

Uniwersytet Warszawski
Wydział Prawa i Administracji
Instytut Nauk Prawno-Administracyjnych
Katedra Prawa Finansowego

mgr Dariusz Stanisław Szydełko

**DOCHÓD Z DZIAŁALNOŚCI ROLNICZEJ JAKO PODSTAWA
OPODATKOWANIA. STUDIUM TEORETYCZNOPRAWNE**

Autoreferat rozprawy doktorskiej

Promotor: Prof. dr hab. Witold Modzelewski

Recenzenci: Prof. dr hab. Wanda Wójtowicz

dr hab. prof. nadzw. SGH Aleksander Werner

Warszawa, 2019 r.

1. Uzasadnienie wyboru tematu rozprawy doktorskiej i zakresu badań

Bezpośrednim przyczynkiem do rozpoczęcia analizy problemu będącego przedmiotem niniejszej rozprawy były rozważania zaprezentowane przez Trybunał Konstytucyjny (dalej jako „TK”) w wyroku z dnia 26 października 2010 r.¹, w którym rozpoznano wniosek Rzecznika Praw Obywatelskich dotyczący zasad finansowania z budżetu państwa składek na ubezpieczenie zdrowotne rolników. TK orzekł, że wówczas **obowiązujący system ubezpieczeń społecznych rolników stanowił niekonstytucyjną dyskryminację pozytywną wskazanej grupy społecznej, gdyż jest niezgodny z trzema zasadami wyrażonymi w Konstytucji RP²:** zasadą demokratycznego państwa prawa, równości wobec prawa oraz powszechności opodatkowania. Przedmiotem skargi konstytucyjnej były przepisy ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych³ w zakresie, w jakim określają zobowiązanie państwa do finansowania składek na ubezpieczenie zdrowotne rolników i ich domowników, podlegających ubezpieczeniu społecznemu rolników z mocy ustawy, prowadzących działalność rolniczą. Obowiązek taki ciąży na budżecie państwa bez względu na wysokość osiąganego przez rolników przychodu. Wynika to z faktu, iż instytucje publicznie nie dysponują narzędziami do oceny rzeczywistego dochodu producentów rolnych. Jednocześnie TK stwierdził, że rolnicy jako grupa społeczna, która jest traktowana przez system ubezpieczeń społecznych w sposób jednolity, są w istocie bardzo zróżnicowani. Według TK przepis będący przedmiotem rozstrzygnięcia godzi w konstytucyjną zasadę równości wszystkich obywateli wobec prawa, a także jeden z podstawowych obowiązków obywatelskich, jakim jest powinność ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych (w szczególności podatków). Powyższe podważa istnienie w Polsce sprawiedliwości społecznej będącej fundamentem demokratycznego państwa prawnego.

Przy wyborze tematu pracy nie mniej istotna była również szeroko rozumiana problematyka ustrojowa. Rolnicy jako grupa zawodowa, korzystają z wielu przywilejów publicznoprawnych niedostępnych dla innych grup. Poza dotacjami bezpośrednimi

¹ Wyrok TK z dnia 26 października 2010 r., sygn. akt: K 58/07, Dz.U. z 2010 r. Nr 205, poz. 1363.

² Art. 2, art. 32 ust. 1 oraz art. 84 Konstytucji RP.

³ Art. 86 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz.U. 2004 nr 210 poz. 2135 ze zm.).

do uprawianych gruntów rolnych (przysługującymi niezależnie od ekonomicznej efektywności) oraz wysokimi dopłatami na potrzeby modernizacji polskich gospodarstw rolnych, producenci rolni są również uprzywilejowani przez polski system podatkowy; konieczność prawnopodatkowej analizy obciążeń publicznoprawnych ciążących na rolnikach jest więc właściwym zagadnieniem badawczym.

Zakresem podmiotowym pracy objęci są przede wszystkim producenci rolni, tj. podmioty wykonujące działalność rolniczą, zarówno w formie indywidualnych i rodzinnych gospodarstw rolnych, jak również spółek prawa handlowego. **Zakres przedmiotowy pracy dotyczy opodatkowania dochodu z działalności rolniczej,** przez co należy rozumieć wszelki dochód będący efektem produkcji roślinnej lub zwierzęcej, tj. obejmujący zarówno uprawę roli, plantacje (np. sadownictwo, ogrodnictwo, winnice, szkółki leśne), gospodarkę leśną i łąkową, jak i hodowlę czy chów (np. bydła, owiec, kóz, trzody, ptactwa, ryb, pszczół). W obszarze zainteresowań autora znajduje się przede wszystkim dochód z działalności rolniczej *sensu stricto*, aczkolwiek opisywane są również elementy ubocznych dochodów z działalności rolniczej (np. usług rolniczych, działalności agroturystycznej czy sprzedaży bezpośredniej).

Praca dotyczy stanu prawnego na dzień 1 maja 2019 r.

2. Przedmiot badań i metody badawcze

Celem badawczym niniejszej dysertacji jest opracowanie teoretycznoprawnych metod ustalania dochodu podatników prowadzących działalność rolniczą, który mógłby stać się podstawą opodatkowania podatku dochodowego od działalności rolniczej.

Podatek dochodowy powinien możliwie jak najpełniej, wszechstronnie i ściśle ujawniać dochód podatnika ze źródeł zarówno rolniczych, jak i nierolniczych. Dodatkowo, zdaniem autora wskazane jest, aby podatek uwzględniał możliwie jak najwięcej okoliczności indywidualizujących sytuację ekonomiczną podatnika.

W niniejszej pracy autor wykorzystał szereg źródeł, a przede wszystkim akty prawne rangi konstytucyjnej i ustawowej polskich i zagranicznych organów prawodawczych, a także orzecznictwo sądów polskich (TK, NSA, WSA)

i zagranicznych (np. orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego Królestwa Hiszpanii). Uwzględniono również indywidualne interpretacje prawa podatkowego wydane przez organy podatkowe. Ważnym źródłem był również projekt ustawy o opodatkowaniu dochodów z działalności rolniczej z 2012 r.

Literatura wykorzystana przy tworzeniu niniejszej pracy to przede wszystkim współczesne polskie artykuły naukowe publikowane w przeważającej większości w XXI wieku. Są to głównie prace prawnicze oraz ekonomiczne, w mniejszym stopniu socjologiczne, traktujące o społecznych aspektach podatku rolnego oraz dopłat bezpośrednich. Głównym źródłem danych statystycznych była baza EUROSTAT (w szczególności badania *Agricultural Census* poszczególnych państw) oraz polski FADN. Istotny wkład do niniejszej pracy wniosła również współczesna literatura zagraniczna opisująca systemy podatkowe siedmiu analizowanych państw, w tym również raporty organizacji międzynarodowych⁴, rządowe⁵ oraz organów podatkowych.

Główną osią pracy było poszukiwanie racjonalnego modelu określania dochodu z działalności rolniczej dla potrzeb podatkowych, a podstawą rozważań była analiza sposobu opodatkowania działalności rolniczej systemów podatkowych siedmiu państw UE, przy zastosowaniu **metody prawnoporównawczej**. Z kolei w rozdziale VII metodę porównawczą zastosowano w celu **przeprowadzenia symulacji** wpływu trzech różnych metod opodatkowania dla 180 losowo wybranych gospodarstw rolnych w oparciu o dane FADN z 3-letniego okresu.

W wyniku analizy prawnoporównawczej ustalono, że dochód dla celów podatkowych w państwach UE podzielony jest na kilka kategorii podatkowych (dochód z pracy, dochód z dywidend, dochód z najmu itp.). Specyficzne rozwiązanie zostało przyjęte w niemieckim systemie podatkowym, w którym dla kilku kategorii dochodowych (m.in. dochód z działalności rolniczej, działalności gospodarczej) przyjęto, że opodatkowaniu podlegają „zyski podatkowe”, a nie różnica między przychodami a kosztami podatkowymi. Również w Niemczech, na potrzeby systemu podatkowego oraz systemu ubezpieczeń społecznych stworzono specjalną instytucję „wartości podatkowej gospodarstwa”. W Hiszpanii, Francji oraz Niemczech „dochód rolniczy” został wyodrębniony jako kategoria podatkowa. Jako kryteria uprawniające do skorzystania

⁴ Dla przykładu, agencji Organizacji Narodów Zjednoczonych ds. Wyżywienia i Rolnictwa czy Banku Światowego.

⁵ Dla przykładu, Federalnego Ministerstwa Finansów Niemiec czy francuskiego Generalnego Dyrektariatu Finansów Publicznych.

z szacunkowych metod ustalania dochodu rolniczego przyjęto najczęściej wysokość obrotów z działalności rolniczej lub wysokość obrotów ogółem, w tym wyodrębnionych obrotów z działalności rolniczej. Ustawodawcy państw UE uznali, że jest to wystarczający atrybut do oceny kondycji finansowej podatnika. Wiele systemów prawnych państw UE traktuje działalność rolniczą jako swoistą i specyficzną formę prowadzenia działalności gospodarczej. Prawo węgierskie pozwala na nieograniczoną w czasie możliwość rozliczenia straty podatkowej, co jest o tyle korzystne, że niektóre działalności rolnicze, np. sadownictwo, wymagają dużych nakładów, a przychód może pojawić się dopiero po wielu latach. Szacunkowe metody ustalania dochodu rolniczego występują w systemach podatkowych Belgii, Niemiec, Francji, Hiszpanii i na Węgrzech. Dopuszczalność szacunkowego ustalania dochodu rolniczego ogranicza stosowanie instrumentów tzw. „planowania podatkowego”, dostępnych dla podatników. Tym niemniej wskazana metoda jest bardzo praktycznym i popularnym (dla przykładu w 2006 r. we Francji nawet 60% producentów rolnych korzystało z tej metody⁶) rozwiązaniem wśród rolników prowadzących rodzinne gospodarstwa rolnicze, gdyż nie wymaga stosowania skomplikowanego i kosztownego mechanizmu ustalania przychodu z działalności rolniczej. Metody szacunkowe są w większości korzystne dla rolników (nawet do 35 razy niższa podstawa opodatkowania obliczona metodą szacowania zysku podatkowego w Niemczech, w porównaniu z wynikami z ksiąg rachunkowych), stąd są preferowane przez gospodarstwa rolne i najczęściej wybierane zamiast opodatkowania na zasadach ogólnych.

3. Tezy rozprawy doktorskiej

W niniejszej pracy postawiono tezę z zakresu nauki prawa podatkowego, iż obowiązujący w Polsce podatek rolny regulowany ustawą z dnia 15 listopada 1984 r.⁷, pomimo niemal 40 nowelizacji na przestrzeni ostatnich ponad trzech dekad, jest wciąż archaiczny w swych założeniach oraz konstrukcji. Zasadniczo różni się od regulacji obowiązujących w innych państwach UE oraz zniekształca warunki konkurencji, szczególnie po przystąpieniu Polski do UE. **Świadczyć o tym może przede wszystkim**

⁶ H. van der Veen, H van der Meulen, K. van Bommel, B. Doornevet, Exploring agriculture taxation in Europe, LEI Hague 2007, s. 125.

⁷ Dz.U. 1984 nr 52 poz. 268 ze zmianami.

minimalna możliwość obliczenia rzeczywistego dochodu gospodarstwa rolnego oraz faktyczne wyłączenie z opodatkowania w przeważającej mierze hodowli i chowu zwierząt.

Zgodnie z postawioną tezą zasady opodatkowania producentów rolnych muszą ulec zasadniczej zmianie, co wynika również z wyroku TK z 2010 r.

W rozdziale III dowiedziono, że podatek rolny nie spełnia w sposób dostateczny żadnej ze swoich funkcji o charakterze fiskalnym i pozafiskalnym. Jego pobór jest bardzo kosztowny w porównaniu do uzyskanych z jego tytułu dochodów budżetowych (nieproporcjonalnie wyższy, nawet od 5 do 10 razy, w stosunku do pozostałych podatków), a udział w dochodach budżetowych gmin bardzo niski (na przestrzeni lat 2004-2017 stanowił zaledwie od 1,49% do 2,20% ogółu dochodów gmin w Polsce, przy czym dla gmin wiejskich wskazana wielkość wynosiła średnio 1,85%). Cel gospodarczy można uznać za realizowany tylko w przypadku gospodarstw towarowych.

Jednoznaczna ocena regulacji pod względem realizacji celów pozafiskalnych jest niezwykle trudna. Z jednej strony niskie opodatkowanie, przy jednoczesnym dużym udziale funduszy Programu Rozwoju Obszarów Wiejskich na dopłaty bezpośrednie, stanowi niejako ukrytą formę dotowania rolnictwa (pomoc publiczna). Biorąc pod uwagę, że w rolnictwie zatrudnionych jest niemal 13% aktywnych zawodowo Polaków, wsparcie to dotyczy dużej części społeczeństwa polskiego, która przy większych obciążeniach podatkowych napotykałaby trudności w realizacji własnych potrzeb bytowych. Jednak z drugiej strony, dysproporcja wewnętrzna (pomiędzy np. dużymi kombinatami rolnymi a małymi gospodarstwami rodzinnymi) i zewnętrzna (pomiędzy producentami rolnymi a pozostałymi grupami społecznymi, np. mikroprzedsiębiorcami) pozwala stwierdzić wadliwą lub tylko szcątkową realizację celów pozafiskalnych.

Co więcej, uzależnienie stawki podatku rolnego od naturalnego miernika oraz zastosowanie przelicznika w postaci hektarów przeliczeniowych jest obecnie zdecydowanym anachronizmem. Kolejnym zdezaktualizowanym elementem podatku jest stawka podatkowa uzależniona od marginalnej już uprawy, jaką jest żyto (w 2015 r. stanowiła zaledwie 5,16% deklarowanych przez rolników upraw we wnioskach o płatności bezpośrednie). Rozwiązanie to powoduje oderwanie rzeczywistych kosztów i dochodów od podatku, tym bardziej, że podstawą wymiaru stawki podatku jest średnia cena żyta w skali kraju.

Z kolei wyniki badań, które zaprezentowano w rozdziale III, pokazują istotne różnice w opłacalności produkcji rolnej w różnych regionach Polski. Na krytyczną ocenę zasługuje również duża fluktuacja nominalnego obciążenia podatkiem rolnym (między rokiem 2010 a 2012 wzrosło o ponad 100%). Dochodzi do tego brak korelacji pomiędzy stawką podatku a efektywnością ekonomiczną gospodarstwa rolnego. Jak wskazują badania oparte o dane FADN⁸, o ile w przypadku najmniejszych ekonomicznie gospodarstw (współczynnik ESU równy bądź mniejszy niż 4) rentowność wynosi 21,86%, o tyle już kilkukrotnie większe ekonomicznie podmioty (współczynnik ESU od 16 do 40) osiągają niemal dwukrotnie wyższą rentowność, na poziomie 40,34%⁹. Stąd też uzasadnionym jest, aby skala podatkowa wzrastała wraz ze wzrostem dochodu. Trudno doszukiwać się również korelacji pomiędzy sytuacją osobistą, rodzinną czy majątkową podatnika a wysokością obciążenia podatkowego. Powoduje to oderwanie podatku od siły nabywczej oraz zdolności płatniczej podatnika, na co również wskazywał TK we wspomnianym wcześniej wyroku.

Powyższe tezy zostały potwierdzone w wyniku przeprowadzonych badań.

4. Struktura rozprawy doktorskiej

Pracę rozpoczyna prezentacja definicji legalnych gospodarstwa rolnego, działalności rolniczej oraz pozostałej terminologii stosowanej w pracy. Następnie przedstawiono rys historyczny opodatkowania produkcji rolniczej na terenach dzisiejszej RP. W rozdziale I opisano również polski ustrój rolny wynikający z Konstytucji RP¹⁰ oraz ustawy o ustroju rolnym. Następnie, aby lepiej zrozumieć badaną materię, autor przeanalizował polski rynek rolny na podstawie danych statystycznych (w szczególności danych GUS – PSR i EUROSTAT). Na końcu przedstawił własną ocenę słuszności wyłączenia producentów rolnych z powszechnego podatku dochodowego.

W rozdziale II opisano poszczególne podatki, którymi obciążone są gospodarstwa rolne, by w dalszej części pracy przejść do charakterystyki podatku rolnego

⁸ D. Niezgoda, *Uwarunkowania rentowności gospodarstw rolnych zróżnicowanych pod względem ich wielkości ekonomicznej*, Rocznik Nauk Rolniczych, seria G, T. 96, z. 4, Warszawa 2009, s. 163.

⁹ Co ciekawe, badania D. Niezgody wykazały, że wraz z dalszym wzrostem ekonomicznej wielkości gospodarstwa rentowność nie wzrasta, a nawet nieznacznie spada. I tak w przedziale od 40 do 100 ESU rentowność wynosi 39,74%, natomiast powyżej 100 ESU – 39,65%.

¹⁰ W szczególności z art. 23 Konstytucji RP.

funkcjonującego w Polsce od 1985 r. oraz jego oceny krytycznej. W dalszej części rozdziału opisywane są metody opodatkowania dochodów pochodzących z działalności quasi-rolniczej, tj. sprzedaży bezpośredniej, agroturystyki czy specjalnych działań produkcji rolnej. W tym rozdziale opisano również relację unijnych dopłat bezpośrednich do podatków. Przeprowadzono także przegląd obowiązków formalnych spoczywających na producentach rolnych, które już teraz są dosyć rozbudowane, a tendencja wskazuje na stopniowy wzrost ich skomplikowania, co wynika z unijnych wymogów i norm wzajemnej zgodności (tzw. *cross-compliance*).

Rozdział III omawia zagadnienie dochodu rolniczego. Autor przeanalizował rodzaje dochodów rolniczych, z podziałem na dochody rolnicze *sensu largo* i *sensu stricto*. Opisał w oparciu o literaturę cechy racjonalnego podatku od działalności rolniczej, co posłużyło za wskazówkę przy sformułowaniu propozycji *de lege ferenda* w dalszej części pracy. Następnie autor dokonał podziału metod ustalania podstawy opodatkowania w podatkach od działalności rolniczej na metodę szczegółową i metodę szacunkową (w tym metodę katastralną), dochodząc do wniosku, że najbardziej praktyczną, a co za tym idzie najpowszechniejszą z nich jest metoda szacunkowa.

W rozdziale IV niniejszej pracy autor, w poszukiwaniu wzorców dla nowego podatku, przeprowadził analizę prawnoporównawczą systemów podatkowych (ze szczególnym uwzględnieniem sposobu opodatkowania działalności rolniczej) wybranych państw UE, tj. Niemiec, Francji, Belgii, Hiszpanii, Irlandii, Węgier oraz Czech. Pierwsze państwo, będące największym sąsiadem i partnerem gospodarczym Polski, stanowi przydatny wzorzec z uwagi na położenie w tej samej strefie klimatycznej (co często determinuje ustrój rolny) oraz częsty transfer myśli i instytucji prawnych z Niemiec do Polski. Francja jest państwem, w którym lobby rolnicze jest stosunkowo silne (podobne zarzuty stawia się nierzadko wobec polskich producentów rolnych), stąd też interesująca wydawała się być analiza, w jaki sposób przekłada się to na sposób opodatkowania dochodu rolniczego. Francuskie izby rolnicze i inne organizacje rolnicze są często stawiane za wzór dla ich polskich odpowiedników. Biorąc pod uwagę duży opór społeczny wobec wprowadzenia podatku dochodowego w rolnictwie, istotne jest włączenie reprezentantów rolników w tworzenie oraz wdrażanie reformy opodatkowania. Belgia natomiast to niewielki kraj rolniczy, który jednocześnie kojarzony jest z bardzo wysokimi podatkami dochodowymi. Jako jedno z typowych państw „starej Unii” pod wieloma względami stanowi przeciwieństwo Polski, co ma istotne

znaczenie dla rozważań. Z kolei Hiszpania jest państwem często porównywanym z Polską pod względem liczby mieszkańców oraz wielkości PKB. Z drugiej strony państwo to wykazuje silne tendencje federalistyczne oraz znajduje się w innej strefie klimatycznej niż Polska. Irlandia została wybrana do analizy jako państwo reprezentujące system prawny typu *common law*. Biorąc pod uwagę wszelkie różnice pomiędzy prawem anglosaskim a prawem kontynentalnym, interesujący jest sposób opodatkowania działalności rolniczej w tym państwie. Dwa pozostałe kraje, tj. Czechy oraz Węgry, są z kolei bliższe Polsce szczególnie pod względem historycznym. Autor zbadał sposób, w jaki przekształciły one swój system podatkowy w wyniku transformacji w latach 90-tych ubiegłego wieku. Ich struktura agrarna, jak się okazuje, jest zupełnie odmienna. W Czechach wciąż funkcjonują głównie duże gospodarstwa rolne, powstałe najczęściej w wyniku prywatyzacji gospodarstw uspołecznionych. Z kolei na Węgrzech, podobnie jak w Polsce, działa wiele gospodarstw rodzinnych, pełniących bardzo często rolę socjalną. Biorąc powyższe pod uwagę, autor wyszedł z założenia, że analiza siedmiu wskazanych państw (zarówno podobnych, jak i zupełnie innych od Polski, pod względem doświadczeń historycznych, kultury prawnej, struktury agrarnej, strefy klimatycznej, wpływów lobby organizacji rolniczych) pozwoli na całościowe spojrzenie na materię opodatkowania działalności rolniczej w UE. Następnie zaproponował podział powyższych państw na trzy grupy:

- a) państwa stosujące preferencje podatkowe wobec producentów rolnych;
- b) państwa stosujące ograniczone preferencje podatkowe wobec producentów rolnych;
- c) państwa niestosujące preferencji podatkowych wobec tej grupy podatników.

Analiza prawodawstwa powyższych państw składa się z ogólnego zarysu rynku rolnego na podstawie danych EUROSTAT, przedstawienia generalnych cech systemu podatkowego danego państwa, a następnie sposobu lub najczęściej sposobów obliczania podatku dochodowego od działalności rolniczej. W zależności od państwa badaniu podlegały rozwiązania prawne funkcjonujące w 2016, 2017 lub 2018 r. Głębsze analizy systemu podatkowego oraz rysu historycznego poszczególnych państw wykraczałyby poza zakres tematyczny niniejszej pracy.

Rozdział V niniejszej pracy obejmuje analizę propozycji reformy obciążeń producentów rolnych, tj. projektu ustawy o opodatkowaniu dochodów z działalności rolniczej datowanego na 1 sierpnia 2012 r. Trudno o dokument, który w sposób bardziej

kompleksowy i dopracowany traktuje zagadnienie opodatkowania podatkiem dochodowym produkcji rolnej. Co więcej, w odróżnieniu od pojawiających się w domenie publicznej propozycji *de lege ferenda*, opisywany projekt powstał na zlecenie Ministerstwa Rolnictwa i Rozwoju Wsi, tak więc jest jedynym całościowym oficjalnym stanowiskiem rządowym w tej materii.

W wyniku analizy autor, w rozdziale VI, zaproponował racjonalne metody obliczania dochodu producentów rolnych oparte o doświadczenia przebadanych państw, przy uwzględnieniu polskiej specyfiki.

W rozdziale VII, postulowane metody zostały skonfrontowane z rzeczywistością poprzez przeprowadzenie badania polegającego na symulacji opodatkowania 180 losowo wybranych gospodarstw podzielonych na 3 grupy pod względem ich wielkości (małe, średnie i duże) oraz 4 typy produkcyjne (gospodarstwa o profilu produkcji roślinnej, producenci mleka, hodowcy zwierząt trawożernych oraz hodowcy zwierząt ziarnożernych). Pozwoliło to na zbadanie wpływu zaproponowanej reformy na ich sytuację ekonomiczną. Ciekawe wnioski płynące ze wskazanej symulacji stanowią odpowiedź na powszechną wśród małych producentów rolnych obawę przed podatkiem dochodowym.

Rozdział VIII stanowi podsumowanie rozważań podjętych w pracy.

5. Wnioski badawcze oraz postulaty *de lege ferenda*

Jak nadmieniono wcześniej, nadrzędnym celem dysertacji było opracowanie teoretycznoprawnej metody opodatkowania podatku dochodowego od działalności rolniczej, oparte o doświadczenia przebadanych państw, przy jednoczesnym uwzględnieniu polskiej specyfiki oraz sformułowanie przez autora postulatów *de lege ferenda*.

1. Najdokładniejszą metodą określania dochodu z tej działalności jest prowadzenie ksiąg rachunkowych. Doświadczenia historyczne innych państw pokazują, że jest to jednak metoda zbyt skomplikowana i niedostosowana do producentów rolnych. W związku z powyższym **konieczne jest zastosowanie metody szacunkowej**, która przy niewielkim nakładzie pracy oraz środków powinna możliwie najpełniej oddawać sytuację dochodową gospodarstwa rolnego. Z tego powodu autor postuluje, aby nowy podatek uwzględniał następujące czynniki: klimat, specyfikę regionu,

normy dochodowościowe z podziałem na grupy upraw lub nawet konkretne rośliny, sezonowość czy konieczność utrzymania i wyrównania dochodów w nim uzyskiwanych z innymi źródłami. Niezbędne jest również stosowanie okresowych aktualizacji, np. co 3 lata, z uwagi na dużą zmienność produkcji rolnej w czasie. Co więcej, wspomniana zmienność skutkuje koniecznością stosowania rozwiązań, mających zapewnić stabilizację gospodarki finansowej przedsiębiorstw rolnych oraz zachęcić do wzmożonych inwestycji w modernizację, które mogą zwrócić się jedynie w dłuższej perspektywie czasu.

2. Konstrukcja podatku powinna uwzględniać możliwie jak najwięcej **okoliczności indywidualizujących** sytuację ekonomiczną gospodarstw. Nowy podatek dochodowy od działalności rolniczej powinien ujawniać dochód podatnika ze źródeł zarówno rolniczych, jak i nierolniczych.
3. Należy uchwycić siłę nabywczą jednostek wytwórczych w rolnictwie; wynika to ze wykazanej korelacji wzrostu wielkości produkcji ze wzrostem rentowności, a także potrzeby realizacji postulatu sprawiedliwości społecznej.
4. Zdaniem autora **projektowany podatek dochodowy powinien wprowadzać możliwość prowadzenia uproszczonej ewidencji podatkowej**. Wdrożenie nowych rozwiązań prawnych oraz obowiązek edukacji producentów rolnych powinny przyjąć na siebie ośrodki doradztwa rolniczego, które cieszą się zaufaniem społeczności wiejskiej oraz mają duże doświadczenie we prowadzeniu projektów szkoleniowych.
5. Biorąc powyższe pod rozwagę autor postuluje **skorzystanie ze współczynnika standardowej produkcji** przy ustalaniu podstawy opodatkowania w nowym podatku od działalności rolniczej, który byłby praktycznym wskaźnikiem dochodowościowym. Jest to współczynnik opracowany przez państwowy instytut badawczy – Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej (a przez to niezależny), który został zweryfikowany przez wiele lat funkcjonowania w naszym kraju. Pomimo swojej uniwersalności, uwzględnia on regionalne czynniki, jak uwarunkowania klimatyczne i historyczne, lokalne poziomy kosztów i cen produktów rolnych. Dodatkowo, uwzględnia ona koszty prowadzonej działalności. Współczynnik ten stosuje średnią w dłuższym okresie, co jest bardzo istotne, szczególnie w produkcji roślinnej oraz branżach podatnych na duże wahania cen oraz anomalie pogodowe. Uwzględnia też produkcję dłuższą i krótszą od roku kalendarzowego, tak więc

dostosowany jest zarówno do oceny wieloletnich plantacji, jak i 35-dniowego cyklu chowu drobiu.

6. W projekcie ustawy z 2012 r. podatnicy mieli możliwość **ujęcia pracy własnej domowników** gospodarstwa rolnego jako kosztów uzyskania przychodów. Jest to ważne rozwiązanie, które warto wdrożyć w życie.
7. Uwzględniając postęp technologiczny występujący w produkcji rolnej nowy podatek powinien obejmować preferencje podatkowe z tytułu inwestycji. Impulsem mogłoby być przeniesienie **ulgi podatkowej na badania i rozwój**, znanej z podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych. Przywołana ulga została wprowadzona 1 stycznia 2018 r. ustawą o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego działalności innowacyjnej. Jej wysokość sięga nawet do 150% kosztów kwalifikowalnych przeznaczanych na działalność badawczo-rozwojową zlecaną centrom badawczo-rozwojowym.
8. W nowej formule opodatkowania należy **oddzielić przychody i koszty** z działalności rolniczej od przychodów i kosztów z innych działalności, np. pozarolniczej działalności gospodarczej. Z zakresu wyłączone powinny być również dopłaty i dotacje celowe.
9. Co więcej, **nowy podatek miałby charakter lokalny** i stanowiłby źródło dochodu jednostek samorządu terytorialnego szczebla podstawowego, tj. gmin. Na podatników powinien zostać nałożony obowiązek informowania organu podatkowego o wszelkich zmianach swoich danych, np. miejsca zamieszkania. W przypadku chowu i hodowli zwierząt decydujące znaczenie pod kątem określenia właściwości miejscowej organów podatkowych miałyby miejsce położenia siedziby stada.
10. Jak wspomniano w pracy, konstrukcja nowego podatku powinna uwzględniać **wyłączenia podmiotowe podmiotów publicznych**, tj. Skarbu Państwa, jednostek budżetowych, jednostek samorządu terytorialnego w zakresie dochodów określonych w przepisach ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego¹¹, grunty wchodzące w skład Zasobów Własności Rolnej Skarbu Państwa zarządzanej przez KOWR, szkół wyższych, publicznych jednostek organizacyjnych objętych systemem oświaty, publicznych jednostek doradztwa

¹¹ Dz.U. 2003 nr 203 poz. 1966.

rolniczego, państwowych osób prawnych działających w formie agencji wykonawczych, np. Centralnego Ośrodka Badania Odmian Roślin Uprawnych.

11. Mając na względzie przeważnie roczne interwały produkcyjne w rolnictwie, **okresem podatkowym powinien być pełny rok**. Co do zasady, byłby on równy z rokiem kalendarzowym, chociaż podatnik na wniosek mógłby go modyfikować, tak aby odpowiadał okresom wegetacyjnym roślin.

Mając na względzie powyższe, zdaniem autora, istnieje możliwość wprowadzenia efektywnego fiskalnie i zgodnego z Konstytucją RP opodatkowania dochodów podatkowych sektora rolniczego w Polsce. Analizując systemy podatkowe wybranych państw członkowskich UE autor stwierdził, że najefektywniejszą metodą określania podstawy opodatkowania jest metoda szacunkowa. Oparcie w Polsce tejże metody o współczynnik standardowej produkcji miałyby szereg korzyści, wśród których należy wymienić: **praktyczność** (automatyczne naliczanie wysokości zobowiązania podatkowego), **kompleksowość** (uwzględnianie m.in. chowu i hodowli zwierząt gospodarskich), **rozpoznawalność** (jako współczynnik, który funkcjonuje w Polsce od kilku lat), **a także zwiększenie gminnych dochodów budżetowych**.