



ROLNICZY SYSTEM PODATKOWY W POLSCE I KIERUNKI JEGO ZMIAN

Marzena Agata Malewska

Streszczenie

Problem badawczy podjęty w artykule to pytanie, czy rozwiązania prawne stosowane w polskim systemie opodatkowania rolnictwa mają właściwy kształt i czy system ten jest optymalny? Jeśli nie, to jakie są możliwe opcje zmian i czy podatek dochodowy jest dobry wyjściem w przypadku działalności rolniczej. W celu rozwiązania problemu badawczego zastosowano metodę analizy źródeł wtórnych. Potrzebne dane zaczerpnięto z bazy Głównego Urzędu Statystycznego i publikacji naukowych wydawnictw uczelnianych.

W artykule sformułowano hipotezy badawcze o następującej treści:

1. System opodatkowania rolnictwa różni się od pozostałych obowiązujących w polskim prawie i jest on uważany za niesprawiedliwy w stosunku do innych grup społecznych.
2. Zmiana systemu podatkowego w rolnictwie jest konieczna i doprowadziłaby do korzystnych zmian w strukturze rolnictwa.
3. Reforma systemu opodatkowania produkcji rolnej jest pod wieloma aspektami potrzebna i korzystna, lecz należałoby mimo wszystko uwzględnić w niej specyfikę działalności rolniczej.
4. Wprowadzenie podatku dochodowego posiada swoje złe strony i niesie za sobą niekorzyści płynące zarówno dla rolników, jak i gmin.

Słowa kluczowe: podatek dochodowy, podatek rolny, reforma, rolnictwo, system podatkowy

Wstęp

Rolnictwo jest szczególnym działem gospodarki każdego kraju. Widać to również po poziomie wydatków z budżetu państwa na ten sektor, ale także po wydatkach z budżetu Unii Europejskiej. Powszechnie jednak wiadomo, że polskie rolnictwo nie osiągnęło jeszcze poziomu rozwoju satysfakcjonującego pozostałych członków UE. W Polsce system opodatkowania tego sektora różni się znacząco od tych stosowanych w pozostałych sektorach gospodarki, ale również odbiega od modeli opodatkowania w innych krajach.

Celem artykułu jest omówienie systemu podatkowego w rolnictwie w kontekście możliwości wprowadzenia podatku dochodowego w tym sektorze. Główny cel teoretyczno-poznawczy

to określenie zasad i rozwiązań prawnych funkcjonujących w dotychczasowym systemie opodatkowania działalności rolniczej. Analiza argumentów za i przeciw wprowadzenia reformy w tym zakresie pozwala sformułować pewne rekomendacje dotyczące tematu, co wskazuje na cel użyteczny niniejszej pracy.

W pierwszej części artykułu omówione są podstawowe funkcje, jakie musi spełniać system podatkowy oraz opisane jest funkcjonowanie owego systemu w Polsce. W kolejnej części skupiono się już na sektorze rolniczym. Na początku opisano jego znaczenie dla gospodarki kraju, a później omówiono zasady funkcjonowania rolniczego systemu podatkowego w Polsce, opisując kolejno najważniejsze podatki istniejące w nim. W końcowej części artykułu skupiono się na możliwościach wprowadzenia zmian w systemie opodatkowania działalności rolniczej. Jako że główną reformą mógłby w tym zakresie być wprowadzony podatek dochodowy w rolnictwie, to przede wszystkim omówiono argumenty świadczące za i przeciwko takiej zmianie.

1. Pojęcie i funkcjonowanie systemu podatkowego

1.1. Definicja i funkcje podatków

Podatek jest to świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej. Zapis Ordynacji podatkowej wskazuje również na 4 cechy podatków: ich publicznoprawny charakter, nieodpłatność, przymusowość i bezzwrotność (Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa). Jeśli chodzi o pierwszą z nich, to oznacza ona, że obowiązek podatkowy może powstać jedynie na podstawie ustawy i jest on nakładany przez państwo. Podatki w największym stopniu zasilają bowiem budżet państwa i budżety pozostałych jednostek samorządu terytorialnego. Przez nieodpłatność rozumiemy, że płacący podatek nie otrzyma w zamian żadnego świadczenia wzajemnego. Właśnie ta cecha odróżnia podatek od opłaty. Mówimy co prawda o tzw. odpłatności ogólnej, gdyż wpływy z podatków są przeznaczane na finansowanie usług publicznych świadczonych na rzecz społeczeństwa, a więc również podatników. Nie zmienia to jednak faktu, że podatki nie są ekwiwalentne i osoba je płacąca nie ma prawa żądać od państwa w zamian konkretnego świadczenia. Podatnik zaś wspomnianą należność zapłacić musi, a więc ma ona charakter przymusowy. Ta cecha oznacza, że państwo, przy pomocy właściwych organów, może wyegzekwować płacenie podatków. Ma ono bowiem uprawnienia do stanowienia tych świadczeń, ich poboru, egzekucji i środków represyjnych. Osoba zobowiązana do zapłacenia, nie może się od tego obowiązku uchylić, gdyż przymus podatkowy jest zabezpieczony sankcjami karnymi. Ostatnia cecha podatków, czyli bezzwrotność, nie wymaga właściwie wyjaśnień. Uiszczony prawidłowo podatek nie podlega zwrotowi, podatnik przekazuje go definitywnie właściwemu organom¹.

Jeżeli natomiast chodzi o funkcje podatków, to w literaturze wskazuje się przede wszystkim na 3 podstawowe, są to: funkcja fiskalna, redystrybucyjna i stymulacyjna. Niewątpliwie podatki to główne źródło dochodów budżetowych państwa. Wpływy z tego źródła przewyższają zdecydowanie inne, np. z tytułu opłat, cła czy pożyczek. Zatem dochody z podatków umożliwiają finansowanie wielu zadań publicznych. Na tym przede wszystkim opiera się pełnienie przez nie funkcji fiskalnej. Podatki są również wykorzystywane jako instrument dokonujący podziału dochodu i majątku pomiędzy podatników a państwo. Jest to funkcja redystrybucyjna. Zakres owej redystrybucji zależy od struktury gospodarki. Chodzi jednak zwłaszcza o to, aby dochód wytworzony w sektorach prywatnych nie pozostawał w całości wyłącznie do ich dyspozycji. Pojawia się tu ściśle powiązanie z poprzednio omawianą funkcją, bowiem część przejętego przez państwo dochodu pozwala mu na finansowanie między innymi zadań społecznych, oświatowych czy obronnych. To obrazuje podstawę redystrybucji,

¹ H. Dzwonkowski, *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa, 2013.

czyli przesuwanie części dochodu narodowego. Ostatnia zaś funkcja, czyli stymulacja, ma dość uniwersalny charakter w kontekście różnych założeń ustrojowych. Chodzi w niej przede wszystkim o oddziaływanie na strukturę gospodarki, dążenie do zwiększenia efektywności ekonomicznej oraz kształtowanie konsumpcji i akumulacji. Dokonuje się tego poprzez stosowanie zróżnicowanych stawek podatkowych, ulg i zwolnień. Podatek jest zatem w tym rozumieniu narzędziem, które skłania podatnika do określonych zachowań, które są korzystne w świetle interesów państwa. Warto również podkreślić, że stymulacja podatkowa odbywa się również w sferze pozagospodarczej. Doskonałym przykładem jest tu polityka demograficzna. W większości krajów o małym przyroście naturalnym liczba członków rodziny wpływa na złagodzenie obciążeń podatkowych, natomiast w Chinach sytuacja jest wręcz odwrotna².

1.2. Klasyfikacja podatków

W każdym państwie funkcjonuje z reguły kilkanaście podatków. Stosując pewne kryteria, można je pogrupować w różne kategorie. Najbardziej popularny jest podział na podstawie kryteriów przedmiotowych. Wyróżniamy wówczas podatki: majątkowe, przychodowe, dochodowe i konsumpcyjne. Pierwsze z nich wymierzane są od wartości majątku i w ich obrębie można zasadniczo wyodrębnić jeszcze pewne podkategorie. A mianowicie podatki majątkowe mogą być wyliczane od majątku posiadanego, od majątku nabywanego i od przyrostu wartości majątku posiadanego. Wyróżnia się również podatki majątkowe realne, czyli takie, po zapłaceniu których wartość opodatkowanego majątku ulega zmniejszeniu, oraz nominalne, nie zmieniające owej wartości. Przykładami podatków majątkowych w polskim systemie są: podatek od nieruchomości, podatek od spadków i darowizn, podatek od środków transportowych.

W przypadku podatków przychodowych, jak sama nazwa wskazuje, podstawą opodatkowania jest przychód. Pomijane są tu koszty uzyskania go, a jedynie domniema się, że dochód powstał. Przykładami w tej grupie są podatek rolny i leśny. Natomiast w przypadku podatków dochodowych, opodatkowaniu podlega przychód pomniejszony o te wydatki, które uznaje się za koszty jego uzyskania. W Polsce podatki obciążające dochód to podatek dochodowy od osób prawnych (CIT) i podatek dochodowy od osób fizycznych (PIT). W tym przypadku największym utrudnieniem jest skomplikowana konstrukcja prawna tych podatków. Dotyczy to w szczególności problemu, które wydatki są kwalifikowane jako koszty uzyskania przychodów, a które nie. Ich katalog jest długi, i to stanowi główne utrudnienie, nie zaś ulgi i zwolnienia, jak zwykło się uważać.

Mniej skomplikowaną konstrukcją charakteryzują się podatki konsumpcyjne. Należą do nich: podatek od towarów i usług (VAT) oraz podatek akcyzowy. Obciążają one dochód wydatkowany, a podatnik ma możliwość wkalkulowania tego podatku w cenę określonego dobra bądź usługi. Taka praktyka sprawia, że ekonomiczny ciężar opodatkowania ponoszą w tym wypadku konsumenci, a nie sprzedawcy dobra.

Kolejna klasyfikacja podatków opiera się o kryterium beneficjenta wpływów podatkowych. Dzielimy je wówczas na podatki państwowe i samorządowe. Wpływy z pierwszych wymienionych zasilają budżet państwa, a drugich – budżet jednostki samorządu terytorialnego. W Polsce do podatków państwowych zaliczamy m. in. podatek od towarów i usług, podatek akcyzowy oraz podatek od gier. Podatki samorządowe to zaś np. podatek od nieruchomości, podatek od środków transportowych oraz podatek rolny i leśny. Istnieją także podatki wspólne, które zasilają po części budżet państwa, a po części budżety samorządowe. Tutaj wymieniany jest przede wszystkim podatek dochodowy CIT i PIT.

Ostatnią często pojawiającą się w literaturze klasyfikacją jest podział podatków na pośrednie i bezpośrednie. Za kryterium służy tu odpowiedź na pytanie: kto ponosi ekonomiczny

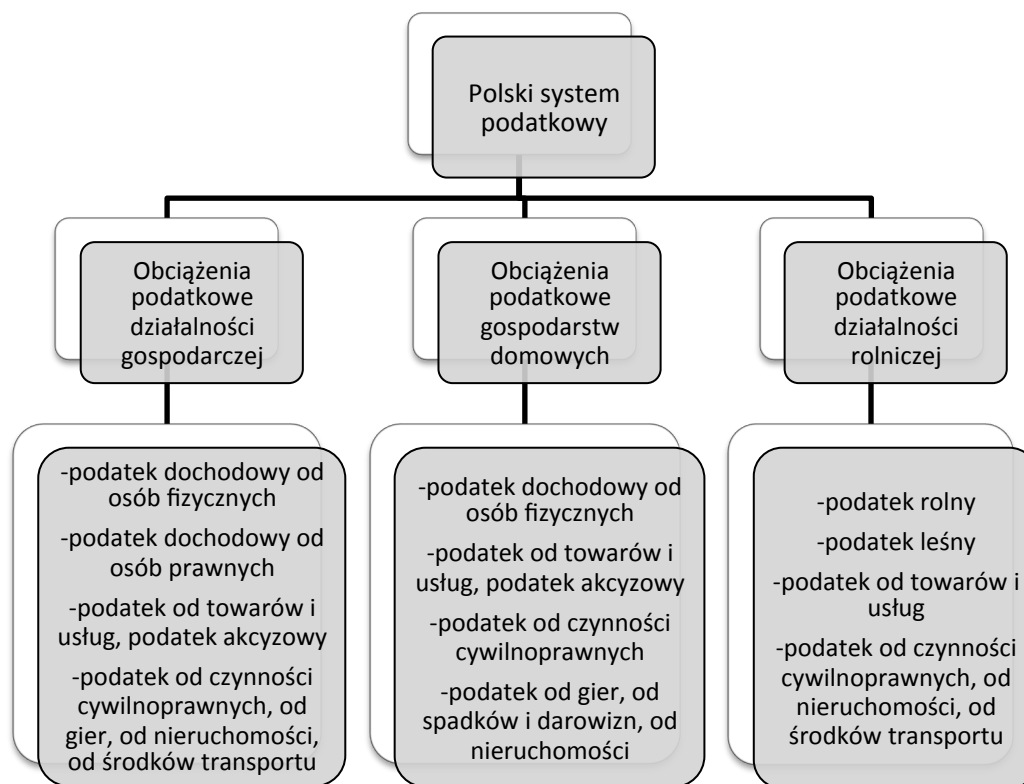
² J. Głuchowski, *Polskie prawo podatkowe*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa, 2004.

ciężar podatku. W przypadku podatków pośrednich istnieje możliwość legalnego przerwania ekonomicznego ciężaru opodatkowania na konsumentów, o czym była mowa przy okazji omawiania podatków konsumpcyjnych. Podatek bezpośredni ma zaś zupełnie odwrotny charakter, musi być zapłacony przez podatnika i to jego dochód bądź majątek uszczupla, bowiem przykładami w tej grupie są podatki dochodowe i majątkowe³.

1.3. Funkcjonowanie systemu podatkowego w Polsce

System podatkowy to ogół podatków obowiązujących w danym państwie w określonym czasie. Należy podkreślić fakt, że powinien on składać się z wewnętrznie spójnego zbioru podatków, które można sklasyfikować stosując pewne kryteria. W przeciwnym razie nie możemy go nazwać systemem. Każde państwo powinno mieć własny system podatkowy dostosowany do jego specyfiki. Organy ustawodawcze tworzą go, uwzględniając poziom rozwoju kraju, potrzeby społeczeństwa i wszelkie inne uwarunkowania. Podatki muszą być analizowane pod względem ekonomicznym, społecznym i politycznym. Dlatego też system podatkowy jest dość ogólną i wieloaspektową kategorią. Pomimo to, najważniejszą jego częścią jest system prawa podatkowego, do którego zaliczamy szereg norm prawnych regulujących funkcjonowanie całego systemu podatków⁴.

Kluczowa w kontekście niniejszego artykułu jest jednak kwestia tego, jak wygląda dokładnie system podatkowy w Polsce. Schemat obciążeń podatkowych podzielonych na trzy grupy przedstawia rysunek 1.



Rysunek 1. Podstawowe obciążenia podatkowe w Polsce

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Pawłowska-Tyszko J. (red.) 2012. *Zmiany systemu podatkowego w rolnictwie*. Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej – Państwowy Instytut Badawczy, Warszawa.

³ Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa, 2008.

⁴ Ibid.

Na rysunku 1 przedstawiono podział na subsystemy podatkowe przyjmując za kryterium charakter podmiotów działających na rynku. Wspomniane 3 podsystemy to: opodatkowanie działalności gospodarczej, opodatkowanie gospodarstw domowych (czyli osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej) oraz opodatkowanie działalności rolniczej. Struktura polskiego systemu podatkowego nie różni się znacząco od współczesnych systemów innych państw w gospodarce rynkowej. Podstawowe podobieństwa to oparcie dochodów państwa na dwóch podatkach bezpośrednich, które obciążają dochody osób fizycznych i prawnych, oraz dwóch pośrednich obciążających konsumpcję (podatek VAT i akcyza). Najważniejszym wnioskiem, nasuwającym się po analizie rysunku 1 jest jednak fakt, że spośród 3 podsystemów, to obciążenia podatkowe działalności rolniczej różnią się zasadniczo od reszty. Nadrzędne znaczenie w systemie opodatkowania rolnictwa odgrywa podatek rolny, który z założenia zastępuje podatek dochodowy. Wśród obciążeń podatkowych pojawia się tam również podatek leśny, które nie występuje w żadnym innym subsystemie. Wymienione różnice wskazują na fakt, że rolnictwo jest pewnym działem szczególnym, wymagającym odmiennego traktowania w systemie podatkowym. Ten temat szerzej zostanie omówiony w dalszej części artykułu⁵.

2. System opodatkowania rolnictwa w Polsce

2.1. Charakterystyka gospodarstw rolnych

Dokonując analizy systemu podatkowego w rolnictwie przede wszystkim trzeba poznać bliżej grupę będącą w tym wypadku podmiotem opodatkowania. Dla celów podatku rolnego za gospodarstwo rolne uznaje się obszar gruntów o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy, będących własnością lub znajdujących się w posiadaniu osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej. Działalność rolnicza zaś określana jest jako produkcja roślinna i zwierzęca. W tym momencie wymienia się zwykle szereg działalności wchodzących w skład powyższych, a mianowicie: produkcję materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcję warzywniczą, roślin ozdobnych, grzybów uprawnych, sadownictwa, hodowlę i produkcję materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcję zwierzęcą typu przemysłowego fermowego oraz chów i hodowlę ryb⁶.

Zgodnie z wynikami Powszechnego Spisu Rolnego z 2010 roku liczba gospodarstw rolnych ogółem w Polsce wynosiła 2278 tysięcy. W tym 1563 tys. to gospodarstwa rolne o powierzchni powyżej 1 ha użytków rolnych, czyli te, które są obowiązane uiszczać podatek rolny. Z kolei aż 99,7% spośród tych ostatnich, to gospodarstwa indywidualne. Warto również podkreślić, że w porównaniu z wynikami PSR z 2002 roku, w 2010 roku liczba gospodarstw rolnych ogółem zmniejszyła się aż o 22,4%. Nie wszystkie gospodarstwa rolne prowadzą jednak działalność rolniczą. Spośród wszystkich 2278 tys. w roku 2010, tych prowadzących ją było 1891 tys. Liczebność tej grupy na przestrzeni dwóch przytaczanych Spisów Rolnych również uległa zmniejszeniu, choć już nie w tak dużym stopniu, bo był to spadek w granicach 13%⁷.

W związku z tym, że zmniejsza się liczba gospodarstw zaangażowanych w rolnictwo, systematycznie zmniejsza się również rola, jaką ten dział odgrywa w gospodarce narodowej. Udział rolnictwa w tworzeniu produktu krajowego brutto zbliża się do około 3%. Natomiast udział tego działu w posiadaniu produkcyjnego majątku trwałego spadł z ponad 8% w roku

⁵ J. Pawłowska-Tyszko, *Zmiany systemu podatkowego w rolnictwie*, Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej – Państwowy Instytut Badawczy, Warszawa, 2012.

⁶ J. Głuchowski, *Polskie prawo podatkowe*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa, 2004.

⁷ J. Pawłowska-Tyszko, *Zmiany systemu podatkowego w rolnictwie*, Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej – Państwowy Instytut Badawczy, Warszawa, 2012.

2002 do niespełna 6% w roku 2010. Niemniej jednak w sektorze rolnym w Polsce zatrudnionych jest ciągle prawie 15% ogółu pracujących. Produktywność majątku trwałego w rolnictwie względem gospodarki narodowej jako całości uległa poprawie, z kolei wydajność pracy w tym dziale nieco się pogorszyła. Wnioski z PSR z 2010 roku są podobne do tych z 2002 i wskazują na to, że nadal mamy do czynienia z wadliwością strukturalną rolnictwa. Konieczne jest ograniczenie zasobów pracy w sektorze rolnym oraz unowocześnienie majątku trwałego⁸.

Z punktu widzenia opodatkowania gospodarstw prowadzących działalność rolniczą, istotne są dochody osiągane przez tą grupę. Tabela 1 przedstawia przeciętne miesięczne dochody rozporządzalne w gospodarstwach domowych rolników w przeliczeniu na 1 osobę.

Tablica 1. Przeciętny miesięczny dochód rozporządzalny w gospodarstwach domowych rolników (na 1 osobę)

Wyszczególnienie	2005	2009	2010	2011
Ogółem	606,17	884,01	1024,53	983,88
Dochód z gospodarstwa indywidualnego w rolnictwie	408,45	600,80	732,01	677,15
Dochód z pracy najemnej	58,00	104,54	104,76	111,73
Dochód z pracy na własny rachunek	8,06	13,35	10,26	10,13
Dochód ze świadczeń z ubezpieczeń społecznych	91,45	115,34	117,76	134,00
Dochód z pozostałych świadczeń społecznych	22,37	28,96	34,58	31,18
Pozostały dochód	17,83	21,02	25,17	19,69

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Rocznik Statystyczny Rolnictwa 2012

Gospodarstwa rolników stanowią około ¼ ogółu gospodarstw domowych (indywidualnych) związanych z działalnością rolniczą. Ta grupa ma jednak kluczowe znaczenie dla rolnictwa w aspekcie ekonomicznym. W badaniach statystycznych zwykle w celu wyodrębnienia grupy gospodarstw domowych rolników stosuje się kryterium przeważającego źródła dochodu. Są to mianowicie gospodarstwa, w których ponad połowę dochodu rozporządzalnego stanowi dochód rolniczy, czyli dochód z gospodarstwa rolnego⁹. Zatem w kontekście wprowadzenia ewentualnych zmian w podatku rolnym, sytuacja tej grupy jest szczególnie istotna.

Na podstawie danych zawartych w tabeli 1 można stwierdzić, że dochód gospodarstw domowych rolników systematycznie rośnie. Wyjątek stanowił rok 2011, kiedy to omawiany dochód w przeliczeniu na jedną osobę uległ spadkowi. Można to jednak wytłumaczyć wpływem zmniejszenia dopłat związanych z użytkowaniem gospodarstwa rolnego aż o 40%. Jednocześnie wzrosła wysokość nakładów na produkcję rolniczą (o 7,9%), zaś przychód z owej produkcji zanotował minimalny wzrost o 1,7%. Wpływ wszystkich wymienionych czynników widać wyraźnie przy spadku dochodu z gospodarstwa indywidualnego w rolnictwie w 2011

⁸ J. Wilkin, I. Nurzyńska, *Polska wieś 2012. Raport o stanie wsi*, Wydawnictwo Naukowe SCHOLAR, Warszawa, 2012.

⁹ J.S. Zegar, *Dochody w rolnictwie w okresie transformacji i integracji europejskiej*, Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej – Państwowy Instytut Badawczy, Warszawa, 2008.

roku. Dochody z pracy najemnej i ze świadczeń z ubezpieczeń społecznych uległy bowiem nawet wzrostowi.

Warto zwrócić również uwagę na wysokość przeciętnego dochodu rocznego z pracy w indywidualnych gospodarstwach rolnych z ha przeliczeniowego, który ogłasza Prezes GUS. W 2011 roku wynosił on 2713 zł, a jego wysokość w porównaniu z rokiem poprzednim była wyższa o 435 zł. Reasumując, dochody rolnicze w zasadzie wzrastają systematycznie z roku na rok i coraz częściej można zauważyć, że nie odbiegają one w dużym stopniu od dochodów innych grup zawodowych. Być może zasadne jest zatem wprowadzenie pewnych zmian w systemie opodatkowania rolnictwa¹⁰.

2.2. Podatki obciążające rolnictwo w Polsce

Opodatkowanie rolnictwa w Polsce opiera się na różnego typu podatkach, które były omawiane we wcześniejszej części artykułu, a mianowicie na podatkach przychodowych, majątkowych i dochodowych. W polskim systemie podatkowym w rolnictwie wyróżniamy następujące podatki: rolny, leśny, dochodowy od osób fizycznych z działów specjalnych produkcji rolnej, od towarów i usług, od nieruchomości, od środków transportowych, od posiadania psów oraz podatki i opłaty sporadyczne (od spadków i darowizn, opłaty skarbowe, od czynności cywilnoprawnych itp.). Większość z powyższych, to podatki o charakterze lokalnym, stanowiące dochody jednostek samorządu terytorialnego. Jedynie podatek od towarów i usług oraz podatek dochodowy z działów specjalnych produkcji rolnej zasilają budżet państwa.

Rolnictwo jest jedynym działem gospodarki narodowej w Polsce, który zamiast podatku dochodowego na ogólnie obowiązujących zasadach płaci podatek rolny. Jest to obciążenie przychodowo-majątkowe. Opodatkowaniu podlegają tu grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych. Wyjątek stanowią grunty zajęte na prowadzenie innej niż rolnicza, działalności gospodarczej. Podstawą opodatkowania w przypadku gospodarstw rolnych jest zaś liczba hektarów przeliczeniowych ustalana na podstawie powierzchni, rodzajów i klas użytków rolnych oraz zaliczenia do okręgu podatkowego. W innych sytuacjach jest to po prostu liczba ha wynikająca z ewidencji gruntów i budynków. Wysokość podatku rolnego wyliczamy wymnażając liczbę hektarów przeliczeniowych przez równowartość pieniężną 2,5q żyta w danym roku podatkowym lub zwykłych hektarów przez równowartość 5 q żyta. Średnią cenę skupu żyta ogłasza co roku Prezes GUS. Należy również pamiętać, że istnieją pewne zwolnienia i ulgi podatkowe dla określonych gruntów i klas użytków rolnych¹¹. Można jednak stwierdzić, że zasadniczo konstrukcja tego podatku jest dość prosta.

Podobnie do podatku rolnego wygląda formuła obliczania podatku leśnego. Podstawą opodatkowania w tym przypadku stanowi powierzchnia lasu wyrażona w hektarach, wynikająca z ewidencji gruntów i budynków. Wartość podatku leśnego za dany rok podatkowy wynosi równowartość pieniężną 0,22 metra sześciennego drewna od 1 ha. Wszystko odbywa się zatem w sposób podobny, jak omawiany powyżej. Oba podatki są źródłem dochodów własnych gminy, jednak podatek leśny z oczywistych względów przynosi mniejsze wpływy. Powierzchnia lasów jest bowiem w Polsce dwukrotnie mniejsza niż użytków rolnych¹².

Podatek dochodowy od osób fizycznych obejmuje bardzo szeroki zakres dochodów. Istnieją jednak pewne wyjątki, a mianowicie z opodatkowania podatkiem dochodowym wyłączone są przychody z działalności rolniczej. Odstępstwem od tej zasady są przychody

¹⁰ J. Pawłowska-Tyszko, *Zmiany systemu podatkowego w rolnictwie*, Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej – Państwowy Instytut Badawczy, Warszawa, 2012.

¹¹ B. Dauter, *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa, 2007.

¹² J. Głuchowski, *Polskie prawo podatkowe*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa, 2004.

z działów specjalnych produkcji rolnej oraz przychody z gospodarki leśnej w rozumieniu ustawy o lasach oraz ustawy o przeznaczeniu gruntów rolnych pod zalesienie. Działy specjalne produkcji rolnej są specyficznym rodzajem działalności rolniczej. Zgodnie z ustawą o podatku dochodowym należą do nich m. in.: uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych, uprawy grzybni oraz samych grzybów, uprawy typu „in vitro”, fermowa hodowla i chów drobiu rzeźnego i nieśnego oraz wylęgarnie drobiu, hodowla i chów zwierząt futerkowych, hodowla niektórych owadów i prowadzenie pasiek. Taka sama definicja znajduje się również w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, gdyż on również normuje opodatkowanie wspomnianych działów specjalnych. Wyodrębnienie ich miało na celu wyłączenie tych rodzajów produkcji rolnej, które nie są uzależnione od warunków klimatycznych i glebowych. Głównie jednak powstały one jako reakcja na wysokie dochody pewnych grup ludności, przez co konieczne były inne uregulowania prawne. Mimo że działalność ujęta w definicji działów specjalnych jest niewątpliwie rolnicza, to obciążenie jej takimi samymi podatkami jak innych rolników byłoby nieproporcjonalnie niższe w stosunku do ich zarobków.

W roku 2000 dokonano nowelizacji ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i ustawy o opłacie skarbowej. Wprowadzono wówczas do działalności rolniczej podatek VAT. Podatek od towarów i usług generalnie opiera się na tym, że we wszystkich fazach obrotu jest możliwość jego odliczenia (oprócz ostatniej, gdy towar trafia do konsumenta i jest wyłączany z obrotu). Podatkiem VAT objęta jest odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług, lecz dostawa produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej rolnika ryczałtowego jest z niego zwolniona. Podobnie jest, gdy rolnik ryczałtowy świadczy usługę rolniczą. To ostatnie pojęcie określa rolnika, który korzysta ze zwolnienia od podatku. Jeśli rolnik ryczałtowy dokona dostawy produktów bądź świadczenia usługi rolniczej na rzecz podatnika, to przysługuje mu zryczałtowany zwrot podatku. Jego kwota jest wypłacana rolnikowi przez nabywcę produktów rolnych. Mechanizm wobec tego różni się nieco w tym przypadku od zwykłego rozliczania VAT w przypadku działalności gospodarczej.

Wszystkie grunty, które nie są objęte podatkiem rolnym, są opodatkowane podatkiem od nieruchomości. Wysokość tego podatku określa w drodze uchwały rada gminy, lecz nie może być to kwota wyższa niż maksymalna ustalona w ustawie. Podatkiem od nieruchomości obciążone są również budynki mieszkalne gospodarstwa rolnego, natomiast budynki gospodarcze są z niego wyłączone. Wyjątkiem są te, które są związane z prowadzeniem działalności innej niż rolnicza i leśna¹³.

Pozostałe podatki występujące w systemie opodatkowania rolnictwa zasadniczo nie odbiegają swoim mechanizmem działania od tych, którymi są obciążone inne grupy. Nie wymagają zatem specjalnego ich omawiania w kontekście niniejszego artykułu.

3. Możliwe zmiany w rolniczym systemie podatkowym

3.1. Możliwość wprowadzenia podatku dochodowego w rolnictwie w Polsce

Jak już wspomniano, rolnictwo w Polsce należy do szczególnie uprzywilejowanych pod względem opodatkowania działów. Argumentem potwierdzającym tą tezę jest przede wszystkim fakt wyłączenia go spod opodatkowania podatkiem dochodowym. Często jednak pojawiają się głosy, iż jest to niewydajne rozwiązanie, które nie stymuluje w żaden sposób modernizacji tego sektora. Niektórzy ekonomiści twierdzą, że nieunikniona jest gruntowna reforma systemu podatkowego w rolnictwie tak, aby realizował on funkcję fiskalną i sprzyjał przemianom strukturalnym w tym sektorze.

Po pierwsze należy rozważyć opcję zniesienia podatku rolnego. Uwzględnia on rodzaj użytków rolnych i ich klasę, przez co pozwala na wyrównanie różnic wynikających z położenia

¹³ P. Czechowski, *Prawo rolne*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa, 2013.

geograficznego gospodarstwa. Z drugiej zaś strony konstrukcja tego podatku uwzględnia w niewielkim stopniu zdolność podatkową podmiotów nim obciążonych. Majątek, który w tym wypadku stanowi ziemia rolnicza, bez nakładów pracy nie generuje sam w sobie dochodów. Teoria ekonomii głosi przecież, że tylko praca stanowi źródło dochodów. Wprowadzenie podatku dochodowego powinno zmniejszyć popyt na pracę w rolnictwie i wyeliminować ukryte bezrobocie. Na pozarolniczym rynku pracy mogłoby znaleźć się wówczas sporo osób, które dotychczas były zatrudnione (choć nie w pełnym rozumieniu tego słowa) w rolnictwie. Natomiast decyzje o podjęciu pracy w tym sektorze byłyby silnie skorelowane z opłacalnością tej działalności, co mogłoby przełożyć się na wzrost wydajności pracy w rolnictwie. Wszystkie te argumenty przemawiają za przeprowadzeniem reformy systemu podatkowego w rolnictwie. Należałoby najpierw jasno zdefiniować cele, środki i instrumenty, które miałyby zastąpić dotychczasowe narzędzia systemu opodatkowania sektora rolnego. Nie jest to bowiem taki prosty zabieg, gdyż cały czas trzeba pamiętać o uwzględnieniu specyfiki produkcji rolniczej, organizacji procesu produkcyjnego oraz potrzebach społecznych ludności rolniczej.

Jeśli mowa o specyfice rolnictwa, to można by się spierać, że w zasadzie każdy sektor gospodarki ma swoją specyfikę. Każda działalność gospodarcza wiąże się z ryzykiem jej prowadzenia. Na przestrzeni lat można zaś zaobserwować, że znaczenie czynników naturalnych maleje wraz z postępem technicznym. Teoretycznie więc maleje również konieczność stosowania odrębnych rozwiązań podatkowych w rolnictwie.

Niemniej jednak najważniejszym czynnikiem produkcji w rolnictwie jest ziemia. Jak wiadomo jest ona czynnikiem niepomnażalnym, co ogranicza jednak możliwości produkcyjne sektora rolniczego. Z drugiej natomiast strony, nie zużywa się ona w procesie produkcyjnym. Co więcej, odpowiednio uprawiana ziemia może zostać na tyle wzbogacona składnikami mineralnymi, że stanie się coraz bardziej wydajna. Niepodważalny jest zatem fakt, że jest to czynnik produkcji silnie warunkujący dochody rolnicze, w związku z czym wymaga mimo wszystko uwzględnienia w odpowiedni sposób w konstrukcjach finansowych.

Na podstawie powyższych rozważań można wyciągnąć pewne implikacje do tworzenia reformy systemu podatkowego w rolnictwie. A mianowicie musi on zostać tak skonstruowany, aby uwzględniał dwa aspekty. Z jednej strony pozwalał pełnić podstawowe funkcje podatków, a zwłaszcza opierał się na zasadzie sprawiedliwości społecznej. Bowiem w chwili obecnej rolnicy w porównaniu do innych grup społecznych są traktowane w sposób uprzywilejowany. Z drugiej zaś strony nowy system powinien uwzględniać uwarunkowania procesów ekonomiczno-finansowych zachodzących w sektorze rolniczym¹⁴. Nie da się podważyć faktu, że rolnictwo jest i będzie działem szczególnym polskiej gospodarki.

3.2. Argumenty przeciwko wprowadzeniu podatku dochodowego w sektorze rolnym w Polsce

Rozważając propozycję wprowadzenia podatku dochodowego w rolnictwie należy zachować szczególną ostrożność. Podatek rolny ma bowiem silne podstawy swojego istnienia. W gruncie rzeczy cała specyfika rolnictwa wynika głównie z silnego wpływu warunków przyrodniczych. Chodzi tu zwłaszcza o warunki klimatyczne i glebowe. To właśnie one sprawiają, że ekonomiczne rezultaty działalności rolniczej są niejako uzależnione od czynników, których rolnicy nie są w stanie przewidzieć, kształtować ani skutecznie im przeciwdziałać. Nieprawdą w związku z tym jest, że sektor rolniczy wiąże się podobnie jak każdy inny z pewnym ryzykiem i niepewnością. Wspomniane warunki przyrodnicze i klimatyczne przesądają o rodzaju możliwych do prowadzenia upraw i hodowli. Zależnie od części Polski, w której prowadzi się działalność rolniczą, zróżnicowane są cykle wegetacji i to

¹⁴ J. Pawłowska-Tyszko, *Zmiany systemu podatkowego w rolnictwie*, Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej – Państwowy Instytut Badawczy, Warszawa, 2012.

one przesądzą o terminach zbiorów. Zmienność tych wszystkich warunków sprawia, że nie da się przewidzieć efektów procesów produkcyjnych w rolnictwie. Nie można zatem powiedzieć, że produkcja rolnicza wiąże się z takim samym ryzykiem jak działalność w innych sektorach gospodarki. W tym wypadku mamy do czynienia ze znacznie większym stopniem niepewności¹⁵. Należy to uwzględnić w instrumentach finansowych przy tworzeniu nowego systemu podatkowego. Pytanie tylko jak, skoro owa niepewność wynika z tak wielu czynników i jest zróżnicowana obszarowo.

Kolejna kwestia wymaga spojrzenia na problem z nieco innej perspektywy. Chodzi tu o wpływ, jakie podatek rolny i ewentualny podatek dochodowy w rolnictwie generowałby dla państwa. Podatek rolny jest w całości źródłem dochodów własnych gminy. Najistotniejszy wpływ ma on oczywiście na sytuację gmin wiejskich. To one w największym stopniu odczują zmiany związane z funkcjonowaniem tego podatku. Zwykle corocznie podatek rolny stanowił około 3% w strukturze dochodów gmin. Wydaje się to niewielki udział, ale często w przypadku małych gmin wiejskich, to właśnie te wpływy pozwalają zrównoważyć budżet. Pojawia się zatem pytanie, czy wpływy z podatku dochodowego stanowiłyby co najmniej równowartość dochodów własnych gmin z dotychczasowego podatku rolnego. Czy w ogóle owe wpływy byłyby źródłem dochodów gminy, w sytuacji gdy podatek PIT zasila budżet państwa? Istnieją podstawne obawy, że dochodowość produkcji rolnej, od której podatek dochody miałyby być naliczany nie będzie zadowalająca, w związku z czym i wpływy do budżetu gmin będą mniejsze¹⁶.

Istnieje jeszcze pewna wątpliwość, deklarowana tym razem ze strony samych rolników. Potwierdzają oni bowiem niekiedy, że zróżnicowanie podatków w zależności od efektów dochodowych gospodarstwa jest zasadne. Jednocześnie jednak twierdzą, że podstawą naliczania podatków obciążających ich powinien być dochód, ale pomniejszony o koszt wycenionej pracy własnej rolnika i jego rodziny. Trudno się z tym nie zgodzić, powstaje jednak problem jak wycenić takie koszty pracy własnej¹⁷. To może być trudny do rozwiązania problem dla ustawodawców.

Dokonując analizy można zatem stwierdzić, że istnieje wiele trudnych do przejścia problemów związanych z wprowadzeniem podatku dochodowego w rolnictwie. Pomimo licznych słów poparcia tej reformy, nietrudno doszukać się również argumentów przeciwko niej.

Zakończenie

W Polsce wyróżnia się 3 funkcje podatków i to właśnie pełnienie tych funkcji przez podatek rolny podaje się w wątpliwość. Jest to główny argument przemawiający za dokonaniem reformy w systemie opodatkowania rolnictwa. Znaczenie czynników przyrodniczych, które były głównym powodem stosowania odrębnych rozwiązań w rolnictwie, maleje wraz z podstępem technicznym. Polska powinna rozważyć wprowadzenie podatku dochodowego w rolnictwie, zwłaszcza iż w krajach Unii taki podatek funkcjonuje.

Nie jest to jednak takie proste, bo pomimo wszystko pewną specyfikę produkcji rolnej należy uznać. W związku z czym należałoby i tak zmodyfikować nieco instrumenty tego podatku. Liczne głosy przeciwko takiej reformie i tak każą twierdzić, że nie jest to rozwiązanie słuszne. Podatek dochodowy może stać się problemem i źródłem niesprawiedliwości nie tylko dla rolni-

¹⁵ Ibid.

¹⁶ A. Huterska, D. Walczak, *Podatek rolny jako dochód gmin*, Zeszyty Naukowe / Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, 141: 513-523, 2010.

¹⁷ M. Wasilewski, K. Gruzziel, *Podatek dochodowy w opiniach rolników*, Zagadnienia Ekonomiki Rolnej, 2: 117-132, 2007.

ków, ale i dla wielu gmin, dla których podatek rolny stanowił główne źródło dochodów własnych.

Literatura

1. Czechowski P. (red.) 2013. *Prawo rolne*. Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa
2. Dauter B. (red.) 2007. *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny*. Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa
3. Dzwonkowski H. (red.) 2013. *Prawo podatkowe*. C.H. Beck, Warszawa
4. Głuchowski J. 2004. *Polskie prawo podatkowe*. Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa
5. Huterska A., Walczak D. 2010. *Podatek rolny jako dochód gminy*. Zeszyty Naukowe / Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, 141: 513-523
6. Ofiarski Z. 2008. *Prawo podatkowe*. Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa
7. Pawłowska-Tyszko J. (red.) 2012. *Zmiany systemu podatkowego w rolnictwie*. Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej – Państwowy Instytut Badawczy, Warszawa
8. *Rocznik statystyczny Rolnictwa 2012*. Główny Urząd Statystyczny, Warszawa
9. *Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa* (Dz.U. z 1997 Nr. 137, poz. 926, z późn. zm.)
10. Wasilewski M., Gruzziel K. 2007. *Podatek dochodowy w opiniach rolników*. Zagadnienia Ekonomiki Rolnej, 2: 117-132
11. Wilkin J., Nurzyńska I. (red.) 2012. *Polska wieś 2012. Raport o stanie wsi*. Wydawnictwo Naukowe SCHOLAR, Warszawa
12. Zegar J.S. 2008. *Dochody w rolnictwie w okresie transformacji i integracji europejskiej*. Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej – Państwowy Instytut Badawczy, Warszawa

AGRICULTURAL TAX SYSTEM IN POLAND AND DIRECTIONS OF THE CHANGES

Summary

A research problem taken in the article is a question, whether legal solutions applied in the Polish system of the taxation of agriculture have an appropriate shape and whether this system is optimal? If not, what are possible options of changes and whether the income tax is good for agricultural activities. A method of analysis of secondary sources was used in order to solve the research problem. Required data was taken from the base of the Główny Urząd Statystyczny and scientific publications of the publishing university.

In the article were formulated the following hypotheses:

1. The system of the taxation of agriculture is different than other existing Polish law and it is regarded as unfair in relation to other social groups.
2. Changing the tax system in agriculture is necessary and would lead to positive changes in the structure of agriculture.

3. The reform of the taxation system of agricultural production is in many aspects necessary and beneficial, but it should nevertheless take into account the specificities of the agricultural activity.
4. The introduction of the income tax has its bad side and carries the disadvantages for both farmers and municipalities.

Keywords: income tax, agricultural tax, reform, agriculture, tax system.

Marzena Malewska
Studentka Zarządzania
Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie
e-mail: marzenamaj91@o2.pl