

PERSPEKTYWY ZMIAN W OPODATKOWANIU ROLNICTWA W ZWIĄZKU Z DOSTOSOWANIEM PRAWA PODATKOWEGO DO OBOWIĄZUJĄCEGO W UNII EUROPEJSKIEJ

RYTA IWONA DZIEMIANOWICZ
UNIWERSYTET W BIAŁYMSTOKU

1. UWAGI WSTĘPNE

Pewien stopień ujednoczenia podatków jest koniecznym warunkiem międzynarodowej integracji gospodarczej, przy czym w miarę postępu integracji niezbędny obszar harmonizacji podatków wzrasta. Harmonizacja podatków w tym przypadku oznacza „kompromis między niskim stopniem koordynacji a idealnym poziomem standaryzacji” [3, s. 15] (taki sam system podatkowy, bardzo podobne podstawy opodatkowania i stawki). Można więc stwierdzić, że ujednoczenie podatków w Unii Europejskiej ma na celu nie tyle wyeliminowanie narodowych systemów prawnych, co usunięcie rozbieżności tylko w tych sferach, które mają znaczenie dla procesów integracyjnych.

Podpisując 16 grudnia 1991 r. układ o stowarzyszeniu ze Wspólnotami Europejskimi, Polska w artykule 69 zobowiązała się do zbliżenia przepisów prawa podatkowego do obowiązującego w krajach członkowskich Wspólnoty. Układ Europejski nie wyznacza konkretnego terminu dostosowania polskiego prawa podatkowego do norm prawnych Wspólnoty [3, s. 286]. Brak konkretnego terminu oraz ściśle określonych obowiązków w tym zakresie nie oznacza jednak, że Polska jest całkowicie samodzielna w określaniu tempa, kolejności i niezbędnego zakresu prac dostosowawczych w ramach zbliżania prawa podatkowego do standardów Unii. Państwa członkowskie Unii Europejskiej, dostrzegając potrzebę harmonizacji prawa podatkowego wewnątrz wspólnoty, od dawna doprowadziły już do pewnej jego spójności. Trudno więc przypuszczać, że Unia Europejska przyjmie do swojej zbiorowości państwo, które nie podjęło zabiegów dostosowawczych w tym zakresie i w związku z tym ciążą na Polsce określone obowiązki.

Generalnie można stwierdzić, że struktura polskiego systemu podatkowego – po zmianach jakie nastąpiły w latach dziewięćdziesiątych – jest zbliżona do systemów istniejących w krajach Unii Europejskiej. Nie dotyczy to jednak polskiego rolnictwa, które korzysta w Polsce ze szczególnych preferencji podatkowych. Celem artykułu jest przedstawienie konstrukcji rolniczych systemów podatkowych występujących w Unii i omówienie w ogólnym zarysie propozycji

zmian w opodatkowaniu rolnictwa w Polsce w związku z dostosowaniem polskiego prawa podatkowego do wymogów Wspólnoty.

2. ZASADY OPODATKOWANIA ROLNICTWA W UNII EUROPEJSKIEJ

System opodatkowania rolnictwa w państwach członkowskich Unii Europejskiej oparty jest na ogólnym ustawodawstwie podatkowym. Rolnictwo w tych krajach podlega zazwyczaj następującym podatkom [10, s. 34]:

- przychodowym (podatek od wartości dodanej, od nabycia nieruchomości, od operacji kapitałowych);
- dochodowym;
- majątkowym (podatek gruntowy, od nieruchomości, od spadków i darowizn, od środków transportu, od kapitału przeznaczonego na działalność zarobkową);
- akcyzowym.

Rolnictwo w krajach Unii Europejskiej, mimo jednolitego z punktu widzenia formalnoprawnego traktowania podmiotów gospodarczych, korzysta z pewnego uprzywilejowania w zakresie niskiego opodatkowania. Jest to zapewne wynikiem postrzegania tego działu gospodarki narodowej jako mniej wydajnego źródła dochodów fiskalnych, ale jednocześnie ważnego dla zrównoważonego rozwoju całej gospodarki. Korzystniejsze rozwiązania podatkowe w rolnictwie uzasadniane są także przeświadczeniem o jego niższej wydajności, dążeniem do obniżenia cen żywności, a także konieczności dostosowania zasad opodatkowania do możliwości dominujących tam małych podmiotów rodzinnych, które nie są w stanie sprostać prowadzeniu rachunkowości rolniczej, niezbędnej przy przyjęciu opodatkowania opartego na zasadach ogólnych.

2.1. UPROSZCZONY SYSTEM ZWROTU PODATKU VAT W ROLNICTWIE UNII EUROPEJSKIEJ

Podatek od wartości dodanej jest jednym z pierwszych świadczeń fiskalnych, które zostały uporządkowane w obrębie Unii Europejskiej. Ujednolicenie zasad opodatkowania obrotu, zwłaszcza w zakresie podstawy jego wymiaru, nabrało szczególnego znaczenia w 1970 r., kiedy to Rada podjęła decyzję ustanawiającą podatek od wartości dodanej (w określonej procentowo wysokości) jednym ze źródeł dochodów budżetu Wspólnoty. Występujące wówczas różnice w kształtowaniu podstawy opodatkowania stanowiły istotną przeszkodą w realizacji podjętej decyzji. W związku z tym 17 maja 1977 r. Rada wydała VI Dyrektywę, która wprowadziła jednolity system podatku od wartości dodanej, definicję podmiotu opodatkowania oraz przedmiotu opodatkowania [3, s. 89].

Zgodnie z VI Dyrektywą w krajach Unii Europejskiej rolnicy mogą być zwolnieni z podatku od wartości dodanej (VAT), mogą być opodatkowani na

zasadach uproszczonych (ryczałtowych) lub na zasadach ogólnych, takich samych jak pozostałe podmioty gospodarcze. Ten ostatni sposób łączy się zazwyczaj z prowadzeniem ksiąg rachunkowych oraz szczegółowej ewidencji VAT i w związku z tym jest wybierany przez niewiele podmiotów rolnych.

Uwzględniając specyfikę rolnictwa, a w szczególności brak powszechnej rachunkowości rolniczej, VI Dyrektywa wprowadza możliwość zastosowania do opodatkowania rolnictwa specjalnego systemu *ryczałtowego (flat-rate scheme for farmers)* [1, s. 282-283], który ma na celu umożliwienie tym podmiotom zwrotu podatku zapłaconego przy zakupie towarów i usług na potrzeby produkcji rolnej z uniknięciem skomplikowanej procedury opodatkowania na zasadach ogólnych. System ten opiera się na zastosowaniu tzw. stawki ryczałtowej, rekompensującej wydatki związane z brakiem możliwości odliczenia podatku naliczonego. Stawki podatku mogą być zróżnicowane dla poszczególnych rodzajów produkcji i produktów. Stawka ryczałtowa jest ustalana indywidualnie przez poszczególne państwa członkowskie. Równocześnie należy wspomnieć, że zgodnie z VI Dyrektywą państwa członkowskie powinny stosować jedną lub dwie stawki obniżone, z tym że nie mogą być one niższe niż 5%, natomiast stawka podstawowa nie powinna być niższa niż 15%. Ponieważ państwa same obliczają obciążenie podatkiem naliczonym od środków produkcji w rolnictwie, zachodzić może obawa naruszenia zasady neutralności opodatkowania.

Wysokość narzutu do cen, jednolitą w danym kraju dla wszystkich produktów tego samego rodzaju, ustala się w formie stawki procentowej dodawanej do ceny sprzedaży, na podstawie danych rachunkowości społecznej dla trzech lat poprzedzających rok, w którym stawka ma obowiązywać [9, s. 42]. Ustalając stawkę podatku, bierze się pod uwagę dane globalnej produkcji mającej bezpośredni związek z produkcją rolną. Nakłady obejmują wartość ogółem bieżących wydatków związanych z wytworzeniem produkcji rolnej oraz wartość brutto inwestycji we wszystkich dających się uwzględnić sferach działalności rolniczej. Jednolitą stawkę procentową narzutu do ceny określa stosunek podatku od wartości dodanej zawartej w nakładach na produkcję rolną do wartości ogółem tej produkcji [4]. Wyrównanie powinno zrefundować podatek płacony przy nabywaniu towarów i usług przez rolników, ale nie powinno go zgodnie z zaleceniami VI Dyrektywy przekroczyć. Stawka zryczałtowanego zwrotu powinna być dostosowana do poziomu faktycznych obciążeń rolników podatkiem naliczonym, w przeciwnym wypadku zwrot ryczałtowy może stać się ukrytą dotacją.

Zryczałtowana rekompensata przysługująca podmiotom objętym tym systemem wynika z iloczynu stawki procentowej i obrotu netto osiągniętego ze sprzedaży produkcji rolnej. Kwota rekompensaty może być wypłacona przez:

- podatnika będącego odbiorcą towarów – w tym przypadku jest on upoważniony (na podstawie określonej procedury) do obniżenia kwoty podatku należnego o wypłaconą zryczałtowaną rekompensatę;
- organ administracji państwowej.

Osobą odpowiedzialną za zapłatę rekompensaty jest także klient nie będący podatnikiem. W systemie ryczałtowym rolnicy nie muszą prowadzić szczegółowych ewidencji VAT.

Przedsiębiorstwa rolnicze i rolnicy indywidualni powinni mieć zgodnie z założeniami VI Dyrektywy możliwość wyboru między wymienionym sposobem opodatkowania a opodatkowaniem na zasadach ogólnych. Państwa członkowskie mogą jednak wyłączyć z tego systemu pewne kategorie produkcji. W rozwiązaniach systemowych muszą być brane pod uwagę różnice wynikające głównie z rozmiarów gospodarstw rolnych dominujących w danej gospodarce, a w konsekwencji możliwości rolników prowadzenia wymaganej przez system VAT ewidencji sprzedaży i zakupów. Należy pamiętać, że w części krajów Unii Europejskiej rolnicy nie prowadzą ksiąg rachunkowych, w niektórych zaś nałożenie obowiązków dokumentacyjnych uzależnione jest od wysokości obrotu.

Powyższy system nie jest pozbawiony wad. Przede wszystkim procedura wyliczenia narzutu jest dosyć skomplikowana i wymaga rzetelnych danych statystycznych. Ponadto stawka wyliczona na poziomie średnim, w oparciu o dane dla całego rolnictwa, jest odpowiednia dla „statystycznego” rolnika. Nie oznacza ona zatem zwrotu podatku faktycznie zapłaconego od nakładów na produkcję przez poszczególnych rolników. Jeżeli stawka ma zastosowanie do wszystkich rolników, bez względu na wielkość gospodarstwa rolnego i nie zawiera w sobie subwencji, to stawka taka jest niekorzystna dla dużych gospodarstw rolnych. Prawdopodobnie ich właściciele będą wtedy zdecydowani wybrać system opodatkowania oparty na zasadach ogólnych. Sytuacja dochodowa rolników ryczałtowych nie zmieni się na skutek znalezienia się w systemie VAT tylko wówczas, gdy stawki VAT na kupowane środki produkcji i sprzedawane przez nich towary zostaną ustalone na takim poziomie, że kwoty podatku naliczonego i należnego będą w przybliżeniu sobie równe [10, s. 46]. Technicznie jest to raczej niemożliwe. Dlatego też zgodnie z zaleceniami Komisji Unii system ryczałtowy podatku powinien dotyczyć tylko części rolników, tzn. drobnych sprzedawców. Za kryterium zakwalifikowania do tej grupy może służyć między innymi wielkość obrotu uzyskiwanego ze sprzedaży lub produkcji z 1 ha [9, s. 42].

Duże farmy, posiadające programy inwestycyjne, wybierają zazwyczaj opodatkowanie VAT na zasadach ogólnych, stawka ryczałtowa nie pokrywa bowiem ich wydatków z tytułu podatku VAT zawartego w środkach zakupionych produkcji. Specjalny system zwrotów VAT w rolnictwie jest korzystnym rozwiązaniem dla tych rolników, dla których wprowadzenie normalnych zasad opodatkowania VAT czy też rozwiązań dla małych przedsiębiorstw mogłoby być zbyt skomplikowane.

We wszystkich krajach Unii rolnicy, których działalność ma głównie charakter przemysłowy lub handlowy (jak. np. uprawa kwiatów), podlegają obowiązkowi rejestracji i zwykłej procedurze wymiaru i poboru podatku od wartości dodanej bez opcji wyboru opodatkowania na podstawie jednolitej stawki kompensacyjnej.

2.2. PODATEK DOCHODOWY W ROLNICTWIE EUROPEJSKIM

Unia Europejska w zasadzie nie narzuca swoim członkom jednolitego systemu podatków dochodowych od osób fizycznych i prawnych. Mogą oni według własnego uznania ustalać zakres i stawki opodatkowania.

Dochody uzyskane z produkcji rolnej w krajach Unii Europejskiej podlegają opodatkowaniu w ramach powszechnego podatku dochodowego. Ze względu na specyfikę rolnictwa związaną z dominacją w nim podmiotów o charakterze rodzinnym systemy opodatkowania dochodów są dostosowane do ich możliwości, zwłaszcza w zakresie prowadzenia rachunkowości. Ustalenie dochodu do opodatkowania z działalności rolniczej może odbywać się na podstawie ksiąg rachunkowych (opodatkowanie na zasadach ogólnych), stawek ryczałtowych (wynikających z uwzględnienia dodatkowych kryteriów łatwo mierzalnych, np. obsada inwentarza żywego i zatrudnienie na 1 ha, udział gruntów dzierżawionych) lub w wyniku oszacowania dochodu (szacunku dokonują urzędy skarbowe, które np. wykorzystują wyniki gospodarstw prowadzących rachunkowość rolną) [10, s. 48].

Najistotniejszą kwestią w rolniczym podatku dochodowym jest właściwe określenie podstawy opodatkowania, czyli dochodu rolniczego. Ustawodawstwa podatkowe państw Unii Europejskiej w zasadzie unikają formułowania definicji dochodu rolniczego. Widoczna jest w nich skłonność do rozwiązań praktycznych. Podaje się w tym przypadku tylko rodzaje dochodów rolniczych, które podlegają opodatkowaniu, traktując je jako różnicę między przychodami a kosztami ich uzyskania. Praktycznie do opodatkowania przyjmuje się rzeczywisty dochód rolniczy pomniejszony o nakłady inwestycyjne, czyli tę jego część, która przeznaczona jest na szeroko rozumiane spożycie [12, s. 79].

Podatek dochodowy w rolnictwie, podobnie jak i w pozostałych gałęziach gospodarki, spełnia wymagania sprawiedliwości podatkowej, ponieważ podstawa jego naliczania (dochód rolniczy) dobrze odzwierciedla zdolność płatniczą podatnika. Warunkiem jednak jest jej poprawne zdefiniowanie. Często podkreślaną wadą tego podatku jest nieuwzględnienie w nim źródeł powstawania dochodu rolniczego oraz to, że może on hamować aktywność gospodarczą, ponieważ im podatnik więcej pracuje i osiąga większe dochody, tym jest on silniej opodatkowany. Należy podkreślić, że aktywności zawodowej nie ogranicza w tak dużym stopniu podatek naliczany od dochodów lub przychodów szacunkowych. Najczęściej są one ustalane w danych warunkach według stawek przeciętnych. Wówczas podatek dochodowy, naliczany od tak ustalonej podstawy opodatkowania, skłania podatników do zwiększonego wysiłku, ponieważ otrzymany faktyczny dochód czy przychód, powyżej przeciętnych norm, nie podlega opodatkowaniu. Przy przyjęciu norm szacunkowych może jednak zaistnieć problem zawyżenia opodatkowania dla pewnej grupy podatników, których warunki ekonomiczno-przyrodnicze są niższe niż przeciętne [11, s. 28].

Struktury rolniczych systemów podatkowych istniejące w państwach Unii Europejskiej w ogólnych zarysach są do siebie zbliżone. Różne są zasady wy-

miaru podatków w poszczególnych krajach. W podatku od dochodów rolniczych w odmienny sposób ustawodawstwa poszczególnych państw Unii Europejskiej ustalają podstawę opodatkowania. Podają one tylko rodzaje źródeł dochodów rolniczych, które podlegają opodatkowaniu. W niektórych państwach (np. Belgia) podstawą wymiaru tego podatku są dochody z gruntów rolnych oraz dochody z najmu i dzierżawy gruntów zabudowanych i nie zabudowanych. Dochody z ziemi ustala się szacunkowo na podstawie katastru. W innych zaś (Dania, Niemcy, Holandia) opodatkowaniu podlegają dochody z gospodarki rolnej i leśnej. W trzeciej grupie państw opodatkowane są zarówno dochody z gruntów rolnych, jak i z gospodarki rolnej i leśnej [11, s. 79].

Warto podkreślić, że w krajach Unii Europejskiej w systemie opodatkowania rolnictwa uwzględnia się okoliczności, które decydują o zdolności płatniczej podatnika. Zgodnie z tą zasadą ustawodawstwa poszczególnych państw określają rodzaje i zakres kosztów, które potrąca się od podstawy opodatkowania. Potrącenia te, różne w poszczególnych krajach, uwzględniają wydatki podatnika związane z nabyciem, utrzymaniem ziemi oraz jego sytuację osobistą, zmniejszając podstawę opodatkowania i wymiar podatku. Najczęściej wysokość kosztów i potrąceń ustala się według faktycznie poniesionych wydatków, jednakże w niektórych przypadkach (np. Wielka Brytania i Irlandia) dopuszcza się ich oszacowanie [11, s. 81].

Ważnym zagadnieniem w opodatkowaniu dochodu rolniczego, obok ustalania podstawy opodatkowania, jest wysokość podatku. W większości krajów Unii Europejskiej w podatku od dochodów rolniczych stosowane są progresywne stawki podatkowe, w niektórych przypadkach skale mieszane¹. Na przykład w Belgii skala podatkowa wynosi od 47,5% do 72%, w Danii – od 27,3% do 73%, w Niemczech – od 22 do 56% oraz w Irlandii od 29% do 48% podstawy opodatkowania [11, s. 82].

2.3. PODATKI MAJĄTKOWE W ROLNICTWIE UNII EUROPEJSKIEJ

Zasady opodatkowania majątku w Unii Europejskiej nie są jednolite. Opodatkowane jest zarówno jego posiadanie, jak i obrót nim. W większości państw Europy przy opodatkowaniu nieruchomości obowiązuje podatek od wartości nieruchomości, zróżnicowany pod względem zasad opodatkowania.

Podatek od nieruchomości jest najbardziej rozpowszechnionym podatkiem majątkowym występującym w krajach Unii Europejskiej. Choć generalnie przedmiotem opodatkowania w tym podatku są nieruchomości, należy zauważyć, że pojęcie nieruchomości jest różnorodnie definiowane w normach prawnych różnych państw. Ponadto w przepisach dotyczących opodatkowania nieruchomości poszczególnych państw znajdują się wyłączenia ustawowe, charakterystyczne tylko dla danego państwa. Należy jednak zaznaczyć, że w większości

¹ Do pewnej wysokości podstawy opodatkowania skala ma charakter progresywny, po jej przekroczeniu mają zastosowanie np. stawki kwotowe.

ustawodawstw państw Unii Europejskiej zarówno grunt jak i budynek podlega opodatkowaniu.

Zasadą jest, poza pewnymi wyjątkami, iż podatnikiem podatku od nieruchomości jest jej właściciel, a podstawą opodatkowania jest wartość katastralna nieruchomości. Istnieją trzy zasadnicze sposoby wyznaczania wartości katastralnej:

- przez rzeczoznawców majątkowych;
- w drodze samowyceny (np. Irlandia);
- przez specjalnie powołane w drodze powszechnych wyborów komisje (np. Dania).

Wartość katastralna nieruchomości określana jest najczęściej jako wartość rynkowa. Do jej wyznaczenia stosuje się podejście kapitałowe lub czynszowe. Podkreślić należy fakt, że w niektórych państwach przy wycenie nieruchomości uwzględnia się (oprócz jej wartości) wartość niektórych składników ruchomych związanych z tą nieruchomością. Stawki podatkowe w podatku od nieruchomości mogą być ustalane centralnie lub przez samorządy terytorialne. Zwolnienia i ulgi w podatku stosowane są we wszystkich wymienionych państwach, przy czym widoczne jest dążenie do systematycznego ich ograniczania [7, s. 212].

3. ZASADY OPODATKOWANIA ROLNICTWA W POLSCE

W gospodarstwach rolnych w Polsce opodatkowaniu podlegają grunty, budynki mieszkalne, środki transportu (o dużej ładowności) oraz dochody z działów specjalnych produkcji rolnej. Większość z wymienionych podatków ma charakter marginalny. Gospodarstwa rolne obciążone są w Polsce właściwie tylko podatkiem rolnym, który płaci ponad 2 mln podatników. Wpływy z niego w dochodach państwa nie przekraczają 0,7%, a w budżetach gmin 2% [2].

Pewne elementy obecnie obowiązującego w Polsce podatku rolnego (poprzednio gruntowego) zostały opracowane w 1946 r. W latach 1946-1984 wprowadzano jedynie niewielkie zmiany. Do 1946 r. podstawą wymiaru podatku gruntowego była powierzchnia gospodarstwa. Od 1946 r. jako podstawę opodatkowania przyjęto przychód szacunkowy oraz naliczenie podatku z zastosowaniem skali progresywnej. Podatek miał charakter przychodowy, ponadto uwzględniono w nim wpływ renty różniczkowej na wyniki gospodarowania w rolnictwie [11, s. 52]. Począwszy od 1984 r. w rolnictwie stosowany jest podatek rolny od gruntów o stałej stawce. W porównaniu do wymiaru obowiązującego w latach 1946-1984, podatek rolny przestał być podatkiem przychodowym i ma raczej charakter podatku majątkowego. Podatek rolny wszystkie gospodarstwa rolne płacą w równej wysokości stanowiącej równowartość 2,5 q żyta za 1 ha przeliczeniowy.

W obecnych warunkach gospodarczych, w sytuacji gdy duża część gospodarstw nie osiąga dochodów, podatek rolny jest mocno niesprawiedliwy, nie uwzględnia sytuacji dochodowej producenta i jego rodziny [13, s.196]. Nie jest

zatem zgodny z zasadą zdolności świadczenia, tj. zdolności do zapłacenia podatku przez podmiot nim obciążony. Należy pamiętać, że ustawodawca opodatkowując dany dział produkcji powinien nie tylko zadbać o zachowanie źródeł podatku, ale i umożliwić rozwój podmiotu gospodarczego.

Konstrukcja podatku rolnego jest często krytykowana także gdy dotyczy on dużych gospodarstw rolnych. W latach dziewięćdziesiątych nastąpiło duże zróżnicowanie gospodarstw rolnych, szczególnie ze względu na ich obszar i dochodowość. Stopień obciążeń finansowych dochodów uzyskiwanych w rolnictwie jest dużo niższy niż w przypadku pozostałych źródeł dochodów i w związku z tym można stwierdzić, że w tym zakresie podatki łagodzą dysproporcje pomiędzy dochodami rolników a dochodami innych grup podatników. Występuje jednak bardzo duże zróżnicowanie w poszczególnych grupach obszarowych gospodarstw. Im mniejsze gospodarstwo, tym w większym stopniu jego produkcja obciążona jest świadczeniami fiskalnymi [13, s. 200]. W związku z tym coraz częściej postuluje się, aby podatek rolny zastąpić podatkiem o charakterze majątkowym, w ramach regulacji tzw. podatku katastralnego i dochodowym.

Niektóre gospodarstwa rolne opodatkowane są podatkiem od dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej. Podatek ten dotyczy niewielkiej liczby gospodarstw i można go zaliczyć do grupy podatków przychodowych. Podstawą wymiaru jest szacunkowy dochód z jednostki produkcji, wysokość norm tego dochodu pochodzi z 1991 r., dlatego też dopuszczalne zasady opodatkowania tej produkcji na podstawie ksiąg podatkowych nie są dla rolników opłacalne. W podatku od dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej obowiązują te same stawki podatkowe co w podatku dochodowym od osób fizycznych [13, s. 197]. Na tym przykładzie wyraźnie widać, że na wysokość obciążeń podatkowych w rolnictwie wpływać będzie zarówno oszacowanie na odpowiednim poziomie podstawy wymiaru, jak i możliwość wyboru poszczególnych form opodatkowania.

Obecnie niewielką rolę w systemie obciążeń podatkowych w rolnictwie pełni podatek od nieruchomości. Dotyczy on gruntów i budynków, które nie podlegają opodatkowaniu podatkiem rolnym lub leśnym, czyli nie związanych z produkcją rolną, leśną lub działami specjalnymi.

4. REFORMA OPODATKOWANIA ROLNICTWA

4.1. WPROWADZENIE PODATKU OD WARTOŚCI DODANEJ

W obowiązującym stanie prawnym, zgodnie z ustawą z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.) produkcja w zakresie rolnictwa, rybołówstwa i leśnictwa jest zwolniona z podatku VAT. Producenci rolni płacą jednak podatek od wartości dodanej zawarty w cenie paliwa, energii, opału, kupowanych usług, materiałów budowlanych i innych towarów nabywanych na potrzeby produkcji rolnej, nie

mając jednocześnie możliwości jego odliczenia. W konsekwencji wyłączenia producentów rolnych z systemu podatku VAT, zostali oni pozbawieni możliwości zwrotu podatku naliczonego, co prowadzi zazwyczaj do wzrostu kosztów produkcji (poprzez zjawisko kumulacji podatków) oraz niewątpliwie do obniżenia opłacalności inwestycji w rolnictwie. Ministerstwo Rolnictwa szacuje, że obciążenia fiskalne rolnictwa z tego tytułu wynoszą 1,5 mld zł rocznie².

Najnowszy projekt zmian w ustawie o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym przewiduje wprowadzenie od 1 lipca 2000 r. 3% stawki VAT na nie przetworzone produkty rolne (od 2001 r. – 7%). Nowelizacja ustawy umożliwi rolnikom wybór formy płacenia VAT:

- według zasad ogólnych – z pełnym odliczeniem podatku naliczonego zapłaconego przy zakupach, dla osób prawnych i rolników osiągających ewidencjonowane – co najmniej pół roku przed wyborem zasad ogólnych – obroty powyżej 80 tys. zł, wybór zasad ogólnych będzie oznaczać prowadzenie pełnej dokumentacji VAT;
- według stawki ryczałtowej – opodatkowanie w tej formie nie przewiduje odliczenia podatku naliczonego od należnego, ale 3% rekompensatę (od wartości udokumentowanej sprzedaży) podatku naliczonego zapłaconego przy zakupach; warunkiem korzystania z formy ryczałtowej będzie dokonanie zapłaty za produkty rolne przelewem bankowym na konto rolnika, rolnicy ryczałtowi nie będą musieli prowadzić ewidencji VAT.

Dużym ograniczeniem wyboru formy płacenia podatku VAT w Polsce, przynajmniej w pierwszym okresie obowiązywania znowelizowanej ustawy, może być wprowadzony do projektu ustawy obowiązek prowadzenia ewidencji obrotów przez okres 6 miesięcy. W tym okresie w systemie ryczałtowym może się znaleźć większość rolników, chociażby z tego powodu, że większość z nich nie zna projektowanych zasad wprowadzenia VAT w rolnictwie i nie prowadzi obecnie ewidencji obrotów.

Wraz z objęciem produkcji rolnej podatkiem VAT wzrosną stawki na maszyny i ciągniki rolnicze (do 11% w 2001 r. i 22% w 2002 r.) oraz nawozy, pestycydy, pasze, usługi dla rolnictwa (do 3% w 2001 r. i 7% w 2002 r.).

Objęcie podatkiem VAT rolnictwa jest jedną z najistotniejszych zmian w systemie opodatkowania rolnictwa i jednocześnie krokiem w kierunku dostosowania polskiego systemu podatkowego do obowiązującego w Unii, krokiem w kierunku uporządkowania tego systemu i pod tym względem należy ocenić ją pozytywnie. Jednocześnie należy jednak pamiętać, że nowy system może przynieść wzrost cen na nieprzetworzone produkty rolne, dzisiaj objęte zwolnieniem. Będzie to niewątpliwie związane z przesunięciem środków od konsumentów żywności do jej producentów. Istota podatku od wartości dodanej polega bowiem na zapewnieniu neutralności opodatkowania producentom i pośrednikom, ale jednocze-

² Na podstawie informacji Biura Prasowego Ministerstwa Rolnictwa – <http://www.minrol.gov.pl>.

śnie obciążeniu podatkiem finalnych odbiorców, którzy są bezpośrednimi płatnikami tego podatku. Neutralność opodatkowania VAT przy zalecanym przez VI Dyrektywę UE systemie ryczałtowym będzie zachowana tylko wówczas, gdy stawki podatku na kupowane przez rolników środki produkcji i sprzedawane przez nich towary zostaną ustalone na takim poziomie, aby mogło dojść do zrównoważenia podatku naliczonego i należnego, co w obecnej sytuacji i przy proponowanej stawce jest mało prawdopodobne.

Rekompensata VAT powinna zrefundować podatek naliczony płacony przez rolnika korzystającego z systemu ryczałtowego, ale jednocześnie go nie przekroczyć. Wyrównanie może być w rzeczywistości niższe niż podatek naliczony w poprzednich fazach obrotu, ale w takim przypadku rolnik powinien mieć prawo do wyboru zasad ogólnych. Wszędzie, gdzie zastosowano wytyczne VI Dyrektywy, pozostawiono rolnikom możliwość rezygnacji z zasad ryczałtowych opodatkowania, zróżnicowanie dotyczy jedynie przywrócenia statusu rolnika opodatkowanego w sposób uproszczony. Pod tym względem projekt, który obecnie jest przedmiotem dyskusji w Sejmie, odpowiada przepisom zawartym w VI Dyrektywie.

4.2. OPODATKOWANIE DOCHODÓW ROLNICZYCH

W większości krajów europejskich opodatkowanie dochodu uzyskiwanego z produkcji rolnej, jak już wcześniej wspomniano, wchodzi w zakres podatku dochodowego. Forma podatku wyodrębniona jako podatek rolny charakterystyczna jest dla krajów rozwijających się, gdzie stosuje się proste formy opodatkowania, które są mało skomplikowane, łatwiejsze niż dochodowy i nie wymagają od podatników prowadzenia rachunkowości [8, s. 58]. W związku z dostosowaniem prawa podatkowego do obowiązującego w Unii, polski ustawodawca w najbliższym czasie stanie przed problemami związanymi z opodatkowaniem dochodu uzyskiwanego z działalności rolniczej, co doprowadzi nie tylko do modelu stosowanego w Unii Europejskiej, ale także do ustalenia sprawiedliwej formy opodatkowania.

Niewiele informacji mamy w zakresie przyszłego podatku dochodowego w rolnictwie. Założenia docelowego systemu podatkowego przedstawiono wprawdzie w Białej Księdze Podatków, ale są one bardzo ogólnikowe. Proponuje się tam, między innymi, objęcie powszechnym opodatkowaniem dochodów z działalności rolniczej. Dochody gospodarstw rolnych miałyby być określane na podstawie prowadzonej dokumentacji przychodów i rozchodów (księgi) albo w oparciu o dochód szacunkowy z 1 ha, maksymalnie zbliżony do rzeczywistych możliwości jego uzyskania. Niestety, autorzy założeń nowego systemu podatkowego nie prezentują nawet przybliżonych kryteriów szacunku.

Biorąc pod uwagę zróżnicowane możliwości dochodowe rolników, ich wiek i poziom wykształcenia, jak i strukturę obszarową gospodarstw rolnych, Ministerstwo Finansów przyjmuje, że pierwszy sposób określania dochodu dotyczyłby gospodarstw prowadzonych przez osoby prawne, jednostki organizacyjne

nie posiadające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne prowadzące gospodarstwa rolne o powierzchni ponad 50 ha. Drugi sposób określania dochodu, tzn. na podstawie szacunkowej z 1 ha przeliczeniowego, dotyczyłby wszystkich osób fizycznych prowadzących produkcję rolniczą na gruntach o powierzchni do 50 ha. Ministerstwo Finansów szacuje, że ryczałtowa forma opodatkowania obejmie 99% prywatnych gospodarstw rolnych. Osobom tym pozostawiona zostanie jednak możliwość uzyskania – na ich wniosek – dochodu na podstawie prowadzonych ksiąg.

Warto podkreślić, że opodatkowanie rolników na podstawie norm szacunkowych byłoby korzystniejsze wyłącznie dla tych rolników, których gospodarstwa przynoszą dochód przewyższający zarówno poniesione nakłady, jak i wysokość ewentualnego podatku zryczałtowanego. Należy więc przypuszczać, że z opodatkowania na zasadach ogólnych, a więc opartych na podatkowej księdze przychodów i rozchodów, zechce skorzystać również wielu rolników będących posiadaczami gospodarstw rolnych o powierzchni mniejszej niż 50 ha. W rzeczywistości polskiej znaczna część małych gospodarstw jest deficytowa. A skoro wysokość kosztów przewyższa wysokość osiągniętych dochodów, bardziej opłacane staje się opodatkowanie na zasadach ogólnych, gdzie w przypadku braku dochodów podatek nie płaci się w ogóle. Problem pojawi się wówczas, gdy ustawodawca ograniczy dowolny wybór ogólnych zasad opodatkowania, ustalając określony limit ewidencjonowanych przychodów lub powierzchni gospodarstwa, skazując tym samym małe gospodarstwa, faktycznie przynoszące stratę, na wzrost obciążeń fiskalnych.

Do tej pory nieznanym jest harmonogram wprowadzania podatku dochodowego w rolnictwie. Ze względu na trudności związane z ustaleniem podstawy opodatkowania, wprowadzeniem powszechnej rachunkowości rolniczej, ale także poważne ryzyko polityczne, zostanie on wprowadzony prawdopodobnie po objęciu rolnictwa podatkiem VAT i wejściu w życie nowych zasad opodatkowania majątku. Wbrew oczekiwaniom nie należy spodziewać się, że będzie on znaczącym źródłem dochodów budżetowych, raczej umożliwi wewnętrzne uporządkowanie systemu opodatkowania rolnictwa. Na podjęcie decyzji o opodatkowaniu dochodów rolniczych powinna więc mieć wpływ przede wszystkim sytuacja finansowo-ekonomiczna rolnictwa w Polsce.

4.3. ZMIANY W OPODATKOWANIU MAJĄTKU

Podatek od nieruchomości ma być od 2003 r. zastąpiony powszechnym podatkiem od wartości nieruchomości, zwanym podatkiem katastralnym. Należy podkreślić, że wprowadzenie tego podatku nie wynika bezpośrednio z potrzeby harmonizacji polskiego prawa podatkowego z obowiązującym w Unii. Jednakże Wspólnoty Europejskie przywiązują do spraw katastru dużą wagę, najlepiej o tym świadczy wewnętrzna polityka Unii. Państwa członkowskie, które nie miały systemu katastralnego, zostały zobligowane do jego wprowadzenia. Jak

bardzo konsekwentna jest to polityka może świadczyć przykład Grecji. Ponadto polski system ewidencjonowania i opodatkowania nieruchomości został bardzo krytycznie oceniony przez ekspertów Unii, którzy stwierdzili konieczność jego zreformowania [6, s. 2].

W rolnictwie polskim podatek katastralny zastąpi podatek rolny, leśny i od nieruchomości. Maksymalne stawki podatku zostaną określone w ustawie i do chwili obecnej nie są jeszcze znane. W związku z tym nie można oszacować obciążeń wynikających z tego tytułu. Podatek od nieruchomości będzie stanowił dochód samorządów terytorialnych, a w związku z tym może zachodzić niebezpieczeństwo nadmiernego obciążenia rolnictwa, co będzie niebezpieczne zwłaszcza dla gospodarstw znajdujących się w gorszej kondycji finansowej.

Podstawowym narzędziem niezbędnym do wprowadzenia nowego podatku ma być kataster fiskalny, czyli rejestr wszystkich nieruchomości na danym terenie, w którym oprócz danych geodezyjnych ma być również określona wartość nieruchomości. Przy tworzeniu katastru fiskalnego wykorzystane zostaną dane ze składanych przez podatników deklaracji i zeznań podatkowych oraz dane zawarte w istniejących ewidencjach nieruchomości. Wycena fiskalna ma być prowadzona okresowo przy udziale licencjonowanych rzeczoznawców majątkowych. Wstępnie szacuje się, że wycenie będzie podlegać 45 mln nieruchomości, w tym około 28 mln działek gruntowych, 4 mln budynków mieszkalnych, 11 mln mieszkań i znaczna, trudna do oszacowania, liczba budynków gospodarczych, magazynowych i garaży [2].

Zmodyfikowany podatek od nieruchomości ma być wprowadzany etapami, a pierwsze decyzje wymiarowe będą mogły być wydane wg ministerstwa już w roku 2001. Docelowo na obszarze całego kraju podatek ten zostanie wprowadzony z dniem 1 stycznia 2003 r. i wówczas obejmie rolnictwo. Przewiduje się, że proces zakładania ewidencji i wyceny nieruchomości dla celów podatkowych powinien być zakończony w 2002 r. (utworzenie katastru fiskalnego).

L. Etel twierdzi, że rozwiązaniem optymalnym byłoby objęcie nowym podatkiem wszystkich gruntów od samego początku. „Jednakże z uwagi na dużą specyfikę gruntów rolnych i lasów i obecnie stosunkowo niskie obciążenie podatkiem rolnym i leśnym koniecznym wydaje się wprowadzenie okresu przejściowego. W tym okresie powinny być utrzymane dotychczasowe obciążenia podatkowe tego rodzaju gruntów. Jednakże w tym czasie powinno następować stopniowe podwyższanie podatku rolnego i leśnego do poziomu zakładanej wysokości katastralnego. Zwiększenie obciążenia powinno następować poprzez eliminację niektórych ulg i zwolnień (np. zwolnienia użytków kl. VI, ulgi „żołnierskie”) oraz przyznanie radom uprawnienia do podwyższania stawek tych podatków” [6, s. 6]. Niestety, może to spowodować skokowy wzrost obciążeń fiskalnych z tego tytułu, a to w zdecydowany sposób może pogorszyć sytuację finansową rolnictwa. Koszty wprowadzenia podatku katastralnego mogą być więc poważne. Należy również podkreślić, że jest to proces złożony, podobnie jak wprowadzenie podat-

ku dochodowego w rolnictwie. Z tego też powodu może się okazać, że terminy zapisane w Białej Księdze Podatków nie będą dotrzymane.

5. POSUMOWANIE

W chwili obecnej nie jest jeszcze przesądzony ostateczny model opodatkowania rolnictwa w Polsce. Z jednej strony do zreformowania systemu podatkowego występującego w rolnictwie jesteśmy zobligowani zapisami zawartymi w art. 69 układu o stowarzyszeniu, z drugiej zaś względami merytorycznymi, które wynikają z konieczności uporządkowania wewnętrznego systemu podatkowego. Trudno dzisiaj mówić o długookresowych skutkach reformy opodatkowania rolnictwa. Jeżeli jej efektem będzie wzrost obciążeń fiskalnych, to przynajmniej w krótkim okresie może nastąpić pogorszenie się sytuacji finansowej rolnictwa.

Wydaje się jednak, że wprowadzenie systemowych zmian w opodatkowaniu rolnictwa w Polsce jest niezbędne. Jednocześnie wymagają one, już na samym wstępie, rozstrzygnięcia wielu wiążących się z tym problemów i oszacowania ekonomicznych skutków, przede wszystkim dla producentów rolnych. Do tego niezbędny jest czas. Bez reformy opodatkowania rolnictwa w Polsce nie będzie jednak możliwe skuteczne oddziaływanie na ten dział gospodarki narodowej za pomocą podatków.

Zbudowanie systemu podatkowego w rolnictwie realizującego różne funkcje, który jest jednocześnie jednym z instrumentów polityki rolnej, jest niewątpliwie trudne i wymaga zastosowania różnych konstrukcji podatkowych. Dlatego też reforma opodatkowania rolnictwa powinna być gruntownie przemyślana i dopracowana. Jednocześnie należy podkreślić, że dzięki wprowadzeniu tych zmian Polska nie tylko dostosuje prawo podatkowe w zakresie opodatkowania rolnictwa do obowiązującego w Unii Europejskiej, ale także wewnętrznie je uporządkuje, a polityka rolna dzięki temu otrzyma zestaw jakościowo nowych instrumentów oddziaływania na rolnictwo.

LITERATURA

1. *A guide to VAT in the EU*, Kluwer Law International, 1997.
2. Biała Księga Podatków – analiza obecnego systemu podatkowego, propozycje zmian, Ministerstwo Finansów 1998.
3. Brzeziński B., Głuchowski J., Kosikowski C., *Harmonizacja prawa podatkowego Unii Europejskiej i Polski*, PWE, Warszawa 1998.
4. *Commission of the European Communities*, com (83) 435 final – maszynopis.
5. *Dochodowe zróżnicowanie rodzin chłopskich i jego tendencje w gospodarce rynkowej w Polsce*, SGGW Wydział Ekonomiczno-Rolniczy, Warszawa 1998.

6. Etel L., *Reforma opodatkowania nieruchomości*, Raport nr 155. <http://biurose.sejm.gov.pl/teksty/r-155.htm>.
7. Etel L., *Reforma opodatkowania nieruchomości w Polsce*, Temida 2, Białystok 1998.
8. Gajl N., *Modele podatkowe. Podatki lokalne*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1996.
9. Gotz-Kozierkiewicz D., *VAT. Podatek od towarów i usług*, Edytor S.A., Warszawa-Katowice 1992.
10. Kulawik J., *Instrumenty polityki finansowej w sektorze żywnościowym*, IERiGŻ, Warszawa 1999.
11. Podstawka M., *Opodatkowanie rolnictwa i perspektywy jego zmian w Polsce*, Wydawnictwo SGGW, Warszawa 1995.
12. Podstawka M., *Propozycja zmian systemowych w opodatkowaniu rolnictwa w Polsce*, „Wieś i Rolnictwo” 1994, nr 3/4.
13. Podstawka M., *Rolnicze obciążenia finansowe oraz ich wpływ na zróżnicowanie dochodów gospodarstw chłopskich*, [w:] *Dochodowe zróżnicowanie rodzin chłopskich i jego tendencje w gospodarce rynkowej w Polsce*, SGGW, Wydział Ekonomiczno-Rolniczy, Warszawa 1998.