

MATEUSZ BIELEWSKI*
DAMIAN PAPROCKI**

NIERUCHOMOŚĆ ROLNA W KONTEKŚCIE UJĘCIA RACHUNKOWEGO I PODATKOWEGO

Wstęp

Gwałtowny rozwój rolnictwa jak również proces jego komercjalizacji powodują, że kategoria nieruchomości rolnej nadal odgrywa szczególną rolę w funkcjonowaniu gospodarki naszego kraju. Polska od wieków jest krajem rolniczym. Wzrost znaczenia, pozycja dużych gospodarstw rolnych, przystąpienie do Unii Europejskiej oraz związana z tym konieczność harmonizacji przepisów prawa, a także potrzeby fiskalne państwa powodują, że regulacja podatkowa w odniesieniu do nieruchomości rolnej podlega dynamicznym przeobrażeniom.

Celem artykułu jest zaprezentowanie problematyki podatkowo-rachunkowej nieruchomości rolnej. Dodatkową motywacją do podjęcia tego tematu jest planowana zmiana zasad naliczania podatku dochodowego. Premier Donald Tusk zapowiadał zmiany w systemie KRUS oraz opodatkowaniu rolników w swoim *expose* w listopadzie 2011 r. Początkowo rolnicy mieli zostać objęci zasadami ogólnymi podatku dochodowego już od stycznia 2013 r., co nie zostało zrealizowane. Obecnie Ministerstwo Finansów wskazuje na datę zbliżoną do stycznia 2014 r. Trudno jest jednak mówić o konkretnych rozwiązaniach, ponieważ nie są one jeszcze sformalizowane. Niniejsza publikacja zawiera propozycję sposobu wyceny i ujawniania w księgach rachunkowych nieruchomości rolnej.

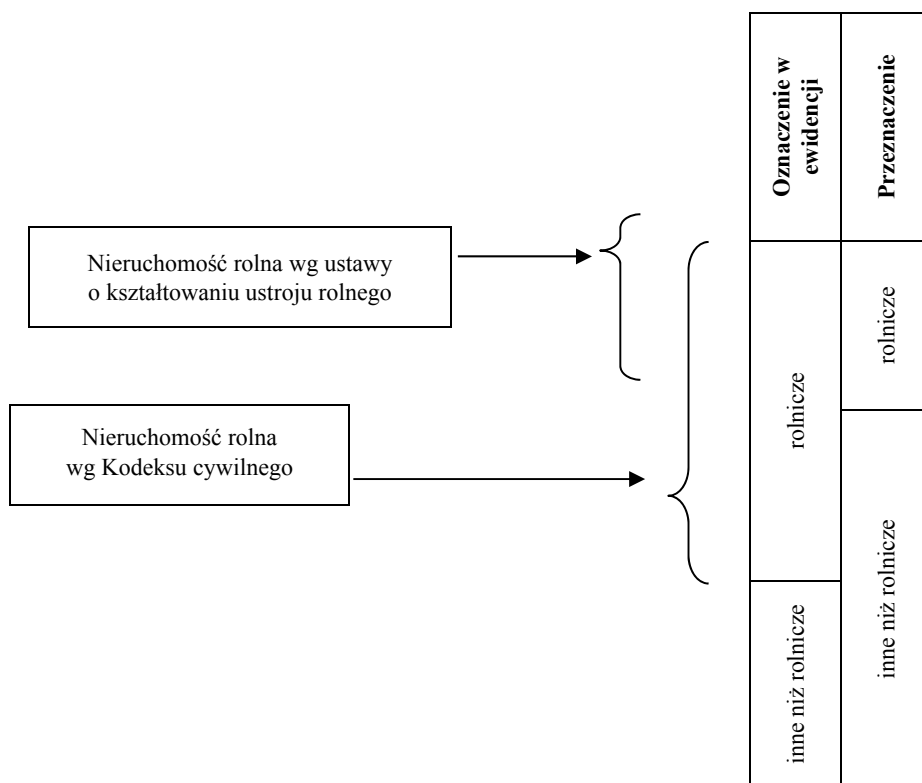
1. Nieruchomość rolna i pojęcia z nią związane

W odniesieniu do obszarów wiejskich funkcjonuje wiele pojęć dotyczących przestrzeni. Kilka spośród nich to pojęcia prawne posiadające definicje normatywne. Przed przystąpieniem do omawiania kontekstu podatkowego i rachunkowego warto uporządkować terminologię poprzez wyjaśnienie znaczenia pojęcia „nieruchomość rolna” oraz dwóch pojęć, których nieruchomości ta jest składową, czyli „gospodarstwa rolnego” oraz „przedsiębiorstwa rolnego”.

* Doktorant, Katedra Inwestycji i Nieruchomości, Wydział Ekonomiczno-Socjologiczny UŁ.

** Doktorant, Katedra Rachunkowości, Wydział Zarządzania UŁ.

Pojęcie „nieruchomość rolna” funkcjonuje w języku prawniczym jako posiadające kilka definicji legalnych. W zależności od ustawy podlega ono odpowiedniej konkretyzacji. Stosownie do postanowień art. 46¹ Kodeksu cywilnego¹ nieruchomościami rolnymi (gruntami rolnymi) są nieruchomości, które są lub mogą być wykorzystywane do prowadzenia działalności wytwórczej w rolnictwie w zakresie produkcji roślinnej i zwierzęcej, nie wyłączając produkcji ogrodniczej, sadowniczej i rybnej. Nieruchomość rolna nie jest zatem odrębnym rodzajem nieruchomości. Może to być przykładowo nieruchomość gruntowa niezabudowana lub zabudowana, ale także nieruchomość budynkowa. Kryterium kwalifikującym daną nieruchomość jako rolną jest rzeczywisty fakt lub hipotetyczne założenie jej wykorzystywania na konkretną działalność, której przymioty opisano w Kodeksie cywilnym.



Rysunek 1 Relacje ustawowych definicji nieruchomości rolnej

Źródło: opracowanie własne.

¹ Ustawa z 23 kwietnia 1964 r. *Kodeks cywilny*, Dz.U. 1964, nr 16, poz. 93 ze zm.

Innym aktem prawa definiującym nieruchomości rolną na poziomie ustawowym jest ustawa o kształtowaniu ustroju rolnego². Zawiera ona definicję odsyłającą do kodeksu cywilnego, lecz o zawężonym charakterze. Na potrzeby ustawy przyjęto bowiem, że nieruchomości rolne jest tak samo definiowana jak w kodeksie cywilnym, z wyłączeniem nieruchomości położonych na obszarach przeznaczonych w planach zagospodarowania przestrzennego na cele inne niż rolne. Wprowadzono zatem dodatkowe kryterium kwalifikujące. Dla ustalenia, czy w konkretnym przypadku mamy do czynienia z nieruchomością rolną, konieczne jest sprawdzenie przeznaczenia w planie miejscowym. Wzajemną relację postanowień obu ustaw przedstawia rysunek 1.

Według ustawy o podatku rolnym³ za gospodarstwo rolne uważa się obszar gruntów o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy, stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej, w tym spółki, nieposiadającej osobowości prawnej.

Przedstawienie powyższych definicji nieruchomości rolnej nie wyczerpuje kontekstu poruszanego zagadnienia na potrzeby podatkowe i rachunkowe. W ujęciu obszarowo-funkcyjnym bardzo istotne jest wyodrębnienie przez ustawodawcę pojęcia „gospodarstwo rolne”. Gospodarstwo rolne jest definiowane w kilku aktach prawnych, z których trzy uznać można za najistotniejsze.

Według postanowień art. 55 Kodeksu cywilnego za gospodarstwo rolne uważa się grunty rolne wraz z gruntami leśnymi, budynkami lub ich częściami, urządzeniami i inwentarzem, jeżeli stanowią lub mogą stanowić zorganizowaną całość gospodarczą, oraz prawami i obowiązkami związanymi z prowadzeniem gospodarstwa rolnego. Ustrojowo, niejako w opozycji do wielkich przedsiębiorstw rolnych, w polskim prawodawstwie wprowadzono zasadę rodzinnego charakteru gospodarstwa rolnego. Za gospodarstwo rodzinne zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy o kształtowaniu ustroju rolnego uważa się gospodarstwo rolne prowadzone przez rolnika indywidualnego oraz w którym łączna powierzchnia użytków rolnych jest nie większa niż 300 ha. Z kolei za rolnika indywidualnego uważa się osobę fizyczną, będącą właścicielem lub dzierżawcą nieruchomości rolnych o łącznej powierzchni użytków rolnych nieprzekraczającej 300 ha, prowadzącą osobiście gospodarstwo rolne, posiadającą kwalifikacje rolnicze, zamieszkałą w gminie, na obszarze której położona jest jedna z nieruchomości rolnych wchodzących w skład tego gospodarstwa.

Nieco inaczej gospodarstwo rolne ujmuje ustawa o podatku rolnym, w myśl której gospodarstwo to obszar gruntów, sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności

² Ustawa z 11 kwietnia 2003 r. *O kształtowaniu ustroju rolnego*, Dz.U. 2003, nr 64, poz. 592 ze zm.

³ Ustawa z 15 listopada 1984 r. *O podatku rolnym*, Dz.U. 1984, nr 52, poz. 268 ze zm.

gospodarczej innej niż rolnicza, o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy, stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej, w tym spółki, nieposiadającej osobowości prawnej.

W odróżnieniu od wymienionych wcześniej kategorii, w polskim ustawodawstwie, mimo rozwoju rolnictwa i procesu jego komercjalizacji, nie nastąpiło wyodrębnienie się przedsiębiorstwa rolnego jako kategorii prawnej. Mimo to widoczna jest pewna ewolucja regulacji prawnej od gospodarstwa rolnego do przedsiębiorstwa i kształtowanie się niektórych elementów właściwych dla prawnej kategorii przedsiębiorstwa rolnego. Bez wątplenia jest to proces w toku. Z uwagi na liczne wyłączenia i specjalne traktowanie gospodarstw rolnych zasadne jest twierdzenie, że prowadzenie działalności rolniczej to pewien szczególny rodzaj działalności gospodarczej, a gospodarstwo rolne może być traktowane jako szczególny rodzaj przedsiębiorstwa⁴.

2. Zasady naliczania podatku rolnego

Nieruchomości rolne nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Na chwilę obecną grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza podlegają w Polsce opodatkowaniu podatkiem rolnym zgodnie z ustawą o podatku rolnym.

Podstawę opodatkowania podatkiem rolnym stanowi:

1) dla gruntów gospodarstw rolnych (w rozumieniu przedstawionym powyżej) – liczba hektarów przeliczeniowych ustalana na podstawie powierzchni, rodzajów i klas użytków rolnych wynikających z ewidencji gruntów i budynków oraz zaliczenia do okręgu podatkowego,

2) dla pozostałych gruntów – liczba hektarów wynikająca z ewidencji gruntów i budynków.

Podatek rolny za rok podatkowy wynosi:

1) od 1 ha przeliczeniowego gruntów, o których mowa w pkt 1, równowartość pieniężną 2,5 q żyta,

2) od 1 ha gruntów, o których mowa w pkt 2, równowartość pieniężną 5 q żyta obliczone według średniej ceny skupu żyta za pierwsze trzy kwartały roku poprzedzającego rok podatkowy.

Średnią cenę skupu, o której mowa wyżej, ustala się na podstawie komunikatu Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego, ogłaszanego w „Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej. Monitor Polski” w terminie 20 dni po

⁴ P. Czechowski (red.), *Prawo rolne*, LexisNexis, Warszawa 2011, s. 111–114.

upływie trzeciego kwartału. Rady gmin są uprawnione do obniżenia cen skupu przyjmowanych jako podstawa obliczania podatku rolnego na obszarze gminy. Powierzchnię przeliczeniową uzyskuje się poprzez przemnożenie powierzchni fizycznej przez odpowiedni przelicznik podany w ustawie.

$$Pp = Pf \times w$$

gdzie:

- Pp – powierzchnia przeliczeniowa w hektarach przeliczeniowych,
- Pf – powierzchnia fizyczna w hektarach wg rejestru gruntów,
- w – przelicznik.

Przeliczniki powierzchni użytków rolnych są ustalone w ustawie i zależą od rodzaju użytku, okręgu podatkowego oraz klasy bonitacyjnej użytku.

3. Klasyfikacja i struktura gruntów rolnych w Polsce

Grunty dzielą się na różne grupy, biorąc pod uwagę daną ich cechę. Używanych klasyfikacji gruntów jest wiele. Najpopularniejszą spośród nich jest ta odwołująca się do kryterium faktycznego sposobu ich użytkowania. Jest ona wykorzystywana przez ośrodki badawcze, w tym Główny Urząd Statystyczny. Z kolei najbardziej formalną klasyfikacją, uwzględniającą faktyczny sposób użytkowania, jest klasyfikacja według Rozporządzenia w sprawie ewidencji gruntów i budynków⁵. Stosownie do § 67 Rozporządzenia użytki gruntowe wykazywane w ewidencji dzielą się na następujące grupy:

- 1) użytki rolne,
- 2) grunty leśne oraz zadrzewione i zakrzewione,
- 3) grunty zabudowane oraz zurbanizowane,
- 4) użytki ekologiczne,
- 5) nieużytki,
- 6) grunty pod wodami,
- 7) tereny różne.

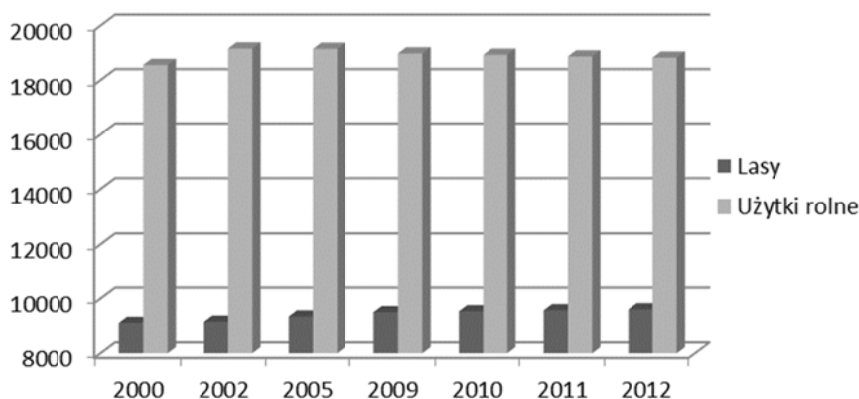
Zaprezentowana wyżej kolejność nie jest przypadkowa. W kwietniu 2007 r. opublikowano *Raport o stanie zagospodarowania przestrzennego kraju*⁶. Z opracowanego przez ówczesne Ministerstwo Budownictwa raportu jednoznacznie wynika, że obszar użytków rolnych stanowi największą część powierzchni kraju. Proporcja udziału w powierzchni prezentuje się następująco:

⁵ Rozporządzenie Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków, Dz.U. 2001, nr 38, poz. 454 ze zm.

⁶ *Polska przestrzeń, Raport o stanie zagospodarowania przestrzennego kraju*, Ministerstwo Budownictwa, Warszawa 2007.

- 61,4% – użytki rolne,
- 28,9% – grunty leśne oraz zadrzewione i zakrzewione,
- 4,7% – grunty zabudowane i zurbanizowane,
- 2,0% – grunty pod wodami,
- 1,6% – nieużytki oraz tereny o innym wykorzystaniu.

Dominacja użytków rolnych w strukturze użytków gruntowych nie powinna zaskakiwać. Polska od setek lat jest krajem, w którym rolnictwo odgrywa rolę szczególną. Na przestrzeni dziesięcioleci ziemia rolna była przejmowana kolejno przez różne podmioty, które zmieniały tylko jej dotychczasową funkcję. Mimo wszystko w ciągu ostatnich kilkunastu lat obserwuje się nieznaczną tendencję kurczenia obszarów użytków rolnych. W ich przypadku oraz w odniesieniu do gruntów leśnych zauważyć można tendencję odwrotnie proporcjonalną. Wraz z upływem lat maleje liczba hektarów użytkowanych rolniczo, natomiast w podobnym tempie wzrasta liczba hektarów lasów. Związane jest to z realizacją polityki przestrzennej państwa oraz przede wszystkim chęcią zwiększenia współczynnika lesistości. Do zalesienia przeznaczane są grunty rolne nieprzydatne do produkcji rolnej oraz grunty rolne nieużytkowane rolniczo. Opisaną wyżej tendencję prezentuje rysunek 2.



Rysunek 2. Powierzchnia użytków rolnych i lasów w tys. ha w latach 2000–2012

Źródło: opracowanie własne na podstawie roczników statystycznych GUS.

Warto bliżej przyjrzeć się kategorii użytków rolnych. Zgodnie z § 68 ust. 1 oraz załącznikiem nr 6 Rozporządzenia na użytki rolne składają się:

- 1) grunty orne, oznaczone symbolem – R, w tym:
 - a) poddane stałej uprawie mechanicznej mającej na celu produkcję ziemio-
płodów rolniczych lub ogrodniczych, w tym grunty, na których urządzone
zostały ogrody działkowe oraz szklarnie i inspekty,
 - b) nadające się do uprawy, o której mowa pod lit. a), ale zajęte pod plantacje
chmielu, wikliny, drzew (np. choinek) oraz szkółki drzew ozdobnych i krzewów,
 - c) ugory, odłogi;

2) sady, oznaczone symbolem złożonym z litery **S** oraz symbolu odpowiedniego użytku gruntowego np. **S/R**, **S/L**, **S/Ps**: grunty o powierzchni co najmniej 0,1000 ha zasadzone drzewami i krzewami owocowymi o zwartym nasadzeniu (minimum 600 drzew lub 2000 krzewów na 1 ha), szkółki drzew i krzewów owocowych oraz winnice;

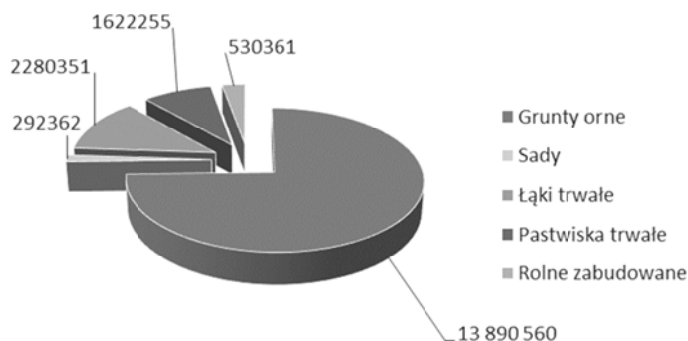
3) łąki trwałe, oznaczone symbolem – **L**: grunty pokryte zwartą wieloletnią roślinnością, złożoną z licznych gatunków traw, roślin motylkowych i ziół, tworzących ruń łąkowa, systematycznie koszoną, a w rejonach górskich – hale i połoniny z zasady koszone;

4) pastwiska trwałe, oznaczone symbolem – **P**s: grunty pokryte podobną jak na łąkach roślinnością, z reguły wypasane, a w rejonach górskich – hale i połoniny, które z zasady nie są koszone, lecz wypasane;

5) grunty rolne zabudowane, oznaczone symbolem złożonym z litery **B** oraz symbolu odpowiedniego użytku gruntowego np. **B/R**, **B/L**, **B/Ps**: grunty zajęte pod budynki mieszkalne oraz inne budynki i urządzenia budowlane służące produkcji rolniczej, nie wyłączając produkcji rybnej, oraz przetwórstwu rolno-spożywczemu (kotłownie, komórki, garaże, szopy, stodoły, wiaty, spichlerze, budynki inwentarskie, place składowe i manewrowe w obrębie zabudowy itp.), a także zajęte pod ogródki przydomowe w gospodarstwach rolnych;

6) grunty pod stawami, oznaczone symbolem – **Wsr**: grunty pod zbiornikami wodnymi (z wyjątkiem jezior i zbiorników zaporowych z urządzeniami do regulacji poziomu wód), wyposażonymi w urządzenia hydrotechniczne, nadającymi się do chowu, hodowli i przetrzymywania ryb, obejmujące powierzchnię ogroblowaną wraz z systemem rowów oraz tereny przyległe do stawów i z nimi związane, a należące do obiektu stawowego

7) rowy, oznaczone symbolem **W**: grunty zajęte pod otwarte rowy pełniące funkcje urządzeń melioracji wodnych dla gruntów wykorzystywanych do produkcji rolniczej.



Rysunek 3. Struktura użytków rolnych (w ha) w Polsce w 2012 r.

Źródło: opracowanie własne na podstawie Rocznika Statystycznego GUS z 2012 r.

4. Propozycje sposobu wyceny i ujawnienia nieruchomości rolnej w księgach rachunkowych

Rzeczowe aktywa trwałe stanowią niezmiernie ważny element każdego gospodarstwa rolnego. Stanowią one nie warsztat pracy dla rolnika i jego rodziny, ale również miejsce jego zamieszkania. Proponowane zmiany w opodatkowaniu rolników, które wejdą w życie wraz z rokiem 2014, nasuwają szereg pytań. Zmiana ma polegać głównie na zastąpieniu podatku rolnego podatkiem dochodowym. Ustalenie dochodu wymaga prowadzenia ewidencji księgowej. Ewidencja taka wymaga sporządzenia wykazu rzeczowych aktywów trwałych i ich wyceny. W tej części pracy zaprezentowane zostaną zasady ujmowania tych składników majątku w księgach rachunkowych.

Bilans jednostki prezentuje majątek, jakim ona dysponuje oraz źródła jego finansowania. W aktywach trwałych wyróżniona jest pozycja rzeczowych aktywów trwałych. Składają się na nią środki trwałe, środki trwałe w budowie oraz zaliczki na środki trwałe w budowie.

Tabela 2. Bilans uproszczony z wyszczególnieniem rzeczowych aktywów trwałych

AKTYWA	PASYWA
A. AKTYWA TRWAŁE I. Wartości niematerialne i prawne II. Rzeczowe aktywa trwałe 1. Środki trwałe a) grunty (w tym prawo użytkowania wieczystego gruntu) b) budynki, lokale i obiekty inżynierii lądowej i wodnej c) urządzenia techniczne i maszyny d) środki transportu e) inne środki trwałe 2. Środki trwałe w budowie 3. Zaliczki na środki trwałe w budowie III. Należności długoterminowe IV. Inwestycje długoterminowe V. Długoterminowe rozliczenia międzyokresowe B. AKTYWA OBROTOWE I. Zapasy II. Należności krótkoterminowe III. Inwestycje krótkoterminowe IV. Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe AKTYWA RAZEM	A. KAPITAŁ (FUNDUSZ) WŁASNY I. Kapitał (fundusz) podstawowy II. Należne wpłaty na kapitał podstawowy (wielkość ujemna) III. Udziały (akcje) własne (wielkość ujemna) IV. Kapitał (fundusz) zapasowy V. Kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny VI. Pozostałe kapitały (fundusze) rezerwowe VII. Zysk (strata) z lat ubiegłych VIII. Zysk (strata) netto IX. Odpisy z zysku netto w ciągu roku obrotowego (wielkość ujemna) B. ZOBOWIĄZANIA I REZERWY NA ZOBOWIĄZANIA I. Rezerwy na zobowiązania II. Zobowiązania długoterminowe III. Zobowiązania krótkoterminowe IV. Rozliczenia międzyokresowe PASYWA RAZEM

Źródło: opracowanie własne na podstawie Ustawy o rachunkowości.

W tabeli 1 zaprezentowano bilans uproszczony oraz strukturę rzeczowych aktywów trwałych. Wszystkie z wymienionych w tabeli środków trwałych wchodzi w skład gospodarstwa rolnego. Na nieruchomości rolną mogą się więc składać takie składniki majątku, jak: grunty, prawo do użytkowania wieczystego, budowle i budynki oraz spółdzielcze prawa do lokalu mieszkalnego. Najczęściej na nieruchomości rolną składają się w grunty, które stanowią podstawowy czynnik produkcji w rolnictwie, jakim jest ziemia oraz budynki i budowle stanowiące zabudowania gospodarskie, takie jak: obory, kurniki, chlewnie, silosy, stodoły, płyty, dojarnie, garaże itd. Ich udział w danym gospodarstwie rolnym jest zależny przede wszystkim od kierunku głównej produkcji (np. uprawa zbóż, hodowla świń czy też bydła mlecznego).

Środki trwałe zostały sklasyfikowane zgodnie z klasyfikacją środków trwałych (KŚT). Zgodnie z nią środki trwałe sklasyfikowano w 10 grupach⁷:

0. Grunty
1. Budynki i lokale
2. Obiekty inżynierii lądowej i wodnej
3. Kotły i maszyny energetyczne
4. Maszyny, urządzenia i aparaty ogólnego zastosowania
5. Specjalistyczne maszyny, urządzenia i aparaty
6. Urządzenia techniczne
7. Środki transportu
8. Narzędzia, przyrządy, ruchomości i wyposażenie
9. Inwentarz żywy.

Na gospodarstwo rolne składają się takie elementy, jak: grunty, budynki gospodarskie, różnego rodzaju obiekty inżynierii lądowej i wodnej, na stałe zamontowane kotły i maszyny energetyczne czy też urządzenia techniczne.

Jak już wcześniej wspomniano, grunty stanowiące nieruchomości rolną mogą należeć do takich grup, jak: użytki rolne, użytki leśne, użytki ekologiczne, nieużytki, grunty pod wodami oraz grunty zabudowane (tzw. siedlisko). Użytki rolne stanowią grunty orne, sady, łąki trwałe, pastwiska trwałe, grunty rolne zabudowane, grunty pod stawami oraz rowy. W gospodarstwie mogą również występować grunty leśne oraz zadrzewione i zakrzewione. Gruntami zabudowanymi będą tereny mieszkaniowe (gospodarstwo to miejsce zamieszkania rolnika) oraz inne tereny zabudowane. Dodatkowo można wyróżnić tereny komunikacyjne, głównie drogi. W czasach funkcjonowania folwarków, a później PGR mogły występować jeszcze tereny kolejowe⁸.

Budynki będą miały charakter mieszkalny i niemieszkalny. Budynek to obiekt budowlany trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za

⁷ <http://www.klasyfikacje.gofin.pl/kst/3,1,280,urzadzenia-techniczne.html> (dostęp 21.05.2013).

⁸ Klasyfikacji dokonano na podstawie Rozporządzenia Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji..., § 67.

przegród budowlanych oraz posiadający fundamenty i dach⁹. Do budynków zaliczymy budynki służące do hodowli zwierząt gospodarskich, przechowywania płodów rolnych, garaże i inne obiekty wykorzystywane w produkcji rolnej.

Obiekty inżynierii wodnej i lądowej mogą stanowić budowle, czyli obiekty niebędące budynkami lub obiekty małej architektury. Mogą to być np. fundamenty pod maszyny, urządzenia, części budowlane maszyn i urządzeń, wiaty itd.

Kotły i maszyny energetyczne w gospodarstwie rolnym będą obejmowały głównie takie obiekty jak kotły grzejne i parowe, zespoły prądotwórcze, stanowiące samodzielne obiekty. Mogą to być kotły grzewcze, koła wodne (młyn wodny, elektrownia wodna, wiatraki itd.) oraz fundamenty i podpory tych urządzeń.

Urządzenia techniczne będą stanowiły zbiorniki naziemne wewnątrz budynków i budowli, np. na paliwa, mleko, gnojowicę, transformatory, dźwigi osobowe i towarowe, wciągarki, kołowroty, suwnice, urządzenia klimatyzacyjne i wentylacyjne, wagi pojazdowe itd. Ich występowanie zapewne będzie zależne od charakteru produkcyjnego gospodarstwa rolnego i jego wielkości. W dobie rozwoju ekologicznych rozwiązań pojawiają się urządzenia do oczyszczania wody w postaci przydomowych oczyszczalni ścieków, które dość często instalowane są w gospodarstwie rolnym.

Rzeczowe aktywa podlegają wycenie zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości¹⁰. Zgodnie z ustawą środki trwałe wyceniane są według ceny nabycia lub kosztów wytworzenia, lub wartości przeszacowanej, pomniejszych o odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także z tytułu trwałej utraty ich wartości. W przypadku gospodarstwa rolnego dziedziczonego od kilku pokoleń pojawić się może problem z określeniem ceny nabycia lub kosztów wytworzenia z uwagi np. na dużą odległość w czasie, brak odpowiednich informacji o kosztach wytworzenia lub dokumentów umożliwiających ustalenie tych wartości. W takim przypadku postępuje się zgodnie z art. 28. ust. 2. ustawy i składnik majątku dokonuje się według ceny sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu. Należy się tutaj jeszcze odnieść do art. 28 ust. 5 i 6 przytoczanej ustawy. Do wyceny składnika majątku można wykorzystać cenę sprzedaży netto składnika¹¹ lub wartość godziwą¹². W przypadku ustalania tych

⁹ Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. *Prawo budowlane* (Dz.U. 2006, nr 156, poz. 1118, ze zm.), art. 3, pkt 2.

¹⁰ Ustawa z 29 września 1994 r. *O rachunkowości* (Dz.U. 1994, nr 121, poz. 591, ze zm.).

¹¹ Zgodnie z ustawą o rachunkowości (art. 28 ust. 5), za cenę (wartość) sprzedaży netto składnika aktywów przyjmuje się możliwą do uzyskania na dzień bilansowy cenę jego sprzedaży, bez podatku od towarów i usług i podatku akcyzowego, pomniejszoną o rabaty, opusty i inne podobne zmniejszenia oraz koszty związane z przystosowaniem składnika aktywów do sprzedaży i dokonaniem tej sprzedaży, a powiększoną o należną dotację przedmiotową. Jeżeli nie jest możliwe ustalenie ceny sprzedaży netto danego składnika aktywów, należy w inny sposób określić jego wartość godziwą na dzień bilansowy.

¹² Zgodnie z ustawą o rachunkowości (art. 28 ust. 6), za wartość godziwą przyjmuje się kwotę, za jaką dany składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie uregulowane na

cen uzasadnionym wydaje się skorzystanie z usług rzeczoznawcy majątkowego. Prawidłowe ustalenie wartości, to również prawidłowy sposób naliczania amortyzacji.

Środki trwałe są amortyzowane, z wyjątkiem gruntów, które nie służą do wydobywania kopalin metodą odkrywkową (takie nie wystąpią w gospodarstwie rolnym). W nieruchomości rolnej amortyzowane będą więc budynki, budowle, kotły i maszyny energetyczne oraz urządzenia techniczne. Amortyzacji dokonuje się drogą planowego, systematycznego rozłożenia na raty wartości początkowej w oparciu o przewidywany okres użytkowania. W celu wyboru odpowiedniej metody amortyzacji należy zapoznać się z ustawą o podatku dochodowym (najlepiej dokonywać amortyzacji od razu dla celów podatkowych). Metody, jakie są do wyboru zgodnie z przepisami ustaw, to¹³:

- metoda liniowa,
- metoda degresywna,
- metoda jednorazowego odpisu amortyzacyjnego,
- metoda obniżonych stawek,
- metoda indywidualnego ustalania stawek.

Oprócz ustawy o rachunkowości stosowane są jeszcze międzynarodowe standardy rachunkowości. Standard, który odnosi się do rzeczowych aktywów trwałych to MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe”. MSR w przeciwieństwie do ustawy o rachunkowości zawiera wiele wskazówek dotyczących ujmowania środków trwałych, a w szczególności nakładów poniesionych na nie. MSR 16 ma na celu regulację uznawania, wyceny, ewidencji oraz ujawniania rzeczowych składników majątku trwałego. MSR 16 nie obejmuje takich aktywów, jak:

- aktywa przeznaczone do sprzedaży (MSSF 5),
- aktywa biologiczne (MSR 41),
- aktywa inwestycyjne (MSR 40).

Według MSR 16 wycena pozyskanych i użytkowanych przez jednostkę środków trwałych może odbywać się na podstawie¹⁴:

- ceny nabycia lub kosztu wytworzenia (parametry wstępnej wyceny),

warunkach transakcji rynkowej, pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi, niepowiązаныmi ze sobą stronami. Wartość godziwą instrumentów finansowych znajdujących się w obrocie na aktywnym rynku stanowi cena rynkowa pomniejszona o koszty związane z przeprowadzeniem transakcji, gdyby ich wysokość była znacząca. Cenę rynkową aktywów finansowych posiadanych przez jednostkę oraz zobowiązań finansowych, które jednostka zamierza zaciągnąć, stanowi zgłoszona na rynku bieżąca oferta kupna, natomiast cenę rynkową aktywów finansowych, które jednostka zamierza nabyć, oraz zaciągniętych zobowiązań finansowych stanowi zgłoszona na rynek bieżąca oferta sprzedaży.

¹³ Ustawa z 26 lipca 1991 r. *O podatku dochodowym od osób fizycznych* (Dz. U. 2010, nr 51, poz. 307; ostatnia zmiana w Dz.U., nr 75, poz. 473, z późn. zm.) lub ustawa z 15 lutego 1992 r. *O podatku dochodowym od osób prawnych* (Dz.U. 2000, nr 54, poz. 654 ze zm.).

¹⁴ K. Winiarska (red.), *MSR 16 Rzeczowe aktywa trwałe*, Difin, Warszawa 2007, s. 17.

- wartości bilansowej,
- wartości podlegającej amortyzacji.

Do wstępnej wyceny rzeczowych aktywów trwałych wykorzystywana może być cena nabycia lub koszt wytworzenia. Często zdarza się tak, że nie można ich ustalić, wtedy wykorzystana powinna być wartość godziwa (odzworowująca oczekiwania rynku). Wartość bilansowa środka trwałego to kwota, jaka wykazywana jest w bilansie. Rzeczowe aktywa trwale wykazywane są w wartości netto, czyli po pomniejszeniu o odpisy umorzeniowe. Rzeczowe aktywa trwale są ujmowane w bilansie, gdy istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka uzyska przyszłe korzyści ekonomiczne związane ze składnikiem aktywów, a cenę nabycia albo koszt wytworzenia składników aktywów jednostki można wycenić wiarygodnie. Warunek wiarygodnej wyceny w przypadku składników nieruchomości rolnej powoduje, że warto zastanowić się nad sporządzeniem wyceny przez rzeczoznawcę. Gospodarstwo rolne jest specyficzną nieruchomością. Z uwagi na tę specyfikę dokonanie wyceny jest trudne i nieszablonowe.

Prawidłowa wycena składników majątku oraz ustalenie stawek amortyzacji pozwala na określenie kosztów z tego tytułu na odpowiednim poziomie, a tym samym prawidłowe obliczenie wyniku przedsiębiorstwa. W nieruchomości rolnej elementem, który niewątpliwie będzie amortyzowany, są zabudowania. Należy optymalizować majątek związany z produkcją. Wahania cen produktów rolnych dość często wymuszają na rolnikach zmiany w profilu produkcji. Wydaje się więc, że ewidencja księgową może być pomocna w zmniejszeniu obciążeń podatkowych w takich sytuacjach. W nowo zakładanym gospodarstwie rolnym dość łatwo będzie można ustalić cenę nabycia oraz koszty wytworzenia (budowy) składników nieruchomości. Poszukać należałoby jednak modelowego rozwiązania dla gospodarstw, które do tej pory nie prowadzą żadnej ewidencji księgowej, a na skutek zmian od 2014 r. będą musiały zaprowadzić księgi rachunkowe i inwentarz.

Pojęcie środka trwałego jest zdefiniowane w podobny sposób w MSR 16 i ustawie o rachunkowości są podobne. Zgodnie z art. 3 ust 1, pkt 15 ustawy o rachunkowości, „do środków trwałych zalicza się rzeczowe aktywa trwale i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki”. MSR 16 wyłącza inwentarz żywy, ponieważ ujmuje go MSR 41.

Jeśli chodzi o początkowe ujęcie w księgach rachunkowych rzeczowych aktywów trwałych, to MSR oraz ustawa o rachunkowości postulują cenę nabycia lub koszt wytworzenia. Definicje tych wartości jest zbliżona.

Warto zastanowić się nad użytecznością danych księgowych pozyskanych w ramach prowadzenia rachunkowości w gospodarstwie rolnym. Zgodnie z teorią transakcyjną dokonywany jest pomiar rentowności na potrzeby fiskalne

państwa oraz kontrolne na użytek właściciela. Na podstawie teorii wartości prowadzenie rachunkowości ma na celu ukazanie sytuacji finansowej i aktualnej wartości kapitału własnego na potrzeby właściciela oraz innych podmiotów.

Zmiany podatkowe, które czekają rolników od 2014 r., będą wymagały prowadzenia ewidencji środków trwałych, a są one niewątpliwie składowymi nieruchomości rolnej. Księgi podatkowe, jak i księgi rachunkowe wymagają ustalenia wartości tych składników majątku, chociażby dla celów amortyzacji. W przypadku zakładania tej ewidencji w gospodarstwach już funkcjonujących słuszne wydaje się dokonanie ich wyceny w wartości godziwej lub cenie sprzedaży netto. Wyceny tej powinien dokonać rzeczoznawca majątkowy, z uwagi na umiejętność posługiwania się odpowiednimi narzędziami do wyceny. Zrozumiałe jest, że dla małych gospodarstw może to być kłopot. Podatek dochodowy ma objąć gospodarstwa o powierzchni powyżej 6 ha użytków. Dla małych i średnich gospodarstw (do ok. 50 ha) koszty tej wyceny mogą być znaczące. Dla podmiotów większych rzetelnie dokonana wycena wydaje się być istotna z uwagi na to, że gospodarstwo rolne w Polsce powoli staje się specyficznym przedsiębiorstwem, które konkuruje na rynku, dostarczając specyficznych produktów. Może być ono jak każde przedsiębiorstwo sprzedane przez właściciela, a to wymaga ustalenia odpowiedniej kwoty transakcji.

W chwili obecnej nie ma jednoznacznych wskazówek, kto i w jaki sposób dokona wyceny oraz czy będzie w ogóle wprowadzony taki obowiązek. Jednak ustawy o podatku dochodowym wymagają ustalenia dochodu. Dochód stanowią przychody pomniejszone o koszty uzyskania. Jednym z kosztów jest amortyzacja, która obliczana jest w oparciu o wartość ewidencyjną środków trwałych.

Zakończenie

Ewolucja unormowań prawnych w odniesieniu do nieruchomości rolnej wyraźnie wskazuje, że objęcie tej kategorii zmodyfikowaną regulacją podatkową oraz nową regulacją rachunkową jest tylko kwestią czasu. Przed ustawodawcą oraz rolnikami stoją nowe wyzwania. Gospodarstwo rolne dysponuje bowiem dużą ilością rzeczowych aktywów trwałych. Są to nie tylko maszyny i urządzenia techniczne ale przede wszystkim właśnie nieruchomości, w tym grunty oraz budynki trwale z nimi związane. Nieruchomości, jako element majątku gospodarstwa rolnego, są niezmiernie istotnym czynnikiem produkcji. Wprowadzenie podatku dochodowego w indywidualnym gospodarstwie rolnym będzie wymagało postrzegania rolnika jako przedsiębiorcy, który powinien prowadzić pewną formę ewidencji księgowej (księgi podatkowe lub rachunkowe) umożliwiającą ustalenie dochodu na podstawie wykazanych przychodów i kosztów.

Literatura

- Czechowski P. (red.), *Prawo rolne*, LexisNexis, Warszawa 2011.
- MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*.
- Niemczyk R., *Rachunkowość finansowa w teorii i praktyce*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2013.
- Olchowicz I., Tłaczała A., *Rachunkowość finansowa w przykładach według ustawy o rachunkowości i MSR*, wyd. II, Difin, Warszawa 2008.
- Polska przestrzeń, Raport o stanie zagospodarowania przestrzennego kraju*, Ministerstwo Budownictwa, Warszawa 2007.
- Rozporządzenie Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków, Dz.U. 2001, nr 38, poz. 454 ze zm.
- Sobolewska M., *Wzorcowa dokumentacja zasad (polityki) rachunkowości*, Infor, Warszawa 2005.
- Ustawa z 23 kwietnia 1964 r. *Kodeks cywilny*, Dz.U. 1964, nr 16, poz. 93 ze zm.
- Ustawa z 15 listopada 1984 r. *O podatku rolnym*, Dz.U. 1984, nr 52, poz. 268 ze zm.
- Ustawa z 26 lipca 1991 r. *O podatku dochodowym od osób fizycznych*, Dz.U. 2010, nr 51, poz. 307; ostatnia zmiana w Dz.U., nr 75, poz. 473, ze zm.
- Ustawa z 15 lutego 1992 r. *O podatku dochodowym od osób prawnych*, Dz.U. 2000, nr 54, poz. 654 z późn. zm.
- Ustawa z 7 lipca 1994r. *Prawo budowlane*, Dz.U. 2006, nr 156, poz. 1118, ze zm.
- Ustawa z 29 września 1994 r. *O rachunkowości*, Dz.U. 1994, nr 121, poz. 591, z późn. zm.
- Ustawa z 11 kwietnia 2003 r. *O kształtowaniu ustroju rolnego*, Dz.U. 2003, nr 64, poz. 592 ze zm.
- Walińska E. (red.), *Rachunkowość finansowa, ujęcie sprawozdawcze i ewidencyjne*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2010.
- Winiarska K. (red.), *MSR 16 Rzeczowe aktywa trwałe*, Difin, Warszawa 2007.

<http://biznes.newsweek.pl/nie-bedzie-podatku-dochodowego-dla-rolnikow,96011,1,1.html>.

Streszczenie

W niniejszym opracowaniu przedstawiono różne definicje pojęć „nieruchomość rolna”, „gospodarstwo rolne” oraz „przedsiębiorstwo rolne”. Nieruchomość rolna jest integralną jednostką wchodzącą w skład każdego gospodarstwa lub przedsiębiorstwa rolnego.

W części pierwszej artykułu zostały wyjaśnione i opisane podstawowe pojęcia związane z powyższymi zagadnieniami. Część druga przedstawia i objaśnia zasady naliczania podatku rolnego, natomiast w trzeciej części zaprezentowana została klasyfikacja gruntów rolnych w Polsce.

W publikacji zawarte są również ewentualne alternatywne możliwości księgowego ujęcia nieruchomości rolnej po wejściu w życie zapowiadanych zmian dotyczących podatku dochodowego, opracowane na podstawie ustawy o rachunkowości oraz MSR 16 *Rzeczowe aktywa trwałe*. Co więcej, ukazano możliwe rozwiązania dotyczące wyceny nieruchomości rolnej.

Wprowadzenie podatku dochodowego w indywidualnym gospodarstwie rolnym będzie wymagało postrzegania rolnika jako przedsiębiorcy, który będzie musiał prowadzić jakąkolwiek formę ewidencji księgowej (księgi podatkowe lub rachunkowe) umożliwiającą ustalenie dochodu na podstawie wykazanych przychodów i kosztów.

Wynika to z postępującego procesu wdrażanego przez Unię Europejską, który zachęca rolników stających w obliczu fundamentalnych zmian ich rynku i przemysłu, do myślenia jak przedsiębiorcy i do podejmowania strategicznych decyzji dotyczących przyszłości ich przedsiębiorstw.

Summary

AGRICULTURAL PROPERTY IN THE CONTEXT OF ACCOUNTING APPROACH AND TAX TREATMENT

The study focuses on the different definitions of “agricultural property”, “agricultural holding” and “agricultural undertaking”. Agricultural property is an integral part of every farm or agricultural undertakings.

First part of the article provides both the explanation and descriptions of the basic concepts associated with the above-mentioned issues. The second part presents and explains the rules of the agricultural tax, while the third one shows the classification of agricultural land in Poland.

The publication also discusses possible alternatives of accounting approach to agricultural property after the entry into force of the announced changes to the income tax, by making use of such regulatory acts as the Accounting Law and IAS 16 “property, plant and equipment”. Furthermore, there are provided some possible solutions regarding the valuation of agricultural real estate.

The introduction of income tax in individual farm will require the perception of farmer as a trader, who will be obliged to carry out any form of accounting records (tax ledger or accounts) for the purpose of calculating income on the basis of reported income and expenses. It is determined by the on-going aim of the UE is to encourage farmers faced with fundamental changes in their market place and industry to think like business people and take strategic decisions about the future of their businesses.