

MIROSŁAW WASILEWSKI
MARZENA GANC
MAGDALENA MADRA-SAWICKA
Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego
Warszawa

DOI: 10.5604/00441600.1218281

MODELE SKUTKÓW WPROWADZENIA RYCZAŁTU OD PRZYCHODÓW EWIDENCJONOWANYCH W INDYWIDUALNYCH GOSPODARSTWACH ROLNICZYCH W POLSCE

Abstrakt

Celem opracowania jest określenie skutków finansowych wprowadzenia ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych w gospodarstwach rolniczych. Zaproponowane zostaną koncepcje modelowe symulacji skutków wprowadzenia ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych w gospodarstwach indywidualnych w zależności od ich powierzchni UR, typu rolniczego oraz siły ekonomicznej. Okres badawczy obejmuje lata 2004-2009. Obciążenie gospodarstw rolniczych ryczałtem od uzyskiwanych przychodów byłoby niekorzystne dla gospodarstw we wszystkich kryteriach ich podziału. Przyczyną może być fakt, iż w tej formie opodatkowania nie istnieje możliwość odliczenia kosztów działalności, które w przypadku działalności rolniczej są wysokie.

Słowa kluczowe: opodatkowanie rolnictwa, podatek rolny, gospodarstwa indywidualne, ryczałt od przychodów ewidencjonowanych.

Wprowadzenie

Rolnictwo jest ważną dziedziną polskiej gospodarki, w której nie osiągnięto jeszcze poziomu rozwoju satysfakcjonującego pozostałych członków Unii Europejskiej (UE). Polskie rolnictwo jest traktowane jako ważny konkurent na rynku unijnym. Podpisując Traktat Akcesyjny, Polska zobowiązała się do uczestniczenia w procesie ujednoczenia unijnych systemów podatkowych. Unia Europejska obliuguje swoich członków do przestrzegania unijnych unormowań prawnych, zwłaszcza w zakresie harmonizacji podatków. Najniższy stopień ujedno-

licenia systemów podatkowych w krajach UE dotyczy opodatkowania rolnictwa (Wach, 2005, s. 95). W Polsce podlega ono innym zasadom niż pozostałe sektory gospodarki oraz znacząco różni się od modeli opodatkowania rolnictwa obowiązujących w pozostałych krajach UE. Od wielu lat w polskim systemie podatkowym podnoszony jest problem nierównego traktowania podatników (Szczodrowski, 2003, s. 114). Opodatkowanie rolnictwa nie uwzględnia zwłaszcza zasad sprawiedliwości i równości podatkowej. Głównym argumentem przemawiającym za tą tezą jest wyłączenie z opodatkowania dochodów rolniczych. Wyjątkiem jest opodatkowanie dochodów uzyskiwanych z tytułu prowadzenia działalności rolniczej w ramach działów specjalnych produkcji rolnej.

Głównym obciążeniem podatkowym gospodarstw rolniczych w Polsce jest podatek rolny, będący źródłem dochodów gmin i stanowiący niewielki udział w całości ich dochodów własnych (około 4%). Podatek ten, jako podatek majątkowy, zastąpił nieefektywny podatek gruntowy o charakterze przychodowym. Przedmiot opodatkowania podatkiem rolnym stanowi wartość użytkowa gruntu, wyrażona przez współczynniki przeliczeniowe. Podatek rolny w swojej konstrukcji ma niwelować negatywne skutki renty różniczkowej I (różnica w wysokości ceny użytkowania ziemi bardziej urodzajnej w stosunku do ziemi marginalnej) na wyniki gospodarowania. W konstrukcji podatku rolnego nie ma bezpośredniego związku między wysokością ciężaru podatkowego a wartością przychodów i dochodów, osiąganych przez gospodarstwa rolnicze. Stworzona konstrukcja podatku rolnego nie zachęca rolników do intensyfikacji produkcji i nie realizuje funkcji stymulującej. Dokonywane w ostatnich latach zmiany w zakresie opodatkowania rolnictwa dotyczyły głównie uszczegółowienia definicji poszczególnych pojęć i zagadnień. Niskie kwoty obciążeń gospodarstw rolniczych z tytułu podatku rolnego i relatywnie niewielkie wpływy z tego tytułu sugerują małą efektywność tej konstrukcji podatkowej (Ganc, 2014, s. 776; Mądra, 2011, s. 154). Ważność podjętego tematu badawczego uzasadnia istotna rola, jaką zajmuje rolnictwo w polskiej gospodarce. Sami rolnicy mają świadomość konieczności zmian w zasadach opodatkowania, ale zgłaszają wiele obaw co do proponowanych rozwiązań. Zastrzeżenia rolników dotyczą możliwości zwiększenia ciężaru podatkowego i mniejszej opłacalności funkcjonowania gospodarstw. Zasadnym jest zatem przedstawienie skutków ekonomicznych wprowadzenia podatku dochodowego oraz dokonanie zmian w opodatkowaniu gospodarstw rolniczych. Zastąpienie podatku rolnego podatkiem dochodowym może ujednoczyć zasady traktowania wszystkich grup podatników oraz silniej realizować funkcję fiskalną i motywacyjną (Wasilewski i Gruziel, 2010, s. 60). Ponadto umożliwi uzyskanie informacji przez decydentów dotyczących konsekwencji wprowadzenia podatku dochodowego w szerokim ujęciu – w skali mikro – (gospodarstwa rolnicze) i makroekonomicznej (budżet gminy i państwa). Wyniki przeprowadzonych badań mogą zostać wykorzystane przy opracowywaniu ustawy (lub innego aktu prawnego), dotyczącej zmian w opodatkowaniu rolnictwa lub być cennym źródłem

informacji o ewentualnych korzyściach wynikających z wpływów podatkowych dla budżetów gmin (Wasilewski, Ganc, Mądra-Sawicka i Gruzziel, 2015, s. 112).

Rolnictwo w kwestiach podatkowych traktowane jest dotychczas w sposób szczególny. Wyłączenie z opodatkowania podatkiem dochodowym dochodów z działalności rolniczej nie jest zgodne z zasadą sprawiedliwości poziomej. Podatek rolny, jako główne obciążenie podatkowe gospodarstw rolniczych, stanowi niewielki finansowy ciężar. Wysokość tego podatku nie jest uzależniona od efektywności prowadzonej produkcji, tylko od posiadanego zasobu ziemi. Podatek rolny w swoim obecnym kształcie nie pełni funkcji stymulującej podatników do zwiększania efektywności prowadzonej produkcji (Mądra-Sawicka i Ganc, 2015, s. 50).

Na podstawie dotychczasowych wypowiedzi decydentów można stwierdzić, iż wprowadzenie podatku dochodowego w rolnictwie jest kwestią nieuniknioną. Ministerstwo Finansów prowadzi analizy możliwości wprowadzenia podatku dochodowego w rolnictwie, ale nie ma jeszcze sprecyzowanych założeń tego projektu. Efektem podjętych badań będą przesłanki do dyskusji na temat możliwych ustawowych rozwiązań związanych z likwidacją podatku rolnego i zastąpieniem tego obciążenia podatkiem od dochodów rolniczych lub podatkiem ryczałtowym.

Wyniki badań Jitea, Dumitrasa i Pocola (2013, s. 340) wskazują, że brak odpowiedniej edukacji rolników w zakresie ewidencji i ujmowania przychodów, kosztów i podatku wiąże się ściśle z brakiem skuteczności wprowadzenia podatku dochodowego w rolnictwie. Dochody podatkowe z tytułu wprowadzenia podatku dochodowego mogą na początku być niskie, jednak w dłuższej perspektywie może to przynieść pozytywne rezultaty dla gospodarki, m.in. dla utrzymania niskotowarowych indywidualnych producentów rolnych. Jako wadę opodatkowania dochodów rolniczych można uznać negatywne bodźce tego systemu dla różnicowania upraw, wzrostu wielkości gospodarstw oraz dążenia do zwiększania wydajności produkcji.

W krajach rozwijających się opodatkowanie dochodu rzeczywistego z rolnictwa jest ograniczone przez kilka znanych czynników. W ustawach o podatku dochodowym w większości krajów rozwijających się dochód rolniczy jest zwolniony z opodatkowania. W tych krajach, które przyjęły system podatku dochodowego w rolnictwie, gospodarstwa rolnicze nie wykazują dochodu bądź wykazują go poniżej limitu powodującego obowiązek zapłaty. Ponadto w krajach rozwijających się skala oszustw podatkowych w gospodarstwach i przedsiębiorstwach rolniczych jest bardzo wysoka. Rządy tych krajów zaangażowały w związku z tym większość zasobów i personelu do oceny i kontroli opodatkowania dochodów rolniczych, ponosząc bardzo wysokie koszty administracyjne w porównaniu do małej liczby podatników i niskich wpływów podatkowych¹.

W niektórych krajach Ameryki Łacińskiej i Europy rządy centralne umożliwiają rolnikom wybór jednej z dwóch opcji:

¹ Dotyczy to: Indonezji, Maroka, Pakistanu, Tunezji, Rumunii, Bułgarii.

- podatek od rzeczywistego dochodu
- lub podatek dochodowy od dochodu szacunkowego, zazwyczaj związanego z wartością rynkową (kapitału) gruntów rolnych.

Problemem jest to, że rzeczywiste dochody z działalności rolniczej są bardzo trudne do ustalenia lub sprawdzenia, z wyjątkiem przedsiębiorstw rolniczych zorganizowanych na dużą skalę (Khan, 2001, s. 316). Szacunkowy podatek jest sposobem pokonania słabości, jakie niesie z sobą podatek dochodowy nałożony na rzeczywisty dochód rolniczy. Podatek szacunkowy może być doskonałym narzędziem opodatkowania przychodów (dochodów) małych jednostek gospodarczych, rolników, specjalistów i innych grup, w których ustalenie rzeczywistej podstawy opodatkowania jest trudne (Tanzi, 1991, s. 211). Główną zaletą szacunkowego opodatkowania jest to, że może być skutecznym sposobem opodatkowania dochodów rolników (przedsiębiorców) zaangażowanych w wiele sektorów lub działalności, może przynieść też wzajemne korzyści w zakresie ułatwiania przejścia z tzw. szarej strefy (nieformalnego sektora) do formalnej oraz zapewnić zmniejszenie skali oszustw podatkowych. Jeśli szacunkowy podatek jest odpowiednio naliczony oraz stosowany prawidłowo, można poszerzyć zakres podstaw opodatkowania poprzez zwiększenie liczby podatników i ich płatności, przy niskich kosztach administracyjnych. Można zmniejszać koszty określania szacunkowego dochodu (w oparciu o jeden wskaźnik lub wiele) oraz redukować koszty poboru podatków w odniesieniu do producentów rolnych. Podatek szacunkowy od przewidywanego (osobistego) dochodu z rolnictwa może być w rzeczywistości oparty na wycenie gruntów będących własnością lub uprawianych przez osoby z gospodarstwa rolniczego. Zobowiązanie podatkowe może być kontrolowane przez indywidualne gospodarstwo domowe wchodzące w skład gospodarstwa rolnego lub przez osobę, która jest właścicielem bądź uprawia ziemię. W większości krajów stosujących ten rodzaj opodatkowania (podatek szacunkowy), z dochodem jest powiązana osoba będąca bezpośrednim właścicielem gruntu (Skinner, 1993, s. 98).

Wady podatku szacunkowego opartego o wartość rynkową gruntów własnych i dzierżawionych przedstawiają się następująco:

- podatek ten obejmuje producentów rolnych, którzy osiągają dochody indywidualnie lub wspólnie w gospodarstwie i może być obliczany od gruntów własnych, dzierżawionych lub wypożyczonych na stałe bądź na okres zbioru określonych plonów, co sprawia, iż nawet jeśli ewidencje gruntów są autentyczne, to trudna do sprawdzenia jest własność, ponieważ grunty mogą być położone w różnych częściach kraju;
- podatek dochodowy od areałów gruntów uprawianych i zarządzanych wspólnie w ramach rodziny może być opłacany wspólnie, a nie indywidualnie, co jest korzystniejsze dla poszczególnych osób w gospodarstwie;
- częste zjawisko zaniżania wyceny gruntów (Khan, 2001, s. 326).

Rolnictwo jest sektorem trudnym do opodatkowania. Nie funkcjonuje rzetelna i systematyczna sprawozdawczość (rachunkowość) rolnicza. W krajach rozwijających się księgi rachunkowe nie są prowadzone, z wyjątkiem sektora

dużych gospodarstw towarowych. Ponadto transakcje kupna-sprzedaży w rolnictwie są w większości gotówkowe, co stanowi istotną barierę do weryfikacji i oceny deklaracji własnych dochodów rolnika.

Cele i metody

Celem opracowania jest określenie skutków finansowych wprowadzenia ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych w gospodarstwach rolniczych. Główna idea badań wynika ze specyfiki polskiego rolnictwa i miejsca, jakie zajmuje w systemie gospodarczym kraju.

Zaproponowano koncepcje modelowe symulacji skutków wprowadzenia ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych w gospodarstwach indywidualnych, w zależności od ich powierzchni UR, typu rolniczego oraz siły ekonomicznej. Badaniami objęto gospodarstwa indywidualne uczestniczące w systemie rachunkowości rolnej FADN. Dane te gromadzi Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej – Państwowy Instytut Badawczy (IERiGŻ-PIB)². W polu obserwacji FADN znajdują się gospodarstwa towarowe, które wytwarzają w danym regionie FADN co najmniej 90% wartości standardowej nadwyżki bezpośredniej (SGM)³. W systemie FADN gospodarstwa indywidualne zostały dobrane w sposób celowy, odzwierciedlając liczebność danych typów rolniczych. Okres badawczy obejmuje lata 2004-2009⁴.

W modelu ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych (RPE) przyjęto opodatkowanie na poziomie 5,5%. Ryczałtem nazywamy pewną, z góry określoną stawkę (lub kwotę), która jest jednakowa dla wszystkich miesięcy. W ryczałcie od przychodów rejestrowanych podstawę opodatkowania stanowi przychód, który nie jest pomniejszony o koszty jego uzyskania. Przy niskiej przychodowości taki rodzaj rozliczenia nie jest opłacalny dla podatnika – straty przez niego ponoszone będą wyższe niż uzyskane korzyści. Wadą jest także brak możliwości rozliczania się ze współmałżonkiem, a także niemożność zrezygnowania z tego typu rozliczania na rzecz innej formy opodatkowania w trakcie roku podatkowego. Atutem tego typu rozliczania podatkowego jest możliwość prowadzenia prostej księgowości przy niskich kosztach prowadzenia działalności, co w przypadku rolników z małych gospodarstw może być korzystne. Stosując tę formę opodatkowania, rolnik byłby zobowiązany do prowadzenia ewiden-

² Ustawa z dnia 29 listopada 2000 r. o zbieraniu i wykorzystywaniu danych rachunkowych z gospodarstw rolnych, Dz.U. z 2001 r., nr 3, poz. 20.

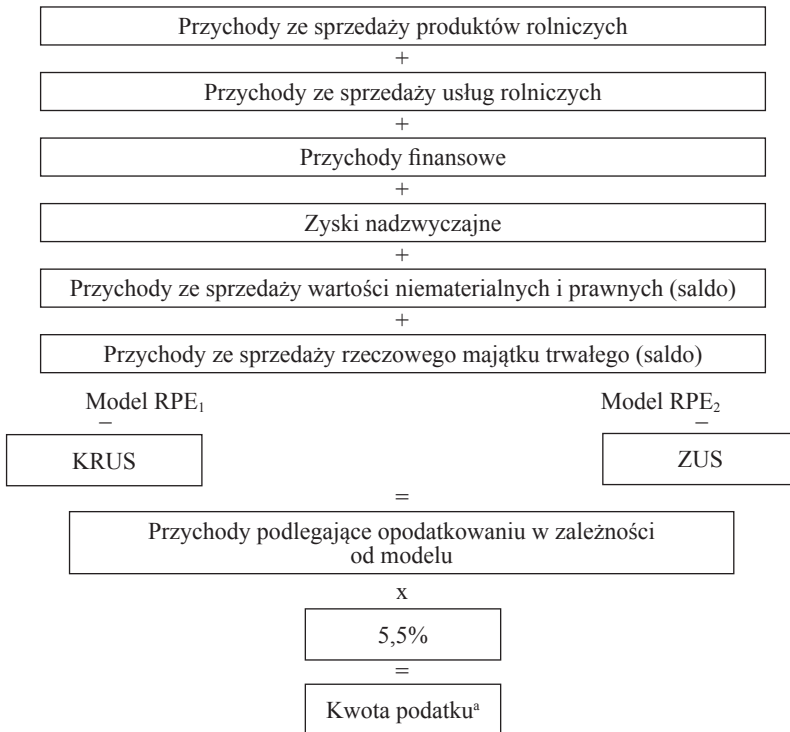
³ Nadwyżkę tą (Standard Gross Margin) obliczono jako różnicę przychodów skorygowanych o średnią wartość poniesionych kosztów bezpośrednich, obliczonych na podstawie danych z trzech ostatnich kwartałów w danym regionie FADN.

⁴ Badania przeprowadzono dla gospodarstw wyodrębnionych według powierzchni użytków rolnych (5-10, 10-15, 15-30 i 30-50), typu rolniczego (TF1 – Uprawy polowe, TF5 – Krowy mleczne, TF6 – Zwierzęta żywione w systemie wypasowym, TF7 – Zwierzęta ziarnożerne, TF8 – typ mieszany) oraz siły ekonomicznej wyrażonej w ESU.

cji przychodów zgodnie z Rozporządzeniem Ministra Finansów z 17 grudnia 2002 r. w sprawie prowadzenia ewidencji przychodów i wykazu środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych⁵. Zeznanie roczne o wysokości uzyskanego przychodu, dokonanych odliczeń i należnego ryczaftu od przychodów ewidencjonowanych rolnik składałby w formie PIT-28.

Przychód ewidencjonowany 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. Mogą za to odliczyć od podatku większość składki na ubezpieczenie zdrowotne – w przypadku płacenia składek w ramach ZUS (model RPE₂).

Procedurę liczenia podatku w ramach ryczaftu od przychodów ewidencjonowanych w modelu RPE przedstawiono na schemacie 1.



^a Od kwoty podatku w modelu z ZUS odejmujemy podlegającą odliczeniu składkę na NFZ.

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

Źródło: Opracowanie własne.

⁵ Dz.U. nr 219, poz. 1836 z późn. zm.

W modelu RPE₁ 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. Stawka ryczałtu przyjęta w obu modelach to 5,5 % – od przychodów z działalności wytwórczej i budowlanej. Przyjęcie takiej stawki wynikało z faktu, iż działalność rolnicza jest ściśle związana z wytwórczą. Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne podaje szczegółowe informacje dotyczące stosowania poszczególnych stawek ryczałtu w odniesieniu do konkretnych rodzajów przychodów. W modelach RPE₁ oraz RPE₂ nie uwzględniono ulg, z jakich może skorzystać podatnik, a w modelu RPE₂ odliczono zapłacone składki na ubezpieczenie zdrowotne.

Zastosowanie rozwiązań modelowych umożliwiło ocenę i porównanie ewentualnych korzyści lub potencjalnych strat, zarówno dla gospodarstw rolniczych, jak i beneficjentów wpływów podatkowych.

Wyniki badań

W tabeli 1 przedstawiono wyniki obliczeń kwot podatku ryczałtowego oraz relacji tego podatku do podatku rolnego i dotacji otrzymywanych przez gospodarstwa rolnicze, według założeń modeli RPE w zależności od powierzchni UR gospodarstwa. W przypadku modeli RPE₁ i RPE₂ w badanej zbiorowości gospodarstw oraz we wszystkich ich grupach obszarowych występuje podatek ryczałtowy. W większości badanych lat najniższe obciążenie podatkowe odnotowano w gospodarstwach z grupy 5-10 ha UR. Wynika to z faktu uzyskiwania przez tę grupę obszarową najniższych przychodów ze sprzedaży. W latach 2006-2007 oraz w 2009 roku odnotowano jednolitą zależność w tym przypadku. W najmniejszej grupie obszarowej przychody były najwyższe, znaczący ich spadek (na ogół około 2-krotny) odnotowywano w grupie obszarowej 15-30 ha UR, natomiast w kolejnej grupie gospodarstw, tj. obszarowo największych (powyżej 50 ha UR), nastąpił wzrost o około 50%. Zależności takie spowodowane są różnicami w intensywności produkcji, a zwłaszcza w stopniu jej powiązania z powierzchnią UR oraz skali działalności. W gospodarstwach najmniejszych obszarowo prowadzona jest często produkcja intensywna, zarówno roślinna, jak i zwierzęca, więc uzyskiwane przychody są często tylko w niewielkim stopniu związane z powierzchnią UR gospodarstwa. Grupa obszarowa 15-30 ha UR obejmuje na ogół gospodarstwa typowo rolnicze, w których produkcja powiązana jest z posiadaną powierzchnią UR. Jedynie w 2004 roku odnotowano wzrost poziomu podatku dochodowego w miarę zwiększania się powierzchni UR gospodarstwa.

Tabela 1
Obciążenia ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych gospodarstw rolniczych według kryterium powierzchni UR

Treść	Lata																
	2004				2006				2007				2009				
	5-10	15-30	>50	\bar{x}	5-10	15-30	>50	\bar{x}	5-10	15-30	>50	\bar{x}	5-10	15-30	>50	\bar{x}	
P	71,0	91,2	311,1	138,0	68,0	98,3	315,3	143,5	69,1	105,0	357,0	156,6	87,5	106,2	335,7	167,1	
Model	PR	3,9	5,0	17,1	7,6	3,7	5,4	17,3	7,9	3,8	5,8	19,6	8,6	4,8	5,8	18,5	9,2
RPE ₁	PRaR	8,6	5,8	4,3	6,0	9,0	6,9	4,7	6,6	8,5	6,6	4,9	6,5	8,4	4,9	3,5	4,7
	PRaD	2,5	1,4	1,1	1,5	0,6	0,4	0,3	0,4	0,4	0,3	0,4	0,5	0,3	0,2	0,3	0,3
	P	65,8	86,3	306,4	133,1	62,2	92,9	310,3	138,1	63,2	99,5	351,8	151,2	81,5	100,6	330,6	161,6
Model	PR	1,9	3,1	15,2	5,6	1,6	3,3	15,2	5,7	1,5	3,5	17,3	6,3	2,2	3,2	15,9	6,6
RPE ₂	PRaR	4,2	3,5	3,8	4,4	3,8	4,2	4,1	4,8	3,3	3,9	4,3	4,7	3,8	2,7	3,0	3,3
	PRaD	1,2	0,9	1,0	1,1	0,2	0,2	0,2	0,3	0,3	0,3	0,3	0,2	0,2	0,2	0,2	0,0

P – przychody podlegające opodatkowaniu (w tys. zł); PR – kwota ryczałtu według danego modelu (tys. zł); PRaR – relacja ryczałtu do podatku rolnego (krotność); PRaD – relacja ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych do kwoty dotacji (krotność); NFZ – wyższe składki NFZ w skali roku w stosunku do ryczałtu (podatek ujemny); 0,0 – liczba mniejsza niż 0,05.

Źródło: Opracowanie własne.

Tabela 2
Modele ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych według kryterium typu rolniczego

Treść	Lata																
	2004				2006				2007				2009				
	TF1 ^a	TF5	TF7	TF8	TF1	TF5	TF7	TF8	TF1	TF5	TF7	TF8	TF1	TF5	TF7	TF8	
P	136,6	104,4	328,1	95,0	141,6	128,2	279,6	97,3	164,4	145,3	295,8	102,6	157,7	142,9	373,6	115,3	
Model	PR	7,5	5,7	18,0	5,2	7,8	7,1	15,4	5,3	9,0	16,3	5,6	8,7	7,9	20,5	6,3	
RPE ₁	PRaR	3,3	8,9	22,0	4,6	3,5	10,9	19,2	5,2	3,7	11,4	19,0	4,9	2,4	7,5	16,9	3,8
	PRaD	0,9	1,2	5,1	1,3	0,2	0,3	0,8	0,3	0,3	0,5	0,9	0,3	0,2	0,3	0,7	0,2
	P	131,6	99,6	323,2	90,0	136,2	274,4	91,8	158,9	140,0	290,5	97,1	152,1	137,5	368,1	109,7	
Model	PR	5,5	3,8	16,1	3,3	5,7	4,9	13,3	3,2	6,7	5,7	14,0	3,3	6,0	5,2	17,9	3,7
RPE ₂	PRaR	2,4	5,9	19,6	2,9	2,5	7,6	16,5	3,1	2,7	8,1	16,3	2,9	1,7	5,0	14,8	2,2
	PRaD	0,7	0,8	4,5	0,8	0,2	0,2	0,7	0,2	0,2	0,3	0,8	0,2	0,1	0,2	0,6	0,1

^aTF1 – Uprawy polowe; TF5 – Krowy mleczne; TF6 – Zwierzęta żywione w systemie wypasowym; TF7 – Zwierzęta ziarnożerne; TF8 – Typ mieszany; P – przychody podlegające opodatkowaniu (w tys. zł); PR – kwota ryczałtu według danego modelu (tys. zł); PRaR – relacja ryczałtu do podatku rolnego (krotność); PRaD – relacja ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych do kwoty dotacji (krotność); NFZ – wyższe składki NFZ w skali roku w stosunku do ryczałtu (podatek ujemny); 0,0 – liczba mniejsza niż 0,05.

Źródło: Opracowanie własne.

W tabeli 2 przedstawiono modele opodatkowania gospodarstw rolniczych w ramach ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych według kryterium typu rolniczego. W związku z naliczaniem podatku od osiągniętych przychodów, we wszystkich typach rolniczych wystąpiło obciążenie z tytułu podatku ryczałtowego. Obciążenie to było zdecydowanie najwyższe w gospodarstwach o typie rolniczym „zwierzęta ziarnożerne” (od 15,4 tys. zł w 2006 roku do 20,5 tys. zł w 2009 roku), najniższe w gospodarstwach o typie rolniczym „mieszane”. We wszystkich typach rolniczych relacja ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych do dotychczasowego rolnego jest znacząco niekorzystna, zwłaszcza w tych o typie rolniczym „zwierzęta ziarnożerne” (od 16,9 w 2009 roku do 22 razy w 2004 roku). Natomiast w najmniejszym stopniu dodatkowe obciążenie podatkiem od przychodów dotyczy gospodarstw o typie rolniczym „uprawy polowe” (2,4-3,7 razy). W 2004 roku w rolniczych gospodarstwach o typie: „zwierzęta w systemie wypasowym, w tym krowy mleczne”, „zwierzęta ziarnożerne” oraz „mieszanym” kwota otrzymanych dotacji była niższa niż zapłacony podatek. W kolejnych latach relacja ta uległa poprawie, przy czym wskaźnik ten utrzymywał się na stosunkowo wysokim poziomie w gospodarstwach o typie rolniczym „zwierzęta ziarnożerne” (0,7-0,9). Najniższą relacją tak naliczonego podatku w stosunku do dotacji odznaczały się gospodarstwa o typie „uprawy polowe” (0,2-0,3).

Najwyższym podatkiem obarczone były gospodarstwa o typie rolniczym „zwierzęta ziarnożerne”, zatem te, w których produkcja może być prowadzona w dużo mniejszym powiązaniu z powierzchnią UR. We wszystkich analizowanych latach kwota podatku ryczałtowego była niższa niż otrzymywane przez rolników dotacje. Najwyższy wskaźnik (a więc najbardziej niekorzystny) dotyczył gospodarstw o typie rolniczym „zwierzęta ziarnożerne”, natomiast w typach pozostałych utrzymywał się na stosunkowo zbliżonym poziomie. Odzwierciedla to podobny stopień zaangażowania czynnika ziemi do prowadzenia produkcji rolniczej. Reasumując, można uznać, że przyjęcie rozwiązania obciążenia gospodarstw rolniczych na zasadach obowiązujących przy ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych nie byłoby dla rolników korzystne.

W ramach modelu RPE₁ obciążenie podatkiem ryczałtowym zwiększało się wraz ze wzrostem siły ekonomicznej gospodarstwa rolniczego. Największe obciążenie z tego tytułu stwierdzono w gospodarstwach o sile ekonomicznej powyżej 30 ESU w 2009 roku (na poziomie 23,9 tys. zł). Odnotowano bardzo duże różnice w poziomie generowanych przychodów ze sprzedaży między poszczególnymi grupami gospodarstw, wydzielonych według kryterium siły ekonomicznej. Relacja kwoty ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych w stosunku do podatku rolnego zwiększała się w miarę wzrostu siły ekonomicznej gospodarstw, przy czym różnice w tym zakresie nie były tak znaczące, jak w przypadku kwoty bezwzględnej ryczałtu. W gospodarstwach najsilniejszych pod względem ekonomicznym najwyższa przewaga ryczałtu nad podatkiem rolnym

wystąpiła w latach 2006-2007 i wynosiła 7,2-krotność. Stwierdzono niewielkie różnice w kształtowaniu się tej relacji między grupami gospodarstw o sile ekonomicznej 16-30 ESU i tych powyżej 30 ESU – największą w 2009 roku, na poziomie 1,4-krotności. W badanych grupach gospodarstw, wydzielonych ze względu na siłę ekonomiczną, relacja ryczałtu w stosunku do podatku rolnego była stosunkowo stabilna, z wyjątkiem 2009 roku, w którym obciążenie tym podatkiem w stosunku do rolnego było najniższe. Rozwiązania przyjęte w ramach modelu RPE₁ przy ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych będą niekorzystne dla rolników w porównaniu do dotychczasowych obciążeń podatkiem rolnym. Relacja ryczałtu w stosunku do kwoty dotacji kształtowała się w granicach 0,2-0,5, a między wydzielonymi grupami gospodarstw nie stwierdzono wyraźnych różnic pod tym względem. Wynikać to może z powiązania siły ekonomicznej gospodarstw z powierzchnią UR gospodarstw, od czego w ujęciu liniowym uzależniona jest kwota dopłat bezpośrednich, stanowiących zasadniczą pozycję składową dotacji (dopłat bezpośrednich).

Wprowadzenie podatku na podstawie założeń modelu RPE₂, a zatem odejmowanie składek ZUS od przychodów i na rzecz NFZ od podatku, będzie korzystne dla gospodarstw o sile ekonomicznej 2-4 ESU. W tej grupie gospodarstw naliczony podatek będzie mniejszy we wszystkich latach niż składka na rzecz NFZ. W pozostałych grupach gospodarstw kwota ryczałtu w relacji do rolnego zwiększała się w miarę wzrostu siły ekonomicznej gospodarstwa rolniczego. Rozwiązanie w ramach tego modelu także nie byłoby korzystne dla gospodarstw o sile ekonomicznej powyżej 8 ESU, przy czym w stosunku do modelu RPE₁ obciążenie ryczałtem, w porównaniu z rolnym, byłoby niższe. Reasumując, można stwierdzić, że naliczanie podatku na zasadzie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych nie będzie korzystne dla gospodarstw, z wyjątkiem tych o sile ekonomicznej 2-4 ESU.

Tabela 3
Modele opodatkowania gospodarstw rolniczych ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych według kryterium siły ekonomicznej

Treść	Lata															
	2004				2006				2007				2009			
	2-4	8-16	16-30	>30	2-4	8-16	16-30	>30	2-4	8-16	16-30	>30	2-4	8-16	16-30	>30
P	34,4	87,3	156,6	374,0	33,7	87,1	153,0	367,8	37,6	98,9	169,5	406,3	30,4	96,1	173,2	434,6
Model PR	1,9	4,8	8,6	20,6	1,9	4,8	8,4	20,2	2,1	5,4	9,3	22,3	1,7	5,3	9,5	23,9
RPE ₁	4,6	5,5	6,4	6,4	4,7	6,0	6,7	7,2	4,8	5,8	6,5	7,2	2,8	3,9	4,3	5,7
PRaD	0,2	0,2	0,2	0,3	0,3	0,3	0,4	0,4	0,3	0,4	0,4	0,5	0,2	0,2	0,2	0,3
P	28,9	82,3	151,8	369,3	27,7	81,7	147,8	362,8	31,5	93,4	164,3	401,2	24,2	90,5	167,9	429,6
Model PR	NFZ	2,8	6,7	18,6	NFZ	2,7	6,3	18,1	NFZ	3,1	7,0	20,0	NFZ	2,7	6,9	21,3
RPE ₂	PRaR	-	3,2	4,9	5,8	-	3,3	5,0	6,5	-	3,3	4,9	6,5	-	2,0	3,1
PRaD	-	0,1	0,2	0,2	-	0,2	0,3	0,4	-	0,2	0,3	0,4	-	0,1	0,2	0,3

P – przychody podlegające opodatkowaniu (w tys. zł); PR – kwota ryczałtu według danego modelu (tys. zł); PRaR – relacja ryczałtu do podatku rolnego (krotność); PRaD – relacja ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych do kwoty dotacji (krotność); NFZ – składki NFZ w skali roku w stosunku do ryczałtu (podatek ujemny); 0,0 – liczba mniejsza niż 0,05.

Źródło: Opracowanie własne.

Podsumowanie i wnioski

Celem badań było określenie skutków finansowych wprowadzenia ryczału od przychodów ewidencjonowanych w gospodarstwach rolniczych. Na podstawie przeprowadzonych badań empirycznych sformułowano następujące wnioski:

1. Objęcie gospodarstw rolniczych opodatkowaniem na zasadach ryczału od przychodów ewidencjonowanych będzie zasadniczo niekorzystne bez względu na typ prowadzonej działalności. Największe obciążenie dotyczyło gospodarstw o typie rolniczym „zwierzęta ziarnożerne”, co wiązać się może z tym, że w tym typie rolniczym uzyskiwane są relatywnie najwyższe przychody ze sprzedaży. Korzystniejszym rozwiązaniem byłoby wprowadzenie w gospodarstwach rolniczych ryczału od przychodów ewidencjonowanych z jednoczesnym opłacaniem składek na ubezpieczenia społeczne w ramach ZUS, co umożliwiłoby pomniejszenie kwoty podatku o część składki na ubezpieczenie zdrowotne.
2. Obciążenie fiskalne z tytułu wprowadzenia ryczału od przychodów ewidencjonowanych zwiększało się wraz ze wzrostem siły ekonomicznej badanych gospodarstw w modelu uwzględniającym składki płacone w ramach KRUS. W badanym okresie kwota ryczału przewyższała dotychczas płacony podatek rolny. Sytuacja taka mogła być spowodowana zwiększaniem się osiąganych przychodów ze sprzedaży w miarę wzrostu poziomu ESU badanych gospodarstw. W modelu ryczału od przychodów ewidencjonowanych ze składkami w ramach ZUS poziom obciążeń także był niekorzystny, z wyjątkiem gospodarstw najmniejszych pod względem ekonomicznym. W gospodarstwach o sile ekonomicznej 2-4 ESU wprowadzenie podatku od przychodów byłoby korzystniejsze od dotychczasowego podatku rolnego.
3. Generalnie, obciążenie gospodarstw rolniczych ryczałtem od uzyskiwanych przychodów byłoby niekorzystne dla gospodarstw we wszystkich kryteriach ich podziału. W tej formie opodatkowania nie występuje bowiem możliwość odliczenia kosztów działalności, które w przypadku działalności rolniczej są wysokie.

Literatura:

- Chiancone, A., Messere, K. (1995). *Changes in revenue structures*. Proceedings of the 42nd Congress of the International Institute of Public Finance. Detroit: Wayne State University Press.
- Ganc, M. (2014). Potencjalne wpływy do budżetu państwa z tytułu wprowadzenia podatku dochodowego w rolnictwie. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 804, Finanse, Rynki Finansowe i Ubezpieczenia nr 67*. Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- Ganc, M., Mądra-Sawicka, M. (2014). Wpływy do budżetów gmin przy wprowadzeniu podatku dochodowego w indywidualnych gospodarstwach rolnych. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, nr 330, Wrocław.
- Jitea, I.M., Dumitras, D.E., Pocol, C.B. (2013). The Impact of the personal direct income tax on the Romanian agriculture. A critical analysis. *Bulletin of University of Agricultural Sciences and Veterinary Medicine*. Cluj-Napoca, Horticulture, vol. 7, no. 2.
- Khan, M.H. (2001). Agricultural taxation in developing countries: a survey of issues and policy. *Agricultural Economics*, vol. 24.
- Mądra-Sawicka, M., Ganc, M. (2015). Wyniki finansowe gospodarstw rolniczych a obciążenie podatkiem rolnym. *Roczniki Naukowe Stowarzyszenia Ekonomistów Rolnictwa i Agrobiznesu*, t. 17, z. 1.
- Mądra-Sawicka, M. (2011). Zróżnicowanie obciążenia podatkiem rolnym indywidualnych gospodarstw rolniczych w zależności od siły ekonomicznej. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 640, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, nr 38, Szczecin.
- Shome, P. (1995). *Tax Policy Handbook*. International Monetary Fund, Washington, DC.
- Skinner, J. (1993). If agricultural land taxation is so efficient, why is it so rarely used? In: Hoff, K., Braverman, A., Stiglitz, J.E. (eds.). *The economics of rural organization: theory, practice, and policy*. New York: Oxford University Press.
- Szczodrowski, G. (2003). *Polski system podatkowy. Strategia transformacji*. Gdańsk: Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego.
- Tanzi, V., De Jantscher, M.C. (1991). *The use of presumptive income in modern tax systems*. Detroit: Wayne State University Press.
- Wach, K. (2005). *Systemy podatkowe krajów Unii Europejskiej*. Kraków: Oficyna Ekonomiczna.
- Wasilewski, M., Gruzziel, K. (2005). Podatek dochodowy w indywidualnych gospodarstwach rolniczych – koncepcja i skutki. *Zagadnienia Ekonomiki Rolnej*, nr 1(302).
- Wasilewski, M., Ganc, M., Mądra-Sawicka, M., Gruzziel, K. (2015). *Finansowe skutki wprowadzenia podatku dochodowego w indywidualnych gospodarstwach rolniczych*. Warszawa: Wydawnictwo SGGW.

MIROŚLAW WASILEWSKI
MARZENA GANC
MAGDALENA MĄDRA-SAWICKA
Warsaw University of Life Sciences - SGGW

MODELS OF THE EFFECTS OF THE INTRODUCTION OF THE LUMP SUM FROM RECORDED OF REVENUES IN INDIVIDUAL FARMS IN POLAND

Summary

The objective is to determine the financial implications of the introduction of the lump sum from revenues in agricultural farms. Concepts were proposed based on modeling-simulation of the effects of the introduction of a lump sum of the revenue in individual farms depending on their cropland area, the type of the agricultural and economic strength. The research period covers the years 2004-2009. The tax burden on the agricultural farms with the revenue lump sum was disadvantageous in all described criteria. It might be caused by the fact that in this form of taxation is not possible to decrease the costs of activities, which in the case of agricultural activity are relatively high.

Key words: taxation of agriculture, agricultural tax, individual farms, lump sum on recorded revenues.

Zaakceptowano do druku – Accepted for print: 12.09.2016.