

Finansowe skutki wprowadzenia zryczałtowanego podatku dochodowego w małych gospodarstwach rolniczych¹

Mirosław Wasilewski*, Magdalena Mądra-Sawicka**

Streszczenie: *Cel* – celem przeprowadzonych badań było określenie szacunkowych skutków wprowadzenia zryczałtowanego podatku dochodowego dla najmniejszych powierzchniowo towarowych gospodarstw rolniczych. *Metodologia badania* – w badaniach oszacowano przychody ewidencjonowane, które podlegałyby opodatkowaniu ryczałtem na bazie danych jednostkowych FADN. W założeniach modelowych przyjęto stawkę ryczałtu na poziomie 5,5%, podobnie jak dla przychodów z działalności wytwórczej i budowlanej.

Wynik – wprowadzenie zryczałtowanego podatku dochodowego spowodowałoby znaczne podwyższenie obciążeń fiskalnych głównie w przypadku gospodarstw małych obszarowo. Rezygnacja z preferencyjnego sposobu opodatkowania gospodarstw na rzecz zryczałtowanego podatku dochodowego wymagałaby obniżenia stawki przyjętego ryczałtu, co tworzyłoby preferencyjną stawkę opodatkowania na bazie istniejących rozwiązań podatkowych.

Oryginalność/wartość – wartością oryginalną przedstawionych badań są przeprowadzone szacunki zmian opodatkowania w sytuacji wprowadzenia podatku dochodowego dla gospodarstw najmniejszych obszarowo.

Słowa kluczowe: podatek rolny, zryczałtowany podatek dochodowy, małe gospodarstwa

Kody klasyfikacji JEL: G31, Q12

Wprowadzenie

W Polsce dominują gospodarstwa niewielkie powierzchniowo, które są dość niejednorodną grupą w zakresie działalności rolniczej (Chlebicka, Fałkowski, Wołek, 2009). Powoduje to problemy w zakresie wspierania drobnych i małych gospodarstw rolniczych o zróżnicowanej specyfice działalności i barierach rozwoju produkcji. Ponadto gospodarstwa rolnicze w Polsce łączą często dwie funkcje – gospodarstwa domowego z przedsiębiorstwem produkcyjnym. W podmiotach tych wytwarzane dobra są dzielone na potrzeby konsumpcyjne, a nadwyżka dóbr sprzedawana jest na rynku. Uzyskany przychód przeznaczany jest na

* dr hab. Mirosław Wasilewski, prof. nadzw. SGGW, Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie, 02-787 Warszawa, ul. Nowoursynowska 166, e-mail: miroslaw_wasilewski@sggw.pl

** dr Magdalena Mądra-Sawicka, Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie, 02-787 Warszawa, ul. Nowoursynowska 166, e-mail: magdalena_madra@sggw.pl

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

pokrycie kosztów związanych z prowadzeniem gospodarstwa, regulowanie zobowiązań i zakup dóbr konsumpcyjnych (Księżyk, 2012). Małe gospodarstwa pełnią ponadto funkcję istotnego socjalnego bufora, oferując rolnikom i ich rodzinom miejsce zamieszkania i możliwość uzyskania dodatkowego dochodu (Majewski, 2009; Czyżewski, Smędzik, 2011). Z uwagi na niski poziom dochodów rolnicy z gospodarstw mniejszych i niskotowarowych poszukują źródeł utrzymania poza gospodarstwem (Tweeten, 1983; Heffner, Rosner, 2006; Bórawski, 2009).

Małe gospodarstwa rolnicze mogą być klasyfikowane ze względu na kryterium obszaru, wielkości produkcji, wartości dodanej, przeznaczenia produkcji, nakładu pracy lub źródła utrzymania (Zegar, 2012). Obszar gospodarstwa jest związany z siłą ekonomiczną, kształtując poziom możliwych do uzyskania dochodów (Zegar, 2000), natomiast siła tych powiązań jest zróżnicowana. Gospodarstwa rolnicze prowadzące działalność na mniejszą skalę wraz z mniejszym zaangażowaniem czynnika produkcji, jakim jest ziemia, uzyskują przeciętnie niższe dochody. Natomiast zależność ta nie zawsze będzie spełniona w przypadku gospodarstw towarowych, których produkcja może się cechować większą specjalizacją z uwagi na ograniczone zasoby.

Celem badań było określenie skutków zmian obciążeń fiskalnych przy wprowadzeniu zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów ewidencjonowanych w gospodarstwach rolniczych o powierzchni 0,1–5,0 ha użytków rolniczych (UR), zaliczanych do gospodarstw towarowych. Oszacowane finansowe skutki tych zmian w przeprowadzonym badaniu dotyczą jedynie obciążeń gospodarstw rolniczych.

1. Obciążenie fiskalne gospodarstw rolniczych

Działalność rolnicza w stosunku do gospodarczej jest wciąż uważana w Polsce za uprzywilejowaną pod względem fiskalnym w odniesieniu zarówno do obciążeń podatkowych, jak i systemu ubezpieczeń społecznych. Gospodarstwo rolnicze nie jest traktowane w prawie podatkowym jak przedsiębiorstwo. Rolnicy indywidualni są wyłączeni z grupy płatników podlegających obowiązkowi opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych. W systemie opodatkowania gospodarstw rolniczych głównym składnikiem obciążenia fiskalnego jest podatek rolny (Dziemianowicz, Przygodzka, 2002). Obciążenie podatkiem rolnym każdego hektara użytków rolniczych gospodarstw zależy od ich rodzaju, klasy bonitacyjnej gleby oraz przynależności do danego okręgu podatkowego (Ustawa, 1984). Rolnicy wciąż nie płacą podatku od dochodu, natomiast opłacają podatek obliczany na postawie liczby hektarów przeliczeniowych (Hajduga, 2014).

Wymiar podatku rolnego nie jest uzależniony od skali produkcji, typu rolniczego, użytkowanej nadwyżki bezpośredniej czy samego dochodu z gospodarstwa. Uzasadnieniem oderwania konstrukcji podatku rolnego od dochodu i odniesienia go do ziemi rolniczej (hektara przeliczeniowego) była neutralna ocena oddziaływania tego obciążenia fiskalnego na decyzje ekonomiczne rolnika (Dziemianowicz, 2007a).

Istniejące rozwiązanie fiskalne dla rolnictwa ogranicza zastosowanie zasady powszechności opodatkowania. Podejście to zakłóca alokację zasobów (Pieczonka, 2012; Dziemianowicz, 2007a), a istniejąca konstrukcja podatku rolnego nie wspiera przemian struktury agrarnej z uwagi na niski poziom tego obciążenia w relacji do powierzchni użytków rolniczych (Mądra, 2009). Funkcjonująca konstrukcja podatku sprzyja natomiast gospodarstwom dużym, które uzyskują wysokie nadwyżki bezpośrednie, a tym samym wyższe dochody z prowadzonej działalności, przy relatywnie stałym obciążeniu podatkiem rolnym (Wasilewski, Mądra-Sawicka, Ganc, Gruzziel, 2015).

Wprowadzenie klasycznego podatku dochodowego dla gospodarstw rolniczych według Kosikowskiego (2011) wiąże się z problemami w zakresie obliczania wysokości przychodów, a także ustalania kosztów, które mogłyby być zakwalifikowane jako koszty uzyskania przychodów. System taki mógłby znaleźć zastosowanie w dużych gospodarstwach rolniczych. Problem ustalania wiarygodnego poziomu dochodów do opodatkowania był również poruszany przez innych autorów, którzy wskazywali na wysokie koszty wdrażania takiego systemu opodatkowania (Khan, 2000). Wynika to z prowadzenia przez większość gospodarstw w Polsce produkcji rolniczej na relatywnie małą skalę, co może powodować problemy związane z rejestrowaniem kosztów i obrotów. Ponadto podatnicy dla celów obniżenia podstawy opodatkowania mogą zaniżać wartość swoich dochodów lub przychodów w zależności od przyjętej podstawy naliczenia podatku dochodowego (Savickiene, Slavickiene, 2013).

W krajach Unii Europejskiej, w których system fiskalny uwzględnia specyfikę działalności rolniczej, obciążenia podatkowe gospodarstw rolniczych są niższe w porównaniu do pozostałych działów gospodarki (Dziemianowicz, 2007b). Uzasadnieniem tych preferencji w zakresie opodatkowania jest występująca sezonowość prowadzonej produkcji, uzależnienie wyniku finansowego od warunków klimatycznych, niższa efektywność majątku, co tłumaczy wprowadzone rozwiązania, których celem jest wyrównywanie dochodów gospodarstw rolniczych w relacji do innych podmiotów (Dziemianowicz, 2007b; Ksiel, Idźkowska, 2014). Ponadto stosowane preferencje w opodatkowaniu rolników w innych krajach mają też za zadanie zachęcić do przejścia z działalności pozarolniczej na rolniczą (Davenport, 1969; Sisson, 1979).

Większość rolników w Polsce ocenia negatywnie ewentualne zmiany w systemie podatkowym w rolnictwie z uwagi na możliwości wystąpienia trudności formalnych związanych z prowadzeniem zapisów księgowych oraz dodatkowymi obciążeniami podatkowymi prowadzonej działalności (Kubot, Czuba 2016). Według rolników zmiany w opodatkowaniu gospodarstw powinny uwzględniać wycenę kosztów pracy rolnika i jego rodziny (Ganc, Mądra, 2011). Z drugiej strony zmiany podatkowe w rolnictwie mogłyby sprzyjać ujednoczeniu zasad opodatkowania działalności gospodarczej ogółem (Owsiak, 2016), co mogłoby przyczynić się do zwiększenia skuteczności realizowanej funkcji fiskalnej (Wasilewski, Gruzziel, 2008). Skutkiem wprowadzenia podatku dochodowego w rolnictwie może być również postępująca konsolidacja gospodarstw wraz z możliwą zmianą formy organizacyjno-prawnej w celu zmniejszenia obciążeń podatkowych (Wasilewski i in., 2015).

2. Metody badań

Przedstawione symulacje wprowadzenia podatku dochodowego obejmują gospodarstwa indywidualne będące gospodarstwami towarowymi uczestniczącymi w systemie danych rachunkowości rolnej Farm Accountancy Data Network (FADN) (Ustawa, 2000). Dane te gromadzi Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej – Państwowy Instytut Badawczy². Do analizy w opracowaniu przyjęto dane dla lat 2006–2009 obejmujące indywidualne gospodarstwa o najmniejszej powierzchni użytków rolniczych (0,1–5,0 ha UR). Przedstawione wyniki badań stanowią niepublikowaną część danych w zakresie badań nad konsekwencją opodatkowania gospodarstw rolniczych. Dane finansowe przyjęte dla lat 2006–2009 pełnią rolę danych wyjściowych dla przeprowadzonej symulacji, pozwalając na ocenę konsekwencji wprowadzenia podatku dochodowego w gospodarstwach. W wybranej grupie obszarowej gospodarstw odnotowano wysoką zmienność dochodu z rodzinnego gospodarstwa rolnego w odniesieniu do generowanej nadwyżki ekonomicznej³. Wysoki udział gospodarstw małoobszarowych w strukturze agrarnej rolnictwa w Polsce świadczy o możliwości wystąpienia w grupie tych podmiotów największych zmian w sytuacji wprowadzenia podatku dochodowego.

W celu obliczenia wielkości obciążeń podatkowych z tytułu zryczałtowanego podatku dochodowego w gospodarstwach rolniczych dokonano symulacji wprowadzenia tego podatku. Przeliczenia wyników finansowych bazowały na obowiązujących w latach 2006–2009 limitach przychodów ewidencjonowanych, stawek ryczałtu oraz odliczeń w zakresie składki ZUS, składki zdrowotnej (na podstawie płacy minimalnej) oraz składki KRUS. Dla celów porównawczych uzyskane wyniki zestawiono z wielkościami średnimi dla całej próby FADN w badanym okresie⁴.

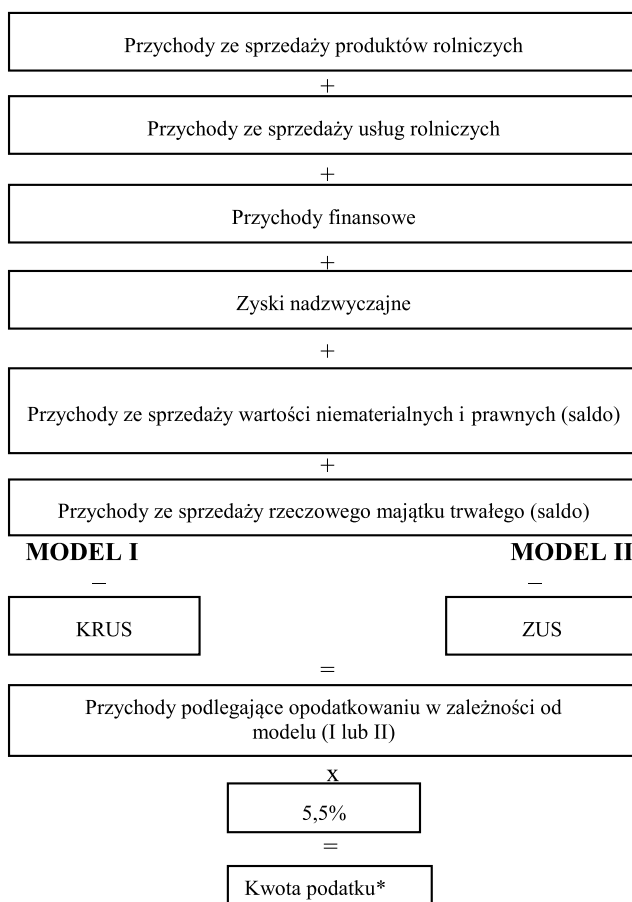
Podatek zryczałtowany od przychodów ewidencjonowanych można stosować w przypadku przychodów z działalności gospodarczej prowadzonej wyłącznie samodzielnie oraz z tytułu udziału w spółce od przychodów osiągniętych łącznie przez wspólników. Ryczałtem nazywa się pewną z góry określoną stawkę (lub kwotę), która jest jednakowa dla wszystkich następujących miesięcy (Ustawa, 1998). Stawki są zróżnicowane i uzależnione od rodzaju wykonywanej działalności (Makuch, 2011). W ryczałcie podstawę opodatkowania stanowi przychód, który nie jest pomniejszony o koszty jego uzyskania. Przy niskim poziomie przychodów taki rodzaj rozliczenia nie jest opłacalny dla podatnika, który w tym wypadku ponosić będzie wyższe straty niż korzyści. Wadą jest także brak możliwości rozliczania się ze współmałżonkiem oraz niemożność odrzucenia tego typu rozliczania na rzecz innej formy opodatkowania w trakcie

² W polu obserwacji FADN znajdują się gospodarstwa towarowe, które wytwarzają w danym regionie FADN co najmniej 90% wartości standardowej nadwyżki bezpośredniej obliczonej jako różnica uzyskanych przychodów skorygowanych o średnią wartość poniesionych kosztów bezpośrednich obliczonych na podstawie danych z trzech ostatnich kwartałów w danym regionie FADN. Więcej na ten temat: http://fadn.pl/wp-content/uploads/2015/12/SRwaz_2015_www.pdf.

³ Średni poziom siły ekonomicznej wyrażonej w ESU w gospodarstwach o powierzchni 0,1–5,0 ha UR wyniósł w latach 2006–2009 odpowiednio: 19,3; 18,7; 21,5 oraz 20,7.

⁴ Badana grupa małych gospodarstw rolniczych obejmowała w latach 2006–2009 następującą liczbę podmiotów: 512, 491, 470 oraz 415, natomiast w całej próbie FADN było ich: 11 744, 11 965, 12 233 oraz 12 203.

roku podatkowego. Do atutów tego typu rozliczania podatkowego zaliczyć można prostą księgowość, co w przypadku rolników z małych gospodarstw może być korzystne. Zaletą ryczałtu jest brak wymagań w zakresie prowadzenia księgi przychodów i rozchodów ani ksiąg rachunkowych jak przy zasadach ogólnych, a wystarczy uproszczona ewidencja przychodów (Podstawka, Deresz, 2011). Wybór tej formy opodatkowania wiąże się z płatnością podatków do 20 dnia każdego miesiąca lub w niektórych przypadkach płatności zaliczek raz na kwartał. Korzystając z tej formy opodatkowania, rolnik byłby zobowiązany do prowadzenia ewidencji przychodów zgodnie z Rozporządzeniem (2002). Procedurę liczenia podatku w ramach ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych w modelu I i II przedstawiono na schemacie 1.



Schemat 1. Metodyka ustalania podatku dochodowego w gospodarstwie rolnym na zasadach ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych

* Od kwoty podatku w modelu II odliczono składkę zdrowotną.

Źródło: opracowanie własne.

Stawka ryczałtu przyjęta w obu modelach to 5,5% od przychodów z działalności wytwórczej i budowlanej⁵. Przyjęcie takiej stawki wynikało z faktu, iż produkcja rolnicza jest ściśle związana z działalnością wytwórczą. Ustawa (1998) podaje szczegółowe informacje dotyczące stosowania poszczególnych stawek ryczałtu w odniesieniu do konkretnych rodzajów przychodów. Przychód ewidencjonowany według obowiązujących przepisów można pomniejszyć o zapłacone składki na ubezpieczenia społeczne, wydatki rehabilitacyjne i darowizny. Podatnicy-ryczałtownicy nie mogą jednak rozliczyć się wspólnie z małżonkiem lub dzieckiem, nie skorzystają też z ulgi na dzieci. W modelu I przyjęto, iż składki na ubezpieczenia społeczne podatnik będzie odprowadzał w ramach systemu KRUS, w którym składkę na ubezpieczenie zdrowotne płaci państwo, zatem nie będzie możliwości odliczenia tej kwoty od przychodów ewidencjonowanych. W modelu II przyjęto rozwiązanie odliczania od podatku większość składki na ubezpieczenie zdrowotne w przypadku płacenia składek w ramach ZUS. W modelach I oraz II nie uwzględniono ulg możliwych do zastosowania przez podatnika. W modelu II odliczono zapłacone składki na ubezpieczenie zdrowotne.

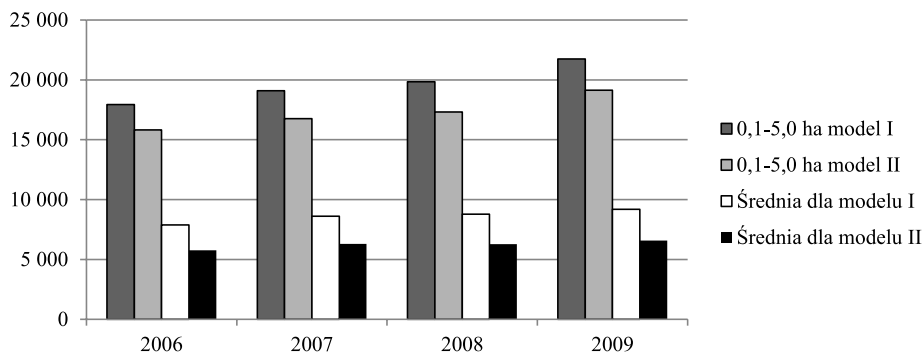
3. Wyniki badań

Poziom szacowanego obciążenia podatkiem dochodowym w gospodarstwach małych obszarowo był ponad 2-krotnie wyższy niż kwota tego podatku przypadająca średnio na jedno gospodarstwo w badanej próbie (rys. 1). W modelu I podatek dochodowy w gospodarstwach o powierzchni 0,1–5,0 ha UR wyniósł od 17,9 tys. zł w 2006 roku do 21,7 tys. zł w 2009 roku. Niższe obciążenie odnotowano dla modelu II, w którym podatek dochodowy wyniósł w tej grupie obszarowej gospodarstw od 15,8 tys. zł w 2006 roku do 19,1 tys. zł w 2009 roku.

Średni poziom obciążenia podatkiem dochodowym w latach 2006–2009 w próbie FADN był wyższy dla modelu I i wyniósł od 7,9 tys. do 9,2 tys. zł. W modelu II kwota podatku płaconego ryczałtem wynosiła od 5,8 tys. do 6,6 tys. zł. Korzystniejszą formą opodatkowania w ramach ryczałtu był model II uwzględniający możliwość odliczenia składki na ubezpieczenie zdrowotne.

Obciążenie podatkiem dochodowym gospodarstw małych w modelu I w stosunku do modelu II było w badanym okresie wyższe średnio o 13,9%. Wielkość obciążenia podatkiem dochodowym średnio każdego gospodarstwa w próbie FADN była w badanym okresie wyższa w modelu I w stosunku do modelu II o 38,4%.

⁵ Stawki ryczałtu ewidencjonowanego wynoszą od 3 do 20% i zależą od prowadzonej działalności gospodarczej. Ponadto forma takiego opodatkowania wiąże się z limitem rocznych przychodów (150 tys. euro). Od stycznia 2017 r. obowiązuje nowy limit przychodów za 2016 r. uprawniający do opodatkowania ryczałtem ewidencjonowanym w 2017 r. (250 tys. euro).

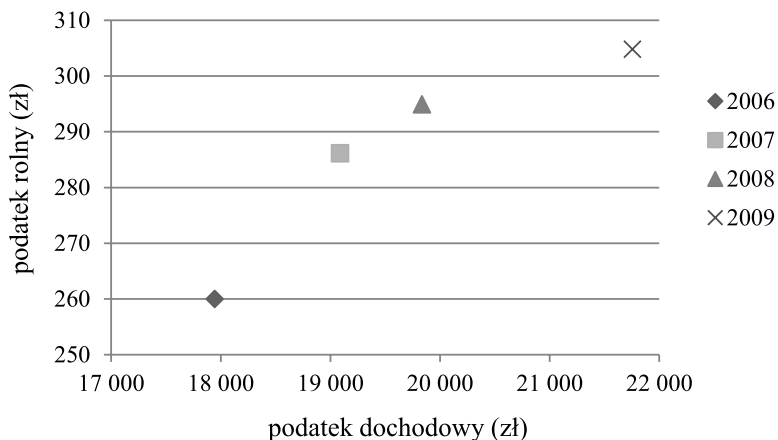


Rysunek 1. Obciążenie podatkiem dochodowym w modelu I i modelu II (zł)

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych FADN-PL.

Poziom szacowanego podatku dochodowego był w badanym okresie wyższy w gospodarstwach małych w porównaniu do wielkości średniej w badanej próbie dla modelu I o 127,9%, a dla modelu II o 177,0%. Wysoki poziom opodatkowania gospodarstw małych na tle średniej w badanej próbie wynikał z uzyskiwania przez tę grupę obszarową wysokich przychodów ze sprzedaży. Poziom ten był ponad 2-krotnie wyższy niż średnia wielkość przychodów podlegających opodatkowaniu w całej badanej populacji. Wiąże się to ze zróżnicowaniem intensywności produkcji, a także różnym jej powiązaniem z powierzchnią UR. W gospodarstwach najmniejszych obszarowo, wchodzących do grupy gospodarstw towarowych prowadzona była często produkcja zarówno roślinna, jak i zwierzęca, charakteryzując się wyższą intensywnością produkcji i stopniem jej specjalizacji. Wielkość uzyskanych przychodów może być w tej grupie gospodarstw uzależniona równie silnie od ziemi, jak i od innych czynników produkcji, takich jak kapitał, praca czy wiedza.

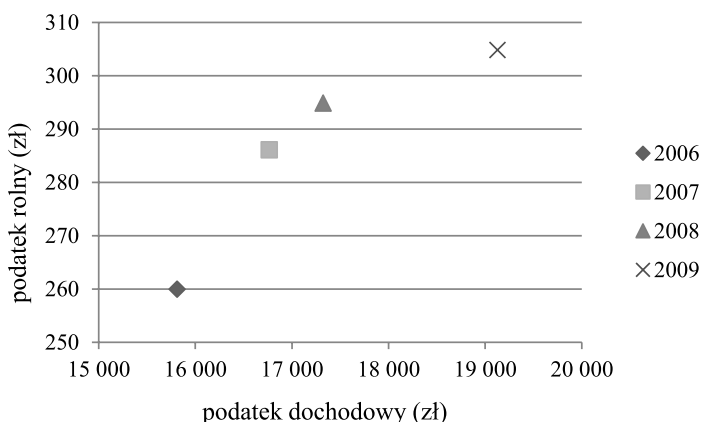
Na rysunku 2 przedstawiono relację wielkości dotychczas płaconego podatku rolnego w gospodarstwach do kwoty oszacowanego podatku dochodowego przy ryczałcie ewidencjonowanym dla modelu I. Oszacowany poziom podatku dochodowego w małych gospodarstwach w badanym okresie wzrósł o 21,2% (3810 zł), a w tym samym czasie obciążenie podatkiem rolnym również zwiększyło się o 17,2% i wynosiło w 2009 roku 304 zł. Relacja podatku dochodowego w stosunku do dotychczasowego obciążenia podatkiem rolnym wynosiła od 67-krotności w latach 2007–2008 do 71-krotności w 2009 roku. Wprowadzenie takiego systemu opodatkowania byłoby niekorzystne dla najmniejszych gospodarstw z uwagi na brak możliwości uwzględnienia wysokich kosztów ponoszonych w działalności rolniczej oraz znaczący wzrost obciążeń fiskalnych.



Rysunek 2. Skala opodatkowania podatkiem dochodowym w relacji do podatku rolnego – model I dla gospodarstw o powierzchni 0,1–5,0 ha UR

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych FADN-PL.

Na rysunku 3 przedstawiono relację wielkości dotychczas płaconego podatku rolnego w gospodarstwach do oszacowanej kwoty obciążenia podatkiem dochodowym dla modelu II. Podatek dochodowy w modelu II wzrósł w badanym okresie o 21,0% (tj. o 3316 zł). Relacja dotychczas płaconego podatku rolnego do oszacowanej wartości podatku dochodowego wynosiła od 59-krotności do 63-krotności. Zwiększenie obciążenia podatkiem dochodowym w stosunku do podatku rolnego było niższe w przypadku modelu II. Wynika to z wyższych odliczeń przyjętych w modelu II w porównaniu do modelu I.



Rysunek 3. Skala opodatkowania podatkiem dochodowym w relacji do podatku rolnego – model II dla gospodarstw o powierzchni 0,1–5,0 ha UR

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych FADN-PL.

W tabeli 1 odniesiono poziom podatku rolnego i oszacowanego podatku dochodowego dla modelu I i II do uzyskanego dochodu z rodzinnego gospodarstwa rolnego⁶ w badanym okresie. Podatek rolny w latach 2006–2009 w relacji do dochodu małych gospodarstw kształtował się na poziomie od 0,3 do 0,4%, będąc nieznacznym obciążeniem podatkowym. Średnio w badanej grupie gospodarstw towarowych FADN poziom ten był wyższy i wyniósł od 2,0% w 2007 roku do 3,3% w latach 2008–2009. Różnica pomiędzy grupą gospodarstw najmniejszych obszarowo a średnią wielkością relacji podatku rolnego do dochodu wynosiła w badanym okresie od 1,6 do 3,0 p.p.

Oszacowany na podstawie przyjętych założeń opodatkowania według ryczałtu podatek dochodowy charakteryzował się wyższą relacją w odniesieniu do dochodu z rodzinnego gospodarstwa rolnego w porównaniu do podatku rolnego. W modelu I w gospodarstwach o powierzchni 0,1–5,0 ha UR relacja podatku dochodowego do dochodu kształtowała się na poziomie od 24,1% w 2009 roku do 28,9% w 2008 roku i była niższa od średniej wielkości tego parametru w próbie FADN. W próbie FADN relacja ta wynosiła średnio od 13,0% w 2007 roku do 15,6% w 2008 roku. Świadczy to o większym obciążeniu podatkiem dochodowym małych gospodarstw w stosunku do szacowanego średniego obciążenia dochodu dla badanej próby.

W modelu II oszacowany podatek dochodowy w relacji do dotychczas uzyskanego dochodu z rodzinnego gospodarstwa rolnego w grupie obszarowej 0,1–5,0 ha UR wyniósł od 21,2% w 2009 roku do 26,0% w 2008 roku. Poziom ten był ponad 2-krotnie wyższy niż relacja podatku dochodowego obciążającego dochód w całej próbie FADN (od 9,5 do 11,1%). Przyjęcie ryczałtowego podatku dochodowego dla tych podmiotów będzie się wiązać ze zwiększeniem obciążeń fiskalnych głównie małych gospodarstw z uwagi na wysokie przychody ze sprzedaży uzyskiwane w tej grupie podmiotów towarowych.

Tabela 1

Podatek dochodowy i podatek rolny w relacji do dochodów z rodzinnego gospodarstwa rolnego (%)

Wyszczególnienie			Lata			
			2006	2007	2008	2009
Podatek rolny a dochód z rodzinnego gospodarstwa rolnego		0,1–5,0 ha UR	0,4	0,4	0,4	0,3
		Średnio	2,1	2,0	3,3	3,3
Podatek dochodowy a dochód z rodzinnego gospodarstwa rolnego	Model I	0,1–5,0 ha UR	27,6	24,3	28,9	24,1
		Średnio	14,2	13,0	15,6	15,4
	Model II	0,1–5,0 ha UR	24,3	21,4	26,0	21,2
		Średnio	10,4	9,5	11,1	11,0

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych FADN-PL

⁶ Kategoria stosowana w ramach FADN, nazywana w dalszej części artykułu „dochodem”.

Skala obciążenia 1 ha UR w grupie gospodarstw małych i średnio w próbie FADN utrzymywała się na relatywnie stałym poziomie (tab. 2). W modelu I podatek dochodowy w małych gospodarstwach wyniósł od 6,6 tys. zł/ha UR w 2006 roku do 8,1 tys. zł/ha UR w 2009 roku. Poziom obciążenia 1 ha UR w tym okresie wzrósł o 23,0%, podczas gdy oszacowany poziom przychodów podlegających opodatkowaniu zwiększył się o 21,2%. Wskazuje to na zróżnicowany trend obciążeń podatkowych przy podatku dochodowym. Średni poziom obciążenia podatkiem dochodowym w badanej próbie FADN wyniósł od 245 zł/ha UR w 2006 roku do 265 zł/ha UR w 2007 roku. Różnica pomiędzy gospodarstwami najmniejszymi obszarowo a średnią wielkością tej relacji dla modelu I w próbie FADN wynosiła od 26-krotności do 32-krotności tego obciążenia przypadającego na 1 ha UR. Świadczy to o możliwości wystąpienia znacznych dysproporcji w obciążeniu fiskalnym w przeliczeniu na 1 ha UR w gospodarstwach o zróżnicowanym stopniu zaangażowania ziemi w produkcję rolniczą.

Tabela 2

Obciążenie podatkiem dochodowym (zł/ha UR)

Wyszczególnienie	Lata			
	2006	2007	2008	2009
Model I				
0,1–5,0 ha UR	6611	6996	7418	8131
Średnio	245	265	254	253
Model II				
0,1–5,0 ha UR	5825	6145	6478	7149
Średnio	179	194	182	181

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych FADN-PL.

W modelu II podatek dochodowy w gospodarstwach o powierzchni 0,1–5,0 ha w relacji do powierzchni UR wyniósł od 5,8 tys. zł/ha UR w 2006 roku do 7,1 tys. zł/ha UR w 2009 roku. Poziom obciążenia 1 ha UR w tym okresie zwiększył się o 22,7%, podczas gdy przychody podlegające opodatkowaniu wzrosły o 21,5%. Zróżnicowanie tej dynamiki wynikało ze zmiany poziomu składek zdrowotnych w badanym okresie. Średni poziom obciążenia podatkiem dochodowym w badanej próbie FADN wyniósł od 179 zł/ha UR w 2006 roku do 194 zł/ha UR w 2007 roku. Różnica pomiędzy gospodarstwami najmniejszymi obszarowo a średnią wielkością tej relacji dla modelu I wynosiła od 32-krotności do 39-krotności tego obciążenia przypadającego na 1 ha UR. Związane jest to z wyższym poziomem przychodów uzyskiwanych w gospodarstwach najmniejszych powierzchniowo w porównaniu do średniej wielkości przychodów w próbie FADN.

Uwagi końcowe

W opracowaniu przedstawiono skutki wprowadzenia zryczałtowanego podatku dochodowego dla najmniejszych powierzchniowo towarowych gospodarstwach rolniczych. Na podstawie przeprowadzonych badań sformułowano następujące wnioski:

1. Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych według przedstawionych szacunków nie byłby korzystnym rozwiązaniem dla małych towarowych gospodarstw rolniczych. Gospodarstwa te byłyby bardziej obciążone podatkiem dochodowym niż przeciętne gospodarstwo towarowe w próbie FADN.
2. Wraz z zaproponowanym w opracowaniu modelem opodatkowania I utrzymanie wpłacania składek do KRUS przez rolników powoduje mniej korzystną sytuację zarówno dla gospodarstw małych, jak i w relacji do średniego poziomu oszacowanej wielkości podatku dochodowego w próbie FADN. W modelu II możliwość odliczenia składek do ZUS oraz składek zdrowotnych skutkowało niższym obciążeniem podatkiem dochodowym w stosunku do modelu I. Korzystniejsza forma opodatkowania dla rolników wystąpiła w modelu II. Rozwiązanie to mogłaby być zaakceptowane w sytuacji uzyskiwania wysokich nadwyżek bezpośrednich w przeliczeniu na 1 ha UR związanych z prowadzeniem intensywnej produkcji rolniczej.
3. Gospodarstwa towarowe o powierzchni 0,1–5,0 ha UR miały wyższy poziom przychodów niż ich średnia wielkości w badanej próbie FADN. Konsekwencją tej zależności jest znaczne podwyższenie obciążeń fiskalnych tych gospodarstw, dla których wprowadzono by zryczałtowaną formę opodatkowania. W przypadku tych podmiotów można byłoby rozważyć wprowadzenie niższej stawki ryczałtu.
4. Ograniczeniem przedstawionych rozwiązań modelowych jest nieuwzględnienie systemu ulg i odliczeń od dochodu. Wykorzystywanie zatem przez rolników możliwości dokonania odliczeń może się przyczynić do znaczących korzyści podatkowych z tytułu podatku dochodowego.
5. Dalszy kierunek badań dotyczyć będzie oszacowania zmian wpływów do budżetów gmin w przypadku wprowadzenia podatku ryczałtowego od przychodów ewidencjonowanych w gospodarstwach rolniczych.

Literatura

- Bórawski, P. (2009). Pozarolnicza działalność gospodarza na obszarach wiejskich jako dodatkowe źródło dochodu rodzin rolniczych. *Zeszyty Naukowe SGGW w Warszawie. Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej*, 75, 15–22.
- Chlebicka, A., Fałkowski, J., Wołek, T. (2009). *Małe gospodarstwa w Polsce – charakterystyka*. Warszawa: Wyd. FAPA.
- Czyżewski, A., Smędzik, K. (2011). Wpływ opodatkowania dochodów rolniczych na sytuację ekonomiczną indywidualnych gospodarstw rolnych z obszaru intensywnego rolnictwa (próba symulacji w odniesieniu do gospodarstw FADN z powiatu gostyńskiego). *Zeszyty Naukowe SGGW w Warszawie. Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej*, 92, 5–16.

- Davenport, C. (1969). A Bountiful Tax Harvest. *Texas Law Rev*, 48 (December), 1–53.
- Dziemianowicz, R. (2007a). *Efektywność systemu opodatkowania rolnictwa*. Białystok: Wyd. Uniwersytetu w Białymstoku.
- Dziemianowicz, R. (2007b). Ocena polskich rozwiązań w zakresie opodatkowania rolnictwa na tle systemów obowiązujących w wybranych krajach Unii Europejskiej. *Zeszyty Naukowe SGGW w Warszawie. Problemy Rolnictwa Światowego*, 2 (2), 184–194.
- Dziemianowicz, R., Przygodzka, R. (2002). Obciążenia podatkowe gospodarstw rolnych w Polsce. W: J. Sikorski (red.), *Podatki a polityka fiskalna państwa* (s. 87–93). Białystok: Wyd. Uniwersytetu w Białymstoku.
- Ganc, M., Mądra, M. (2011). Sprawiedliwość opodatkowania rolnictwa oraz możliwości zmian w tym zakresie w opinii rolników indywidualnych. *Zeszyty Naukowe SGGW w Warszawie. Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej*, 89, 207–218.
- Hajduga, E. (2014). Podstawowe obciążenia fiskalne gospodarstw rolnych w Polsce. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, 827, *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 69, 69–77.
- Heffner, K., Rosner, A. (2006). Wybrane koncepcje i możliwości rozwoju obszarów wiejskich po dekadzie transformacji w Polsce. W: S. Sokółowska (red.), *Wieś i rolnictwo w procesie zmian. Problemy rozwoju obszarów wiejskich* (s. 183–194). Opole: Wyd. UO.
- Khan, M.H. (2001). Agricultural Taxation in Developing Countries: A Survey of Issues and Policy. *Agricultural Economics*, 24, 315–328.
- Kisiel, R., Idźkowska K. (2014). System opodatkowania rolnictwa w Polsce oraz w wybranych krajach Unii Europejskiej. *Zeszyty Naukowe SGGW w Warszawie. Polityki Europejskie, Finanse i Marketing*, 12 (61), 64–78.
- Kosikowski, C. (2011). *Naprawa finansów publicznych w Polsce*. Białystok: Temida 2.
- Książek, M. (2012). *Ekonomia – podejście historyczne i prospektywne*. Kraków: Oficyna Wydawnicza AFM.
- Kubot, A., Czubak, W. (2016). Perspektywa wprowadzenia podatku dochodowego w rolnictwie w ocenie rolników. *Journal of Agribusiness and Rural Development*, 2 (40), 335–344.
- Majewski, E. (2009). Dochody i jakość życia w gospodarstwach niskotowarowych z wybranych regionów Polski. *Roczniki Nauk Rolniczych, Seria G*, 96 (4), 122–129.
- Makuch, M.A. (2011). Wybór formy opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych jako element strategii podatkowej w małych przedsiębiorstwach. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego*, 667, 47–57.
- Mądra, M. (2009). Obciążenie podatkiem rolnym indywidualnych gospodarstw rolnych. *Zeszyty Naukowe SGGW. Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej*, 76, 175–186.
- Michalski, A., Majewski, D. (2017). Opodatkowanie i finanse gospodarstw rolnych w Polsce i UE. W: P. Szczypa, A. Zimny S. (red.), *Dylematy i perspektywy rozwoju finansów i rachunkowości* (s. 21–34). Konin: Wyd. PWSZ w Koninie.
- Owsiak, S. (2016). System podatkowy Polski w okresie transformacji – próba oceny. *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, sectio H – Oeconomia*, 50 (1), 15–27.
- Pieczonka, J. (2012). Wpływ formy opodatkowania dochodów rolniczych na sytuację ekonomiczną indywidualnego gospodarstwa rolnego – próba symulacji w odniesieniu do gospodarstwa z powiatu opolskiego. *Journal of Agribusiness and Rural Development*, 3 (25), 181–193.
- Podstawka, M., Deresz A. (2009). Konsekwencje wyboru formy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych pozarolniczej działalności gospodarczej. *Zeszyty Naukowe Seria: Administracja i Zarządzanie*, 80 (7), 45–57.
- Rozporządzeniem Ministra Finansów z 17.12.2002 w sprawie prowadzenia ewidencji przychodów, a także wykazu środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Dz.U. nr 219, poz. 1836.
- Savickiene, J., Slavickiene, A. (2013). Assessment of the Principles of Family Holding Taxation. *Intelektine Ekonomika*, 7 (1), 86–100.
- Sisson, Ch.A. (1979). An Intersectoral Examination of Tax Equity: Farm and Nonfarm Burdens. *Public Finance Quarterly*, 7 (4), 455–478.
- Tweeten, L. (1983). The Economics of Small Farms. *Science*, 219 (4588), 1037–1041.
- Ustawa z 15.11.1984 o podatku rolnym. Dz.U. nr 52, poz. 268.

- Ustawa z 20.11.1998 o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Dz.U. nr 219, poz.1836, z późn. zm.
- Ustawa z 29.11.2000 o zbieraniu i wykorzystywaniu danych rachunkowych z gospodarstw rolnych. Dz.U. 2001, nr 3, poz. 20, z późn. zm.
- Wasilewski, M., Gruzziel, K. (2008). Podatek rolny a podatek dochodowy – konsekwencje zmian dla gospodarstw rolniczych. *Roczniki Nauk Rolniczych, seria G, 94 (2)*, 115–129.
- Wasilewski, M., Mądra-Sawicka, M., Ganc, M., Gruzziel, K. (2015). *Finansowe skutki wprowadzenia podatku dochodowego w indywidualnych gospodarstwach rolniczych*. Warszawa: Wyd. SGGW.
www.fadn.pl (5.03.2017).
- Zegar, J.S. (2000). *Dochody gospodarstw chłopskich w okresie transformacji – na przykładzie gospodarstw prowadzących rachunkowość rolną*. Warszawa: Wyd. IERiGŻ.
- Zegar, J.S. (2012). Rola drobnych gospodarstw rolnych w procesie społecznie zrównoważonego rozwoju obszarów wiejskich. *Problemy Drobnych Gospodarstw Rolnych, 1*, 129–148.

THE FINANCIAL EFFECT OF THE FLAT-RATE INCOME TAX INTRODUCTION IN SMALL AGRICULTURE HOLDINGS

Abstract: *Purpose* – the purpose of the study was to present the estimated effects of flat-rate income tax introduction in the smallest farms according to their cropland area.

Design/methodology/approach – in the study, researchers estimated revenues that were subject to income tax based on data available in the FADN database. The assumed in research possible flat-rate income tax based on a rate of 5.5% is similar to the rate for manufacturing and construction activities.

Findings – introducing this type of taxation would result in a significant increase in fiscal burdens, mainly among small-scale farms. The waiver of a preferential method of farms taxing for flat-rate income tax would require a reduction of this rate but on the other hand, it will create a different option for preferential taxation in agriculture.

Originality/value – the original value of the conducted surveys is the income tax estimates for the smallest farms in an aspect of cropland area.

Keywords: agriculture tax, income tax, small farms

Cytowanie

Wasilewski, M., Mądra-Sawicka, M. (2017). Finansowe skutki wprowadzenia zryczałtowanego podatku dochodowego w małych gospodarstwach rolniczych. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, 4 (88/2)*, s. 237–249. DOI: 10.18276/frfu.2017.88/2-17.