**dr hab. Jerzy Bieluk**

**Uniwersytet w Białymstoku**

**Obciążenia podatkowe gospodarstw rodzinnych w Polsce i w Europie. Propozycje rozwiązań na przykładzie jednostek prowadzących działalność w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej.**

**1. Zagadnienia wstępne**

Polskie gospodarstwa rolne objęte są systemem opodatkowania opartym na anachronicznej konstrukcji podatku rolnego. Jest to system niespotykany w krajach Unii Europejskiej, gdzie powszechny jest podatek dochodowy. Celem niniejszego artykułu jest wskazanie podstawowych wad polskiego systemu prawnego w tym zakresie i jednocześnie wykazanie, iż obecny jest w polskim rolnictwie rodzaj działalności rolniczej, objęty opodatkowaniem na innych, bardziej racjonalnych zasadach. Obecnie powszechny w polskim rolnictwie system opodatkowania nie jest w żaden sposób zróżnicowany ze względu na wielkość gospodarstwa, wielkość produkcji, dochodów. System podatkowy powinien realizować oprócz fiskalnych, również inne cele. Takim celem winno być wspieranie określonego w konstytucji jako wiodący modelu polskiego rolnictwa w postaci gospodarstw rodzinnych[[1]](#footnote-1). Obecny system opodatkowania rolnictwa wymaga głębokiej reformy, natomiast zasady opodatkowania jednostek prowadzących działy specjalne produkcji rolnej mogą być do niej punktem wyjścia.

**2. System opodatkowania gospodarstw rolnych w Polsce**

Od momentu wprowadzenia podatków dochodowych do systemu podatkowego w Polsce z ich zakresu wyłączone są dochody z rolnictwa[[2]](#footnote-2). Zgodnie z ustawami o podatkach dochodowych działalność rolnicza nie jest nimi objęta. Na mocy art. 2 ust. 1 pkt 1 obu ustaw do przychodów z działalności rolniczej, z wyjątkiem przychodów z działów specjalnych produkcji rolnej, nie stosuje się przepisów tychże ustaw[[3]](#footnote-3).

Podstawowym podatkiem obciążającym rolników w Polsce jest podatek rolny.Podatek rolny wprowadzony został ustawą z dnia 15 listopada 1984 r.[[4]](#footnote-4). Do 1 stycznia 1992 r. objęte nim były również działy specjalne produkcji rolnej. Od początku 1992 r. weszły w życie: ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, które objęły swoim zakresem dochody z działów specjalnych produkcji rolnej. Ustawa o podatku rolnym była kilkakrotnie nowelizowana, jednak niezmieniona pozostała konstrukcja opodatkowania gruntów rolnych.

Podstawa opodatkowania podatkiem rolnym dla gruntów gospodarstw rolnych[[5]](#footnote-5) wyrażona jest w liczbie hektarów przeliczeniowych. Hektar przeliczeniowy jest to umowna jednostka przeliczeniowa związana z wartościowaniem ziemi rolniczej ze względu na jej położenie, klasę i rodzaj gruntów. Wysokość przelicznika uzależniona jest od okręgu podatkowego, w którym znajduje się dany grunt, od rodzaju użytków rolnych (grunty orne lub użytki zielone) oraz od klasy bonitacyjnej gruntu. Dla gruntów innych niż wchodzące w skład gospodarstw rolnych podstawę opodatkowania podatkiem rolnym stanowi ich powierzchnia, którą wyraża liczba hektarów fizycznych wynikająca z ewidencji gruntów i budynków.

Wysokość podatku ustalana jest ustawowo jako równowartość pieniężna:

- 2,5 q żyta z hektara przeliczeniowego dla gruntów gospodarstw rolnych,

- 5 q żyta – dla pozostałych gruntów,

obliczana według średniej ceny skupu żyta za 11 kwartałów poprzedzających kwartał poprzedzający rok podatkowy, ogłaszanej w formie komunikatu przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego w dzienniku urzędowych Rzeczpospolitej Polskiej „Monitor Polski”. W założeniach miernik naturalny podatku miał zapobiec zbytniemu zmniejszeniu podatku z upływem czasu oraz utrzymaniu stabilności obciążeń. Żyto zostało wybrane jako podstawowy produkt gospodarstwa rolnego, zaś wysokość jego ceny miała uwzględniać poziom dochodowości gospodarstwa. Zakładano, iż obciążenia podatkowe tak skonstruowane będą bardziej odczuwane przez gospodarstwa słabe, o niskiej produktywności. Jednakże wobec zdecydowanego zmniejszenia upraw żyta miernik ten ma w dużej części charakter przypadkowy. Żyto jest produktem o niewielkim znaczeniu w polskim rolnictwie, w roku 2010 jego produkcja stanowiła 1,8 % globalnej produkcji rolnej[[6]](#footnote-6).

Podatek rolny jest, w przypadku typowej produkcji rolnej, praktycznie jedynym obciążeniem podatkowym gospodarstwa rolnego. Nie ma żadnego znaczenia, jakiego rodzaju produkcja jest prowadzona, czy rolnik ma przychody w wysokości 1500 zł rocznie, czy też 1,5 mln Euro rocznie. Wysokość obciążenia podatkowego jest zależna wyłącznie od wielkości gospodarstwa rolnego, jego położenia i rodzaju gruntów wchodzących w jego skład. Nie ma też żadnego znaczenia, czy rolnik w ogóle prowadzi jakąkolwiek produkcję rolną, czy grunty są intensywnie wykorzystywane rolniczo, czy odłogowane. Nie ma żadnych różnic w opodatkowaniu gospodarstw socjalnych, gospodarstw rodzinnych i dużych przedsiębiorstw rolnych. System opodatkowania polskiego rolnictwa niewiele ma wspólnego ze sprawiedliwością podatkową, z właściwym rozłożeniem obciążeń podatkowych w społeczeństwie. Jest to system powszechnie krytykowany[[7]](#footnote-7) jednakże z różnych przyczyn wciąż funkcjonujący.

**3. System opodatkowania jednostek prowadzących działalność w ramach działów specjalnych produkcji rolnej**

**3.1. Zasady ogólne**

Opodatkowanie działów specjalnych produkcji rolnej jest wyłomem w wyłączeniu działalności rolniczej z opodatkowania podatkami dochodowymi. Jednostki prowadzące działalność rolniczą w postaci działów specjalnych produkcji rolnej podlegają podatkom dochodowym. Zgodnie z obiema ustawami o podatkach dochodowych, działami specjalnymi produkcji rolnej są: uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych, uprawy grzybów i ich grzybni, uprawy roślin "in vitro", fermowa hodowla i chów drobiu rzeźnego i nieśnego, wylęgarnie drobiu, hodowla i chów zwierząt futerkowych i laboratoryjnych, hodowla dżdżownic, hodowla entomofagów, hodowla jedwabników, prowadzenie pasiek oraz hodowla i chów innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym.[[8]](#footnote-8) Są to więc ściśle określone rodzaje działalności rolniczej, wyróżnione przez ustawodawcę poprzez zakwalifikowanie ich do odrębnej kategorii. Działalność tego rodzaju podlega opodatkowaniu wtedy, gdy przekracza określone w ustawach wielkości.

**3.2. Podatek dochodowy od osób fizycznych**

Inna sytuacja jest w przypadku podmiotów podlegających ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych osoba prowadząca działalność w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej ma możliwość wyboru sposobu opodatkowania. W myśl art. 15 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych rolnik może zdecydować się na prowadzenie ksiąg wykazujących przychody i wówczas opodatkowanie obejmuje rzeczywisty zysk z danej działalności. Może również wybrać uproszczony sposób opodatkowania, wówczas stosuje ryczałtowe stawki określone w kolejnych rozporządzeniach Ministra Finansów wydawanych co roku[[9]](#footnote-9). Konsekwencją wyboru rozliczania według rzeczywistych wyników finansowych jest konieczność prowadzenia księgi przychodów i rozchodów lub ksiąg rachunkowych.

Zdecydowana większość rolników wybiera rozliczenie na podstawie norm szacunkowych dochodu. Zgodnie z danymi Ministerstwa Finansów w 2008 r. spośród 35479 podatników z tytułu prowadzenia działów specjalnych produkcji rolnej, rozliczających się według ksiąg rachunkowych było 98 osób natomiast według podatkowej księgi przychodów i rozchodów 101 osób. Łącznie prowadzenie ksiąg wykazujących rzeczywisty dochód wybrało około 0,5 % podatników - łącznie 199 osób[[10]](#footnote-10). Część osób rozliczających się na zasadach ogólnych stosowała wiec stawkę 19%, część wybrała opodatkowanie progresywne (stawka 18 % i 32%).

Zgodnie z art. 24 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dochód z działów specjalnych produkcji rolnej, jeżeli podatnik nie prowadzi ksiąg, o których mowa w art. 15, ustala się przy zastosowaniu norm szacunkowych dochodu z określonej powierzchni upraw lub jednostki produkcji zwierzęcej, określonych w załączniku nr 2 do ustawy (obecnie w rozporządzeniu). Obecnie załącznik nr 2 do ustawy zawiera wykaz działów specjalnych produkcji rolnej, precyzujący i znacznie ograniczający definicję określoną w art. 2 obu ustaw o podatkach dochodowych. Ograniczenia mają dwojaki charakter – przedmiotowy i ilościowy. Rodzaje i rozmiary działów specjalnych produkcji rolnej określone są w ustawie, zaś stawki określone przez Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 września 2013 r. w sprawie norm szacunkowych dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej[[11]](#footnote-11). Do 2002 roku normy szacunkowe zawarte były w załączniku do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Od 2002 r. Minister Finansów ogłasza w drodze rozporządzenia normy szacunkowe, zmieniając je corocznie w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi wzrostu cen towarowej produkcji rolniczej, ogłaszanemu przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej Monitor Polski[[12]](#footnote-12). Wprowadzono w ten sposób pewien automatyzm wzrostu stawek, odrywając je od konieczności nowelizacji ustawy i od konieczności dyskusji za każdym razem nad ewentualną ich zmianą. Ustawa decyduje o objęciu danej produkcji rolnej opodatkowaniem jako dział specjalny, decyduje też o wielkości danej produkcji kwalifikującej ją do tej kategorii oraz o stawkach – Minister Finansów jedynie automatycznie koryguje stawki o wskaźnik wzrostu cen towarowej produkcji rolnej.

Możliwość wyboru pomiędzy szacunkowym określaniem dochodów a prowadzeniem księgi przychodów i rozchodów ocenić należy pozytywnie. Rolnicy mają wybór, czy korzystać ze zdecydowanie uproszczonej formy rozliczania się, gdzie deklarują tylko rodzaj i wielkość produkcji, a podatek jest obliczany przez urząd skarbowy – czy prowadzić księgę przychodów i rozchodów (lub pełną rachunkowość). Prowadzenie pełnej lub uproszczonej rachunkowości wymaga wiedzy i dodatkowego nakładu pracy, ale umożliwia opodatkowanie według rzeczywistych przychodów, przy uwzględnieniu pełnych kosztów działalności oraz bieżącą kontrolę finansową nad opłacalnością prowadzonej produkcji. W przypadku dużych kosztów ponoszonych przez podatnika, możliwe jest uwzględnienie ich w rozliczeniu, dotyczy to również amortyzacji, co przy dużych nakładach finansowych na budynki i budowle związane z produkcją specjalistyczną, jest bardzo istotne dla wyniku finansowego.

**3.3. Podatek dochodowy od osób prawnych**

Podmioty podlegające podatkowi dochodowemu od osób prawnych rozliczają się z działalności w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej na zasadach właściwych dla innych rodzajów działalności gospodarczej, czyli używając pełnej rachunkowości.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, przepisów ustawy nie stosuje się do przychodów z działalności rolniczej, z wyjątkiem dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej, chyba że ustalenie przychodów jest wymagane dla celów określenia dochodów wolnych od podatku dochodowego na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4e[[13]](#footnote-13). Zgodnie natomiast z art. 2 ust. 6 analizowanej ustawy, jeżeli rozmiary działów specjalnych produkcji rolnej przekraczają wielkości określone w załączniku nr 2, opodatkowaniu podlegają dochody uzyskane w roku podatkowym z całej powierzchni upraw lub wszystkich jednostek produkcji. Do rozmiarów określonych w załączniku działy specjalne traktowane są jak produkcja rolna. Natomiast przy przekroczeniu tych wielkości, od razu opodatkowana jest całość przychodu, nie ma wielkości wolnej od podatku.

Tabela określająca wielkości działów znajduje się w załączniku nr 2 do ustawy i jest, jeżeli chodzi o wielkości, identyczna jak w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych[[14]](#footnote-14). Nie ma możliwości opodatkowania według norm szacunkowych, tak jak w przypadku osób fizycznych. Ponieważ osoby prawne zobowiązane są do prowadzenia ksiąg rachunkowych brak jest powodów, aby stosować stawki rachunkowe, które służyć mają właśnie uproszczeniu sposobu rozliczania z organem podatkowym. Zasady opodatkowania przy przekroczeniu wielkości określonych w załączniku są identyczne jak przy innych rodzajach działalności[[15]](#footnote-15).

W przypadku podatku dochodowego od osób prawnych działy specjalne produkcji rolnej opodatkowane są według zasad obowiązujących inne rodzaje działalności gospodarczej. Zgodnie z ustawą z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości[[16]](#footnote-16) osoby prawne prowadzące działalność gospodarczą mają obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych. W ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych nie przewiduje się opodatkowania według norm szacunkowych przychodu. Osoby prawne rozliczają się według rzeczywistych przychodów i kosztów. W przypadku osób prawnych, mających obowiązek prowadzenia pełnej księgowości, można ustalić rzeczywisty przychód i rzeczywiste koszty prowadzenia działalności na podstawie ksiąg rachunkowych.

**3.4. Wnioski**

Opodatkowanie jednostek prowadzących działalność w ramach działów specjalnych produkcji rolnej jest oparte na zupełnie innych zasadach niż opodatkowanie pozostałej działalności rolniczej. Jednostki te podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Szczególnie godne uwagi jest rozliczanie się podmiotów podlegających podatkowi dochodowemu od osób fizycznych. W tym przypadku właściwym rozwiązaniem jest możliwość wyboru sposobu rozliczenia. Ze względu na korzystne normy szacunkowe, niewielką popularnością cieszy się rozliczanie na zasadach ogólnych - mniej niż 1 % podatników wybiera taką ewentualność[[17]](#footnote-17).

Z pewnością należy uznać za słuszne i zgodne z zasadą sprawiedliwości podatkowej[[18]](#footnote-18), której podstawowymi postulatami są równość i powszechność opodatkowania, obciążenie ciężarami publicznymi dochodów z działów specjalnych w wysokości takiej, jak dochody z pozarolniczej działalności gospodarczej.

Obecnie około 35 tysięcy podatników podlega opodatkowaniu z tytułu prowadzenia działów specjalnych produkcji rolnej. Większość z nich faktycznie nie płaci podatku dochodowego, gdyż ich dochód nie przekracza kwoty zwolnionej z opodatkowania. Ponad 59% podatników nie przekroczyło w roku 2011 kwoty dochodu nieopodatkowanego[[19]](#footnote-19).

Mimo nieprecyzyjnej terminologii, szeregu nieprawidłowości w postępowaniu związanym ze zgłaszaniem i wymiarem podatku w przypadku działalności w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej[[20]](#footnote-20), podkreślić należy, iż rozwiązana ustawowe nie wywołują większych problemów w praktyce. Jest to rozwiązanie funkcjonujące w miarę bezproblemowo, akceptowane przez rolników, nie powodujące trudności w sprawozdawczości. Z pewnością, patrząc na rozwiązania dotyczące pozostałych sfer produkcji rolnej, jest to mimo pewnych wad, rozwiązanie o wiele lepsze i sprawiedliwsze społecznie niż nieobjęcie wysokotowarowych gospodarstw rolnych podatkiem dochodowym. Szczególnie, iż w przypadku produkcji specjalistycznej, nieopartej o grunty rolne, brak jest istotnego czynnika dochodowego - płatności bezpośrednich do gruntów, które stanowią poważną pozycję finansową w przypadku typowych gospodarstw rolnych.

**4. System opodatkowania rolnictwa w Europie**

**4.1. Zagadnienia wstępne**

Zgodnie z art. 94 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską Rada (...) *wydaje dyrektywy dotyczące zbliżania takich ustaw, rozporządzeń i przepisów administracyjnych państw członkowskich, które bezpośrednio wpływają na ustanowienie lub funkcjonowanie wspólnego rynku.* Jest to przepis stanowiący podstawę harmonizacji niektórych elementów odnoszących się do podatków bezpośrednich, jednak wyłącznie w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych. Harmonizacja dotyczy między innymi opodatkowania łączenia i podziałów spółek, opodatkowania dywidend. Jednak sfera podatku dochodowego od osób fizycznych, jest wyłączną kompetencją państw członkowskich. Wobec tego systemy podatkowe w tym zakresie mogą się różnić. I różnią się dosyć znacznie[[21]](#footnote-21).

**4.2. Systemy opodatkowania rolnictwa**

We krajach Unii Europejskiej powszechnie obowiązuje w rolnictwie podatek dochodowy. Analiza opodatkowania*[[22]](#footnote-22)* wyraźnie wskazuje na to, iż w Unii Europejskiej dominuje w rolnictwie opodatkowanie dochodu. Badania systemów podatkowych krajów Unii wskazują wyraźnie, iż dominującym systemem w Europie jest poddanie działalności rolniczej podatkowi dochodowemu[[23]](#footnote-23).

Dochody z działalności rolniczej traktowane są tak, jak dochody z pozarolniczej działalności gospodarczej. W założeniach obowiązuje również ta sama skala podatkowa, podlegają one progresji. Przy dokładnej analizie okazuje się, iż systemy te przewidują jednak w ramach istniejących konstrukcji różnego rodzaju uprzywilejowanie rolnictwa. Trudno jest rozpoznać wielorakie wsparcie poprzez systemy podatkowe oraz ubezpieczenia społeczne, gdyż systemy przewidują bardzo skomplikowane konstrukcje różnego rodzaju ulg i zwolnień, co rodzi szereg trudności przy próbie porównania systemu obowiązującego w rolnictwie ze zwykłym systemem, obowiązującym w danym kraju. Jednak takie badania prowadzone przez OECD wykazały, iż specjalne traktowanie rolnictwa jest powszechne w większości krajów na całym świecie[[24]](#footnote-24).

Można zauważyć dwa podejścia do opodatkowania rolnictwa. Pierwsze to poddanie rolnictwa regułom ogólnym tak jak pozostałe dziedziny gospodarki, z ewentualnymi rozwiązaniami sprzyjającymi rozwojowi rolnictwa (np. ulgi inwestycyjne). Takie rozwiązania zastosowano m. in. w Hiszpanii, Belgii, , Szwecji, Słowacji). Bardzo rzadkie jest podejście niezawierające preferencji dla rolnictwa (Dania, Finlandia)[[25]](#footnote-25).

W systemach niektórych krajów Unii Europejskiej (m in. Austria, Belgia, Francja, Niemcy, Słowacja, Hiszpania) istnieją oddzielne systemy opodatkowania przychodów rolniczych. Z reguły oparte są na ustalaniu dochodów szacunkowych, zamiast rzeczywistych, na uproszczeniach w księgowości itd. Tego rodzaju rozwiązania nie ograniczają się tylko do rolnictwa, również w Polsce mamy opodatkowanie na zasadach ryczałtu, jednak charakterystyczne jest, że rozwiązania specjalne są zdominowane przez regulacje dotyczące działalności rolniczej.

Rolnicy unijni poddani są trzem głównym obciążeniom podatkowym – podatkowi dochodowemu, podatkowi od majątku i podatkowi od towarów i usług. W systemie tym zasadniczą rolę odgrywa podatek dochodowy, skonstruowany tak, aby wspierać określony model rolnictwa. Poprzez szereg rozwiązań szczegółowych – preferencyjne stawki, szacunkowe metody ustalania dochodu, niższe stawki podatkowe, ulgi i zwolnienia – państwo wspiera określony model rolnictwa, oparty na gospodarstwach rodzinnych[[26]](#footnote-26). Szczególnie często stosuje się różnego rodzaju szacunkowe ustalanie przychodów w rolnictwie, powszechnie oceniane jako zaniżające opodatkowanie w stosunku do działalności nierolniczej.

Analiza systemów podatkowych dotyczących rolnictwa wykazuje, iż rozwiązania podobne do polskich można znaleźć w dwóch krajach nowoprzyjętych do Unii Europejskiej. Do niedawna podobny system funkcjonował w Bułgarii natomiast nadal obowiązuje w Rumunii. W Rumunii obowiązuje jako zasada zwolnienie opodatkowania przychodów z działalności rolniczej z opodatkowania podatkiem dochodowym. Jest to rozwiązanie podobne do systemu polskiego. I podobnie jak w Polsce niektóre rodzaje przychodów z działalności rolniczej, wyróżnione przez ustawodawcę, podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym. W Rumunii opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają przychody z produkcji i sprzedaży kwiatów, roślin strączkowych i warzyw produkowanych w szklarniach i specjalnych pomieszczeniach specjalnie wybudowanych do tych celów, przychody z upraw i sprzedaży krzewów i roślin ozdobnych oraz pieczarek, prowadzenia szkółek, winnic, sadów, itp., a także przychody uzyskane w związku ze zbiorem produktów rolnych w stanie naturalnym z prywatnych lub wydzierżawionych gruntów rolnych i przekazaniem ich do wyspecjalizowanych jednostek skupu, przetwarzania lub innych jednostek tego typu[[27]](#footnote-27). Ustawodawstwo rumuńskie przewiduje dwie uproszczone metody kalkulacji przychodów osiąganych ze wskazanych wyżej rodzajów działalności rolniczej. Przychód netto może zostać określony przy zastosowaniu normy dochodowej, tworzonej na określoną jednostkę powierzchni, określanej na dany rok kalendarzowy przez właściwe organy państwowe. Druga metoda oparta jest na faktycznie osiągniętym przez podatnika przychodzie netto oraz zastosowaniu uproszczonego systemu rachunkowości[[28]](#footnote-28).

System opodatkowania przychodów z działalności rolniczej w Bułgarii długo pozostawał najbardziej atrakcyjnym (z punktu widzenia podatników) spośród wszystkich występujących w krajach Unii Europejskiej. Przede wszystkim co do zasady dochody (w tym dochody z działalności rolniczej – jeżeli podlegają opodatkowaniu) opodatkowane są według stawki ryczałtowej w wysokości 10% - jest to najniższy w Unii Europejskiej poziom opodatkowania dochodu[[29]](#footnote-29). Ponadto przychody z działalności rolniczej w Bułgarii do końca 2009 r. były prawie w całości wyłączone z zakresu opodatkowania podatkiem dochodowym – wyjątek dotyczył wyłącznie przychodów z uprawy roślin ozdobnych[[30]](#footnote-30).

Na skutek nowelizacji przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych przychody z działalności rolniczej zostały w Bułgarii w dużej mierze włączone w zakres opodatkowania. Od 1 stycznia 2011 r. do bułgarskiego systemu prawa weszły w życie przepisy dotyczące opodatkowania dochodów z działalności gospodarczej osób fizycznych zarejestrowanych jako producenci tytoniu i rolnicy[[31]](#footnote-31).

**4.3. Wnioski**

Specjalne traktowanie rolnictwa w zakresie opodatkowania jest bardzo rozpowszechnione. W zdecydowanej większości krajów stosuje się przy opodatkowaniu przychodów rolników różnorodne systemy oszacowania. Najczęściej oparte są one nie na rzeczywistych danych księgowych, ale na różnych systemach szacowania przychodów, chociaż stosuje się też różnego rodzaju uproszczone wersje księgowości.

System opodatkowania polskich działów specjalnych produkcji rolnej jak najbardziej mieści się w standardach europejskich. Takie systemy działają w wielu krajach. Z uwagi na to, iż nasz system obejmuje drobny wycinek produkcji rolnej, jest on bardzo nietypowy. Opodatkowanie rolnictwa zależy od przychodu – rzeczywistego lub szacunkowego. System panujący w Polsce oparty wyłącznie na podatku od gruntów (podatku rolnym) – jest unikalny. Natomiast opodatkowanie działów specjalnych produkcji rolnej, będące w Polsce wyjątkiem, dużo bardziej wpisuje się w regulacje europejskie.

Jak podkreśla Ministerstwo Finansów, *z przeglądu zasad opodatkowania dochodów rolników w krajach członkowskich UE wynika, iż polskie regulacje w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, obejmujące swym zakresem wyłącznie dochody osiągane z tzw. działów specjalnych produkcji rolnej, są korzystniejsze niż regulacje innych państw członkowskich, w większości których wszyscy rolnicy, a nie tylko wyodrębnione grupy, opodatkowani są podatkiem dochodowym od osób fizycznych na zasadach ogólnych (z możliwością zastosowania różnorodnych ulg i preferencji)*[[32]](#footnote-32).

Polskie rozwiązania są przeciwieństwem zastosowanych w zdecydowanej większości krajów Unii Europejskiej[[33]](#footnote-33). Opodatkowanie rolnictwa w większości krajów jest powszechne, choć rolnictwo objęte jest rozwiązaniami preferencyjnymi. W większości krajów znajdują się w systemach opodatkowania, często ukryte, mechanizmy wspierające rolnictwo. Używa się do tego dużo bardziej nowoczesnych narzędzi, przede wszystkim stosuje się szereg rozwiązań w podatku dochodowym, pozwalających na realizację polityki niskich obciążeń fiskalnych produkcji rolnej[[34]](#footnote-34). Rozwiązania podatkowe takie jak w Polsce, wyłączenie prawie całego rolnictwa z systemu powszechnego opodatkowania, występują obecnie w Europie tylko w Rumunii. Logika dziejowa wskazuje, że nie unikniemy zmian; reforma systemu jest konieczna, jednak z każdym rokiem zmiany te będą trudniejsze i bardziej kosztowne.

**5. Proponowany model opodatkowania rolnictwa**

Funkcjonowanie opodatkowania działów specjalnych produkcji rolnej wskazuje, iż można wprowadzić elementy podatku dochodowego do rolnictwa i nie spotyka się to z protestami społecznymi. Rolnicy potrafią prowadzić uproszczoną księgowość, składać odpowiednie deklaracje do urzędów skarbowych. Analiza zapytań do organów skarbowych oraz orzecznictwa sądów administracyjnych wskazuje, iż problemów ze stosowaniem przepisów podatkowych nie jest dużo[[35]](#footnote-35). W sposób naturalny tworzy się w Polsce grupa wysokodochodowych gospodarstw rolnych. Prowadzenie księgowości czy inne obowiązki sprawozdawcze, nie stanowią dla takich jednostek problemu.

Koniecznością, właściwie nie kwestionowaną, jest reforma systemu podatkowego rolnictwa. Krytyczna ocena podatku rolnego jest powszechnie przyjęta. W doktrynie nie zdarzają się głosy za utrzymaniem tego obciążenia w obecnej formie. Ekonomicznie również nie spełnia on praktycznie żadnej funkcji[[36]](#footnote-36). Rozwiązania sprzed kilkudziesięciu lat nie sprawdzają się w nowym ustroju. Wprowadzenie podatku dochodowego jest jednocześnie naturalną konsekwencją osiągnięcia przez polskie rolnictwo określonego stadium rozwoju[[37]](#footnote-37). System obowiązujący w Polsce jest anachroniczny, właściwie nie spotykany w krajach Unii Europejskiej. Jedynym krajem unijnym, w którym możemy znaleźć rozwiązania podobne do naszych, jest Rumunia.

Jedną z barier wprowadzenia opodatkowania jest niewiara w to, by rolnicy byli w stanie prowadzić rachunkowość. Jest to jednak nieuzasadnione. Wprowadzenie podstawowych zasad uproszczonej rachunkowości pozwoli na ujednolicenie zasad opodatkowania rolnictwa. Podstawą winien być wybór dokonywany przez rolnika pomiędzy ryczałtowym podatkiem dochodowym zależnym od rodzajów produkcji – tak jak podatek ryczałtowy występuje w przypadku robót budowlanych itd. oraz pomiędzy opodatkowaniem rzeczywistego dochodu na podstawie uproszczonej rachunkowości. Sytuacja rolnictwa bardzo się zmieniła od 1991 r., od kiedy ustawodawca podjął decyzję o nieobjęciu rolników powszechnym systemem opodatkowania podatkiem dochodowym[[38]](#footnote-38). Obecnie duża grupa rolników osiąga wysokie dochody, prowadzi rachunkowość, rozlicza VAT itd. Błędne jest też twierdzenie, iż zmiana systemu opodatkowania spotyka się z ogromnym sprzeciwem rolników. Wielu rolników akceptuje konieczność reformy systemu opodatkowania i dostrzega jego anachroniczność[[39]](#footnote-39). Wbrew powszechnym opiniom rolnicy w Polsce nie są zdecydowanymi przeciwnikami zmiany systemu opodatkowania rolnictwa. Swoją akceptację dla nowych rozwiązań, dotyczących między innymi wprowadzenia podatku dochodowego, uzależniają przede wszystkim od poziomu zwiększenia obciążeń podatkowych[[40]](#footnote-40).

Działalność rolnicza powinna być objęta podatkiem dochodowym. Nie należy mylić opodatkowania majątku rolnika i opodatkowania jego dochodu. Podatek dochodowy nie może zastąpić podatku rolnego[[41]](#footnote-41). Konieczna jest prosta konstrukcja - podatek majątkowy, podatek od obrotu (VAT) i podatek dochodowy. Jest to wyjście powszechnie akceptowane, jednak, przede wszystkim z powodów politycznych, bardzo trudne do przeprowadzenia. Doświadczenia związane z funkcjonowaniem działów specjalnych produkcji rolnej wskazują, iż wprowadzenie podatku dochodowego do rolnictwa nie musi łączyć się ze zwiększeniem obciążeń podatkowych, nie stanowi też bariery uproszczona ewidencja. Należy więc te ponad dwudziestoletnie doświadczenia, wykorzystać przy wprowadzaniu nowego systemu podatkowego.

Wprowadzenie podatku dochodowego obok podatku obciążającego majątek rolnika, automatycznie nie zwiększy znacząco obciążeń podatkowych. W bardzo wielu gospodarstwach niskodochodowych, podatek dochodowy praktycznie nie wystąpi z uwagi na ujemne wartości dochodu do opodatkowania lub mieszczenie się w kwocie zwolnionej z podatku[[42]](#footnote-42). Natomiast w przypadku gospodarstw wysokotowarowych, obciążenie powinno znacząco wzrosnąć. Rozwiązanie takie wprowadziłoby bardziej sprawiedliwy system, w którym wysokie dochody łączyłyby się z proporcjonalnie wyższymi podatkami.

Należy wprowadzić do celów podatkowych trzy kategorie gospodarstw. Gospodarstwa socjalne, nieprodukcyjne, produkujące głównie na własne potrzeby powinny być zwolnione z opodatkowania z uwagi na wysokość produkcji i co za tym niskie dochody lub ich brak. Jedynym podatkiem powinien być podatek od majątku (gruntu) o konstrukcji podobnej i podobnej wysokości jak obecnie obowiązujący podatek rolny.

Drugą kategorią powinny być gospodarstwa rodzinne, produkujące na rynek, jednak nie przekraczające określonej wielkości produkcji, korzystające tylko w niewielkim stopniu z siły najemnej. Takie jednostki powinny być objęte opodatkowaniem podatkiem dochodowym zryczałtowanym, w rozsądnej wysokości, która nie zakłóciłaby funkcjonowania i rozwoju takiego gospodarstwa. Ryczałt może być naliczany od wielkości przychodów bądź podobnie jak przy opodatkowaniu działów specjalnych produkcji rolnej, od wielkości określonych rodzajów produkcji rolnej. System ten znakomicie sprawdza się przy opodatkowaniu wybranych rodzajów działalności, dlatego też wydaje się, że może stanowić rozwiązanie modelowe dla całego polskiego rolnictwa.

Uproszczone zasady opodatkowania nie komplikowałyby nadmiernie kontaktów z organami skarbowymi, jednocześnie tego rodzaju system byłby systemem preferencyjnym w stosunku do opodatkowania typowej działalności gospodarczej oraz działalności rolniczej wielkich jednostek produkcyjnych, które należy zaliczyć do następnej kategorii. Rolnicy prowadzący gospodarstwa rodzinne powinni mieć możliwość wyboru, tak jak w przypadku działów specjalnych produkcji rolnej, czy rozliczać się na zasadach ryczałtowych, czy też stosować rozliczenie oparte na rzeczywistych wynikach finansowych gospodarstwa.

Trzecią kategorią są jednostki zajmujące się produkcją rolniczą o dużej skali i opartą w przeważającej mierze na pracy najemnej. Kategoria przedsiębiorstwa rolnego od pewnej wielkości produkcji rolnej powodowałaby konieczność przejścia na zasady opodatkowania odpowiadające prowadzeniu działalności gospodarczej. Nie ma żadnego uzasadnienia nieobjęcie opodatkowaniem podatkiem dochodowym przedsiębiorstw rolnych takich jak fermy tuczników o wielkości produkcji liczonej w dziesiątkach milionów euro.

Takie rozwiązanie pozwoliłoby na realizację aktywnej polityki państwa wspierającej model rolnictwa oparty na gospodarstwach rodzinnych. Podkreślić należy, iż wprowadzenie podatku dochodowego do rolnictwa nie powinno służyć nadmiernemu zwiększeniu obciążeń rolników prowadzących gospodarstwa socjalne oraz rodzinne. Zdecydowana większość rolników nadal nie płaciłaby podatku dochodowego, chociażby ze względu na odpowiednio ustawiony próg dochodów zwolnionych z opodatkowania. Jednak brak jest powodów, dla których tego rodzaju preferencje podatkowe w stosunku do innych podmiotów gospodarczych miałyby służyć wielkim przedsiębiorstwom rolnym. Istotą podatku dochodowego, jest przekazanie części środków finansowych państwu i redystrybucja tych środków dla dobra ogólnego. Zasady powszechności opodatkowania, jak i sprawiedliwości obciążeń finansowych, są istotne. Jednocześnie mogą realizować cele pozafiskalne, takie jak wspomaganie inwestycji, polityka prorodzinna, czy też wspieranie gospodarstw rodzinnych.

**Taxation of family farms in Poland and Europe. Units conducting special agricultural production as examples of suggested solutions.**

**Summary**

Polish agricultural farms taxation is based on an anachronistic construction of an agricultural tax. The amount of the tax is not correlated in any way with income. Alternatively, in Poland there is a system characterized by normality. Farms conducting special agricultural production are taxed by a flat-rate tax, the amount of which is based on the production volume. This model of taxation should be considered in changes planned for the Polish tax system. Changes in the European tax system should also be taken into account. In Europe, in agriculture it is customary to apply income tax – with retention of a flat-rate tax for its calculation.

**Key words**

Taxation of agriculture, agricultural farm, family farm, special agricultural production section, agricultural tax, income tax in agriculture

1. Dla potrzeb niniejszego artykułu przez gospodarstwo rodzinne rozumieć należy gospodarstwo produkujące na rynek, jednak nie opierające się w przeważającej części na sile najemnej. Szerzej na temat pojęcia gospodarstwa rodzinnego zob. m. in. A. Lichorowicz, *Status prawny gospodarstw rodzinnych w ustawodawstwie krajów Europy Zachodniej,* Białystok 2000. D. Łobos-Kotowska, *Gospodarstwo rodzinne. Prawne formy organizacji,* Sosnowiec 2006, K. Stefańska, *Gospodarstwo rodzinne jako element ustroju rolnego,* Studia Iuridica Agraria, t. II, Białystok 2002. [↑](#footnote-ref-1)
2. Regulacja ta jest niezmieniona od wejścia w życie obu ustaw o podatku dochodowym, tj. ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jedn. Dz. U. z 2014 r., poz. 851, z późn. zm., która weszła w życie z dniem 10 marca 1992 r. z mocą od dnia 1 stycznia 1992 r. oraz ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jedn. Dz. U. z 2012 r., poz. 361, z późn. zm., która weszła w życie z dniem 1 stycznia 1992 r. [↑](#footnote-ref-2)
3. Obie ustawy zawierają też identyczną definicję działalności rolniczej, zawartą w art. 2 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i podobnie art. 2 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Jest ona określona jako *działalność polegająca na wytwarzaniu produktów roślinnych lub zwierzęcych w stanie nieprzetworzonym (naturalnym) z własnych upraw albo hodowli lub chowu, w tym również produkcja materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcja warzywnicza gruntowa, szklarniowa i pod folią, produkcja roślin ozdobnych, grzybów uprawnych i sadownicza, hodowla i produkcja materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcja zwierzęca typu przemysłowo-fermowego oraz hodowla ryb, a także działalność, w której minimalne okresy przetrzymywania zakupionych zwierząt i roślin, w trakcie których następuje ich biologiczny wzrost, wynoszą co najmniej:*

   *1) miesiąc - w przypadku roślin,*

   *2) 16 dni - w przypadku wysokointensywnego tuczu specjalizowanego gęsi i kaczek,*

   *3 6 tygodni - w przypadku pozostałego drobiu rzeźnego,*

   *4) 2 miesiące - w przypadku pozostałych zwierząt*

   *- licząc od dnia nabycia*. [↑](#footnote-ref-3)
4. Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, tekst jedn. Dz. U. z 2013 r. poz. 1381 [↑](#footnote-ref-4)
5. Gospodarstwo rolne zgodnie z ustawą o podatku rolnym to obszar gruntów, sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza, o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy, stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej, w tym spółki, nieposiadającej osobowości prawne (art. 2 ust. 1 w zw. z art. 1 ustawy o podatku rolnym). [↑](#footnote-ref-5)
6. Zob. Rocznik statystyczny rolnictwa 2013, s. 150, dostępny na www.stat.gov.pl. [↑](#footnote-ref-6)
7. Zob. m. in. R.I. Dziemianowicz, *Efektywność systemu opodatkowania rolnictwa,* Białystok 2007, K. Gruziel, *Stan i kierunki zmian w opodatkowaniu gospodarstw rolniczych,* Warszawa 2008, J. Bieluk, *Działy specjalne produkcji rolnej. Problemy prawne.* Białystok 2013. [↑](#footnote-ref-7)
8. Zob. art. 2 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz podobnie art. 2 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. [↑](#footnote-ref-8)
9. O problemach z księgami rachunkowymi zob. J. Bieluk, *Działy specjalne …*, s. 169 i nast. [↑](#footnote-ref-9)
10. Zob. pismo Ministra Finansów z dnia 6 kwietna 2011 r. skierowane do Marszałka Senatu (sygn. PK3/0602/7/20/JPC/BMI9/3244/11) w sprawie projektu zmian w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, ww2.senat.pl. [↑](#footnote-ref-10)
11. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 września 2013 r. w sprawie norm szacunkowych dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej, Dz.U. z 2013 r., poz. 1171. [↑](#footnote-ref-11)
12. Ustawa z dnia 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 104, poz. 1104. [↑](#footnote-ref-12)
13. Art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, zob. W. Dmoch, *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz,* s. 23-25. *Konsekwencją wyłączenia przedmiotowych przychodów rolniczych jest brak obowiązku prowadzenia dokumentacji podatkowej w sposób przewidziany postanowieniami ustawy (art. 9 ustawy o CIT). Jednocześnie wydatki poniesione na tę działalność nie będą uznawane za koszty uzyskania przychodów*. Zob. też A. Mariański, D. Strzelec, M. Wilk *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz.* Komentarz do art. 2*,* LEX, 2012. [↑](#footnote-ref-13)
14. Do roku 2001 tabela znajdowała się w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 3 kwietnia 1992 r. w sprawie podatku dochodowego od osób prawnych. Ustawą z dnia 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2000 r., Nr 104, poz. 1104, wprowadzono tabelę jako załącznik Nr 2 do ustawy. [↑](#footnote-ref-14)
15. Zob. P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *CIT. Podatki i rachunkowość*. *Komentarz do art.2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych,* LEX 2012*.* [↑](#footnote-ref-15)
16. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jedn. Dz.U. z 2013 r., poz. 330, z późn. zm. [↑](#footnote-ref-16)
17. Zob. pismo Ministra Finansów z dnia 6 kwietna 2011 r. skierowane do Marszałka Senatu (sygn. PK3/0602/7/20/JPC/BMI9/3244/11) w sprawie projektu zmian w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, ww2.senat.pl. [↑](#footnote-ref-17)
18. Szeroko o zasadzie sprawiedliwości podatkowej A. Gomułowicz *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2003, też J. Głuchowski, *Sprawiedliwość podatkowa: założenia teoretyczne i możliwości aplikacyjne*, (w:) *Stan, kierunki reformy, wpływ na wzrost gospodarczy*, Warszawa 1999. [↑](#footnote-ref-18)
19. Dane zamieszczone stronie www.mf.gov.pl. [↑](#footnote-ref-19)
20. Szerzej J. Bieluk, *Działy specjalne …,* s. 141 i n. [↑](#footnote-ref-20)
21. Najmniej różnic jest w przypadku funkcjonowania VAT. [↑](#footnote-ref-21)
22. W tym zakresie istnieje szereg opracowań dotyczących opodatkowania rolnictwa, dotyczące krajów Unii Europejskiej jak i pozaunijnych. Jednak we wszystkich opracowaniach podkreśla się problemy z porównywaniem systemów podatkowych, szczególnie właśnie w zakresie produkcji rolnej. Szczegółowa analiza systemów podatkowych Holandii, Belgii, Czech, Danii, Francji, Niemiec, Węgier, Polski, Hiszpanii i Wielkiej Brytanii została przedstawiona w licznych opracowaniach: w zakresie opodatkowania działalności rolniczej Holandii zob. H.B. van der Veen, H.A.B. van der Meulen, K.H.M. van Bommel, B. Doorneweert Exploringagriculturaltaxation in Europe. Zob. też.obszerne opracowanie *Taxation and Social Security in Agriculture* OECD Policy Brief, 2006 www.oecd.org OECD, (2005). Taxation and Social Security in Agriculture. Paris. – zawierające analizę systemów podatkowych 26 krajów; sporządzone przez Norwegian Agricultural Economics Research Institute w 2000 r. opracowanie *Taxaton of Agriculture in selected countries*, F.G. Andersen, L.J. Asheim, K. Mittenzwei, F. Veggeland, obejmujące analizę system opodatkowania rolnictwa w dziewięciu krajach (USA, Kanada, Australia, Niemcy, WielkaBrytania, Irlandia, Francja, SzwajcariaorazWłochy) oraz *The European Federation of Agricultural Consultancy TAX Guide 2000* – opracowanie obejmujące Danię, Francję, Niemcy, Holandię, Szwecję i WielkąBrytanię. Z polskiej literatury istotną pozycją jest opracowanie pod red. J. Pawłowskiej-Tyszko, Systemy podatkowe w krajach Unii Europejskiej, Warszawa 2013. Zob też książka K. Wacha, *Systemy podatkowe krajów Unii Europejskiej* Kraków 2006. Problematyką opodatkowania rolnictwa w innych krajach zajmowała się szeroko R. I. Dziemianowicz, zob. *Efektywność systemu opodatkowania …* oraz *Specyfika konstrukcji podatku dochodowego obciążającego gospodarstw rolne w Unii Europejskiej,* Zeszyty Naukowe SGGW, Problemy Rolnictwa Światowego t. 15 z 2006, s. 235. [↑](#footnote-ref-22)
23. Zob. obszerne badania opodatkowania działalności rolniczej wykonane przez Norwegia Agricultural Exonomics Research Institute, dane dotyczące krajów unii europejskiej EFAC Tax Guide 2000 The European Federation of Agricultural Consultancy oraz OECD, R. I. Dziemianowicz, Efektywność systemu opodatkowania…, s. 193 i nast., również J. Pawłowska-Tyszko (red.), Systemy podatkowe…. [↑](#footnote-ref-23)
24. Zob. B. Hinn, D. Blandford, *Taxation Concessions as instrument of Agricultural* Policy, http://ageconsearch.umn.edu/bitstream/7976/1/cp07hi01.pdf. [↑](#footnote-ref-24)
25. J. Pawłowska-Tyszko, *Systemy podatkowe…,* s. 15 i nast. [↑](#footnote-ref-25)
26. *Ibidem,* s. 16. [↑](#footnote-ref-26)
27. Fiscal Code of Romania, Law No. 571/2003 art. 71, zob. szerzej Monel-Mugurel Jitea, Personal Agricultural Income Taxation. A Comparative Analysis between Several New Member States, Bulletin UASVM Horticulture Nr 67( 2) 2010, s. 142. [↑](#footnote-ref-27)
28. Fiscal Code of Romania, Law No. 571/2003 art. 72 – 73, zob. szerzej J. Monel-Mugurel, *Personal Agricultural …*, s. 142. [↑](#footnote-ref-28)
29. Law on taxes on the income of natural persons, (State Gazette No. 95/24.11.2006 with the following amendments), art. 48 § 1, zob. szerzej J. Monel-Mugurel, *Personal Agricultural …*, s. 141. [↑](#footnote-ref-29)
30. J. Monel-Mugrurel, *Personal Agricultural …* s. 141. [↑](#footnote-ref-30)
31. Nowelizacja Law on taxes on the income of naturalpersons (StateGazette 31/11), którą m.in. wprowadzono art. 29a dotyczący opodatkowania dochodów z działalności gospodarczej osób fizycznych, zarejestrowanych jako producenci tytoniu i rolnicy. [↑](#footnote-ref-31)
32. Zob. odpowiedź na interpelację nr 7120 posła S. Steca, do Ministra Finansów w sprawie opodatkowania podatkiem dochodowym części produkcji rolniczej jako działów specjalnych produkcji rolnej z dnia 21 czerwca 2007, www.sejm.gov.pl [↑](#footnote-ref-32)
33. Tak, R.I. Dziemianowicz, *Efektywność systemu…* s. 432. [↑](#footnote-ref-33)
34. Tamże, s. 432 : *obciążenia fiskalne rolnictwa w krajach UE i USA są znacznie niższe niż w pozostałych działach gospodarki, a jednocześnie rolnicto otrzymuje dodatkowe transfery. Jest to niezwykle wygodne, zwłaszcza z punktu widzenia krajów UE, ponieważ oficjalne wsparcie unijnego rolnictwa podlega ścisłej kontroli, natomiast taxexpenditures, które nie są ujmowane w żadnej unijnej statystyce, pozwalają na dodatkowe dofinansowanie narodowego rolnictwa poza systemem i limitami pomocy publicznej.*  [↑](#footnote-ref-34)
35. J. Bieluk *Działy specjalne …,* s. 346 i nast. [↑](#footnote-ref-35)
36. Zob. M. Wasilewski, K. Gruziel, *Podatek rolny a podatek dochodowy…,* s. 115-116., *Podatek rolny płacą wszyscy rolnicy. Podatek ten średnio w Polsce stanowi około 5% produkcji czystej gospodarstwa. W przypadku rolników biedniejszych podatek tek stanowi ponad 5%, a dla najbogatszych poniżej 2%. Sprawia to, że system podatkowy zwiększa, a nie zmniejsza rozpiętości w dochodach na wsi. Obecny system podatkowy nie sprzyja także inwestowaniu i unowocześnianiu gospodarstw.* Zob. też. M. Wasilewski, K. Gruziel, *Podatek rolny a podatek dochodowy w gospodarstwach rolniczych – konsekwencje zmian.* Wieś i rolnictwo, Nr 2 z 2008 r. [↑](#footnote-ref-36)
37. Należy zgodzić się z R.I. Dziemianowicz, iż... *można zauważyć pewne zależności pomiędzy konstrukcją systemu podatkowego a poziomem rozwoju tego sektora w danym kraju. Na etapie rolnictwa uprzemysłowionego, po zakończeniu procesów modernizacyjnych, konstrukcje podatków obciążających rolnictwo nie różnią się zazwyczaj od pozostałych*., R.I. Dziemianowicz *Efektywność systemu* ….s. 431. [↑](#footnote-ref-37)
38. ### Zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 października 2010 r. (K 58/07) na temat motywów nieobjęcia rolników podatkiem dochodowym w 1991 r. *Miało to też wynikać z dominującego naturalnego charakteru tej gospodarki z przeznaczeniem efektów produkcji na potrzeby rolników i ich rodzin, z ograniczonym jej udziałem w rozwiniętych procesach rynkowych. Ustawodawca zakładał, że ówczesny poziom rolników pracujących na granicy opłacalności nie pozwoli też na sprostanie przez nich procedurom precyzyjnego ustalania ich przychodów, kosztów i rzeczywistego dochodu z ich działalności rolniczej, co miało być warunkiem szerokiego objęcia gospodarczej działalności indywidualnych rolników obowiązkiem podatkowym w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych. Argumentacja ta podnoszona jest do dzisiaj w dyskusjach na temat projektów ustawodawczych dotyczących zmian systemu ich opodatkowania i modyfikacji systemu KRUS.*

    [↑](#footnote-ref-38)
39. Zob. M. Gand, M. Mądra, *Sprawiedliwość opodatkowania rolnictwa oraz możliwości zmian w tym zakresie w opinii rolników indywidualnych.* Zeszyty Naukowe SGGW. Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej 2011, r 89, s. 207 i nast. Wyniki badań wskazują, iż najwięcej (35,5% wszystkich badanych), odpowiedziało, iż obciążenia fiskalne w rolnictwie są małe, Dla największej grupy rolników (27,7%) najważniejszym elementem uzasadniającym potrzebę zmian w dotychczasowym systemie opodatkowania rolnictwa jest brak bezpośredniego związku pomiędzy obciążeniem fiskalnym, a produkcją i sprzedażą płodów rolnych. Wśród badanych rolników dominowała opinia, iż obciążenia podatkowe powinno być uzależnione od poziomu uzyskiwanych dochodów w gospodarstwie (25,3%). dla większości badanych ciężar podatku powinien być zależny przede wszystkim od poziomu uzyskiwanych dochodów pomniejszony o wycenione koszty pracy rolnika i jego rodziny. Podobne wnioski, zob. M. Wasilewski, K. Gruziel, *Koncepcja i skutki finansowe wprowadzenia podatku dochodowego w gospodarstwach rolniczych* Zeszyty Naukowe SGGW. Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej 2007, nr 62. [↑](#footnote-ref-39)
40. Zob. M. Wasilewski, K. Gruziel, *Koncepcja i konsekwencje zastąpienia podatku rolnego podatkiem dochodowym w gospodarstwach rolniczych* (w:)J. Ostaszewski, (red.) *O nowy ład podatkowy,* Warszawa 2007, s. 126. [↑](#footnote-ref-40)
41. Podatek majątkowy powinien pozostać dochodem gminy. Zob. M. Wasilewski, K. Gruziel, *Podatek rolny a podatek dochodowy – konsekwencje zmian dla gospodarstw rolnych,* Roczniki Nauk Rolniczych, Seria G 2008, t. 94, z. 2, s. 117, por. też rozwiązania dotyczące innych krajów unii europejskiej w tym zakresie K. Karpus, *Systemy podatków lokalnych w wybranych państwach europejskich*, Toruń 2002, s 13 i nast. [↑](#footnote-ref-41)
42. Zob. wyniki badań zaprezentowane przez K. Gruziel, *Konsekwencje finansowe wprowadzenia podatku dochodowego w indywidualnych gospodarstwach rolniczych,* Zeszyty Naukowe SGGW, Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej 2008, nr 72, s. 91 -105. [↑](#footnote-ref-42)