

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 373

Branżowe problemy rachunkowości i podatków

Redaktorzy naukowci
Zbigniew Luty
Aleksandra Łakomiak
Alicja Mazur



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2014

Redaktor Wydawnictwa: Anna Grzybowska

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Barbara Cibis

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:

www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,

w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej www.dbc.wroc.pl,

The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,

a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon

http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się

na stronie internetowej Wydawnictwa

www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie

wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

Wrocław 2014

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-435-6

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:

EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.

ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

Spis treści

Wstęp	9
Halina Buk: Prezentacja w sprawozdaniu finansowym praw do emisji gazów cieplarnianych na przykładzie spółek branży paliwowo-energetycznej....	11
Jolanta Chluska, Jolanta Rubik: Informacyjne aspekty rachunku kosztów w wycenie kontraktów długoterminowych	23
Zuzanna Firkowska-Jakobsze, Joanna Szwajcar: Istota oraz zasady prezentacji funduszy specjalnych w sprawozdaniu finansowym jednostki ...	34
Waldemar Gos, Stanisław Hońko: Rezerwy techniczno-ubezpieczeniowe – aspekty bilansowe i podatkowe	46
Olga Grzybek: Jakość informacji o wartościach niematerialnych prezentowanych w sprawozdaniach finansowych spółek telekomunikacyjnych.....	56
Natalia Jevseychikova: Instrumenty stymulacji podatkowej innowacyjnych procesów gospodarczych na Białorusi	66
Małgorzata Kamieniecka: Możliwości wykorzystania narzędzi rachunkowości finansowej w logistyce	77
Yury Karaleu: Procedura przekształcania pozycji sprawozdania finansowego zgodnie z Międzynarodowym Standardem Rachunkowości 29 „Sprawozdawczość finansowa w warunkach hiperinflacji”	89
Joanna Koczar: Usługi z zakresu rachunkowości jako usługi dla biznesu – aspekt międzynarodowy.....	107
Iwona Kumor, Lucyna Poniatowska: Odpisy aktualizujące należności jako instrument polityki rachunkowości kształtujący wynik finansowy na przykładzie spółek z branży energetycznej objętych WIG 30.....	119
Irina Lukyanova, Maria Shkliarova: Ewidencja aktywów biologicznych w gospodarstwach rolnych – białoruskie krajowe normy a MSSF	133
Aleksandra Łakomiak: Branżowe problemy rachunkowości i podatków ogrodniczych grup producentów rolnych	148
Przemysław Mućko: Uwarunkowania zmian w makropolicy rachunkowości funduszy własnych samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej	170
Wojciech A. Nowak: Rachunkowość sektora finansów publicznych jako rachunkowość branżowa.....	182
Anastazja Piekarska: Opodatkowanie małych gospodarstw rolnych na Białorusi.....	195
Edward Pielichaty: Zasady rachunkowości Banku w Świdnie Rekomendacji U.....	208

Katarzyna Piotrowska: Użyteczność informacji sprawozdawczej spółek budowlanych w upadłości likwidacyjnej.....	217
Lucyna Poniatowska: Produkty rolne i zasady ich wyceny według polskich i międzynarodowych regulacji rachunkowości.....	229
Piotr Prewysz-Kwinto, Grażyna Voss: Wartości niematerialne i prawne w polskim przemyśle wydobywczym.....	241
Paweł Rumniak: Marka jako składnik aktywów przedsiębiorstwa.....	250
Adrian Ryba: Ewidencja i wycena aktywów biologicznych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej – artykuł dyskusyjny.....	261
Tatiana Verezubova: Rachunkowość i podatki – problemy białoruskich firm ubezpieczeniowych.....	272
Edward Wiszniowski: Rewolucja czy normalizacja rachunkowości spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych?.....	282
Aneta Wszelaki: Kwestie podatkowe w obszarze utworzenia rezerw celowych w bankach.....	296
Katarzyna Żuk: Wycena i ujęcie w rachunkowości produktów gotowych i półproduktów związanych z produkcją e-liquidów do e-papierosów.....	307

Summaries

Halina Buk: Presentation in the financial statement greenhouse gas emission quotas on the example of fuel and energy sector company.....	22
Jolanta Chluska, Jolanta Rubik: Informative aspects of cost accounting of long-term contracts valuation.....	33
Zuzanna Firkowska-Jakobsze, Joanna Sz wajcar: Essence and principles of special funds presentation in the financial statements of an entity.....	45
Waldemar Gos, Stanisław Hońko: Technical provisions – balance sheet and tax aspects.....	55
Olga Grzybek: Quality of information about intangible assets presented in the financial statements of telecommunications companies.....	65
Natalia Jevseychikova: Tax stimulation instruments of innovative economic processes in Belarus.....	76
Małgorzata Kamieniecka: The possibilities to use the tools of financial accounting in logistics.....	88
Yury Karaleu: Adjustment procedure of financial statements indicators in accordance with IAS 29 "Financial Reporting in Hyperinflationary Economies".....	106
Joanna Kocz ar: Accounting services as services for business – international aspect.....	118

Iwona Kumor, Lucyna Poniatowska: Allowances for revaluation of receivables as an instrument of accounting policy shaping the financial result on example of WIG 30 companies from energy segment	132
Irina Lukyanova, Maria Shkliarova: The accounting of biological assets at agricultural enterprises: Belarusian local standards and IFRS	147
Aleksandra Łakomiak: Accounting and taxation issues in branch of horticultural producer groups	169
Przemysław Mućko: Circumstances of changes in the accounting macro-policy for equity of independent public health care organizations.....	181
Wojciech A. Nowak: Public finance sector accounting as an industry accounting	194
Anastazja Piekarska: Taxation of small agricultural enterprises in the Republic of Belarus	207
Edward Pielichaty: The rules of bank accounting in the light of Recommendation U	216
Katarzyna Piotrowska: Usefulness of the information reporting of construction companies in liquidation	228
Lucyna Poniatowska : Agricultural products and principles of their valuation by Polish and international accounting regulations.....	240
Piotr Prewysz-Kwinto, Grażyna Voss: Intangible assets in Polish mining industry	249
Paweł Rumniak: Brand as a company asset.....	260
Adrian Ryba: Recording and valuation of biological assets in accordance with international financial reporting standards – discussion article	271
Tatiana Verezubova: Problems of accounting and taxation of Belarusian insurance companies	281
Edward Wiszniowski: A revolution or accounting normalization of cooperative credit unions?	295
Aneta Wszelaki: Tax issues in the creation of specific provisions in banks...	305
Katarzyna Żuk: Recognition and measurement in accounting of ready-made products and semi-finished products connected with the production of e-liquids to e-cigarettes	318

Anastazja Piekarska

Białoruski Państwowy Uniwersytet Ekonomiczny w Mińsku

OPODATKOWANIE MAŁYCH GOSPODARSTW ROLNYCH NA BIAŁORUSI*

Streszczenie: Artykuł poświęcono problemom związanym z państwowymi regulacjami dotyczącymi prowadzenia działalności rolniczej przez małe podmioty gospodarcze w Republice Białorusi. Przedmiotem analizy były narzędzia z dziedziny prawa podatkowego, wykorzystywane przez państwo w celu wsparcia małych producentów rolnych. Celem artykułu była analiza danych statystycznych dotyczących funkcjonowania indywidualnych gospodarstw rolnych oraz obowiązujących obecnie rozwiązań w zakresie prawa podatkowego. W artykule przedstawiono podstawowe aspekty działalności małych rolniczych podmiotów gospodarczych oraz przeanalizowano szczególnie cechy systemu opodatkowania takich podmiotów podatkiem od przedsiębiorstw, poczynając od opodatkowania na zasadach ogólnych, poprzez uproszczony system opodatkowania, a kończąc na opodatkowaniu tzw. jedynym podatkiem od producentów rolnych. Na potrzeby artykułu przeprowadzono studia literatury oraz analizę aktów prawnych. Jako metodę badawczą zastosowano analizę i dedukcję.

Słowa kluczowe: indywidualne gospodarstwa rolne, opodatkowanie na zasadach ogólnych, uproszczona forma opodatkowania, jedyny podatek od producentów rolnych.

DOI: 10.15611/pn.2014.373.15

1. Wstęp

Rozwój rolnictwa w Republice Białorusi jest jednym najważniejszych kierunków rozwoju gospodarki tego państwa ze względu na konieczność zapewnienia krajowi bezpieczeństwa żywnościowego. Efektywne funkcjonowanie rolnictwa, jako sektora, nie jest możliwe bez istnienia rozwiniętej warstwy małych, szczególnie indywidualnych gospodarstw rolnych wytwarzających produkty spożywcze i zdolnych konkurować nie tylko ze sobą, lecz także z dużymi producentami żywności.

Analiza rozwiązań, które wykształciły się w różnych krajach świata, prowadzi do stwierdzenia, że dominującą formą prowadzenia działalności rolniczej są gospodarstwa stanowiące własność prywatną (indywidualne gospodarstwa rolne, farmy).

* Tłumaczenie dr Joanny Koczar (adiunkt w Katedrze Teorii Rachunkowości i Analizy Finansowej, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu).

W chwili obecnej na świecie istnieje około 570 mln gospodarstw rolnych, przy czym rodzinne gospodarstwa rolne w Azji uprawiają 85% użytków rolnych, w Ameryce Północnej i Środkowej – 83%, a w Europie – 68%. O rozwoju małych podmiotów w sektorze rolniczym świadczy fakt, że w zdecydowanej większości krajów ponad 90% gospodarstw rolnych należy do gospodarstw domowych, a należące do nich użytki rolne stanowią ponad połowę, a nawet całość obszarów rolnych istniejących w danym kraju [FAO 2014].

Współcześnie na Białorusi panują zupełnie inne warunki. Zasadnicza część produkcji rolnej wytwarzana jest przez duże przedsiębiorstwa, a indywidualne gospodarstwa rolne, których działalność opiera się na własnej pracy ich właścicieli, dopiero rozpoczynają swoje funkcjonowanie.

Przesłankę do napisania niniejszego artykułu stanowi między innymi fakt, że rok 2014 został ogłoszony Międzynarodowym Rokiem Rolnictwa Rodzinnego, co czyni problem opodatkowania małych gospodarstw, ich funkcjonowania i prowadzenia przez nie ewidencji gospodarczej szczególnie aktualnym i istotnym. Należy również podkreślić istotny wpływ gospodarstw rolnych na rozwiązywanie problemów związanych z zatrudnieniem w regionach rolniczych, ich wpływ na zwiększenie bezpieczeństwa kraju pod względem zaopatrzenia w żywność, jak również ich udział w zrównoważonym rozwoju kraju.

Obecnie w celu stymulowania rozwoju indywidualnych gospodarstw rolnych w Republice Białorusi stosowane są liczne państwowe regulacje prawne, w tym narzędzia z dziedziny prawa podatkowego. Przewidują one skorzystanie przez małe podmioty gospodarcze prowadzące działalność rolniczą z trzech możliwych form opodatkowania podatkiem od przedsiębiorstw, z których dwie zostały skonstruowane w taki sposób, aby stworzyć małym gospodarstwom rolnym sprzyjające warunki rozwoju.

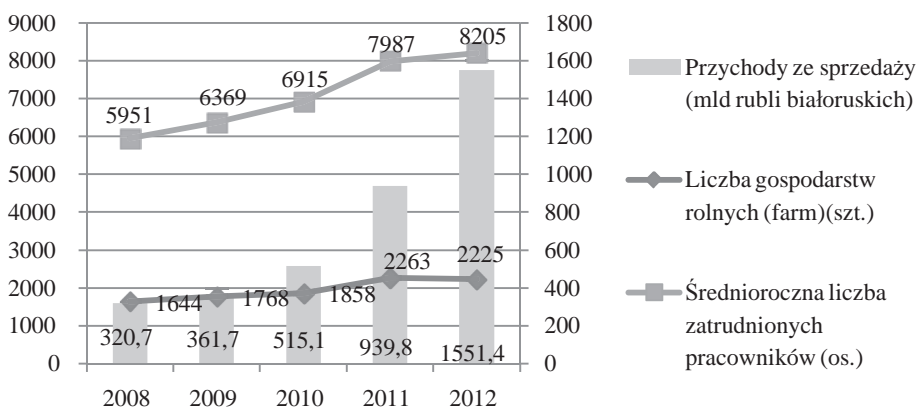
Celem niniejszego artykułu jest analiza danych statystycznych, dotyczących funkcjonowania małych (w tym indywidualnych) gospodarstw rolnych oraz analiza obowiązującego obecnie ustawodawstwa w zakresie opodatkowania takich gospodarstw w Republice Białorusi.

2. Charakterystyczne cechy gospodarstw rolnych w Republice Białorusi

Obecnie na Białorusi do grupy małych podmiotów gospodarczych, należących do branży rolniczej, zalicza się głównie indywidualne gospodarstwa rolne (gospodarstwa rodzinne, farmy) prowadzone przez rolników. Prawną podstawę ich tworzenia i likwidacji stanowi Ustawa o gospodarstwach rolnych (farmach) z dnia 18 lutego 1991 roku, która określa również zasady prowadzenia przez nie działalności [Закон Республики Беларусь... 1991, № 611-XII].

Zgodnie ze wspomnianą ustawą za indywidualne gospodarstwo rolne (farmę) uważa się działalność gospodarczą, założoną i prowadzoną przez osobę fizyczną (lub członków jednej rodziny). Gospodarstwo to opiera swoją działalność na wniesionym przez osobę fizyczną lub rodzinę majątku, służącym prowadzeniu działalności gospodarczej. Działalność ta polega na wytwarzaniu produktów rolnych, ich przetwarzaniu, przechowywaniu, transportowaniu i sprzedaży. Opiera się ona na pracy własnej właściciela (właścicieli) i wykorzystaniu gruntów rolnych, przeznaczonych do tego celu, zgodnie z obowiązującym ustawodawstwem w zakresie ochrony i wykorzystania ziemi [Закон Республики Беларусь... 1991, № 611-XII].

Działalność prowadzoną przez gospodarstwa rolne na Białorusi należy rozpatrywać przez pryzmat kilku podstawowych wskaźników ekonomicznych. Na rysunku 1 przedstawiono dane o liczbie tego typu gospodarstw, liczbie zatrudnionych w nich pracowników oraz wartości przychodów ze sprzedaży wyrobów gotowych, towarów, wykonanych robót i usług.



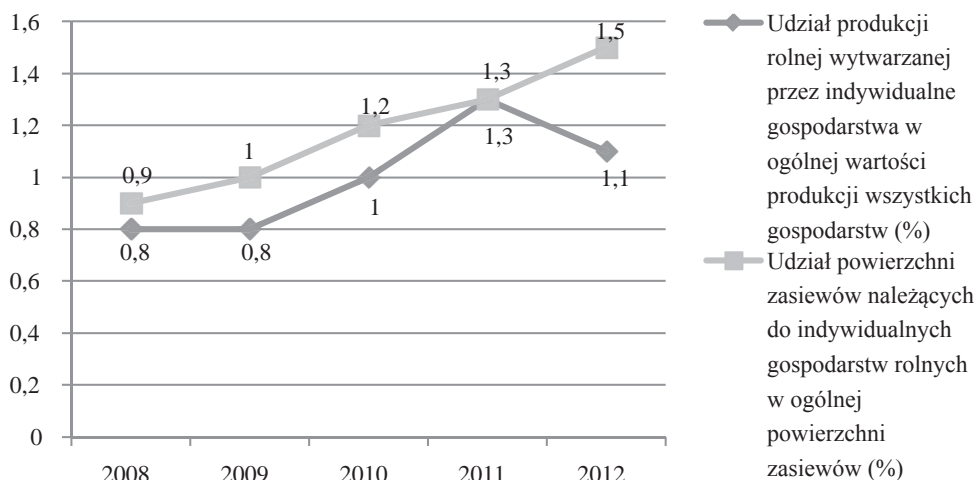
Rys. 1. Podstawowe wskaźniki ekonomiczne charakteryzujące działalność gospodarstw rolnych w Republice Białorusi w latach 2008-2012

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Male i średnie przedsiębiorstwa... 2011; 2013].

Na podstawie informacji przedstawionych na rys. 1 można stwierdzić, że wszystkie wskaźniki mają tendencję wzrostową, co należy ocenić jako zjawisko pozytywne. Tempo wzrostu liczby gospodarstw rolnych i liczby zatrudnionych w nich osób w latach 2008-2012 jest podobne i wynosi odpowiednio 135,34 i 137,88%. Doprowadziło to do tego, że w badanym okresie liczba pracowników w przeliczeniu na jedno gospodarstwo pozostawała praktycznie niezmienną i wynosiła średnio 3,6 osoby. Należy również podkreślić, że prawie wszystkie gospodarstwa rolne w Republice Białorusi zaliczane są do małych podmiotów sektora małych i średnich przedsiębiorstw (MSP), a w latach 2011-2012 tylko dwa gospodarstwa były zaliczane do kategorii średnich podmiotów. Wartość przychodów ze sprzedaży w latach

2008-2012 wzrosła prawie pięciokrotnie (4,84), wyprzedzając tym samym tempo wzrostu liczby gospodarstw rolnych. Jednak biorąc pod uwagę analizowane wskaźniki, rozwój gospodarstw rolnych w Republice Białorusi w znaczący sposób odstaje od innych krajów, co potwierdzają dane przedstawione na rys. 2 oraz w tab. 1.

Analizując rysunek 2, można stwierdzić, że udział produktów rolnych wytworzonych przez gospodarstwa rolne Republiki Białorusi od 2008 r. wzrósł o 0,3 punktu procentowego i w 2012 roku stanowił 1,1% wartości produkcji rolnej. Jednocześnie z każdym kolejnym rokiem rosła wielkość udziału gruntów przeznaczonych pod zasiew, użytkowanych przez indywidualne gospodarstwa rolne. Udział tych gospodarstw w całkowitej powierzchni tego typu gruntów w 2012 r. osiągnął 1,5% (w badanym okresie wzrósł o 0,6 punktu procentowego).



Rys. 2. Wskaźniki charakteryzujące działalność rolniczą gospodarstw rolnych na Białorusi w latach 2008-2012

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Male i średnie przedsiębiorstwa... 2011; 2013].

Tabela 1 zawiera informacje dotyczące podstawowych wskaźników działalności indywidualnych gospodarstw rolnych w różnych krajach świata, których podział przeprowadzono ze względu na poziom dochodu. Jak wynika z zestawionych w tab. 1 danych, poziom rozwoju indywidualnych gospodarstw rolnych w Republice Białorusi zdecydowanie odbiega zarówno od poziomu rozwoju tego typu podmiotów w państwach z poziomem dochodów powyżej średniego, jak i (tym bardziej) od tego, co można zaobserwować w państwach o wysokim poziomie rozwoju.

Tabela 1. Podstawowe wskaźniki działalności indywidualnych gospodarstw rolnych w rozwiniętych krajach świata

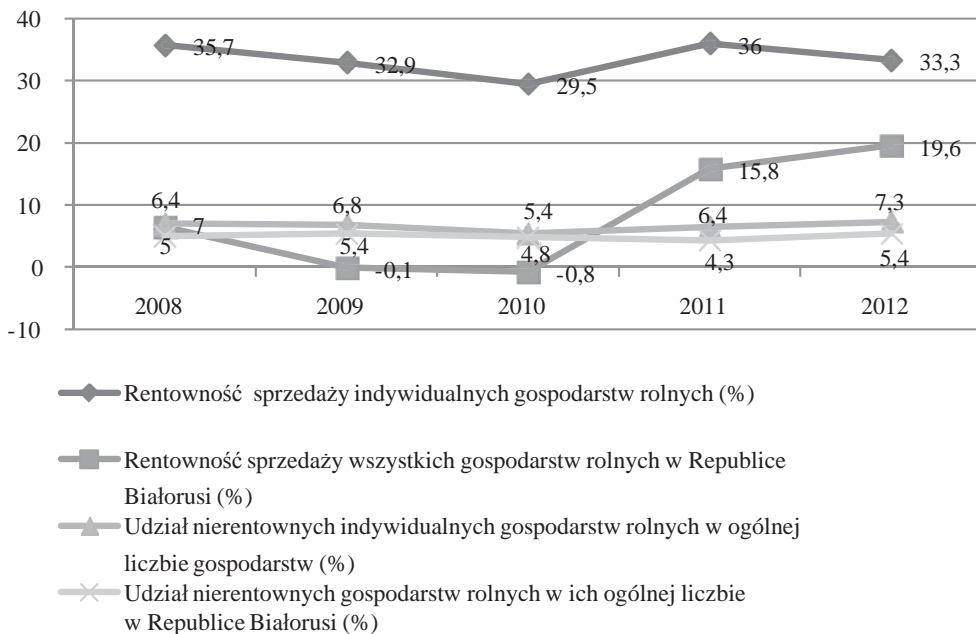
Kraj	Liczba indywidualnych gospodarstw rolnych	Udział indywidualnych gospodarstw rolnych w ogólnej liczbie przedsiębiorstw rolniczych (%)	Udział użytków rolnych użytkowanych przez indywidualne gospodarstwa rolne (%)
Kraje o poziomie dochodu powyżej średniego			
Republika Białorusi	2 225	61,4	1,5
Federacja Rosyjska	23 224 000	-	23,8
Rumunia	4 484 893	99	54
Łotwa	180 263	95	1
Brazylia	5 175 489	97	83
Chile	301 254	97	62
Ekwador	842 882	99	86
Chiny	200 555 000	100	100
Iran	4 332 423	99	-
Kraje o wysokim poziomie dochodu			
Belgia	42 854	96	-
Czechy	22 864	100	94
Estonia	83 808	98	76
Francja	663 810	81	-
Włochy	2 590 674	98	69
Holandia	101 550	94	-
Hiszpania	1 764 456	96	54
Wielka Brytania	233 250	88	-
USA	2 204 792	90	66

Źródło: opracowanie własne na podstawie [FAO 2014].

Na rysunku 3 przedstawiono dane umożliwiające analizę dynamiki rentowności sprzedanej produkcji, jak również udział przynoszących straty indywidualnych gospodarstw rolnych w ich ogólnej liczbie.

Jak wynika z danych przedstawionych na rys. 3, rentowność sprzedaży produkcji rolnej oraz robót i usług wykonanych i sprzedanych przez indywidualne gospodarstwa rolne w badanym okresie wynosi nie mniej niż 30% (z wyjątkiem 2010 r., w którym wyniosła 29,5%). Wskaźnik ten znacząco przewyższa rentowność sprzedaży gospodarstw rolnych Republiki Białorusi, która w latach 2009-2010 miała wartość ujemną. Z drugiej strony udział nierentownych indywidualnych gospodarstw rolnych w ich ogólnej liczbie jest większy niż udział takich podmiotów w ogólnej liczbie wszystkich gospodarstw rolnych. Podsumowując, należy stwier-

dzić, że indywidualne gospodarstwa rolne są, w warunkach białoruskiego państwa, dość efektywną formą prowadzenia działalności rolniczej. W związku z tym celowe byłoby okazanie przez państwo wsparcia tego typu gospodarstwom.



Rys. 3. Wskaźniki rentowności działalności indywidualnych gospodarstw rolnych w Republice Białorusi w latach 2008-2012

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Małe i średnie przedsiębiorstwa... 2011; 2013].

Państwo mogłoby okazywać wsparcie indywidualnym gospodarstwom rolnym w różny sposób. Można wskazać na takie formy wsparcia, jak wprowadzenie systemu bezpośredniego dofinansowania, zastosowanie narzędzi z zakresu polityki podatkowej, wykorzystanie możliwości regulacji polityki cenowej i taryfowej, preferencyjne kredyty czy inne.

Obecnie za najbardziej efektywną formę wsparcia uważa się politykę podatkową, co potwierdzają przykłady z praktyki zagranicznej.

3. Specyfika opodatkowania indywidualnych gospodarstw rolnych w Republice Białorusi

Indywidualne gospodarstwa rolne podlegają opodatkowaniu zgodnie z obowiązującym ustawodawstwem, co w praktyce oznacza, że podlegają one obowiązkowi płacenia wielu podatków i opłat. Mają również obowiązek odprowadzania składek na

Fundusz Ubezpieczeń Społecznych oraz opłacania obowiązującego podmioty gospodarcze ubezpieczenia od nieszczęśliwych wypadków.

Zgodnie z Kodeksem Podatkowym Republiki Białorusi, w ciągu trzech lat od momentu zarejestrowania działalności gospodarczej indywidualne gospodarstwa rolne są zwolnione z wszystkich rodzajów podatków obowiązujących w tej branży, w części związanej z produkcją roślinną (z wyjątkiem kwiatów i roślin ozdobnych), hodowlą zwierząt (z wyjątkiem zwierząt futerkowych), hodowlą ryb i pszczelarstwa. Są one jednak zobligowane do ponoszenia opłat celnych oraz wypełniania, jako płatnicy, obowiązków w zakresie ubezpieczeń społecznych i podatku dochodowego od osób fizycznych w związku z naliczaniem wynagrodzeń i innych dochodów.

Indywidualne gospodarstwa rolne mają prawo, zgodnie z Kodeksem Podatkowym Republiki Białorusi, pod warunkiem spełnienia określonych warunków, dokonać wyboru jednej z trzech form opodatkowania przedsiębiorstw:

- 1) opodatkowanie na zasadach ogólnych,
- 2) uproszczona forma opodatkowania,
- 3) jedyny podatek dla producentów rolnych.

Poniżej dokonano analizy konsekwencji związanych z wyborem poszczególnych wymienionych form.

Analiza **opodatkowania na zasadach ogólnych** pozwala na określenie szczególnych cech tej formy. Indywidualne gospodarstwo rolne ma obowiązek obliczania i zapłaty podatku dochodowego od dochodów uzyskanych w ciągu roku kalendarzowego przez osoby świadczące pracę bądź znajdujące się z danym gospodarstwem w stosunku podobnym do stosunku pracy, to znaczy od dochodów członków danego indywidualnego gospodarstwa i pracowników najemnych. Prawo podatkowe nie przewiduje żadnych znaczących ulg przysługujących osobom prowadzącym gospodarstwo rolne lub należącym do rodziny, która je prowadzi.

Wymiar obowiązkowych składek na ubezpieczenie emerytalne (związane z osiągnięciem wieku emerytalnego), rentowe (na wypadek inwalidztwa lub utraty żywiciela rodziny) wynosił dla indywidualnych gospodarstw rolnych 24% (ogólnie obowiązująca stawka – 28%), a w celu stworzenia lepszych warunków do rozwoju rolnictwa i przyciągnięcia inwestycji w tej branży od 1 stycznia 2011 r. do końca 2014 r. stanowił 22%.

Wymiar obowiązkowych składek na wypadek czasowej utraty zdolności do pracy (choroba) lub ciąży, porodu, urodzenia dziecka i opieki nad nim do czasu osiągnięcia przez nie wieku trzech lat oraz możliwości zapewnienia jednego dnia w miesiącu wolnego od pracy matkom wychowującym niepełnosprawne dzieci w wieku do 18 lat, śmierci ubezpieczonego lub członka jego rodziny (ubezpieczenie socjalne) dla prowadzących indywidualne gospodarstwa rolne i członków ich rodzin wynosi 6%.

Obowiązkowemu ubezpieczeniu od nieszczęśliwych wypadków przy pracy i chorób zawodowych podlega życie i zdrowie osób, które świadczą pracę na podstawie umowy o pracę (lub na podstawie kontraktu). Ubezpieczeniu temu pod-

legają również osoby pracujące na podstawie umowy cywilnoprawnej na terenie pracodawcy (ubezpieczającego) i świadczące pracę pod jego kontrolą w zakresie bezpieczeństwa i higieny pracy, jak również osoby świadczące pracę poza terenem pracodawcy oraz te, które świadczą pracę na postawie członkostwa (uczestnictwa) w podmiotach gospodarczych, niezależnie od ich formy organizacyjno-prawnej. Ubezpieczającym prowadzącym działalność w zakresie produkcji rolnej, której wartość stanowi ponad 50% ogólnej wartości wytwarzanej produkcji, przysługuje pięćdziesięcioprocentowa ulga w zakresie składki ubezpieczeniowej od obowiązującej w tym zakresie taryfy ubezpieczeniowej.

Zwolnieniu od podatku od nieruchomości podlegają inwestycje w nieruchomości (budynki, uzbrojenie terenu) lub ich części przeznaczone do prowadzenia działalności rolniczej, wykorzystywane (lub przeznaczone do wykorzystania) przez podmioty gospodarcze do wytwarzania produkcji roślinnej, hodowli zwierząt i ryb oraz pszczelarstwa.

Indywidualne gospodarstwa rolne są płatnikami podatku od gruntów, jednak część ziemi jest objęta zwolnieniem od tego podatku. Jednak jeżeli dany grunt został przyznany osobie należącej do takiej uprzywilejowanej kategorii obywateli, a nie jest wykorzystywany do gospodarki rolnej prowadzonej przez indywidualne gospodarstwo rolne lub budowy obiektów przeznaczonych i/lub wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej, to zwolnienie to przestaje obowiązywać.

Rolnicy indywidualni zobowiązani są również do zapłaty podatku ekologicznego. Podatek ten jest płacony przez indywidualne gospodarstwa rolne w przypadku składowania odpadów z prowadzonej przez nie działalności w miejscach do tego przeznaczonych, jak również w przypadku nabycia przez nie prawa własności na takie odpady na podstawie umowy kupna – sprzedaży lub podjęcia innych działań świadczących o zagospodarowaniu odpadów w inny sposób w celu ich późniejszego składowania.

Stawka podatku od wykorzystywania (wydobycia) zasobów przyrody obowiązująca przy wykorzystywaniu wód głębinowych i gruntowych do produkcji roślinnej i hodowli zwierząt wynosi dla podmiotów gospodarczych i indywidualnych przedsiębiorców 4 ruble białoruskie za tonę.

Indywidualne gospodarstwa rolne są również płatnikami podatku od wartości dodanej, co oznacza, że przy sprzedaży towarów (robót, usług) na terytorium Republiki Białorusi, jak również poza jej granicami, zobowiązane są do naliczenia i zapłaty należnego podatku VAT. W przypadku sprzedaży produktów roślinnych pochodzących z upraw na terytorium Białorusi (z wyjątkiem kwiatów i roślin ozdobnych) oraz zwierząt (z wyjątkiem zwierząt futerkowych), ryb lub produktów pszczelarskich stawka tego podatku wynosi 10% , natomiast w przypadku sprzedaży poza terytorium Białorusi wynosi ona 0%.

Indywidualne gospodarstwa rolne są zwolnione z podatku dochodowego od wytworzonej przez nie i sprzedanej produkcji roślinnej (zwolnieniu nie podlega sprze-

daż kwiatów i roślin ozdobnych) oraz produkcji zwierzęcej (zwolnieniu nie podlega sprzedaż zwierząt futerkowych), ryb i produktów pszczelarskich.

Podsumowując, opodatkowanie na zasadach ogólnych umożliwia indywidualnym gospodarstwom rolnym korzystanie z szeregu ulg zarówno w zakresie podatków, jak i składek ubezpieczeniowych.

Jednak wydaje się, że korzystniejszym rozwiązaniem dla tego typu podmiotów jest skorzystanie z jednej z dwóch pozostałych, szczególnych form opodatkowania. Zgodnie z prawem indywidualne gospodarstwo rolne może wybrać każdą z nich, decydując się albo na uproszczone zasady opodatkowania, albo na tzw. jedyny podatek obowiązujący producentów rolnych.

Opodatkowanie na zasadach uproszczonych podlega regulacjom zawartym w rozdziale 34 specjalnej części Kodeksu Podatkowego Republiki Białorusi.

Indywidualne gospodarstwa rolne mają prawo przejścia na opodatkowanie na zasadach uproszczonych, jeżeli w ciągu pierwszych dziewięciu miesięcy roku kalendarzowego poprzedzającego rok, w którym starają się o przejście na zasady uproszczone, średnia liczba zatrudnionych w nich pracowników nie przekroczyła 100 osób, a wpływy ze sprzedaży ogółem, liczone narastająco za dziewięć miesięcy, nie przekroczyły 9 mld rubli białoruskich.

Płacenie przez producentów rolnych podatków na zasadach uproszczonych zastępuje opłatę za użytkowanie należącej do państwa ziemi (pod warunkiem, że pozostałe akty prawne nie przewidują innego rozwiązania), którą dzierżawią oni od komitetów wykonawczych (wsi, gmin, powiatów, miast wojewódzkich i miasta stołecznego Mińska) lub administracji wolnych stref ekonomicznych, zarządzających ziemią w imieniu państwa.

Dla podmiotów gospodarczych, zarówno osób prawnych, jak i osób fizycznych, podlegających opodatkowaniu na zasadach uproszczonych przewidziano jednako-
we, ogólne zasady naliczania i zapłaty:

- podatków i opłat celnych nakładanych przy imporcie i eksporcie towarów przez białoruską granicę państwową,
- opłat państwowych,
- opłat patentowych,
- opłat wizowych,
- opłat związanych z *offshore*,
- opłat skarbowych,
- opłat za przejazd środków transportu drogowego z innych państw po drogach publicznych Republiki Białorusi,
- podatku dochodowego od dywidend i zrównanych z nimi dochodów oraz od sprzedaży papierów wartościowych,
- obowiązkowych składek ubezpieczeniowych i innych składek na państwowy, pozabudżetowy fundusz ochrony socjalnej obywateli Republiki Białorusi,
- podatku od wartości dodanej od sprzedaży towarów (robot, usług) i praw własności, z wyjątkiem podmiotów gospodarczych, w których średnia liczba pra-

owników w okresie roku obrotowego wynosiła do 50 osób włącznie (dotyczy to osób prawnych), a w przypadku osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą wyjątek stanowią te podmioty, które osiągnęły w trakcie roku obrotowego przychody niższe niż 8,2 mld białoruskich rubli,

- podatku od nieruchomości, jeżeli całkowita powierzchnia tych nieruchomości (budynków, uzbrojenia terenu), ich części, miejsc parkingowych przekracza 1500 metrów kwadratowych,
- podatku od gruntów, jeżeli całkowita powierzchnia gruntów przekracza 0,5 hektara (wyjątek stanowią grunty rolne, od których nie płaci się tego podatku),
- podatku od wykorzystania zasobów naturalnych,
- podatku ekologicznego od składowanych odpadów produkcyjnych na składowiskach wydzielonych dla odpadów tego rodzaju.

Indywidualne gospodarstwa rolne, które decydują się na uproszczone zasady opodatkowania, wypłacając wynagrodzenia oraz inne podobne należności pracownikom, mają obowiązek naliczania i odprowadzania podatków oraz składek ubezpieczeniowych zgodnie z obowiązującym w tym zakresie prawem.

Przedmiotem opodatkowania, w przypadku uproszczonych zasad, jest przychód ze sprzedaży, a podstawą opodatkowania jego wartość pieniężna, czyli wartość sprzedaży towarów, usług, robót oraz praw własności i innych przychodów.

Wobec indywidualnych gospodarstw rolnych mają zastosowanie dwie stawki tego podatku: 5% w przypadku gospodarstw niebędących podatnikami podatku VAT i 3% w przypadku gospodarstw będących płatnikami podatku VAT. Rokiem podatkowym jest rok kalendarzowy, natomiast jeśli chodzi o okresy rozliczeniowe, to są nimi odpowiednio:

- miesiąc kalendarzowy – dla indywidualnych gospodarstw rolnych, podlegających uproszczonym zasadom opodatkowania i płacących podatek VAT co miesiąc,
- kwartał – dla indywidualnych gospodarstw rolnych, podlegających uproszczonym zasadom opodatkowania i niebędących płatnikami podatku VAT lub płacącymi ten podatek kwartalnie.

Wartość podatku przy zastosowaniu uproszczonych zasad jest liczona narastająco od początku roku podatkowego, jako iloczyn podstawy opodatkowania i stawki obowiązującej dany podmiot. Deklaracje podatkowe przekazywane są organom podatkowym nie później niż do 20 dnia miesiąca następnego po powstaniu obowiązku podatkowego, a zapłaty należy dokonać do 22 dnia miesiąca.

Trzecią możliwość do wyboru przez indywidualne gospodarstwa rolne stanowi tzw. **jedyny podatek dla producentów rolnych**. Podatek ten został wprowadzony Dekretem Prezydenta Republiki Białorusi w 1999 r. w celu udoskonalenia opodatkowania producentów rolnych. Obecnie zasady stosowania tej formy opodatkowania reguluje rozdział 36 Kodeksu Podatkowego Republiki Białorusi.

Podmioty uprawnione do stosowania tej formy opodatkowania można podzielić na dwie grupy. Pierwszą z nich stanowią podmioty gospodarcze (osoby prawne)

posiadające swoje oddziały, lub wydzielone filie, zajmujące się produkcją rolną. Te wydzielone części danego podmiotu charakteryzują się tym, że sporządzają one własny bilans, posiadają otwarty rachunek bankowy i prawo do zarządzania środkami pieniężnymi znajdującymi się na rachunku bankowym (w tym spłaty zobowiązań w stosunku do wierzycieli danego oddziału). Uzyskiwany przez poszczególne oddziały przychód ze sprzedaży produkcji roślinnej (z wyjątkiem kwiatów i roślin ozdobnych), wstępnie obrobionego lnu, zwierząt (z wyjątkiem futerkowych), ryb i produktów pszczelarskich musi stanowić nie mniej niż 50% całego przychodu danego oddziału (filii) za poprzedzający rok obrotowy.

Drugą grupę stanowią podmioty wytwarzające na terytorium Republiki Białorusi produkty rolne, których przychód ze sprzedaży produkcji roślinnej (z wyjątkiem kwiatów i roślin ozdobnych), wstępnie obrobionego lnu, zwierząt (z wyjątkiem futerkowych), ryb i produktów pszczelarskich stanowi nie mniej niż 50% całego przychodu uzyskanego w poprzedzającym roku obrotowym.

Przedmiot opodatkowania jedynym podatkiem stanowi działalność w zakresie wytwarzania produkcji rolnej, a podstawę opodatkowania ustala się jako pochodną całości przychodów uzyskanych w danym roku podatkowym, na które składają się przychody ze sprzedaży towarów (robót i usług), praw własności i pozostałe przychody. Do przychodów tych nie zalicza się przychodów z tytułu sprzedaży wytworzonych przez te podmioty produktów roślinnych (z wyjątkiem kwiatów i roślin dekoracyjnych), sprzedaży zwierząt (z wyjątkiem zwierząt futerkowych), ryb i produktów pszczelarskich, uzyskanych przez indywidualne gospodarstwa rolne w ciągu trzech lat od momentu ich zarejestrowania. Stawka tego podatku wynosi 1%.

Rokiem podatkowym jest rok kalendarzowy, natomiast okresem rozliczeniowym, zgodnie z wyborem dokonywanym przez podatnika, jest miesiąc kalendarzowy lub kwartał. Kwota jedynego podatku jest iloczynem podstawy opodatkowania i stawki podatku. Deklarację należy złożyć nie później niż do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu (kwartale) rozliczeniowym. Zapłata następuje nie później niż do 22 dnia miesiąca następującego po upływie okresu rozliczeniowego.

Zapłata jedynego podatku zastępuje zapłatę całego szeregu podatków, opłat i innych obowiązkowych wpłat do budżetu i do pozabudżetowych funduszy, z wyjątkiem:

- akcyzy,
- podatku od wartości dodanej,
- podatków i opłat wnoszonych przy imporcie i eksporcie towarów przez granicę Republiki Białorusi,
- opłat państwowych,
- opłat patentowych,
- opłat wizowych,
- opłat związanych z *offshore*,
- opłat skarbowych,

- opłat za przejazd środków transportu drogowego z innych państw po drogach publicznych Republiki Białorusi,
- podatku dochodowego od dywidend i zrównanych z nimi dochodów oraz od sprzedaży papierów wartościowych, jak również zbycia przez udziałowca całości lub części udziałów w funduszu statutowym itd.,
- obowiązkowych składek ubezpieczeniowych i innych składek na państwowy pozabudżetowy fundusz ochrony socjalnej obywateli Republiki Białorusi,
- podatku gruntowego od wszystkich obiektów podlegających opodatkowaniu tym podatkiem i opłaty za dzierżawę wszystkich działek ziemi za rok kalendarzowy, za który przychód od sprzedaży wytworzonej produkcji roślinnej (oprócz kwiatów i roślin dekoracyjnych), wstępnie przetworzonego lnu, zwierząt (z wyjątkiem zwierząt futerkowych), ryb i produktów pszczelarskich wynosił nie mniej niż 50% przychodów ogółem,
- podatku od wykorzystania zasobów naturalnych,
- podatku ekologicznego od odpadów produkcyjnych składowanych na przeznaczonych do tego składowiskach w razie nabycia przez gospodarstwa tych odpadów na podstawie umowy sprzedaży lub podjęcia innych działań, świadczących o zmianie właściciela odpadów w celu ich późniejszego przechowywania. Obliczenie i zapłata podatku ekologicznego dotyczy tych odpadów, które zostały nabyte we wskazany sposób.

Natomiast jeżeli chodzi o wynagrodzenia wypłacane zatrudnionym pracownikom, indywidualne gospodarstwo rolne jest zobowiązane do obliczenia wszystkich podatków i składek zgodnie z obowiązującym prawem.

4. Zakończenie

Na podstawie przeprowadzonej analizy można stwierdzić, że rozwój prywatnego sektora w Republice Białorusi doprowadził w konsekwencji do pojawienia się indywidualnych gospodarstw rolnych, których liczba w ostatnich latach ma tendencję wzrostową.

Obecnie udział produkcji rolnej wytwarzanej przez indywidualne gospodarstwa rolne w całości wytwarzanej produkcji tego rodzaju oraz udział powierzchni użytków rolnych użytkowanych przez tego typu gospodarstwa jest niewielki i wynosi niewiele więcej niż 1%. Jednak wysoka rentowność sprzedawanej produkcji wskazuje na to, że działalność indywidualnych gospodarstw rolnych jest efektywna. Jednocześnie należy podkreślić, że niezbędne jest okazywanie przez państwo wsparcia tego typu gospodarstwom, szczególnie poprzez stosowanie narzędzi z dziedziny prawa podatkowego.

Opodatkowanie małych rolniczych podmiotów gospodarczych w Republice Białorusi jest uregulowane przepisami zawartymi w Kodeksie Podatkowym Republiki Białorusi. Indywidualne gospodarstwa rolne w ciągu trzech pierwszych lat prowadzenia działalności (licząc od momentu rejestracji) są zwolnione ze wszyst-

kich rodzajów podatków w tej części swojej działalności, która dotyczy sprzedaży produkcji roślinnej (z wyjątkiem kwiatów i roślin ozdobnych), sprzedaży zwierząt (z wyjątkiem zwierząt futerkowych), ryb i produktów pszczelarskich. Dla takich podmiotów prawo przewiduje trzy możliwości wyboru sposobu opodatkowania: zasady ogólne z wykorzystaniem licznych ulg podatkowych, uproszczony system opodatkowania lub zapłatę jedyne go podatku od producentów rolnych.

Literatura

FAO 2014, *What do we really know about the number and distribution of farms and family farms world-wide?* <http://www.fao.org/docrep/019/i3729e/i3729e.pdf> (08.05.2014).

Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) от 29 декабря 2009 г. № 71-3, с изм. от 31.12.2013.

Małe i średnie przedsiębiorstwa w Republice Białorusi, Narodowy Komitet Statystyczny Republiki Białorusi, Mińsk 2011.

Małe i średnie przedsiębiorstwa w Republice Białorusi, Narodowy Komitet Statystyczny Republiki Białorusi, Mińsk 2013.

Закон Республики Беларусь «О крестьянском (фермерском) хозяйстве» от 18 февраля 1991 г. № 611-ХІІ.

TAXATION OF SMALL AGRICULTURAL ENTERPRISES IN THE REPUBLIC OF BELARUS

Summary: The article deals with the state regulation of small agricultural enterprises in Belarus through tax methods. Its main purpose is to study the current practice of taxation of farms. In this article the main aspects of activity of small agricultural enterprises in Belarus are analyzed, as well as the characteristics of tax collection in the general order of taxation, simplified tax system and payment of the single tax for agricultural producers are studied.

Keywords: farms, general order of taxation, simplified tax system, single tax for agricultural producers.