

**Emilia Konopska-Struś**

Uniwersytet Wrocławski

**Mirosław Struś**

Uniwersytet Przyrodniczy we Wrocławiu

## **Oddziaływanie kryzysu gospodarczego na politykę podatkową na przykładzie działalności rolniczej**

### **Streszczenie**

Kryzysy gospodarcze jako integralna część cyklu koniunkturalnego okresowo występują w gospodarce, doprowadzając do jej załamania. Gospodarka państwa narażona jest w tym okresie na liczne negatywne zjawiska takie jak wzrost bezrobocia, problemy finansowe, poczucie niepewności. W okresie kryzysu gospodarczego wzrasta niebezpieczeństwo obniżenia wpływów do budżetu, co nie sprzyja reformom systemu podatkowego, nawet jeśli mogłyby one skutkować długookresowymi korzyściami dla gospodarki.

Problemy te dobrze obrazuje sytuacja występująca w rolnictwie. Od wielu lat dyskutuje się nad kwestią opodatkowania działalności rolniczej podatkiem dochodowym. W czerwcu 2013 r. został przygotowany projekt objęcia podatkiem dochodowym działalności rolniczej, ostatecznie jednak odstąpiono od jego realizacji.

W artykule podjęto próbę odpowiedzi na pytanie: czy istnieje związek między kryzysem gospodarczym a zaniechaniem reformy podatkowej rolnictwa. Poddano krytycznej analizie założenia projektu opodatkowania działalności rolniczej oraz oszacowano potencjalne dochody budżetu gmin z tego tytułu.

Z przeprowadzonych szacunków wynika, że na zaniechanie wprowadzania reformy podatkowej w rolnictwie mogła wpłynąć niepewna sytuacja finansowa budżetu państwa oraz budżetów gmin spowodowana kryzysem gospodarczym.

### **Słowa kluczowe**

działalność rolnicza, podatek dochodowy, podatek rolny, kryzys gospodarczy

## **Wstęp**

Kryzysy gospodarcze jako integralna część cyklu koniunkturalnego okresowo występują w gospodarce, doprowadzając do jej załamania. Wprawdzie później następuje ożywienie, jednak nim ono nastąpi, gospodarka narażona jest na liczne negatywne zjawiska takie jak wzrost bezrobocia, problemy finansowe, poczucie niepewności.

Jednym z największych i najbardziej dotkliwych w skutkach kryzysów gospodarczych był Wielki Kryzys z lat 1929–1933. Skala współczesnego kryzysu finansowego zapoczątkowana upadkiem banku inwestycyjnego Lehmann Brothers we wrześniu 2008 r. wydaje się równie duża. Porównanie go do Wielkiego Kryzysu jest zatem jak

najbardziej uzasadnione, zwłaszcza że w latach 2009–2010 objął on swym zasięgiem większość wysokorozwiniętych gospodarek świata.

Gospodarka polska, a w konsekwencji również budżet państwa, także odczuła skutki niniejszego kryzysu. Spowolnienie gospodarcze oraz deprecjacja złotego skutkowało mniejszymi niż planowano dochodami budżetu państwa. Warto przy tym zaznaczyć, że specyfika budżetu państwa sprawia, że część jego wydatków jest sztywna<sup>1</sup>, w związku z czym muszą być zapewnione relatywnie stałe wpływy do budżetu. W Polsce udział wydatków prawnie zdeterminowanych w wydatkach budżetowych ogółem w latach 1999–2010 systematycznie rósł i od 2010 r. kształtuje się na poziomie ok. 75%. Znaczny udział wydatków sztywnych powoduje, że w okresie gorszej koniunktury gospodarczej deficyt budżetu państwa i całego sektora finansów publicznych szybko rośnie, co prowadzi do wzrostu długu publicznego i kosztów jego obsługi<sup>2</sup>.

Reasumując, w okresie kryzysu gospodarczego wzrasta niebezpieczeństwo obniżenia wpływów do budżetu, co nie sprzyja reformom systemu podatkowego, nawet gdyby mogły one skutkować długookresowymi korzyściami dla gospodarki.

Powyższe problemy dobrze obrazuje sytuacja występująca w rolnictwie. Od wielu lat prowadzone są dyskusje nad kwestią opodatkowania działalności rolniczej podatkiem dochodowym. W 2011 r. w swoim *expose* premier Donald Tusk podkreślił, że „rolnictwo – mimo swojej specyfiki – jest także formą działalności gospodarczej, dlatego od 2013 r. dla gospodarstw rolnych zaczniemy wprowadzać rachunkowość, a następnie opodatkowanie dochodów na ogólnych zasadach”<sup>3</sup>. W rezultacie w Ministerstwie Finansów powstał projekt ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z działalności rolniczej oraz zmianie innych ustaw<sup>4</sup>. Ostatecznie jednak odstąpiono od realizacji niniejszej reformy.

Celem artykułu jest próba odpowiedzi na pytanie: czy istnieje związek między kryzysem gospodarczym a zaniechaniem reformy podatkowej rolnictwa?

<sup>1</sup> Wydatki prawnie zdeterminowane (wydatki sztywne) – obowiązkowe wydatki z budżetu państwa, których wysokość wynika z ustaw innych niż ustawa budżetowa lub wcześniej podjętych zobowiązań ujętych w ramy prawne. Do najważniejszych kategorii zaliczanych do wydatków prawnie zdeterminowanych należą: subwencje dla JST, dotacje dla FUS i KRUS, wydatki na obsługę długu publicznego, wydatki na obronę narodową, składki do budżetu UE i organizacji międzynarodowych.

<sup>2</sup> <http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/BASLeksykon.xsp> [dostęp: 22.05.2016].

<sup>3</sup> <https://www.premier.gov.pl/realizacja-planow/expose-premiera-donalda-tuska-stenogram.html> [dostęp: 22.05.2016].

<sup>4</sup> Projekt ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z działalności rolniczej oraz zmianie innych ustaw. Projekt z dnia 4 czerwca 2013 r., patrz szerzej: I. Cholewa, G. Nachtman, *Analiza przewidywanych skutków wprowadzenia reformy podatkowej w polskim rolnictwie na tle rozwiązań niemieckich*, „Zagadnienia Ekonomiki Rolnej”, Kwiecień-Czerwiec 2014, Zeszyt nr 2.

Realizacja celu wymaga przedstawienia aktualnego stanu opodatkowania działalności rolniczej oraz podstawowych założeń projektu ustawy. W artykule została zastosowana metoda analityczno-opisowa.

## **Opodatkowanie działalności rolniczej w Polsce**

W Polsce działalność rolnicza, w tym indywidualne gospodarstwa rolne, opodatkowane są podatkiem rolnym, jednocześnie są one zwolnione z podatku dochodowego. Wyjątek stanowią przychody z działów specjalnych produkcji rolnej.

Odstąpienie od opodatkowania działalności rolniczej podatkiem dochodowym spowodowało, że działalność ta wciąż objęta jest według zasad określonych w ustawie z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym<sup>5</sup>. Podkreślić należy, że jest to jedyne obciążenie fiskalne w Polsce, które nie zostało zreformowane po 1989 r.

Podatek płacony jest od każdego hektara ziemi rolnej w gospodarstwie, także w przypadku, gdy jest ona wykorzystywana w innych celach niż produkcja rolnicza. Zgodnie z art. 6 ust. 1 ustawy stawka podatku równa jest średniej cenie 2,5 kwintali żyta od 1 ha przeliczeniowego. Wysokość podatku uzależniona jest od wielkości gospodarstwa, jego położenia i rodzaju gruntów, bez względu na to, czy grunty te są wykorzystywane rolniczo, czy też są odłogowane.

Biorąc pod uwagę fakt, że obecnie w Polsce żytem obsiewa się coraz mniej pól, a uprawa tego zboża ma niewielki udział w dochodach polskich rolników, podatek ten ma mały związek z faktycznymi dochodami osiąganymi przez rolników. Jest to zatem system niespotykany obecnie w innych krajach Unii Europejskiej.

W 1992 r. na mocy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>6</sup> oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>7</sup> wprowadzono powszechne opodatkowanie ludności i przedsiębiorstw podatkiem dochodowym. Jednakże na mocy art. 2 ust. 1 pkt 1 obu ustaw działalność rolnicza z wyjątkiem działów specjalnych produkcji rolnej została z niego wyłączona.

Zgodnie z ustawą działalność rolnicza polega na wytwarzaniu produktów roślinnych lub zwierzęcych w stanie nieprzetworzonym (naturalnym) z własnych upraw albo hodowli lub chowu, w tym również produkcji materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcji warzywniczej gruntowej, szklarniowej i pod folią, produkcji roślin ozdobnych, grzybów uprawnych i sadowniczych, hodowli i produkcji materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcji

---

<sup>5</sup> T.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 617 ze zm.

<sup>6</sup> T.j. Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.

<sup>7</sup> T.j. Dz. U. z 2014 r., poz. 851 ze zm.

zwierzęcej typu przemysłowo-fermowego oraz hodowli ryb. Przy czym jest to także działalność, w której minimalne okresy przetrzymywania zakupionych zwierząt i roślin, podczas których następuje ich biologiczny wzrost, wynoszą co najmniej:

- miesiąc – w przypadku roślin,
- 16 dni – w przypadku wysokointensywnego tuczu specjalizowanego gęsi i kaczek,
- 6 tygodni – w przypadku pozostałego drobiu rzeźnego,
- 2 miesiące – w przypadku pozostałych zwierząt,

licząc od dnia nabycia.

W art. 10 ust. 1 pkt 4 ustawa jako odrębne źródło przychodów wymienia działły specjalne produkcji rolnej, prowadzone zarówno w ramach gospodarstwa rolnego, w rozumieniu ustawy o podatku rolnym (tj. obszar gruntów sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy), jak i poza gospodarstwem rolnym.

Dochody osiągnięte przez osoby fizyczne z prowadzenia działów specjalnych produkcji rolnej (w tym w formie spółek osobowych) ustalane są na podstawie prowadzonej podatkowej księgi przychodów i rozchodów lub ksiąg rachunkowych. Możliwe jest również zastosowanie norm szacunkowych dochodu, które podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych na zasadach ogólnych, tj. według skali podatkowej lub według 19% stawki podatku, przy czym opodatkowanie według 19% stawki podatku mogą wybrać jedynie podatnicy prowadzący księgi rachunkowe.

Z uwagi na fakt, że podatki są źródłem dochodów budżetu centralnego i budżetów jednostek samorządu terytorialnego (dalej: JST), a beneficjentami wydatków budżetowych są wszyscy obywatele, solidarność społeczna wymaga włączenia również rolników do jednolitego systemu podatkowego. Dotyczy to zwłaszcza dużych gospodarstw rolnych, dla których wysokość podatku rolnego jest niewspółmiernie niska w stosunku do osiągniętych dochodów.

## **Założenia projektu reformy podatkowej z 2013 r.**

Przygotowując projekt reformy podatkowej, założono jej neutralność dla budżetu państwa. Potencjalne dochody miały zasilić budżety gmin, a ich kwotę szacowano na poziomie dotychczasowych wpływów z tytułu podatku rolnego.

Projekt ustawy zakładał likwidację podatku rolnego oraz podatku od działów specjalnych produkcji rolnej i zastąpienie go podatkiem od nieruchomości i podatkiem dochodowym.

Podatek od nieruchomości miał obowiązywać w gospodarstwach osiągających przychody z działalności rolniczej o wartości do 100 tys. zł. Podstawą opodatkowania byłaby powierzchnia użytków rolnych, wyrażona w hektarach przeliczeniowych. Zakładano, że stawka podatku wyniesie 185 zł od 1 ha przeliczeniowego i będzie podlegać rewaloryzacji. W przypadku gruntów rolnych, nieprzeznaczonych na działalność rolniczą, stawka podatku od nieruchomości miała być wyższa.

Osiągnięcie przychodów powyżej 100 tys. zł skutkowało naliczaniem podatku dochodowego. Przewidywano, że zasady opodatkowania działalności rolniczej zbliżone będą do opodatkowania osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą. Podmiotem opodatkowania miała być osoba fizyczna (również dzierżawca) uzyskująca przychody z działalności rolniczej. Zgodnie z projektem działalność rolnicza obejmować miała:

- wytwarzanie produktów roślinnych lub zwierzęcych w stanie nieprzetworzonym z własnych upraw, hodowli i chowu;
- świadczenie usług agroturystycznych, jeżeli liczba pokoi nie przekroczy 5;
- prowadzenie tzw. małego przetwórstwa w zakresie sprzedaży własnych produktów do wartości 5 tys. zł.

Podobnie jak w przypadku osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, rolnik mógł wybrać opodatkowanie podatkiem dochodowym na zasadach ogólnych na podstawie podatkowej księgi przychodów i rozchodów lub ksiąg rachunkowych według skali 18 i 32% z kwotą wolną od podatku lub według stawki liniowej 19%. Istniała również możliwość wybrania uproszczonej formy opodatkowania w postaci ryczałtu ewidencjonowanego w wysokości 4% wartości przychodu na podstawie ewidencji przychodów. Limity opodatkowania miały być takie same jak dla pozostałych podatników: dla ryczałtu do 150 tys. euro<sup>8</sup> przychodu, dla podatkowej księgi przychodów i rozchodów do 1200 tys. euro przychodu, powyżej tej wartości konieczne było przejście na księgi rachunkowe. Zaznaczyć przy tym należy, że projekt przewidywał zwolnienie z opodatkowania dopłat bezpośrednich.

Koszty uzyskania przychodów z działalności rolniczej, poniesione w celu osiągnięcia przychodów, obejmowały wydatki związane z działalnością rolniczą takie jak: wartość materiałów bezpośrednio zużytych w produkcji (m.in. nasiona, nawozy, pasze dla zwierząt, paliwa, energia, części zamienne), wydatki na obsługę prawną, księgową, inne usługi dla gospodarstwa oraz wynagrodzenia pracowników. Do kosztów miała być wliczana również wartość rocznej raty amortyzacyjnej.

---

<sup>8</sup> Zgodnie z art. 3 ust. 2 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 1998 r. Nr 144, poz. 930 ze zm.), kwoty wyrażone w euro przelicza się na walutę polską według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października roku poprzedzającego rok podatkowy; w 2013 r. w przeliczeniu na złote limity te wynosiły odpowiednio: 615 300 zł i 4 936 560 zł.

Zgodnie z projektem rolnicy, podobnie jak osoby prowadzące działalność pozarolniczą, mieliby możliwość odliczania od dochodu składki na ubezpieczenie społeczne, a od podatku składkę na ubezpieczenie zdrowotne oraz rozliczania straty z działalności rolniczej. Mieliby również prawo do wspólnego rozliczania się z małżonkiem oraz korzystania z ulgi na dzieci.

## Skutki reformy podatkowej dla budżetu gminy

Z uwagi na brak danych dotyczących wielkości dochodów uzyskiwanych przez rolników trudno jest jednoznacznie określić, jaki wpływ na budżet gminy miałaby reforma podatkowa. Można jednak podjąć próbę oszacowania skutków projektu, opierając się na danych Polskiego FADN<sup>9</sup>. W tym celu wykorzystano informacje z 2013<sup>10</sup> i 2012 r.<sup>11</sup>

**Tabela nr 1. Skutki podatkowe dla indywidualnych gospodarstw rolnych zgodnie z założeniami projektu z 4 czerwca 2013 r. na podstawie danych Polskiego FADN z 2013 r.**

| Wyszczególnienie                     | Bardzo małe | Małe    | Średnio małe | Średnio duże | Duże      | Bardzo duże |
|--------------------------------------|-------------|---------|--------------|--------------|-----------|-------------|
|                                      | 2<€<8       | 8<€<25  | 25<€<50      | 50<€<100     | 100<€<500 | €>500       |
| Liczba reprezentowanych gospodarstw  | 273 992     | 307 448 | 95 331       | 35 716       | 16 220    | 2199        |
| Udział gospodarstw w grupie          | 37,49       | 42,06   | 13,04        | 4,89         | 2,22      | 0,30        |
| Sprzedaż ogółem                      | 31 189      | 78 791  | 181 531      | 379 076      | 1 194 532 | 9 431 642   |
| Koszty ogółem                        | 30 387      | 68 763  | 146 261      | 299 604      | 996 306   | 10 032 988  |
| Amortyzacja                          | 8422        | 16 186  | 29 339       | 50 421       | 99 149    | 768 574     |
| Udział amortyzacji w kosztach ogółem | 28          | 24      | 20           | 17           | 10        | 8           |
| Dochód                               | 802         | 10 028  | 35 270       | 79 472       | 198 226   | -601 346    |
| Podatek od nieruchomości             | X*          | X*      |              |              |           |             |
| Podatek w formie ryczału             |             |         | 7261         | 15 163       |           |             |

<sup>9</sup> Polski FADN (Farm Accountancy Data Network) to europejski system zbierania danych rachunkowych z gospodarstw rolnych, którego formalne kształtowanie rozpoczęło się w 1965 r. (Rozporządzenie Rady EWG nr 79/65/EWG). Obecnie system funkcjonuje w 28 krajach członkowskich Unii Europejskiej.

<sup>10</sup> *Wyniki Standardowe 2013 uzyskane przez gospodarstwa rolne uczestniczące w Polskim FADN. Część I. Wyniki Standardowe*, Warszawa 2014.

<sup>11</sup> *Wyniki Standardowe 2012 uzyskane przez gospodarstwa rolne uczestniczące w Polskim FADN. Część I. Wyniki Standardowe*, Warszawa 2013.

| Wyszczególnienie           | Bardzo małe | Małe   | Średnio małe | Średnio duże | Duże      | Bardzo duże |
|----------------------------|-------------|--------|--------------|--------------|-----------|-------------|
|                            | 2<€<8       | 8<€<25 | 25<€<50      | 50<€<100     | 100<€<500 | €>500       |
| Podatek dochodowy (19%)    |             |        | 6101         | 15 100       | 37 663    |             |
| Podatek dochodowy wg skali |             |        | 5792         | 13 749       | 50 902    |             |

\* do 100 tys. zł przychodu płacony miał być tylko podatek od nieruchomości, powyżej 100 tys. zł gospodarstwa miały być opodatkowane podatkiem dochodowym

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych zawartych w: *Wyniki Standardowe 2013 r. uzyskane przez gospodarstwa rolne uczestniczące w Polskim FADN. Część I. Wyniki Standardowe*, Warszawa 2014.

**Tabela nr 2. Skutki podatkowe dla indywidualnych gospodarstw rolnych zgodnie z założeniami projektu z 4 czerwca 2013 r. na podstawie danych Polskiego FADN z 2012 r.**

| Wyszczególnienie                     | Bardzo małe | Małe    | Średnio małe | Średnio duże | Duże      | Bardzo duże |
|--------------------------------------|-------------|---------|--------------|--------------|-----------|-------------|
|                                      | 2<€<8       | 8<€<25  | 25<€<50      | 50<€<100     | 100<€<500 | €>500       |
| Liczba reprezentowanych gospodarstw  | 305 884     | 326 067 | 72 659       | 21 602       | 10 392    | 1453        |
| Udział gospodarstw w grupie          | 41,44       | 44,18   | 9,84         | 2,93         | 1,41      | 0,20        |
| Sprzedaż ogółem                      | 39 912      | 88 464  | 225 193      | 457 521      | 1 292 917 | 8 860 832   |
| Koszty ogółem                        | 35 570      | 72 231  | 174 334      | 349 229      | 1 049 184 | 8 687 252   |
| Amortyzacja                          | 8881        | 15 240  | 30 115       | 50 595       | 105 207   | 635 055     |
| Udział amortyzacji w kosztach ogółem | 25          | 21      | 17           | 14           | 10        | 7           |
| Dochód                               | 4342        | 16 233  | 50 859       | 108 292      | 243 733   | 173 580     |
| Podatek od nieruchomości             | X*          | X*      |              |              |           |             |
| Podatek w formie ryczałtu            |             |         | 9008         | 18 301       |           |             |
| Podatek dochodowy (19%)              |             |         | 9663         | 20 575       | 46 309    | 32 980      |
| Podatek dochodowy wg skali           |             |         | 8 98         | 18 936       | 65 464    | 43 015      |

\* do 100 tys. zł przychodu płacony miał być tylko podatek od nieruchomości, powyżej 100 tys. zł gospodarstwa miały być opodatkowane podatkiem dochodowym

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych zawartych w: *Wyniki Standardowe 2012 r. uzyskane przez gospodarstwa rolne uczestniczące w Polskim FADN. Część I. Wyniki Standardowe*, Warszawa 2013.

Szacunki przeprowadzono dla grup gospodarstw rolnych wydzielonych według klas wielkości ekonomicznej (klasyfikacja ES6). Klasa wielkości ekonomicznej gospodarstw bardzo małych została ustalona zgodnie z zasadami Wspólnotowej Typologii Gospodarstw Rolnych (WTGR) w granicach od 2000 do 8000 euro. Trzeba jednak podkreślić, że w próbie Polskiego FADN znajdują się gospodarstwa o wielkości ekonomicznej co najmniej 4000 euro.

W niniejszym artykule przyjęto, że przychody gospodarstw są równoważne z wartością dokonanej sprzedaży produktów z gospodarstwa. Dochód stanowi różnicę sprzedaży i kosztów ogółem. Dodatkowo przedstawiono udział kosztów amortyzacji w kosztach ogółem.

Według założeń ustawy o podatku dochodowym w rolnictwie gospodarstwa osiągające przychód poniżej 100 tys. zł nie płaciłyby podatku dochodowego, lecz podatek od nieruchomości. Z powyżej przedstawionych danych wynika, że w 2013 r. 80% wszystkich gospodarstw rolnych objętych zostałoby podatkiem od nieruchomości.

Stawka podatku od nieruchomości według założeń projektu miała wynosić 185 zł/ha. Dla porównania stawka podatku rolnego w 2013 r. dla gruntów rolnych wynosiła 189,65 zł/ha<sup>12</sup>. Oznacza to, że około 80% gospodarstw rolnych zapłaciłoby niższy podatek do budżetu gmin.

Łatwo zauważyć, że podatek dochodowy w 2013 r. zapłaciłoby tylko ok. 20% gospodarstw, przy czym na wybór podatku ryczałtowego mogłoby się zdecydować ok. 18%. Z wyliczeń za 2013 r. wynika, że podatek ryczałtowy byłby dla nich mniej korzystny od podatku dochodowego liczonego zarówno według stawki liniowej 19%, jak i według skali z kwotą wolną od podatku. Według wyliczeń z 2012 r. korzystniejszy od ryczałtu byłby podatek dochodowy obliczony według skali z kwotą wolną.

Warto również podkreślić, że w 2013 r. tylko 2,5%, a w roku wcześniejszym 1,6% gospodarstw przekroczyłoby limit 150 tys. euro i w związku z tym obligatoryjnie płaciłoby podatek dochodowy. Jednakże nawet wówczas zdecydowana większość z nich mogłaby rozliczać się w sposób uproszczony na podstawie podatkowej księgi przychodów i rozchodów.

Największe przedsiębiorstwa, stanowiące ok. 0,3% ogółu gospodarstw rolnych w 2013 r., nie zapłaciłyby żadnego podatku z uwagi na wysokie koszty ogółem. Według danych z 2012 r. wysokość podatku dochodowego zapłaconego przez tę grupę przedsiębiorstw byłaby niższa od podatku zapłaconego przez gospodarstwa duże i niewiele większa od podatku zapłaconego przez gospodarstwa średnie. Ponadto uwzględniając

---

<sup>12</sup> Komunikat Prezesa GUS z dnia 19 października 2012 r. w sprawie średniej ceny skupu żyta za okres pierwszych trzech kwartałów 2012 r. (Monitor Polski poz. 787).



fakt, że w 2012 r. gospodarstwa te stanowiły 0,2% wszystkich gospodarstw rolnych, wpływy do budżetu z tytułu płaconego przez nie podatku byłyby niewielkie.

Dane Polskiego FADN wskazują również na wysoki udział amortyzacji w kosztach ogółem. Przyjmując, że rozwiązania dla rolników wzorowane były na działalności pozarolniczej, mogliby oni prawdopodobnie również skorzystać z pomocy *de minimis* i dokonać jednorazowego odpisu amortyzacyjnego<sup>13</sup> do wysokości 50 tys. euro w roku podatkowym.

W sytuacji zaliczenia amortyzacji do kosztów uzyskania przychodów w momencie rozpoczęcia działalności gospodarczej, większość gospodarstw rolnych nie osiągałaby dochodu, przynajmniej w pierwszych latach po wprowadzeniu reformy. Dodatkowo, z danych Polskiego FADN wynika, że zdecydowana większość rolników (ok. 99,7%) zostałaby zaliczona do tzw. małych podatników.

Biorąc pod uwagę powyższe szacunki, można stwierdzić, że jednym z powodów zaniechania prac nad reformą było realne zagrożenie obniżenia dochodów budżetów gmin, przy neutralnym wpływie na dochody budżetu państwa. W konsekwencji mniejsze wpływy budżetowe gmin wymuszałyby konieczność zwiększenia subwencji.

Niemniej jednak w 2016 r. podjęto ograniczoną próbę opodatkowania działalności rolniczej. 1 stycznia bieżącego roku weszła w życie ustawa z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw<sup>14</sup>. Ustawa ta uregulowała zasady opodatkowania przychodów ze sprzedaży przetworzonych w sposób inny niż przemysłowy produktów roślinnych i zwierzęcych, pochodzących z własnej uprawy, hodowli lub chowu. Do czasu wejścia w życie ustawy wyrób i sprzedaż przetworów była traktowana jako działalność gospodarcza i w związku z tym wymagała rejestracji. W świetle zaś przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, należało od niej odprowadzić podatek dochodowy. Niestety wielu rolników dotychczas tego nie czyniło, a sprzedaż produktów przetworzonych często odbywała się w szarej strefie.

Zgodnie z nowymi przepisami przychody ze sprzedaży produktów roślinnych i zwierzęcych, przetworzonych w sposób inny niż przemysłowy, pochodzących z własnej uprawy, hodowli lub chowu są zaliczane do przychodów z innych źródeł, a nie pozarolniczej działalności gospodarczej. Dodatkowo, muszą być spełnione następujące warunki:

---

<sup>13</sup> Amortyzacja jednorazowa przysługuje podatnikom podatku dochodowego zarówno od osób fizycznych, jak i od osób prawnych, którzy rozpoczęli prowadzenie działalności gospodarczej w danym roku podatkowym. Z odpisu mogą skorzystać również mali podatnicy, a więc przedsiębiorcy, których przychody ze sprzedaży brutto nie przekroczyły w poprzednim roku podatkowym równowartości w złotych 1 200 000 euro.

<sup>14</sup> Dz. U z 2015 r., poz. 699.

- 1) sprzedaż nie może być wykonywana na rzecz osób prawnych, jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej lub na rzecz osób fizycznych na potrzeby prowadzonej przez nie pozarolniczej działalności gospodarczej;
- 2) przetwarzanie produktów roślinnych i zwierzęcych i ich sprzedaż nie może odbywać się przy zatrudnieniu osób na podstawie umów o pracę, umów zlecenia, umów o dzieło oraz innych umów o podobnym charakterze;
- 3) sprzedaż może odbywać się wyłącznie w miejscach, w których produkty te zostały wytworzone lub na targowiskach, przez które rozumie się wszelkie miejsca przeznaczone do prowadzenia handlu, z wyjątkiem sprzedaży dokonywanej w budynkach lub w ich częściach.
- 4) musi być prowadzona ewidencja sprzedaży<sup>15</sup>.

Trzeba podkreślić, że działalność taka zgodnie z art. 3, pkt 4 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej<sup>16</sup> nie jest uznawana za działalność gospodarczą, w rezultacie nie podlega rejestracji w Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej. Nie jest ona również uważana za działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów o podatkach i opłatach lokalnych<sup>17</sup>, dzięki czemu przy jej prowadzeniu niższy będzie podatek od nieruchomości.

Jak już wspomniano, nowa ustawa jest pierwszym krokiem w kierunku opodatkowania działalności rolniczej, w tym również indywidualnych gospodarstw rolnych. W krajach Unii Europejskiej opodatkowanie rolnictwa podatkiem dochodowym jest powszechne, można zatem przyjąć, że nastąpi to także w Polsce, tym bardziej, że zgodnie z nowymi przepisami rolnicy, chcący sprzedawać wytworzoną i przetworzoną przez siebie żywność, muszą podjąć decyzję dotyczącą wyboru opodatkowania dochodu. Mogą oni wybrać opodatkowanie na zasadach ogólnych według skali (18 i 32%) lub zdecydować się na płacenie podatku ryczałtowego od przychodów w wysokości 2%.

W przypadku wyboru podatku ryczałtowego podatnik musi złożyć pisemne oświadczenie naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu według miejsca zamieszkania podatnika, nie później niż do dnia 20 stycznia danego roku. Jeżeli podatnik rozpocznie tę działalność w trakcie roku podatkowego, pisemne oświadczenie powinien złożyć nie później niż w dniu uzyskania pierwszego przychodu.

---

<sup>15</sup> Art. 20, ust. 1c ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 716 ze zm.).

<sup>16</sup> T.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 1829 ze zm.

<sup>17</sup> Art. 1a, ust. 2, pkt 3 ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 716 ze zm.).

Zgodnie z ustawą o zryczałtowanym podatku od przychodów ewidencjonowanych<sup>18</sup> opodatkowanie ryczałtem jest możliwe, jeżeli przychody w roku poprzednim nie przekroczyły równowartości 150 000 euro. Warto podkreślić, że warunek ten spełnia każda osoba rozpoczynająca działalność gospodarczą, a więc dotyczy to również rolników, którzy zdecydują się na tę formę opodatkowania. Przekroczenie powyższego limitu w roku podatkowym, podobnie jak w przypadku osób fizycznych prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą, skutkuje przejściem (w następnym roku) na podatkową księgę przychodów i rozchodów lub księgi rachunkowe.

Trzeba zaznaczyć, że nowe przepisy nie cieszą się dużym zainteresowaniem wśród rolników. Według informacji uzyskanych z Ministerstwa Finansów do połowy marca 2016 r. zgłosiło się tylko 30 rolników<sup>19</sup>.

## **Zakończenie**

Reasumując, stwierdzić można, że na zaniechanie wprowadzania reformy podatkowej w rolnictwie wpłynęła niepewna sytuacja finansowa budżetu państwa oraz budżetów JST spowodowana kryzysem gospodarczym.

Jak wykazały przeprowadzone analizy, wdrożenie zaproponowanego systemu podatkowego skutkowałoby zmniejszeniem wpływów do budżetów gmin. Jednocześnie reforma podatkowa byłaby neutralna z punktu widzenia dochodów budżetu centralnego.

Zmniejszenie dochodów budżetów gmin zestawione ze sztywnymi wydatkami doprowadziłyby do pogorszenia sytuacji finansowej gmin. W rezultacie nasiliłaby się presja z ich strony na zwiększenie wsparcia finansowego ze strony budżetu państwa.

Jednak w warunkach kryzysu również dochody budżetu państwa uległy zmniejszeniu. W konsekwencji trudno było oczekiwać, aby budżet centralny mógł zrekompensować samorządom utratę dochodów.

Biorąc jednak pod uwagę fakt, że w większości krajów UE rolnictwo jest opodatkowane podatkiem dochodowym, musimy się z tym zmierzyć również w Polsce. W pierwszej kolejności musi jednak nastąpić implementacja rachunkowości w działalności rolniczej. Klarowne zasady rachunkowości, uwzględniające specyfikę działalności rolniczej, pozwolą obliczyć przychody, koszty i wreszcie dochody gospodarstw rolnych, a w rezultacie również dochody gmin.

Na zakończenie warto podkreślić fakt, że w reformie podatkowej rolnictwa nadrzędnym celem nie powinny być wpływy z opodatkowania działalności rolniczej, ale

---

<sup>18</sup> Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 1998 r. Nr 144, poz. 930 ze zm.).

<sup>19</sup> MF: na razie małe zainteresowanie rolników sprzedażą bezpośrednią; <http://wyborcza.biz/biznes> [dostęp: 22.05.2016].

udostępnienie rolnikom podstawowego narzędzia umożliwiającego efektywne prowadzenie działalności gospodarczej, jakim jest kompletny, spójny i przejrzysty system rachunkowości rolniczej.

## Bibliografia

### Źródła

Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (t.j. Dz.U. 2016, poz. 617 ze zm.).

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 716 ze zm.).

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2014 r., poz. 851 ze zm.).

Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 1998 r. Nr 144, poz. 930 ze zm.).

Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 1829).

Ustawa z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r., poz. 699).

Komunikat Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 19 października 2012 r. w sprawie średniej ceny skupu żyta za okres pierwszych trzech kwartałów 2012 r. (M.P. z 2012 r. poz. 787)

### Literatura

Cholewa I., Nachtman G., *Analiza przewidywanych skutków wprowadzenia reformy podatkowej w polskim rolnictwie na tle rozwiązań niemieckich*, „Zagadnienia Ekonomiki Rolnej”, Kwiecień-Czerwiec 2014, Zeszyt nr 2.

*Wyniki Standardowe 2012 r. uzyskane przez gospodarstwa rolne uczestniczące w Polskim FADN. Część I. Wyniki Standardowe*, Warszawa 2013.

*Wyniki Standardowe 2013 r. uzyskane przez gospodarstwa rolne uczestniczące w Polskim FADN. Część I. Wyniki Standardowe*, Warszawa 2014.

### Internet

<http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/BASLeksykon.xsp> [dostęp: 22.05.2016]

<https://www.premier.gov.pl/realizacja-planow/expose-premiera-donalda-tuska-stenogram.html>  
[dostęp: 22.05.2016]

<http://biznes.onet.pl/wiadomosci/handel/mf-na-razie-male-zainteresowanie-rolnikow-sprzedaza-bezposrednia/bwcvvt> [dostęp: 22.05.2016]

## **The impact of the economic crisis on tax policy on the example of agricultural activity**

### **Summary**

Economic crises as an integral part of the business cycle periodically occur in the economy, leading to its collapse. State economy is exposed during the crisis period to the numerous negative phenomena such as the increase in unemployment, financial problems, a sense of uncertainty. During the economic crisis increases the risk of lower budget revenues, which is not conducive to reform the tax system, even if they could lead to long-term benefits for the economy.

These problems are well illustrated by the situation in agriculture. For many years there are discussed about the income taxation of agricultural activity. In June of 2013 it was prepared a project of income taxation of agricultural activity, but it was abandoned in the end.

The article attempts to answer the question: is there a connection between the economic crisis and the failure to tax reform agriculture? There were subjected to a critical analysis of project assumptions of income taxation of agricultural activities and estimated potential revenues of the budget of municipalities in this respect.

The available estimates indicate that the failure of the tax reform in agriculture could affect the precarious financial situation of the state budget and municipal budgets due to the economic crisis.

### **Keywords**

agricultural activity, income tax, agricultural tax, economic crisis

