyjnym problemem wydaje się amortyzacja już posiadanych środków trwałych, a więc nabytych przed wejściem w życie nowych zasad opodatkowania rolnictwa. Zezwolenie na amortyzowanie takich składników majątku gospodarstwa rolnego spowoduje, że gospodarstwo może nawet wykazać stratę poprzez bardzo duży odpis, który w danym roku nie pociąga za sobą wydatku pieniężnego. Przez

to dochód do opodatkowania będzie odbiegał od sytuacji ekonomicznej rolnika. Rolnik wykazujący wysoki poziom nadwyżek finansowych będzie formalnie wykazywał stratę i może w ogóle nie zapłaci podatku dochodowego.

1.2. Amortyzacja ekspresowa

Zgodnie z art. 22k ust. 7–12 Ustawy (1991) podatnicy w roku podatkowym, w którym rozpoczęli po raz pierwszy prowadzenie działalności gospodarczej, oraz mali podatnicy mogą dokonywać jednorazowo odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych zaliczonych do grupy 3–8 Klasyfikacji Środków Trwałych, z wyłączeniem samochodów osobowych. Mogą to zrobić w roku podatkowym, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym równowartości kwoty 50 tys. euro łącznej wartości tych odpisów amortyzacyjnych. Prawo do ekspresowej amortyzacji mają zarówno podatnicy, którzy na rok podatkowy wybrali opodatkowanie według skali tabeli podatkowej, jak i podatnicy, którzy zawiadomią naczelnika urzędu skarbowego o wyborze art. 30c ustawy o PIT jako sposobu opłacania podatku w danym roku podatkowym. Co ważne, z amortyzacji ekspresowej może skorzystać także podatnik, który w trakcie roku utraci prawo do opodatkowania na zasadach ryczałtowych (w formie karty podatkowej albo ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych), o ile tylko spełni jeden z dwóch warunków: jest podatnikiem rozpoczynającym po raz pierwszy wykonywanie działalności gospodarczej albo spełnia kryteria małego podatnika. Jeżeli gospodarstwa rolne będą mogły skorzystać w ekspresowej amortyzacji, to rolnik będzie mógł co roku skorzystać z tego odpisu (oczywiście jeśli utrzyma status „małego podatnika”). Spowoduje to oczywiście wyraźną różnicę pomiędzy podstawą opodatkowania a nadwyżką finansową.

2. Dopłaty unijne zwolnione od podatku

Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 36 Ustawy (1992) wolne od podatku są **dopłaty bezpośrednie** stosowane w ramach Wspólnej Polityki Rolnej Unii Europejskiej, otrzymane na podstawie odrębnych przepisów. Przewidziane w tym przepisie zwolnienie przedmiotowe przewiduje możliwość zwolnienia z opodatkowania otrzymanych środków, za pomocą których Unia Europejska realizuje Wspólną Politykę Rolną. W przypadku przedsiębiorców prowadzących zarówno działalność rolniczą, jak i pozarolniczą działalność gospodarczą istnieje zasada zwolnienia od opodatkowania, jeżeli przychody z działalności rolniczej przekraczają 60% przychodów ogółem. Dla celów ustalenia 60% wskaźnika udziału przychodów z działalności rolniczej w przychodach ogółem zalicza się przychody ze sprzedaży produktów pochodzących z własnej produkcji roślinnej oraz otrzymane **dopłaty bezpośrednie** do powierzchni użytków rolnych gospodarstwa rolnego, jak i do określonych upraw produkcji rolniczej. W przypadku nieosiągnięcia 60% wskaźnika

jednostka nie zalicza przychodów uzyskanych z **dopłat bezpośrednich** do gruntów rolnych. W związku z powyższym zadano następujące pytanie: Czy w celu ustalenia udziału przychodów z działalności rolniczej w przychodach ogółem należy uwzględnić **dopłaty bezpośrednie** z Unii Europejskiej, czy każdorazowo obliczając wskaźnik, jednostka ma obowiązek uwzględnić wyżej wymienione dopłaty nawet wtedy, gdy obliczając go, nie uzyska 60% udziału przychodów z działalności rolniczej? Zdaniem wielu kierowników spółek prowadzących działalność rolniczą do obliczenia 60% wskaźnika udziału przychodów z działalności rolniczej do przychodów ogółem powinny być brane również **dopłaty bezpośrednie** do powierzchni użytków rolnych gospodarstwa rolnego, jak i do określonych upraw produkcji roślinnej, ponieważ mają ścisły związek z działalnością rolniczą prowadzoną w spółce. Wpływają zatem bezpośrednio na przychody z tej działalności. W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko tych jednostek w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego uznaje się przez organy skarbowe za prawidłowe.

Jak podaje IERiGŻ, po akcesji do Unii Europejskiej poprawia się sytuacja ekonomiczna polskich rolników. Chociaż w roku 2012 w porównaniu do 2011 roku nastąpił około 5-procentowy spadek dochodów rolniczych, to w odniesieniu do średniej z lat 2008–2010 dochód rolnictwa w 2012 roku był wyższy o ponad 35%. Sytuacja polskich rolników poprawiła się bardziej niż rolników w innych unijnych krajach: o ile w porównaniu z rokiem 2005 wartość dochodu w cenach stałych na pełnozatrudnionego w rolnictwie unijnym zwiększyła się o 31%, to dla rolnictwa polskiego wzrosła ona o 70%. Dotacje oddziałują na wiele czynników. Ekonomiści wymieniają tu: rynek ziemi rolnej, koszt kapitału w rolnictwie, poprawę zdolności kredytowej rolników, mniejszą awersję rolników wobec ryzyka i większą motywację do podejmowania inwestycji długoterminowych, mechanizację, sytuację finansową rolników (poziom dochodów, płynność finansową), rynki rolne, marketing i przetwórstwo, wymianę handlową, postęp naukowo-techniczny, rynek pracy na obszarach wiejskich, wymianę pokoleniową w rolnictwie.

Udział dopłat w dochodzie gospodarstwa jest zróżnicowany – dla gospodarstw bardzo małych i bardzo dużych przekracza 130%. W pozostałych gospodarstwach małych i średnio małych przekracza 50%, a w dużych i średnio dużych przekracza 40% (tab. 2).

Tabela 2. Wybrane informacje o wielkościach ekonomicznych gospodarstw rolnych według klas wielkości ekonomicznych

Zmienne FADN	Bardzo małe	Małe	Średnio małe	Średnio duże	Duże	Bardzo duże
1	2	3	4	5	6	7
Liczba reprezentatywnych gospodarstw	273 994	307 444	95 332	35 712	16 305	2077
Produkcja ogółem	29 206	72 024	174 018	366 975	1 186 628	6 667 697
Koszty	30 897	66 204	145 409	297 567	999 390	6 861 300

1	2	3	4	5	6	7
Dopłaty	10 807	20 082	35 368	59 464	132 908	880 980
Dochód z rodzinnego gospodarstwa rolnego	7883	24 447	62 284	127 007	312 793	555 570
Udział dopłat w dochodach (%)	137,09	82,15	56,79	46,82	42,49	158,57

Źródło: Wyniki standardowe 2014 uzyskane przez gospodarstwa rolne uczestniczące w polskim FADN, http://fadn.pl/wp-content/uploads/2014/07/Wyniki_cz1_2014.pdf.

Z tabeli 2 wynika, że udział dopłat bezpośrednich jest duży, co oznaczać będzie, że znaczna część dochodu rolnika nie będzie podlegać opodatkowaniu.

3. Możliwość wspólnego opodatkowania z małżonkiem

Wprowadzenie podatku dochodowego na zasadach ogólnych da rolnikowi możliwość wspólnego opodatkowania ze współmałżonkiem. W gospodarstwach rolnych często zdarza się, że żona rolnika nie pracuje zawodowo, a zajmuje się utrzymaniem domu oraz wychowywaniem dzieci. Rolnik będzie miało prawo do wspólnego rozliczenia z małżonkiem. Spowoduje to obniżenie dochodu do opodatkowania.

W badaniu PAPI wzięły udział kobiety z obszarów wiejskich w wieku produkcyjnym, związane miejscem zamieszkania z gospodarstwem rolnym. Najliczniejszą grupę w badanej próbie stanowiły kobiety w wieku do 29 lat (około 1/3). Większość z nich to mężatki posiadające więcej niż jedno dziecko, mieszkające w gospodarstwie rolnym do 5 ha (połowa) oraz od 5,1 do 15 ha (1/3). W gospodarstwach domowych na wspólnym utrzymaniu mieszka najczęściej 3–5 osób. Przeciętne dochody gospodarstw domowych, w których żyją respondenci, wynoszą od 1500 do 3000 zł miesięcznie (netto).

W badaniu stwierdzono, że w przypadku 55,2% respondentek mamy do czynienia z sytuacją dochodową gwarantującą bezpieczeństwo materialne, a 24,9% kobiet żyje na poziomie minimum egzystencji lub poniżej tego poziomu.

4. Łączenie dochodów z działalności rolniczej z dochodami z pozarolniczej działalności gospodarczej

Opodatkowanie dochodów na zasadach ogólnych da możliwość połączenia dochodów z działalności rolniczej z dochodami z pozarolniczej działalności gospodarczej, gdyż będą to dochody z tego samego źródła uzyskania przychodu¹. W ostatnich latach pojawiło

¹ Należy przypomnieć, że zmiany w podatku dochodowym mają polegać przede wszystkim na potraktowaniu działalności rolniczej na równi z pozarolniczą działalnością gospodarczą.

się wiele możliwości skorzystania przez rolników z programów na rozpoczęcie działalności pozarolniczej w ramach aktywizacji i rozwoju przedsiębiorczości na obszarach wiejskich.

Do połowy 2012 roku złożonych zostało ponad 34 tys. wniosków w ramach wdrożenia LSR na kwotę 2,55 mld zł, podpisano ponad 13850 umów przyznania pomocy na kwotę ponad 1,16 mld zł oraz zrealizowano płatności na kwotę ponad 462 mln zł dla ponad 4600 beneficjentów. Zatwierdzone do realizacji operacje dotyczą udzielenia pomocy podmiotom z tytułu inwestycji związanych z dodatkową działalnością w sektorach: usług dla ludności, usług turystycznych oraz związanych ze sportem, rekreacją i wypoczynkiem, robót i usług budowlanych i instalacyjnych, sprzedaży detalicznej, usług dla gospodarstw rolnych lub leśnictwa, sprzedaży hurtowej, rzemiosła lub rękodzielnictwa, rachunkowości, doradztwa lub usług informatycznych, wytwarzania produktów energetycznych z biomasy, przetwórstwa produktów rolnych lub jadalnych produktów leśnych, usług transportowych oraz komunalnych. Coraz bardziej popularne prowadzenie działalności pozarolniczej przez rolników może zachęcać do manipulacji polegających na przerzucaniu strat z jednej działalności do drugiej. Jak wiadomo, jest to bardzo powszechne zjawisko w działalności gospodarczej, które powoduje znaczne straty dla budżetu państwa. Wylimitować ten problem może opodatkowanie ryczałtem od przychodu, gdyż rolnik nie będzie miał „motywacji” do kreowania dochodu.

5. Ustalenie obciążeń podatkowych dla różnych grup gospodarstw

W celu obliczenia i porównania wysokości podatku dochodowego dla różnych grup gospodarstw przy zastosowaniu zasad ogólnych i ryczałtowych uwzględniono obowiązujące w działalności gospodarczej przepisy podatkowe. Ponadto przyjęto następujące założenia i uproszczenia:

1. Rolnik rozlicza się wspólnie z współmałżonkiem.
2. Rolnik posiada trójkę dzieci uprawniających do odliczenia ulgi prorodzinnej.
3. Podatek dochodowy zastępuje podatek rolny.
4. Pominięto składki na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne – zarówno w podatku dochodowym ogólnym, jak i ryczałtowanym stanowią one odliczenie od dochodu oraz podatku.

Zastosowanie zasad ryczałtowych gwarantuje wpływy do budżetu od każdego gospodarstwa rolnego. Zasady ogólne zapewniają niższy, zbliżony do ryczałtu bądź zerowy podatek. Najkorzystniejszy (poza bardzo małymi gospodarstwami) jest podatek rolny. Jednak rolnikowi nie przysługuje prawo odliczenia składek na ubezpieczenia. Analiza wpływu z tytułu podatku z działalności rolniczej wskazuje, że podatek dochodowy obniży wpływy o blisko 40% w porównaniu z podatkiem rolnym, a ryczałt zwiększy wpływy o 55%.

Tabela 3. Wysokość podatku obciążającego gospodarstwa rolne według klas wielkości ekonomicznych – stan obecny i proponowane zmiany

Gospodarstwa	Bardzo małe	Małe	Średnio małe	Średnio duże	Duże	Bardzo duże
Liczba reprezentatywnych gospodarstw	273 994	307 444	95 332	35 712	16 305	2077
Podatek zasady ogólne	0	0	290	7397	26 514	0
Ryczałt 2%	584	1440	3480	7340	23 733	133 354
Podatek rolny	665	1125	1838	2983	9117	115 782

Źródło: opracowanie własne na podst. Wyniki standardowe 2014 uzyskane przez gospodarstwa rolne uczestniczące w polskim FADN, http://fadn.pl/wp-content/uploads/2014/07/Wyniki_cz1_2014.pdf.

Podsumowanie

Z przeprowadzonych badań wynika, że opodatkowanie działalności rolniczej podatkiem dochodowym na zasadach ogólnych może nie zapewnić wpływów finansowych do budżetu państwa. Najbardziej ekonomiczne wydaje się opodatkowanie ryczałtem w wysokości około 2%. Można oczywiście zróżnicować stawki podatku w zależności od charakteru produkcji (różny poziom dochodowości). Innym argumentem za ryczałtem jest prostota obliczenia podatku. Obecnie przedsiębiorcy mają wiele kłopotów z praktyczną interpretacją przepisów podatkowych. Prawo podatkowe ulega nieustannym zmianom. Trudno sobie wyobrazić, żeby rolnik nie miał mieć problemów z rozliczeniem na przykład kosztów uzyskania przychodów. Wiele kontrowersyjnych przepisów prawa podatkowego powodować może systematyczne wizyty rolnika w urzędach skarbowych. Koszty poboru podatku od działalności rolniczej mogą się okazać niewspółmiernie wysokie w stosunku do wpływów z podatku do budżetu państwa. Coraz więcej rolników prowadzi działalność dodatkową opodatkowaną podatkiem dochodowym. Opodatkowanie na zasadach ogólnych da możliwość połączenia dochodów z działalności rolniczej z dochodami z pozarolniczej działalności gospodarczej. Zatem rolnik wykazujący niski dochód lub stratę z działalności rolniczej poprzez połączenie dochodów doprowadzi do obniżenia wysokości podatku z działalności pozarolniczej. Możliwość wspólnego opodatkowania z małżonkiem spowoduje obniżenie dochodu w bardzo dużym stopniu, gdyż żony rolników często nie pracują zawodowo, a jeśli pracują, to uzyskują niskie dochody. Powstanie zatem pytanie: Czy jest sens wprowadzania rewolucyjnych zmian w systemie podatkowym, skoro nie przyniosą one korzyści dla budżetu państwa? Stać się tak może niewątpliwie w przypadku wprowadzenia w rolnictwie zasad ogólnych. Jedynym zatem rozsądnym rozwiązaniem wydaje się być ryczałt od przychodów ewidencjonowanych.

Bibliografia

Ustawa z 26.07.1991 o podatku dochodowym od osób fizycznych. Dz.U. 2016, poz. 2032 i 2048.

Ustawa z 15.02.1992 o podatku dochodowym od osób prawnych. Dz.U. 2016, poz. 1888, 1926, 1933 i 194.

Uwarunkowania i konsekwencje opodatkowania rolnictwa w Polsce 2014. Raport Forum Inicjatyw Rozwojowych Fundacji Europejski Fundusz Rozwoju Wsi Polskiej, Warszawa.

Wyniki standardowe 2014 uzyskane przez gospodarstwa rolne uczestniczące w polskim FADN. Pobrane z: http://fadn.pl/wp-content/uploads/2014/07/Wyniki_cz1_2014.pdf (10.07.2014).

TITLE OF ARTICLE INCOME TAX IN AGRICULTURAL ACTIVITIES IN POLAND. CORE, PROBLEMS, PROPOSALS.

Keywords: taxation in agricultural, income tax

Summary. The aim of the paper is to present problems of choosing form of taxation agricultural activities. The main thesis are as follows: T1: General rules will influenced on decrease revenue of budget government. T2: Most efficiently solution is taxation based on lump sack.

Translated by Wojciech Prymon, Wioletta Turowska

Cytowanie

Prymon, K., Turowska, W. (2017). Podatek dochodowy z działalności rolniczej w Polsce. Istota, problemy, propozycje. *Ekonomiczne Problemy Usług*, 2 (127), 219–227. DOI: 10.18276/epu.2017.127-20.