

Ryta Dziemianowicz

Uniwersytet w Białymstoku

Jaki model opodatkowania rolnictwa w Polsce?

Wstęp

W literaturze od dawna toczy się spór na temat, co powinno być podstawą opodatkowania w rolnictwie: ziemia lub, szerzej, majątek produkcyjny, dochód, czy też raczej powinno to być kilka podatków z różnych źródeł, najczęściej powiązanych z czynnikami produkcji decydującymi o powstaniu dochodu rolniczego, tj.: ziemią, kapitałem i pracą. Kontrowersje, związane z odpowiednią konstrukcją systemu opodatkowania rolnictwa, wynikają przede wszystkim z różnego podejścia do renty gruntowej i renty różniczkowej w rolnictwie. Część ekonomistów, powołując się na malejący udział rolnictwa w gospodarce narodowej, podkreśla spadającą wartość renty gruntowej, inni zaś nadal są przekonani o jej istotnym znaczeniu.

Z pewnością rola rolnictwa we współczesnej gospodarce zmniejsza się. Maleje również, w porównaniu z innymi czynnikami produkcji, znaczenie ziemi w procesie technologicznym. Jednakże spadek znaczenia ekonomicznego ziemi, ze względu na jej szczególne miejsce w procesie produkcji rolnej, jest raczej symboliczny¹. Ziemia w rolnictwie przyczynia się do powstania tzw. dochodów fundowanych (czyli renty gruntowej), stanowiących formę dochodu właściciela ziemi wykorzystywanej do celów produkcyjnych. Natomiast źródłem powstania dodatkowych korzyści, czyli tzw. renty różniczkowej, jest zróżnicowanie ziemi pod względem jakościowym i ekonomicznym (warunki jej położenia). Dobre warunki glebowe, klimatyczne i ekonomiczne, podobnie jak wyższe nakłady na ziemi słabej, w istotny sposób wpływają na efektywność gospodarowania w rolnictwie.

Należy zgodzić się z tym, że rzeczywiście dochody rolników w dużej mierze zależą od warunków produkcji, na które dany wytwórca nie ma wpływu. Grunty charakteryzujące się lepszą jakością, korzystniej położone, sprzyjają zazwyczaj osiągnięciu wyższych dochodów. W części jednak dochody z produkcji rolnej są także rezultatem pracy rolnika. Niestety,

¹ Szerzej:

SGGW, Warszawa 1995.

specyfika tej produkcji powoduje, że trudno jest ustalić, w jakim zakresie dochody są efektem zaangażowania ziemi czy też innych czynników produkcji, np. kapitału, a w jakim ekwiwalentem pracy. Tworząc system podatkowy, spełniający warunki dobrego systemu, nie można pominąć tych zagadnień. W sensie ekonomicznym, źródłem podatków rolniczych może być zatem zarówno dochód fundowany (kapitałowy), jak i dochód wynikający z zaangażowania rolnika i jego rodziny (opłata pracy). Oznacza to, że renta może być źródłem części obciążeń fiskalnych rolnictwa, przede wszystkim podatku majątkowego, zaś dochód rolniczy – podatku dochodowego.

W krajach UE dominuje model opodatkowania gospodarstw rolnych oparty na podatku dochodowym, którego konstrukcja jest taka sama, jak dla pozostałych rodzajów działalności. W Polsce obowiązują podatek rolny, który w zasadzie jest zaliczany do grupy podatków majątkowych, ale, czy taki model opodatkowania sprzyja przemianom strukturalnym i modernizacji rolnictwa? Niniejszy artykuł jest próbą przeanalizowania korzyści i zagrożeń wynikających z obowiązującego systemu opodatkowania rolnictwa w Polsce oraz włączenia rolnictwa do powszechnego systemu opodatkowania dochodów².

Podatek rolny jako podstawa opodatkowania gospodarstw rolnych w Polsce

W Polsce opodatkowanie gospodarstw rolnych jest realizowane głównie poprzez podatek rolny. Jego udział w strukturze zapłaconych przez indywidualne gospodarstwa rolne, podatków wynosi ok. 87%³. Opodatkowanie produkcji rolnej jest w zasadzie wyodrębnione z powszechnego systemu opodatkowania dochodów. Poza opodatkowaniem

² Dotychczasowe wyniki badań, dotyczące niniejszej problematyki, innymi w:

sytetu w Białymstoku, Białystok 2007; R. Dziemianowicz, *Podatek dochodowy w rolnictwie: stymulator czy hamulec przemian strukturalnych?*, „Roczniki Naukowe SERiA”, Poznań-Olsztyn 2009; R. Dziemianowicz, *Zmiany w opodatkowaniu gospodarstw rolnych: korzyści i zagrożenia*, „Roczniki Naukowe SERiA”, t. XII, Zeszyt 2, Warszawa – Poznań – Szczecin 2010.

³ Na podstawie badań:

rolnych, „Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej”, Zeszyty Naukowe SGGW w Warszawie, 2009, nr 76, s. 179. Analizę przeprowadzono, korzystając z danych rachunkowych, zbieranych w ramach Polskiego FADN. Baza danych FADN jest jedyną w Polsce, gdzie dane są zbierane według jednolitych zasad, a gospodarstwa tworzą statystycznie reprezentatywną próbę towarowych gospodarstw rolnych, funkcjonujących na obszarze UE. W polu obserwacji FADN są gospodarstwa towarowe, mające istotny udział w tworzeniu wartości dodanej

FADN znajdują się także gospodarstwa towarowe, które wytwarzają w danym regionie FADN co najmniej 90% wartości standardowej nadwyżki bezpośredniej, przychodów, skorygowanych o średnią wartość poniesionych kosztów bezpośrednich, obliczonych na podstawie danych z trzech ostatnich kwartałów w danym regionie FADN. Ze względu na to, należy wyraźnie podkreślić, że analiza oparta na danych FADN może nie do końca odzwierciedlać rzeczywisty obraz sytuacji ekonomicznej gospodarstw rolnych w Polsce.

dochodów z tzw. działów specjalnych, dochody uzyskiwane z produkcji rolnej są wyłączone z opodatkowania. Działy specjalne produkcji rolnej stanowią natomiast znikomy procent aktywności rolników. Udział podatku dochodowego z tego tytułu, w strukturze zapłaconych przez gospodarstwa podatków, wynosi ok. 5%.

Klasyfikacja podatku rolnego nie jest sprawą prosta. W literaturze toczy się spór, do której z kategorii podatków można go zaliczyć. Wprawdzie podatek rolny dotyczy bezpośrednio majątku podatnika, jednak jego konstrukcja częściowo jest powiązana z przychodowością szacunkową gospodarstwa (przynajmniej takie były pierwotne założenia ustawodawcy), oznacza to, że ma on także pewne cechy podatku dochodowo-przychodowego, ustalonego od potencjalnego, a nie faktycznego dochodu. W konstrukcji podatku rolnego ustawodawca zrezygnował z ustalenia rzeczywistych dochodów lub też przychodów, uzyskiwanych z produkcji rolnej, określił podstawę opodatkowania w sposób szacunkowy, na podstawie domniemania prawnego, co do wielkości przychodu. Podstawa wymiaru podatku rolnego, ustalona w wyniku postępowania podatkowego, jest niezależna od przebiegu rzeczywistych zdarzeń faktycznych oraz prawnych i w takim zakresie podatek ten przybiera cechy podatku majątkowego. Jednocześnie jednak ustawodawca dążył do tego, aby ta domniemana (szacunkowa) podstawa opodatkowania była przynajmniej zbliżona do: rzeczywistych przychodów osiąganych przez podatników i w takim zakresie podatek rolny miał przybierać cechy podatku przychodowego. Podstawą klasyfikacji podatku rolnego do określonej grupy, podatków majątkowych lub przychodowych może być więc relacja pomiędzy przychodem normatywnym a rzeczywistym. Jeżeli wartość szacunkowa odbiega znacznie od wartości faktycznych przychodów, podatek rolny traci cechy podatku przychodowego i staje się przede wszystkim podatkiem majątkowym⁴.

Obowiązująca od 1984 r., konstrukcja podatku rolnego, chociaż wielokrotnie nowelizowana, nie jest doskonała. Rozwiązania prawne zastosowane w ustawie o podatku rolnym, pomimo szeregu zmian, nadal budzą wiele kontrowersji. Podstawę opodatkowania podatkiem rolnym, w przypadku gospodarstwa rolnego, stanowi liczba hektarów przeliczeniowych, w pozostałych przypadkach, dla gruntów nie wchodzących w skład gospodarstwa rolnego⁵ – powierzchnia wyrażona w hektarach fizycznych, wynikająca z ewidencji gruntów i budynków. Hektar przeliczeniowy jest jednostką umowną powierzchni gospodarstwa rolnego, która ma odzwierciedlać potencjalne możliwości osiągnięcia dochodu z produkcji rolnej⁶. Liczbę hektarów przeliczeniowych w danym gospodarstwie rolnym ustala się na

⁴ Szerzej:
wa 1996.

⁵ Zgodnie z art.

gruntów zadrzewionych i zakrzewionych na użytkach rolnych nie przekracza 1 ha lub 1 ha przeliczeniowego, grunty te nie stanowią, w rozumieniu przepisów ustawy, gospodarstwa rolnego.

⁶ A. Hanusz, *Polityka podatkowa w zakresie różnicowania obciążeń dochodów rolniczych w Polsce. Na przykładzie podatków gruntowego i rolnego*, UMCS, Lublin 1996, s.

Podatek od nieruchomości, rolny i leśny. Komentarz, Wydawnictwo C.H.

R. Mastalski, *Prawo podatkowe II – część szczegółowa*, Wydawnictwo C.H.

s.

podstawie czynników, które określają potencjalne możliwości produkcyjne gospodarstw, tj.: powierzchni, rodzajów i klas użytków rolnych wynikających z ewidencji gruntów oraz zaliczenia do danego okręgu podatkowego. Przeliczenie fizycznej powierzchni gospodarstwa rolnego na hektary przeliczeniowe jest dokonywane przy zastosowaniu określonych w ustawie wskaźników. Wysokość przeliczników, z założenia, miała uwzględniać nie tylko jakość użytków rolnych oraz ich położenie, ale także czynniki ekonomiczne⁷. Czy rzeczywiście czynniki ekonomiczne zostały uwzględnione? Biorąc pod uwagę przeprowadzone przez M. Podstawkę badania, należy stwierdzić, że wyznacznikiem wysokości obciążeń podatkowych gospodarstw rolnych jest przede wszystkim jakość ziemi, natomiast pozostałe czynniki, zwłaszcza ekonomiczne, mające istotny wpływ na wyniki produkcyjne rolnictwa, nie zostały uwzględnione w konstrukcji wskaźników przeliczeniowych⁸.

Zastrzeżenia budzi także, obowiązująca w ustawie o podatku rolnym, definicja gospodarstwa rolnego, która, zdaniem L. Etela, nie jest konstrukcją przemyślaną. Granica 1 ha i różne opodatkowanie gruntów rolnych, wchodzących w skład gospodarstwa rolnego (równowartość 2,5 q żyta za 1 ha przeliczeniowy) i nie wchodzących w jego skład (równowartość 5 q żyta za 1 ha fizyczny), jest sztuczna i 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 jest wystarczająca powierzchnia mniejsza niż 1 ha⁹. Takie rozwiązanie konstrukcyjne nie sprzyja poprawie struktury obszarowej rolnictwa, jak również racjonalnej gospodarce ziemią¹⁰.

Wadą obowiązujących przepisów o podatku rolnym jest również to, iż w ustawowej definicji gospodarstwa rolnego nie ma zapisu o konieczności wykorzystywania gruntów na cele rolnicze, co może prowadzić do ich ulgowego opodatkowania, mimo innego przeznaczenia (z wyłączeniem działalności pozarolniczej)¹¹. Przedmiotem podatku rolnego nie jest więc określony obiekt w rozumieniu fizycznym (dochód, przychód, grunt), ale fakt dysponowania gruntami posiadającymi posiadających klasyfikację rolną. Zaprzestanie działalności rolniczej, czy też jej ograniczenie, nie jest zatem przesłanką do zwolnienia z podatku lub

⁷ Zaliczenia do jednego z czterech okręgów podatkowych, co także wpływa bezpośrednio na wysokość opodatkowania. Podziału terytorium kraju na okręgi dokonano, biorąc pod uwagę: wskaźnik waloryzacji rolniczej przestrzeni produkcyjnej (opracowany przez IUNG) oraz wskaźnik ekonomicznego rozwoju gmin (określony przez 26 czynników i opracowany przez IERiGŻ). Szerzej: M. Podstawka, *Opodatkowanie rolnictwa i perspektywy jego zmian*, Wydawnictwo SGGW, Warszawa 1995, s. 60–68.

⁸ Szerzej: SERiA⁷, t. VII, Zeszyt 4, Warszawa – Poznań 2005, s. 347–351; M. Podstawka, *Opodatkowanie rolnictwa...*, op. cit., s. 60–68.

⁹ Szerzej:

¹⁰ Szerzej: R. Dziemianowicz, *Podatek dochodowy w rolnictwie: stymulator czy hamulec przemian strukturalnych?*, „Roczniki Naukowe SERiA⁷”, t. XI, Zeszyt 2, Warszawa – Poznań – Olsztyn, s. 55–60.

¹¹ R. Dowgier (i in.), *Reforma podatków majątkowych*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2004, s. 141–150.

ubiegania się o ulgę¹². Jednocześnie brak w ustawie o podatku rolnym wymogu prowadzenia na gruntach, klasyfikowanych jako gospodarstwo rolne, działalności rolniczej przyczynia się do uprzywilejowanego opodatkowania osób, które prowadzą inną działalność lub nie prowadzą jej wcale (a ziemia kwalifikowana jako rolnicza jest np. lokatą kapitału).

W konstrukcji podatku rolnego zastosowano, rzadko używane we współczesnych systemach podatkowych, stawki kwotowe o dosyć złożonej strukturze¹³. Z jednej strony, biorąc pod uwagę normatywną podstawę opodatkowania, można przyjąć, że mają one cechy stawek proporcjonalnych. Z drugiej zaś strony, jeżeli uwzględnimy w nich relacje pomiędzy przychodem szacunkowym (normatywnym) a rzeczywistym, stawki nabierają charakteru regresywnego, ponieważ, gdy wzrasta faktyczny przychód podatnika, udział podatku rolnego w przychodzie maleje. Można więc stwierdzić, że w miarę, jak przychód normatywny odbiega w istotny sposób od rzeczywistego, podatek rolny nabiera cech podatku majątkowego od posiadania gruntów, z pewnymi formalnoprawnymi cechami podatku przychodowego. Dodatkowo tę tezę potwierdza brak personalizacji i budowa nie nawiązująca do sytuacji osobistej i rodzinnej podatnika, co powoduje, iż podatek rolny w zasadzie nie zależy od zdolności płatniczej podatnika. Można zatem stwierdzić, że konstrukcja prawna tego podatku jest wprawdzie charakterystyczna dla podatków przychodowych, ale praktyka jego funkcjonowania wskazuje, że posiada on wiele cech podatku majątkowego, dlatego też w literaturze przedmiotu podatek rolny jest częściej kwalifikowany jako podatek majątkowy, niż przychodowo-majątkowy¹⁴.

Większość ulg i zwolnień, zawartych w ustawie o podatku rolnym, ma charakter gospodarczy, bowiem cel ekonomiczny był podstawowym motywem wprowadzenia ich do konstrukcji tego podatku. Do najważniejszych ulg można zaliczyć ulgę inwestycyjną, która przysługuje wszystkim podatnikom podatku rolnego z tytułu poniesionych wydatków inwestycyjnych. Katalog przedmiotowy ulgi inwestycyjnej jest bardzo ograniczony. W zasadzie nie można wskazać kryterium, jakim kierował się ustawodawca, pozwalając na odliczenie jednych wydatków, a wyłączając inne. Wymienione enumeratywnie, rodzaje inwestycji

¹² Tezę tę potwierdza między innymi wyrok NSA z dnia 13 lutego 1992 r., w którym sąd stwierdza, iż zaprzestanie upraw gruntów rolnych lub ograniczenie produkcji rolniczej nie stanowi podstawy do zwolnienia z podatku rolnego lub udzielenia ulgi. Zob.: s. 316.

¹³ Dodatkowo należy podkreślić, że nie jest również dobrym rozwiązaniem zastosowanie do określenia wysokości podatku ceny żyta i w związku z tym uzależnienia dochodowości gospodarstwa rolnego od produktywności jednego produktu. W okresie kilkudziesięciu lat obowiązywania ustawy o podatku rolnym nastąpiły istotne zmiany w strukturze produkcji, żyto przestało być podstawowym produktem gospodarstw rolnych. Jego wartość w produkcji towarowej gospodarstw rolnych jest marginalna, a zatem żyto nie jest już odpowiednim punktem odniesienia przy szacowaniu przychodów z działalności rolniczej. Taka konstrukcja podatku, niewątpliwie, nie pozwala na dostosowanie jego wysokości do zdolności płatniczej podatnika.

¹⁴ R. Dziemianowicz, w Białymstoku, Białystok 2007, s. 310–324.

znacznie ograniczają zakres działań modernizacyjnych, niezbędnych do rozwoju i funkcjonowania nowoczesnego gospodarstwa rolnego.

Ulga inwestycyjna jest przyznawana po zakończeniu inwestycji, na wniosek podatnika i polega na odliczeniu od należnego podatku rolnego 25%, udokumentowanych rachunkami, nakładów inwestycyjnych w okresie 15 lat. Rozłożenie ulgi inwestycyjnej na okres 15 lat, biorąc pod uwagę wysokość obciążeń z tytułu podatku rolnego, powoduje, że ma ona znaczenie raczej symboliczne. Ulga w takim kształcie nie motywuje podatników do inwestowania w gospodarstwo rolne, wydatki inwestycyjne są niewspółmierne z wysokością podatku obciążającego przeciętne gospodarstwo, co zazwyczaj nie pozwala na ich odliczenie w dopuszczalnym terminie.

Podsumowując, można stwierdzić, że podatek rolny ma wiele cech podatku majątkowego, wiążącego opodatkowanie bezpośrednio z faktem posiadania nieruchomości. Jest ściśle związany z terenem, gdzie występuje, dlatego też nie prowadzi do niekorzystnej ucieczki podatników z danego obszaru, jak może mieć to miejsce przy innych obciążeniach, co jednak, w przypadku opodatkowania rolnictwa, jest mało prawdopodobne. Niewątpliwie, stanowi stałe źródło dochodów gmin. Jest to model opodatkowania mało skomplikowany, łatwiejszy niż podatek dochodowy, co ma swoje zalety i wady. W dużej mierze konstrukcja podatku rolnego nie stwarza, mimo to, szerszej możliwości oddziaływania ekonomicznego i społecznego, co nie przyspiesza modernizacji polskiego rolnictwa.

Obciążenia podatkowe gospodarstw rolnych w Polsce

Obciążenia z tytułu podatku rolnego nie są zbyt wysokie, chociaż systematycznie rosną. Z założenia liniowa konstrukcja podatku rolnego premiuje niższymi obciążeniami gospodarstwa duże i silniejsze ekonomicznie. W latach 2005–2009 średnie obciążenie podatkowe gospodarstwa rolnego, prowadzącego rachunkowość w ramach Polskiego FADN¹⁵, kształtowało się w przedziale od 867 zł (w 2006 r.) do 2037 zł (w 2009 r.). Najwyższe kwoty podatków płacili właściciele gospodarstw bardzo dużych, o powierzchni powyżej 50 ha, najniższe właściciele gospodarstw najmniejszych, do 5 ha, np. w 2009 r. odpowiednio: 6118 zł i 442 zł¹⁶.

Wzrost obciążeń wraz ze wzrostem powierzchni gospodarstwa jest zrozumiały, wynika to przede wszystkim z konstrukcji podatku rolnego, która w dużym stopniu uzależ-

¹⁵ Należy pamiętać o tym, że obciążenia podatkowe ewidencjonowane, w ramach PL FADN, obejmują wszystkie podatki płacone przez gospodarstwa rolne, bez wyszczególniania poszczególnych tytułów. Jednak dominującą daniną publiczną jest, w tym przypadku, podatek rolny (ok. 88% zapłaconych podatków).

¹⁶ Odstępstwem od tej zasady były lata:

były znacznie wyższe niż gospodarstw kwalifikowanych do grup obszarowych od 5 do 50 ha. Prawdopodobnie wynikało to z faktu, że w grupie gospodarstw najmniejszych, o powierzchni do 5 ha, dominowały gospodarstwa specjalistyczne (np.: także podatkiem dochodowym, jako działy specjalne produkcji rolnej).

nia jego wysokości od powierzchni gospodarstwa. Wprawdzie w budowie podatku rolnego, poprzez wskaźniki waloryzacji gruntów oraz wyodrębnione okręgi podatkowe, uwzględniono także pewne elementy jakościowe oraz w bardzo ograniczonym zakresie ekonomiczne, jednakże ostatecznie mają one ograniczony wpływ na wysokość obciążeń fiskalnych gospodarstw rolnych.

Tabela 1.

Średnie obciążenia podatkowe gospodarstw rolnych w latach 2005–2009 (w zł)

Lp.	Powierzchnia UR w ha	Lata				
		2005	2006	2007	2008	2009
1.	< 5, bardzo małe	607	1342	1534	380	442
2.	5 =< 10, małe	488	572	617	612	619
3.	10=<20, średnio małe	720	726	779	938	968
4.	20=<30, średnio duże	1075	1009	1123	1388	1428
5.	30=<50, duże	1592	1421	1570	1971	2058
6.	>= 50, bardzo duże	4995	4473	4929	6478	6118

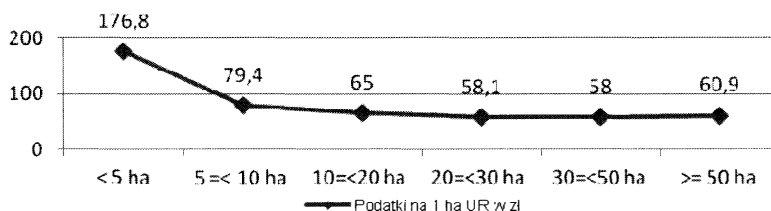
Źródło:

indywidualne i gospodarstwa rolne, uczestniczące w Polskim FADN, w latach 2005–2009.

Jeżeli uwzględnimy wysokość podatków przypadającą na 1 ha UR, biorąc pod uwagę podział gospodarstw na wyodrębnione grupy obszarowe, relatywnie wysokie obciążenia występują w gospodarstwach bardzo małych, znacznie niższe w małych, natomiast, począwszy od gospodarstw o powierzchni użytków rolnych wynoszącej 30 ha, wysokość podatków na 1 ha UR jest zbliżona i oscyluje na poziomie ok.60 zł.

Wykres 1.

Wysokość podatków na 1 ha UR gospodarstw w 2009 r. (według grup obszarowych w zł)



Źródło:

Inne wyniki uzyskuje się jeżeli, przedmiotem analizy będzie udział podatków w wartości dodanej netto. Na podstawie danych zawartych w tabeli 2. można stwierdzić, że najwyższe obciążenie wartości dodanej netto występowało w 2009 r. w gospodarstwach największych, powyżej 50 ha – 3,65%, najniższe w gospodarstwach najmniejszych do 5 ha, odpowiednio 0,37%, stosunkowo wysokie obciążenie występowało w gospodarstwach średniomałych (od 10 do 20 ha). Najniższe obciążenia podatkowe, przypadające na jednostkę wartości dodanej netto, wystąpiły w 2009 r. w grupie obszarowej do 5 ha. W grupie gospodarstw bardzo małych, prowadzących rachunkowość w ramach Polskiego FADN, dominują bowiem gospodarstwa specjalistyczne osiągające lepsze wyniki. Potwierdzają to badania ankietowe, prowadzone w ramach Polskiego FADN, na podstawie których można stwierdzić, że w 2009 r. dochód z rodzinnego gospodarstwa w tej grupie obszarowej był wyższy niż w gospodarstwach średniomałych i średnio-dużych¹⁷ (Por.: Tabela 2.).

Tabela 2.

Udział podatków w wartości dodanej netto w latach 2005–2009 (w %)

Lp.	Powierzchnia UR w ha	Lata				
		2005	2006	2007	2008	2009
1.	< 5, bardzo małe	1,83	1,45	1,52	0,40	0,37
2.	5 =< 10, małe	4,15	2,09	2,0	2,10	1,83
3.	10=<20, średnio małe	3,77	1,92	2,04	2,84	3,26
4.	20=<30, średnio duże	3,17	1,64	1,79	2,48	2,84
5.	30=<50, duże	2,83	2,32	1,67	2,41	2,79
6.	>= 50, bardzo duże	3,62	2,56	2,13	3,72	3,65

Źródło:

indywidualne i gospodarstwa rolne, uczestniczące w Polskim FADN, w latach 2005–2009.

W 2009 r. udział podatków w dochodzie z rodzinnego gospodarstwa rolnego, w gospodarstwach prowadzących rachunkowość w ramach Polskiego FADN, nie był wysoki, oscylował w przedziale od 0,49% w gospodarstwach najmniejszych (powierzchnia do 5 ha) do 4,44% w gospodarstwach największych (powierzchnia powyżej 50 ha).

Analizując, przytoczone powyżej, dane, można zaobserwować, że stopień obciążeń fiskalnych dochodów uzyskiwanych w rolnictwie jest dużo niższy, niż w przypadku pozostałych źródeł dochodów, np. z pracy czy działalności gospodarczej. Jeżeli jednak uwzględni się zróżnicowanie gospodarstw pod względem powierzchni, wyniki są bardziej zróżnicowane i zależą od wskaźników, które są przedmiotem analizy. Generalnie, obciążenia podatkowe we wszystkich gospodarstwach są niskie, ich udział zarówno w wartości dodanej netto,

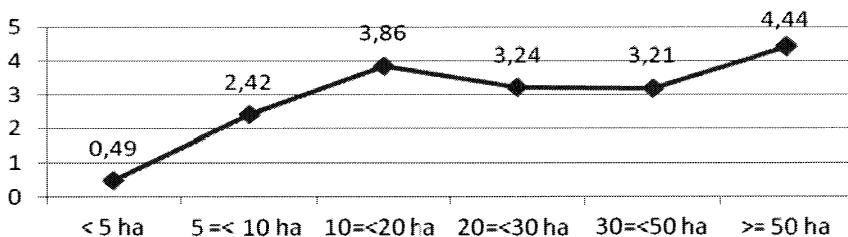
¹⁷ L.

prowadzących rachunkowość w 2009 r., IERiGŻ, Warszawa 2010,

jak i dochodzie z rodzinnego gospodarstwa rolnego maksymalnie nie przekracza 4,5% i wzrasta wraz z powierzchnią gospodarstwa. Najniższe podatki występują w gospodarstwach do 5 ha, które osiągają lepsze wyniki ekonomiczne, niż pozostałe. Nieco inaczej kształtują się obciążenia podatkowe na 1 ha UR, w tym przypadku najwyższe podatki występują w grupie gospodarstw najmniejszych, co prawdopodobnie wynika z konstrukcji podatku rolnego¹⁸.

Wykres 2.

Udział podatków w dochodzie z rodzinnego gospodarstwa rolnego w 2009 r.
(według grup obszarowych w%)



Źródło:

System opodatkowania rolnictwa a przemiany strukturalne w rolnictwie polskim

W 1984 roku, kiedy przygotowano koncepcję podatku rolnego, postawiono przed nim określone cele. Reforma opodatkowania miała przede wszystkim doprowadzić do: wzmocnienia funkcji fiskalnej i zwiększenia dochodów budżetowych gmin, intensyfikacji oddziaływania mechanizmów ekonomicznych na rolnictwo, co miało umożliwić rozwój gospodarstw rolnych, przede wszystkim zwiększenie ich: powierzchni, efektywności produkcji i wydajności pracy. W konsekwencji, zmiany miały się przyczynić do przebudowy struktury agrarnej rolnictwa i powstania dużych, silnych ekonomicznie gospodarstw rolnych. Niestety, po dwudziestu ośmiu latach, można stwierdzić, że konstrukcja podatku rolnego nie spełniła oczekiwań ustawodawcy i nie spowodowała radykalnych zmian strukturalnych. Także waga fiskalna podatku rolnego, przy obecnej konstrukcji, nawet w gminach wiejskich, gdzie

¹⁸ Należy podkreślić, że analiza, oparta na danych FADN, może jednak nie odzwierciedlać rzeczywistego obrazu sytuacji ekonomicznej gospodarstw rolnych w Polsce. Nawet w grupie gospodarstw, prowadzących rachunkowość, występuje bardzo duże zróżnicowanie dochodów. Na przykład w 2009 roku średni dochód, osiągany z rodzinnego gospodarstwa rolnego, w grupie gospodarstwach najmniejszych wynosił ok. 47 tys. zł, minimalny 334 zł, maksymalny ok. 830 tys. zł, a współczynnik zmienności w tej grupie wynosił 225%. Zob.:

dochodów rodzin rolniczych z gospodarstw prowadzących ..., op. cit., s. 34.

przeważa ziemia rolnicza stanowiąca przedmiot opodatkowania z tego tytułu, jest niewielka. W 2010 r. dochód z podatku rolnego stanowił 1,3% ogólnych dochodów i 3,0% dochodów własnych gmin (w gminach wiejskich odpowiednio: 2,0% i 5,6%).

Przekształcenia w strukturze obszarowej gospodarstw rolnych są w dużym stopniu uzależnione od przepływu ziemi pomiędzy gospodarstwami rolnymi, natomiast tempo koncentracji ziemi rolniczej jest uzależnione od rozmiarów popytu i podaży gruntów. Według Zegara, rozmiary potencjalnego popytu i podaży ziemi rolniczej są związane z wyodrębnianiem się tzw. grup gospodarstw progresywnych i degresywnych. Do gospodarstw progresywnych (rozwojowych) zalicza się przede wszystkim gospodarstwa, które produkują głównie na rynek, utrzymują się przede wszystkim z rolnictwa i są prowadzone przez właścicieli w wieku produkcyjnym. Ich możliwości rozwojowe są uwarunkowane możliwościami zwiększenia potencjału produkcyjnego, poprawą wydajności czynników produkcji, co wiąże się między innymi ze zwiększeniem obszaru gospodarstwa¹⁹.

Można przyjąć założenie, że niższe obciążenia z tytułu podatku rolnego mogą motywować do większych inwestycji (większe środki w dyspozycji właścicieli gospodarstw), zaś relatywnie wyższe obciążenia gospodarstw małych do rezygnacji z rolnictwa i w związku z tym wyższej podaży ziemi rolniczej, umożliwiającej powiększenie gospodarstw średnich i dużych. Nie potwierdzają tego jednak dane dotyczące struktury agrarnej. Podatek rolny, mimo prawie trzykrotnie wyższych obciążeń na 1 ha UR w grupie gospodarstw do 5 ha, nie motywuje do rezygnacji z rolnictwa. Można zatem przypuszczać, że obciążenia podatkowe z tego tytułu, w grupie gospodarstw bardzo małych, nie są na tyle wysokie, aby skłaniały ich właścicieli do sprzedaży ziemi.

W Polsce we władaniu gospodarstw słabych ekonomicznie nadal znajdują się potencjalne zasoby ziemi rolniczej, które mogłyby poprawić warunki funkcjonowania gospodarstw rozwojowych (Tabela 3.). Jednocześnie pewne zmiany w strukturze następują, w latach 2002–2010 można zaobserwować, że²⁰:

- zmniejszyła się liczba gospodarstw najmniejszych, o ponad 25% spadła liczba gospodarstw najmniejszych o powierzchni 0 ha – 5 ha, w grupach obszarowych od 5 ha do 20 ha liczba gospodarstw o ok. 17%;
- liczba gospodarstw o powierzchni 20 ha – 50 ha utrzymała się na zbliżonym poziomie (z tendencją do niewielkiego wzrostu o 0,8%);
- znacząco za to wzrosła liczba gospodarstw największych, o powierzchni 50 ha i więcej – o 34,4%;
- liczba gospodarstw powyżej 20 ha wynosiła w 2010 r. zaledwie 7,96% ogółu gospodarstw powyżej 1 ha;

¹⁹ Szerzej:

SERiA”, t. IX, Zeszyt 1, Warszawa 2007, s. 303–307 oraz R. Dziemianowicz, *nictwie: stymulator czy hamulec przemian strukturalnych?*, „Roczniki Naukowe SERiA”, t. XI, Zeszyt 2, Warszawa – Poznań – Olsztyn 2009, s. 55–60.

²⁰ Szerzej: *Raport z wyników Powszechnego Spisu Rolnego 2010*, GUS, Warszawa 2011.

- o 1,4 mln ha (tj. o 8%) zmniejszyła się powierzchnia UR, wzrost za to obszar UR w grupach gospodarstw powyżej 20 ha największy wzrost wystąpił w grupie obszarowej od 30 ha do 50 ha.;
- przeciętna powierzchnia użytków rolnych ogółem, przypadająca na gospodarstwo rolne w 2010 r., wynosiła 6,85 ha i w ciągu 8 lat wzrosła tylko o 1,09 ha (tj. o 18,9%) od odnotowanej w 2002 r.; średnia powierzchnia gospodarstwa powyżej 1 ha wynosiła w 2010 r. 9,76 ha;
- największy wzrost średniej powierzchni użytków rolnych, przypadającej na jedno gospodarstwo rolne, odnotowano w latach 2002–2010, w grupie obszarowej 1000 ha i więcej – o 28,24 ha; w pozostałych grupach obszarowych wzrost średniej powierzchni użytków rolnych był niewielki i nie przekraczał 0,50 ha;
- w grupie obszarowej do 1 ha, a także w grupach obszarowych od 100 ha do 1000 ha odnotowano niewielkie zmniejszenie średniej powierzchni użytków rolnych, przypadające na 1 gospodarstwo.

Tabela 3.

Struktura obszarowa gospodarstw w Polsce w latach 2002–2010

Wyszczególnienie	Gospodarstwa rolne					
	2002		2010		Różnica (2010–2002)	
	w tys.	w %	w tys.	w %	w tys.	w %
Ogółem	2933	100	2278	100	-655	-22,34
Do 1 ha	977	33,3	715	31,4	-262	-26,81
Powyżej 1 ha ogółem, w tym:	1956	66,7	1563	68,6	-393	-20,09
1–5 ha	1147	39,1	863	37,9	-284	-24,77
5–10	427	14,6	352	15,4	-75	-17,57
10–15	183	6,2	152	6,7	-31	-16,94
15–20	84	2,9	72	3,2	-12	-14,28
20–50	96	3,3	97	4,2	+ 1	+1,04
50 ha i więcej	20	0,7	27	1,2	+ 7	+35,00
Przeciętna pow. gosp. (w ha UR) ogółem	5,76	X	6,85	X	X	+18,92
Powyżej 1 ha	8,40	X	9,76	X	X	+16,19

Źródło: Opracowanie na podstawie: *Raport z wyników Powszechnego Spisu Rolnego 2010*, GUS, Warszawa 2011.

Poprawie efektywności i wydajności produkcji rolnej w Polsce nie sprzyja wysoki poziom zatrudnienia w rolnictwie. Chociaż liczba osób pracujących w rolnictwie systematycznie zmniejsza się, niemniej jednak zatrudnienie w tym sektorze w Polsce jest nadal

wysokie (Tabela 4.), znacznie wyższe niż w innych krajach UE²¹. Konstrukcja podatku rolnego nie przyspiesza przepływu zatrudnionych w rolnictwie do innych sektorów. Wręcz przeciwnie, niższe obciążenia podatkowe oraz niższe stawki na ubezpieczenia społeczne mogą nawet ten proces hamować.

Tabela 4.
Pracujący w rolnictwie w Polsce w latach 2002–2009

Rok	Pracujący w rolnictwie	
	w tys.	w % (metodologia BAEL)
2002	2652	19,2
2003	2497	18,3
2005	2439	17,3
2007	2239	14,7
2009	2126	13,4

Źródło: Opracowanie na podstawie:

Raport o stanie wsi, Wydawnictwo Naukowe Scholar, Warszawa 2010, s. 57.

Prof. Wilkin, podsumowując przemiany strukturalne, w raporcie *Polska wieś 2010. Raport o stanie wsi*, stwierdza, że: *Nie powiodła się próba znaczącego przyspieszenia przemian strukturalnych. Nadal mamy do czynienia z bardzo rozproszonym rolnictwem – zbyt wiele jest gospodarstw bardzo małych, słabo powiązanych z rynkiem bądź w ogóle nie produkujących na rynek, bez perspektyw rozwojowych i możliwości modernizacji. Są to na ogół gospodarstwa stanowiące element „równowagi w ubóstwie”, a więc takiego stanu, w którym samozaopatrzenie z własnego gospodarstwa, niewielkie dochody pieniężne z niego płynące (obecnie zwiększone płatnościami bezpośrednimi), socjalne dochody transferowe (renty, emerytury i zasiłki) i niekiedy dochody z pracy zarobkowej poza rolnictwem zapewniają wprawdzie egzystencję rodzinom rolniczym, ale na bardzo niskim poziomie. Gospodarstw osiągniętych wielkość ekonomiczną 16 ESU i więcej mamy zaledwie około 100 tys. Pamiętajmy, że dopiero taka wielkość ekonomiczna gospodarstwa zapewnia parytet dochodów rolniczych i daje możliwość inwestowania i rozwoju*²². Wprawdzie trudno jest przypisać konstrukcji

²¹ Analiza zatrudnienia w rolnictwie nastęrcza wiele trudności, związanych przede wszystkim z brakiem miarodajnych informacji. Ze względu na przyjęcie różnych metod, wyniki mogą być bardzo różne. Zgodnie z metodologią GUS, do pracujących w gospodarstwach rolnych zaliczono osoby pracujące jedynie lub głównie w gospodarstwach indywidualnych powyżej 1 ha, z wyłączeniem produkujących tylko na potrzeby własne.

Ludności) nie narzuca natomiast ograniczeń dotyczących produkcji na potrzeby własne.

²² J. Wilkin, I. Nurzyńska (red.), *Polska wieś 2010. Raport o stanie wsi*, Wydawnictwo Naukowe Scholar, Warszawa 2010, s. 176.

podatku rolnego rolę głównego hamulca tych przemian, to, niewątpliwie, jego budowa nie sprzyja i nie przyspiesza modernizacji tego sektora.

Dochód jako podstawa opodatkowania w rolnictwie: szanse i zagrożenia

Podatek dochodowy w rolnictwie może być obliczany zarówno na podstawie dochodów faktycznych, jak i szacunkowych. W zależności od konstrukcji podatku i zdefiniowania podstawy opodatkowania, jego oddziaływanie ekonomiczne na racjonalną gospodarczo działalność podatnika, ale także i przemiany strukturalne rolnictwa może być bardzo zróżnicowane. Przy ustalaniu norm szacunkowych brane są pod uwagę różnorodne czynniki o charakterze biologicznym i ekonomicznym, wpływające na osiągnięte przychody. W przypadku wyboru dochodu szacunkowego, podatek ten przypomina w zasadzie podatek majątkowy, obciążający ziemię rolniczą, w którym podstawę opodatkowania (wartość ziemi) wylicza się na podstawie potencjalnych przychodów/dochodów z jednostki produkcji²³.

Przyjęcie jako podstawy potencjalnej przychodowości będzie oznaczać najczęściej opodatkowanie dochodu przeciętnego, bez uwzględnienia faktycznych kosztów jego uzyskania, co może bardzo zawęzić pole oddziaływania tego podatku. Normy szacunkowe na poziomie przeciętnym premiuje warunki gospodarowania lepsze, niż przyjęte do ustalenia podstawy opodatkowania. Niegospodarne działanie, ponoszenie wyższych, niż przeciętne, kosztów uzyskania przychodu zazwyczaj pociąga za sobą relatywnie wyższe obciążenia podatkowe. Natomiast przyjęcie przez ustawodawcę norm wyższych od poziomu przeciętnego zagraża egzystencji części gospodarstw rolnych, których dochody będą niższe od oszacowanych, może bowiem przyczynić się do osłabienia ich kondycji ekonomicznej.

W literaturze przedmiotu istnieje spór co do klasyfikacji podatku dochodowego opartego na rolniczym dochodzie hipotetycznym. Rzadko kiedy taki podatek nawiązuje bezpośrednio do nadwyżki ekonomicznej wypracowanej przez podmioty, częściej przy ustaleniu takiej podstawy opodatkowania jest uwzględniana jakość ziemi i jej potencjalna produktywność. Wówczas, według Birda, jest to raczej podatek oparty na wartości czynszowej ziemi, a nie na dochodzie z produkcji rolnej, a w związku z tym, nie jest to podatek dochodowy, ale podatek od ziemi uprawnej. Dlatego też, z punktu widzenia teorii, taki podatek powinien być zaliczany do podatków majątkowych, a nie dochodowych²⁴.

Ustalenie podstawy opodatkowania na podstawie dochodów faktycznych oznacza zazwyczaj przyjęcie jako podstawy kategorii umownej, a nie rachunkowej (ekonomicznej), czyli tzw. dochodu podatkowego, wyliczonego na podstawie ewidencji podatkowej. W ekonomii kategoria dochodu jest jednoznaczna. Natomiast w sensie prawnym jest to kategoria umowna, sformułowana przez ustawodawcę, ściśle dostosowana do potrzeb danej

²³ Szerzej:

²⁴ Szerzej:

Cambridge, Massachusetts 1974.

ustawy podatkowej, co może prowadzić do zawężenia (poprzez ograniczenie pojęcia dochodu) lub rozszerzenia (przez rozszerzenie pojęcia dochodu) obowiązku podatkowego.

Różnice pomiędzy dochodem faktycznym (rachunkowym) a podatkowym, ze względu na określony normatywnie przez ustawodawcę katalog kosztów podatkowych, które mogą być potrącane od przychodu, mogą być dosyć istotne. Jednakże odpowiednie kształtowanie podstawy opodatkowania (dochodu podatkowego) daje ustawodawcy duże możliwości oddziaływania zarówno gospodarczego, jak i społecznego oraz stanowi ważny instrument polityki podatkowej. Dzięki odpowiedniej konstrukcji podstawy wymiaru podatku, można, niewątpliwie, uzyskać istotny wpływ na określone działania podatnika.

Tabela 5.

Dochoły rodzin rolniczych prowadzących rachunkowość w 2009 r.,
według grup obszarowych (w zł)

<i>Wyszczególnienie</i>	<i>Pow. UR w ha</i>	<i>Średnia</i>	<i>Minimum</i>	<i>Maksimum</i>	<i>Współczynnik zmienności</i>
Dochód: z gospodarstwa spoza gospodarstwa	< 5 Bardzo małe	46 959 19 847	334 100	829 658 210 000	225% 102%
Dochód: z gospodarstwa spoza gospodarstwa	5 =< 10 Małe	21 234 17 922	32,93 100	1 261 944 106 000	346% 77%
Dochód: z gospodarstwa spoza gospodarstwa	10=<20 Średnio małe	24 276 16 591	136,32 100	440 950 792 000	116% 165%
Dochód: z gospodarstwa spoza gospodarstwa	20=<30 Średnio duże	41 540 13 886	86,62 100	478 103 141 250	97% 94%
Dochód: z gospodarstwa spoza gospodarstwa	30=<50 Duże	60 662 14 053	63,05 100	541 445 100 000	81% 102%
Dochód: z gospodarstwa spoza gospodarstwa	>= 50 Bardzo duże	139 982 19 625	188 100	2 735 720 619 350	137% 210%

Źródło:

prowadzących rachunkowość w 2009 r., IERiGŻ, Warszawa 2010, s. 34.

Istotnym argumentem, przemawiającym za opodatkowaniem dochodów rolniczych w Polsce, poza względami wynikającymi z teorii opodatkowania (takimi jak: powszechność i sprawiedliwość opodatkowania), jest przede wszystkim fakt, iż gospodarstwa rolne są bardzo zróżnicowane i część z nich osiąga wysokie dochody, które, gdyby były uzyskiwane w ramach innych działalności, podlegałyby opodatkowaniu według wyższych stawek

nominalnych. Potwierdzają to dane z gospodarstw prowadzących rachunkowość rolną w systemie FADN. Analizując wyniki standardowe, uzyskane przez gospodarstwa rolne uczestniczące w Polskim FADN w 2009 r., nie można stwierdzić, że wszyscy rolnicy osiągają niskie dochody, które nie powodowałyby powstania obowiązku podatkowego z punktu widzenia podatku dochodowego od osób fizycznych (Tabela 5.).

Badając kształtowanie się dochodów rodzin rolniczych²⁵ (łącznie dochód z gospodarstwa i spoza gospodarstwa), pogrupowanych według grup obszarowych, można zaobserwować, że zazwyczaj dochód rośnie wraz ze zwiększaniem się powierzchni użytków rolnych gospodarstwa²⁶. W 2009 r. w gospodarstwach bardzo dużych dochody rodzin rolniczych były ok. 4-krotnie większe od dochodów w gospodarstwach małych. Średni dochód rodziny rolniczej zawierał się w przedziale od: 39 156 zł w gospodarstwach małych do 159 607 zł w gospodarstwach bardzo dużych. Wartość dochodów spoza gospodarstwa, we wszystkich grupach obszarowych, w 2009 r. kształtowała się w przedziale od 13 886 zł do 19 847 zł²⁷.

Wraz ze wzrostem obszaru gospodarstwa zwiększał się także udział dochodu z gospodarstwa rodzinnego. Wyjątkiem były gospodarstwa bardzo małe do 5 ha, w których dochód z gospodarstwa był wyższy niż w gospodarstwach małych o powierzchni od 5 ha do 10 ha. W gospodarstwach małych dochody z gospodarstwa stanowiły ok. 50% dochodów rodziny rolniczej, natomiast w gospodarstwach dużych ich udział wynosił ok. 88%. Jednocześnie należy podkreślić, że w 2009 r. dochody z gospodarstwa charakteryzowały się dużą zmiennością, w przedziale od 81% w gospodarstwach dużych do 346% w gospodarstwach małych. Średni dochód z gospodarstwa w gospodarstwach bardzo małych (do 5 ha) wynosił 46 959 zł i był wyższy niż w gospodarstwach małych (od 5 ha do 10 ha). Na drugim biegunie były gospodarstwa bardzo duże (o powierzchni powyżej 50 ha), w których średni dochód z gospodarstwa wynosił 139 982 zł i kwalifikował się do drugiego przedziału skali (według skali w podatku dochodowym od osób fizycznych, obowiązującej w 2009 r.), objętego 32%-ową stawką podatku dochodowego od osób fizycznych.

Zróżnicowane były również dochody spoza gospodarstwa, w tym przypadku współczynnik zmienności kształtował się w przedziale od 77% w gospodarstwach małych do 210% w gospodarstwach bardzo dużych, o powierzchni powyżej 50 ha²⁸.

²⁵ Należy podkreślić, że decydujący wpływ na podejmowane przez rolnika decyzje produkcyjne i inwestycyjne, dotyczące gospodarstwa rolnego, ma przede wszystkim sytuacja finansowa i ekonomiczna rodziny rolniczej.

ma wyraźnego rozdziału pomiędzy gospodarstwem rolnym i gospodarstwem domowym. Źródłem jednak odpowiednikiem dochodu, uzyskiwanego z pracy w gospodarstwie, jest dochód z gospodarstwa, dlatego też zarówno informacje na temat wysokości tych dochodów, jak i dochodów rodziny rolniczej (łącznie) są bardzo istotne.

²⁶ Pewien wyjątek stanowiły bardzo małe gospodarstwa, mniejsze niż 5 ha, w których w 2009 r. dochodu była wyższa niż w gospodarstwach małych i średniomałych.

P.

²⁷ Ibidem.

²⁸ L. Goraj, S.

Tabela 6.

Symulacja obciążeń z tytułu PIT w gospodarstwach prowadzących rachunkowość rolną w 2009 r. (w zł)

Gospodarstwa	Średni dochód	Symulacja PIT (2009)		Minimalny dochód	Symulacja PIT (2009)		Maksymalny dochód	Symulacja PIT (2009)	
		Skala	19%		Skala	19%		Skala	19%
< 5 Bardzo małe	46 956	7 896	8922	334	0	63	829 685	252969	157640
5 =< 10 Małe	21 234	3 266	4034	32,93	0	6	1 261 944	391292	239769
10=<20 Średnio małe	24 276	3 814	4612	136,32	0	25	440 950	128574	83781
20=<30 Średnio duże	41 540	6 921	7893	86,62	0	16	487 103	143343	92550
30=<50 Duże	60 662	10 363	11526	63,05	0	11	541 455	160746	102876
>= 50 Bardzo duże	139 982	32 264	26597	188	0	35	2 758 220	870100	524062

Źródło:

Oszacowanie ewentualnego wzrostu obciążeń fiskalnych gospodarstw rolnych, będące wynikiem zmian w systemie opodatkowania rolnictwa, jest trudne. Ze względu na brak danych, nie jest, niestety, możliwy szacunek dotyczący całej populacji gospodarstw w Polsce, uwzględniający przy tym ich podział z uwagi na strukturę obszarową. Posługiwanie się średnimi danymi pozwala jedynie na pokazanie problemu.

Niewątpliwie, po włączeniu dochodów z produkcji rolnej do powszechnego systemu opodatkowania dochodów, obciążenia gospodarstw rolnych wzrosną. Jednak należy podkreślić, że symulacje, prezentujące średnie obciążenia z tytułu PIT w poszczególnych grupach obszarowych, zawarte w tabelach: 6. i 7., nie uwzględniają indywidualnych odliczeń i ulg podatkowych oraz ewentualnych ulg kierowanych bezpośrednio do rolników (np. ulg inwestycyjnych, związanych z zakupem ziemi powiększającej obszar gospodarstwa itp.). Biorąc pod uwagę fakt, że podatek dochodowy od osób fizycznych ma charakter osobisty i jest spersonalizowany, brak tych informacji w zasadzie uniemożliwia wyciąganie na tej podstawie wniosków dotyczących wysokości przyszłych obciążeń fiskalnych.

Po wprowadzeniu podatku dochodowego, wzrost obciążeń podatkowych prawdopodobnie dotyczyłby gospodarstw we wszystkich grupach obszarowych²⁹, oczywiście pod

²⁹ Przedstawioną powyżej, symulację przeprowadzono przy założeniu, że podatek dochodowy zastępuje podatek rolny. Jest to zgodne z zasadami obowiązującymi w większości krajów UE, gdzie nieruchomości rolne korzystają z wielu przywilejów podatkowych. W większości przypadków ziemia

warunkiem osiągnięcia dochodów podlegających opodatkowaniu. Niemniej jednak wysokość podatku dochodowego w poszczególnych grupach, ale także i w gospodarstwach w obrębie tych grup, byłaby bardzo zróżnicowana. Na jego wysokość miałyby także wpływ wybór formy opodatkowania (skala progresywna, podatek liniowy lub ewentualnie, nie uwzględniony w tabeli, podatek ryczałtowy od przychodów, gdyby taki obowiązywał).

Tabela 7.

Średnia wysokość podatków w gospodarstwach prowadzących rachunkowość w 2009 r. według grup obszarowych (w zł)

<i>Wyszczególnienie</i>	<i>≥5 ha</i>	<i>5≤10 ha</i>	<i>10≤20 ha</i>	<i>20≤30 ha</i>	<i>30≤50 ha</i>	<i>>50 ha</i>
Średni dochód z gospodarstwa	46 956	21 234	24 276	41 540	60 662	139 982
Średnia wysokość podatków (bez VAT)	442	619	968	1 428	2 058	6 118
Udział podatków w dochodzie z gospodarstwa	0,49%	2,42%	3,86%	3,24%	3,21%	4,44%
Symulacja PIT (skala 2009)	7 896	3 266	3 814	6 921	10 363	32 264
Udział PIT w dochodzie z gospodarstwa	16,81%	15,38%	15,71%	16,66%	17,08%	23,04%
Symulacja PIT (19% podatek)	8 922	4 034	4 612	7 893	11 526	26 597
Udział 19% podatku w dochodzie z gospodarstwa	19%	19%	19%	19%	19%	19%

Źródło:

W przypadku wyboru skali progresywnej, najwyższe obciążenie wystąpiłoby w gospodarstwach powyżej 50 ha, średnio ponad 32 tys. zł w grupie gospodarstw prowadzących rachunkowość w ramach PL-FADN. Opodatkowanie podatkiem dochodowym, w stosunku do obowiązującego podatku rolnego, byłoby w tej grupie wyższe średnio o około 19 tys. zł na 1 gospodarstwo. Konstatując, należy podkreślić, że wzrost obciążeń fiskalnych może mieć zarówno charakter stymulujący, jak i ograniczający. Z jednej strony, może ograniczyć rozwój części gospodarstw, lecz z drugiej strony przyczynić się np. do pozytywnych zmian w strukturze obszarowej gospodarstw w Polsce i doprowadzić się do modernizacji tego sektora.

rolnicza jest zwolniona z opodatkowania lub jest traktowana w sposób szczególny przez zastosowanie specjalnych metod wyceny wartości i stawek.

Zakończenie

Ekonomiści, przygotowując szczegółowe rozwiązania opodatkowania dotyczące rolnictwa, powinni opierać się nie tylko na teorii opodatkowania, ale również na teorii rozwoju. Niedocenianie roli rolnictwa w poszczególnych fazach rozwoju, niezauważanie zmian strukturalnych w nim zachodzących może prowadzić do przygotowania rozwiązań, które mogą zahamować jego transformację. Dlatego też, budując nowy system podatkowy, trzeba analizować ewentualne skutki zaproponowanych rozwiązań i ich zgodność z celami realizowanej polityki, nie tylko podatkowej. W związku z tym, można założyć, że w przypadku wystąpienia konieczności modernizacji rolnictwa, przebudowy jego struktury agrarnej, sprzyjającej rozwojowi efektywnego rolnictwa farmerskiego, cechującego się dużą skalą produkcji oraz wysoką wydajnością, mogą istnieć pewne przesłanki do zastosowania rozwiązań fiskalnych sprzyjających takim przeobrażeniom. Niemniej jednak nie oznacza to, że byłoby uzasadnione stworzenie odrębnego systemu opodatkowania rolnictwa. W dłuższym okresie decyzja o utrzymaniu specjalnych przywilejów podatkowych w rolnictwie powinna być poprzedzona wnikliwym rachunkiem ekonomicznym, analizą efektywności podatkowej i ekonomicznej zarówno w obrębie rolnictwa, jak i całej gospodarki. Należy bowiem pamiętać, iż ograniczenie lub całkowite wyłączenie z opodatkowania rolnictwa, a zwłaszcza wyłączenie z opodatkowania dochodów, może przyczynić się do powstania zakłóceń alokacyjnych, przede wszystkim w zakresie czynnika pracy i w istotny sposób ograniczyć lub nawet, w niektórych wypadkach, wstrzymać przeobrażenia strukturalne. Natomiast właściwie zaprojektowany system podatkowy może spowodować ich przyspieszenie oraz zmniejszyć negatywne oddziaływanie podatków na: pracę, oszczędności i inwestycje w całej gospodarce. Stąd czasami warto jest podjąć trudne, niepopularne politycznie decyzje i przyjąć rozwiązania budzące wprawdzie protesty rolników, ale sprzyjające modernizacji i rozwojowi tego sektora.

Bibliografia

1. Bird R. M., *Taxing Agricultural Land in Developing Countries*, Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts 1974.
2. Dowgier R. (i in.), *Reforma podatków majątkowych*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2004.
3. Dziemianowicz R., *Efektywność systemu opodatkowania rolnictwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok 2007.
4. Dziemianowicz R., *Podatek dochodowy w rolnictwie: stymulator czy hamulec przemian strukturalnych?*, „Roczniki Naukowe SERiA”, t. XI, Zeszyt 2, Warszawa – Poznań – Olsztyn 2009.
5. Dziemianowicz R., *Zmiany w opodatkowaniu gospodarstw rolnych: korzyści i zagrożenia*, „Roczniki Naukowe SERiA”, t. XII, Zeszyt 2, Warszawa – Poznań – Szczecin 2010.
6. Etel L., *Podatek od nieruchomości, rolny i leśny. Komentarz*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2003.
7. Goraj L., Mańko S., Michalak P., *Poziom i struktura dochodów rodzin rolniczych z gospodarstw prowadzących rachunkowość w 2009 r.*, IERiGŻ, Warszawa 2010.

8. Hanusz A., *Polityka podatkowa w zakresie różnicowania obciążeń dochodów rolniczych w Polsce. Na przykładzie podatków gruntowego i rolnego*, UMCS, Lublin 1996.
9. Mastalski R., *Prawo podatkowe II – część szczegółowa*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 1996.
10. Maśniak J., *Koncentracja ziemi rolniczej w Polsce – stan i perspektywy*, „Roczniki Naukowe SERiA”, t. IX, Zeszyt 1, Warszawa 2007.
11. Mądra M., *Obciążenia podatkiem rolnym w indywidualnych gospodarstwach rolnych*, „Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej”, Zeszyty Naukowe SGGW w Warszawie 2009, Nr 76.
12. Podstawka M., *Opodatkowanie rolnictwa i perspektywy jego zmian w Polsce*, Wydawnictwo SGGW, Warszawa 1995.
13. Podstawka M., *Podatek rolny od gruntów – jego ocena i potrzeba zmian*, „Roczniki Naukowe SERiA”, t. VII, Zeszyt 4, Warszawa – Poznań 2005.
14. *Raport z wyników Powszechnego Spisu Rolnego 2010*, GUS, Warszawa 2011.
15. Wilkin J., Nurzyńska I. (red.), *Polska wieś 2010. Raport o stanie wsi*, Wydawnictwo Naukowe Scholar, Warszawa 2010.