

Ryta Iwona Dziemianowicz¹
Wydział Ekonomiczny
Uniwersytet w Białymstoku

Ocena polskich rozwiązań w zakresie opodatkowania rolnictwa na tle systemów obowiązujących w wybranych krajach Unii Europejskiej

Assessment of the Polish system of agricultural taxes against the background of systems in force in the selected European Union member states

Abstract. The process of agricultural transformation goes through certain stages including structural changes and changes of sector's role in whole economy. Its development path is determined by numerous external and internal factors. Also institutions, which may include the taxation system, have a significant impact on the agriculture's transformation rate. In order for taxes to truly play an important part in the development of agriculture, including its Polish version, all the elements leading to ineffective management should be eliminated and replaced with new constructions, which contribute to the development of this sector and whole economy. Unfortunately in Poland, until present, the agriculture's taxation system has not yet been adapted neither to the needs of this sector nor to the needs of a developing economy. The adopted solutions, implemented in a quite different economic reality, not only are ineffective fiscally but also do not stimulate the modernization of this sector. Designing a new taxation system is not a simple thing however. As of yet, neither theory nor practice of taxation give unequivocal answers to how its structure should look like. In relation with this, when building a new taxation system or reforming the existing one, one should use both current theoretical knowledge and previous experiences of others, which usually allows, at the beginning, for elimination of the prospective mistakes. The article presents agriculture's taxation systems adopted in the EU countries and at the same time is an attempt to assess the Polish solutions adopted in this field.

Key words: taxation of agriculture, income tax, property tax, VAT

Synopsis. Ścieżkę rozwoju rolnictwa warunkuje wiele czynników zewnętrznych i wewnętrznych. Istotny wpływ na tempo jego transformacji mogą mieć również instytucje, do których zaliczyć można także system podatkowy. Aby jednak podatki odegrały istotną rolę w rozwoju rolnictwa, z ich konstrukcji powinno się wyeliminować wszystkie elementy prowadzące do nieefektywnego gospodarowania i zastąpić je nowymi konstrukcjami, które przyczynią się do rozwoju tego sektora i całej gospodarki. Niestety w Polsce, jak dotychczas, nie dostosowano systemu opodatkowania rolnictwa ani do potrzeb tego działu, ani do potrzeb rozwijającej się gospodarki. Zastosowane rozwiązania, wprowadzane jeszcze w innej rzeczywistości ekonomicznej, nie tylko nie są wydajne fiskalnie, ale także nie stymulują modernizacji tego sektora. 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. W związku z tym, budując nowy system podatkowy lub reformując istniejący, powinno się wykorzystywać zarówno aktualną wiedzę teoretyczną, jak i dotychczasowe doświadczenia innych krajów, co zazwyczaj pozwala, już na wstępie, na wyeliminowanie ewentualnych błędów. Artykuł prezentuje systemy opodatkowania rolnictwa zastosowane w krajach UE i jednocześnie stanowi próbę oceny polskich rozwiązań stosowanych w tym zakresie.

Słowa kluczowe: opodatkowanie rolnictwa, podatek dochodowy, podatek majątkowy, VAT

¹ Dr, ul. Warszawska 63, 15-062 Białystok, email: dziemianowicz@poczta.onet.pl

Wstęp

Proces transformacji rolnictwa odbywa się według pewnych etapów, podlegając przekształceniom, zmianom strukturalnym i zmianom jego roli w całej gospodarce. Ścieżkę rozwoju tego sektora warunkuje wiele czynników zewnętrznych i wewnętrznych. Istotny wpływ na tempo transformacji rolnictwa mogą mieć także instytucje, do których zaliczyć można system podatkowy. Aby rzeczywiście podatki odegrały istotną rolę w rozwoju rolnictwa, w tym także polskiego, z ich konstrukcji powinno się wyeliminować wszystkie elementy prowadzące do nieefektywnego gospodarowania i zastąpić je nowymi konstrukcjami, które przyczynią się do rozwoju tego sektora i całej gospodarki. Niestety w Polsce, jak dotychczas, nie dostosowano systemu opodatkowania rolnictwa ani do potrzeb tego działu, ani do potrzeb rozwijającej się gospodarki. Zastosowane rozwiązania, wprowadzane jeszcze w innej rzeczywistości ekonomicznej, nie tylko nie są wydajne fiskalnie, ale także nie stymulują modernizacji tego sektora.

Bez wątplenia reforma opodatkowania polskiego rolnictwa jest nieunikniona. 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. W związku z tym budując nowy system podatkowy lub reformując istniejący, powinno się wykorzystywać zarówno aktualną wiedzę teoretyczną, jak i dotychczasowe doświadczenia innych, co zazwyczaj pozwala, już na wstępie, na wyeliminowanie ewentualnych błędów.

Artykuł prezentuje systemy opodatkowania rolnictwa zastosowane w krajach UE i jednocześnie stanowi próbę oceny polskich rozwiązań w tym zakresie. Ze względu na ograniczone rozmiary tekstu, analizę zawężono do najistotniejszych zagadnień.

Zasady opodatkowania rolnictwa w wybranych krajach Unii Europejskiej²

W wysoko rozwiniętych krajach Unii Europejskiej, rolnictwo jest włączone do ogólnego systemu opodatkowania. Wprawdzie sektor rolny tradycyjnie korzysta tam z określonych ulg podatkowych, często też ze szczególnego trybu opodatkowania (wynikającego ze specyfiki produkcji rolnej, tj. sezonowości, zależności od czynników klimatycznych, niższej efektywności), jednakże są to jedynie rozwiązania szczegółowe, funkcjonujące w ramach jednolitych systemów, które obejmują często także sektory pozarolnicze (np. małe i średnie przedsiębiorstwa). Zazwyczaj w gospodarstwach rolnych opodatkowaniu podlega dochód, majątek i obrót rolniczy, w związku z tym obciążenia podatkowe rolnictwa krajów 15-UE można podzielić na trzy zasadnicze grupy:

- podatki dochodowe: od osób fizycznych, przedsiębiorstw i zysków kapitałowych,
- podatki majątkowe: od nieruchomości (mieszkań, budynków i gruntów), od zysków z nieruchomości, od spadków i darowizn,

² W opracowaniu przedstawiono dwie grupy wybranych krajów dawnej 15-UE, które reprezentują różne typy rolnictwa i zróżnicowane zasady opodatkowania. Jako przykład wybrano systemy podatkowe Niemiec, Francji i Włoch oraz Wielkiej Brytanii i Irlandii, gdzie opodatkowanie rolnictwa oparte jest na różnych założeniach. Szerzej na temat zasad opodatkowania rolnictwa w UE w pracy Dziemianowicz [2007].

- podatki konsumpcyjne³ i ogólne od wartości dodanej oraz od sprzedaży⁴.

W rolnictwie UE dominują gospodarstwa rodzinne, liczba osób prawnych prowadzących produkcję rolną jest niewielka. W dużym stopniu przyczynia się do tego obowiązujący system podatkowy, który poprzez szereg szczególnych rozwiązań, preferuje działalność prowadzoną w formie gospodarstw rodzinnych⁵. W związku z tym jednym z najważniejszych podatków obciążających rolnictwo krajów członkowskich Unii Europejskiej jest podatek od dochodów osobistych. W jego konstrukcji najważniejsze znaczenie ma przedmiot opodatkowania, budowa skali podatkowej, zestaw ulg i zwolnień, które pozwalają na indywidualizację opodatkowania.

Zasady opodatkowania dochodu w krajach tzw. dawnej 15-tki nie są ujednolicone, różnią się między innymi wysokością stawek, progów podatkowych, kwot wolnych od podatku, ulg podatkowych itp., jednak we wszystkich krajach stosuje się zasadę nie wyłączenia z opodatkowania dochodów uzyskiwanych z produkcji rolnej. Dochody osób fizycznych, uzyskiwane z rolnictwa są traktowane na równi z pozostałymi dochodami i podlegają progresji podatkowej. Obowiązuje taka sama progresywna skala podatkowa, jak w przypadku pozostałych działalności (tabela 1), zróżnicowane są natomiast poszczególne konstrukcje.

Szczegółowe rozwiązania ustawodawcze, różnicujące badane systemy, dotyczą przede wszystkim zasad ustalania podstawy opodatkowania, której wysokość w sposób istotny wpływa na wielkość obciążeń podatkowych, oraz zakresu ulg i zwolnień. W części z nich stosuje się specjalne reguły obliczania dochodu z rolnictwa, np. w Niemczech, Francji i we Włoszech, w pozostałych natomiast dochody z rolnictwa nie są kategorią wyodrębnioną, np. w Wielkiej Brytanii i Irlandii. Rolnicy w UE, tak jak inni podatnicy, mogą korzystać ze standardowych obniżek dochodu do opodatkowania i odliczeń podatkowych.

Tabela 1. Stawki podatku dochodowego w wybranych krajach UE w 2005 r., %
Table 1. The income tax rates in selected EU countries in 2005, %

Kraj	Poza rolnictwem		W rolnictwie	
	Minimalna	Maksymalna	Minimalna	Maksymalna
Niemcy	15	42	15	42
Francja	6,83	48,09	6,83	48,09
Włochy	23	39	23	39
Wielka Brytania	10	40	10	40
Irlandia	20	42	20	42

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Wach 2005].

³ Pod pojęciem podatków konsumpcyjnych będziemy rozumieli nie tylko obciążenia fiskalne zawarte w cenie artykułu, dobra materialnego i usługi, podlegających powszechnej konsumpcji, ale także obciążenia zawarte w cenie dobra inwestycyjnego.

⁴ W analizie celowo pominięto akcyzy, które nie odgrywają istotnej roli w rolnictwie.

⁵ Obowiązujące w krajach UE konstrukcje podatku korporacyjnego nie sprzyjają przekształceniom organizacyjno-prawnym w rolnictwie. Osoby prawne prowadzące działalność rolniczą są zazwyczaj bardziej obciążone podatkiem dochodowym niż osoby fizyczne. Udziałowcy spółek muszą bowiem po zapłaceniu podatku korporacyjnego, zapłacić także osobisty podatek dochodowy (od dochodów z udziałów w zyskach osób prawnych). Konieczność zapłaty dwóch podatków (CIT i PIT) i dodatkowo wyższe koszty związane z opodatkowaniem, wyjaśniają niewątpliwie dominację rodzinnych form prowadzenia gospodarstw rolnych w UE i nie tylko.

W rolnictwie zasady użycia dochodu jako podstawy opodatkowania są takie same, jak w innych sektorach gospodarki, jedynym problemem jest sposób obliczenia dochodu rolniczego. Niestety w gospodarstwach rolnych często, ze względu na brak, nawet uproszczonych, zapisów księgowych, trudno jest ustalić dochód faktyczny⁶. W konsekwencji prowadzi to często do wyboru jako podstawy naliczania podatku dochodu szacunkowego, co nie jest w pełni zgodne z założeniami podatku dochodowego i w związku z tym budzi sprzeciw wielu teoretyków⁷. Wybór dochodu szacunkowego oznacza również to, że podstawa opodatkowania nie odzwierciedla rzeczywistych efektów ekonomicznych gospodarstwa rolnego. Jej wysokość obliczona w oparciu o dochód hipotetyczny jest wprawdzie stabilna, z punktu widzenia administracji podatkowej, ponieważ niemożliwe jest jej coroczne szacowanie, jednakże może ona hamować przemiany strukturalne w rolnictwie, zniechęcać do inwestycji i jednocześnie nierównomiernie obciążać różne gospodarstwa rolne, prowadząc często do regresji opodatkowania⁸.

Problemem jest również wskazanie właściwej metody oszacowania dochodu. Poszczególne jurysdykcje rozwiązują kwestię oszacowania podstawy opodatkowania dochodu rolniczego w sposób różny i zazwyczaj proponują wybór z pośród kilku metod (np. Niemcy, Francja, Włochy)⁹, niektóre decydują się na ustalanie dochodu tylko i wyłącznie na podstawie ksiąg rachunkowych (np. Wielka Brytania). Jeżeli w danym państwie zdecydowano o pozostawieniu możliwości wyboru oszacowania podstawy opodatkowania, zazwyczaj jest ona znacznie niższa od ewentualnych dochodów rzeczywistych, co jest wyraźną preferencją podatkową. Dodatkowo dochód szacunkowy, obliczany w oparciu o różne metody, często ogranicza lub nawet wręcz uniemożliwia porównanie obciążeń fiskalnych gospodarstw rolnych w przekroju międzynarodowym.

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 podatku. Cechą wspólną, łączącą poszczególne jurysdykcje, jest

⁶ 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. Np. w Niemczech w 2005 r. pełną rachunkowość prowadziło około 35% rolników, dodatkowo 15% ogółu niemieckich rolników prowadziło tzw. księgowość uproszczoną.

⁷ Np. zdaniem R. Birda podatek dochodowy, oparty na dochodzie szacunkowym a nie na dochodzie faktycznym, odzwierciedla raczej wartość czynszową ziemi, a nie dochód z produkcji rolnej. W związku z tym – twierdzi Bird – nie jest to podatek dochodowy, ale podatek od ziemi uprawnej. Dlatego też z punktu widzenia teorii taki podatek powinien być zaliczony do podatków majątkowych [Bird 1974].

⁸ Szerzej [Dziemianowicz 2006].

⁹ Np. w Niemczech dochód może być obliczony przy zastosowaniu czterech metod, na podstawie: ksiąg rachunkowych, liczby inwentarza (tzw. uproszczona księgowość), tzw. metody liniowej (wycena jednostkowa) oraz wyceny dochodu dokonanej przez administrację skarbową. Dochód obliczony w oparciu o księgi rachunkowe ustalają przede wszystkim gospodarstwa prowadzące zapisy księgowe, około 35% gospodarstw. Ponad połowa gospodarstw stosuje tzw. metodę liniową, według której dochód oblicza się w oparciu o tzw. ekonomiczną wartość ziemi. Do 1999 r. wartość ta była określona na podstawie danych z 1964 r. Począwszy od 1999 r., w ramach reformy podatkowej, obliczanie wartości ekonomicznej zostało uproszczone. Obecnie dochód z 1 ha 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, co z punktu widzenia podatników jest bardzo korzystne.

ustalenie podstawy opodatkowania w oparciu o wartość rzeczywistą (rynkową), chociaż w każdym przypadku szczegółowe zasady dotyczące jej ustalenia determinują wysokość obciążeń podatkowych. Podatki od nieruchomości obciążają wszystkie typy nieruchomości: mieszkalne, handlowe, przemysłowe, jak również nieruchomości rolne. Niekiedy różne kategorie własności traktowane są w sposób odmienny, czasami część z nich jest wyłączona z opodatkowania, w niektórych przypadkach opodatkowana jest tylko ziemia.

Największe znaczenie fiskalne spośród wyżej wymienionych podatków majątkowych, z punktu widzenia gospodarstwa rolnego, 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). W niektórych krajach ziemia rolnicza traktowana jest podobnie jak pozostałe nieruchomości i podlega opodatkowaniu (np. Wielka Brytania, Irlandia).

W Niemczech opodatkowanie majątków rolniczych i nierolniczych regulują te same przepisy, niemniej jednak sektor gospodarstw rolnych korzysta z pewnych przywilejów, które w konsekwencji powodują niższe obciążenia podatkowe. Ziemia rolnicza podlega opodatkowaniu podatkiem gruntowym. W niemieckim prawie podatkowym występują dwie kategorie podatku gruntowego: A, obciążający grunty rolne i leśne, oraz B, obciążający pozostałe grunty. Podział podatku na dwie kategorie pozwala na zastosowanie odrębnych, dla każdego wariantu, metod oszacowania wartości oraz lokalnych współczynników przeliczeniowych¹⁰.

We Włoszech podstawą do naliczenia podatku od nieruchomości (ICI), w tym także rolnych, jest katastralna wartość ziemi. Wysokość podatku jest obliczana w oparciu o tzw. *rendita catastrale*, która jest oficjalną wartością wpisaną do ogólnokrajowego rejestru obejmującego wszystkie posiadłości we Włoszech. Do niedawna wartości wpisane do rejestrów były bardzo niskie, w ostatnich latach rząd włoski podjął jednak działania zmierzające do ich urealnienia. Wartość katastralna jest korygowana przez zastosowanie odpowiednich współczynników. W przypadku posiadłości rolnych współczynnik wynosi 75, w porównaniu dla małych przedsiębiorstw wynosi on 34, biur i budynków przemysłowych 50, domów i mieszkań 100. Stawki podatku kształtują się w przedziale od 0,4% do 0,7% wartości nieruchomości. Ostateczna wysokość stawek jest ustalana przez samorządy lokalne i jest uzależniona od wielkości nieruchomości, jej położenia, kategorii i jakości ziemi. Obowiązek podatkowy istnieje bez względu na fakt użytkowania danej nieruchomości. Władze lokalne mogą stosować zniżki, nawet do 50% wartości podatku (np. wówczas, gdy nieruchomość mieszkalna nie nadaje się do zamieszkania). Niektóre kategorie nieruchomości rolnych są zwolnione z opodatkowania, np.: posiadłości rolne położone na obszarach górskich i pagórkowatych, ziemia uprawna stanowiąca część gospodarstw rolnych prowadzonych przez rodziny, budynki mieszkalne właścicieli farm [Andersen i in. 2002].

¹⁰ Podstawowa, ustalona przez prawo federalne, stawka podatku dla ziemi rolniczej wynosi 0,6%. Lokalne współczynniki przeliczeniowe, w oparciu o które oblicza się ostateczną wartość opodatkowania, w przypadku kategorii A są niższe niż dla pozostałych gruntów. Jako podstawę naliczenia podatku przyjmuje się wartość rynkową gospodarstwa z 1964 roku. W przypadku pozostałych gruntów bierze się pod uwagę dane z 1974 r. Jest to bardzo korzystne rozwiązanie, jeśli się weźmie pod uwagę fakt, że średnia wartość 1 ha ziemi w 1964 r. wynosiła 1.231 DM, zaś w 1996 r. 32.852 DM. Rzeczywiste stawki podatku gruntowego w Niemczech wynoszą od 0,98 do 2,1%, w zależności od rodzaju i położenia nieruchomości. Średnia stawka, obejmująca grunty kategorii A i B, wynosiła w 2004 r. 1,5%. Szerzej w pracach Birda i Slacka [2002] oraz Wacha [2005].

W Wielkiej Brytanii występują dwa rodzaje podatku od nieruchomości, o charakterze lokalnym:

- *council tax* płacony przez osoby fizyczne;
- *non-domestic tax (business rate)* płacony przez podmioty prowadzące działalność gospodarczą.

Council tax obowiązuje od kwietnia 1993 r., kiedy to zastąpił tzw. podatek pogłówny, i ma charakter lokalny. Podstawę opodatkowania stanowi tu wartość ustalona na dzień 1 kwietnia 1991 r., zaktualizowana na dzień 1 kwietnia 1993 r., co oznacza, że jest to wartość zaniżona. Przedmiotem opodatkowania jest nieruchomość mieszkalna, za którą uznaje się każdy budynek, lub jego część, który został wybudowany lub przystosowany do samodzielnego mieszkania. O zaliczeniu nieruchomości do kategorii nieruchomości mieszkalnych decyduje urzędnik katastralny. Opodatkowanie mieszkalnych nieruchomości rolnych regulują takie same przepisy jak w przypadku pozostałych nieruchomości mieszkalnych, jednakże zabudowania gospodarstw rolnych, domy i zagrody połączone z gospodarstwami rolnymi i rybnymi korzystają z pewnych przywilejów. Zakłada się, że na takie nieruchomości jest mniejszy popyt i w związku z tym do ich wyceny przyjmuje się niższą wartość rynkową niż wynikałoby to ze standardowej klasyfikacji.

Natomiast ziemię rolniczą i budynki produkcyjne gospodarstw rolnych w Wielkiej Brytanii zalicza się do nieruchomości niemieszkalnych związanych z działalnością biznesową. Nieruchomości biznesowe są na podstawie ustanowionego w 1990 r. *non-domestic tax* (zwanego także *business rate*) opodatkowane wyższymi stawkami. Wysokość tego podatku zależy od rocznej wysokości czynszu i położenia nieruchomości, stanowi iloczyn wysokości czynszu netto i odpowiedniego współczynnika. Listy wartości czynszowych są waloryzowane co 5 lat¹¹. Ziemia rolnicza i związane z nią budynki gospodarcze korzystają jednak z pewnych przywilejów i są, po spełnieniu pewnych warunków, z podatku wyłączone. Przede wszystkim muszą być użyte wyłącznie na cele produkcji rolnej. Ze względu na to, że często trudno jest oddzielić działalność rolniczą od innej, rodzi to wiele problemów interpretacyjnych. Ze zwolnienia nie korzysta ziemia wraz z domem rolnika, parki, ogrody wykorzystywane na cele rekreacyjne, tory wyścigowe itp.

Interesującym przypadkiem wśród systemów podatkowych krajów członkowskich UE jest Irlandia, gdzie nie funkcjonuje typowy podatek związany z posiadaniem nieruchomości, opodatkowany jest jedynie obrót nimi (sprzedaż, dziedziczenie, darowizna)¹².

Powszechnie obowiązującym w Unii Europejskiej podatkiem obciążającym konsumpcję jest wielofazowy podatek obrotowy netto, od wartości dodanej¹³ (VAT). Podstawą opodatkowania jest tu wartość dodana, czyli wartość powstała w wyniku nakładów poczynionych np. przez rolnika. Istota podatku od wartości dodanej polega na zapewnieniu względnej neutralności podatkowej producentom i pośrednikom, ale jednocześnie na obciążeniu podatkiem finalnych odbiorców, którzy są jego pośrednimi płatnikami. Przepisy dotyczące opodatkowania towarów i usług, w przeciwieństwie do wyżej zaprezentowanych

¹¹ Aktualna obowiązuje od 1 kwietnia 2005 r. Szerzej na temat waloryzacji w pracy Browna i Hepwortha [2002].

¹² Podatek majątkowy obciążający właścicieli nieruchomości, tzw. *residential property tax*, został zniesiony 5 kwietnia 1997 r.

¹³ Za twórcę podatku od wartości dodanej uznaje się niemieckiego uczonego Carla Fridricha von Simensa, który w 1919 roku, wskazując na "niszczący" charakter podatku obrotowego od wartości brutto, opracował koncepcję podatku od wartości dodanej eliminującą wady podatku pobieranego od obrotu brutto. Po raz pierwszy VAT wprowadzono do systemu podatkowego we Francji w 1954 roku.

podatków dochodowych i majątkowych, są w UE ujednoczone. We wszystkich państwach obowiązują takie same zasady opodatkowania, oparte o normy Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, która zastąpiła Szóstą Dyrektywę Rady z 17 maja 1977 r.¹⁴

Dyrektywa 2006/112/WE Rady aktualnie stanowi systemową regulację ogólnego podatku obrotowego funkcjonującego w Unii Europejskiej. Zgodnie z art. 9 Dyrektywy podatnikiem jest każda osoba prowadząca niezależnie, w jakimkolwiek miejscu, jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na jej cel lub wyniki. Do działalności gospodarczej ustawodawca zalicza również działalność rolniczą, co oznacza, że przynajmniej część rolników może być objęta zasadami ogólnymi opodatkowania. Podstawową zasadą obowiązującą przy opodatkowaniu obrotu jest powszechność, która oznacza, że wszystkie podmioty, w tym także producenci rolni, są traktowani pod względem podatkowym w jednakowy sposób. Brak wyłączenia z opodatkowania podatkiem VAT rolników nie oznacza jednak, że obowiązujące przepisy nie uwzględniają specyfiki rolnictwa. Opodatkowanie rolnictwa realizowane jest poprzez ogólny model opodatkowania lub tzw. zasady ryczałtowe. Część rolników opodatkowana jest w oparciu o zasady ogólne. Pozostali, ze względu na szczególny charakter tej działalności, podobnie jak drobni przedsiębiorcy i biura podróży, mogą korzystać ze specjalnego, uproszczonego systemu wymiaru i poboru podatku od wartości dodanej. Poszczególne systemy różnią się jednak między sobą wysokością stawek (tabela 2) oraz limitów obrotu określających obowiązek rejestracyjny podatników. Szczegółowe zasady korzystania przez rolników z zasad ogólnych opodatkowania lub systemu ryczałtowego, w oparciu o regulacje zawarte w Dyrektywie 2006/112/WE Rady, określają ustawodawcy w poszczególnych krajach.

Tabela 2. Stawki VAT w wybranych krajach UE w 2005 r., %
Table 2. VAT rates in the selected EU countries in 2005, %

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: [VAT... 2005]

W efekcie zastosowanych w ogólnych konstrukcjach podatkowych specjalnych rozwiązań uwzględniających specyfikę rolnictwa, obciążenia fiskalne rolnictwa w krajach UE są znacznie niższe niż w pozostałych działach gospodarki. W wyniku takich działań rolnictwo większości krajów UE otrzymuje dodatkowe wsparcie, które oficjalnie nie ma charakteru limitowanej pomocy publicznej, rzadko też podlega formalnej kontroli. Można postawić nawet tezę, że są to rozwiązania bardzo korzystne z punktu widzenia polityki rolnej poszczególnych państw. Oficjalne wsparcie unijnego rolnictwa podlega ścisłej kontroli, natomiast *tax expenditures*¹⁵, które nie są ujmowane w żadnej unijnej statystyce

¹⁴ Szósta Dyrektywa Rady z 17 maja 1977 r. Nr 77/388/EEC obowiązywała do końca 2006 r.

¹⁵ Szerzej w pracy Dziemianowicz [2007].

pozwalają na dodatkowe niekontrolowane wsparcie poza systemem. Niestety, ze względu na brak jednolitej statystyki i różne rozwiązania konstrukcyjne, nie jest możliwe ustalenie wartości wsparcia rolnictwa UE poprzez system podatkowy. Rządy poszczególnych państw niechętnie publikują szczegółowe dane na ten temat, co jest zresztą z ich punktu widzenia rozwiązaniem racjonalnym, jeśli się weźmie pod uwagę fakt, iż bezpośrednie dotowanie rolnictwa, poza systemem unijnym, nie jest dozwolone.

System opodatkowania rolnictwa w Polsce i jego ocena

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 rolnej, które stanowią znikomy procent aktywności 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 zawodowych [Duczkowska-Małysz 2005]. 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).

Rozwiązania prawne zastosowane w ustawie o podatku rolnym, pomimo szeregu nowelizacji, nadal budzą również wiele wątpliwości w doktrynie. Wprawdzie począwszy od 2003 roku wyeliminowano problem zróżnicowanego, kilkakrotnie wyższego¹⁶, opodatkowania gruntów rolnych o powierzchni do 1 ha, wykorzystywanych na cele rolnicze, jednakże nadal utrzymano, wprawdzie lekko zmodyfikowaną, obowiązującą przed nowelizacją ustawy definicję gospodarstwa rolnego, która zdaniem Etela [2003] nie jest konstrukcją przemyślaną. Granica 1 ha i różne opodatkowanie gruntów rolnych wchodzących w skład gospodarstwa rolnego (równowartość 2,5 q żyta za 1 ha

¹⁶ Pozostawiając jednak nadal wyższe opodatkowanie gruntów rolnych nie wchodzących w skład zdefiniowanego w ustawie gospodarstwa rolnego, ale zdecydowanie na niższym od poprzedniego poziomie.

przeliczeniowy) i nie wchodzących w jego skład (równowartość 5 q żyta za 1 ha fizyczny), jest sztuczna. Zachęca do tworzenia „fikcyjnych” gospodarstw, poprzez dokupowanie gruntów niższych klas, często korzystających ze zwolnienia od podatku, po to, aby płacić niższy, preferencyjny podatek rolny, nawet wówczas, gdy z ekonomicznego punktu widzenia wystarczająca jest powierzchnia mniejsza niż 1 ha¹⁷. Takie rozwiązanie konstrukcyjne nie sprzyja raczej poprawie struktury obszarowej rolnictwa, jak również racjonalnej gospodarce ziemią.

Szereg sprzeczności w 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, aktualnie jest pewnym anachronizmem. 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 produkcyjne¹⁸, a tym samym oddziaływanie na przemiany strukturalne w rolnictwie.

Reasumując można stwierdzić, że 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 subwencjonowania rolnictwa. Wartość niejawnego wsparcia rolnictwa w Polsce w 2004 r., w zależności od zastosowanej metodologii, kształtowała się w przedziale od 1,8 do 2,7 mld zł¹⁹. Co wskazuje na to, iż rzeczywiste wsparcie polskiego rolnictwa jest znacznie wyższe, niż można to wyczytać w oficjalnych statystykach²⁰.

¹⁷ Szerzej w pracy Etel [2003].

¹⁸ Np. ulga inwestycyjna przyznawana jest po zakończeniu inwestycji na wniosek podatnika i polega na odliczeniu od należnego podatku rolnego 25% udokumentowanych rachunkami nakładów inwestycyjnych w okresie 15 lat. Rozłożenie ulgi inwestycyjnej na 15 lat, biorąc pod uwagę wysokość obciążeń z tytułu podatku rolnego, ma znaczenie raczej symboliczne, ulga w takim kształcie nie motywuje podatników do inwestowania w gospodarstwo rolne. Wydatki inwestycyjne są nieporównywalne z wysokością podatku obciążającego przeciętne gospodarstwo, co zazwyczaj uniemożliwia ich odliczenie w dopuszczalnym terminie. Nakłady ponoszone przez rolników na nowoczesne technologie są zazwyczaj wysokie i nawet w gospodarstwach większych obszarowo, gdzie wysokość obciążeń z tytułu podatku rolnego jest relatywnie wyższa, nie jest możliwe ich pełne odliczenie.

¹⁹ W obliczeniach uwzględniono wyłącznie podatek dochodowy od osób fizycznych.

²⁰ Szerzej w pracy Dziemianowicz [2007].

Podsumowanie

W okresie ostatnich kilkunastu lat nie wprowadzono w Polsce zasadniczych zmian w konstrukcji podatków obciążających rolnictwo, w związku z tym system opodatkowania rolnictwa wymaga poważnych reform, zwłaszcza w zakresie opodatkowania dochodów. Model opodatkowania rolnictwa w Polsce i modele obowiązujące w krajach tzw. dawnej UE-15, znacznie różnią się między sobą. Różnice dotyczą przede wszystkim opodatkowania dochodów i majątku. Jedynym podatkiem, którego konstrukcja jest w Polsce podobna do rozwiązań stosowanych w innych krajach UE, jest podatek od towarów i usług (VAT).

Gospodarstwa rolne, jako jedyna grupa podmiotów gospodarczych, wyłączone są z systemu opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, co niewątpliwie ogranicza w istotny sposób zasadę powszechności opodatkowania i jednocześnie zakłóca alokację zasobów. Wprowadzenie podatku dochodowego obliczonego na podstawie faktycznego dochodu może być wyższy, ale jednocześnie może w istotny sposób determinować strukturę agrarną rolnictwa, wpływać na liczbę gospodarstw, ich podział lub konsolidację, organizację oraz na formy organizacyjno-prawne prowadzenia produkcji rolnej. Oczywiście ważna jest w tym przypadku jego konstrukcja. Inaczej oddziałuje podatek liniowy, a inaczej progresywny czy też regresywny, niebagatelną sprawą jest też liczba progów podatkowych i ich rozpiętość oraz wszelkiego rodzaju ulgi i odliczenia podatkowe. Wszystkie te elementy konstrukcyjne podatku pełnią, w kategoriach ekonomicznych, określoną dla danego systemu rolę i są wyrazem polityki państwa wobec poszczególnych grup podatników, jak też poszczególnych źródeł przychodów, w tym także z rolnictwa. W niektórych okolicznościach zindywidualizowanie podstawy opodatkowania ze względu na źródło przychodów, zastosowane w większości państw europejskich, jest koniecznością i nie zawsze musi to oznaczać uprzywilejowanie określonych podatników, ale raczej dostosowanie systemu podatkowego do potrzeb bieżącej i długookresowej polityki państwa, wspierającej rozwój i modernizację poszczególnych sektorów, w tym także rolnictwa. Ważne jest jednak użycie konstrukcji nowoczesnych, pozwalających na realizację założonych celów, a przede wszystkim realizujących poszczególne funkcje podatku, o czym należy pamiętać reformując system opodatkowania rolnictwa.

Również konstrukcja funkcjonujących w Polsce podatków obciążających majątek rolnika, w tym także gruntów rolnych, różni się wyraźnie od rozwiązań stosowanych w Unii Europejskiej, gdzie podstawę opodatkowania stanowi zazwyczaj wartość rynkowa lub czynszowa nieruchomości. Nieuchronne wydaje się więc zreformowanie opodatkowania wszystkich nieruchomości, nie tylko rolnych, i objęcie ich jednym podatkiem od wartości nieruchomości oraz przygotowanie specjalnych rozwiązań dla rolnictwa, zwłaszcza dotyczących zasad ustalania podstawy opodatkowania (wartości nieruchomości), która niewątpliwie jest mniej atrakcyjna niż nieruchomości miejskie. Należy jednak pamiętać, że wprowadzenie nowych rozwiązań w tym zakresie może być, przynajmniej w kilku pierwszych latach funkcjonowania, bardzo kosztowne.

Przedstawione powyżej rozwiązania zastosowane w opodatkowaniu rolnictwa w krajach członkowskich UE mogą być przydatne w poszukiwaniu przyszłego modelu opodatkowania rolnictwa. 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. Niezbędna jest zatem szczegółowa analiza efektywności opodatkowania w poszczególnych grupach obszarowych gospodarstw, która to umożliwi.

Literatura

- Andersen F.G., Asheim L.J., Mittenzwei K., Veggeland F. [2002]: *Taxation of Agriculture in Selected Countries*. Norwegian Agricultural Economics Research Institute, Oslo.
- Bird R.M. [1974]: *Taxing Agricultural Land in Developing Countries*. Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts.
- Bird R.M., Slack E. [2000]: *Land Taxation in Practice: Selected Case Studies*. World Bank, Toronto.
- Brown P.K., Hepworth M.A. [2002]: *A Study of European Land Tax Systems, Second Year Report*. Lincoln Institute of Land Policy, Working Paper.
- Duczowska-Małysz K. [2005]: *Wież 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.
- Dziemianowicz R.I. [2006]: *Specyfika konstrukcji podatku dochodowego obciążającego gospodarstwa rolne w Unii Europejskiej*. *Problemy rolnictwa światowego* t. XV.
- Dziemianowicz R.I. [2007]: *Efektywność systemu opodatkowania rolnictwa*. Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok (w druku).
- Etel L. [2003]: *Podatek od nieruchomości, rolny i leśny. Komentarz*. Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Taxation of Italian Property*. [2007]. <http://www.properties-in-europe.com>.
- Vat Rates Applied in the Member States of the European Community*. [2005]. European Commission, DOC/1636/2005-EN.
- Wach K. [2005]: *Systemy podatkowe krajów Unii Europejskiej*. Oficyna Ekonomiczna, Kraków.