

Ryta Dziemianowicz<sup>1</sup>, Renata Budlewska<sup>2</sup>  
Katedra Skarbowości,  
Wydział Ekonomii i Zarządzania,  
Uniwersytet w Białymstoku

## Preferencje podatkowe jako instrument polityki rolnej – na przykładzie wybranych państw Unii Europejskiej

### Tax expenditures as an instrument of the agriculture policy – an example of selected European Union Member States

**Synopsis:** Państwa członkowskie Unii Europejskiej w narodowych systemach podatkowych stosują instrumenty podatkowe, które pozbawiają państwo części dochodów publicznych oraz zapewniają korzyści wybranym podatnikom. Takie preferencje podatkowe (tax expenditures) są kierowane m.in. do wybranych gospodarstw rolnych lub wspierają produkcję niektórych towarów. Instrumenty te mogą zakłócać konkurencję na rynku wspólnotowym w tak wrażliwym sektorze, jakim jest rolnictwo. Jednocześnie część z tych konstrukcji podatkowych, na co wskazują badania i szczegółowa analiza raportów dotyczących pomocy publicznej w rolnictwie, wymyka się unijnej notyfikacji. Celem artykułu jest analiza preferencji podatkowych kierowanych do rolników w wybranych krajach UE, tj. w Niemczech, Francji i we Włoszech oraz ocena skutków i zakresu tego ukrytego wsparcia.

**Słowa kluczowe:** polityka rolna, opodatkowanie rolnictwa, podatek dochodowy, preferencje podatkowe, pomoc publiczna

**Abstract.** The Member States of the European Union in their national tax systems apply tax instruments directed to the agriculture sector (so-called tax expenditures) that diminish public revenue and provide benefits to selected groups of taxpayers. Tax expenditures are targeted to strictly selected farms or production of certain goods. Implementing them may result in distortion of competition in the single market of an agriculture sector. At the same time aid in the form of tax expenditures avoids the EU notification, which consequently allows member states to support agriculture beyond the scrutiny of state aid. The purpose of this article is to analyse tax expenditures targeted to farmers in selected EU countries, i.e. Germany, France and Italy, and to assess the impact, as well as the scope of this hidden state intervention in the agriculture sector.

**Key words:** agriculture policy, taxation of agriculture, income tax, tax expenditures, state aid

## Wprowadzenie

Podatki nie powinny być rozpatrywane wyłącznie z punktu widzenia dochodów budżetu państwa, zwłaszcza gdy dotyczą rolnictwa. Konstrukcje podatkowe, które uwzględniają specyfikę rolnictwa i są wyjątkiem od zasad obowiązujących wszystkich podatników, są wykorzystywane nie tylko do realizacji celów polityki fiskalnej, ale także jako instrument polityki rolnej. Dotyczy to zwłaszcza krajów Unii Europejskiej, gdzie ulgi i zwolnienia podatkowe adresowane do rolników, realizują także określone cele pozafiskalne. Stosowanie takich rozwiązań ma z założenia przyczynić się m.in. do poprawy

---

<sup>1</sup> prof. UwB, dr hab., e-mail: r.dziemianowicz@uwb.edu.pl

<sup>2</sup> mgr, e-mail: r.budlewska@uwb.edu.pl

struktury agrarnej, zwiększenia efektywności produkcji lub poziomu inwestycji. Nie podlega jednak dyskusji, że zwolnienia oraz obniżki podatkowe są ukrytym transferem środków publicznych i w rzeczywistości stanowią formę pomocy publicznej. Ich wprowadzenie pozbawia państwo części dochodów publicznych, jednocześnie te specjalne konstrukcje zapewniają korzyści tylko niektórym gospodarstwom rolnym lub niektórym rodzajom produktów (w literaturze angielskiej występują pod nazwą tax expenditures) i w związku z tym mogą zakłócać konkurencję w tak wrażliwym sektorze, jakim jest rolnictwo. Jednocześnie część z tych preferencji podatkowych, na co wskazują badania i szczegółowa analiza raportów dotyczących pomocy publicznej w rolnictwie, „wymyka się” unijnej notyfikacji. Biorąc pod uwagę fakt, że interwencja publiczna w tym sektorze jest najczęściej podejmowana i koordynowana na szczeblu wspólnotowym (w ramach Wspólnej Polityki Rolnej), a nie na krajowym, niewątpliwie jest to istotne i wygodne z punktu widzenia polityków rozwiązanie. Ulgi i zwolnienia podatkowe mogą bowiem, dzięki obowiązującej w UE zasadzie subsydiarności w zakresie tworzenia prawa podatkowego, stanowić krajowe wsparcie rolnictwa realizowane częściowo poza ściśle kontrolowaną pomocą publiczną. Zarówno zakres stosowania preferencji podatkowych w konstrukcjach obciążających rolnictwo w poszczególnych krajach Unii Europejskiej, jaki i skutki stosowania tych rozwiązań nie są jednak do końca zbadane.

## **Cele i metodyka badań**

Celem opracowania jest analiza preferencji podatkowych kierowanych do rolników w wybranych krajach UE oraz ocena skutków i zakresu tego ukrytego wsparcia. Ze względu na to, że rolnictwo w UE ma przede wszystkim charakter rodzinny, badania ograniczono do analizy podatku od dochodów osobistych. Przedmiotem szczegółowych rozważań zawartych w niniejszym opracowaniu są trzy charakterystyczne jurysdykcje: Francji, Włoch i Niemiec, zaliczane do grupy państw, w których w konstrukcji podatku od dochodów osobistych zastosowano szereg ulg łagodzących poziom obciążeń fiskalnych i tworzących zachęty do inwestowania. Taki wybór jest celowym zamierzeniem autorów, są to bowiem kraje, w których w konstrukcji podatku od dochodów osobistych zastosowano najwięcej specjalnych rozwiązań łagodzących poziom obciążeń fiskalnych rolników oraz tworzących zachęty do inwestowania. Badania dotyczą lat 2007-2014. Przygotowany artykuł powstał w ramach projektu finansowanego ze środków Narodowego Centrum Nauki przyznanych na podstawie decyzji numer DEC-2011/01/B/HS4/02878.

## **Pomoc publiczna a tax expenditures w sektorze rolnym w Unii Europejskiej: definicje i zakres**

Pomoc publiczna, traktowana jako transfer zasobów przypisanych władzy publicznej, w zasadzie jest w Unii Europejskiej niedopuszczalna. Niemniej w określonych sytuacjach może być uznana za zgodną z zasadami wspólnego rynku. Wówczas podlega jednak ścisłej kontroli i jest limitowana. Dotyczy to także rolnictwa, jednakże w przypadku tego sektora, charakteryzującego się pewną specyfiką i objętego Wspólną Polityką Rolną, zasady dopuszczalnej pomocy publicznej określono odrębnie i tylko w niewielkim zakresie pokrywają się one z obowiązującymi w innych sektorach. Wobec rolnictwa stosowane są

odmienne reguły konkurencji, w związku z tym przy ocenie legalności pomocy państwa w sektorze rolnym Komisja Europejska kieruje się zasadami wynikającymi przede wszystkim ze Wspólnej Polityki Rolnej. Interwencja publiczna w rolnictwie jest najczęściej podejmowana i koordynowana na szczeblu wspólnotowym, a nie krajowym [Jankowska i Marek 2009].

Podstawowym dokumentem regulującym kwestię pomocy publicznej w sektorze rolnym w UE, w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TFUE), są Wytyczne Wspólnoty [Wytyczne... 2006] w sprawie pomocy państwa w sektorze rolnym i leśnym na lata 2007-2013<sup>3</sup>. Zgodnie z tym dokumentem pomoc państwa w rolnictwie jest uznawana za dopuszczalną tylko wówczas, gdy jest zgodna z celami Wspólnej Polityki Rolnej i podlega ścisłej kontroli. Wytyczne mają przede wszystkim zastosowanie do pomocy publicznej państwa przyznawanej działalności związanej z produkcją rolniczą, rozumianą jako pierwotne wytwarzanie. Jednocześnie niektóre kategorie pomocy publicznej Komisja Europejska uznała za zgodne z zasadami wspólnego rynku. Kryteria takie spełnia pomoc de minimis<sup>4</sup>, która stanowi szczególną kategorię wsparcia udzielanego przez państwo<sup>5</sup>.

Pomoc publiczna w rolnictwie może mieć charakter bezpośredni (np. dotacje, dopłaty do kredytów, poręczenia, gwarancje) lub pośredni (np. ulgi i zwolnienia podatkowe, zaniechanie poboru podatku, odroczenie terminu jego płatności). Z regulacji wspólnotowych wynika, że nie jest istotne czy dany środek jest środkiem pomocy publicznej bezpośredniej czy też pośredniej. Użycie w definicji sformułowania „w jakiegokolwiek formie” oznacza, że ulgi i zwolnienia podatkowe mogą być traktowane jako forma pomocy publicznej, jeżeli spełniają przesłanki unijnej definicji zawartej w art. 107 ust. 1 TFUE. Sformułowane tam kryteria nie są jednak jednoznaczne, dlatego Komisja w 1998 r. wydała specjalne obwieszczenie: *W sprawie stosowania reguł pomocy publicznej do środków związanych z bezpośrednim opodatkowaniem działalności gospodarczej* [Obwieszczenie... 1998], którego celem było wyjaśnienie, kiedy dany środek podatkowy może stanowić pomoc publiczną w rozumieniu przepisów traktatowych. Jeżeli pomoc

<sup>3</sup> Przy kwalifikowaniu form pomocy publicznej w rolnictwie, poza Wytycznymi Wspólnoty, bierze się także pod uwagę: 1) Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1857/2006 z dnia 15 grudnia 2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu w odniesieniu do pomocy państwa dla małych i średnich przedsiębiorstw prowadzących działalność związaną z wytwarzaniem produktów rolnych oraz zmieniające rozporządzenie (WE) nr 70/2001; 2) Rozporządzenie Komisji (UE) Nr 1408/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (WE) w odniesieniu do pomocy de minimis w sektorze rolnym.

<sup>4</sup> Ze względu na małą wartość uznaje się, że pomoc de minimis nie zakłóca konkurencji w wymiarze unijnym, a więc w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE nie jest pomocą publiczną i nie podlega notyfikacji Komisji Europejskiej. Niemniej jednak, ze względu na dużą ilość podmiotów funkcjonujących w tym sektorze i znaczne rozproszenie zdolności wytwórczych, pomoc udzielana nawet w małych kwotach może w istotny sposób wpływać na warunki konkurencji. W związku z tym limity pomocy de minimis obowiązujące w rolnictwie są znacznie niższe niż w innych sektorach, dodatkowo limitowana jest ogólna kwota tej pomocy udzielana temu sektorowi w skali danego państwa członkowskiego. Szerzej: [Jankowska i Marek 2009].

<sup>5</sup> Zgodnie z rozporządzeniem Komisji (UE) Nr 1408/2013 całkowitą kwotę pomocy de minimis przyznanej jednemu i temu samemu przedsiębiorstwu w sektorze rolnym, uznaje się za niespełniającą wszystkich kryteriów określonych w art. 107 ust. 1 TFUE, jeśli nie przekracza kwoty 15 000 euro na beneficjenta w okresie trzech lat oraz nie przekracza kwoty skumulowanej, określonej dla danego państwa członkowskiego i stanowiącej 1% produkcji rocznej sektora rolnego. Nowy limit obowiązuje od 1 stycznia 2014 r. i obejmuje swoim zakresem przede wszystkim podstawową produkcję rolną, ze względu na podobieństwa istniejące między działalnością związaną z przetwórstwem i wprowadzaniem do obrotu produktów rolnych z jednej strony, a działalnością przemysłową z drugiej strony, działalność związaną z przetwórstwem i wprowadzaniem do obrotu produktów rolnych wyłączono z zakresu ww. rozporządzenia.

publiczna realizowana przez system podatkowy nie faworyzuje określonej grupy przedsiębiorców, w tym także rolnych, wówczas w określonych okolicznościach może być zgodna z zasadami wspólnego rynku<sup>6</sup>.

Uregulowania dotyczące pomocy publicznej realizowanej przy użyciu konstrukcji podatkowych nie są jednak precyzyjne. Zgodnie z wyrokiem Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (ETS)<sup>7</sup> wyjątki i zróżnicowanie podatkowe są dopuszczalne, jeżeli są usprawiedliwione „przez naturę lub ogólny układ systemu podatkowego”<sup>8</sup>. Sformułowanie przyjęte w sentencji tego wyroku oznacza, że niektóre konstrukcje podatkowe tworzące tzw. podstawową strukturę podatku w określonym kraju członkowskim, mogą być uznane za tzw. instrumenty ogólne, nienaruszające kryteriów art. 107 TFUE. Tego typu instrumenty podatkowe w rezultacie nie są objęte obowiązkiem notyfikacji, i co za tym idzie – nie dokonuje się oceny ich wpływu na konkurencję na rynku wspólnotowym. Oznacza to, że instrumenty ogólne, funkcjonujące w poszczególnych krajach członkowskich, są wsparciem publicznym sektora rolnego, nieobjętym sprawozdawczością unijną. Do tego typu instrumentów zalicza się także preferencje podatkowe (tzw. tax expenditures – TEs), które w uproszczeniu OECD definiuje jako specjalne przywileje podatkowe kierowane do wybranych grup podatników, realizujące zazwyczaj określone cele społeczno-ekonomiczne. TEs z jednej strony, wspierając podatników, zmniejszają ich obciążenia podatkowe, z drugiej zaś prowadzą do obniżenia dochodów budżetowych z tego tytułu. Tak zdefiniowane pojęcie TEs zawiera wiele elementów wyżej przytoczonej unijnej definicji pomocy publicznej (transfer środków publicznych, selektywny charakter, ewentualny wpływ na konkurencję). Oczywiście tylko część ulg i zwolnień podatkowych zaliczana jest do TEs. Podobnie jak w przypadku pomocy publicznej, część z nich może stanowić normatywną (ogólną) strukturę podatku. Porównując definicje pomocy publicznej oraz TEs, można dojść do wniosku, że wartość notyfikowanej pomocy publicznej oraz wartość TEs funkcjonujących w danym systemie podatkowym powinna być przynajmniej zbliżona. Czy jednak potwierdzają to oficjalne statystyki?

## **Analiza wybranych konstrukcji prawnych wspierających rolnictwo w Niemczech, Francji i we Włoszech**

Polityka podatkowa w zakresie opodatkowania dochodów uzyskiwanych z rolnictwa nie ma w państwach członkowskich Unii Europejskiej jednolitego charakteru. Jej ocena uzależniona jest od punktu odniesienia, dodatkowo niewątpliwe utrudniają ją wpływy polityczne. Pomiędzy analizowanymi systemami: Niemiec, Francji i Włoch, występują wyraźne różnice, zarówno w zakresie szczegółowej konstrukcji poszczególnych podatków, jak i poziomu obciążeń fiskalnych. Istnieją jednak także podobieństwa, dochody osób fizycznych, prowadzących gospodarstwa rolne we Francji, Włoszech i Niemczech traktowane są na równi z pozostałymi dochodami. W analizowanych systemach stosuje się zasadę niewyłączenia z opodatkowania dochodów uzyskiwanych z produkcji rolnej.

---

<sup>6</sup> Jednakże jeżeli środek podatkowy w danym kraju ma charakter ogólny, ale ma wpływ na konkurencję na wspólnotowym rynku wewnętrznym, według Komisji jest formą pomocy publicznej.

<sup>7</sup> Sprawa 173/73 Włochy przeciw Komisji (1974) ECR 709.

<sup>8</sup> Co sprowadza się do znalezienia odpowiedzi na pytanie, czy są zgodne z podstawowymi zasadami danego systemu podatkowego.

Obowiązują je takie same ogólne zasady opodatkowania (np. stawki podatkowe, powszechne ulgi), jak w przypadku pozostałych kategorii działalności<sup>9</sup>. Podstawą opodatkowania jest zazwyczaj dochód netto, rozumiany, jako dochód z działalności rolniczej, otrzymany po odjęciu od przychodów kosztów związanych z tą produkcją. Do podstawy opodatkowania w większości państw włączone są zarówno subsydia państwowe, jak i dotacje pochodzące z funduszy unijnych<sup>10</sup>.

Tabela 1. Specjalne rozwiązania dla rolnictwa w podatkach dochodowych w wybranych krajach UE

Table 1. Special tax measures in income taxes in selected EU countries

Kraj	Francja	Niemcy	Włochy
Główny podatek	PIT	PIT	PIT
Redukujące obciążenia	możliwość odpłacania podatku na podstawie oszacowanej podstawy opodatkowania kredyt podatkowy	możliwość odpłacania podatku na podstawie oszacowanej podstawy opodatkowania specjalne odliczenia od dochodu przed opodatkowaniem dla rolników	uprzywilejowane zasady obliczania dochodu do opodatkowania na podstawie norm szacunkowych
Wpływające na poprawę struktury	ulgi dla młodych rolników	50% redukcja podatku w przypadku sprzedaży przez starszych lub niepełnosprawnych właścicieli	brak specjalnych rozwiązań
Wspierające inwestycje	możliwość odliczenia wydatków inwestycyjnych specjalne mechanizmy wspierające inwestycje	możliwość tworzenia rezerw inwestycyjnych przyśpieszona amortyzacja	brak specjalnych rozwiązań
Opodatkowanie dopłat bezpośrednich	tak, są doliczane do dochodu	tak, są doliczane do dochodu	tak, są doliczane do dochodu
Obowiązek prowadzenia rachunkowości	obowiązek prowadzenia uproszczonej lub pełnej rachunkowości uzależniony od wysokości osiągniętego dochodu (powyżej 76.300 €) rachunkowość (pełną lub uproszczoną) prowadzi ok.40% rolników	brak obowiązku prowadzenia ksiąg przy metodzie szacunkowej obowiązek prowadzenia uproszczonej lub pełnej rachunkowości po przekroczeniu określonych limitów rachunkowość pełną lub uproszczoną prowadzi ok. 70% rolników	brak obowiązku prowadzenia rachunkowości jeżeli gospodarstwo nie przekroczy określonych limitów sprzedaży (np. 516.456,90 euro dla dostaw dóbr)

Źródło: opracowanie na podstawie informacji attache podatkowego poszczególnych ambasad oraz [Dziemianowicz 2007; Veen i in. 2007].

Zróżnicowane są natomiast poszczególne konstrukcje podatkowe. Specjalne preferencje (TEs) dotyczące rolnictwa w podatku dochodowym występują najczęściej w formie: możliwości prowadzenia uproszczonej ewidencji podatkowej i księgowej, specjalnych metod szacowania dochodu, możliwości obliczania dochodu na podstawie średniej z kilku lat, specjalnego traktowania dochodów w naturze, ulg inwestycyjnych,

<sup>9</sup> Jednocześnie rolnicy korzystają z ustawowych ulg i odliczeń na zasadach obowiązujących wszystkich podatników.

<sup>10</sup> Jedynie w Belgii dotacje unijne opodatkowane są odrębnie, z zastosowaniem niższej 16,5% stawki podatku, chociaż w określonych okolicznościach mogą być, na wniosek rolnika, włączone do dochodu do opodatkowania.

zwolnień i wyłączeń z opodatkowania. W przypadku Niemiec, Francji i Włoch szczegółowe rozwiązania ustawodawcze, różnicujące badane jurysdykcje, dotyczą przede wszystkim zasad ustalania podstawy opodatkowania dochodów rolniczych oraz szczegółowego zakresu ulg i zwolnień o charakterze inwestycyjnym (tab. 1). We wszystkich z wymienionych krajów, ulgi, zwolnienia oraz inne preferencyjne instrumenty są zarezerwowane wyłącznie dla gospodarstw rolnych prowadzących działalność, a ich konstrukcja jest dostosowana do specyfiki tej działalności. Celem funkcjonujących rozwiązań jest m.in. zmniejszenie uciążliwości prowadzonej ewidencji księgowej, ale przede wszystkim oddziaływanie na sytuację ekonomiczną rolników, np. poprzez stworzenie zachęt do inwestowania, oszczędzania czy ubezpieczeń na wypadek wystąpienia różnego rodzaju klęsk. W szczególnie wrażliwym sektorze rolnym stosowanie instrumentów podatkowych jest traktowane jako element wspierający wspólnotową politykę rolną, realizowaną na poziomie krajowym. Zakłada się, że ogólne instrumenty podatkowe są lepiej przystosowane do specyfiki działalności rolniczej w danym państwie członkowskim, i dlatego w sposób bardziej skuteczny realizują założenia tej polityki.

Pierwszym z przykładów odwołujących się do skutecznego wsparcia rolników poprzez instrumenty podatkowe są rozwiązania przyjęte na gruncie Ustawy o podatku od dochodów osobistych w Niemczech [EStG 2009]. Ogólne założenia ustawy nie traktują przychodów osiąganych przez rolników w specjalny sposób, tj. przychody z działalności rolniczej i leśnej są taką samą kategorią, jak przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej i są opodatkowane stawką podatkową o tej samej wysokości. Specyfika działalności rolnej<sup>11</sup> jest uwzględniona jednak w szeregu rozwiązań korzystnych dla właścicieli niemieckich gospodarstw rolnych. Instrumenty podatkowe skierowane do niemieckich rolników są przedmiotem regulacji w ramach Ustawy o działalności rolniczej<sup>12</sup>, co w sposób jednoznaczny podkreśla rangę sektora rolnego oraz jego preferencyjne traktowanie przez państwo niemieckie. Preferencyjne uregulowania zawarte w ustawie odnoszą się przede wszystkim do sposobu ustalania dochodu i są określone w §13a<sup>13</sup>. W przeciwieństwie do zasad ogólnych skierowanych do wszystkich przedsiębiorstw, które dochody ustalają na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych, rolnicy mogą także ustalać dochód w sposób uproszczony, stosując tzw. średnie stawki jednostkowe. Wysokość zryczałtowanych stawek średnich jest zróżnicowana i zależy przede wszystkim od: przedmiotu wykonywanej działalności, miejsca prowadzonej działalności, powierzchni gospodarstwa, wyrażonego w hektarach przeliczeniowych.

<sup>11</sup> W Niemczech ponad 98% gospodarstw rolnych prowadzonych jest przez osoby fizyczne, w 2010 r. tylko ok. 1,8% gospodarstw rolnych miało osobowość prawną [Poczta 2013].

<sup>12</sup> Wsparcie przedsiębiorstw prowadzących działalność w zakresie rolnictwa oraz leśnictwa jest głównym celem polityki państwa na gruncie regulacji zawartych w Landwirtschaftsgesetz (tj. Ustawy o działalności rolniczej) z 1955 r.

<sup>13</sup> Rolniczy dochód w Niemczech może być obliczony przy zastosowaniu czterech metod: 1) na podstawie ksiąg rachunkowych – opodatkowaniu podlegają dochody faktyczne; 2) na podstawie tzw. liczby inwentarza (tzw. uproszczona księgowość, zestawienie przychodów i kosztów na podstawie dokumentów księgowych, bez obowiązku sporządzania bilansu); 3) na podstawie metody ryczałtowej – dochód netto z jednego hektara ustalany jest na podstawie wartości ekonomicznej ziemi – tzw. średnich stawek jednostkowych, zróżnicowanych w zależności: od jakości ziemi, rodzaju produkcji rolnej itd.; 4) na podstawie wyceny dochodu, dokonanej przez administrację skarbową. Dochód rzeczywisty, obliczony na podstawie ksiąg rachunkowych, ustalają gospodarstwa prowadzące zapisy księgowe. W 2013 r. są to rolnicy, którzy: 1) osiągnęli obroty powyżej 500 000 EUR lub 2) osiągnęli dochód wyższy niż 50 000 EUR lub 3) których wartość ekonomiczna ziemi, wyliczona na podstawie tzw. ustawowej wyceny jest wyższa niż 25 000 EUR. Szerzej: [Dziemianowicz 2007].

Zgodnie z niemiecką ustawą regulującą opodatkowanie dochodów osobistych nie wszyscy rolnicy mogą korzystać z możliwości ustalania dochodu w sposób uproszczony. Metoda ta jest zarezerwowana wyłącznie dla właścicieli gospodarstw rolnych, którzy:

- nie są zobowiązani do prowadzenia ksiąg rachunkowych,
- samodzielnie uprawiają obszar nie większy niż 20 ha,
- posiadają nie więcej niż 50 jednostek inwentarzu żywego.

Obowiązkiem rolnika korzystającego z tej preferencji jest obliczenie wysokości dochodu podlegającego opodatkowaniu, poprzez zastosowanie iloczynu liczby hektarów przeliczeniowych oraz odpowiedniej stawki średniej (ustalonej na podstawie wyceny 1 ha w 1955 r.) [BewG 1991], stanowiącej sumę stawki podstawowej i stawki właściwej dla działów specjalnych (tzw. dopłaty do stawki podstawowej).

Tabela 2. Porównanie wysokości dochodu ustalonej wg stawek średnich oraz na podstawie ksiąg rachunkowych w wybranych działach specjalnych produkcji rolnej w Niemczech w 2010 r.

Table 2. Comparison of the income in the selected special sectors of agriculture determined by the average rates, and on the basis of the accounts in Germany (2010)

Przedmiot działalności	Dochód na podstawie ksiąg rachunkowych (EUR)	Dochód wg stawek średnich w działach specjalnych produkcji rolnej i leśnej (EUR)
Uprawa chmielu	5 398	512
Uprawa winorośli	5 874	512
Ogrodnictwo, w tym:		
uprawa owoców	17 483	512
uprawa warzyw	8 076	512
uprawa kwiatów	7 251	512
Uprawy szkółkarskie	45 699	512

Źródło: [Deutscher Bundestag 2012; Statistisches Bundesamt 2010].

Korzyści z ustalania dochodu wg jednostkowych stawek średnich wynikają nie tylko z uproszczenia obowiązków ewidencyjnych, ale również z niższych obciążeń podatkowych przedsiębiorstw rolniczych w porównaniu do wysokości obciążeń podatkowych tych przedsiębiorstw, które ustalają dochód wg zasad ogólnych. Na podstawie analizy statystyk przygotowywanych zarówno przez instytucje publiczne na szczeblu federalnym, jak i związkowym, można stwierdzić, że wysokość dochodu ustalonego na podstawie stawek średnich jest znacznie niższa niż dochodu rzeczywistego obliczonego w oparciu o zapisy zawarte w tradycyjnych księgach rachunkowych. Natomiast w przypadku działów specjalnych produkcji rolnej, takich jak: uprawa owoców i warzyw, czy chmielu i winorośli, różnice pomiędzy dochodem rzeczywistym i zryczałtowanym, ustalonym za pomocą stawek średnich są znaczne i wahają się od 10 do 35-krotności dochodu zryczałtowanego (tab. 2). Niższa podstawa opodatkowania oznacza w konsekwencji niższe obciążenia podatkowe. Rolnicy zauważają korzyści wynikające z zastosowania tej specjalnej metody ustalania dochodu do opodatkowania, co znajduje odzwierciedlenie w jej upowszechnieniu. W 2010 r. blisko jedna czwarta, tj. 138 tysięcy podmiotów prowadzących działalność rolniczą i leśną w Niemczech skorzystało z preferencyjnego sposobu ustalania wysokości dochodu. Zdecydowanie więcej beneficjentów tego instrumentu prowadzi działalność w starych Landach. W nowych Landach, m.in.

w Saksonii czy Brandenburgii, wg stawek średnich dochód ustalało ok. 7,4% podatników, tj. około 2 tysięcy podmiotów [Deutscher Bundestag 2012].

Preferencyjne zasady ustalania dochodu uzyskiwanego z działalności rolniczej można odnaleźć także w francuskiej ustawie regulującej opodatkowanie osób fizycznych. We Francji dochód rolniczy może być ustalony według jednej z trzech wymienionych poniżej metod<sup>14</sup>:

1. zwykłej księgowości (*réel normal*),
2. uproszczonej księgowości (*réel simplifié*),
3. uproszczonego schematu obliczania dochodu (*forfait collectif*).

Najprostszą metodą obliczenia dochodu rolniczego jest uproszczony schemat wyliczenia dochodu, który można zastosować wówczas, gdy przez okres dwóch lat dochody osiągnięte w trakcie roku podatkowego są niższe od 76 300 euro (jest to średni dochód z dwóch poprzednich lat, rolnik nie może prowadzić innych działalności, limit w tej wysokości obowiązuje od 2004 r.). Podstawa opodatkowania składa się wówczas z sumy dwóch elementów, ustalana jest w oparciu o corocznie określony, jednostkowy dochód szacunkowy podawany przez Ministerstwo Finansów (od sztuki bydła, jednego ha ziemi itp.) oraz w części odzwierciedla faktyczne dochody ustalone na podstawie powierzchni gruntów, liczby zwierząt hodowlanych, produkcji z 1 ha. W przypadku wystąpienia klęski żywiołowej, rolnik może wnioskować o obniżenie szacunkowej podstawy opodatkowania. We Francji ok. 60% gospodarstw rolnych oblicza dochód do opodatkowania, stosując ten uproszczony schemat.

Rolnicy, których średni roczny dochód z dwóch ostatnich lat przewyższa kwotę 76 300 euro, ale nie jest wyższy niż 350 000 euro, mogą ustalać podstawę opodatkowania na podstawie uproszczonej księgowości podatkowej, w oparciu o dochody faktycznie uzyskane. Metodę kasową (*réel simplifié*) stosuje we Francji ok. 20% gospodarstw rolnych. Jeżeli średni roczny dochód z dwóch ostatnich lat jest wyższy niż 350 000 euro, rolnicy ustalają dochód podlegający opodatkowaniu na zasadach ogólnych, jednocześnie mają obowiązek prowadzenia pełnej księgowości [Taxation... 2006]. Ok. 20% francuskich gospodarstw rolnych jest zobowiązanych do prowadzenia pełnej księgowości. Rolnicy, którzy mają obowiązek prowadzenia rachunkowości, mogą ustalać dochód na podstawie średniej z trzech poprzednich lat.

Należy podkreślić, że rolnik zawsze może dobrowolnie zdecydować o prowadzeniu pełnej księgowości, bez względu na wysokość dochodów, pod warunkiem że pozostanie w tym systemie przez dwa lata. Jest to niewątpliwie rozwiązanie korzystne z punktu widzenia budżetu państwa, a czasami także i samego rolnika (np. gdy występują wysokie koszty produkcji). Aby do tego zachęcić, ustawodawca wprowadził specjalne bonifikaty, np. prowadzący księgowość może obniżyć dochód rolniczy podlegający opodatkowaniu o 20% oraz ma możliwość zaliczenia kosztów prowadzenia ksiąg rachunkowych do kosztów podatkowych. W zależności od wielkości, typu gospodarstwa rolnego oraz udziału ziemi dzierżawionej, dochód obliczony w sposób uproszczony może być niższy lub wyższy od obliczonego na podstawie zapisów księgowych. Zdaniem R. Parsche, dochód rolniczy obliczony według uproszczonych zasad może być niższy od dochodu księgowego nawet o 50% [Parsche i in. 2000; Andersen i in. 2002].

Od 2002 r., na podstawie *Loi de finances*, do konstrukcji francuskiego podatku od dochodów osobistych została wprowadzona pewna forma mechanizmu wyrównującego

---

<sup>14</sup> Szerzej: [Dziemianowicz... 2007].



różne, w poszczególnych latach, warunki produkcji w rolnictwie lub przypadki losowe (*dispositif d'épargne défiscalisée* – DPA)<sup>15</sup>. Jest to ulga podatkowa, która przysługuje rolnikom oszczędzającym na wypadek wystąpienia klęsk naturalnych lub innych nieprzewidywanych wypadków, których przyczyny mają charakter ekonomiczny, są wywołane zmianami klimatycznymi, czy też pogorszeniem zdrowia rolnika, a ich skutkiem jest poniesienie szkód w uprawach czy inwentarzu. Jest to swoiste ubezpieczenie od ryzyka produkcji<sup>16</sup>. Zgromadzone oszczędności nie podlegają opodatkowaniu do wysokości określonego limitu. Oznacza to, że rolnik traktuje część osiągniętego dochodu jako oszczędności z tytułu ryzyka i ta część dochodu nie jest opodatkowana, pod warunkiem, że oszczędności zostaną zdeponowane na specjalnym rachunku i mogą być wykorzystane (bez opodatkowania) tylko wówczas, gdy wystąpi określone ryzyko. Z odliczenia mogą skorzystać tylko rolnicy opodatkowani w oparciu o faktyczne dochody (księgowość pełna lub uproszczona), mogą odliczyć od podatku maksymalnie kwotę 27 000 euro rocznie. Kwota ta może być zwiększona o 500 euro na każdego zatrudnionego pracownika, jeżeli dochód w danym roku podatkowym przekroczy o 20% średni dochód z trzech ostatnich lat. Reasumując, mechanizm DPA pozwala farmerom na zdeponowanie na kontach oszczędnościowych kwot, które mogą być użyte w przypadku wystąpienia nieprzewidywalnych sytuacji, jak np.: klęski żywiołowe, rodzinne przypadki losowe czy gwałtowny spadek dochodów. Maksymalna kwota oszczędności zdeponowanych na koncie nie może łącznie z odsetkami przekroczyć 150 000 euro. Jeśli w ciągu 7 kolejnych lat po odliczeniu nie wystąpi zjawisko objęte zakresem ulgi, rolnik jest zobowiązany do wykazania oszczędności jako dochodu podlegającego opodatkowaniu, dlatego też jest to relatywnie małe udogodnienie fiskalne<sup>17</sup>.

Mechanizm DPA dodatkowo uzupełnia we Francji istniejący program inwestycyjny – *dispositifs de déduction pour investissement* (DPI), który pozwalał farmerom, podlegającym pod reżim księgowości, odpisywać pod koniec każdego roku fiskalnego część dochodów. Jest to specjalny rodzaj ulgi inwestycyjnej. Aby skorzystać z tej preferencji, odliczone kwoty powinny być zainwestowane w okresie pięciu lat po dokonaniu odliczenia na nabycie zapasów i/lub produkcji łatwo zbywalnych zapasów (tj. inwentarz żywy, pasze, wino) oraz np. na nabycie akcji spółdzielni rolniczych. Od 2013 r. odliczenie nie może być jednak przeznaczane na nabycie i wytworzenie podlegających amortyzacji środków trwałych, niezbędnych do prowadzenia działalności rolnika. DPA oraz DPI mogą być stosowane jednocześnie (jednak łącznie kwota odliczeń nie może przekroczyć rocznie 27 000 euro). Mechanizm DPA cieszy się we Francji znacznie większym zainteresowaniem rolników niż DPI. Z DPA w 2011 r. skorzystało 88 000 beneficjentów (oszacowana wartość tax expenditures w tym przypadku wynosiła 170 000 mln euro), natomiast z DPI skorzystało odpowiednio 900 rolników (oszacowana wartość tax expenditures z tego tytułu wynosiła w 2011 r. 2 mln euro) [Project... 2012].

We Włoszech ustawa o osobistym podatku dochodowym wymienia sześć kategorii dochodów podlegających opodatkowaniu. Każda z kategorii ma własne reguły ustalania dochodu. Dochody z rolnictwa zdefiniowano jako dochody związane z posiadania

<sup>15</sup> Zasady odliczeń w ramach DPA i DPI zreformowano w 2012 r.

<sup>16</sup> Od 2012 r. rolnik nie ma obowiązku wykupienia ubezpieczenia, aby móc skorzystać z ulgi.

<sup>17</sup> Jest to raczej odroczenie płatności podatku w czasie.

nieruchomości rolnych<sup>18</sup>. Opodatkowanie rolnictwa różni się od opodatkowania innych kategorii dochodu. Podstawa obliczenia podatku ma w tym przypadku charakter ryczałtowy, jest to tzw. wartość katastralna ziemi i dochodu, która obejmuje [Parsche i in. 2000; Andersen i in. 2002]:

1. dochód rolny, tzn. dochód z produkcji rolnej (oszacowany na podstawie średniej produkcji z gospodarstw rolnych);
2. dochód gruntowy, utożsamiany z rentą gruntową, tzn. dochód otrzymywany w związku z posiadaniem prawa własności, określane na podstawie jakości ziemi (tzw. wartość katastralna).

Rolnik posiadający gospodarstwo rolne uzyskuje zarówno dochód z produkcji rolnej, jak i dochód gruntowy. Stawki katastralne wykorzystywane do obliczenia dochodu z produkcji rolnej, stanowiącego podstawę obliczenia podatku dochodowego, zostały ustalone kilka dziesięcioleci temu i nie odzwierciedlają aktualnej wartości ziemi, są wyraźnie zaniżone [Andersen i in. 2002]. Ze względu na sposób obliczania podstawy opodatkowania, obciążenia fiskalne rolnictwa są niższe niż w pozostałych działach<sup>19</sup>. Pierwotnie system uproszczony był przeznaczony do opodatkowania tylko małych przedsięwzięć, aktualnie w niektórych przypadkach limit ograniczający jego zastosowanie wynosi aż 35 mln euro [OECD 2005].

Reasumując, można stwierdzić, że włoski system opodatkowania dochodów z produkcji rolnej łączy w sobie dwa reżimy rozliczeń: standardowy, obowiązujący wszystkich podatników podatku dochodowego, oraz specjalny, oparty na wartościach szacunkowych (tzw. katastralnych), obowiązujący właścicieli gospodarstw rolnych. Konstrukcja podatku sprzyja łagodniejszemu, w stosunku do innych działów, opodatkowaniu rolnictwa. Stosunek między dochodem obliczonym na podstawie norm szacunkowych i wartości katastralnych a dochodem realnym, pod koniec lat osiemdziesiątych, kształtował się jak 1:10 [Servowa i in. 2000]. Ustalone kilkadziesiąt lat temu normy i wartości katastralne nie uwzględniają zarówno poniesionych nakładów inwestycyjnych, aktualnych wydatków oraz zysków osiągniętych w wyniku podejmowanych działań produkcyjnych. Taka konstrukcja podatku umożliwia wprawdzie znaczne obniżenie obciążeń fiskalnych rolnictwa, ale jednocześnie hamuje strukturalną przebudowę rolnictwa. Potwierdzają to dane dotyczące zmian w strukturze agrarnej włoskiego rolnictwa. Np. w latach 1955-2005 liczba małych gospodarstw rodzinnych, od 1 do 5 ha wzrosła z 69 do 75,7%, natomiast w grupie od 20 do 50 ha liczba gospodarstw zmalała z 30,8 do 4,2% [Górecki 2011].

---

<sup>18</sup> Za dochody z rolnictwa we Włoszech uznawane są dochody uzyskiwane: z uprawy ziemi, hodowli zwierząt (jeżeli pasza pochodziła z co najmniej ¼ uprawianej ziemi), upraw szklarniowych (jednakże tylko o odpowiedniej powierzchni bazowej). Do produkcji rolnej ustawodawca zalicza: uprawę ziemi, grzybów, hodowlę i produkcję drewna, jeżeli stanowią one co najmniej 25% produkcji oraz co najmniej 50% przychodów rolniczych.

<sup>19</sup> Jeżeli ziemia rolnicza jest dzierżawiona, dochód z działalności rolniczej doliczany jest do dochodu dzierżawcy. W przypadku gdy w danym roku podatkowym ziemia nie jest uprawiana, dochód do opodatkowania na koniec roku stanowił mniej niż 30% dochodu szacunkowego z tzw. dochodu gruntowego, natomiast dochód rolny dla celów podatkowych wynosi zero. Szerzej: [Morelli 2012].

## Zakres ukrytego wsparcia rolnictwa przez system podatkowy w Niemczech, Francji i we Włoszech

Pomimo pewnej zbieżności definicyjnej, którą zasygnalizowano powyżej, oraz ewidentnego wpływu na konkurencję, tax expenditures nie zawsze są traktowane jako pomoc publiczna i w związku z tym mogą stanowić krajowe wsparcie rolnictwa, realizowane także poza Wspólną Polityką Rolną. Wyraźnie jednak należy podkreślić, że szczegółowe definicje stosowane w poszczególnych krajach oraz ich zakres są bardzo zróżnicowane, co w istotny sposób może wpływać na wysokość ukrytego wsparcia rolnictwa przez system podatkowy. Niewątpliwie różnice te stanowią swoisty bufor pozwalający na umiejętne „manipulowanie” danymi na ten temat. W związku z tym analiza ukrytego wsparcia realizowanego poza WPR oraz notyfikowaną pomocą publiczną nie jest zadaniem prostym.

Tabela 3. Wartość pomocy finansowej państwa skierowanej do sektora rolnictwa w Niemczech (mln EUR)

Table 3. Value of state subvention into the agriculture sector in Germany (mln EUR)

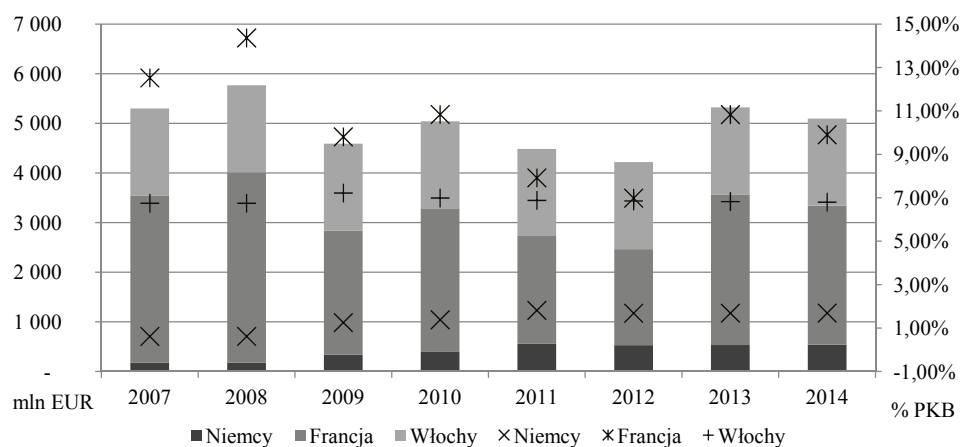
Rok	Wartość wsparcia publicznego w sektorze rolnictwa w Niemczech (mln EUR) na podstawie sprawozdań:					
	z realizacji pomocy finansowej			pomocy publicznej Komisji Europejskiej		
	Ogółem	Tax expenditures		Ogółem	Instrumenty podatkowe	
	Wartość	% pomocy ogółem		Wartość	% pomocy ogółem	
2007	972	177	18,2%	915	496	54,2%
2008	1 185	179	15,1%	1197	523	43,7%
2009	1 088	337	31,0%	889	377	42,4%
2010	1 549	404	26,1%	779	326	41,8%
2011	1 437	560	39,0%	951	344	36,2%
2012	1 187	530	44,7%	882	372	42,2%
2013	1 215	535	44,0%	895*	361*	40,3%
2014	1 176	540	45,9%	909*	350*	38,5%

\*wartości oszacowane na podstawie danych za lata 2007-2012 opublikowanych w Eurostat.

Źródło: Opracowanie na podstawie danych Eurostat oraz [Deutscher Bundestag 2013].

Charakterystycznym przykładem są tu Niemcy, które jako pierwsze (w 1967 r.) rozpoczęły publikowanie raportów na temat tax expenditures, w tym także dotyczących rolnictwa. Pomimo to, ani w raportach, ani obowiązujących aktach prawnych, dotychczas nie sformułowano wprost definicji tax expenditure. Identyfikacja, szacowanie oraz kontrola wydatków publicznych dokonywanych w tej formie są w Niemczech realizowane w oparciu o ogólne założenia sformułowane w Ustawie z 1967 r. o stabilności i wzroście [StWG 1967]. Ustawa obejmuje wszystkie wydatki publiczne (definiowane jako „dotacje”), stanowiące „pomoc finansową” [Deutscher Bundestag 2013] na rzecz przedsiębiorstw czy sektorów gospodarki oraz wyjątkowo – na rzecz gospodarstw domowych (osób fizycznych) pod warunkiem, że pomoc udzielona w ten sposób będzie wpływać na ogólną kondycję ekonomiczną sektora (gospodarki). W rezultacie, ujęcie tax expenditures w porównaniu do

definicji proponowanych np. przez OECD jest znacznie węższe i nie bazuje na analizie konstrukcji poszczególnych podatków pod kątem odchyień od przyjętej normy [OECD 2010]. W przeciwieństwie do innych państw szacujących wartość tax expenditures w sektorze rolnym oraz w całej gospodarce, wartość TEs publikowana corocznie w sprawozdaniach federalnych [OECD 2010] jedynie w ograniczonym zakresie odnosi się do instrumentów podatkowych o charakterze osobistym. Oznacza to zatem, że oficjalnie publikowane wartości pomocy finansowej państwa, w tym adresowanej do przedsiębiorstw rolniczych, pozostają wciąż niekompletne i nie przedstawiają pełnego rozmiaru i kierunków wsparcia sektora rolnictwa w Niemczech.



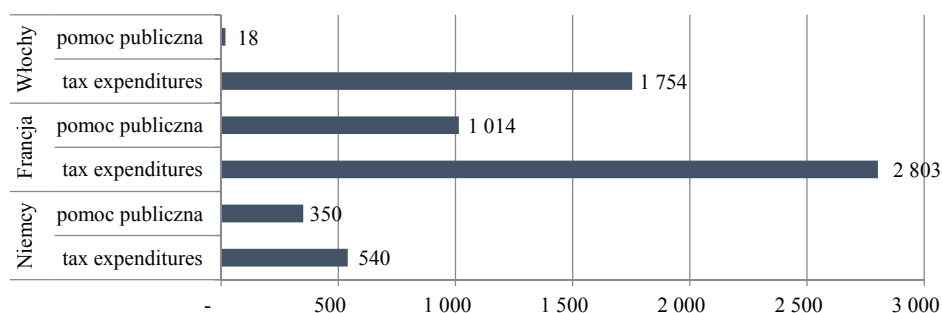
Rys. 1. Wartość tax expenditures w sektorze rolnym w Niemczech, Francji i Włoszech w 2014 r. (mln EUR, % PKB)

Fig. 1. Value of tax expenditures in the agriculture sector in Germany, France and Italy (mln EUR, % GDP)

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Eurostat oraz danych ministerstw finansów Niemiec, Francji i Włoch.

Przedstawioną tezę potwierdzają wnioski płynące z analizy wartości pomocy finansowej skierowanej do sektora rolnego w Niemczech w latach 2007-2014 (tab. 3). Należy jednoznacznie stwierdzić, że dane zawarte w dwóch równorzędnie publikowanych oficjalnych raportach: o pomocy finansowej państwa (w którym publikuje się dane na temat TEs) oraz pomocy publicznej (w którym publikuje się dane na temat instrumentów podatkowych wspierających rolnictwo), są zróżnicowane. Dotyczy to zarówno kwot w ujęciu bezwzględnym, jak i względnym. W 2012 r. wartość TEs wspierających rolnictwo wynosiła 530 mln EUR i była wyższa od publikowanej w raportach o pomocy publicznej o 158 mln EUR. Udział instrumentów podatkowych uznawanych za pomoc publiczną oraz instrumentów zaliczanych do grupy TEs był zbliżony i wahał się w ogólnych wartościach od 42 do 45%. Jednocześnie należy jednak zwrócić uwagę na fakt, że w ostatnich latach następuje wyraźna substytucja notyfikowanej pomocy publicznej udzielanej w formie instrumentów podatkowych na rzecz pomocy w formie TEs. Na podstawie tych danych można wnioskować, że istotna wartość wsparcia niemieckiego rolnictwa, realizowana przez konstrukcje podatkowe ma charakter krajowy, a nie unijny, nie jest zgłaszana jako instrument pomocy publicznej i nie podlega unijnej kontroli. Z uwagi na fakt, iż tylko część

wsparcia kierowana do sektora rolnego znajduje odzwierciedlenie w statystykach publicznych i krajowych, należy przypuszczać, że wartość tej pomocy w relacji do PKB wynoszącej w przybliżeniu do 1 do 1,7% PKB (rys. 1) jest zdecydowanie wyższa i nie przedstawiają dane dotyczące preferencyjnej polityki rolnej w Niemczech.



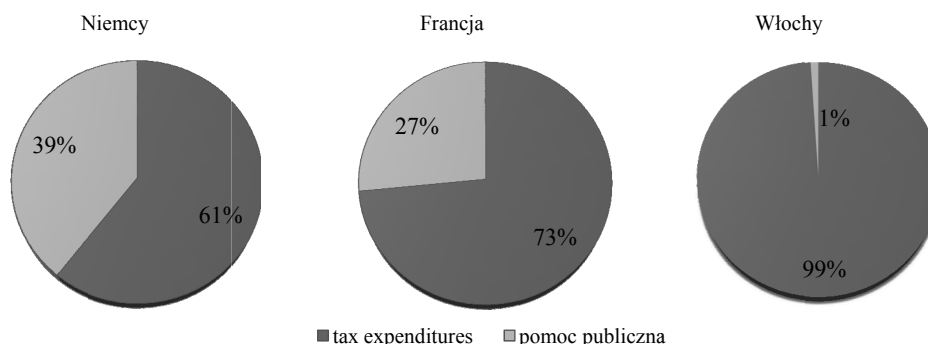
Rys 2. Wartość tax expenditures i pomocy publicznej udzielonej w sektorze rolnym w Niemczech, Francji i Włoszech w 2014 r. (mln EUR)

Fig. 2. Value of tax expenditures and state aid in the agriculture sector in Germany, France and Italy in 2014 (mln EUR)

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Eurostat oraz danych ministerstw finansów Niemiec, Francji i Włoch.

Francja również należy do jednych z pierwszych krajów, w których najwcześniej rozpoczęto publikowanie raportów na temat tax expenditures<sup>20</sup>. Zgodnie z definicją obowiązującą we Francji TEs są to ustawowe lub wykonawcze przepisy prawa, których realizacja prowadzi z jednej strony do utraty dochodów publicznych, z drugiej zaś powoduje zmniejszenie obciążeń podatkowych w porównaniu do wysokości obciążeń podatkowych wynikających z „normy”, przy czym za normę określa się ogólne zasady francuskiego prawa podatkowego [Annexe... 2012]. Definicja TEs przyjęta we Francji jest znacznie szersza niż wcześniej przedstawione podejście niemieckie. W rezultacie, wysokość wsparcia w sektorze rolnym w wartościach bezwzględnych jest kilkukrotnie wyższa niż w Niemczech, ponadto kilkukrotnie przewyższa wartość notyfikowanej pomocy publicznej kierowanej do tego sektora. Wyższa wartość rolniczych tax expenditures we Francji, tj. 2 803 mln EUR w 2014 r. (rys. 2) oznacza, iż polityka rolna ma przede wszystkim charakter krajowy. Należy jednak zaznaczyć, że w przeciwieństwie do pozostałych państw członkowskich, we Francji skuteczność stosowanych instrumentów wspierających rolnictwo podlega corocznej ocenie w ramach procedury budżetowej. Można zatem przypuszczać, że wnioski z systematycznej ewaluacji instrumentów podatkowych (TEs) weryfikują je jako bardziej skuteczne narzędzie niż analogiczne instrumenty notyfikowanej pomocy publicznej, poprzez które także jest realizowana polityka rolna we Francji.

<sup>20</sup> Pierwszy raport z 1979 r. obejmował wysokość zrealizowanych tzw. „dépense fiscale”, zaś począwszy od 1980 r. raport stał się załącznikiem do planu oraz sprawozdania z wykonania budżetu państwa. W 2005 r. raport tax expenditures uzupełniono o analizę efektywności wydatków podatkowych, która miała uzasadnić ich wprowadzenie.



Rys. 3. Wysokość tax expenditures i pomocy publicznej udzielonej w sektorze rolnym w Niemczech, Francji i Włoszech w 2014 r. (mln EUR)

Fig. 3. Value of tax expenditures and state aid in the agriculture sector in Germany, France and Italy in 2014 (mln EUR)

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Eurostat oraz danych ministerstw finansów Niemiec, Francji i Włoch.

Definicja tax expenditures obowiązująca we Włoszech jest ustalona w oparciu o ogólne zasady opodatkowania i jest sformułowana odrębnie dla podatków bezpośrednich i pośrednich. Za ogólną zasadę opodatkowania w przypadku podatków dochodowych uznaje się klasyczny model dochodu Schanz-Haig-Simonsa (SHS), opierający się na założeniu, że dochód podlegający opodatkowaniu jest sumą potencjalnej konsumpcji w danym roku oraz przyrostu majątku w stosunku do roku poprzedniego. Tak ogólnie (i teoretycznie) sformułowana definicja TE powoduje, że w raportach tax expenditures sporządzanych we Włoszech uwzględnia się wiele instrumentów, również tych, które w innych państwach (jak np. we Francji) są uznawane za zasady ogólne, czyli tzw. część podstawowej struktury podatku. Rezultatem przyjętego podejścia jest wykazanie wsparcia sektora rolnego w wysokości równej 1 754 mln EUR w 2014 r.<sup>21</sup>, czyli wartości będącej blisko czterokrotnością wsparcia w formie instrumentów podatkowych w Niemczech oraz stanowiącą ok. 60% wartości odpowiedniej pomocy we Francji. Należy jednocześnie zwrócić uwagę na to, że we Włoszech sukcesywnie wartość notyfikowanej pomocy unijnej zmniejsza się. W ostatnich latach wsparcie to jest raczej marginalne, w 2014 r. wynosi jedynie ok. 1% wsparcia realizowanego w ramach przyjętych założeń krajowej polityki rolnej (rys. 3). Można zatem stwierdzić, że polityka rolna we Włoszech ma przede wszystkim charakter krajowy i tylko w ograniczonym zakresie podlega kryteriom oceny właściwym Wspólnej Polityce Rolnej [Gruppo... 2011].

## Wnioski

Specjalne rozwiązania zastosowane w opodatkowaniu rolnictwa poszczególnych krajów członkowskich UE stanowią istotne jego wsparcie, w części nie podlegające unijnej

<sup>21</sup> We Włoszech dopiero w 2013 r. po raz pierwszy oszacowano wartość tax expenditures w sektorze rolnym oraz dokonano prognozy ich wartości w kolejnych dwóch latach.

kontroli. Według szacunków Banku Światowego wsparcie rolnictwa poprzez system podatkowy w UE w latach 2002-2004 wynosiło średnio ok. 0,65% PKB [Zorya 2006] i jak pokazują aktualne statystyki poszczególnych krajów systematycznie wzrasta.

Niestety, ze względu na brak jednolitej statystyki, różne rozwiązania konstrukcyjne oraz zróżnicowane definicje tax expenditures, nie jest możliwe ustalenie całkowitej wartości dofinansowania tego sektora przez system podatkowy. Rządy poszczególnych państw niechętnie publikują szczegółowe dane na ten temat, co jest zresztą z ich punktu widzenia rozwiązaniem racjonalnym. Należy bowiem pamiętać o tym, że bezpośrednie dotowanie rolnictwa, poza systemem unijnym i Wspólną Polityką Rolną, nie jest dozwolone. Na podstawie analizy rozwiązań stosowanych we Francji, Włoszech i Niemczech można jednak stwierdzić, że specjalne preferencje podatkowe stanowią ważny instrument krajowej polityki rolnej, jednocześnie „wymykający się” unijnej kontroli. Ich wartość znacznie przekracza dane zawarte w oficjalnych statystykach dotyczących pomocy publicznej.

Niewątpliwie rolnicze TEs zmniejszają obciążenia podatkowe gospodarstw rolnych. Poważne wątpliwości może jednak budzić ich skuteczność jako instrumentu polityki rolnej. Niższe obciążenia podatkowe mogą prowadzić równocześnie do zniekształcenia skali i rozmiarów działalności rolniczej, czego przykładem są Niemcy i Włochy. Z punktu widzenia rolników, opłacalne jest bowiem np. prowadzenie działalności w rozmiarze nieprzekraczającym limitów i ograniczeń ustanowionych dla podatników stosujących uproszczone zasady ustalania dochodu do opodatkowania. W wyniku tego, właściciele gospodarstw rolnych prognozując przyszłe dochody w wysokości, która mogłaby spowodować utratę prawa do zastosowania danej preferencji podatkowej, zazwyczaj rezygnują z wyższej produkcji i inwestycji, a tym samym często rezygnują z rozwoju gospodarstwa.

## Literatura

- Andersen F.G., Asheim L.J., Mittenzwei K., Veggeland F. [2002]: Taxation of Agriculture in Selected Countries, Norwegian Agricultural Economics Research Institute, Oslo.
- Annexe au projet de loi de finances pour 2013. Évaluation des voies et moyens. Tome II: Dépenses fiscales. [2012]. Ministère de l'Économie et des Finances, Paryż.
- Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 2011 bis 2014. Drucksache 17/14621. [2013]. Deutscher Bundestag.
- Bericht nach §99 der Bundeshaushaltsordnung zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen bei land und forstwirtschaftlichen Einkünften gemäß §13a des Einkommensteuergesetzes. Drucksache 17/8428. [2012]. Deutscher Bundestag.
- Bewertungsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Februar 1991 (BGBl. I S. 230).
- Dziemianowicz R. [2007]: Efektywność systemu opodatkowania rolnictwa. Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok.
- Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862).
- Gesetz zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft (StWG).
- Górecki J. [2011]: Przyszłość gospodarstw rodzinnych w Polsce i w Unii Europejskiej. [w:] Wieś i rolnictwo w mediach. Gospodarstwa rodzinne podstawą europejskiego rolnictwa w odniesieniu do PROW 2007-2013, Ministerstwo Rolnictwa i Rozwoju Wsi, Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego, Warszawa.
- Gruppo di lavoro sull'erosione fiscale. Relazione Finale. [2011]. Ministero dell'Economia e delle Finanze, [Tryb dostępu:] [http://www.tesoro.it/primo-piano/documenti/20111229/Relazione\\_finale\\_del\\_gruppo\\_di\\_lavoro\\_sull'erosione\\_fiscale.pdf](http://www.tesoro.it/primo-piano/documenti/20111229/Relazione_finale_del_gruppo_di_lavoro_sull'erosione_fiscale.pdf). [Data odczytu: styczeń 2014].
- Jankowska A., Marek M. [2009]: Dopuszczalność pomocy publicznej. Uregulowania wspólnotowe i krajowe. Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.

- Morelli G.K. [2012]: Il trattamento fiscale nel settore agricolo nei principali paesi dell'unione europea, con comparazione operativa per le aziende agricole italiane, Brescia.
- Obwieszczenie Komisji w sprawie stosowania reguł pomocy publicznej do środków związanych z bezpośrednim opodatkowaniem działalności gospodarczej: Dz. U. C 1998 nr 384/03.
- Parsche R., Haug P., Marcelo A., Woon Nam C., Reichl B. [2000]: Internationaler Vergleich der Systeme zur Besteuerung der Land und Forstwirtschaft, Ifo-Institut für Wirtschaftsforschung, München.
- Projet de loi de finances rectificative pour 2012. [Tryb dostępu:] <http://www.senat.fr/rap/112-213-1/112-213-138.html>. [Data odczytu: styczeń 2014].
- Servowa E., Khramova I., Maslenkova V. [2000]: Taxation in Agriculture, Institute for the Economy in Transition, Moskwa.
- Tax expenditures in OECD Countries. [2010]. OECD, Paryż.
- Taxation and Social Security in Agriculture. [2005]. OECD, Paryż.
- Taxation and Social Security in Agriculture. [2006]. OECD, Paryż.
- Veen H., Meulen H., Bommel K., Doorneweert B. [2007]: Exploring agricultural taxation in Europe, Agricultural Economics Research Institute, Haga.
- Wytuczne Wspólnoty w sprawie pomocy państwa w sektorze rolnym i leśnym na lata 2007-2013: Dziennik Urzędowy UE C319/1 z 27.12.2006.
- Zorya S. [2006]: Improving Agricultural Fiscal Policy in Ukraine, ECSSD Environmental and Socialy Sustainable *Development Working Paper* nr 44, World Bank.