

ZASADY OPODATKOWANIA GOSPODARSTW ROLNYCH W WYBRANYCH KRAJACH UNII EUROPEJSKIEJ W POLSCE – ANALIZA PORÓWNAWCZA

RYTA IWONA DZIEMIANOWICZ* RENATA PRZYGODZKA**

1. WSTĘP

Powszechnie wiadomo, że podatki stanowią nie tylko podstawowe źródło dochodów każdego państwa, lecz również służą oddziaływaniu na podmioty gospodarcze, zachęcając je lub zniechęcając do inwestowania, zwiększania aktywności gospodarczej itp. Oddziaływanie to przejawia się przede wszystkim w stymulacyjnej funkcji podatków, aczkolwiek nie bez znaczenia pozostają w tej mierze również pozostałe funkcje, czyli fiskalna i redystrybucyjna. O zdolności podatków do realizowania poszczególnych funkcji decydują konkretne rozwiązania prawne, które są zróżnicowane w poszczególnych krajach. Ponieważ Polska jest już członkiem Unii Europejskiej, warto jest zapoznawać się zarówno z teoretycznego, jak i praktycznego punktu widzenia z podstawowymi rozwiązaniami podatkowymi w krajach Unii. Ma to szczególne znaczenie zwłaszcza w odniesieniu do rolnictwa, bowiem o ile można mówić o znacznej harmonizacji prawa podatkowego w pozarolniczych sferach działalności gospodarczej, o tyle ciągle jeszcze zmian wymaga polski system opodatkowania rolnictwa.

Biorąc powyższe pod uwagę, celem niniejszego artykułu jest próba porównania najważniejszych zasad regulujących obciążenia podatkowe gospodarstw rolnych. Należy podkreślić jednak, iż analiza systemów opodatkowania gospodarstw rolnych Unii Europejskiej nie jest sprawą prostą¹. W skład Unii wchodzi obecnie 25 państw członkowskich, które w zakresie polityki podatkowej (poza wymogami wynikającymi z harmonizacji przepisów) są suwerenne. Zasadnicza różnica dotyczy systemów tzw. dawnych krajów członkowskich i nowoprzyjętych, do których należy Polska.

Rolnicy dawnej piętnastki płacą podobne podatki, jak inni podatnicy. Do najważniejszych z nich można zaliczyć:

* Dr Ryta Iwona Dziemianowicz, Uniwersytet w Białymstoku.

** Dr Renata Przygodzka, Uniwersytet w Białymstoku.

¹ Opodatkowanie rolnictwa jest w poszczególnych krajach zróżnicowane. Dostęp do informacji na temat poszczególnych podatków jest w znacznym stopniu ograniczony. Dokonując porównań, zwłaszcza międzynarodowych, należy być świadomym tkwiących w tym niebezpieczeństw. W niektórych przypadkach identyczne terminy zapisane w ustawach różnych państw mogą mieć inne znaczenie, zaś różne terminy mogą się odnosić do tych samych kwestii.

- podatki dochodowe, w tym osobisty podatek dochodowy oraz podatek korporacyjny;
- podatki majątkowe, w tym podatek od nieruchomości (ziemi i budynków), podatek od przeniesienia własności w wyniku spadków i darowizn oraz sprzedaży;
- podatki pośrednie, w tym przede wszystkim podatek od towarów i usług.

Wprawdzie struktura podatków jest podobna, nie mniej jednak szczegółowe rozwiązania są różne.

W artykule skoncentrowano się na najistotniejszych obciążeniach podatkowych gospodarstw rolnych. Omówiono zatem podstawowe zasady opodatkowania dochodu (z uwzględnieniem osobistego podatku dochodowego i podatku korporacyjnego), opodatkowania majątku oraz opodatkowania towarów i usług w gospodarstwach wybranych krajów UE (Niemcy, Francja, Włochy, Wielka Brytania i Irlandia²). Odrębnie zaprezentowano główne cechy systemu opodatkowania polskich gospodarstw, ukazując jednocześnie podobieństwa i różnice do rozwiązań przyjętych w analizowanych wcześniej krajach. Ze względu na ograniczoną rolę, celowo pominięto pozostałe podatki obciążające gospodarstwa rolne, bardzo zróżnicowane w poszczególnych krajach i najczęściej mające charakter lokalny.

2. OPODATKOWANIE DOCHODU

Osobisty podatek dochodowy

Jednym z najważniejszych podatków obciążających rolnictwo Unii Europejskiej jest osobisty podatek dochodowy. W rolnictwie tym dominują gospodarstwa rodzinne, a liczba osób prawnych prowadzących produkcję rolną jest niewielka. W dużym stopniu przyczynia się do tego obowiązujący system podatkowy, który poprzez szereg rozwiązań, preferuje działalność prowadzoną w formie gospodarstw rodzinnych.

We wszystkich analizowanych krajach UE stosuje się zasadę nie wyłączenia z opodatkowania dochodów uzyskiwanych z produkcji rolnej. Dochody z rolnictwa są traktowane na równi z pozostałymi dochodami i podlegają progresji podatkowej. Obowiązuje taka sama skala podatkowa (tab.1). W niektórych krajach Unii Europejskiej, takich jak np. Niemcy, Francja i Włochy stosuje się specjalne reguły obliczania dochodu z rolnictwa, w innych, jak np. Wielka Brytania, Irlandia, Dania czy Szwecja dochody z rolnictwa nie są kategorią wyodrębnioną.

Generalnie rolnicy nie są zobowiązani do prowadzenia rachunkowości, chociaż w takich krajach, jak Francja, Niemcy czy Holandia, aby do tego zachęcić, umożliwia się właścicielom gospodarstw rolnych odliczenie kosztów związanych z obsługą księgową. Podstawą opodatkowania jest dochód netto, rozu-

² Dobór powyższych krajów jest zdecydowanie celowy. Zdaniem Autorów, kraje te reprezentują różne typy rolnictwa i zróżnicowane zasady opodatkowania, dlatego też mogą stanowić relatywnie dobrą reprezentację tzw. 15-ki.

miany jako dochód z działalności rolnej, otrzymany po odjęciu od przychodów kosztów związanych z produkcją. Do podstawy opodatkowania włączone są zarówno subsydia państwowe, jak i te pochodzące z funduszy unijnych.

Tabela 1. Stawki podatku dochodowego w wybranych krajach UE w 2004 r. (w %)

Kraj	Poza rolnictwem		W rolnictwie	
	Minimalna	Maksymalna	Minimalna	Maksymalna
Niemcy	16	45	16	45
Francja	6,83	48,09	6,83	48,09
Włochy	23	45	23	45
Wielka Brytania	10	40	10	40
Irlandia	20	42	20	42

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: Taxation Fact Sheet 2004, German Embassy Press Department, French Tax Rates and Rules for 2004, www.frenchentree.com. Italy Income Taxes, <http://www.worldwide-tax.com/italy>. UK Income Tax, <http://www.netaccountants.com/income.html>, Irish Taxation 2004, <http://www.finfacts.ie>.

Szczegółowe rozwiązania, różnicujące systemy poszczególnych krajów, dotyczą przede wszystkim zasad ustalania podstawy opodatkowania, której wysokość w sposób istotny wpływa na wielkość obciążeń podatkowych. Podstawą opodatkowywania jest zazwyczaj dochód netto obliczony w oparciu o księgi podatkowe, jednakże istnieje także możliwość ustalenia podstawy opodatkowania w oparciu o przeciętny dochód z kilku lat. Jest to korzystne zwłaszcza wówczas, jeśli z roku na rok występuje duże zróżnicowanie dochodów (np. wywołane przez warunki pogodowe), a skala w podatku dochodowym charakteryzuje się silną progresją. W większości krajów UE istnieje również możliwość opodatkowania dochodu z produkcji rolnej z pominięciem zapisów księgowych, na podstawie wartości szacunkowych. Do rozliczenia podatku dochodowego w rolnictwie przyjmuje się okres dwunastu miesięcy, nie zawsze jednak jest to rok kalendarzowy³.

Podatek korporacyjny

Podatek korporacyjny (odpowiednik w Polsce podatku dochodowego od osób prawnych), ze względu na formę organizacyjno-prawną większości gospodarstw rolnych, ma w krajach Unii Europejskiej niewielki zasięg. Opodatkowaniu podatkiem korporacyjnym podlegają gospodarstwa rolne prowadzone w formie spółek. Przedmiotem opodatkowania jest zysk netto otrzymywany przez osobę prawną ze wszystkich rodzajów działalności, w tym także z operacji majątkowych. W tym przypadku, poza określonymi wyjątkami dotyczącymi np. spółdzielni farmerskich, w stosunku do działalności rolniczej nie stosuje się żadnych specjalnych ulg podatkowych.

³ Na przykład w Wielkiej Brytanii rok podatkowy trwa od 6 kwietnia do 5 kwietnia następnego roku kalendarzowego.

Tabela 2. Podstawowe stawki podatku korporacyjnego w wybranych krajach UE w 2004 r. (w %)

Kraj	Poza rolnictwem	W rolnictwie
Niemcy	25	25
Francja	33,33	33,33
Włochy	33	33
Wielka Brytania	30	30
Irlandia	12,5	12,5

*maksymalna stawka, stawki są zróżnicowane w zależności od wielkości osiągniętych zysków.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: <http://www.netaccountants.com>, <http://www.diw.de>, <http://www.idaireland.com>, Corporate Tax System In Italy, ITP, Turin 2004, www.frenchentree.com.

W niektórych krajach Unii małe korporacje, w zależności od wysokości osiąganego zysku, mogą być opodatkowane w oparciu o niższe stawki podatku, np. w Wielkiej Brytanii spółki farmerskie mogą korzystać z niższej, 19% stawki podatku⁴, jeżeli ich dochody nie przekraczają 300.000 funtów.

Konstrukcja podatku korporacyjnego nie sprzyja przekształceniom organizacyjno-prawnym w rolnictwie. Udziałowcy spółek muszą po zapłaceniu podatku korporacyjnego, zapłacić osobisty podatek dochodowy. Konieczność zapłaty dwóch podatków wyjaśnia dominację rodzinnych form prowadzenia gospodarstw rolnych w Unii Europejskiej i nie tylko.

3. OPODATKOWANIE MAJĄTKU

Podatki majątkowe, do których zaliczyć można podatek od nieruchomości (ziemi i budynków) oraz podatek od przeniesienia własności w wyniku spadku i darowizny oraz sprzedaży, nie są w Unii Europejskiej ujednolicone. Regulacje obowiązujące w poszczególnych krajach różnią się między sobą. W badanych krajach podatki mają zazwyczaj charakter lokalny. Cechą wspólną, łączącą poszczególne jurysdykcje, jest ustalenie podstawy opodatkowania w oparciu o wartość rzeczywistą (rynkową). Największe znaczenie fiskalne spośród wyżej wymienionych podatków majątkowych, ma opodatkowanie ziemi rolniczej. W niektórych analizowanych krajach ziemia rolnicza traktowana jest w sposób szczególny, poprzez zastosowanie specjalnych metod wyceny wartości i stawek, w innych podobnie jak pozostałe nieruchomości.

Opodatkowanie ziemi jest jedną z form opodatkowania rolnictwa, która przez większość ekonomistów uważana jest za efektywną, ponieważ nie zakłóca względnych cen produktów rolnych oraz w minimalnym stopniu wpływa na podejmowanie decyzji gospodarczych. We współczesnych gospodarkach opodatkowanie ziemi rolniczej funkcjonuje obok innych podatków i jest jednym z ele-

⁴ Przepis ten dotyczy wszystkich korporacji, bez względu na profil prowadzonej działalności.

mentów systemu podatkowego. Od XIX wieku, od czasu gdy Henry George⁵ lansował swoją teorię pojedynczego podatku od wartości ziemi, który miał stanowić główne źródło dochodów fiskalnych, potrzeby finansowe państwa znacznie wzrosły. W dzisiejszych czasach nie jest możliwe stworzenie systemu podatkowego opartego na jednym podatku, ponieważ musiałby on mieć charakter konfiskacyjny. Aktualnie przychody z tego tytułu mają małe znaczenie fiskalne⁶, ale często są istotnym źródłem dochodów samorządów terytorialnych, zaś konstrukcja podatku i wysokość obciążeń może stanowić skuteczny instrument polityki rolnej.

Podatek gruntowy, od wartości nieruchomości rolnej obciąża właściciela (lub posiadacza nieruchomości) i naliczany jest zazwyczaj od wartości brutto⁷ (bez potrącania długów). Za podstawę obliczania podatku przyjmuje się wartości nieruchomości rolnej (rynkową lub szacunkową). Należy podkreślić, iż wartość ta jest na ogół znacznie niższa niż wartość nieruchomości nierolniczych.

Wszystkie kraje UE zazwyczaj stosują opodatkowanie transferu nieruchomości rolnych w związku z darowiznami, dziedziczeniem czy sprzedażą. W badanych systemach występują różne zasady opodatkowania spadków i darowizn. Także i w tym przypadku wysokość podatku zależy przede wszystkim od przyjęcia metody obliczania wartości nieruchomości rolnej. Pewne rodzaje transferów (np. przekazywanie gospodarstwa młodym rolnikom) są opodatkowane łągodniej, a w niektórych przypadkach całkowicie zwolnione z opodatkowania.

4. OPODATKOWANIE TOWARÓW I USŁUG

Przepisy dotyczące opodatkowania towarów i usług są w UE ujednolicone. Rolnicy mogą korzystać z zasad ogólnych opodatkowania lub systemu uproszczonego. We wszystkich państwach obowiązują takie same, oparte o przepisy VI Dyrektywy Rady UE, zasady opodatkowania towarów i usług. Poszczególne systemy różnią się jednak między sobą wysokością stawek (tabela 5) oraz limitów obrotu określających obowiązek rejestracyjny podatników.

⁵ Obowiązujące dzisiaj podatki od wartości ziemi mają swoje początki w koncepcji pojedynczego opodatkowania ziemi Henry'ego George'a, amerykańskiego ekonomisty z XIX w. George był zwolennikiem wysokiego opodatkowania ziemi. Uważał, że taki podatek pozwoli na zmniejszenie, a nawet wyeliminowanie innych obciążeń podatkowych, dostarczając przy tym motywacji do efektywniejszego wykorzystania ziemi rolniczej.

⁶ Przykładem mogą być Niemcy, w których udział dochodów z opodatkowania ziemi w stosunku do dochodów lokalnych w ostatnich pięćdziesięciu latach wyraźnie się obniżył z 34,8% w 1951 r. do 15,5% w 2000 r. [2, s.37]. Przyczyna tego prawdopodobnie tkwi w niedoszacowaniu podstawy opodatkowania, zwłaszcza wartości ziemi rolniczej.

⁷ Wyjątkiem jest Irlandia, która stosuje opodatkowanie wartości netto.

Tabela 5. Stawki VAT w wybranych krajach UE w 2004 r. (w %)

Kraj	Stawka standardowa	Stawka zredukowana	Stawka ryczałtowa dla rolników
Niemcy	16	7	9
Francja	19,6	2,1/5,5	4 / 3,05
Włochy	20	4/10	4
Irlandia	21	4,4/13,5	4,4
Wielka Brytania	17,5	5	4

Źródło: European Commission, Vat Rates Applied in the Member States of the European Community, DOC/2008/2004-EN.

Efektom uwzględnienia specyfiki rolnictwa w podatku VAT są postanowienia art. 25 VI Dyrektywy Rady UE, która normuje wspólny ryczałtowy system opodatkowania rolników. Istota uproszczonego opodatkowania rolników sprowadza się do zwolnienia ich z uciążliwych obciążeń administracyjnych i jednoczesnego stworzenia nieskomplikowanego systemu zwrotu podatku, polegającego na tym, że do ceny sprzedawanych produktów rolnych doliczony jest określony procentowy ryczałt. Ryczałt dla nabywcy stanowi podatek naliczony podlegający odliczeniu na zasadach ogólnych, natomiast dla rolnika jest rekompensatą podatku naliczonego zawartego w cenie nabywanych przez niego środków produkcji (maszyn, nasion, nawozów, pasz itp.). Celem tych rozwiązań jest umożliwienie rolnikom odzyskania przynajmniej części podatku VAT zapłaconego w związku z zakupem środków produkcji. Stawki na środki produkcji dla rolnictwa przedstawia tabela 6.

Tabela 6. Stawki VAT na rolnicze środki produkcji w wybranych krajach UE w 2004 r.

Kraj	Stawka w %
Niemcy	7
Francja	5,5
Włochy	4/10/20
Irlandia	13,5
Wielka Brytania	17,5

Źródło: European Commission, Vat Rates Applied in the Member States of the European Community, DOC/2008/2004-EN.

System ryczałtowy (*flat rate scheme*) jest systemem uproszczonym, skierowanym do rolników, dla których przyjęcie zasad ogólnych byłoby zbyt trudne. Oparty jest na tzw. zwrocie ryczałtowym według określonej stawki. Zgodnie z postanowieniami § 3 art. 25 VI Dyrektywy stawki ryczałtowe powinny być wyliczone na podstawie makroekonomicznej statystyki prowadzonej dla rolników ryczałtowych przez okres 3 lat, określającej statystyczną wartość naliczonego VAT zawartego w cenie środków produkcji nabywanych przez statystyczne gospodarstwo rolne. Wysokość stawki ustalają samodzielnie poszczególne

gólne kraje członkowskie UE, jednak nie mogą być one ustalone w oderwaniu od realiów ekonomicznych danego kraju oraz faktycznych kosztów ponoszonych przez rolników. Zryczałtowany zwrot doliczony do ceny towarów i usług sprzedawanych przez rolników ryczałtowych powinien rekompensować im kwoty podatku naliczonego, którego nie mogą odzyskać w inny sposób (chyba, że wybiorą rozliczenie na zasadach ogólnych). Dyrektywa wyraźnie zabrania państwu członkowskim ustalania stopy zwrotu na zbyt wysokim poziomie. Z założenia stawki nie powinny być używane jako instrument subwencjonowania rolnictwa (wysokość zwrotu ryczałtowego nie powinna być wyższa niż potencjalny VAT naliczony). Dyrektywa zezwala jednak na zróżnicowanie stopy zwrotu w różnych działach produkcji rolnej (np. leśnictwie, rybołówstwie, hodowli), zgodnie z ich strukturą kosztów i charakterystyczną dla poszczególnych działów wysokością kosztu naliczonego VAT.

5. OPODATKOWANIE GOSPODARSTW ROLNYCH W POLSCE

Na system opodatkowania gospodarstw rolnych w Polsce składają się następujące podatki:

1. dochodowe, do których zaliczyć można podatek od dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej - funkcjonujący na podstawie ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych;
2. podatki majątkowe, do których zaliczyć można:
 - podatek rolny - funkcjonujący na podstawie ustawy z dnia 15 listopada 1984 roku o podatku rolnym;
 - podatek od nieruchomości - funkcjonujący na podstawie ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych;
 - podatek leśny - funkcjonujący na podstawie ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym;
 - podatek od środków transportowych - funkcjonujący na podstawie ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych;
 - podatek od spadków i darowizn – funkcjonujący na podstawie ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn;
3. podatki pośrednie: podatek od towarów i usług - funkcjonujący na podstawie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zmiany dotyczące opodatkowania rolnictwa wprowadzono ustawą z dnia 20 lipca 2000 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i ustawy o opłacie skarbowej);
4. pozostałe podatki, do których zaliczyć można m.in. podatek od czynności cywilnoprawnych – funkcjonujący na podstawie ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych,

Większość z wymienionych podatków ma charakter marginalny zarówno z punktu widzenia wpływów do budżetów lokalnych i budżetu państwa, jak i obciążeń fiskalnych gospodarstw rolnych [7, s. 87].

Opodatkowanie dochodu

Dochody z działalności rolniczej w Polsce z reguły nie podlegają opodatkowaniu. Gospodarstwa rolne, poza działami specjalnymi, są wyłączone z ogólnego systemu opodatkowania dochodów. Podatek dochodowy od działów specjalnych produkcji rolnej dotyczy niewielkiej liczby gospodarstw. W tym przypadku podstawą wymiaru jest szacunkowy dochód z jednostki produkcji. W latach 1992 – 2001 obowiązywały normy przyjęte w 1992 roku, co może być podstawą do przypuszczeń, że obciążenie podatkiem dochodowym w tym okresie malało. W 2002 roku minister finansów określił nowe normy szacunkowe dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej, są one średnio o około 14% wyższe od poprzednich.

W podatku od dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej obowiązują te same stawki podatkowe, co w podatku dochodowym od osób fizycznych. Rolnicy prowadzący działy specjalne mają możliwość wyboru pomiędzy szacunkowym określeniem dochodów a opodatkowaniem na podstawie zasad ogólnych, co wiąże się z obowiązkiem prowadzenia księgi przychodów i rozchodów. Wprawdzie prowadzenie księgi przychodów i rozchodów wymaga od rolnika wiedzy i dodatkowego nakładu pracy, ale pozwala na opodatkowanie na podstawie rzeczywistych dochodów, przy uwzględnieniu rzeczywistych kosztów działalności.

Opodatkowanie majątku

W polskim systemie opodatkowania rolnictwa najistotniejszą rolę odgrywa zaliczany do podatków majątkowych, podatek rolny, który jest w zasadzie jedynym, powszechnym świadczeniem bezpośrednim obciążającym gospodarstwa rolne⁸. Podatek rolny funkcjonuje od 1985 roku na podstawie ustawy z dnia 15 listopada 1984 roku o podatku rolnym [24]. Ma on konstrukcję szacunkową, opartą na kryterium naturalnym. W przeciwieństwie do podatków gruntowych funkcjonujących w krajach Unii Europejskiej, podstawą jego wyliczenia nie jest wartość ziemi. Podatek rolny obciąża osoby fizyczne i osoby prawne, które są właścicielami lub samoistnymi posiadaczami gospodarstwa rolnego, użytkowników wieczystych gruntów oraz posiadaczy gruntów Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego.

Począwszy od 1 stycznia 2003 roku przedmiotem opodatkowania w podatku rolnym są wszystkie grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne lub jako grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, z wyjątkiem gruntów wykorzystywanych w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą inną niż działalność rolnicza. Oznacza to zasadniczą zmianę w dotychczasowych regulacjach. Do 2003 roku podatkiem rolnym obciążone były jedynie gospodarstwa rolne, natomiast grunty klasyfikowane jako rolne, ale nie stanowiące w rozumieniu ustawy gospodarstwa rolnego, podlegały podatkowi od nieruchomości. Nowa regulacja prawna dla właścicieli takich

⁸ Podatek ten płaci ponad 2 mln podatników.

gruntów, także wówczas gdy jest to grunt zabudowany, oznacza, że będą oni obciążeni podatkiem rolnym, dużo niższym od podatku od nieruchomości. O fakcie opodatkowania podatkiem rolnym nie decyduje już kryterium obszarowe gospodarstwa rolnego, ale wpis do ewidencji gruntów. Wadą obowiązujących regulacji jest to, iż grunty te nie muszą być wykorzystywane do prowadzenia produkcji rolnej. W ustawowej definicji gospodarstwa rolnego nie ma zapisu o konieczności wykorzystywania jego gruntów na cele rolnicze, co może prowadzić do ulgowego opodatkowania, mimo innego przeznaczenia (z wyłączeniem działalności pozarolniczej) [5, s. 141-150].

Podstawę opodatkowania podatkiem rolnym w przypadku gospodarstwa rolnego stanowi liczba hektarów przeliczeniowych, w pozostałych przypadkach – liczba hektarów (fizycznych) wynikająca z ewidencji gruntów i budynków. Liczbę hektarów przeliczeniowych ustala się na podstawie powierzchni, rodzajów i klas użytków rolnych wynikających z ewidencji gruntów oraz zaliczenia do danego okręgu podatkowego. Hektar przeliczeniowy jest umowną jednostką, która odzwierciedla możliwości osiągnięcia dochodu z gospodarstwa rolnego. Przeliczenie fizycznej powierzchni gospodarstwa rolnego na hektary przeliczeniowe dokonywane jest przy zastosowaniu określonych w ustawie przeliczników. Wysokość przeliczników zgodnie z wolą ustawodawcy zależy od jakości użytków rolnych oraz ich położenia. Ustawodawca wydzielił cztery okręgi podatkowe w zależności od warunków ekonomicznych i produkcyjno-klimatycznych. Aktualny podział w stanie prawie niezmienionym obowiązuje od 1985 roku.

Maksymalna stawka podatku dla gospodarstwa rolnego, od 1 ha przeliczeniowego gruntów za rok podatkowy, wynosi równowartość pieniężną 2,5q żyta obliczoną według średniej ceny skupu żyta za pierwsze trzy kwartały roku poprzedzającego rok podatkowy. Dla pozostałych gruntów maksymalna stawka podatku wynosi równowartość 5 q żyta od hektara fizycznego. Jest to rzadko stosowana w konstrukcjach podatkowych forma przeliczeniowa, tzw. rzeczowo-finansowa. Formuła ta jest wadliwa, ponieważ zakłada ustalenie stawki na podstawie cen, z punktu widzenia ekonomicznego w najmniej korzystnym okresie oraz stosuje cenę jednego produktu, co z punktu widzenia gospodarstwa rolnego, a zwłaszcza uzależnienia jego dochodowości od produktywności, nie jest rozwiązaniem dobrym [5, s. 146].

W ustawie o podatku rolnym występuje szereg ulg i zwolnień, o charakterze zarówno przedmiotowym, jak i podmiotowym. Większość z nich ma przestarzałą konstrukcję, która mimo wielokrotnego „ulepszania”, nie jest dostosowana do obecnych warunków ekonomicznych.

Najważniejszą z nich jest ulga inwestycyjna, która przysługuje wszystkim podatnikom podatku rolnego z tytułu poniesionych wydatków na budowę i modernizację budynków inwentarskich służących do chowu, hodowli i utrzymywania zwierząt inwentarskich, obiektów służących ochronie środowiska oraz na zakup i zainstalowanie deszczowni, urządzeń melioracyjnych i urządzeń zaopa-

trzenia gospodarstwa w wodę, a także urządzeń do wykorzystania na cele produkcyjne naturalnych źródeł energii (wiatru, biogazu, słońca i spadku wód). Wymienione enumeratywnie rodzaje inwestycji znacznie ograniczają zakres działań modernizacyjnych, niezbędnych do rozwoju i funkcjonowania nowoczesnego gospodarstwa rolnego.

Ulga inwestycyjna przyznawana jest po zakończeniu inwestycji na wniosek podatnika i polega na odliczeniu od należnego podatku rolno 25% udokumentowanych rachunkami nakładów inwestycyjnych w okresie 15 lat. Rozłożenie ulgi inwestycyjnej na okres 15 lat ma znaczenie raczej symboliczne, biorąc pod uwagę wysokość obciążeń z tytułu podatku rolno, ulga w takim kształcie nie motywuje podatników do inwestowania w gospodarstwo rolne [2, 80-81]. Wydatki inwestycyjne są nieporównywalne z wysokością podatku obciążającego przeciętne gospodarstwo, co zazwyczaj uniemożliwia ich odliczenie w dopuszczalnym okresie.

Podatek rolno w Polsce w praktyce od wielu lat, mimo regulacji w innej ustawie, jest podatkiem lokalnym stanowiącym dochód własny gminy. Jego waga fiskalna, przy obecnej konstrukcji, jest nieduża. Podatek rolno stanowił w latach 1999 - 2003 niewiele ponad 2% ogólnych dochodów gmin oraz 3,9% dochodów własnych w 2000 r., w 2001 r. - 4%, a w 2002 r. - 4,3%, w 2003 r. - 5,1%⁹.

Podatek rolno związany jest ściśle z terenem, gdzie występuje, dlatego też nie prowadzi do niekorzystnej ucieczki podatników z danego obszaru, jak to może mieć miejsce przy innych obciążeniach. Jest to model opodatkowania mało skomplikowany, łatwiejszy niż podatek dochodowy, co ma swoje zalety i wady. W dużej mierze konstrukcja podatku rolno nie stwarza szerszej możliwości oddziaływania ekonomicznego i społecznego [6, s. 448]. Pozostałe wymienione powyżej podatki majątkowe, ze względu na szereg wyłączeń i zwolnień, obciążają gospodarstwa rolne w bardzo ograniczonym zakresie.

Opodatkowanie towarów i usług

Jedynym podatkiem, którego konstrukcja jest podobna do rozwiązań stosowanych w Unii Europejskiej jest podatek od towarów i usług. Rolnictwo polskie do 4 września 2000 korzystało ze zwolnienia w zakresie opodatkowania obrotu, gdyż wprowadzony w 1993 roku podatek od towarów i usług nie objął produkcji rolnej. Producenci rolni płacili jednak podatek od wartości dodanej zawarty w cenie paliwa, energii, opału, zakupywanych usług, materiałów budowlanych i innych towarów nabywanych na potrzeby produkcji rolnej nie mając jednocześnie możliwości jego odliczenia. W konsekwencji wyłączenia z systemu podatku VAT, byli oni pozbawieni możliwości zwrotu podatku naliczonego, co prowadziło zazwyczaj do wzrostu kosztów produkcji (poprzez zjawisko kumulacji podatków) oraz niewątpliwie obniżenia opłacalności inwestycji w rolnictwie.

⁹ Na podstawie danych Ministerstwa Finansów.

Wprowadzenie z dniem 4 września 2000 roku podatku VAT w rolnictwie, umożliwiło odbiorcom produktów rolnych zajmującym się handlem zmniejszenie kosztów o kwoty podatku naliczonego, który dotychczas jako związany ze sprzedażą zwolnioną nie podlegał odliczeniu. Rolnik zaś uzyskał możliwość otrzymania przynajmniej częściowego zwrotu podatku naliczonego, zapłaconego w cenach materiałów i środków produkcji.

Zgodnie z polską regulacją, do rozliczania VAT na zasadach ogólnych są zobowiązani rolnicy, których roczne przychody netto ze sprzedaży przekraczają 800 tys. euro oraz rolnicy, którzy dobrowolnie zdecydują o takiej formie rozliczenia. Pozostali rolnicy zostali włączeni do systemu VAT na tzw. zasadach uproszczonych, polegających na objęciu ich ryczałtowanym systemem zwrotu podatku zawartego w cenach towarów i usług nabywanych do produkcji rolnej. Rolnikiem ryczałtowym może zostać każdy rolnik dokonujący sprzedaży nieprzetworzonych produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolnej, jeśli przepisy nie zobowiązują go do prowadzenia pełnej rachunkowości.

Rolnicy ryczałtowi są zwolnieni z podatku VAT od sprzedaży swoich produktów, a zapłacony przez nich podatek zawarty w cenach towarów usług nabywanych do produkcji rolnej rekompensuje 5% stawka ryczałtowanego zwrotu uwzględniona w wystawionych fakturach przez podmioty skupujące od rolników produkty rolne. Ryczałtowy zwrot tylko w części kompensuje zapłacony przez rolników podatek naliczony VAT, doliczony do cen środków produkcji. Środki produkcji dla rolnictwa, w zależności od rodzaju, są w Polsce obciążone stawkami 3% (między innymi nawozy, środki ochrony roślin, pasze) lub 22% (maszyny i urządzenia).

Rolnik ryczałtowy może zrezygnować ze stosowania uproszczonego systemu rozliczeń VAT, jeżeli wartość jego sprzedaży produktów i usług rolnych przekracza 20.000 zł. Powrót do zasad uproszczonych jest możliwy dopiero po 3 latach od daty rezygnacji ze zwolnienia VAT.

6. PODSUMOWANIE

System opodatkowania rolnictwa w krajach Unii Europejskiej nie jest systemem odrębnym, stanowi część ogólnie obowiązujących regulacji podatkowych. Składa się z zestawu różnych podatków o charakterze centralnym lub lokalnym, wśród których najważniejszą rolę odgrywają podatki dochodowe, majątkowe i konsumpcyjne. Rolników obowiązują takie same zasady opodatkowania, jak pozostałych podatników, ujednoczone są stawki podatkowe, zasady obliczania podstawy opodatkowania, odliczenia standardowe. W żadnym z opisanych podatków nie są oni wyłączeni z opodatkowania. Zastosowane, specyficzne dla rolnictwa, ulgi i zwolnienia mają charakter tzw. ulg sektorowych i zazwyczaj przeznaczone są dla gospodarstw rodzinnych, nie dotyczą zaś korporacji rolnych. Głównym ich celem jest przede wszystkim zmniejszenie obciążeń podatkowych rolnictwa i tym samym zwiększenie dochodowości sektora, uproszczenie ewidencji podatkowych oraz oddziaływanie na gospodarstwa rolne, zgodne

z ogólnie przyjętym kierunkiem polityki rolnej. Podejście do podmiotów opodatkowania istotnie różni się w zależności od poziomu otrzymywanego dochodu, formy organizacyjno-prawnej, organizacji produkcji. Za pomocą podatków poszczególne państwa stymulują lub ograniczają określone rodzaje działalności, oddziałując na strukturę i rozwój sektora rolnego (np. poprzez ulgi inwestycyjne – pobudzają inwestycje).

Polityka podatkowa w sektorze rolnym krajów Unii Europejskiej silnie reaguje na lobbiny i w związku z tym nie ma wyłącznie charakteru fiskalnego. System podatkowy w większości krajów członkowskich uwzględnia specyfikę rolnictwa, co w konsekwencji prowadzi do traktowania tego działu gospodarki w sposób uprzywilejowany. Ulgi i inne przywileje podatkowe, wykorzystywane do rozwiązywania różnorodnych problemów sektora są tam, pod wpływem nacisku, swoistą formą subsydiowania przyjmującego formę pośredniego, często ukrytego, wsparcia rolnictwa. W literaturze zachodniej określa się je jako *tax expenditures* [14, s. 472]. Należy je rozumieć jako wydatki budżetu (tzw. utracone dochody) będące wynikiem zastosowania przywilejów podatkowych, które realizują określone cele społeczne lub polityczne. Są one zazwyczaj finansowane z deficytu budżetowego (zwiększają go) lub zwiększenia obciążeń podatkowych pozostałych podatników. Działanie *tax expenditures* komplikuje system podatkowy. Ich cele nie zawsze są jasno określone. Przywileje podatkowe pozwalają jednak na manipulowanie gospodarką, dlatego też jest bardzo prawdopodobne, że ze względów politycznych, będą często wykorzystywane [9, s. 315].

System opodatkowania polskiego rolnictwa wymaga zmian dostosowujących go do nowych warunków ekonomicznych, wymaga uporządkowania i włączenia do ogólnego systemu podatkowego, zwłaszcza jeśli chodzi o opodatkowanie dochodów. Działalność rolnicza powinna podlegać ogólnym zasadom opodatkowania, jednakże jej specyfikę można uwzględnić stosując szczegółowe rozwiązania podatkowe, do których zaliczyć należy między innymi:

- uprzywilejowane zasady oszacowanie wartości nieruchomości rolnych, uwzględniające niższą wartość ziemi rolniczej;
- możliwość ustalenia podstawy opodatkowania w podatku dochodowym na podstawie średniej z kilku lat, co pozwoli na zmniejszenie ryzyka związanego z czynnikami biologicznymi;
- możliwość zakwalifikowania w koszty danego roku podatkowego wydatków związanych z zakupem obrotowych i w części trwałych środków produkcji;
- możliwość stosowania uproszczonej metody kasowej zamiast memoriałowej przy prowadzeniu zapisów księgowych i ustalaniu dochodu;
- zastosowanie specjalnych ulg lub funduszy inwestycyjnych wspierających inwestycje;
- zastosowanie specjalnych, niższych stawek przy opodatkowaniu towarów i usług;
- możliwość wyboru ryczałtowego systemu zwrotu podatku VAT;

- zastosowanie niższych stawek lub zwolnień w związku z transferem własności gospodarstwa rolnego do młodych rolników oraz w przypadku dziedziczenia.

LITERATURA

1. Andersen F.G., Asheim L.J., Mittenzwei K., Veggeland F., *Taxation of Agriculture in selected countries*, Norwegian Agricultural Economics Research Institute, Oslo 2002.
2. Bird R.M., Slack E., *Land Taxation in Practice: Selected Case Studies*, World Bank, Toronto 2002.
3. Corporate Tax System In Italy, ITP, Turin 2004, www.frenchentree.com.
4. Department of Agriculture, Food & Rural Development. 2001/2002 Annual Review and Outlook for Agriculture, Food and Rural Development.
5. Dowgier R. (i in.), *Reforma podatków majątkowych*, Dom wydawniczy ABC, Warszawa 2004.
6. Dziemianowicz R. I., Przygodzka R., *Funkcje podatków i ocena ich sprawności w rolnictwie* [w:] A. Pomorska (red.), *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, Wydawnictwo UMCS, Lublin 2003.
7. Dziemianowicz R. I., Przygodzka R., *Obciążenia podatkowe gospodarstw rolnych w Polsce* [w:] J. Sikorski (red.), *Podatki a polityka fiskalna państwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok 2002.
8. Dziemianowicz R. I., Przygodzka R., *Ocena stymulacyjnej funkcji podatku rolnego* [w:] J. Sikorski (red.), *Reforma systemu podatkowego w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok 2003.
9. Dziemianowicz R. I., Przygodzka R., *Systemy opodatkowania gospodarstw rolnych w wybranych krajach Unii Europejskiej* [w:] A. Pomorska (red.), *System podatkowy – założenia i praktyka*, Wydawnictwo UMCS, Lublin 2004.
10. Etel L. (red.), *Europejskie systemy opodatkowania nieruchomości*, Kancelaria Sejmu, Biuro Studiów i Ekspertyz, Warszawa 2003.
11. Etel L., *Reforma opodatkowania nieruchomości w Polsce*, Temida 2, Białystok 1998.
12. Italy Income Taxes, <http://www.worldwide-tax.com/italy>. UK Income Tax, <http://www.netaccountants.com/income.html>,
13. James S., Nobes C., *The Economics of Taxation*, Prentice Hall (seventh edition). New York, London, Toronto, Sydney, Tokyo, Singapore 2000.
14. *Międzynarodowy Słownik Podatkowy*, PWE, Warszawa 1997.
15. Otte A., *Implementing Provisions of Directive 77/388/EEC Regarding Common Flat Rate Scheme for Farmers Practical Solutions, Approaches and Legal Measures Applied in Three Sample Member States - Review and Summary*, 2003.
16. Parsche R. (i in.), *Internationaler Vergleich der Systeme zur Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft*, Ifo-Institut für Wirtschaftsforschung, München 2000.
17. Serova E., Khramova I., Maslenkova V., *Taxation in Agriculture*, Institute for the Economy in Transition, Moscow 2000.
18. Shipwright A., Keeling E., *Textbook on Revenue Law*, Blackstone Press Limited, London 1998.
19. Supplement to Notices 700/1 and 700/11, HM Customs and Excise UK. June 2004.

20. Swianiewicz P., *Finanse lokalne – teoria i praktyka*, Muncypium S.A., Warszawa 2004.
21. *Taxation Fact Sheet 2004*, German Embassy Press Department, French Tax Rates and Rules for 2004, www.frenchentree.com.
22. *Taxation of Agriculture in Europe – A guide to agriculture income tax*, European Federation of Agricultural Consultancy, Kluwer, Deventer, the Netherlands 2000.
23. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535).
24. Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 1993 r., Nr 94, poz.431, ze zm.).
25. *VAT in the European Community*, Brussels, 1 July 2002, TAXUD/C/3/TH D(2002).
26. *VAT Rates Applied in the Member States of the European Community*. EUROPEAN COMMISSION, DOC/2908/2003 – EN.
27. Vat-notice 700/46 Agricultural Flat Scheme. HM Customs and Excise UK, 2002c.