

Miscellanea

IZABELA CHOLEWA

GRAŻYNA NACHTMAN

Instytut Ekonomiki Rolnictwa

i Gospodarki Żywnościowej – PIB

Warszawa

ANALIZA PRZEWIDYWANYCH SKUTKÓW WPROWADZENIA REFORMY PODATKOWEJ W POLSKIM ROLNICTWIE NA TLE ROZWIĄZAŃ NIEMIECKICH

Wprowadzenie

Podatki stanowią usankcjonowane prawem świadczenia obywateli oraz podmiotów gospodarczych na rzecz państwa. Polscy rolnicy dotychczas z tytułu prowadzenia działalności rolniczej byli zobowiązani do uiszczania podatku rolnego, zasilającego budżety gminne. Wyjątkiem było opodatkowanie podatkiem dochodowym działów specjalnych produkcji rolnej, który jest odprowadzany do budżetu centralnego. Poza tymi świadczeniami rolnicy opłacają inne podatki majątkowe, takie jak podatek od nieruchomości, podatek leśny, podatek od środków transportowych, od spadku i darowizn. Działalność rolnicza podlega również opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, przy czym rolnicy rycałtowi są zwolnieni z tego obowiązku.

Podatki są źródłem dochodów budżetu centralnego i budżetów lokalnych na realizację zadań. Beneficjentami budżetu są wszyscy obywatele, w tym rolnicy. Dlatego też uważa się, że sprawiedliwość społeczna wymaga włączenia także tej grupy zawodowej do jednolitego systemu podatkowego, zwłaszcza obecnie, w warunkach gospodarki rynkowej. Wobec rolników zwolnionych z płacenia podatku dochodowego coraz powszechniej jest wyrażana dezaprobatą społeczną, uznaje się ich za grupę podatników uprzywilejowanych zarówno pod względem obciążeń fiskalnych, jak i korzyści czerpanych ze środków publicznych. Obecnie udział społeczności rolniczej w kształtowaniu budżetu gmin z tytułu podatku rolnego pozostaje w dużej dysproporcji do pożytków czerpanych z funduszy publicznych. Odnosi się to zwłaszcza do gospodarstw dużych, silnych ekonomicznie, dla których wysokość podatku rolnego nie jest współmierna do osiągniętych dochodów (Forfa M., 2011). Te duże gospodarstwa rolne, najbardziej żywotne ekonomicz-

nie, są głównymi beneficjentami obecnego systemu podatkowego i objęcie ich podatkiem dochodowym byłoby przejawem normalizacji (Pawłowska-Tyszko J., 2012). Dotychczas płacony przez rolników podatek rolny stanowi niewielki wkład w całości dochodów gmin, a zasadnicze wpływy do budżetów lokalnych pochodzą z podatku od nieruchomości (Chmielewska M., 2009; Pawłowska-Tyszko J., 2012). Odnośnie funkcji podatku rolnego panuje też pogląd, że utrudnia on przepływ pracowników do innych gałęzi gospodarki, opóźnia proces powiększania gospodarstw rolnych, niedoskonałe jest jego oddziaływanie na wyrównywanie ekonomiczno-przyrodniczych warunków gospodarowania, brak jest związku z wynikami ekonomicznymi gospodarstwa (Forfa M., 2011).

W związku z brakiem akceptacji takiego stanu opodatkowania rolnictwa prowadzone są od kilku lat prace nad przygotowaniem reformy podatkowej. Obecnie uiszczany podatek rolny stanowi iloczyn liczby ha przeliczeniowych gruntów gospodarstwa rolnego i wartości 2,5 dt żyta¹. Od roku 2014 decyzją władz ustawodawczych dokonano jedynie zmiany w naliczaniu ceny skupu żyta – będzie ona liczona „według średniej ceny skupu żyta za 11 kwartałów poprzedzających kwartał poprzedzający rok podatkowy”².

Podatek rolny płacony był dotychczas według jednolitych zasad przez wszystkich rolników. Celem reformy podatkowej w rolnictwie jest wprowadzenie podatku dochodowego i zróżnicowanie obciążeń podatkiem w zależności od osiąganego dochodu. Obecnie trwa dyskusja nad przygotowanymi założeniami do projektu ustawy o podatku dochodowym w rolnictwie. Przebudowa systemu podatkowego w polskim rolnictwie jest zagadnieniem trudnym. Pomijając zakres prac legislacyjnych, wymaga ona zmiany mentalności rolników, ich przygotowania merytorycznego, przygotowania służb do wdrożenia systemu. Przy wprowadzaniu tak radykalnych zmian nie bez znaczenia jest poznawanie doświadczeń innych krajów. W niniejszym opracowaniu przedstawiono jak w praktyce funkcjonuje system podatkowy w rolnictwie Niemiec, ściśle powiązanych gospodarczo z Polską. Do jego poznania przyczynił się zorganizowany wyjazd służbowy w ramach warsztatów Polskiego FADN (System Zbierania i Wykorzystywania Danych Rachunkowych z Gospodarstw Rolnych). Na tle rozwiązań funkcjonujących w Niemczech dokonano oceny projektu podatku dochodowego w rolnictwie polskim.

Opodatkowanie rolników niemieckich

System podatkowy w Niemczech jest rozbudowany, zarówno w odniesieniu do podmiotów, jak i przedmiotów. Wszyscy obywatele są równi pod względem płacenia podatków, tak jak są równi w korzystaniu z systemu opieki socjalnej, a na straży przestrzegania sprawiedliwości społecznej stoi konstytucja Niemiec.

¹ Do roku 2013 średnią cenę skupu żyta ustalano na podstawie komunikatu Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego, ogłaszanego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski” w terminie 20 dni po upływie trzeciego kwartału.

² Ustawa z dnia 10 maja 2013 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym (Dz.U. z 2013 r. poz. 660).

W zakres systemu podatkowego Niemiec wchodzi wiele obciążeń fiskalnych, w tym podatek dochodowy, obowiązujący osoby fizyczne i osoby prawne. Powszechnie obowiązujące podatki zalicza się do czterech następujących grup:

1. Podatki majątkowe (w tym podatek od nieruchomości, spadkowy, od darowizn).
2. Podatek VAT.
3. Podatki pozostałe (np. kościelny, akcyzowy, od zużycia energii elektrycznej).
4. Podatek dochodowy.

1. Do podatków majątkowych należą podatki od nieruchomości. Tworzy je podatek od gruntów rolnych i od innych nieruchomości. Należy podkreślić, że każde gospodarstwo rolne płaci podatek gruntowy zawsze, nawet w przypadku utraty zbiorów. Poziom podatku od gruntów rolnych jest zróżnicowany w zależności od jakości ziemi, wyznaczającej możliwości plonowania roślin. Cecha ta mierzona jest w punktach – najszabsza ziemia ma punktów 20, a najwyższej jakości 100. Sposób wyliczenia podatku opiera się na ustawie z roku 1935.

Podatek od innych nieruchomości wyznacza urząd skarbowy danego kraju związkowego (landu) na podstawie wyceny tej nieruchomości, a jego beneficjentami są poszczególne gminy. Od płacenia tego podatku są zwolnione zabudowania gospodarstwa rolnego, uczestniczące w działalności rolniczej. Przy zakupie takich nieruchomości podatek płacony jest tylko od ziemi pod tymi budynkami. Rolnicy zobowiązani są do płacenia podatku od nabycia ziemi i innych nieruchomości nie związanych z działalnością rolniczą. Stawka podatku od nieruchomości jest na poziomie 4,5% wartości zakupu nieruchomości, a w biedniejszych krajach związkowych jest wyższa i wynosi 5%. Ten podatek nie obowiązuje przy darowiznach, przy transferze ziemi pomiędzy małżonkami.

2. W rolnictwie niemieckim, podobnie jak w polskim, obowiązuje system podatku VAT, określanego powszechnie przez Niemców jako podatek obrotowy. Rolników najczęściej dotyczy system stawek przeciętnych (zwrot ryczałtowy), pod warunkiem, że nie podlegają obowiązkowo zasadom ogólnym. Rolnik ryczałtowy, podobnie jak w Polsce, może wybrać dobrowolnie opodatkowanie na zasadach ogólnych, ale powrót do ryczałtu możliwy jest dopiero po 5 latach. Opodatkowanie na zasadach ogólnych opłaca się (jak i w przypadku polskich rolników) gospodarstwom realizującym inwestycje.

3. Pozostałe podatki rolnicy płacą w zależności od konkretnego przypadku. Na przykład, osoby deklarujące przynależność do kościoła płacą podatek kościelny, stanowiący 8-9% wartości podatku dochodowego.

Do obciążeń podatkowych rolników Niemiec Zachodnich oraz innych podatników należy ponadto podatek solidarnościowy, płacony w wysokości 5,5% na rzecz landów wschodnich. Rolnicy indywidualni nie płacą natomiast tak zwanego podatku od działalności gospodarczej na rzecz gmin, wymaganego od podmiotów prowadzących działalność gospodarczą i płacących jednocześnie podatek dochodowy od osób fizycznych.

4. W zakresie podatku dochodowego obowiązuje podatek dochodowy od osób fizycznych i od osób prawnych. Rolnicy indywidualni i spółki osobowe

w Niemczech są płatnikami podatku dochodowego od osób fizycznych. Zaś osoby prawne, czyli spółki kapitałowe i spółdzielnie, płacą podatek dochodowy od osób prawnych.

Podatek dochodowy od osób fizycznych w rolnictwie niemieckim

Podstawą do ustalania wymiaru podatku dochodowego w rolnictwie jest w większości przypadków prowadzona rachunkowość. Przedmiotem opodatkowania są dochody uzyskane z produkcji roślinnej, chowu i hodowli zwierząt, produkcji ogrodniczej oraz pozostałej, która wytworzona została z udziałem sił przyrody. Należy podkreślić, że opodatkowaniu podlegają również dopłaty bezpośrednie.

Metody ustalania dochodu (formy opodatkowania)

Dochody w gospodarstwach indywidualnych mogą być ustalane czterema metodami: poprzez *prowadzenie pełnej rachunkowości*, *porównanie wpływów i wydatków*, poprzez ustalanie *stawek przeciętnych* oraz *na podstawie oszacowania zysku*.

- **Pełna rachunkowość** obowiązuje gospodarstwa rolne, spełniające jeden z trzech warunków: ich wartość ekonomiczna jest wyższa od 25 tys. euro, osiągają dochód powyżej 50 tys. euro lub ich przychody w roku kalendarzowym były wyższe od 500 tys. euro.

Wartość ekonomiczną gospodarstwa ustala organ skarbowy (Besteuerung..., 2009). W starych krajach związkowych (była RFN) jest to wartość podatkowa majątku gospodarstwa, a w krajach na terenach byłej NRD wartość odtworzeniowa gospodarstwa. Na wartość podatkową gospodarstwa składają się wszystkie dobra majątkowe gospodarstwa o charakterze niepieniężnym, w tym wartości niematerialne i prawne (np. kwoty produkcyjne). Na podstawie wartości tego parametru określa się między innymi obowiązek prowadzenia pełnej księgowości czy stosowania innych zasad ewidencji do celów podatkowych, ustalany jest też np. wymiar podatku gruntowego. Prowadzenie pełnej rachunkowości wymaga więc przedstawienia dokładnego bilansu majątkowego, przy czym należy tu precyzyjnie oddzielić majątek prywatny od majątku gospodarstwa.

- **Metoda porównania wpływów i wydatków (metoda rachunku nadwyżkowego)**. Mogą ją zastosować rolnicy, którzy nie przekroczyli kwot granicznych do prowadzenia pełnej rachunkowości i jednocześnie nie kwalifikują się do stosowania metody stawek przeciętnych, którą omówiono poniżej. Rachunkowość w tym wypadku polega na rejestrowaniu wpływów i wydatków w gospodarstwie. Do rachunku wydatków włącza się roczną ratę amortyzacji majątku. Przy obliczaniu dochodu nie uwzględnia się natomiast zmiany stanu zapasów. Metoda ta jest formą prowadzonej w Polsce księgi przychodów i rozchodów. Na koniec roku obrachunkowego obliczenia wpływów i wydatków przenosi się na urzędowy formularz i łącznie z zeznaniem podatkowym przekazuje do urzędu skarbowego.

- **Metoda stawek przeciętnych (ryczałt)**. Nie ma tu wymogu prowadzenia jakiegokolwiek ewidencji, a ustalanie podatku polega na ogólnym szacowaniu zysku. Metodę tę stosuje się wobec rolników spełniających trzy następujące

warunki. Po pierwsze, samodzielnie gospodarują na obszarze użytków rolnych do 20 ha, z pominięciem upraw specjalnych. Po drugie, wielkość pogłowia zwierząt wynosi do 50 sztuk dużych (SD). Po trzecie, wartość korzyści z tytułu użytkowania specjalnego³ wynosi nie więcej niż 1023 euro⁴ (Besteuerung..., 2009). Te trzy graniczne wartości muszą występować łącznie. Dane dotyczące powierzchni ziemi i liczby zwierząt zostały ustalone w wyniku negocjacji ze stowarzyszeniami rolników. W zależności od liczby hektarów ziemi i jej jakości oraz liczby zwierząt stworzono klasy wartości gospodarstwa. Podatek jest płacony ryczałtowo na podstawie danej klasy wartości i wynosić może od 15,6 do 42,0% wartości dochodu. Wymiar podatku ustalany jest raz i w kolejnych latach nie ulega zmianie, jeśli nie zmienią się zasoby gospodarstwa lub rolnik nie zrezygnuje z tej formy rozliczenia podatku. Gospodarstwo rolne nie składa żadnego raportu, natomiast urząd skarbowy może porównać je z gospodarstwami podobnymi i w ten sposób ustalić wymiar podatku. Rolnik rozliczający podatek w formie ryczałtu ma możliwość wyboru metody i może przejść na rozliczanie dochodów w formie książki przychodów i rozchodów.

• **Metoda szacowania zysku.** Dochód dla celów podatkowych jest w tym wypadku szacowany przez organ podatkowy w oparciu o wartość ekonomiczną gospodarstwa i powierzchnię użytków rolnych. Metoda ta często jest stosowana w przypadkach wadliwego prowadzenia rachunkowości bądź jej nieprowadzenia, mimo istnienia takiego wymogu. Poza tym dotyczy tylko rolników, którzy nie są zobligowani do prowadzenia pełnej rachunkowości oraz księgowości uproszczonej w postaci zapisów wpływów i wydatków.

Do istotnych kwestii opodatkowania rolników niemieckich należy problem działalności gospodarczej. Rolnik indywidualny prowadząc swoje gospodarstwo musi brać pod uwagę liczbę zwierząt utrzymywanych w gospodarstwie. Są bowiem określone kryteria, kiedy gospodarstwo rolne zmienia status na podmiot prowadzący działalność gospodarczą. Tym warunkiem jest na przykład liczba zwierząt na 1 ha. Gospodarstwo rolne o obszarze do 20 ha może posiadać najwyżej 10 sztuk przeliczeniowych zwierząt na 1 ha. W kolejnych przedziałach obszarowych obsada zwierząt na 1 ha ulega zmniejszeniu. Przekroczenie tych progów determinuje przejście z działalności rolniczej do gospodarczej. Rolnik zobowiązany jest w takim przypadku do płacenia oprócz podatku dochodowego również podatku od działalności gospodarczej (na rzecz gminy).

³ Użytkowanie specjalne to: leśnictwo (np. sprzedaż drewna, dochody z polowań), uprawa winorośli (np. sprzedaż winogron, wina, moszczu), ogrodnictwo (np. sprzedaż warzyw, kwiatów, nasion, sadzonek), pozostałe w zakresie rolnictwa i leśnictwa (np. sprzedaż jedliny, gałęzi, grzybów), działalność pozarolnicza (np. piaskownie, żwirownie, turystyka, biogazownie, gorzelnie), uprawy specjalne (np. sprzedaż choiniek bożonarodzeniowych, szparagów, chmielu).

⁴ Wartość 1023 euro stanowi równowartość 2000 marek niemieckich, o których mowa w opracowaniu źródłowym (Besteuerung..., 2009). Przeliczono ją po kursie 1 euro = 1,95583 DM (kurs wymiany zastosowany podczas zmiany waluty z marki na euro).

Stawki podatku dochodowego, ważniejsze potrącenia i ulgi podatkowe w rolnictwie i leśnictwie w Niemczech

Stawki podatku dochodowego w Niemczech są skonstruowane w sposób progresywny, co oznacza, że przeciętna stawka podatkowa wzrasta wraz z rosnącym dochodem. Stawki podatku dochodowego zaczynają się od tzw. strefy „zerowej”, tj. podstawowej kwoty wolnej od podatku, która w przypadku indywidualnego rozliczania podatku wynosi 8130 euro⁵ (przy wspólnym rozliczaniu podatku przez małżonków 16 260 euro). Dopiero od dochodu powyżej 8130 euro sukcesywnie wzrasta krańcowa stawka podatkowa od 14 do 42% (tab. 1). Ta stawka krańcowa odzwierciedla przeciętną stawkę podatkową, jaką należy opodatkować następne euro dochodu podlegającego opodatkowaniu. Dochód wynoszący 8131 euro opodatkowany jest w sposób następujący: kwota 8130 euro (wolna od podatku) stawką 0%. Jedno euro dochodu ponad kwotę wolną od podatku opodatkowane jest stawką 14%, w konsekwencji kwota dochodu 8131 euro opodatkowana jest przeciętną stawką wynoszącą niewiele ponad 0%.

Tabela 1 dotycząca niemieckich stawek podatkowych w 2013 roku prezentuje 4 ekstremalnie różne strefy podatkowe:

- Strefa zero (tzw. wolność podatkowa) dla dochodu wynoszącego od 0 do 8130 euro.
- Stefa progresywna ze wzrastającą stawką podatku od 14 do 23,96% dla dochodów od 8131 euro do 13 469 euro.
- Stefa progresywna ze wzrastającą stawką podatku od 23,97 do 42% dla dochodów od 13 470 euro do 52 881 euro.
- Stefa proporcjonalna ze stawką podatku 42% dla dochodów od 52 882 euro.

Ponadto należy dodać, że od 2008 roku podatkowego funkcjonuje w Niemczech tzw. „podatek dla bogaczy”. Na dochód podlegający opodatkowaniu, który przekracza 250 730 euro (dla roku 2013) została nałożona dopłata z tytułu osiągnięcia szczytowej stawki podatkowej, wynosząca 3 punkty procentowe.

Powyższe zasady naliczania podatku dochodowego obowiązują dla 7 rodzajów wpływów zdefiniowanych przez niemiecką ustawę o podatku dochodowym, tj. z rolnictwa i leśnictwa, z działalności gospodarczej, z pracy wykonywanej samodzielnie (wolne zawody), z pracy wykonywanej niesamodzielnie (np. umowa o pracę), z majątku kapitałowego, z wynajmu i dzierżawy, z pozostałych (np. emerytury, odszkodowania). W świetle ustalenia wielkości obciążenia podatkiem dochodowym, w przypadku rolnictwa i leśnictwa, działalności gospodarczej i wolnych zawodów wpływy prowadzą do osiągnięcia zysku. Przy pozostałych rodzajach wpływy prowadzą do uzyskania nadwyżki przychodów nad kosztami uzyskania przychodów.

⁵ http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Service/Einfach_erklaert/2011-12-08-einfach-erklaert-einkommensteuertarif-und-kalte-progression-flash-infografik-alternativtext.html (stan na 24.04.2013).

Tabela 1

Podatek dochodowy, przeciętna i krańcowa stawka podatkowa w przypadku różnych poziomów dochodu podlegającego opodatkowaniu w 2013 roku

Dochód podlegający opodatkowaniu (euro)	Podatek dochodowy (euro)	Przeciętna stawka podatkowa (%)	Krańcowa stawka podatkowa (%)
5 000	0	0,0	0,0
8 130	0	0,0	0,0
8 131	0	0,0	14,0 ^a
10 000	294	2,9	17,5
15 000	1 386	9,2	24,7
20 000	2 677	13,4	27,0
25 000	4 082	16,3	29,2
30 000	5 601	18,7	31,5
35 000	7 235	20,7	33,8
40 000	8 983	22,5	36,1
45 000	10 846	24,1	38,4
50 000	12 823	25,6	40,7
55 000	14 904	27,1	42,0
60 000	17 004	28,3	42,0
65 000	19 104	29,4	42,0
70 000	21 204	30,3	42,0

^a Wg oficjalnego kalkulatora podatku dochodowego, udostępnionego przez Federalne Ministerstwo Finansów (<https://www.bmf-steuerrechner.de/ekst/>). Należy podkreślić, że pozycje dla dochodu podlegającego opodatkowaniu równego 8 130 i 8 131 euro zostały zawarte w tabeli dla zobrazowania progresywności stawek podatkowych. Źródłowe tabele stawek nie prezentują danych dla tych wartości, gdyż kwoty wolne od podatku zmieniają się z biegiem lat.

Źródło: Na podstawie stawek podatku dochodowego w latach 1958-2014 podawanego przez Federalne Ministerstwo Finansów (Grundtabelle: https://www.bmf-steuerrechner.de/uebersicht_ekst/).

Wychodząc od sumy wpływów jednego rodzaju, dokonuje się odliczeń (w ograniczonym bądź nieograniczonym zakresie), aby w ten sposób ustalić dochód podlegający opodatkowaniu. Do odliczeń tych należą m.in.:

- zwolnienie emerytalne dla podatników, którzy ukończyli 64 lata (w 2009 r. było to 1596 euro);
- straty powstałe w innym roku kalendarzowym;
- ubezpieczenia emerytalne – należą tu składki na ustawowe ubezpieczenie emerytalne, rolniczą kasę emerytalną itp.;
- pozostałe ubezpieczenia, np. z tytułu niezdolności do pracy/wykonywania zawodu, na życie, chorobowe, pielęgnacyjne, wypadkowe, od odpowiedzialności cywilnej;
- podatek „kościelny”, alimenty na rzecz małżonka po rozwodzie/w stanie separacji, własne koszty edukacji, koszty związane z wykształceniem zawodowym dzieci, opieka nad dziećmi, koszty związane z chorobą itp.

W przypadku rolnictwa i leśnictwa poza ulgami ogólnymi występują też ulgi szczególne. Dla wpływów z rolnictwa i leśnictwa istnieje kwota wolna w wysokości 670 euro rocznie (przy wspólnym opodatkowaniu małżonków 1340 euro). Kwota ta jest odliczana, jak tylko suma wpływów przekroczy 30 700 euro (61 400 euro w przypadku małżonków). Przy określaniu zysku z rolnictwa i leśnictwa według stawek przeciętnych (ryczałtu) korzyścią jest to, że zyski z innych przychodów niż z rolnictwa, takich jak z leśnictwa, ze zbytu ziemi i budynków, z usług rolniczych, są brane pod uwagę, o ile przekraczają 1534 euro⁶.

Nie tylko w przypadku gospodarstwa rolnego, ale też dla innych jednostek, istnieje kwota wolna w wysokości 45 000 euro przy zbyciu lub likwidacji jednostki, o ile zysk ze sprzedaży/likwidacji nie przekracza 136 000 euro. Ta kwota wolna przyznawana jest podatnikowi tylko raz, na jego wniosek, po ukończeniu przez niego 55 lat lub przy niezdolności do wykonywania zawodu. Obok kwot wolnych przysługują też częściowo korzystniejsze stawki podatkowe przy sprzedaży i likwidacji przedsiębiorstwa. Jest to wówczas obniżona stawka podatku w wysokości 56% przeciętnej stawki podatkowej, ale nie może ona spaść poniżej 15%.

Reasumując, w Niemczech działalność rolnicza traktowana jest jak pozarolnicza działalność gospodarcza. Rolnicy mogą jednak korzystać z różnych uproszczeń, ulg i zwolnień, co w rzeczywistości zmniejsza dochód podlegający opodatkowaniu.

Inne ulgi w płaceniu podatku dochodowego w rolnictwie

Pewne ulgi w płaceniu podatku dochodowego z rolnictwa w Niemczech wynikają ze skali prowadzonej produkcji. Są dwa warunki całkowitego zwolnienia z podatku dochodowego: tak zwana nieekonomiczność działalności rolniczej i nieistotność rozmiarów tej działalności. **Nieekonomiczność**, rozumiana jako nieopłacalność produkcji, ma miejsce wtedy, gdy ziemia nie jest zasobem uczestniczącym w wytwarzaniu produktów rolniczych, służy rozwijaniu zainteresowań hobbystycznych jej właściciela (na przykład pola golfowe). **Nieistotność** rozmiarów produkcji rolniczej ma miejsce wówczas, gdy powierzchnia ziemi nie przekracza 3 arów, z wyjątkiem intensywnej produkcji upraw specjalistycznych.

Jako ulgi w płaceniu podatku dochodowego od osób fizycznych uznaje się w Niemczech możliwość wyboru formy opodatkowania, występowanie niższych stawek ryczałtowych w podatku dochodowym rolnictwa w stosunku do działalności gospodarczej, istnienie kwot wolnych od podatku. Ponadto prawo niemieckie daje rolnikom możliwość dokonywania przekształceń własnościowych w celu obniżenia kwot podatku. Rolnicy dokonują tego poprzez zmniejszenie potencjału gospodarstwa, dzieląc je między członków rodziny, wydzielając, przekazując następcom, pomocne jest też zawieranie umów o pracę, tworzenie spółek rodzinnych. W ten sposób rolnicy mogą uniknąć prowadzenia

⁶ Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft. Aid 1247/2009. Rechtsstand 01.07.2009; <https://www.smartsteuer.de/portal/lexikon/E/Einkuenfte-aus-Land-und-Forstwirtschaft.html#D063026100025>.

pełnej rachunkowości, zwielokrotnić kwoty wolne od podatku, obniżyć progresję podatkową (niższe progi dochodu do opodatkowania), spełnić warunki do otrzymania wsparcia w ramach Wspólnej Polityki Rolnej. Przywilejem rolników jest też zwolnienie z płacenia podatku w przypadku przekazywania gospodarstwa rolnego, na przykład w formie spadku.

Konkludując, system podatku dochodowego w rolnictwie niemieckim opiera się na prowadzeniu rachunkowości w większości gospodarstw. Forma ewidencji zależy od skali działalności rolniczej. Co ważne, opodatkowaniu podlegają w Niemczech dopłaty bezpośrednie. Powszechnie jest korzystanie z usług biur rachunkowych, jako że stanowi to gwarancję wiarygodności danych dla urzędów fiskalnych, a poza tym upraszcza rolnikom prowadzenie działalności rolniczej.

Charakteryzując niemiecki system podatkowy w rolnictwie, warto choć pokrótce przedstawić strukturę, dochody tego rolnictwa, jednocześnie odnosząc te dane do polskiego rolnictwa.

Struktura agrarna i dochody w rolnictwie niemieckim i polskim⁷

Niemcy i Polska gospodarują na podobnym areale użytków rolnych (UR). W 2010 roku zajmowały one w Niemczech obszar 16,7 mln ha, w Polsce zaś 15,5 mln ha. W przypadku obydwu państw stanowiło to więc około 50% powierzchni kraju. Struktura rolnictwa niemieckiego odbiega jednak w znacznym stopniu od rolnictwa polskiego. Wyrazem tego jest znaczna różnica w powierzchni użytków rolnych, decydujących o zdefiniowaniu pojęcia gospodarstwa rolnego.

Na przestrzeni lat obserwuje się w Niemczech spadek liczby gospodarstw o powierzchni do 50 ha, a przyrost jednostek powyżej 50 ha. Dolny próg obszarowy dla gospodarstwa rolnego to 5 ha użytków rolnych, natomiast w Polsce 1 ha. Łącznie w Niemczech było w 2010 roku 299 100 gospodarstw, podczas gdy w naszym kraju aż 2 278 000 (tab. 2). Średnie gospodarstwo rolne w Niemczech dysponuje użytkami rolnymi o powierzchni 61,3 ha⁸ (2010 r.), gdy na polskiej wsi 6,82 ha. Istotne jest, że w Niemczech widoczne są duże różnice w wielkości obszarowej gospodarstw między landami wschodnimi i zachodnimi. Na terenach byłych Niemiec Zachodnich na ogół występują gospodarstwa indywidualne o mniejszej powierzchni użytków rolnych (średnio 44,5 ha), a na terenach byłych Niemiec Wschodnich są to gospodarstwa wielkoobszarowe, często zarządzane w ramach spółek i spółdzielni, gospodarujące na areale aż ponad pięciokrotnie większym (średnio 249,1 ha użytków rolnych). Jednak dziewięć na dziesięć niemieckich gospodarstw rolnych to gospodarstwa indywidualne.

W świetle rozważanych problemów podatkowych ważne jest, jakie są dochody niemieckich rolników. Wiadomo, że podlegają one silnym wahaniom. Przeciętnie w ostatnich 5 latach niemieccy rolnicy (utrzymujący się głównie z rolnictwa) osiągnęli roczny dochód na gospodarstwo około 51 000 euro. W przeliczeniu na członka rodziny pracującego w niemieckim gospodarstwie

⁷ Na podstawie: Rocznik statystyczny Niemiec (lata 2011 i 2013) oraz Raport z wyników. Powszechny Spis Rolny 2010.

⁸ Gospodarstwa o powierzchni użytków rolnych od 5 ha.

wynosi to 34 000 euro. Gospodarstwa małe w Niemczech oraz takie, w których rolnictwo nie stanowi głównego źródła utrzymania, osiągają relatywnie niskie dochody – przeciętnie w ostatnich 5 latach ok. 12 000 euro rocznie na członka rodziny (Landwirtschaft verstehen, 2013). Trzeba jednak dodać, że duży udział w dochodzie rolnika stanowi wsparcie finansowe rolnictwa ze środków unijnych, państwa i krajów związkowych. Dla porównania średnia płaca brutto pełnozatrudnionego w Niemczech wynosi ok. 45 000 euro rocznie (Statistisches Jahrbuch, 2013).

Tabela 2

Liczba i odsetek gospodarstw rolnych według grup obszarowych użytków rolnych w Niemczech i Polsce w 2010 roku

Niemcy			Polska		
Grupy obszarowe użytków rolnych (ha)	Liczba gospodarstw	%	Grupy obszarowe użytków rolnych (ha)	Liczba gospodarstw	%
Poniżej 5 ha	27 400	9	1 ha i poniżej	715 000	31
			1-5 ha	863 000	38
5-10 ha	47 300	16	5-10 ha	352 000	15
10-20 ha	63 200	21	10-20 ha	224 000	10
20-50	76 100	25	20-50	97 000	4
50-100	51 600	17	50 ha i więcej	27 000	1
100-200 ha	22 800	8			
200 ha i więcej	10 800	4			
Razem	299 100	100	Razem	2 278 000	100

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: Statistisches Jahrbuch 2011, Statistisches Bundesamt oraz Raport z wyników. Powszechny Spis Rolny 2010. GUS, Warszawa 2011.

Struktura agrarna polskiego rolnictwa znacząco odbiega od struktury rolnictwa niemieckiego. W porównaniu do roku 2002 odnotowano jej poprawę w 2010 roku, o czym świadczy wzrost liczby gospodarstw o powierzchni powyżej 20 ha, a spadek tych mniejszych. Należy jednak zaznaczyć, że aż 84% gospodarstw użytkowało areał nie przekraczający 10 ha⁹, podczas gdy w Niemczech tak mały areał użytkowała tylko jedna czwarta ogółu gospodarstw (tab. 2). Według Powszechnego Spisu Rolnego 2010, aż 38% gospodarstw miało powierzchnię od 1 do 5 ha; wśród nich pewną część stanowią gospodarstwa zajmujące się działami specjalnymi produkcji rolnej¹⁰. Gospodarstw posiadających od 5 do 20 ha użytków rolnych było 25%, a tylko 1,0% stanowiły indywidualne gospo-

⁹ Powszechny Spis Rolny 2010. GUS, Warszawa 2011.

¹⁰ Działy specjalne produkcji rolnej to między innymi: uprawy w szklarniach ogrzewanych i nieogrzewanych powyżej 25 m², uprawy w tunelach foliowych ogrzewanych powyżej 50 m², uprawy grzybów i ich grzybni – powyżej 25 m² powierzchni, drób rzeźny powyżej 100 szt., drób nieśny powyżej 80 szt., wylęgarnie drobiu, zwierzęta futerkowe, pasieki powyżej 80 rodzin.

darstwa rolne o powierzchni ponad 50 ha UR. Ten stan strukturalny ma ścisły związek z przychodami tych gospodarstw, a więc możliwościami płacenia podatku dochodowego.

Podobnie jak w Niemczech, rolnicy polscy w większości gospodarstw mają obecnie dochody niższe niż pracujący w gospodarce narodowej, a dopłaty do działalności operacyjnej stanowią często filar tych dochodów. Charakterystyczne dla polskiego rolnictwa duże rozdrobnienie powoduje, że wiele gospodarstw realizuje produkcję wyłącznie na własne potrzeby, nie prowadzi sprzedaży i może nie osiągać dochodu ustalonego dla celów podatkowych. Rozważania na temat dochodów gospodarstw w Polsce warto oprzeć na danych Polskiego FADN. System rachunkowości FADN dotyczy wyłącznie gospodarstw towarowych, których jest w Polsce około 731 tys.¹¹ Ten zbiór gospodarstw stanowi pole obserwacji Polskiego FADN. O zakwalifikowaniu gospodarstwa do pola obserwacji decyduje jego wielkość ekonomiczna, wyrażana w euro. Należą do niego gospodarstwa, które wytwarzają około 90% Standardowej Produkcji¹², co w praktyce oznacza wielkość ekonomiczną tych gospodarstw na poziomie co najmniej 4 tys. euro. Gospodarstwa poniżej tego progu nie są w ogóle przedmiotem zainteresowania FADN ze względu na niski potencjał produkcyjny.

Wyniki rachunkowości rolnej Polskiego FADN wskazują, że średnie gospodarstwo rolne o powierzchni użytków rolnych od 5 do 20 ha UR nie uzyskuje dochodu na osobę w rodzinie rolnika na poziomie średniej płacy netto w gospodarce narodowej. Na przykład, w 2010 roku gospodarstwa od 5 do 10 ha UR uzyskały średnio dochód na osobę na poziomie 18 058 zł, a w grupie gospodarstw od 10 do 20 ha – 24 416 zł¹³. Średnia wartość płacy netto w gospodarce narodowej wynosiła w tym czasie 25 864 zł¹⁴. W 2011 roku z kolei, w tych samych grupach gospodarstw rolnicy uzyskali średnio 19 348 zł i 27 497 zł¹⁵, a średnie wynagrodzenie netto w gospodarce narodowej obliczono na poziomie 27 227 zł. Wyniki te potwierdzają w pewnym sensie słabą kondycję ekonomiczną tych gospodarstw, a więc podatki nie powinny być zbyt dużym obciążeniem dla tych podmiotów, tym bardziej, że wspomniany dochód rolnika definiowany w systemie FADN jest nie tylko opłatą za jego pracę jak w przypadku pracownika,

¹¹ Plan wyboru próby gospodarstw rolnych Polskiego FADN dla roku obrachunkowego 2013 wersja z dnia 05-09-2012. IERiGŻ-PIB, Warszawa 2012.

¹² Standardowa Produkcja (z ang. Standard Output) jest to średnia z 5 lat wartość produkcji określonej działalności produkcji roślinnej lub zwierzęcej, uzyskiwana z 1 ha lub od 1 zwierzęcia w ciągu 1 roku, w przeciętnych dla danego regionu warunkach produkcyjnych. Wartość produkcji z danej działalności produkcji roślinnej i zwierzęcej obejmuje: sprzedaż, zużycie w gospodarstwie rolnym i domowym oraz zmiany zapasów. Odnosi się do produktu(ów) głównego(ych) oraz produktu(ów) ubocznego(ych). Wartości te określa się na podstawie cen netto „loco gospodarstwo” (bez VAT). W przypadku SO nie uwzględnia się dopłat do produkcji (Goraj, Płonka, Cholewa, Osuch, 2010).

¹³ Wyniki standardowe uzyskane przez indywidualne gospodarstwa rolne uczestniczące w Polskim FADN w 2010 roku.

¹⁴ Szacunek własny IERiGŻ-PIB na podstawie danych GUS.

¹⁵ Wyniki Standardowe 2011 uzyskane przez indywidualne gospodarstwa rolne uczestniczące w Polskim FADN.

lecz dodatkowo rekompensatą za używanie własnego kapitału i ziemi. W tym miejscu należy przypomnieć, że w Polsce jest 25% gospodarstw posiadających od 5 do 20 ha użytków rolnych i aż 38% gospodarstw posiadających tylko od 1 do 5 ha (tab. 2). Na drugim biegunie są w naszym kraju gospodarstwa nowoczesne, silne, wysoko dochodowe, żywotne ekonomicznie, czerpiące ogromne korzyści finansowe z tytułu wsparcia budżetowego krajowego i unijnego, a obciążone tylko podatkiem rolnym.

Zatem, choć wprowadzenie podatku dochodowego w rolnictwie jest konieczne, to należy uwzględnić możliwości wytwórcze gospodarstw, gdyż podatki, stanowiące z jednej strony źródło dochodów budżetu państwa, jednocześnie są instrumentem oddziaływania państwa na podmioty gospodarcze (Dziemianowicz R., Przygodzka R., 2006). Poprzez odpowiednie ukształtowanie podatku można wpływać stymulująco na rozwój działalności, w innym przypadku zaś spowolnić działanie podmiotu gospodarczego. Zdaniem L. Goraja, przy jego konstrukcji należy brać pod uwagę wiele aspektów, w tym choćby płynność finansową gospodarstwa, utrzymanie jego zdolności rozwojowych, możliwości prowadzenia ewidencji (Goraj L., 2013).

Obecnie znane są już założenia do projektu ustawy o podatku dochodowym w rolnictwie. W dalszej części artykułu przedstawiono najważniejsze treści tego dokumentu.

Założenia do projektu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w rolnictwie¹⁶

Zakładany w projekcie system podatku dochodowego w rolnictwie polskim będzie w pewnym stopniu zbliżony do niemieckiego. Tak samo jak w Niemczech, podstawą do naliczania podatku dochodowego będzie przede wszystkim prowadzona rachunkowość.

Z doniesień na temat zmian w opodatkowaniu rolnictwa wynika, że podatek dochodowy w rolnictwie powinien być neutralny dla budżetu państwa. Zatem kwota wpływów do budżetu z podatku od dochodów z rolnictwa powinna być zachowana na poziomie sumy dotychczasowych kwot podatku rolnego i dochodowego od działów specjalnych produkcji rolnej. Zrealizowanie takiego projektu spowoduje przesunięcie obciążeń fiskalnych między gospodarstwami, w zależności od skali osiągniętych dochodów.

Wprowadzenie podatku dochodowego od osób fizycznych w rolnictwie nastąpi po jego ostatecznym zatwierdzeniu. Skutkiem tego będzie:

- likwidacja podatku rolnego i podatku od działów specjalnych produkcji rolnej,
- wprowadzenie podatku od nieruchomości,
- zwolnienie z opodatkowania dopłat bezpośrednich,
- obowiązkowe prowadzenie ewidencji zdarzeń w gospodarstwie.

Bazą do przygotowania projektu ustawy o opodatkowaniu rolnictwa były rozwiązania obowiązujące w prowadzeniu działalności gospodarczej. Z tego

¹⁶ Założenia do projektu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z działalności rolnej oraz zmianie innych ustaw. Projekt z dnia 04 czerwca 2013 r.

względu rozliczenie z działalności rolniczej z urzędem skarbowym zawierać będzie wiele podobieństw do rozliczenia z działalności gospodarczej.

Okresem rozliczeniowym w podatku dochodowym będzie rok kalendarzowy traktowany jako rok podatkowy. Ze względu na specyfikę produkcji rolnej, do opodatkowania będą brane pod uwagę przychody osiągnięte w roku gospodarczym poprzedzającym rok podatkowy. Na przykład, dla roku podatkowego 2015 rokiem gospodarczym będzie okres z II półrocza 2013 roku (od 1 lipca do 31 grudnia) i I półrocza 2014 roku (1 stycznia do 30 czerwca).

Podstawą do ustalania podatku będzie prowadzenie ewidencji rachunkowej, poczynając od pierwszego roku gospodarczego, następującego po wejściu w życie ustawy. Ustalany na tej podstawie przychód umożliwi wybór formy opodatkowania. Prowadzenie ewidencji przychodów będzie obowiązywało wszystkich rolników, w tym nieobjętych podatkiem dochodowym. Zapisy w ewidencji przychodów będą dokonywane na podstawie faktur VAT i VAT RR lub innych dokumentów potwierdzających dokonanie sprzedaży. W pierwszym roku obowiązywania ustawy przychody do opodatkowania ustalone będą na podstawie faktur w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług i faktur VAT RR.

Przedmiotem opodatkowania będą przychody uzyskane ze sprzedaży produktów, usług realizowanych w ramach działalności rolniczej. Nie będą podlegały opodatkowaniu produkty zużyte na potrzeby rodziny, gospodarstwa (zużycie wewnętrzne), ale równocześnie nie będą one mogły stanowić kosztów uzyskania przychodów. Działalność rolnicza obejmować będzie wytwarzanie produktów roślinnych lub zwierzęcych w stanie nieprzetworzonym z własnych upraw lub hodowli czy chowu. Ponadto projekt przewiduje włączenie do działalności rolniczej usług agroturystycznych, jeżeli liczba pokoi nie przekroczy 5, świadczenia usług z wykorzystaniem własnego sprzętu, prowadzenie tzw. małego przetwórstwa w zakresie sprzedaży własnych produktów do wartości 5 tys. zł oraz dzierżawę gospodarstwa.

Podmiotem opodatkowania będzie osoba fizyczna, uzyskująca przychody z działalności rolniczej, w tym osoby wydzierżawiające ziemię. W przypadku wspólnego prowadzenia działalności rolniczej przez więcej niż jedną osobę, będą one zobowiązane do solidarnego rozliczenia się według udziału we własności gospodarstwa.

Formy opodatkowania

W wyniku reformy podatkowej w rolnictwie, zamiast podatku rolnego obowiązywać będzie podatek dochodowy lub podatek od nieruchomości. Opodatkowanie podatkiem dochodowym następować będzie na zasadach ogólnych lub w postaci ryczałtu ewidencjonowanego. *Opodatkowanie na zasadach ogólnych* ustalane będzie na podstawie prowadzonej księgi przychodów i rozchodów lub ksiąg handlowych.

Opodatkowanie ryczałtem ustalane będzie na podstawie prowadzonej ewidencji przychodów w gospodarstwie rolnym.

Podatek od nieruchomości będzie obowiązywać w gospodarstwach osiągniętych przychody z działalności rolniczej o wartości do 100 tys. zł. Podstawą opodatkowania podatkiem od nieruchomości dla gospodarstw rolnych prowadzących działalność rolniczą będzie ich powierzchnia użytków rolnych, wyrażona w hektarach przeliczeniowych. Stawka podatku ma wynosić 185 zł od 1 ha przeliczeniowego i będzie podlegać rewaloryzacji. W przypadku gruntów rolnych, na których nie jest prowadzona działalność rolnicza, będzie obowiązywać wyższa stawka podatku od nieruchomości.

Osiągnięcie przychodów powyżej poziomu 100 tys. zł zobowiązywać będzie do naliczania podatku dochodowego. W okresie przejściowym, prawdopodobnie 2-letnim, limity te będą podwyższone.

Ewidencję przychodów dla określenia zryczałtowanego podatku dochodowego będą mogli prowadzić rolnicy, których przychód nie przekroczy kwoty 150 tys. euro¹⁷.

Księga przychodów i rozchodów będzie obowiązywać, gdy limit przychodów przekroczy 150 tys. euro, a górną granicą uprawniającą do takiego sposobu ewidencjonowania będzie kwota 1 200 tys. euro. Powyżej tego progu będzie obowiązek prowadzenia pełnej rachunkowości.

Podstawa opodatkowania, stawki podatkowe

W przypadku ryczałtu ewidencjonowanego podstawą opodatkowania będzie przychód, bez pomniejszania o poniesione koszty. Podatek ma stanowić 4% wartości przychodu.

Podstawą opodatkowania dla podatników prowadzących księgę przychodów i rozchodów oraz księgi handlowe będzie dochód z działalności rolniczej, a podatek ma stanowić 19% tego dochodu.

Według założeń, w przypadku księgi przychodów i rozchodów dochodem ma być różnica między przychodem a kosztami uzyskania. Metoda ta jest zatem porównywalna z metodą rachunku nadwyżkowego stosowanego w Niemczech.

W przypadku ksiąg rachunkowych, dochód do opodatkowania będzie wyliczany na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg i zmniejszony o kwoty wolne od podatku.

Koszty uzyskania przychodów

Koszty uzyskania przychodów z działalności rolniczej obejmą koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów. Będą to, między innymi, koszty bezpośrednie związane z produkcją roślinną i zwierzęcą, koszty związane z prowadzeniem agroturystyki, małego przetwórstwa, dzierżawy, wynagrodzenia pracowników, amortyzacji. Pod pojęciem koszty należy rozumieć wydatki po-

¹⁷ Limity do ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych (także dla prowadzenia księgi przychodów i rozchodów) wyrażone w euro przelicza się na walutę polską według średniego kursu euro ogłaszanego przez NBP, obowiązującego w dniu 1 października roku poprzedzającego rok podatkowy. Dla ryczałtu na przykład w roku 2014, zgodnie z tabelą NBP nr 190/A/NBP/2013, średni kurs NBP 1 euro w dniu 1 października 2013 r. wynosił 4,2230 zł, co daje kwotę 633 450 zł. Podstawa prawna: Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne (Dz.U. nr 144, poz. 930; ost. zm. w Dz.U. z 2012 r. poz. 1540).

niesione w związku z działalnością rolniczą, które obejmą wartość materiałów bezpośrednio zużytych w produkcji (m.in. nasiona, nawozy, pasze dla zwierząt, paliwa, energia, części zamienne), wydatki na obsługę prawną, księgową, inne usługi dla gospodarstwa, na wynagrodzenia pracowników. Do kosztów będzie wliczana również wartość rocznej raty amortyzacyjnej, nie będzie natomiast uwzględniać się wartości zapasów, które będą rejestrowane tylko ilościowo.

Ulgi i odliczenia

Według przyjętych założeń ustawy, w zakresie ulg i odliczeń będą obowiązywać zasady podobne jak w opodatkowaniu dochodów z działalności pozarolniczej, w zależności od formy prowadzenia rachunkowości. Zarówno w przypadku opodatkowania na zasadach ogólnych, jak i ryczaftu, odliczana będzie składka na ubezpieczenie społeczne rolników, strata z działalności rolniczej, darowizny, ulga na Internet, rehabilitacyjna. Od podatku odliczana będzie składka na ubezpieczenie zdrowotne. Opodatkowanie na zasadach ogólnych upoważniać będzie także, między innymi, do wspólnego rozliczania się z małżonkiem, korzystania z ulgi na dzieci.

Skutki fiskalne dla gospodarstw rolnych wynikające z wprowadzeniu reformy opartej na przygotowanych założeniach

W oparciu o założenia projektu ustawy o podatku dochodowym w rolnictwie można dokonać wstępnej oceny skutków wprowadzenia tych zmian dla gospodarstw rolnych. W tym celu wykorzystano dane Polskiego FADN, czyli gospodarstw silniejszych ekonomicznie. Dla pełniejszego obrazu wykonano obliczenia w okresie 3-letnim (2010-2012). Rachunki dotyczą tylko gospodarstw indywidualnych, potencjalnych płatników podatku dochodowego od osób fizycznych. Dla zrealizowania zadania wyselekcjonowano z bazy Polskiego FADN następujące zmienne: przychód z gospodarstwa (sprzedaż), wydatki poniesione na działalność operacyjną (zgodnie z zasadami podanymi powyżej w podrozdziale koszty uzyskania przychodu), koszt rocznej raty amortyzacyjnej, liczbę hektarów przeliczeniowych użytków rolnych. Z wydatków gospodarstwa wyłączono zapłacone podatki. Suma wydatków i raty amortyzacyjnej stanowi koszty uzyskania przychodu. Pamiętać trzeba, że poniesione wydatki mogą dotyczyć nie tylko roku bieżącego, ale są w całości kosztem uzyskania przychodu bieżącego roku, tak jak przychodem jest sprzedaż dokonana w bieżącym roku, bez uwzględniania zapasów. W celu porównania nowych obciążeń z dotychczasowymi wydzielono również płacony obecnie przez gospodarstwa podatek rolny i podatek od działów specjalnych produkcji rolnej.

Dla uzyskania pełniejszego obrazu zmian podatkowych, podzielono całą populację gospodarstw indywidualnych na dwie grupy. **I grupa** obejmuje gospodarstwa zaklasyfikowane zgodnie ze Wspólnotową Typologią Gospodarstw Rolnych¹⁸ do typów rolniczych: uprawy polowe, uprawy trwałe, krowy mleczne,

¹⁸ Wg współczynników Standardowej Produkcji „2007” dla celów Wspólnotowej Typologii Gospodarstw Rolnych

zwierzęta trawożerne i mieszane (tab. 3); **II grupa** to gospodarstwa należące do typów rolniczych: ogrodniczy i zwierzęta ziarnożerne (tab. 4). Taki podział wynika stąd, że gros gospodarstw prowadzących działy specjalne produkcji rolnej specjalizuje się w uprawach ogrodniczych i produkcji drobiarskiej. Dokonano więc podziału na gospodarstwa płacące podatek rolny oraz gospodarstwa obciążone dodatkowo podatkiem od działów specjalnych produkcji rolnej, choć jest to obciążenie pewnym błędem.

Rachunki przeprowadzono dla grup gospodarstw rolnych wydzielonych na podstawie obszaru użytków rolnych.

Poziom podatków po reformie wyliczono zgodnie z proponowanym projektem według trzech sposobów, przyjmując wersję ryczałtu ewidencjonowanego (4% wartości przychodu), księgi przychodów i rozchodów (19% wartości dochodu) oraz podatek od nieruchomości.

Przychody gospodarstw są równoważne z wartością dokonanej sprzedaży produktów z gospodarstwa. Dochód stanowi różnicę sprzedaży i kosztów ogółem. Podane hektary przeliczeniowe odnoszą się do gruntów zajętych pod uprawy, a więc uprawniających do naliczenia podatku od nieruchomości według stawki 185 zł/ha. Wykonane obliczenia podatków obciążone są pewnym błędem, choćby z tego powodu, że nie dokonano żadnych odliczeń, z wyjątkiem składki KRUS.

Według założeń ustawy o podatku dochodowym w rolnictwie, gospodarstwa osiągające przychód poniżej 100 tys. zł nie płaciłyby podatku dochodowego, lecz podatek od nieruchomości. W przypadku gospodarstw prowadzących rachunkowość FADN w latach 2010-2012, dotyczyłby on tych jednostek (**I grupy**), których powierzchnia użytków rolnych wynosi poniżej 20 ha (tab. 3). Obliczony podatek od nieruchomości dla tych grup gospodarstw byłby 2-3-krotnie wyższy od zapłaconego podatku rolnego. Tak duża podwyżka podatku od nieruchomości w stosunku do podatku rolnego wydaje się jednak być tylko pozorna, jeśli wziąć pod uwagę, że stawka podatku od 1 ha przeliczeniowego w 2012 roku wynosiła 185,45 zł (w 2010 roku – 85,25 zł, a w 2011 roku – 94,10 zł). Zaniżony podatek rolny podany w tabeli 3 może wynikać z zastosowanych ulg w opłacaniu podatku, ponadto trzeba mieć na uwadze, że są to wartości średnie dla całej zbiorowości gospodarstw.

Jak można zauważyć na podstawie danych o strukturze próby Polskiego FADN – jednostki posiadające do 20 ha UR, zakwalifikowane do **grupy I**, czyli potencjalni płatnicy podatku od nieruchomości, stanowiły w okresie 3 kolejnych badanych lat około 33-34% populacji gospodarstw indywidualnych (tab. 5). W gospodarstwach **grupy II** nie było potencjalnych płatników podatku od nieruchomości.

W przypadku pozostałych gospodarstw **grupy I** (powyżej 20 ha ziemi), korzystniej dla rolników byłoby płacić podatek dochodowy, prowadząc księgi przychodów i rozchodów. Rachunek wskazuje, że po odliczeniu od dochodu składki ubezpieczeniowej do KRUS, podatek dochodowy liczony tą metodą byłby około 2-3 razy wyższy od podatku rolnego płaconego obecnie (tab. 3).

Tabela 3
**Skutki podatkowe dla indywidualnych gospodarstw rolnych, należących do próby Polskiego FADN w latach 2010-2012 roku,
 po wprowadzeniu zamierzonej reformy podatkowej (typy: polowe, uprawy trwałe, uprawy mleczne,
 zwierzęta trawożerne, uprawy mieszanne) – I grupa**

Rok	Klasy obszarowe użytków rolnych (ha)	Liczba hektarów przeliczeniowych (ha)	Sprzedaż (przychód) (zł)	Wydatki operacyjne + amortyzacja (zł) ^a	Dochód do opodatkowania pomniejszony o składkę KRUS (zł)	Podatek według zasad ogólnych (19% wartości dochodu) (zł) ^b	Ryczałt 4% wartości sprzedaży pomniejszonej o składkę KRUS (zł)	Podatek od nieruchomości (zł) ^c	Podatek rolny (zł)	Składka KRUS
2010	<= 5	3,21	38 588	33 512	x	x	x	594	220	1 204
	5 <= 10	6,21	43 337	39 719	x	x	x	1 148	427	1 464
	10 <= 20	10,41	69 576	61 037	x	x	x	1 926	691	1 763
	20 <= 30	15,76	108 890	93 921	12 941	2 459	4 274	x	987	2 028
	30 <= 50	23,72	170 773	146 017	22 500	4 275	6 741	x	1 441	2 256
> 50	57,46	361 628	319 578	38 794	7 371	14 335	x	3 791	3 257	
2011	<= 5	3,28	41 196	36 130	x	x	x	607	248	1 393
	5 <= 10	6,21	48 117	43 622	x	x	x	1 149	460	1 578
	10 <= 20	10,45	77 936	69 048	x	x	x	1 933	739	1 911
	20 <= 30	15,88	123 162	107 639	13 328	2 532	4 839	x	1 084	2 195
	30 <= 50	23,93	193 502	169 222	21 810	4 144	7 641	x	1 581	2 470
> 50	56,55	411 944	375 853	32 548	6 184	16 336	x	3 914	3 543	
2012	<= 5	3,41	43 396	39 084	x	x	x	632	367	1 552
	5 <= 10	6,21	51 979	46 541	x	x	x	1 149	655	1 653
	10 <= 20	10,41	82 283	72 041	x	x	x	1 926	1 070	2 049
	20 <= 30	15,68	132 671	114 766	15 555	2 956	5 213	x	1 576	2 349
	30 <= 50	23,76	207 717	178 070	26 936	5 118	8 200	x	2 355	2 711
> 50	58,34	482 407	406 704	71 539	13 592	19 130	x	6 230	4 164	

^a Stanowią według projektu ustawy koszty uzyskania przychodu.

^b Podatek po odliczeniu od dochodu składki na KRUS.

^c 185 zł od 1 ha przeliczeniowego.

Źródło: Obliczenia własne.

Tabela 4
Skutki podatkowe dla indywidualnych gospodarstw rolnych, należących do próby Polskiego FADN w latach 2010-2012 roku, po wprowadzeniu zamierzonej reformy podatkowej (typ ogrodniczy i zwierzęta ziarnożerne) – II grupa

Rok	Klasy obszarów użytków rolnych (ha)	Liczba hektarów przeliczeniowych (ha)	Sprzedaż (przychód) (zł)	Wydatki operacyjne + amortyzacja (zł) ^a	Dochód do opodatkowania pomniejszony o składkę KRUS (zł)	Podatek według zasad ogólnych (19% wartości dochodu) (zł) ^b	Ryczałt 4% wartości sprzedaży pomniejszonej o składkę KRUS (zł)	Podatek z działów specjalnych (zł)	Podatek rolny (zł)	Składka KRUS (zł)
2010	<= 5	2,29	594 176	511 995	79 959	15 192	23 678	1 604	166	2 223
	5 <= 10	5,80	153 254	133 562	18 060	3 431	6 065	278	369	1 631
	10 <= 20	10,63	164 791	149 464	13 465	2 558	6 517	134	640	1 863
	20 <= 30	16,62	272 912	237 445	33 270	6 321	10 829	171	911	2 197
	30 <= 50	24,11	325 173	287 396	35 360	6 718	12 910	89	1 129	2 416
> 50	47,93	729 143	665 726	60 437	11 483	29 047	212	1 949	2 980	
<hr/>					42 364	8 049	23 923	1 588	162	2 421
2011	<= 5	2,25	600 505	555 720	12 904	2 452	6 996	382	396	1 841
	5 <= 10	5,90	176 749	162 004	14 747	2 802	7 762	148	691	2 128
	10 <= 20	10,71	196 171	179 297	19 182	3 645	11 577	158	998	2 318
	20 <= 30	16,59	291 747	270 248	23 707	4 504	14 894	95	1 253	2 676
	30 <= 50	23,19	375 037	348 654	56 695	10 772	34 854	222	2 185	3 597
> 50	50,10	874 957	814 665	55 175	10 483	24 934	1 944	200	2 436	
<hr/>					19 930	3 787	6 036	325	611	1 902
2012	<= 5	2,18	625 779	568 167	19 930	3 787	6 036	325	611	1 902
	5 <= 10	5,81	152 794	130 962	20 970	3 984	9 074	205	1 000	2 207
	10 <= 20	10,65	229 060	205 883	37 648	7 153	13 698	220	1 498	2 581
	20 <= 30	16,44	345 038	304 809	44 592	8 473	17 752	84	1 870	2 913
	30 <= 50	23,03	446 722	399 217	78 099	14 839	40 339	222	3 520	4 030
> 50	48,13	1 012 504	930 375							

^a Stanowią według projektu ustawy koszty uzyskania przychodu.

^b Podatek po odliczeniu od dochodu składki na KRUS.

Źródło: Obliczenia własne.

Najbardziej obciążone podatkiem dochodowym byłyby gospodarstwa posiadające powyżej 50 ha ziemi, z najwyższymi dochodami. Podatek w tej grupie wynosiłby w latach 2010-2012 odpowiednio 7371, 6184 i 13 592 zł na gospodarstwo. Rachunki te wskazują, że zgodnie z założeniami reformy zwiększone obciążenia fiskalne dotyczyłyby gospodarstw większych, silniejszych ekonomicznie. Podatek wyliczony w gospodarstwach posiadających więcej niż 20 ha użytków rolnych metodą ryczałtu ewidencjonowanego byłby na ogół o około 35-80% wyższy niż wyliczony na podstawie księgi przychodów i rozchodów (tab. 3). Z wykonanych rachunków wynika, że przyjęta dla działalności rolniczej 4-procentowa stawka podatku ryczałtowego jest zbyt wysoka. Ta uproszczona forma ewidencji, umożliwiająca rolnikowi samodzielne ewidencjonowanie zdarzeń, bez ponoszenia kosztów rozliczania podatku, jest przy takiej stawce mało realna do zastosowania.

Tabela 5

Struktura próby Polskiego FADN (gospodarstwa indywidualne) w latach 2010-2012

Rok	Klasy obszarowe użytków rolnych (ha)	Gospodarstwa ogółem		Gospodarstwa należące do typu ogrodniczego i zwierzęta ziarnożerne		Gospodarstwa pozostałych typów ^a	
		liczba	%	liczba	udział w próbie FADN (%)	liczba	udział w próbie FADN (%)
2010	<= 5	424	3,9	283	2,6	141	1,3
	5 <= 10	1 274	11,6	291	2,6	983	8,9
	10 <= 20	3 069	27,9	474	4,3	2 595	23,6
	20 <= 30	2 137	19,4	369	3,4	1 768	16,1
	30 <= 50	2 106	19,1	361	3,3	1 745	15,9
	> 50	1 994	18,1	253	2,3	1 741	15,8
	Razem	11 004	100,0	2 031	18,5	8 973	81,5
2011	<= 5	389	3,6	260	2,4	129	1,2
	5 <= 10	1 226	11,3	269	2,5	957	8,8
	10 <= 20	3 048	28,0	441	4,0	2 607	23,9
	20 <= 30	2 085	19,1	326	3,0	1 759	16,2
	30 <= 50	2 111	19,4	328	3,0	1 783	16,4
	> 50	2 031	18,7	245	2,2	1 786	16,4
	Razem	10 890	100,0	1 869	17,2	9 021	82,8
2012	<= 5	371	3,4	243	2,2	128	1,2
	5 <= 10	1 157	10,6	264	2,4	893	8,2
	10 <= 20	3 032	27,8	433	4,0	2 599	23,8
	20 <= 30	2 082	19,1	298	2,7	1 784	16,4
	30 <= 50	2 157	19,8	346	3,2	1 811	16,6
	> 50	2 110	19,3	245	2,2	1 865	17,1
	Razem	10 909	100,0	1 829	16,8	9 080	83,2

^a Typy: uprawy polowe, uprawy trwałe, krowy mleczne, zwierzęta trawożerne, mieszane.

Źródło: Obliczenia własne.

Zaproponowany podatek w formie zryczałtowanej jest szczególnie niekorzystny w gospodarstwach obejmujących działki specjalnej produkcji rolnej (**II grupa**). We wszystkich przedziałach użytków rolnych niższe kwoty zobowiązania podatkowego naliczono, stosując zasady ogólne, czyli 19% podatku od dochodu pomniejszonego o kwotę składki na KRUS (tabela 4). Było to co najmniej o 50% mniej, a w niektórych przypadkach nawet 3-krotnie mniej. Analizując dane w gospodarstwach **II grupy** (ogrodnicze i zwierzęta ziarnożerne), nie tylko poziom osiąganego dochodu, ale i poziom zapłaconego podatku od działek specjalnych produkcji rolnej świadczy o tym, że działki te ulokowane są głównie w grupie do 5 ha użytków rolnych. W gospodarstwach tych podatek dochodowy byłby ponad 10-krotnie wyższy od płaconego dotychczas łącznie podatku od działek specjalnych produkcji rolnej i podatku rolnego. W 2010 roku zobowiązanie wobec budżetu wynosiłoby 15 192 zł, a w następnych latach odpowiednio 8049 i 10 483 zł. Z danych FADN wynika, że w tych dwóch typach produkcji uzyskuje się znacznie wyższe dochody niż w gospodarstwach pozostałych typów (**grupa I**), dlatego również w pozostałych grupach obszarowych podatek dochodowy przewyższał (niekiedy ponad 2-krotnie) podatek należny w analogicznych przedziałach obszarowych w gospodarstwach pozostałych typów produkcji (tab. 3 i 4). Można zatem sądzić, że obciążenia fiskalne rolników zajmujących się produkcją ogrodniczą, chowem trzody chlewnej, drobiarstwem będą znacznie wyższe niż w przypadku innych specjalizacji. Dla wielu takich gospodarstw obciążenia te mogą być bardzo dotkliwe, zwłaszcza dla należących do pierwszej grupy obszarowej (do 5 ha UR), które w bardzo wąskim zakresie są beneficjentami dopłat do działalności rolniczej. Nieopodatkowanie dopłat może rysować się jako kolejny aspekt niesprawiedliwości społecznej, zwłaszcza wobec gospodarstw zobowiązanych do płacenia wysokich podatków z tytułu osiągniętych dochodów, a nieuprzywilejowanych w zakresie wsparcia finansowanego z budżetu publicznego. W tym celu warto przyjrzeć się dochodom dwóch przypadkowych gospodarstw z bazy Polskiego FADN: jedno z nich specjalizuje się w ogrodnictwie (obszar UR poniżej 5 ha), drugie zaś w uprawach polowych (obszar UR ponad 300 ha).

Wyszczególnienie	Dochód (sprzedaż produktów - koszty) (zł)	Podatek (19% od dochodu) (zł)	Dopłaty do działalności operacyjnej (zł)	Dochód po opodatkowaniu (zł)	Rzeczywista stopa opodatkowania (%)
Gospodarstwo ogrodnicze	342 216	65 021	0	277 195	19,0
Gospodarstwo polowe	335 136	63 675	469 880	741 341	7,9

Dochody tych dwóch gospodarstw z tytułu sprzedaży produktów rolnych (dochód z działalności operacyjnej w tym wypadku) są zbliżone, a zatem i wyliczony podatek dochodowy jest na podobnym poziomie. W rzeczywistości jednak

dochód do dyspozycji gospodarstwa z uprawami polowymi wynosi 805 016 zł (z dopłatami), a stopa opodatkowania tylko 7,9%. Gospodarstwo polowe czerpie ogromne korzyści ze środków publicznych, niezależnie od efektów produkcji. Gospodarstwo ogrodnicze zaś, pozbawione dopłat, obciążone nie mniejszym ryzykiem produkcji niż gospodarstwo polowe, zdane jest wyłącznie na siebie. Wskazany przykład sugeruje, że dopłaty do działalności operacyjnej powinny być opodatkowane na równi ze sprzedażą produktów.

Analiza skutków wprowadzenia reformy podatkowej w zaprojektowanym kształcie wskazuje, że w żadnym przedziale obszarowym gospodarstw **grupy II** przychody nie pozwalały na zwolnienie z podatku dochodowego i obciążenie podatkiem od nieruchomości, ale też nie obligowały do prowadzenia ksiąg handlowych. Najwyższe średnie przychody wynosiły w 2012 roku 1 012 504 zł w gospodarstwach o obszarze powyżej 50 ha UR (tab. 4). Granicą zobowiązującą do przejścia na księgi handlowe jest kwota 1 200 000 euro. W bazie FADN znajdują się jednak pojedyncze gospodarstwa osiągające przychody powyżej tej wartości granicznej. Z analizy danych wynika, że podstawową formą prowadzenia ewidencji w gospodarstwach specjalistycznych, należących do typu ogrodniczego i zwierząt ziarnożernych, stałaby się księga przychodów i rozchodów. Przedstawiane wyniki stanowią jednak liczby średnie. W rzeczywistości każde gospodarstwo będzie musiało indywidualnie podejść do kwestii wyboru sposobu opodatkowania.

Podsumowanie

Przewidywane skutki fiskalne wprowadzenia reformy podatkowej w rolnictwie zostały oszacowane na podstawie danych Polskiego FADN. Z dokonanych wyliczeń wynika, że około 34% próby gospodarstw indywidualnych w Polskim FADN zwolnionych byłoby z płacenia podatku dochodowego na rzecz podatku od nieruchomości. Dotyczyłoby to gospodarstw posiadających do 20 ha użytków rolnych, ale z wyłączeniem typów: uprawy ogrodnicze i zwierzęta ziarnożerne. Na tej podstawie można sądzić, że gospodarstwa spoza pola obserwacji Polskiego FADN, czyli o wielkości ekonomicznej poniżej 4 tys. euro Standardowej Produkcji (SO), których przychody ze sprzedaży nie przekroczyłyby 100 tys. zł, byłyby obciążone podatkiem od nieruchomości. Oznacza to, że w tej grupie gospodarstw rolnych zasady opodatkowania by się nie zmieniły. Według danych Spisu Rolnego w 2010 roku, aż 61,2% z 1891,1 tys. gospodarstw rolnych w Polsce miało wielkość ekonomiczną poniżej 4 tys. euro SO. Warto tu dodać, że gospodarstwa poniżej 4 tys. euro SO spośród 1506 tys. jednostek sklasyfikowanych według Wspólnotowej Typologii Gospodarstw Rolnych rozporządzały tylko 14,9% użytków rolnych w kraju i wytworzyły tylko 7% Standardowej Produkcji (Plan wyboru próby gospodarstw..., 2012).

W gospodarstwach uzyskujących przychody w kwocie od 100 do 150 tys. zł istniałaby możliwość wyboru formy opodatkowania między podatkiem zryczałtowanym (4% od przychodu) a podatkiem liczonym na zasadach ogólnych (19% od dochodu). Przekroczenie granicznej kwoty przychodu 150 tys. zł zobowiązywałoby gospodarstwo do prowadzenia księgi przychodów i rozchodów. Obciążenia

podatkiem dochodowym liczonym ryczałtowo byłyby wyższe niż na zasadach ogólnych. Z dokonanych analiz wynika, że dla gospodarstw indywidualnych Polskiego FADN korzystniejszą formą opodatkowania byłaby książka przychodów i rozchodów. Nieduży odsetek tych gospodarstw indywidualnych byłby zmuszony do prowadzenia pełnej rachunkowości. Limit zobowiązujący do prowadzenia ksiąg rachunkowych to roczna wartość sprzedaży powyżej 1 200 tys. euro.

Skutki reformy byłyby szczególnie dotkliwe dla gospodarstw o wysokich przychodach, w których są wysokie koszty ich uzyskania. Dotyczy to szczególnie gospodarstw ogrodniczych, drobiarskich, trzodowych. Opodatkowanie takich gospodarstw zwiększyłoby się wielokrotnie w stosunku do obecnie obowiązującego. W podobnej skali wzrosłoby opodatkowanie w gospodarstwach innych specjalizacji dużych obszarowo, jednak uszczerbek w ich dochodach byłby o wiele mniej odczuwalny ze względu na wpływ do kasy gospodarstwa nieopodatkowanych dopłat do ich działalności operacyjnej.

Zdaniem autorek opracowania, wprowadzenie reformy podatkowej w rolnictwie zgodnie z przyjętymi założeniami do ustawy może być bardzo niekorzystne dla wielu gospodarstw, zagrażając kontynuowaniu produkcji, a zwłaszcza ich rozwojowi.

Szczególne zastrzeżenia budzi zwolnienie z opodatkowania dopłat bezpośrednich i zwolnienie gospodarstw podlegających opodatkowaniu dochodów z podatku od nieruchomości. Podatek od nieruchomości płacony przez te gospodarstwa powinien zmniejszać kwotę podatku dochodowego.

Odnośnie ewidencjonowania danych rachunkowych w gospodarstwie, należy uprościć zapisy w księdze przychodów i rozchodów, przystosować ją do ewidencji wpływów i wydatków, aby umożliwić sprawne zapisywanie danych.

Porównując założenia reformy podatkowej w rolnictwie z zaprezentowanym systemem podatkowym w Niemczech, zauważalna jest rozbieżność w traktowaniu dopłat bezpośrednich. Niemcy włączają dopłaty do podstawy opodatkowania. Obowiązek płacenia podatku dochodowego dotyczy wszystkich gospodarstw rolnych, ale do ustalania dochodu do opodatkowania służy więcej metod. Limit przychodów, powyżej którego istnieje obowiązek prowadzenia ksiąg handlowych, wynosi 500 tys. euro, a więc jest znacznie niższy niż w Polsce. Drugą powszechną formą ewidencji jest księga przychodów i rozchodów, w której – tak jak w propozycji polskiej – ewidencjonuje się przychody i wydatki. Istnieje również forma ryczałtowego opodatkowania, dostępna dla niektórych rolników gospodarujących na obszarze użytków rolnych do 20 ha. W przypadkach szczególnych, zwłaszcza wadliwego prowadzenia ewidencji, stosuje się metodę szacowania zysku. Opodatkowaniu podlega dochód, ale stawki podatku są zróżnicowane i obowiązuje progresja podatkowa dochodząca do 42% wartości dochodu. W porównaniu do zamierzonego w Polsce obowiązku rejestrowania przychodów przez wszystkich rolników, w Niemczech takiego obowiązku nie ma. Część z nich, z uwagi na niskie przychody, ma możliwość ustalenia podatku na podstawie oszacowanego dochodu. W Niemczech wszyscy rolnicy płacą podatek od nieruchomości. W odniesieniu do ziemi nosi on nazwę podatku gruntowego i płaci się go zawsze, nawet gdy zostaną poniesione straty z produkcji.

Literatura:

1. Baza danych FADN: http://ec.europa.eu/agriculture/rica//database/consult_std_reports_en.cfm.
2. Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft. Aid 1247/2009. Rechtsstand 01.07.09.
3. Bocian M., Cholewa I., Goraj L., Nachtman G., Tarasiuk R.: Współczynniki Standardowej Produkcji „2007” dla celów Wspólnotowej Typologii Gospodarstw Rolnych. IERiGŻ-PIB, Warszawa 2012.
4. Chmielewska M.: Podatek rolny w dochodach budżetowych gmin. Zeszyty Naukowe SGGW, nr 77, 2009.
5. Dziemianowicz R., Przygodzka R.: Zasady opodatkowania gospodarstw rolnych w Unii Europejskiej i możliwości ich adaptacji w Polsce. Wieś i Rolnictwo, nr 2, 2006, IRWiR PAN.
6. Forfa M.: Podatek rolny a rozwój gospodarstw rolnych. Zeszyty Naukowe SGGW, nr 89, 2011.
7. Goraj L., Płonka R., Cholewa I., Osuch D.: Analiza skutków zmian we Wspólnotowej Typologii Gospodarstw Rolnych. IERiGŻ-PIB, Warszawa 2010.
8. Goraj L.: Uwarunkowanie i skutki opodatkowania dochodów w rolnictwie. Prezentacja na seminarium IERiGŻ-PIB, luty 2013.
9. <https://www.bmf-steuerrechner.de>.
10. Landwirtschaft verstehen. Fakten und Hintergründe. BMELV, Mai 2013.
11. Pawłowska-Tyszko J.: Zmiany systemu podatkowego w rolnictwie. Seria Raporty Programu Wieloletniego 2011-2014, nr 44. IERiGŻ-PIB, Warszawa 2012.
12. Plan wyboru próby gospodarstw rolnych Polskiego FADN od roku obrachunkowego 2013, wersja z dnia 05-09-2012. IERiGŻ-PIB, Warszawa 2012.
13. Raport z wyników. Powszechny Spis Rolny 2010. GUS, Warszawa 2011.
14. Statistisches Jahrbuch über Ernährung, Landwirtschaft und Forsten 2012, Landwirtschaftsverlag Münster Hiltrup.
15. Statistisches Jahrbuch 2011, Statistisches Bundesamt Deutschland.
16. Statistisches Jahrbuch 2013, Statistisches Bundesamt Deutschland.
17. Ustawa z dnia 10 maja 2013 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym (Dz.U. z 2013 r. poz. 660).
18. Wyniki standardowe uzyskane przez indywidualne gospodarstwa rolne uczestniczące w Polskim FADN w 2010 roku. IERiGŻ-PIB, Warszawa 2012.
19. Wyniki standardowe uzyskane przez indywidualne gospodarstwa rolne uczestniczące w Polskim FADN w 2011 roku. IERiGŻ-PIB, Warszawa 2013.
20. Wyniki standardowe uzyskane przez indywidualne gospodarstwa rolne uczestniczące w Polskim FADN w 2012 roku. IERiGŻ-PIB, Warszawa 2014.
21. Założenia do projektu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z działalności rolniczej oraz zmianie innych ustaw. Projekt z dnia 04 czerwca 2013.