

Ekspertyzę opracował:

prof. AKP, dr hab. Roman Sass

OPODATKOWANIE ROLNIKÓW PODATKIEM DOCHODOWYM W WARUNKACH CZŁONKOSTWA POLSKI W UNII EUROPEJSKIEJ¹

WSTĘP

Najważniejszym źródłem zmian i przyspieszenia procesu zmniejszania dystansu rozwojowego między miastem a wsią w Polsce jest integracja naszego kraju z Unią Europejską i korzyści z tego płynące. Członkostwo Polski w UE to niewątpliwie najlepszy czas dla polskiej wsi – zapewne w całej jej historii². Dla wyraźnej poprawy sytuacji dochodowej i modernizacji gospodarstw duże znaczenie miały fundusze Wspólnej Polityki Rolnej (WPR). W Latach 2004-2023 w ramach programów współfinansowanych przez UE Polska otrzymała z unijnego budżetu ponad 243,2 mld euro, z czego blisko 1/3 stanowiły środki finansowe przekazane na Wspólną Politykę Rolną (75,7 mld. euro). Producenci rolni w Polsce otrzymali w tym okresie 48,1 mld euro z budżetu unijnego w ramach płatności bezpośrednich, co czyni tę grupę społeczno-zawodową największą grupą bezpośrednich beneficjentów członkostwa w UE³.

Kluczową rolę w realizacji WPR ma Agencja Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa, która w latach 1994-2023 wypłaciła beneficjentom z budżetu krajowego i funduszy unijnych 469,3 mld zł. Wobec tak dużego wsparcia powstaje zasadnicze pytanie jakie są tego efekty? Odpowiedź jest trudna i zależy od przyjętego kryterium oceny. Inna może być, przyjmując kryterium mikroekonomiczne (realizacja celów rolnika), a inna przyjmując kryterium makroekonomiczne (ocena ogólnospołeczna). W tak krótkim opracowaniu nie sposób omówić realizację wszystkich celów. Skoncentrowano się zatem na:

- a. przeobrażeniach strukturalnych rolnictwa, od której zależy konkurencyjność polskich gospodarstw na Jednolitym Rynku Europejskim,
- b. sytuacji dochodowej gospodarstw, która wyznacza możliwości dalszego rozwoju oraz poziom i parytet dochodów,
- c. podatkach w rolnictwie i zabezpieczeniu społecznym rolników.

¹ Ekspertyza wykonana na zlecenie Nadwiślańskiego Związku Pracodawców Lewiatan. Umowa z dnia 7 listopada 2024 roku w ramach projektu w ramach projektu pn. „Wzmocnienie potencjału NZP Lewiatan” (FEKP.08.07-IP.01-0003/23).

² J. Wilkin, 2022: Polska wieś na tle kraju i Europy [w:] Polska wieś 2022. Raport o stanie wsi, red. naukowa J. Wilkin i I. Nurzyńska, Wydawnictwo Naukowe SCHOLAR, Warszawa.

³ I. Nurzyńska, 2024: Rola Wspólnej Polityki Rolnej w finansowaniu rozwoju wsi i rolnictwa [w:] Polska wieś 2024. Raport o stanie wsi, red. naukowa J. Wilkin i I. Nurzyńska, Wydawnictwo Naukowe SCHOLAR, Warszawa.

Zagadnienia te stanowią podstawowy cel opracowania.

PRZEOBRAŻENIA STRUKTURY AGRARNEJ ROLNICTWA

Podstawowym elementem oceny rolnictwa jest struktura jego podmiotów produkcyjnych, szczególnie struktura obszarowa gospodarstw i struktura użytkowania ziemi według grup obszarowych⁴. Po akcesji Polski do UE wystąpiły zauważalne zmiany w strukturze obszarowej gospodarstw rolnych. W największym stopniu o 30% zmniejszyła się liczba gospodarstw rolnych z przedziału 1-2 ha UR. Również dużo ubyło gospodarstw w przedziale 2-30 ha UR. Dopiero w grupach obszarowych powyżej 30 ha UR nastąpił przyrost liczby gospodarstw, również powierzchnia użytkowana przez te gospodarstwa zwiększyła się. Analiza przemian struktury obszarowej gospodarstw rolnych i struktury użytkowania ziemi według grup obszarowych wskazuje na pozytywny ich kierunek. Wzrasta bowiem rola gospodarstw większych obszarowo, skupiających coraz większy odsetek użytków.

Jak wynika z przeprowadzonych w latach 2010 i 2020 Powszechnych Spisów Rolnych, w okresie tym zaszły wyraźne zmiany w strukturze obszarowej gospodarstw rolnych w Polsce. Z danych zamieszczonych w tabeli 3 wynika, że strukturze gospodarstw dominują gospodarstwa do 5 hektarów. W roku 2010 było ich 53,25% i użytkowały 13,76% gruntów. Z kolei w roku 2020 gospodarstw do 5 ha było 51,11 % (spadek w stosunku do roku 2010 o 2,14 pkt. proc.) i użytkowały one 11,62% gruntów. Pomimo pozytywnych zmian w latach 2010-2020 w dalszym ciągu dominują w Polsce gospodarstwa do 20 hektarów. W roku 2010 ich udział w strukturze gospodarstw wynosił 91,64% i użytkowały one 51,13% gruntów. Z kolei w 2020 roku udział gospodarstw 1 – 20 ha wynosił 88,6% (spadek o 3,04 pkt. proc.) i użytkowały one 43,41% gruntów (spadek w stosunku do 2020 roku o 7,72 pkt. proc.).

Całkowita liczba gospodarstw zmniejszyła się o 192,2 tys., co w głównej mierze wynikało z redukcji liczby gospodarstw w grupach obszarowych do 20 ha UR. Przyrost liczby gospodarstw nastąpił w grupach obszarowych powyżej 20 ha UR, w tym największy w grupie obszarowej od 50 do 100 ha UR (tab. 1), co wpłynęło na wzrost użytkowanej przez tę grupę gospodarstw powierzchni ziemi o ponad 635 tys. ha. Na uwagę zasługuje także gospodarstwa 30 do 50 ha UR. Powierzchnia użytkowanych przez te gospodarstwa gruntów wzrosła w stosunku do roku 2010 o ponad 25% - 343,8 tys. ha (tab. 2). Obserwowany trend spadku liczby gospodarstw znalazł swoje odzwierciedlenie we wzroście średniej powierzchni użytków rolnych przypadającej na 1 gospodarstwo — z 9,85 ha w 2010 r. do 11,35 ha w 2020 roku.

⁴ A. Baer- Nawrocka, W. Poczta, 2024: Przemiany w rolnictwie, [w:] Polska Wieś 2024 Raport o stanie wsi, red. naukowa W. Poczta, A. Hałasiewicz, Wydawnictwo Naukowe SCHOLAR, Warszawa.

Wzrost ten nastąpił głównie na skutek zwiększenia się średniej powierzchni UR w gospodarstwach o powierzchni 20-50 ha użytków rolnych.

Tabela 1. Liczba gospodarstw rolnych według grup obszarowych użytków rolnych w latach 2010-2020

Wyszczególnienie	2010		2020		2020-2010 w tys.	2010=100%
	w tys.	%	w tys.	%		
Ogółem	1509,1	100,0	1317,4	100,0	-191,7	87,30
do 1 ha włącznie	24,9	1,6	25,3	1,9	0,4	101,61
powyżej 1 ha razem	1484,3	98,4	1292,1	98,1	-192,2	87,05
z tego :1 – 2	300,6	19,9	220,3	16,7	-80,3	73,29
2 – 3	213,3	14,1	199,5	15,1	-13,8	93,53
3 – 5	276,5	18,3	240,5	18,3	-36,0	86,98
5 – 10	346,3	22,9	288,0	21,9	-58,3	83,16
10 – 15	151,5	10,0	130,5	9,9	-21,0	86,14
15 – 20	72,0	4,8	65,0	4,9	-7,0	90,28
20 – 30	61,1	4,1	61,9	4,7	0,8	101,31
30 – 50	35,9	2,4	44,7	3,4	8,8	124,51
50 – 100	17,1	1,1	26,6	2,0	9,5	155,56
100 ha i więcej	9,9	0,8	14,1	1,2	4,2	142,42

Źródło: Opracowanie własne na podstawie, Powszechny Spis Rolny Raport z wyników 2010 i 2020, GUS

Tabela 2. Zmiana struktury użytkowania gruntów według struktury obszarowej gospodarstw rolnych w Polsce w latach 2010-2020

Wyszczególnienie	Powierzchnia użytków rolnych w gospodarstwach					
	2010		2020		2020-2010	
	tys. ha	w %	tys. ha	w %	tys. ha	(%)
Ogółem	14 859,7	100,00	14 952,9	100,00	-178	-1,20
Poniżej 1 ha UR	18,5	0,12	17,0	0,12	-1	-5,56
Powyżej 1 ha UR	14 841,2	99,88	14 935,8	99,88	-177	-1,19
w tym (ha):						
1-2	441,4	2,97	319,7	2,14	-121,70	72,43
2-3	522,7	3,52	483,8	3,24	-38,90	92,56
3-5	1 077,4	7,26	931,5	6,24	-145,90	86,46
5-10	2 467,4	16,63	2 049,3	13,72	-418,10	83,06
10-15	1 839,7	12,40	1 584,0	10,61	-255,70	86,10
15-20	1 239,7	8,35	1 116,0	7,47	-123,70	90,02
20-30	1 475,1	9,94	1 497,7	10,03	22,60	101,53
30-50	1 353,9	9,12	1 697,7	11,37	343,80	125,39
50-100	1 165,2	7,85	1 801,0	12,06	635,80	154,57
pow. 100	3 258,7	21,96	3 455,0	23,13	196,30	106,02

Źródło: Opracowanie własne na podstawie, Powszechny Spis Rolny Raport z wyników 2010 i 2020, GUS

Tabela 3. Struktura użytkowania użytków rolnych według grup obszarowych gospodarstw

Grupa obszarowa gospodarstw w ha UR	2010		2020	
	Udział gospodarstw w %	Użytkowanie gruntów - UR w %	Udział gospodarstw w %	Użytkowanie gruntów - UR w %
1-5	53,25	13,76	51,11	11,62
5-10	23,33	16,63	22,36	13,72
10 – 20	15,06	20,75	15,13	18,08
20 – 30	4,12	9,94	4,79	10,03
30 – 50	2,42	9,12	3,46	11,37
50 – 100	1,15	7,85	2,06	12,06
100 ha i więcej	0,67	21,96	1,09	23,13
Ogółem	100,0	100,0	100,0	100,0

Źródło: Opracowanie własne na podstawie, Powszechny Spis Rolny Raport z wyników 2010 i 2020, GUS

Ogólnie można jednak uznać, że w ostatnich niemal dwudziestu latach nastąpiły pozytywne zmiany w strukturze gospodarstw i użytkowanej przez nie ziemi, przejawiające się wzrostem znaczenia gospodarstw większych obszarowo, skupiających coraz większy odsetek UR. Zmiany te są jednak relatywnie powolne, co sprawia, że wciąż istnieją duże dysproporcje w zakresie struktury polskiego rolnictwa i rolnictwa państw UE stanowiących dla niego konkurencję⁵. W 2020 roku zarejestrowana liczba gospodarstw rolnych w Polsce wynosiła 1 317 tys., co stanowiło 14,5% wszystkich gospodarstw rolnych w UE-27, a więcej gospodarstw rolnych (ponad dwukrotnie) było tylko w rolnictwie rumuńskim. Dystans dzielący rolnictwo polskie od rolnictwa w krajach UE o zbliżonej strukturze asortymentowej produkcji widoczny jest dość wyraźnie w porównaniach przeciętnej powierzchni gospodarstw. W rolnictwie polskim wynosi ona 11,3 ha, a w takich państwach, jak Francja i Niemcy jest około 6-krotnie większa. Można jednocześnie zauważyć, że w większości krajów, które znajdowały się wraz z Polską w grupie państw wstępujących w 2004 r. do UE, przeciętna powierzchnia gospodarstwa była wyjściowo większa, a jej zmiany z biegiem lat są dużo bardziej dynamiczne. Różnice w strukturze agrarnej podkreśla także udział gospodarstw względnie dużych – powyżej 50 ha – w ogólnej liczbie gospodarstw. W Polsce wynosił on w 2020 roku tylko 3,2% i skupiają one niewiele ponad 35% całości UR (tab. 1 i 3), podczas gdy

⁵ A. Baer- Nawrocka, W. Poczta, 2024: Przemiany w rolnictwie, [w:] Polska Wieś 2024 Raport o stanie wsi, red. naukowa W. Poczta, A. Hałasiewicz, Wydawnictwo Naukowe SCHOLAR, Warszawa.

w państwach zlokalizowanych na zachodzie i północy UE w gospodarstwach największych (pow. 50 ha UR) skupione jest ok. 80–90% całości UR⁶.

Wyniki PSR 2020 potwierdziły, że w dalszym ciągu utrzymują się duże różnice regionalne zarówno w odniesieniu do struktury obszarowej gospodarstw jak i struktury użytkowania ziemi. Różnice te uwarunkowane są historycznie jak i przemianami polityczno-społecznymi, które miały miejsce po wojnie, wówczas na ziemiach odzyskanych powstały głównie gospodarstwa państwowe. Stąd też w Polsce północnej, zachodniej i środkowo-zachodniej dominują gospodarstwa większe, które użytkują ponad 50% ziemi. Z kolei w Polsce południowej i południowo wschodniej, większy jest udział gospodarstw małych, które użytkują większość gruntów. Spośród 16 województw, najkorzystniejsza sytuacja występuje w województwach: zachodnio-pomorskim, lubuskim, warmińsko-mazurskim, dolnośląskim, opolskim i pomorskim. Również do województw o korzystnej strukturze gospodarstw i użytkowaniu zasobów ziemi można zaliczyć województwa: kujawsko-pomorskie i wielkopolskie.

Analiza struktury gospodarstw i wytwarzanej przez te gospodarstwa Standardowej Produkcji (SO) według grup wielkości ekonomicznej wskazuje, że stopień dekoncentracji struktur produkcyjnych w polskim rolnictwie względem rolnictwa krajów Unii Europejskiej jest jeszcze większy niż w przypadku pomiaru za pomocą struktury obszarowej. W 2020 r. w rolnictwie polskim udział gospodarstw dużych i bardzo dużych (wytwarzających powyżej 100 tys. euro SO) wynosił 3,2% i gospodarstwa te odpowiadały za wytworzenie nieco ponad 47% standardowej produkcji. Dla porównania największy udział gospodarstw wytwarzających powyżej 100 tys. euro SO występuje w rolnictwie krajów Beneluksu, gospodarstwa te stanowią około 50% wszystkich gospodarstw, ale również w rolnictwie niemieckim i francuskim ich udział stanowił odpowiednio 37% i 45%, a w gospodarstwach tych powstaje około 90% wartości standardowej produkcji. To właśnie gospodarstwa duże i bardzo duże, wykorzystujące efekt skali produkcji i stosujące wysoko zaawansowane metody wytwarzania, mają największe szanse sprostać konkurencji na Jednolitym Rynku Europejskim i rynku globalnym.

Struktura agrarna rolnictwa indywidualnego w Polsce istotnie odbiega od analogicznej struktury w krajach znaczących na Jednolitym Rynku Europejskim w zakresie podstawowych towarów rolno-spożywczych. Strukturę tę powszechnie uważa się za główny wyznacznik

⁶ Jak wyżej

zaczynania (opóźnienia) polskiego rolnictwa w stosunku do rolnictwa większości krajów Unii Europejskiej⁷.

Należy jednak zwrócić uwagę nie tylko na wielkość tej relacji na podstawie danych udostępnianych przez statystykę publiczną, a relację rzeczywistą, która jest znacznie korzystniejsza. Wynika ona z tego, że realizację celów stawianych przed rolnictwem determinują nie zasoby gruntów rolnych „we władaniu” (w ujęciu geodezyjnym), a grunty rolne w użytkowaniu, w tym przede wszystkim w użytkowaniu rolniczym przez gospodarstwa rolne⁸. Po akcesji Polski do UE i wprowadzeniu płatności bezpośrednich stała się powszechna praktyka dzierżawy nieformalnej. Właściciel gruntów nie uprawia jej a bierze dopłaty. Trudno jest oszacować rozmiary tego zjawiska. Mark Sawicki były minister rolnictwa, szacuje, że co najmniej 60% rolników pobiera dopłaty bezpośrednie nie uprawiając własnej ziemi. Ziemię dzierżawi sąsiadowi, najczęściej nieformalne⁹.

Analizując zmiany w użytkowaniu ziemi należy zwrócić uwagę na jeszcze jedno dość powszechne zjawisko, które nasiliło się po wstąpieniu Polski do UE. Dane GUS podają użytkowanie ziemi według tytułu własności, należy jednak odróżnić strukturę użytkowania od struktury posiadania (własności) ziemi. Nabrało to szczególnego znaczenia po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej i objęciu polskich rolników systemem płatności obszarowych. Ten mechanizm WPR spowodował osłabienie przemian strukturalnych. Rolnicy z mniejszych gospodarstw nie sprzedają ziemi, a wydzierżawiają ją (powszechną praktyką jest wstępowanie tzw. „cichych dzierżaw”), występując jednocześnie o dopłaty obszarowe. Faktyczna struktura użytkowania ziemi jest zatem w Polsce o wiele bardziej korzystna niż struktura własnościowa, trudno jest natomiast oszacować rozmiary tego zjawiska.

Znaczenie rolnictwa w głównej mierze wynika z jego zdolności konkurencyjnych, za którymi stoją nowoczesne, efektywne gospodarstwa rolne. Jednym z kluczowych czynników, które decydują o możliwościach rozwoju tego sektora, jest sprawne funkcjonowanie obrotu gruntami rolnymi, który powinien sprzyjać ulepszaniu struktury obszarowej gospodarstw, a w konsekwencji umożliwiać poprawę konkurencyjności rolnictwa. Jest ona niezbędna nie tylko dla rolników zabiegających o konkurencyjność swoich gospodarstw, lecz także dla poprawy sytuacji przetwórstwa, handlu oraz konsumentów¹⁰. Racjonalizacja struktury obszarowej

⁷ J. S. Zegar, 2018: Kwestia agrarna w Polsce, IERiGŻ-PIB, Warszawa.

⁸ W. Dzun, W. Musiał, 2013: Zagospodarowanie ziemi rolniczej w Polsce w okresie przed i po akcesyjnym w ujęciu regionalnym *Wieś i Rolnictwo*, nr 2 (143).

⁹ J. Solska 2018: *Wiejskie żale*, *Polityka*, nr 26.

¹⁰ A. Kołodziej, J. Pyrgies, 2024: *Obrót gruntami rolnymi a zmiany struktury obszarowej*, [w:] *Polska wieś i polskie rolnictwo 20 lat w Unii Europejskiej*, red. naukowa P.Chmieliński i G. Gorzelak, IRWiR PAN, Warszawa.

wymaga w szczególności usprawnienia funkcjonowania rynkowego obrotu gruntami rolnymi – zarówno przenoszenia własności, jak i dzierżaw. Dla pożądaných w Polsce zmian struktury obszarowej gospodarstw rolnych kluczowe znaczenie będzie miał rynkowy obrót prywatnymi gruntami rolnymi. Wyjątkowo słabym ogniwem rynkowego obrotu prywatnymi gruntami rolnymi jest obecnie dzierżawa. Rozpowszechniona praktyka dzierżaw nieformalnych nie może być uznawana za przejaw polskiej tradycji, lecz musi być traktowana jako zjawisko patologiczne¹¹. Wyjście nieformalnych dzierżaw z podziemia to obecnie najszybszy sposób racjonalizacji struktury obszarowej gospodarstw. Umowy dzierżawy zawarte na piśmie na okresy wieloletnie i urzędowo rejestrowane powinny stanowić najkorzystniejszą ekonomicznie formę powiększania gospodarstw rodzinnych, sprzyjającą faktycznej poprawie ich konkurencyjności. Uporządkowanie tego rynku będzie ważne także dla prawidłowego ukierunkowania środków przewidzianych na wsparcie dla rolników, ponieważ aktualnie część tych środków trafia do osób, które gruntów rolnych już nie użytkują.

DOCHODY GOSPODARSTW ROLNYCH – OCENA MOŻLIWOŚCI ROZWOJU

Celem prowadzenia działalności gospodarczej jest uzyskanie jak najkorzystniejszego efektu ekonomicznego. W przypadku indywidualnych gospodarstw rolnych będzie to dążenie do uzyskania jak największego dochodu. Stanowi on podstawowy cel ekonomiczny, a w tradycyjnych gospodarstwach indywidualnych jest on wręcz egzystencjalny. Jego poziom przesądza o możliwości realizacji celów prorodzinnych, jak i produkcyjnych. Wielkość dochodu z gospodarstwa rolnego jest wynikiem wielu czynników, które umownie można podzielić na trzy grupy. Grupa pierwsza obejmuje czynniki niejako wewnętrzne gospodarstwa rolnego. Chodzi tu m.in. o wielkość zasobów produkcyjnych i umiejętność ich użycia przesądza o efektywności gospodarowania. Oprócz czynników materialnych coraz większe znaczenie ma jakość kapitału ludzkiego (skład osobowy rodziny rolniczej, wiek, wykształcenie, przedsiębiorczość, itd.).

Grupa druga obejmuje czynniki niezależne od rolnika (egzogeniczne) związane z polityką rolną. Ta grupa czynników obejmuje przede wszystkim czynniki oddziałujące na wzrost produkcji rolnej, koszty produkcji, relacje czynników produkcji, ceny produktów rolnych i ceny środków do produkcji i usług nabywanych przez rolników a także transfery z rolnictwa (podatki i inne obciążenia na rzecz Skarbu Państwa i osób trzecich) oraz transfery do rolnictwa. Te

¹¹ Jak wyżej

ostatnie nabrały znaczenia po akcesji do Unii Europejskiej i objęciu rolnictwa mechanizmami WPR.

Trzecia grupa czynników kształtujących dochody chłopskie ma swoje źródła w polityce makroekonomicznej i ogólnym rozwoju kraju. Szczególnie trzeba podkreślić znaczenie popytu na produkty rolne, popytu na siłę roboczą, możliwość wsparcia rolnictwa ze strony budżetu, politykę społeczną w zakresie świadczeń społecznych itd.

Akcesja Polski do Unii Europejskiej stworzyła nowe szanse rozwoju rolnictwa i obszarów wiejskich¹². Dla wyraźnej poprawy sytuacji dochodowej i modernizacji gospodarstw duże znaczenie miały fundusze Wspólnej Polityki Rolnej. Producenci rolni w Polsce po akcesji do Unii Europejskiej otrzymali 239,7 mld. zł w ramach płatności bezpośrednich. Znaczący strumień publicznych środków finansowych skierowanych do rolnictwa i na wieś po akcesji niewątpliwie w istotny sposób wpływa na wzrost dochodów rolników. Jednak przesadne i niewłaściwe jest upatrywanie w tych środkach podstawowego źródła dochodów czy głównego czynnika kreującego dochody. O poziomie dochodów rolniczych w dłuższym okresie decyduje przede wszystkim potencjał produkcyjny gospodarstwa rolnego i sprawność gospodarowania¹³.

Po akcesji do Unii Europejskiej w wyniku wsparcia sektora rolnego subwencjami, przy stabilizacji innych pozycji obciążających dochody rolnicze, wystąpił skokowy przyrost dochodów gospodarstw rolnych. Można zatem mówić o podwojeniu średnich dochodów sektora rolnego w okresie akcesji tak wyraźny wzrost dochodów nie byłby możliwy bez wzrostu poziomu subwencji¹⁴. Kształtowanie się wielkości dochodów gospodarstw rolnych prowadzących rachunkowość FADN¹⁵ według wielkości ekonomicznej przedstawiono w tabeli 4. W latach 2010-2020 wystąpił wyraźny wzrost dochodów w cenach bieżących ich poziom zależy od wielkości ekonomicznej gospodarstw. Najniższe dochody osiągały gospodarstwa bardzo małe o średniej powierzchni 8,3 ha UR. Natomiast największe dochody osiągały gospodarstwa bardzo duże,

¹² J. Wilkin, 2016: Polska wieś na tle kraju i Europy [w:] Raport o stanie wsi Polska wieś 2016 red. naukowa J. Wilkin i I. Nurzyńska Wydawnictwo Naukowe SCHOLAR, Warszawa.

¹³ A. Bezat-Jarzębowska, W. Rembisz, 2016: Techniki wytwarzania jako endogeniczne uwarunkowanie produkcji i jej zmian w rolnictwie krajów UE, Program Wieloletni 2015-2019, IERiGŻ-PIB, Warszawa.

J. S. Zegar, 2008: Dochody w rolnictwie w okresie transformacji i integracji europejskiej, IERiGŻ PIB, Warszawa.

¹⁴ B. Chmielewska, 2018: Zmiany zróżnicowania dochodów rolniczych w państwach członkowskich Unii Europejskiej, Zagadnienia Ekonomiki Rolnej, nr 2(355),

W. Poczta, 2010: Sytuacja dochodowa gospodarstw rolnych w Polsce po akcesji do UE i jej determinanty jako przesłanka rozwoju rolnictwa. Roczniki Nauk Ekonomicznych, Seria G, T.97 z. 3.

M. Wigier, 2013: Wpływ polityki rolnej na zmiany strukturalne w rolnictwie. Zagadnienia Ekonomiki Rolnej nr 4(337).

¹⁵ System rachunkowości FADN (Farm Accountancy Data Network) jest powszechnie obowiązującym systemem w państwach członkowskich Unii Europejskiej. Polska stając się członkiem UE wdrożyła ten system od 2004, uczestniczy w nim około 12 tys. gospodarstw, jest reprezentacją gospodarstw towarowych w Polsce. Uzyskane wyniki są porównywalne we wszystkich krajach członkowskich

ponad 800 hektarowe. Ponadto w gospodarstwach bardzo dużych zróżnicowanie dochodów było największe, współczynnik zmienności wynosił 61,3%. (w tej grupie gospodarstw są także gospodarstwa osób prawnych). W pozostałych grupach gospodarstw zmienność dochodów była na zbliżonym poziomie i wahała się od 22% do 30%

Tabela 4. Dochody gospodarstw rolnych prowadzonych rachunkowość FADN według wielkości ekonomicznej¹⁶ w zł (ceny bieżące)

Lata	Ogółem	Bardzo małe	Małe	Średnio małe	Średnio duże	Duże	Bardzo duże
		2=<€<8	8=<€<25	25=<€<50	50=<€<100	100=<€<500	€>=500
Użytki rolne (ha) ^{a)}	20,2	8,3	15,1	27,6	46,2	106,4	825,3
2010	38289	14742	31702	78356	144755	311430	938017
2011	42114	15059	35511	87558	161669	342578	1 019 448
2012	43539	13886	35855	89790	176568	398144	1 183 829
2013	40558	10822	28772	69228	138256	321587	500934
2014	36127	7883	24447	62284	127007	312793	555570
2015	33087	7440	26046	62537	110354	259254	460500
2016	34945	8638	25754	64937	116610	278675	189916
2017	42181	9472	31126	80070	150994	308125	291493
2018	37770	8274	26602	73397	137703	289547	377384
2019	44657	11707	32368	82336	153840	337866	294004
2020	48628	7828	27148	64798	128970	287831	714929
2021	67246	12765	38544	85432	171105	377924	1 225 335
2022	98905	18357	53262	128761	266037	556930	1 773 231
Średnio	46 773	11 298	32 087	79 191	152 605	337 130	732 661
Wsp. zmienności	36,70	29,38	23,15	21,58	24,82	21,80	61,28

a) Wielkość ekonomiczna gospodarstwa jest silnie skorelowana z powierzchnią użytków rolnych (wsp. korelacji 0,8). W tabeli podano średnią powierzchnie UR za lata 2010-2022 dla poszczególnych klas wielkości ekonomicznej gospodarstw.

Źródło: opracowanie własne na podstawie Wyniki standardowe uzyskane przez gospodarstwa rolne uczestniczące w Polskim FADN w latach 2010-2020

Wahania dochodów rok do roku pokazują jak duży wpływ na dochody mają relacje rynkowe¹⁷ oraz skala produkcji. W gospodarstwach bardzo dużych najniższy dochód był w roku 2016 i wynosił 189,9 tys. zł, a największe dochody osiągnęły te gospodarstwa w roku 2022 - 1 773,2 tys. zł (tab. 4). Porównując dochody według wielkości ekonomicznej widać

¹⁶ Wielkość ekonomiczna gospodarstw jest jednym z trzech kryteriów typologii gospodarstw w UE, wyrażona jest w euro standardowej produkcji. Standardowa Produkcja jest to średnia z 5 lat wartość produkcji określonej działalności roślinnej lub zwierzęcej uzyskiwana z 1 ha lub od 1 zwierzęcia w ciągu 1 roku, w przeciętnych dla danego regionu warunkach.

¹⁷ Relacje cen produktów sprzedawanych do towarów i usług kupowanych na cele bieżącej produkcji rolniczej i inwestycje. Wskaźnik powyżej 100 oznacza poprawę koniunktury w stosunku do roku poprzedniego a poniżej 100 pogorszenie koniunktury. W roku 2022 wskaźnik ten wynosił 114, a w roku 2016 - 98,4

wyraźnie, że im większe gospodarstwo (wraz ze wzrostem wielkości gospodarstwa wzrasta skala produkcji) tym większy wpływ relacji rynkowych na poziom dochodów. Gospodarstwa te w latach dobrej koniunktury zyskują ponad przeciętnie, a w latach załamania koniunktury tracą znacznie więcej niż gospodarstwa o małej skali produkcji. Wzrasta zatem ryzyko ekonomiczne wraz ze wzrostem skali produkcji.

Najbardziej widocznym efektem wspierania środkami WPR gospodarstw rolnych są płatności bezpośrednie, które mają charakter powszechny, dzięki którym nastąpił wyraźny wzrost dochodów gospodarstw rolnych w Polsce po akcesji do UE. Objęcie rolnictwa mechanizmami WPR istotnie zmieniło sytuację ekonomiczną gospodarstw rolnych. Wskazują na to strumienie transferów zarówno na poziomie makro, jak również dane rachunkowości rolnej. Łączna kwota zrealizowanych płatności bezpośrednich w latach 2004-2023 to 239,7 mld. Po akcesji do Unii Europejskiej przeciętne gospodarstwo rolne w Polsce otrzymało w ramach płatności bezpośrednich wsparcie w kwocie 184,4 tys. zł. Natomiast w latach 2010-2022 przeciętne gospodarstwo uczestniczące w systemie rachunkowości FADN otrzymało 358,8 tys. zł dopłat. Zróżnicowanie wielkości dopłat jest silnie powiązane z powierzchnią gospodarstwa. Gospodarstwa najmniejsze – 8 hektarowe otrzymały za lata 2010-2022 148 tys. dopłat do działalności operacyjnej, natomiast w gospodarstwach największych dopłaty te wyniosły 11 599,3 tys. zł (tab. 5).

Tabela 5. Wielkość dopłat bezpośrednich do działalności operacyjnej w zł na gospodarstwo

Lata	Ogółem	Bardzo małe	Małe	Średnio małe	Średnio duże	Duże	Bardzo duże
2010	23641	12060	19639	38601	63580	147136	1 141 036
2011	25111	11965	21659	40365	67561	163892	1 175 019
2012	24461	11545	21147	39839	68105	158991	1 111 570
2013	26671	11262	20096	34603	57794	126589	1 279 577
2014	25103	10798	20070	34250	56691	130168	869389
2015	24597	10006	21782	38895	59075	106981	472244
2016	26023	10446	22259	39802	60227	109411	731485
2017	27012	11226	23581	40473	59662	122122	658022
2018	29679	12009	24554	43573	65452	129717	1 077 117
2019	29562	11882	24766	44569	64943	124556	1 050 860
2020	30772	10578	21619	38926	60597	104555	675656
2021	30793	11302	21749	38826	60721	102053	697248
2022	34796	12922	24307	45906	71914	120935	660044
Razem dopłaty	358 221	148 001	287 228	518 628	816 322	1 647 106	11 599 267

Źródło: opracowanie własne na podstawie Wyniki standardowe uzyskane przez gospodarstwa rolne uczestniczące w Polskim FADN w latach 2010-2020

Analizując udział dopłat w dochodzie to wykazują one tendencje malejącą wraz ze wzrostem wielkości ekonomicznej gospodarstw, za wyjątkiem gospodarstw bardzo dużych. Największy udział dopłat w dochodzie był w gospodarstwach bardzo dużych - 175,9% oraz bardzo małych – 107,7%. Duża zależność dochodów w gospodarstwach bardzo małych od dopłat wynika z małej skali produkcji i dużego udziału kosztów stałych (amortyzacja, koszty utrzymania budynków i maszyn, podatki, ubezpieczenia i opłaty) w kosztach produkcji, ponad 40%. Z kolei w gospodarstwach największych jest duży udział kosztów czynników zewnętrznych (odsetki, czynsz dzierżawny i koszty pracy najemnej). Szczególnie wysokie są koszty pracy najemnej, które w strukturze kosztów ogółem wynoszą około 25%.

Tabela 6. Udział dopłat bezpośrednich do działalności operacyjnej w dochodzie z gospodarstwa (%)

Lata	Ogółem	Bardzo małe	Małe	Średnio małe	Średnio duże	Duże	Bardzo duże
2010	61,74	81,81	61,95	49,26	43,92	47,25	121,64
2011	59,63	79,45	60,99	46,10	41,79	47,84	115,26
2012	56,18	83,14	58,98	44,37	38,57	39,93	93,90
2013	65,76	104,07	69,85	49,98	41,80	39,36	255,44
2014	69,49	136,98	82,10	54,99	44,64	41,61	156,49
2015	74,34	134,49	83,63	62,20	53,53	41,26	102,55
2016	74,47	120,93	86,43	61,29	51,65	39,26	385,16
2017	64,04	118,52	75,76	50,55	39,51	39,63	225,74
2018	78,58	145,14	92,30	59,37	47,53	44,80	285,42
2019	66,20	101,49	76,51	54,13	42,21	36,87	357,43
2020	63,28	135,13	79,63	60,07	46,99	36,33	94,51
2021	45,79	88,54	56,43	45,45	35,49	27,00	56,90
2022	35,18	70,39	45,64	35,65	27,03	21,71	37,22
Średnio	62,67	107,70	71,55	51,80	42,67	38,68	175,97

Źródło: opracowanie własne na podstawie Wyniki standardowe uzyskane przez gospodarstwa rolne uczestniczące w Polskim FADN w latach 2010-2022

Dopłaty bezpośrednie nie są płatnościami ukierunkowanymi i nie zobowiązują do podjęcia określonych działań w gospodarstwie, dlatego ich przeznaczenie nie jest instytucjonalnie kontrolowane. Dopłaty jakie otrzymują polscy rolnicy mają decydujący wpływ na dochody gospodarstw, ale również są źródłem finansowania inwestycji modernizacyjnych¹⁸. Z badań W. Czubaka wynika, że najczęściej rolnicy przeznaczają płatności bezpośrednie na

¹⁸R. Sass, 2019: Potencjał produkcyjny gospodarstw rolnych w podregionie bydgoskim a ich efektywność przed i po akcesji Polski do Unii Europejskiej, Wydawnictwo Kujawsko-Pomorskiej Szkoły Wyższej w Bydgoszczy. A. Judzińska, W. Łopaciuk, 2012: Wpływ Wspólnej Polityki Rolnej na zamiany w rolnictwie. Program Wieloletni 2011-2014 nr 38. IERiGŻ-PIB. Warszawa.

zakup obrotowych środków do produkcji (nawozy, środki ochrony roślin, nasiona, pasze, paliwo), na ten cel rolnicy przeznaczali około 62% otrzymywanych dopłat. Natomiast około 30% środków kierowana była na działania związane z modernizacją gospodarstw (wydatki inwestycyjne). Więcej na inwestycje przeznaczały gospodarstwa większe¹⁹. Ponadto dopłaty bezpośrednie są dobrym zabezpieczeniem zobowiązań gospodarstwa rolnego i gwarantowały spłatę zobowiązań. Dopłaty bezpośrednie powodują wzrost dochodów rolników ich stabilizację, ale mają także negatywny wpływ na²⁰:

- ograniczenie podaży ziemi;
- przyczyniają się do wzrostu cen ziemi;
- podtrzymują istniejącą strukturę agrarną.

Znaczna część dopłat (blisko połowa) trafia do gospodarstw, które w dłuższej perspektywie nie mają możliwości rozwoju, niezależnie od faktu korzystania ze wsparcia, czy też nie. Z 1,3 mln beneficjentów płatności bezpośrednich około 600 tys. rolników de fakto nie produkuje na rynek, ale pozostaje podmiotem polityki rolnej, otrzymując co roku płatności bezpośrednie, które w tym przypadku pełnią funkcję wsparcia socjalnego²¹. Mało zasadne jest, aby w długim okresie gospodarstwa socjalne mogły być wspierane ze środków polityki rolnej, która powinna koncentrować się we wspieraniu gospodarstw towarowych i na podnoszeniu siły konkurencyjnej polskiego rolnictwa. Do nieżywotnych ekonomicznie gospodarstw powinna być kierowana inna polityka niż do gospodarstw dużych. Powinno to być wsparcie ukierunkowane na rozwój przedsiębiorczości²².

Wielkość dochodu jaką osiąga gospodarstwo ma wpływ na opłatę pracy rolnika i członków rodziny pracujących w gospodarstwie oraz decyduje o możliwościach modernizacji i powiększenia majątku. O zdolności konkurencyjnej gospodarstw rolnych świadczy między innymi działalność inwestycyjna, która prowadzona w dostatecznie dużej skali wskazuje na umiejętność i chęć przystosowania się do zmieniającego otoczenia, a to jest istotnym

¹⁹ A. Sadowski, W. Antczak, 2012: Kierunki wykorzystania dopłat bezpośrednich przez rodzinne gospodarstwa rolne położone w wybranych województwach. *Journal of Agribusiness and Rural Development* nr 4(26).

W. Czubak, 2012: Rola i wpływ dopłat bezpośrednich na procesy przemian w rolnictwie. [w:] Czubak, W. Kiryłuk-Dryjska, E. Poczta, W. Sadowski, A. Wspólna Polityka Rolna, Wydawnictwo Uniwersytetu Przyrodniczego w Poznaniu. Poznań.

²⁰ A. Judzińska, W. Łopaciuk, 2012: Wpływ Wspólnej Polityki Rolnej na zmiany w rolnictwie. Program Wieloletni 2011-2014 nr 38. IERiGŻ-PIB. Warszawa.

²¹ I. Nurzyńska, 2018: Polska jako beneficjent Wspólnej Polityki Rolnej, [w:] Polska wieś 2018. Raport o stanie wsi, red. naukowa J. Wilkin i I. Nurzyńska, Wydawnictwo Naukowe SCHOLAR, Warszawa.

²² K. Zawalińska, E. Majewski, A. Wąs, 2015: Długookresowe zmiany w dochodach z polskiego rolnictwa na tle krajów UE. *Roczniki Naukowe SERiA*, t. XVII z. 6.

warunkiem zachowania zdolności konkurencyjnej w dłuższej perspektywie czasowej²³. Realizacja inwestycji uzależniona jest od sytuacji dochodowej gospodarstwa, na którą ma decydujący wpływ skala produkcji²⁴. Wielkość zrealizowanych inwestycji brutto w analizowanych gospodarstwach w pełni potwierdza te zależności. Najwięcej na inwestycje wydały gospodarstwa bardzo duże, łączna kwota zainwestowanych środków w latach 2010-2022 wyniosła 8 301 tys. zł. Średnio w roku gospodarstwa te wydawały 638 tys. zł. na inwestycje. Natomiast gospodarstwa bardzo małe przeznaczyły w tym okresie zaledwie 30 tys. zł, średnio roku było 2,3 tys. zł. (tab. 7).

Tabela 7. Wielkość inwestycji brutto według wielkości ekonomicznej gospodarstw

Lata	Ogółem	Bardzo małe	Małe	Średnio małe	Średnio duże	Duże	Bardzo duże
2010	14021	1210	7698	34303	78009	163175	1 100 496
2011	14141	1176	10102	32793	71585	164941	781765
2012	19292	2335	13512	45864	100257	240569	772046
2013	18147	-1607	8725	30966	85191	191121	876240
2014	15921	872	7121	30063	64653	158703	695907
2015	15403	747	9069	26250	55913	165211	516822
2016	11551	11	5990	17839	43896	153777	389891
2017	14998	1400	9732	28522	63457	104419	412698
2018	18705	5526	12263	27903	72241	130143	490830
2019	16061	3156	9356	27289	52098	126140	724803
2020	18361	5444	9431	18429	46034	97394	440994
2021	19220	4438	8138	21345	51926	111050	517849
2022	20280	5509	8315	21618	52579	115546	581533
Razem	216 101	30 217	119 452	363 184	837 839	1 922 189	8 301 874
Średnio	16 623	2 324	9 188	27 937	64 449	147 860	638 605

Źródło: opracowanie własne na podstawie Wyniki standardowe uzyskane przez gospodarstwa rolne uczestniczące w Polskim FADN w latach 2010-2020

W procesie produkcji majątek trwały zużywa się stopniowo, wyrazem zużycia jest amortyzacja, która wyrażona wartościowo wliczana jest w koszty produkcji. W analizie reprodukcji majątku trwałego ważna jest relacja wielkości inwestycji do amortyzacji, jest to wskaźnik reprodukcji majątku trwałego. Jeżeli jego wartość jest powyżej 1 to wówczas mówimy o reprodukcji rozszerzonej. Gospodarstwo (przedsiębiorstwo) powiększa swój majątek. Natomiast jeżeli ten wskaźnik jest mniejszy od 1 oznacza to, że wielkość inwestycji

²³ W. Czuba, A. Sadowski, 2014: Wpływ modernizacji wspieranych funduszami UE na zmiany sytuacji majątkowej gospodarstw rolnych w Polsce, Journal of Agribusiness and Rural Development nr 2 (32).

T. Sobczyński, 2011: Wybrane efekty udziału funduszy obcych w finansowaniu gospodarstw rolnych UE w latach 1998-2008, Roczniki Nauk Rolniczych, seria G,T,98, z 3.

²⁴ M. Wysokiński, B. Klepacki, 2013: Poziom i parytet dochodów gospodarstw mlecznych o różnym stopniu koncentracji produkcji, Zagadnienia Ekonomiki Rolnej, nr 4

jest mniejsza od amortyzacji, mamy wówczas do czynienia z reprodukcją zawężoną, majątek gospodarstw maleje. W sytuacji, gdy wielkość inwestycji jest równa amortyzacji to jest reprodukcja prosta, wskaźnik reprodukcji majątku równa się 1.

Tabela 8. Wskaźniki reprodukcji majątku trwałego

Lata	Ogółem	Bardzo małe	Małe	Średnio małe	Średnio duże	Duże	Bardzo duże
2010	0,89	0,15	0,56	1,27	1,79	1,80	1,82
2011	0,84	0,14	0,69	1,14	1,49	1,60	1,40
2012	1,10	0,28	0,83	1,56	1,99	2,43	0,98
2013	0,87	0,19	0,54	1,06	1,69	1,93	1,14
2014	0,81	0,10	0,45	1,04	1,30	1,54	1,46
2015	0,75	0,08	0,55	0,88	1,08	1,54	0,96
2016	0,56	0,00	0,35	0,58	0,86	1,44	0,77
2017	0,72	0,15	0,55	0,92	1,28	1,04	0,91
2018	0,86	0,55	0,69	0,89	1,43	1,31	0,86
2019	0,75	0,32	0,52	0,85	1,04	1,29	1,38
2020	0,80	0,57	0,61	0,68	1,03	1,15	0,97
2021	0,82	0,43	0,51	0,77	1,15	1,31	1,12
2022	0,85	0,51	0,50	0,74	1,11	1,31	1,45
Średnio	0,82	0,24	0,57	0,95	1,33	1,51	1,17

Źródło: opracowanie własne na podstawie Wyniki standardowe uzyskane przez gospodarstwa rolne uczestniczące w Polskim FADN w latach 2010-2022

Porównując wskaźniki reprodukcji środków trwałych w zależności od wielkości ekonomicznej gospodarstwa, to wraz ze wzrostem wielkości ekonomicznej gospodarstw wskaźnik reprodukcji środków trwałych wzrasta. W gospodarstwach bardzo małych i małych ze względu na niskie dochody majątek trwały malał, wskaźnik reprodukcji majątku trwałego był poniżej 1. Z kolei w gospodarstwach średnio małych (około 50 ha) wskaźnik reprodukcji majątku trwałego zbliżony był do 1. Należy jednak zwrócić uwagę, że w gospodarstwach tych od roku 2015 wskaźnik reprodukcji majątku trwałego był poniżej 1 (tab. 8). Zatem gospodarstwa te nie były w stanie odtworzyć majątku trwałego na poziomie amortyzacji. Jedynie gospodarstwa powyżej 50 hektarów (średnio duże, duże i bardzo duże) powiększyły majątek trwały.

Rolnik prowadząc gospodarstwo rolne oczekuje nie tylko pokrycia kosztów produkcji, ale także godziwej opłaty za pracę, porównywalną do wynagrodzenia w gospodarce narodowej. W tabeli 9 przedstawiono wskaźniki dochodu parytetowego w zależności od wielkości ekonomicznej gospodarstw. Wskaźnik powyżej 1 oznacza, że rolnik i jego rodzina osiągają potencjalną opłatę pracy większą od wynagrodzenia w gospodarce narodowej. Z przedstawionych danych (tab. 9) wynika, że opłata pracy uzależniona jest od wielkości

ekonomicznej gospodarstwa. W gospodarstwach bardzo małych i małych wskaźnik dochodu parytetowego wynosił odpowiednio 0,43 i 0,77. Natomiast najwyższą opłatę pracy osiągnęły gospodarstwa bardzo duże, wskaźnik dochodu parytetowego wynosił 13,56. W gospodarstwach największych udział członków rodziny w prowadzeniu gospodarstwa ogranicza się do funkcji zarządczych. Natomiast do pracy wykorzystują pracowników najemnych, dlatego też w tych gospodarstwach są wysokie koszty zatrudnienia najemnej siły roboczej, które są wliczane do kosztów produkcji.

Tabela 9. Wskaźniki dochodu parytetowego – relacja dochodu z gospodarstwa w przeliczeniu na jednostkę pracy własnej (FWU) do wynagrodzenia w gospodarce narodowej

Lata	Ogółem	Bardzo małe	Małe	Średnio małe	Średnio duże	Duże	Bardzo duże
2010	0,92	0,43	0,77	1,68	2,92	6,04	13,56
2011	0,94	0,40	0,80	1,76	3,07	6,11	13,44
2012	0,90	0,35	0,76	1,71	3,16	6,15	12,12
2013	0,88	0,29	0,62	1,29	2,42	5,64	16,29
2014	0,76	0,20	0,51	1,12	2,16	5,36	10,37
2015	0,72	0,19	0,53	1,11	1,83	4,45	15,31
2016	0,72	0,22	0,51	1,10	1,85	4,52	13,61
2017	0,77	0,23	0,59	1,32	2,31	4,70	12,32
2018	0,69	0,18	0,48	1,13	1,97	4,34	9,50
2019	0,77	0,25	0,54	1,20	2,09	4,70	12,17
2020	0,81	0,17	0,48	0,97	1,74	3,70	10,57
2021	1,01	0,26	0,63	1,17	2,15	4,41	12,32
2022	1,25	0,32	0,73	1,48	2,81	5,26	10,68
Średnio	0,92	0,43	0,77	1,68	2,92	6,04	13,56

Źródło: opracowanie własne na podstawie

Wielkość dochodu jaką osiągają gospodarstwa, możliwości powiększenia majątku trwałego oraz relacja dochodu do wynagrodzenia w gospodarce narodowej wyznaczają możliwości rozwoju gospodarstw. Na podstawie kształtowania się wskaźnika reprodukcji majątku trwałego i wskaźnika dochodu parytetowego podzielono gospodarstwa na nierozwojowe, potencjalnie rozwojowe i rozwojowe. Do gospodarstw nierozwojowych zaliczono gospodarstwa, które nie są w stanie odtworzyć majątku trwałego na poziomie amortyzacji, wskaźnik reprodukcji majątku trwałego poniżej 1. Ponadto w tych gospodarstwach dochód na członka rodziny jest mniejszy od wynagrodzenia w gospodarce narodowej. Gospodarstwa te zdecydowanie dominują w Polsce. W roku 2020 było ich 1 143,8 tys. tj 88,6% ogółu gospodarstw. Liczba gospodarstw nierozwojowych zmalała w stosunku do 2010 roku o 217 tys. co należy odnotować jako zjawisko pozytywne. Użytkują one 43,4 % gruntów w stosunku do roku 2010 nastąpiło zmniejszenie użytkowanych gruntów o 7,7 pkt.

proc. Do gospodarstw potencjalnie rozwojowych zaliczono gospodarstwa średnio małe, 20-30 ha. W gospodarstwach tych wskaźnik dochodu parytetowego jest powyżej 1, natomiast wskaźnik reprodukcji majątku trwałego zbliżony do 1. W tej grupie gospodarstw w roku 2020 w stosunku do roku 2010 nie zaszły istotne zmiany, jest ich około 60 tys. i użytkują około 10% gruntów. Do gospodarstw rozwojowych zaliczono gospodarstwa powyżej 30 ha gospodarstw tych w roku 2020 było 85,4 tys. i w stosunku do roku 2010 przybyło ich 22,5 tys., gospodarstwa te użytkują około 47% gruntów, jest wzrost w stosunku do roku 2010 o 7,6 pkt. proc. Z badań prowadzonych przez autora ekspertyzy wynika²⁵, że dopiero gospodarstwa powyżej 50 ha można uznać za gospodarstwa z przyszłością. Powierzchnia 50 ha UR stanowi pewien graniczny obszar, przy którym istnieje ekonomiczne uzasadnienie stosowania nowoczesnych rozwiązań produkcyjnych. Z danych PSR wynika, że gospodarstw tych było w roku 2020 - 47,7 tys. i użytkowały one 35,2% gruntów.

Tabela 10. Podział gospodarstw ze względu na możliwości rozwoju

Typ gospodarstwa	Liczba gospodarstw tys.	Udział gospodarstw %	Użytkowanie gruntów %
Rok 2010			
Gospodarstwa nierozwojowe			
1-20 ha UR	1360,2	91,64	51,13
Gospodarstwa potencjalnie rozwojowe 20-30 ha UR			
20-30 ha UR	61,1	4,12	9,93
Gospodarstwa rozwojowe			
Powyżej 30 ha UR	62,9	4,24	38,93
Rok 2020			
Gospodarstwa nierozwojowe			
1-20 ha UR	1143,8	88,59	43,41
Gospodarstwa potencjalnie rozwojowe 20-30 ha UR			
20-30 h UR	61,9	4,79	10,03
Gospodarstwa rozwojowe			
Powyżej 30 ha UR	85,4	6,61	46,56

Zródło: opracowanie własne na podstawie

Dominują w Polsce gospodarstwa nierozwojowe, gospodarstw rozwojowych i potencjalnie rozwojowych jest około 150 tys. i użytkują 57% gruntów. Przedstawione dane w tabeli 10 dotyczą Polski, trzeba mieć świadomość, że występuje duże zróżnicowanie regionalne. Najkorzystniejsza sytuacja jest w północno-zachodniej części Polski w województwach zachodniopomorskim, warmińsko-mazurskim, pomorskim i lubuskim. W tych województwach udział ziemi użytkowanej przez gospodarstwa powyżej 30 ha wynosi około 70%. Najmniej gospodarstw rozwojowych jest natomiast w województwach: małopolskim,

²⁵ R. Sass, 2019: Potencjał produkcyjny gospodarstw rolnych w podregionie bydgoskim a ich efektywność przed i po akcesji Polski do Unii Europejskiej, Wydawnictwo Kujawsko-Pomorskiej Szkoły Wyższej w Bydgoszczy.

podkarpackim i śląskim. W tych województwach jest największe rozdrobnienie gospodarstw, dominują gospodarstwa do 5 hektarów, których udział w strukturze gospodarstw wynosi około 85%.

WIELKOŚĆ PODATKÓW W GOSPODARSTWACH ROLNYCH PROWADZĄCYCH RACHUNKOWOŚĆ FADN

Kształtowanie się wielkości podatków w rolnictwie prześledzimy na danych pochodzących z gospodarstw uczestniczących w systemie rachunkowości Polski FADN. Porównując wielkość podatków ogółem, które obejmują podatek rolny, od nieruchomości, środków transportu i inne opłaty (tab. 11) to zdecydowanie różnią się gospodarstwa bardzo duże w stosunku do pozostałych grup gospodarstw. Średni poziom podatku w latach 2010-2022 w gospodarstwach bardzo dużych wynosił około 120 tys. zł. Są to gospodarstwa obszarowo

Tabela 11. Podatki zł na gospodarstwo

Lata	Ogółem	Bardzo małe	Małe	Średnio małe	Średnio duże	Duże	Bardzo duże
2010	979	432	703	1271	2102	8182	95638
2011	1027	456	755	1368	2244	9151	88480
2012	1493	631	1105	2051	3565	12655	131262
2013	1859	675	1122	1807	2985	8850	184732
2014	1640	665	1125	1838	2983	9117	115782
2015	1674	670	1122	1829	3038	9600	123889
2016	1637	624	1097	1775	2908	8962	123070
2017	1556	611	1043	1723	2804	9088	108079
2018	1698	599	1047	1739	2833	9845	157148
2019	1691	611	1046	1809	2884	10064	151432
2020	1952	600	1026	1687	2657	6905	101288
2021	1924	594	1031	1686	2640	6917	104 483
2022	1851	634	1051	1726	2748	7227	83 180
Średnio	1614	600	1021	1716	2799	8966	120651

Źródło: opracowanie własne na podstawie Wyniki standardowe uzyskane przez gospodarstwa rolne uczestniczące w Polskim FADN w latach 2010-2020

największe ponad 800 ha, ponadto w tej grupie gospodarstw oprócz gospodarstw rolników indywidualnych są gospodarstwa osób prawnych, co w pewnym stopniu wyjaśnia tak wysoki poziom podatków. Ukazując podatki w przeliczeniu na hektar (tab. 12) różnice pomiędzy poszczególnymi grupami gospodarstw są zdecydowanie mniejsze i w stosunku do gospodarstw dużych były one większe o 63 zł/ha UR. W pozostałych grupach gospodarstw podatki są mniej zróżnicowane i w przeliczeniu na hektar kształtowały się na poziomie od 61 do 85 zł/ha UR. Stosunkowo wysokie były w gospodarstwach bardzo małych i wynosiły 72,6 zł/ha UR.

Najniższe były w gospodarstwach średnio dużych (około 50 hektarowych) i wynosiły 61,3 zł/ha UR. Analizując udział podatków w dochodzie, to zdecydowanie największy był w gospodarstwach bardzo dużych i wynosił średnio około 26%, przy bardzo dużym zróżnicowaniu w poszczególnych latach, najwyższy był w roku 2016, a najniższy w roku 2022.

Tabela 12. Udział podatków w dochodzie z gospodarstwa (%)

Lata	Ogółem	Bardzo małe	Małe	Średnio małe	Średnio duże	Duże	Bardzo duże
2010	2,56	2,93	2,22	1,62	1,45	2,63	10,20
2011	2,44	3,03	2,13	1,56	1,39	2,67	8,68
2012	3,43	4,54	3,08	2,28	2,02	3,18	11,09
2013	4,58	6,24	3,90	2,61	2,16	2,75	36,88
2014	4,54	8,44	4,60	2,95	2,35	2,91	20,84
2015	5,06	9,01	4,31	2,92	2,75	3,70	26,90
2016	4,68	7,22	4,26	2,73	2,49	3,22	64,80
2017	3,69	6,45	3,35	2,15	1,86	2,95	37,08
2018	4,50	7,24	3,94	2,37	2,06	3,40	41,64
2019	3,79	5,22	3,23	2,20	1,87	2,98	51,51
2020	4,01	7,66	3,78	2,60	2,06	2,40	14,17
2021	2,86	4,65	2,67	1,97	1,54	1,83	8,53
2022	1,87	3,45	1,97	1,34	1,03	1,30	4,69
Średnio	3,69	5,85	3,34	2,26	1,93	2,76	25,92

Źródło: opracowanie własne na podstawie Wyniki standardowe uzyskane przez gospodarstwa rolne uczestniczące w Polskim FADN w latach 2010-2020

Tabela 13. Podatki zł/ha UR

Lata	Ogółem	Bardzo małe	Małe	Średnio małe	Średnio duże	Duże	Bardzo duże
2010	51,0	50,2	44,5	39,3	38,9	62,0	92,3
2011	53,2	52,4	47,5	42,8	41,3	66,2	89,6
2012	76,2	70,9	67,8	62,7	63,0	91,3	141,3
2013	91,6	84,4	75,3	66,9	64,8	86,4	188,5
2014	84,1	83,1	75,5	68,3	66,0	85,9	155,5
2015	86,3	83,8	70,6	68,5	68,0	92,7	171,1
2016	83,9	78,0	72,6	66,2	64,9	90,2	165,8
2017	79,0	73,6	67,7	64,3	63,2	87,2	153,3
2018	82,8	71,3	68,9	63,7	63,0	93,0	159,8
2019	83,7	74,5	69,3	65,8	64,8	96,7	152,7
2020	90,4	78,9	78,3	72,1	67,8	82,8	151,3
2021	85,9	69,1	72,6	68,8	64,4	83,5	155,7
2022	85,7	73,7	75,6	70,2	67,0	87,7	147,3
Średnio	79,52	72,6	68,2	63,1	61,3	85,0	148,0

Źródło: opracowanie własne na podstawie Wyniki standardowe uzyskane przez gospodarstwa rolne uczestniczące w Polskim FADN w latach 2010-2022

Podatki należą do kosztów stałych a ich zróżnicowanie w poszczególnych latach jest mniejsze w porównaniu do dochodów, które w gospodarstwach największych były mocno zróżnicowane. I tak w roku 2016 dochody tych gospodarstw były najmniejsze, stąd tak duży udział podatków w dochodach. Natomiast w roku 2022 dochody gospodarstw największych były najwyższe a udział podatków w dochodach był najniższy w całym analizowanym okresie. Należy zwrócić uwagę na duży udział podatków w gospodarstwach bardzo małych, który wynosił średnio 5,85% i za wyjątkiem gospodarstw bardzo dużych był największy. Stały charakter podatków przy bardzo małych dochodach w gospodarstwach najmniejszych skutkuje relatywnie dużym udziałem podatków w dochodzie.

Podatek rolny w całości zasila budżet gminy. Jednakże jego udział w dochodach własnych gminy jest niewielki. Dla przykładu w gminie Mogilno²⁶ udział podatku rolnego w dochodach własnych gminy (gmina miejsko-wiejska) stanowił w latach 2011-2021 średnio 4,5% i 2,1% w dochodach ogółem. W małych gminach wiejskich jego udział w dochodach własnych gminy jest większy.

SYSTEM OPODATKOWANIA ROLNICTWA W POLSCE I JEGO OCENA

W Polsce mieszkańcy wsi oraz podmioty funkcjonujące na obszarach wiejskich zasadniczo podlegają takim samym podatkom jak wszyscy, czyli podatkom bezpośrednim (podatek dochodowy od osób fizycznych – PIT, podatek dochodowy od osób prawnych – CIT, podatek od spadków i darowizn, podatek od czynności cywilnoprawnych, podatek rolny, podatek leśny, podatek od nieruchomości, podatek od środków transportu, podatek tonażowy, podatek od wydobywania niektórych kopalin) oraz podatkom pośrednim (podatek od towarów i usług -VAT, akcyza, podatek od gier)

Specyfiką jednak polskich rozwiązań, w przeciwieństwie do większości krajów Unii Europejskiej jest uprzywilejowane traktowanie rolnictwa, czego wyrazem jest przede wszystkim wyłączenie dochodów rolniczych z opodatkowania podatkiem dochodowym. W Polsce właściwe opodatkowanie rolnictwa, realizowane przez podatek rolny, jest w zasadzie wyodrębnione z powszechnego systemu. Podatek rolny pobierany jest wyłącznie od działalności rolniczej, natomiast opodatkowanie dochodów rolniczych ogranicza się tylko do tzw. działów specjalnych produkcji rolnej²⁷, które stanowią znikomy procent aktywności

²⁶ A. Chlebowska, 2024: Znaczenie podatku od nieruchomości w kształtowaniu dochodów własnych gminy Mogilno, Praca magisterska, AKP Bydgoszcz.

²⁷ 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.

rolniczej. W związku z tym opodatkowanie dochodów ma bardzo małe znaczenie fiskalne zarówno z punktu widzenia obciążenia jednostek, jak i dochodów budżetu państwa. W związku z tym można stwierdzić, że rolnicy są jedyną grupą społeczno-zawodową, której dochody, bez względu na ich wysokość, nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Niewątpliwie nie jest to zgodne z konstytucyjną zasadą równości wobec prawa. Jednocześnie wyłączenie z opodatkowania narusza zasady konkurencji i można je traktować jako pomoc publiczną kierowaną do tej grupy producentów, dzięki czemu rolnicy uzyskują uprzywilejowaną pozycję w stosunku do pozostałych grup zawodowych²⁸. Pozostałe podatki obciążające gospodarstwa rolne mają małe znaczenie z punktu widzenia jednostek produkcyjnych, jak i dochodów budżetów jednostek samorządowych lub budżetu państwa.

Konstrukcja podatku rolnego, obowiązującego od 1984 r., jest niedostosowana do aktualnych warunków ekonomicznych i sytuacji gospodarczej w Polsce. Jest konstrukcją przestarzałą w stosunku do zasad opodatkowania rolnictwa obowiązujących w krajach UE, zwłaszcza dawnej tzw. 15-tki, ale także w stosunku do innych podatków wchodzących w skład polskiego systemu podatkowego. Obciążenia fiskalne z tego tytułu nie są zbyt wysokie, a z założenia liniowa budowa premiuje niższym podatkiem gospodarstwa duże i silniejsze ekonomicznie, co jednak nie zawsze przekłada się na decyzje ekonomiczne właścicieli tych gospodarstw. Brak personalizacji, poprzez jakiegokolwiek nawiązanie do sytuacji osobistej i rodzinnej podatnika, powoduje, iż podatek rolny w zasadzie nie zależy od zdolności płatniczej podatnika, co jeszcze raz potwierdza tezę, że bardziej ma on charakter podatku majątkowego niż przychodowego (dochodowego)²⁹. Rozwiązania prawne zastosowane w ustawie o podatku rolnym, pomimo szeregu nowelizacji, nadal budzą również wiele wątpliwości. Przede wszystkim od 2003 roku wyeliminowano problem zróżnicowanego, kilkakrotnie wyższego opodatkowania gruntów rolnych o powierzchni do 1 ha, wykorzystywanych na cele rolnicze. Maksymalna stawka podatku dla gospodarstwa rolnego, od 1 ha przeliczeniowego³⁰ gruntów wynosi równowartość pieniężną 2,5 dt żyta, obliczoną według średniej ceny skupu żyta z 11 kwartałów poprzedzających rok podatkowy. Dla pozostałych gruntów maksymalna stawka podatku wynosi równowartość 5 dt żyta od hektara fizycznego. Szereg sprzeczności w

²⁸ K. Duczkowska-Małysz, 2005: Wiek i rolnictwo wobec reformy finansów publicznych. Dylematy wokół rozwoju gospodarczego. [w:] *Finanse publiczne a wzrost gospodarczy*. J. Tomkiewicz (red.). Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania im. Leona Koźmińskiego, Warszawa.

²⁹ R. Przygodzka, 2016: System podatkowy i zabezpieczenia społeczne rolników, [w:] *Polska wieś 2016 Raport o stanie wsi*, red. naukowa J. Wilkin i I. Nurzyńska, Wydawnictwo Naukowe SCHOLAR, Warszawa.

³⁰ Hektar przeliczeniowy odzwierciedla różnice w potencjalnej dochodowości poszczególnych gospodarstw rolnych wynikające z gospodarowania w odmiennych warunkach naturalnych (jakość gleb i warunki klimatyczne) oraz ekonomicznych (położenie poszczególnych gospodarstw – okrąg podatkowy).

konstrukcji podatku rolnego jest wynikiem między innymi tego, że jest on podatkiem o przestarzałej konstrukcji, niedostosowanej do nowych warunków ekonomicznych. Przyjęty w ustawie wybór naturalnego miernika jako przelicznika wysokości obciążeń i uzależnienie wysokości podatku o największym znaczeniu fiskalnym w rolnictwie od liczby hektarów przeliczeniowych i ceny żyta aktualnie jest pewnym anachronizmem³¹. Poza ograniczoną funkcją fiskalną, podatek rolny nie pełni żadnych innych funkcji, co nie sprzyja modernizacji rolnictwa.

Polski model opodatkowania rolnictwa znacznie różni się od rozwiązań stosowanych w większości krajów rozwiniętych, na przykład w państwach członkowskich UE. Przede wszystkim dotyczy to opodatkowania dochodów i podatkowych instrumentów stymulujących przemiany w rolnictwie, niezbędnych w okresie transformacji, w którym niewątpliwie znajduje się rolnictwo polskie. Zastosowane w rolnictwie rozwiązania podatkowe nie są efektywne fiskalnie, a dotychczasowa budowa podatku rolnego, na której głównie opiera się system, nie daje możliwości zwiększenia wydajności podatkowej. Brak związku pomiędzy efektywnością podatkową a efektywnością ekonomiczną, a przede wszystkim związku pomiędzy wysokością podatku a wypracowanym dochodem, uniemożliwia prorozwojowe oddziaływanie instrumentów podatkowych na jednostki produkcyjne, a tym samym oddziaływanie na przemiany strukturalne w rolnictwie.

Brak podatku dochodowego w rolnictwie rodzi ogromny problem natury społecznej i ekonomicznej. W aspekcie społecznym wiąże się z narastającą niechęcią społeczeństwa pozarolniczego do dotowania gospodarstw rolnych, a w aspekcie ekonomicznym dotyczy finansowania wydatków budżetowych, których źródłem są obciążenia podatkowe innych grup społecznych³². Taka konstrukcja systemu podatkowego, który uprzywilejowuje niektóre podmioty gospodarcze, może prowadzić do nadużyć gospodarczych. Ta sytuacja sprzyja istnieniu szarej strefy, powstającej najczęściej wówczas, gdy nabywca nie jest zainteresowany (ze względów podatkowych) pozyskaniem dowodu dokumentującego zawartą transakcję. Taka sytuacja ma miejsce w polskim rolnictwie. Najlepszym tego przykładem są nieformalne umowy dzierżawy gruntów, zawierane w formie ustnej, w których wierzyciel nie jest zainteresowany udokumentowaniem tego zdarzenia, gdyż nie osiągnął z tego tytułu żadnych podatkowych

³¹ R. Przygodzka, 2016: System podatkowy i zabezpieczenia społeczne rolników, [w:] Polska wieś 2016 Raport o stanie wsi, red. naukowa J. Wilkin i I. Nurzyńska, Wydawnictwo Naukowe SCHOLAR, Warszawa.

³² Zmiany systemu podatkowego w rolnictwie, red. naukowa J. Pawłowska-Tyszko, nr 44, IERiGŻ-PIB, Warszawa 2012.

korzyści. Rolnicy, poza opodatkowanymi VAT na zasadach ogólnych, nie są zainteresowani pozyskaniem dokumentów³³.

Uprzywilejowane traktowanie rolnictwa jakim jest wyłączenie dochodów rolniczych z opodatkowania podatkiem dochodowym nie wyczerpuje wszystkich korzyści z których korzystają rolnicy. Należy tu wskazać na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne rolników. Istotą ubezpieczeń społecznych jest oparcie ich finansowania na zgromadzonych składkach. Tymczasem przychody Funduszu Emerytalno-Rentowego rolników pochodzą przede wszystkim z dotacji państwa stanowiąc około 90% ogółu przychodów³⁴. W wydatkach budżetu państwa na rok 2024 dla części 72 Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego (KRUS) przewidziano kwotę 27 427 mln. zł. W 2023 roku w Kasie Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego ubezpieczonych było 1 043 572 osoby. Świadczenia emerytalno-rentowe rolników finansują przede wszystkim podatnicy za pośrednictwem budżetu państwa. Wprawdzie Fundusz Ubezpieczeń Społecznych związany z systemem ubezpieczeń pracowniczych również zasilany jest z budżetu państwa, uwzględniając jednak dotację do jednego świadczeniobiorcy to różnica jest istotna i jest ona około czterokrotnie wyższa dla jednego ubezpieczonego w KRUS³⁵. Objęcie rolników systemem ubezpieczeń społecznych nie jest kwestionowane. Niemniej jednak wątpliwości wybudza kwestia sprawiedliwości społecznej tego systemu. Reforma tego systemu powinna zmierzać do ograniczenia dostępu do rolniczych ubezpieczeń społecznych oraz eliminowania nadużyć w tym zakresie, zróżnicowania wysokości składek ubezpieczeniowych i powiązania ich ze świadczeniem.

Wątpliwość wzbudza też możliwość ubezpieczenia domowników, najczęściej żony rolnika. W gospodarstwach mniejszych do 20 hektarów, żona rolnika zajmuje się wyłącznie prowadzeniem gospodarstwa domowego. Przy obecnym poziomie techniki w takim gospodarstwie pracy na pełnym etacie jest co najwyżej dla jednej osoby. System ubezpieczeń powinien zachęcać do wyjścia poza gospodarstwo tych osób, a w sytuacji, kiedy nie chce podjąć pracy poza gospodarstwem, składka na ubezpieczenia społeczne powinna być odpowiednio wyższa. Często właściciele małych gospodarstw podejmują pracę na czarno poza gospodarstwem. Funkcjonują na obszarach wiejskich firmy budowlane zatrudniające głównie rolników. Szara strefa polega na niepłaceniu składek na ubezpieczenia społeczne, gdyż pracownicy są formalnie rolnikami ubezpieczonymi w KRUS. Oczywiście ich dochody nie są

³³W. Łęczycki: Opodatkowanie rolnictwa w Polsce w świetle obowiązujących uregulowań, Zeszyty Naukowe SGGW w Warszawie „Problemy Rolnictwa Światowego”, T. 15, Warszawa 2006

³⁴R. Przygodzka, 2016: System podatkowy i zabezpieczenia społeczne rolników, [w:] Polska wieś 2016 Raport o stanie wsi, red. naukowa J. Wilkin i I. Nurzyńska, Wydawnictwo Naukowe SCHOLAR, Warszawa.

³⁵Jak wyżej

opodatkowane, bo nie mogą – rolnicy utraciliby prawo do preferencyjnego ubezpieczenia w KRUS. To są główne powody, dla których rolnicy bronią uprzywilejowanego ubezpieczenia w KRUS jak świętości, a jednocześnie powszechne jest narzekanie na niskie emerytury.

PROPOZYCJA REFORMY SYSTEMU PODATKOWEGO W POLSCE

Reforma opodatkowania polskiego rolnictwa jest nieunikniona³⁶. Projektowanie nowego systemu podatkowego nie jest jednak rzeczą prostą. Jak dotychczas ani teoria, ani praktyka opodatkowania nie dają jednoznacznych odpowiedzi, jaka powinna być jego konstrukcja. Rozwiązania zastosowane w opodatkowaniu rolnictwa w krajach członkowskich UE mogą być przydatne w poszukiwaniu przyszłego modelu opodatkowania rolnictwa w Polsce. Ich poznanie pozwala nie tylko na wykorzystanie odpowiednich konstrukcji przy budowie nowego systemu opodatkowania rolnictwa w Polsce, ale także, już na wstępie, wyeliminowanie popełnionych błędów. Nie oznacza to jednak, że rozwiązania zastosowane w krajach członkowskich Unii Europejskiej mogą być automatycznie przeniesione do polskiego systemu podatkowego. Wymagają one dostosowania do potrzeb polskiego rolnictwa i całej gospodarki.

Podstawową kwestią jaka jest przy opodatkowaniu rolnictwa, która nie powinna budzić wątpliwości to podobnie jak w krajach UE - 15 zasada nie wyłączenia z opodatkowania dochodów uzyskiwanych z produkcji rolnej. W Polsce podobnie jak w innych krajach członkowskich UE dochody z rolnictwa powinny być traktowane na równi z pozostałymi dochodami i podlegać progresji podatkowej przy zastosowaniu tej samej skali podatkowej. Podstawą opodatkowania powinien być dochód netto, rozumiany jako dochód z działalności rolnej, otrzymany po odjęciu od przychodów kosztów związanych z produkcją. Do podstawy opodatkowania włączone powinny być zarówno subsydia pochodzące z budżetu krajowego, jak i te pochodzące z funduszy unijnych.

Istotnym problemem nad reformą systemu podatkowego w rolnictwie jest wskazanie właściwej metody oszacowania dochodu. Ma to szczególne znaczenie w Polsce, gdzie występuje bardzo duże rozdrobnienie gospodarstw. Poszczególne kraje UE-15 rozwiązują

³⁶ Ostatnie analizy dotyczące opodatkowania rolnictwa są z 2014 roku. L. Goraj, J. Neneman, M. Zagórski.: Uwarunkowania i konsekwencje opodatkowania rolnictwa w Polsce. Forum Inicjatyw Rozwojowych. Autorzy opracowania przedstawili: konsekwencje obecnego systemu opodatkowania rolnictwa, warianty opodatkowania rolnictwa i konsekwencje ekonomiczne poszczególnych wariantów. Aktualnie nie są prowadzone prace nad zmianą systemu opodatkowania rolnictwa. Jedynie w literaturze autorzy publikacji uznają obecny system za archaiczny, wymagający zmian.

kwestię oszacowania podstawy opodatkowania dochodu rolniczego w sposób różny i zazwyczaj proponują wybór z pośród kilku metod (np. Niemcy, Francja, Włochy), niektóre decydują się na ustalanie dochodu tylko i wyłącznie na podstawie ksiąg rachunkowych (np. Wielka Brytania). W większości krajów UE rolnicy nie są zobowiązani do prowadzenia rachunkowości, chociaż w takich krajach jak Francja czy Niemcy, aby do tego zachęcić, umożliwia się właścicielom gospodarstw rolnych odliczenie kosztów związanych z obsługą księgową. Dzięki temu liczba rolników prowadzących rachunkowość systematycznie wzrasta.

W Niemczech dochód może być obliczony przy zastosowaniu czterech metod, na podstawie:

- ksiąg rachunkowych,
- liczby inwentarza (tzw. uproszczona księgowość),
- na podstawie tzw. metody liniowej (wycena jednostkowa)
- oraz wyceny dochodu dokonanej przez administrację skarbową.

Dochód na podstawie ksiąg rachunkowych ustalają gospodarstwa prowadzące zapisy księgowe:

- osiągnęli obroty powyżej 350 000 euro lub,
- osiągnęli dochód wyższy niż 25 000 euro lub,
- których wartość ekonomiczna ziemi, wyliczona na podstawie Bewertungsgesetz, jest wyższa niż 30 000 euro.

Liczba gospodarstw rolnych, prowadzących księgowość, systematycznie rośnie około 35% niemieckich rolników jest zobowiązanych do prowadzenia pełnej rachunkowości, ponadto 15% prowadzi księgowość uproszczoną³⁷. Niemniej jednak nadal ponad połowa gospodarstw stosuje tzw. metodę liniową, według której dochód wylicza się w oparciu o tzw. ekonomiczną wartość ziemi. Obecnie dochód z 1 hektara jest bezpośrednio powiązany z tzw. "wartością jednostkową", która jest miarą potencjalnej jakości ziemi. Podlegający opodatkowaniu dochód rolniczy, obliczony na podstawie metody liniowej, jest zwykle niższy niż księgowy. Administracja skarbową dokonuje wyceny dochodu tylko wówczas, gdy gospodarstwo rolne nie oblicza dochodu według jednej z trzech wyżej wymienionych metod. Należy podkreślić, że wyżej wymienione metody obliczania dochodu rolniczego nie dotyczą spółek. Dochód z rolniczej działalności, wypracowany przez spółki, zawsze jest definiowany jako dochód z pozostałej działalności, a nie jako dochód z rolnictwa. Spółki są zazwyczaj zobowiązane do prowadzenia pełnej księgowości, bez względu na wysokość obrotów i osiągnięte do chody.

³⁷ R. Dziemianowicz, 2007: Efektywność systemu opodatkowania rolnictwa, Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku

We Francji rolnicy podlegają takim samym zasadom opodatkowania jak prowadzący samodzielnie działalność gospodarczą, jednakże w konstrukcji podatku dochodowego występują specjalne rozwiązania dotyczące tylko rolnictwa, zwłaszcza w zakresie ustalenia dochodu do opodatkowania. Opodatkowaniu podlega dochód osiągnięty przez właściciela gospodarstwa rolnego, w przypadku, gdy samodzielnie prowadzi produkcję rolną lub dzierżawcę, jeżeli gospodarstwo jest dzierżawione.

Podobnie jak w Niemczech, dochód z rolnictwa jest jednym ze źródeł podlegających opodatkowaniu i może być obliczony według jednej z niżej wymienionych metod³⁸:

- zwykłej księgowości,
- uproszczonej księgowości,
- uproszczonego schematu obliczania dochodu.

Wybór metody zależy od wysokości rocznego dochodu. Najprostszą metodą obliczenia dochodu rolniczego jest uproszczony schemat wyliczenia dochodu, który można zastosować wówczas, gdy przez okres dwóch lat dochody osiągnięte w trakcie roku podatkowego są niższe od 76 300 euro. Podstawa opodatkowania składa się wtedy z sumy dwóch elementów, ustalana jest w oparciu o corocznie określony, jednostkowy dochód szacunkowy podawany przez Ministerstwo Finansów (od sztuki bydła, jednego ha ziemi itp.) oraz w części odzwierciedla faktyczne dochody ustalone na podstawie powierzchni gruntów, liczby zwierząt i produkcji z 1 ha. We Francji około 60% gospodarstw rolnych oblicza dochód do opodatkowania, stosując uproszczony schemat. Rolnicy, których roczny dochód przez dwa ostatnie lata przewyższa kwotę 76 300 euro, mogą ustalać podstawę opodatkowania na podstawie uproszczonej księgowości podatkowej, w oparciu o dochody faktycznie uzyskane. Z metody tej korzysta około 20% gospodarstw rolnych. Jeżeli roczny obrót jest wyższy niż 350 000 euro, rolnicy ustalają dochód podlegający opodatkowaniu na zasadach ogólnych, jednocześnie mają obowiązek prowadzenia pełnej księgowości. W 2004 roku około 20% francuskich gospodarstw rolnych było zobowiązanych do prowadzenia pełnej księgowości.

W odniesieniu do polskich gospodarstw mogą mieć zastosowanie następujące metody ustalenia dochodu:

- metoda szacunkowa,
- uproszczona rachunkowość,
- pełna rachunkowość.

³⁸ R. Dziemianowicz, 2007: Efektywność systemu opodatkowania rolnictwa, Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku

Uproszczoną rachunkowość mogłyby prowadzić gospodarstw potencjalnie rozwojowe, których jest w Polsce około 60 tys. Z kolei gospodarstwa rozwojowe można zachęcić do prowadzenia rachunkowości pełnej. Szczególną grupę gospodarstw stanowią gospodarstwa osób prawnych (spółki z o.o.), które są zobligowane do prowadzenia pełnej rachunkowości. Takich gospodarstw jest niewiele, powstały one w wyniku prywatyzacji byłych PGR. Najwięcej obaw jest w odniesieniu do gospodarstw małych 10 hektarowych. W odniesieniu do tych gospodarstw jedną z metod ustalania dochodu może być metoda szacunkowa, co nie jest w pełni zgodne z założeniami podatku dochodowego. Wybór dochodu szacunkowego oznacza również to, że podstawa opodatkowania nie odzwierciedla rzeczywistych efektów ekonomicznych gospodarstwa rolnego. Ze względów czysto praktycznych będzie bardzo trudno ustalić w inny sposób dochody w tych gospodarstwach.

Drugim ważnym podatkiem w krajach UE jest opodatkowanie majątku. Opodatkowanie majątku, podobnie jak i opodatkowanie dochodów, nie jest również w krajach UE ujednolicone. Zazwyczaj opodatkowaniu podlega posiadanie majątku (ziemi, budynków) oraz obrót nim (sprzedaż, darowizna, dziedziczenie). Obowiązujące regulacje różnią się między sobą przede wszystkim zasadami obliczenia podstawy opodatkowania i wysokością stawek podatkowych. Największe znaczenie ma opodatkowanie ziemi rolniczej. W większości krajów UE nieruchomości rolne korzystają z przywilejów podatkowych, często ziemia rolnicza jest zwolniona z opodatkowania lub jest traktowana w sposób szczególny, poprzez zastosowanie specjalnych metod wyceny wartości i stawek (np. Niemcy, Francja, Włochy)³⁹. Występujący w Polsce powszechnie podatek rolny ma charakter podatku majątkowego⁴⁰. Konstrukcja podatku rolnego w obecnej formie jest przestarzała i nie odpowiada potrzebom samego rolnictwa i całej gospodarki narodowej. Podatek rolny jest nieefektywny pod względem podatkowym i ekonomicznym⁴¹. W pracach nad reformą polskiego systemu podatkowego należy rozważyć jakie będą zależności pomiędzy podatkiem dochodowym i podatkiem rolnym. Można pozostawić podatek rolny po dokonaniu niezbędnych zmian jako podatek majątkowy. A opłaty związane z podatkiem rolnym mogłyby stanowić koszty uzyskania przychodów w podatku dochodowym. Rozwiązanie takie wydaje się w pełni zasadne chociażby z tego względu, że

³⁹ K. Gruziel, 2011: Opodatkowanie rolnictwa w krajach Unii Europejskiej, *Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej, Zeszyty Naukowe SGGW*, Warszawa.

⁴⁰ R. Przygodzka, 2016: System podatkowy i zabezpieczenia społeczne rolników, [w:] *Polska wieś 2016 Raport o stanie wsi*, red. naukowa J. Wilkin i I. Nurzyńska, Wydawnictwo Naukowe SCHOLAR, Warszawa.

⁴¹ K. Gruziel, 2011: Opodatkowanie rolnictwa w krajach Unii Europejskiej, *Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej, Zeszyty Naukowe SGGW*, Warszawa.

podatek rolny w całości stanowi źródło dochodów własnych gmin i ma on istotne znaczenie w małych gminach wiejskich.

Korzyści dla rolników i gospodarki wynikających z wprowadzenia podatku dochodowego w rolnictwie można ująć w aspekcie społecznym i ekonomicznym. W aspekcie społecznym oznacza to traktowanie na równi rolników z innymi grupami społeczno-zawodowymi. Wyeleminuje to, a przynajmniej ograniczy dość powszechny pogląd, że rolnicy są wyjątkowo uprzywilejowaną grupą społeczną. Natomiast bardzo trudno określić efektywność ekonomiczną. Jakich należy spodziewać się wpływów do budżetu państwa po wprowadzeniu podatku dochodowego w rolnictwie. W literaturze dostępne są nieliczne publikacje dotyczące efektywności obcego systemu podatkowego. Dotychczasowy udział rolnictwa w tworzeniu podatkowych dochodów budżetu państwa i budżetów samorządów lokalnych jest znikomy. Wynika to przede wszystkim z przyjętego systemu opodatkowania, który ten dział gospodarki narodowej traktuje w sposób szczególny. Najistotniejszą rolę pełni podatek rolny, który jest w zasadzie jedynym powszechnym świadczeniem bezpośrednim, obciążającym gospodarstwa rolne, pozostałe podatki mają znaczenie marginalne. Podatek rolny ma charakter powszechny i w całości trafia do budżetów gmin, jego udział w dochodach ogółem to zaledwie 2 – 2,5%⁴², pozostałe podatki mają znaczenie marginalne. Ze względu na brak analiz poświęconych problemom efektywności ekonomicznej podatków w krajach UE-15 nie można określić spodziewanych korzyści dla Polski.

Istotną korzyścią jaka powinna mieć miejsce po wprowadzeniu podatku dochodowego w rolnictwie to wyeliminowanie, a przynajmniej znaczne ograniczenie nieformalnych umów dzierżawy w obrocie gruntami prywatnymi. Najczęściej grunty nabywają i dzierżawią rolnicy prowadzący gospodarstwa większe 50 ha i więcej. Rolnicy ci powinni być zachęceni do prowadzenia pełnej rachunkowości, wówczas będą zainteresowani zawieraniem umów dzierżawy na piśmie, a czynsz wliczą do kosztów prowadzenia gospodarstwa. W tej sytuacji zarówno politycy jak decydencki będą w posiadaniu rzetelnych informacji jaka jest faktycznie struktura użytkowania gruntów i jak kształtują się procesy przeobrażeń strukturalnych w rolnictwie. Dodatkowe korzyści dla dzierżawiących ziemi udokumentowaną pisemną umową, to wykazanie tych gruntów we wnioskach składanych do ARiMR o płatności bezpośrednie czy też rolnośrodowiskowe. Dopłaty będzie pobierał dzierżawca, a nie właściciel gruntów co wynika z istoty WPR UE, płatności przysługują temu kto uprawia ziemię. W obecnej sytuacji zasada ta jest powszechnie łamana, dopłaty zarówno z funduszy unijnych jak i inne np. do

⁴² R. Dziemianowicz, 2007: Efektywność systemu opodatkowania rolnictwa, Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku

paliwa rolniczego a także będące skutkami klęsk żywiołowych (susze, gradobicia, wymarznienia) w rolnictwie pobiera właściciel. Natomiast do gospodarstw mniejszych – nierozwojowych mogą być adresowane środki o charakterze pomocowym, ale pod warunkiem spełnienia określonych wymogów

PODSUMOWANIE

- Kierunek zmian struktury obszarowej gospodarstw w Polsce po akcesji do UE jest zbliżony z tym obserwowanym w krajach o wyższym poziomie rozwoju rolnictwa, ale tempo tych przekształceń okazuje się zaskakująco wolne, co przyczynia się do powiększania skali strukturalnego zapóźnienia. Racjonalizacja struktury obszarowej gospodarstw rolnych stanowi zatem wyzwanie i warunek poprawy konkurencyjności polskiego rolnictwa. Jest ona niezbędna nie tylko dla rolników zabiegających o konkurencyjność swoich gospodarstw, lecz także dla poprawy sytuacji przetwórstwa, handlu oraz konsumentów.
- Przyspieszenie przeobrażeń strukturalnych wymaga w szczególności usprawnienia funkcjonowania rynkowego obrotu gruntami rolnymi. Dla pożądanых w Polsce zmian struktury obszarowej gospodarstw rolnych kluczowe znaczenie będzie miał rynkowy obrót prywatnymi gruntami rolnymi. Wyjątkowo słabym ogniwem rynkowego obrotu prywatnymi gruntami rolnymi jest obecnie dzierżawa. Rozpowszechniona praktyka dzierżaw nieformalnych nie może być uznawana za przejaw polskiej tradycji, lecz musi być traktowana jako zjawisko patologiczne.
- W strukturze gospodarstw dominują gospodarstwa nierozwojowe, które stanowią około 90% ogółu gospodarstw w Polsce, użytkują one 43% gruntów. Łatwe do uzyskania środki z funduszy unijnych i budżetu krajowego zniechęcają rolników prowadzących gospodarstwa bez perspektyw rozwojowych do sprzedaży gruntów lub oddawania ich w dzierżawy długoterminowe na podstawie umów zawieranych w formie pisemnej. Gospodarstw najbardziej pożądanых, powyżej 50 hektarów jest zaledwie 3,2% (około 50 tys.) i użytkują one 35% ziemi.
- Konstrukcja polskiego systemu opodatkowania rolnictwa, którego główny element stanowi powszechny podatek rolny, jest przestarzała i nie odpowiada potrzebom samego rolnictwa i całej gospodarki narodowej. Podatek rolny stanowiący główny fundament tego systemu jest nieefektywny pod względem podatkowym i ekonomicznym, nie spełnia także kryterium sprawiedliwości, a cały system podatkowy jest ukrytą formą

subwencionowania rolnictwa. W tej sytuacji reforma opodatkowania polskiego rolnictwa jest nieunikniona.

- Podstawową kwestią jaka powinna być brana przy opodatkowaniu rolnictwa, która nie powinna budzić wątpliwości to podobnie jak w krajach UE - 15 zasada nie wyłączenia z opodatkowania dochodów uzyskiwanych z produkcji rolnej. W Polsce podobnie jak w innych krajach członkowskich UE dochody z rolnictwa powinny być traktowane na równi z pozostałymi dochodami. Do podstawy opodatkowania włączone powinny być zarówno subsydia pochodzące z budżetu krajowego, jak i te pochodzące z funduszy unijnych.
- W odniesieniu do polskich gospodarstw mogą mieć zastosowanie następujące metody ustalenia dochodu: metoda szacunkowa, uproszczona rachunkowość i pełna rachunkowość. Uproszczoną rachunkowość mogłyby prowadzić gospodarstwa potencjalnie rozwojowe, których jest w Polsce około 60 tys. Z kolei gospodarstwa rozwojowe można zachęcić do prowadzenia rachunkowości pełnej. Najwięcej obaw jest w odniesieniu do gospodarstw małych 10 hektarowych. W odniesieniu do tych gospodarstw jedną z metod ustalania dochodu może być metoda szacunkowa,
- Istotną korzyścią jaka powinna mieć miejsce po wprowadzeniu podatku dochodowego w rolnictwie to wyeliminowanie, a przynajmniej znaczne ograniczenie nieformalnych umów dzierżawy w obrocie gruntami prywatnymi. Najczęściej grunty nabywają i dzierżawią rolnicy prowadzący gospodarstwa większe 50 ha i więcej. Rolnicy ci powinni być zachęceni do prowadzenia pełnej rachunkowości, wówczas będą zainteresowani zawieraniem umów dzierżawy na piśmie, a czynsz wliczą do kosztów prowadzenia gospodarstwa. W tej sytuacji zarówno politycy jak decydencki będą w posiadaniu rzetelnych informacji jaka jest faktycznie struktura użytkowania gruntów i jak kształtują się procesy przeobrażeń strukturalnych w rolnictwie.