

## OPODATKOWANIE DOCHODÓW Z DZIAŁALNOŚCI ROLNICZEJ – PROPOZYCJA ROZWIĄZAŃ

Dariusz St. Szydełko  
Wydział Prawa i Administracji  
Uniwersytet Warszawski

**Abstrakt.** Podatek rolny jest jednym z najstarszych wciąż obowiązujących obciążeń prawnopodatkowych występujących w polskim systemie podatkowym. Dynamiczny rozwój wsi, szczególnie po przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej, uwydatnił wiele archaicznych cech przedmiotowego podatku. Dodatkowym impulsem do zmian legislacyjnych w zakresie opodatkowania gospodarstw rolnych powinien być także wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 26 października 2010 r., sygn. akt: K 58/07, stwierdzający niekonstytucyjną dyskryminację pozytywną rolników jako grupy społecznej, która *in genere* jest dotowana przez budżet państwa (poprzez rolniczy system ubezpieczeń społecznych). Autor stawia sobie za cel ocenę obecnego stanu prawnego w zakresie podatku rolnego, a także opisanie jednej z metod określania dochodu gospodarstwa rolnego, które mogłoby stać się przedmiotem opodatkowania nowego podatku dochodowego. Ze względu na istotne powiązanie gospodarstw rolnych z lokalną społecznością nowy podatek powinien być, podobnie jak podatek rolny, podatkiem lokalnym.

**Słowa kluczowe:** podatek dochodowy, podatek rolny, dochód, współczynnik standardowej produkcji

### WSTĘP

Producenci rolni, podobnie jak wiele innych grup zawodowych, cieszą się znacznymi przywilejami, zwłaszcza od 2004 r., tj. momentu wejścia Polski do struktur Unii Europejskiej. Poza dotacjami bezpośrednimi oraz dużymi dopłatami do tak potrzebnej modernizacji polskiej wsi, gospodarstwa rolne są również uprzywi-

lejewane poprzez polski system podatkowy. Konieczność reformy obciążeń publicznoprawnych nakładanych na producentów rolnych jest nieuchronna i wynika z wielu czynników, które zostaną opisane w dalszej części pracy. Autor stawia sobie za cel ocenę obecnego stanu prawnego w zakresie podatku rolnego, a także opisanie jednej z metod określania dochodu gospodarstwa rolnego, który mógłby stać się przedmiotem opodatkowania nowego podatku dochodowego. W Polsce rolnictwo odpowiada za 3,3% PKB, a w rolnictwie, leśnictwie i łowiectwie w 2013 r. zatrudnionych było 15,6% obywateli [GUS 2015]. Dodatkowo według Powszechnego spisu rolnego z 2010 r. w Polsce funkcjonuje 2 277 613 jednostek spełniających definicję statystyczną gospodarstwa rolnego<sup>1</sup>. Ta gigantyczna skala świadczy o tym, że opodatkowanie podatkiem dochodowym działalności rolniczej może być znamienne w skutkach, a więc jest to zagadnienie warte analizy. Z uwagi na brak jednolitej definicji, na potrzeby niniejszej pracy za działalność rolniczą przyjmujemy, na wzór ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, działalność polegającą na wytwarzaniu produktów roślinnych lub zwierzęcych w stanie nieprzetworzonym (naturalnym) z własnych upraw albo hodowli lub chowu.

## OCENA PODATKU ROLNEGO

Podatek rolny obowiązuje od 1984 r. bez istotnych zmian. Od tego czasu polska gospodarka przeszła transformację i obecny system obciążeń gospodarstw rolnych nie jest przystosowany do wymogów nowoczesnej gospodarki wolnorynkowej. Pewną trudność sprawia klasyfikacja polskiego podatku rolnego. Przez niektórych zaliczany jest do podatków przychodowych z uwagi na nieuwzględnianie kosztów uzyskania przychodu [Kuzińska 2001]. Modzelewski podatek rolny określa podatkiem majątkowy, wykorzystującym metodę wyceny bonitacyjnej [Modzelewski 2007]. Oznacza to, że Modzelewski nie zalicza podatku rolnego do kategorii podatków dochodowych. Swoistym kompromisem między dwoma powyżej wymienionymi poglądami jest zaliczanie przez Mastalskiego podatku rolnego do grupy podatków przychodowo-majątkowy, jako powiązanego bezpośrednio ze średnią ceną żyta [Mastalski 2006].

Obecne zainteresowanie podatkiem dochodowym od działalności rolniczej zawdzięczamy m.in. wyrokowi Trybunału Konstytucyjnego z 26 października 2010 r., w którym skład orzekający rozpoznał wniosek Rzecznika Praw Obywatelskich dotyczący zasad finansowania z budżetu państwa składek na ubezpieczenie zdrowotne rolników.

<sup>1</sup> Przy średnim obszarze użytków rolnych znajdujących się w posiadaniu gospodarstw rolnych prowadzących działalność rolniczą wynoszącym 7,96 ha.



Trybunał Konstytucyjny orzekł, że obecnie obowiązujący system ubezpieczeń społecznych rolników stanowi niekonstytucyjną dyskryminację pozytywną tej grupy społecznej, gdyż jest niezgodny z trzema artykułami Konstytucji RP, a mianowicie: art. 2, art. 32 ust. 1 oraz art. 84. Przedmiotem skargi konstytucyjnej był art. 86 ust. 2 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych w zakresie, w jakim określa zobowiązanie państwa do finansowania składek na ubezpieczenie zdrowotne wszystkich wskazanych w nim rolników i ich domowników. Obowiązek taki ciąży na budżecie państwa bez względu na wysokość osiąganego przez producenta rolnego przychodu, a to w ocenie autora budzi największe kontrowersje. Trybunał Konstytucyjny stwierdził w swym wyroku, że omawiany przepis prawa godzi w konstytucyjną zasadę równości wszystkich obywateli wobec prawa, a także jeden z podstawowych obowiązków obywatelskich, jakim jest powinność ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych (w szczególności podatków). Powyższe w ocenie Trybunału Konstytucyjnego przeczy istnieniu w Polsce sprawiedliwości społecznej, która jest fundamentem demokratycznego państwa prawnego. W wyroku podkreślono, że rolnicy jako grupa społeczna, która jest traktowana przez system ubezpieczeń społecznych w sposób jednolity, są w istocie bardzo zróżnicowani.

Niestety pomimo upływu parokrotnie dłuższego czasu od wskazanego przez Trybunał Konstytucyjny 15-miesięcznego terminu na zmianę materii legislacyjnej sytuacja prawnopodatkowa gospodarstw rolnych nie nastąpiła<sup>2</sup>. Innym istotnym motywatorem do wprowadzenia ustawy o podatku dochodowym w rolnictwie jest chęć uszczelnienia prawa podatkowego. Gospodarstwa rolne, które nie są objęte powszechnym podatkiem dochodowym, mogą swobodnie handlować towarami z tradycyjnymi podmiotami gospodarczymi. Taki legalny styk podmiotów podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym oraz niebędących opodatkowanymi tym podatkiem sprzyja występowaniu nadużyć. Podatek rolny w spetryfikowanej formie konserwuje obecny ustrój polskiej wsi, nie motywując do modernizacji. Obok bardzo bogatych producentów rolnych na wsi żyje również bardzo wiele osób niezamożnych: 60% osób żyjących w naszym kraju w skrajnym ubóstwie to mieszkańcy wsi [Nurzyńska i Wilkin 2016]. Współczynnik Gi-

<sup>2</sup> Za pośrednie działanie legislacyjne należy uznać wprowadzenie ustawy z 13 stycznia 2012 r. o składkach na ubezpieczenie zdrowotne rolników za lata 2012–2014 (Dz.U. 2012 r., poz. 123 ze zm.), a także późniejszą jej nowelizację obejmującą lata 2015–2016. Zgodnie z tymi regulacjami ustawowymi za rolników, którzy mają gospodarstwo mniejsze niż 6 ha przeliczeniowych, składka wciąż pośrednio pokrywana jest przez budżet państwa. Rolnicy posiadający ponad 6 ha przeliczeniowych muszą zaś płacić po 1 zł za każdy hektar za siebie, a także za domowników. Wprowadzanie wspomnianych regulacji na tak krótki okres świadczy o tym, że miały być rozwiązaniem tymczasowym.



niego dla terenów wiejskich w Polsce wynosi 0,53, co stawia polską wieś pod tym względem obok Czadu lub Konga.

W ocenie autora konstrukcja podatku rolnego, obowiązującego od 1984 r., jest archaiczna i zdecydowanie niedostosowana do aktualnych warunków ekonomicznych oraz sytuacji gospodarczej w Polsce. Powiązanie wysokości podatku z ceną żyta, która stopniowo staje się uprawą marginalną<sup>3</sup>, prowadzi do oderwania rzeczywistych kosztów i dochodów od podatku. Dodatkowo stawka podatku do końca 2013 r. była wyliczana na podstawie średniej ceny tego zboża z trzech ostatnich kwartałów, przez co cechowała ją duża fluktuacja stawek podatku. Między latami 2010 a 2012 nominale obciążenie podatkiem rolnym wzrosło o ponad 100%, co jest niespotykanym zjawiskiem w żadnym innym polskim podatku. Na brak korelacji między stawką podatku a efektywnością ekonomiczną gospodarstwa rolnego wskazuje wiele analiz [Goraj i in. 2012].

Brak jakiegokolwiek powiązania wysokości podatku z sytuacją osobistą, rodzinną czy majątkową podatnika powoduje, iż podatek rolny w zasadzie nie zależy od zdolności płatniczej podatnika. Powierzchnia 1 ha, która jest graniczną wielkością uwzględnianą przy opodatkowaniu, i różne opodatkowanie gruntów rolnych wchodzących w skład gospodarstwa rolnego (równowartość 2,5 q żyta za 1 ha przeliczeniowy) i niewchodzących w jego skład (równowartość 5 q żyta za 1 ha fizyczny) są sztucznymi miernikami. Zachęca do tworzenia „fikcyjnych” gospodarstw poprzez dokupowanie gruntów niższych klas, często korzystających ze zwolnienia od podatku, po to, aby płacić niższy, preferencyjny podatek rolny, nawet wówczas gdy z ekonomicznego punktu widzenia wystarczająca jest powierzchnia mniejsza niż 1 ha. Takie rozwiązanie konstrukcyjne nie sprzyja poprawie struktury obszarowej rolnictwa ani racjonalnej gospodarce ziemią. Wiele sprzeczności w konstrukcji podatku rolnego jest wynikiem m.in. tego, że jest on podatkiem o przestarzałej konstrukcji, niedostosowanej do nowych warunków ekonomicznych. Przyjęty w ustawie wybór naturalnego miernika jako przelicznika wysokości obciążeń i uzależnienie wysokości podatku o największym znaczeniu fiskalnym w rolnictwie od liczby hektarów przeliczeniowych, aktualnie jest pewnym anachronizmem.

Poza ograniczoną funkcją fiskalną podatek rolny nie pełni skutecznie żadnych innych funkcji. Tymczasem funkcja stymulacyjna mogłaby mieć istotny wpływ motywujący do modernizacji polskiego sektora rolnego. Co prawda ustawa o podatku rolnym zakłada ulgę inwestycyjną, jednak z uwagi na małą kwotę tego podatku nie stanowi ona wystarczającej motywacji do modernizacji polskiego rolnictwa. Dodatkowo rzeczywisty rozmiar ulgi inwestycyjnej został ograniczony poprzez możliwość dokonywania odliczeń kwot z tytułu tej samej inwestycji maksymalnie do 15 lat. Kolejnym ograniczeniem jest rozwiązanie zawarte w art. 13

<sup>3</sup> Uprawy tej rośliny stanowią 5,16% wszystkich upraw zgłoszonych we wnioskach o dopłaty bezpośrednie Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa.

ust. 2 ustawy o podatku rolnym, tj. możliwość odliczenia ulgi od należnego podatku rolnego wyłącznie od gruntów położonych na terenie gminy, w której została dokonana inwestycja. Brak definicji wielu określeń ustawowych i wątpliwości interpretacyjne regulacji prawnych [Suchoń 2007] czynią tę konstrukcję ułomną i trudną do zastosowania. Z kolei ulgi rodzinne mogłyby stymulować potencjał demograficzny tkwiący na polskiej wsi.

Biorąc pod uwagę obecną strukturę gospodarstw rolnych w Polsce i duży udział w niej gospodarstw o profilu produkcji zwierzęcej lub produkcji mieszanej (roślinno-zwierzęcej), wręcz absurdalny wydaje się całkowity brak opodatkowania hodowli zwierząt, poza tą zaliczaną do specjalnych działów produkcji rolnej.

### **WSPÓŁCZYNNIK STANDARDOWEJ PRODUKCJI JAKO WYZNACZNIK DOCHODU W GOSPODARSTWIE ROLNYM**

Dużą trudność przy określaniu skutków wprowadzenia podatku dochodowego w rolnictwie dla gospodarstw rolnych oraz budżetów gmin sprawia brak danych bazowych. Obecnie rolnicy nie mają obowiązku prowadzenia ewidencji księgowo-podatkowej i często sami mają problem z określeniem sytuacji finansowej zarządzanego przez siebie gospodarstwa. W ocenie autora najlepszym źródłem wiedzy o sytuacji finansowej producentów rolnych są dane FADN (Farm Accountancy Data Network) unijnego systemu zbierania danych rachunkowych z gospodarstw rolnych. Podstawą prawną funkcjonowania Polskiego FADN jest ustawa z 29 listopada 2000 r. o zbieraniu i wykorzystywaniu danych rachunkowych z gospodarstw rolnych. Ustalony rozmiar próby Polskiego FADN liczy 12,1 tys. gospodarstw, które reprezentują ok. 730 tys. gospodarstw rolnych, znajdujących się w polu obserwacji Polskiego FADN. W badanej próbie występują zarówno gospodarstwa indywidualne, jak i gospodarstwa prowadzone w formie osób prawnych, głównie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością i rolnicze spółdzielnie produkcyjne.

Jak wynika z relacji prasowych<sup>4</sup> z 2012 r., jednym z podstawowych założeń ministra właściwego do spraw wsi była neutralność wprowadzanych rozwiązań dla budżetu. Oznacza to, że w wyniku wprowadzenia reformy podatku rolnego budżet państwa oraz budżety jednostek samorządu terytorialnego miałyby zachować obecny poziom wpływów budżetowych. Jest to zapewne argument, który miał ograniczyć niechęć podatników do nowego podatku oraz stworzyć wrażenie, że w wyniku reformy podatku ich aktywa nie zostaną uszczuplone. Nawet gdyby udało się zrealizować tą niezwykle trudną sztukę, to podatnicy musieliby pono-

<sup>4</sup> Oficjalna strona internetowa czasopisma Farmer: <http://www.farmer.pl/finanse/podatki-rachunkowosc/aktualnosci/neutralny-podatek-dochodowy-dla-rolnikow,38264.html> (dostęp 25.10.2016).



sić koszty usług księgowych, co wiąże się z wydatkiem rządu co najmniej 100 zł miesięcznie. W ocenie autora nie ulega wątpliwości, że dla wielu gospodarstw stanowiłoby to istotny wydatek, który mógłby nawet przewyższyć obciążenia podatkowe. Bardzo istotną negatywną konsekwencją *status quo* jest niesprawiedliwość zarówno wewnętrzna (wewnątrz grupy społecznej rolników), jak i zewnętrzna (pomiędzy rolnikami oraz innymi grupami społecznymi).

Można wskazać wiele różnych kierunków reformy obciążeń podatkiem dochodowym. Wydaje się, że śladem wszystkich innych krajów Unii Europejskiej [Pawłowska-Tyszko 2013] konieczne jest włączenie rolników do powszechnego systemu podatkowego. Należy jednak pamiętać, że rolnictwo jest na tyle specyficzną i odrębną działalnością, iż uzasadnione jest przyjęcie daleko idących, preferencyjnych metod ustalania dochodu. Dziemianowicz podkreśla, że konstrukcja podatku powinna uwzględniać m.in. sezonowość, uzależnienie od warunków klimatycznych, mniejszą efektywność czy też konieczność utrzymania i wyrównania dochodów w nim uzyskiwanych z innymi działami gospodarki [Dziemianowicz 2007]. Dla obliczenia nowego podatku dochodowego, któremu podlegałyby gospodarstwa rolne, konieczne jest ustalenie ich przychodu oraz kosztów uzyskania przychodu lub zastosowanie metody szacunkowej. W ocenie autora jedną z najlepszych metod jest zastosowanie współczynnika standardowej produkcji. Jest to jednolity parametr ekonomiczny funkcjonujący w całej Unii Europejskiej od 2010 r.

Rozporządzenie Komisji (WE) 1242/2008 zobowiązuje każde państwo członkowskie do opracowania zestawu regionalnych współczynników standardowej produkcji dla działalności rolniczych według listy działalności Badania struktury gospodarstw rolnych (BSGR). Jak dowiadujemy się z podręcznika metodologicznego do typologii gospodarstw w Unii Europejskiej standardowa produkcja jest to średnia z pięciu lat wartość produkcji określonej działalności roślinnej lub zwierzęcej uzyskiwana z 1 ha lub od jednego zwierzęcia w ciągu roku, w przeciętnych dla danego regionu warunkach [EC 2009]. Działalność rolna, ściśle uzależniona od czynników zewnętrznych, na które producent rolny nie ma wpływu, jest bardzo zmienna. Czynniki takimi mogą być np. susza, powódź, embargo na kluczowym rynku zbytu czy wyjątkowy urodzaj innej części globu. Najprawdopodobniej mając to na względzie, autorzy współczynnika standardowej produkcji do obliczania średniego dochodu rocznego przyjmują średnią wartość z ostatnich pięciu lat.

Współczynnik standardowej produkcji opisuje 12-miesięczny okres produkcji. Cykl produkcyjny działalności rolniczej, szczególnie w naszej strefie klimatycznej, bardzo często nie pokrywa się z 12-miesięcznym rokiem kalendarzowym. W przypadku działalności, dla których cykl produkcyjny jest krótszy niż 12 miesięcy (np. produkcja trzody chlewnej), współczynnik standardowej produkcji danej działalności przeliczany jest z uwzględnieniem średniej liczby cykli produkcyjnych w tym okresie (np. dla zwierząt – liczby rzutów przypadających

na jedno stanowisko w roku, np. trzy cykle hodowli trzody chlewnej w roku przy tzw. cyklu otwartym). Z kolei w przypadku działalności, dla których cykl produkcyjny jest dłuższy niż 12 miesięcy, standardowa produkcja danej działalności została skorygowana do 12-miesięcznego cyklu produkcyjnego (np. uprawa brzozy energetycznej lub krzewów lub drzew sadowniczych). Standardowa produkcja ustalana jest na poziomie regionalnym, tj. dla wydzielonych regionów rolniczych charakteryzujących się wspólnymi, znaczącymi cechami. Polska, będąca dużym i zróżnicowanym rolniczo krajem, została podzielona na cztery makroregiony: Pomorze i Mazury, Wielkopolskę i Śląsk, Mazowsze i Podlasie, Małopolskę i Pogórze. Podział ten został określony w załączniku 1 do aneksu do traktatu o przystąpieniu Rzeczypospolitej do Unii Europejskiej [Rozporządzenie Komisji...]. Standardowa produkcja, jak sama nazwa wskazuje, musi odzwierciedlać standardową sytuację w regionie, w „normalnych” warunkach produkcyjnych, dlatego też, w przypadku występowania istotnych anomalii produkcyjnych, np. wystąpieniu plagi agrofagu niszczącego dużą część produkcji w regionie możliwe jest wyłączenie tego roku z wyliczania średniej. Straty powstałe w trakcie produkcji są uwzględniane w obliczaniu współczynników standardowej produkcji.

Wytyczne standardowej produkcji precyzyjnie definiują strukturę wartości produkcji dla produkcji roślinnej i zwierzęcej. W jej skład wchodzi sprzedaż, zużycie w gospodarstwie rolnym (np. na siew, na paszę), zużycie w gospodarstwie domowym (np. spożycie), zmiany stanu zapasów. W wartości produkcji nie są uwzględniane dopłaty bezpośrednie. Wartość produkcji danej działalności jest sumą wartości produktu głównego i ubocznego. Są one określane według cen netto, tj. bez podatku od towarów i usług, a także bez uwzględnienia kosztów transportu i kosztów marketingowych czy marży dla pośrednika. Jest to zatem cena na terenie gospodarstwa, a nie wartość, jaką musi zapłacić konsument.

Przy obliczaniu wartości produkcji w przypadku produkcji zwierzęcej przyjmuje się jedynie koszt wymiany stada, czyli koszt stanowiący wartość zwierzęcia, które wchodzi do stada w miejsce zwierzęcia wychodzącego ze stada, zgodnie z programem brakowania wynikającym z okresu użytkowania produkcyjnego zwierząt.

W przypadku produkcji roślinnej w celu obliczenia wartości produkcji sumuje się produkt główny oraz ewentualne produkty uboczne, jeżeli takowe występują. I tak, dla przykładu, w uprawie buraka cukrowego produktem głównym jest tenże burak, a produktem ubocznym wysładka buraczana, która jest świetnym uzupełnieniem diety zwierząt hodowlanych, gdyż składa się w ok. 80% z węglowodanów. Podobnie dla produkcji zwierzęcej do obliczenia wartości standardowej produkcji brana jest pod uwagę wartość produktu głównego oraz produktu ubocznego, jednak pomniejsza się ją o koszt. W przypadku hodowli bydła mlecznego produktem głównym jest mleko, produktem ubocznym może być np. mięso wołowe, a kosztem



jest np. koszt wymiany stada. Standardowa produkcja z określonej działalności rolniczej obliczana jest z 1 ha uprawy lub od jednego stanowiska/zwierzęcia<sup>5</sup>.

Współczynniki standardowej produkcji wyrażane są w euro. W państwach członkowskich, w których waluta ta nie jest podstawowym środkiem płatniczym, współczynniki przeliczane są na euro przy użyciu średnich kursów wymiany walut z okresu referencyjnego.

Dochód, którego źródłem jest działalność rolnicza, powinien być opodatkowany odrębną stawką. Jako optymalną w przypadku podatku rolnego wskazuje się wartość na poziomie od 6 do 8% przeciętnego dochodu z 1 ha [Hanusz 1996]. Na podstawie danych statystycznych można zaobserwować, że podatek rolny w stosunku do osiągniętych dochodów jest dużo mniejszy. W latach 2004–2009 wartość obciążeń tym podatkiem kształtowała się od 1,38 do 1,55% [Forfa 2011]. Bazując na powyższych wytycznych, autor w późniejszych obliczeniach przyjmie stawkę w wysokości 6%.

Korzystając z powyższej procedury, teoretyczne gospodarstwo spełniające następujące cechy:

- a) znajduje się w województwie podlaskim;
- b) posiadające uprawę 20 ha kukurydzy z przeznaczeniem na kiszonkę (połowa z tych gruntów ornych znajduje się w II okręgu podatkowym i zaliczana jest do klasy IIIb, a druga połowa znajduje się w III okręgu podatkowym i zaliczana jest do klasy IVa);
- c) prowadzące hodowlę 20 krów mlecznych w wieku ponad 2 lata, osiąga współczynnik standardowej produkcji w wysokości 46 192,80 euro, co przy przeliczeniu na złotówki (kurs na ostatni dzień września 2016 r.) oraz uwzględnieniu stawki podatku (6%) daje zobowiązanie podatkowe w wysokości 11 945,45 zł. Szacuje się, że dochód gospodarstw o profilu produkcji mlecznej w 2011 r., hodujących do 20 krów mlecznych, wyniósł średnio 67 519,54 zł [Wysokiński i Klepacki 2013]<sup>6</sup>. Zakładając, że wspomniane wyżej teoretyczne gospodarstwo osiągnęłoby taki dochód wykazany w księdze rachunkowej i byłoby opodatkowane stawką liniową (19%), jego należność tytułem podatku dochodowego wyniosłaby 12 258,71 zł, a więc poziom zbliżony do wyniku obliczonego na podstawie współczynnika standardowej produkcji. Dla porównania to samo gospodarstwo obciążone jest podatkiem rolnym w wysokości 1 155,625 zł. Tak duża różnica w wielkości zobowiązania podatkowego wynika m.in. z tego, że podatek rolny nie uwzględnia hodowli zwierząt, które w badanym gospodarstwie stanowią istotny składnik majątku i środków pro-

<sup>5</sup> Poza trzema wyjątkami dla: grzybów jadalnych, drobiu i pszczół.

<sup>6</sup> Opracowanie powstało na podstawie danych FADN zebranych z 115 gospodarstw mlecznych z regionu Mazowsze i Podlasie.



dukcji. Należy jednak zaznaczyć, że obliczenia powstałe na przykładzie pojedynczego gospodarstwa nie pozwalają wyciągnąć wiarygodnych wniosków.

Zastosowanie opisanego wcześniej współczynnika jako podstawy opodatkowania w nowym podatku dochodowym producentów rolnych ma wiele atutów. Przede wszystkim rolnicy już teraz częściowo są do niego przyzwyczajeni z uwagi na to, że wiele działań w ramach Programu Rozwoju Obszarów Wiejskich posługuje się wskazaną wartością do oceny gospodarstw rolnych (w tym najpopularniejsze – operacja typu „Modernizacja gospodarstw rolnych” oraz poddziałanie „Premia dla młodych rolników”). Większość danych niezbędnych do obliczenia standardowej produkcji (powierzchnia oraz rodzaj uprawy, a także liczba sztuk zwierząt hodowlanych) są od wielu lat szczegółowo gromadzone przez Agencję Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa do wyliczania dopłat bezpośrednich. Ogrom danych, jakimi dysponuje instytucja, a którymi mogłaby podzielić się z organami skarbowymi, jest nieporównywalna z jakimikolwiek badaniami lub zbiorami danych.

W 2015 r. o dopłaty bezpośrednie wnioskowało 1,35 mln producentów rolnych. Dane Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa pozwoliłyby na oszacowanie obliczenia podatku. Deklaracja podatkowa wstępnie uzupełniona przez rolnika musiałaby jedynie zostać zatwierdzona. Takie rozwiązanie umożliwiłoby uwolnienia producentów rolnych od obowiązku prowadzenia uciążliwej ewidencji podatkowej. Zbliżony sposób obliczania dochodu funkcjonuje z powodzeniem od wielu lat we Francji. Jedną z trzech metod opodatkowania dochodów rolniczych, bazującą na obliczeniach z wykorzystaniem dochodu szacunkowego, jest system podatku ryczałtowego (fr. *forfait collectif*). W metodzie tej podstawą wyliczenia rolniczego zysku ryczałtowego jest średni osiągnięty zysk z 1 ha gruntu uprawnego lub klasy zwierzęcia określany dla każdego rodzaju uprawy lub gospodarstwa w danym regionie rolniczym (departamencie lub jego części) [Pawłowska-Tyszko 2013]. Metoda ta jest niezwykle popularna. W 2007 r. ok. 60% rolników obliczyła przy jej użyciu swoje zobowiązanie podatkowe [Parsche i in. 2000].

## PODSUMOWANIE

Określenie przypuszczalnego terminu reformy systemu podatkowego sprawia trudności, gdyż był on wielokrotnie przekładany. Z uwagi na duże znaczenie branży rolno-spożywczej w polskiej gospodarce (szczególnie branży spożywczej w sprzedaży zagranicznej, w 2015 r. stanowiła 13,2% ogółu polskiego eksportu) [ARR 2016], zagadnienie opodatkowania działalności rolniczej powinno mieć większą wagę. Tymczasem żadna z partii politycznych, reprezentowanych w polskim parlamencie, nie sprawia wrażenia zainteresowanej zmianą *status quo*. Reforma systemu podatkowego może doprowadzić do uwolnienia potencjału pol-



skiej prowincji i zwiększenia efektywności ekonomicznej gospodarstw rolnych, ale niesie za sobą wiele zagrożeń. W ocenie autora jednym z głównych niebezpieczeństw jest polityczna cena, jaką przyjdzie zapłacić partii politycznej, która przeprowadzi reformę. Niezależnie jednak od tego, kiedy i w jakiej formie wprowadzony będzie nowy podatek, będzie miał on niewątpliwie istotne znaczenie nie tylko dla samych gospodarstw rolnych, ale również budżetów gmin wiejskich oraz wiejsko-miejskich. Sposób obliczania podstawy opodatkowania w nowym podatku dochodowym, którym objęci byłiby producenci rolni, opisany w niniejszej pracy w dużym stopniu odciążąłyby władze lokalne, które obecnie są organem podatkowym podatku rolnego. Mnogość danych, którymi już teraz dysponują agencje rządowe, pozwala na projekcje skutków wprowadzenia podatku dla budżetu państwa oraz jednostek samorządu terytorialnego. Oczywiście ustalanie dochodu z wykorzystaniem współczynnika standardowej produkcji nie byłoby jedyną metodą ustalania podstawy opodatkowania. Obok niej powinna funkcjonować fakultatywna możliwość prowadzenia ksiąg rachunkowych.

## Spis literatury

- ARR 2016: Polski handel zagraniczny towarami rolno-spożywczymi w 2015 r., Biuro Analiz i Programowania, Warszawa.
- CIA 2003: The World Factbook 2002. Field Listing – Distribution of family income – Gini index, pobrane z [www.cia.gov/library/publications/the-world-factbook/fields/2172.html](http://www.cia.gov/library/publications/the-world-factbook/fields/2172.html).
- DZIEMIANOWICZ I. 2007: Efektywność systemu opodatkowania rolnictwa. Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok.
- EC 2009: Typology Handbook, RI/CC 1500 Rev. 3. Brussels.
- Europejskie badanie dochodów i warunków życia (EU-SILC) w 2013, pobrane z [ec.europa.eu/eurostat/web/income-and-living-conditions/data/database](http://ec.europa.eu/eurostat/web/income-and-living-conditions/data/database).
- FORFA M. 2011: Podatek rolny a rozwój gospodarstw rolnych, Zeszyty Naukowe SGGW, EiOGŻ 89, s. 75–82.
- GORAJ L., NENEMAN J., ZAGÓRSKI M. 2014: Uwarunkowania i konsekwencje opodatkowania rolnictwa w Polsce, Forum Inicjatyw Rozwoju Fundacji Europejski Fundusz Rozwoju Wsi Polskiej, Warszawa.
- GUS 2015: Rocznik statystyczny rolnictwa 2014, Zakład Wydawnictw Statystycznych, Warszawa.
- HANUSZ A. 1996: Polityka podatkowa w zakresie różnicowania obciążeń dochodów rolniczych, Rozprawy Habilitacyjne 57, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin.
- KUZIŃSKA H. 2001: Finanse publiczne, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Przedsiębiorczości i Zarządzania im. Leona Koźmińskiego, Warszawa.
- MASTALSKI R. 2006: Prawo podatkowe, C.H. Beck, Warszawa.



- MODZELEWSKI W. 2007: Prawo podatkowe. Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego. Zeszyt 174. Instytut Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy, Warszawa.
- NURZYŃSKA I., WILKIN J. 2016: Raport o stanie wsi. Polska wieś 2016, Fundacja na rzecz Rozwoju Polskiego Rolnictwa, Warszawa.
- PARSCHE R., HAUG P., MARCELO A., WOON NAM C., REICHL B. 2000: Internationaler Vergleich der Systeme zur Besteuerung der Land und Forstwirtschaft, Ifo-Institut für Wirtschaftsforschung, Monachium.
- PAWŁOWSKA-TYSZKO J. 2013: Systemy podatkowe w krajach Unii Europejskiej, Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej, Warszawa.
- Rozporządzenie Komisji (WE) nr 730/2004 z dnia 19 kwietnia 2004 r. dostosowujące rozporządzenie (EWG) nr 1859/82 dotyczące wyboru gospodarstw przekazujących dane do celów określania dochodów gospodarstw rolnych w następstwie przystąpienia Republiki Czeskiej, Estonii, Cypru, Łotwy, Litwy, Węgier, Malty, Polski, Słowenii i Słowacji do Unii Europejskiej, Dz.U. L 113 20/04/2004 P. 0008–0013.
- SUCHOŃ A. 2007: Zmiana wysokości czynszu w czasie trwania stosunku dzierżawy gruntów rolnych. Przegląd Prawa Rolnego 1, s. 275–292.
- Ustawa z 29 listopada 2000 r. o zbieraniu i wykorzystywaniu danych rachunkowych z gospodarstw rolnych. Dz.U. 2001 r. nr 3, poz. 20 ze zm.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych. Dz.U. 2004 r. nr 210, poz. 2135 ze zm.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 października 2010 r., sygn. akt: K 58/07.
- WYSOKIŃSKI M., KLEPACKI B. 2013: Poziom i parytet dochodów gospodarstw mlecznych o różnym stopniu koncentracji produkcji, Zagadnienia Ekonomiki Rolnej 4 (337), s. 60–73.

## THE NEED FOR REFORM OF THE INCOME TAX FOR AGRICULTURAL PRODUCERS

**Abstract.** Agricultural tax is one of the oldest still existing burdens occurring in our tax system. The dynamic development of the rural areas, especially after the Polish accession to the European Union, emphasized many archaic features of that tax. An additional motivator to legislative changes in the taxation of farms should also be Constitutional Court's judgment of 26 October 2010, act signature: K 58/07, declaring unconstitutional farmers discrimination as a social group, which in general is subsidized by the state budget (through the agricultural system of social insurance). Judgment mentioned above imposes on the legislature the duty of the social stratification in farmers of their income, which in the author's opinion, can be achieved through the introduction of a new income tax. The author aims to assess the current legal status in the field of agricultural tax, as well



as to describe one of the methods for determining farms income, which could be tax base of new income tax. Due to the significant connection of farms with the local community the new tax should also be the local tax, like the old agricultural tax. Therefore, these subjects are important for budgetary income of rural municipalities.

**Key words:** income tax, agricultural tax, income, standard output