



**INSTYTUT EKONOMIKI ROLNICTWA
I GOSPODARKI ŻYWNOŚCIOWEJ
PAŃSTWOWY INSTYTUT BADAWCZY**

Systemy podatkowe w krajach Unii Europejskiej

nr 83

Warszawa 2013



**KONKURENCYJNOŚĆ POLSKIEJ GOSPODARKI
ŻYWNOŚCIOWEJ W WARUNKACH GLOBALIZACJI
I INTEGRACJI EUROPEJSKIEJ**

**Systemy podatkowe
w krajach
Unii Europejskiej**



INSTYTUT EKONOMIKI ROLNICTWA
I GOSPODARKI ŻYWNOŚCIOWEJ
PAŃSTWOWY INSTYTUT BADAWCZY

Systemy podatkowe w krajach Unii Europejskiej

Redakcja naukowa:

dr inż. Joanna Pawłowska-Tyszko

Autorzy:

prof. dr hab. Jacek Kulawik

dr Pierre-Yves Lelong

dr inż. Joanna Pawłowska-Tyszko

dr inż. Michał Soliwoda



KONKURENCYJNOŚĆ POLSKIEJ GOSPODARKI
ŻYWNOŚCIOWEJ W WARUNKACH GLOBALIZACJI
I INTEGRACJI EUROPEJSKIEJ

Warszawa 2013

Pracę zrealizowano w ramach tematu: **Budżetowe podstawy poprawy konkurencyjności polskiego rolnictwa**, w zadaniu: *Ubezpieczenia społeczne oraz opodatkowanie w rolnictwie – uwarunkowania i propozycje reform*

Celem pracy było dokonanie szczegółowego przeglądu systemów opodatkowania rolnictwa w krajach Unii Europejskiej, ze szczególnym uwzględnieniem funkcjonowania specjalnych systemów podatkowych kierowanych do rolnictwa w wybranych krajach Wspólnoty. Ponadto przeprowadzono szczegółową charakterystykę opodatkowania dochodów rolniczych w krajach, które traktują dochody rolnicze na tych samych zasadach jak dochody w pozostałych sektorach gospodarki

Recenzenci

dr hab. Radosław Pastusiak – Uniwersytet Łódzki

dr hab. Zofia Wyszowska – prof. Uniwersytetu Technologiczno-Przyrodniczego w Bydgoszczy

Korekta

Joanna Gozdera

Redakcja techniczna

Leszek Ślipski

Projekt okładki

AKME Projekty Sp. z o.o.

ISBN 978-83-7658-406-5

Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej

– Państwowy Instytut Badawczy

ul. Świętokrzyska 20, 00-002 Warszawa

tel.: (22) 50 54 444

faks: (22) 50 54 636

e-mail: dw@ierigz.waw.pl

<http://www.ierigz.waw.pl>

Spis treści

Wstęp	7
1. Opodatkowanie w krajach UE	9
1.1. Geneza opodatkowania.....	9
1.2. Ogólna charakterystyka systemów podatkowych w krajach UE.....	12
1.3. Opodatkowanie rolnictwa w krajach UE.....	15
2. Analiza systemów opodatkowania w wybranych krajach Unii Europejskiej.....	20
2.1. Charakterystyka wybranych krajów UE o preferencyjnych systemach opodatkowania rolnictwa.....	21
2.1.1. System opodatkowania rolnictwa w Belgii.....	21
2.1.2. System opodatkowania rolnictwa w Niemczech.....	31
2.1.3. System opodatkowania rolnictwa we Francji.....	49
2.1.4. System opodatkowania rolnictwa w Hiszpanii.....	60
2.1.5. System opodatkowania rolnictwa w Polsce.....	66
2.2. Charakterystyka wybranych krajów o ograniczonych preferencjach podatkowych dla rolnictwa.....	77
2.2.1. System opodatkowania rolnictwa w Wielkiej Brytanii	78
2.2.2. System opodatkowania rolnictwa w Irlandii.....	86
2.2.3. System opodatkowania rolnictwa w Holandii.....	92
2.2.4. System opodatkowania rolnictwa w Czechach.....	100
2.2.5. System opodatkowania rolnictwa na Węgrzech.....	106
2.3. Charakterystyka wybranych krajów o systemach bez preferencji podatkowych dla rolnictwa	112
2.3.1. System opodatkowania rolnictwa w Danii.....	112
3. System opodatkowania rolnictwa w wybranych krajach Unii Europejskiej – próba porównania	118
Podsumowanie	123
Literatura	126
Aneks	129

Wstęp

Konstrukcje systemów podatkowych funkcjonujących w krajach Unii Europejskiej wynikają z założeń gospodarki rynkowej i służą nadrzędnym interesom ogółu społeczeństwa. Ich zadaniem jest realizacja celów fiskalnych i społeczno-gospodarczych przy pomocy odpowiednio dobranych instrumentów podatkowych. Należy jednak wyraźnie podkreślić, że w wielu krajach członkowskich realizacja celów нефiskalnych ma zasadnicze znaczenie w konstrukcji preferencyjnych systemów podatkowych kierowanych do wybranych sektorów gospodarki, w tym również szczególnie wrażliwego na zmiany warunków gospodarowania rolnictwa.

Problematyka opodatkowania rolnictwa w krajach Unii Europejskiej ma duże znaczenie dla konkurencyjności podmiotów gospodarczych działających w tym sektorze. Stąd niektóre kraje członkowskie, tworząc wspólnotę, dążą do zachowania pewnej odrębności podatkowej. Przejawia się ona tym, że niektóre kraje europejskie wprowadziły do systemów podatkowych specjalne rozwiązania konstrukcyjne dla rolnictwa, które pozwalają na złagodzenie problemów w tym sektorze, jak również zwiększają konkurencyjność gospodarstw rolnych w poszczególnych krajach UE¹.

W sytuacji obecnych wyzwań budżetowych, jakie stoją przed rządami krajów Unii Europejskiej, opodatkowanie rolniczej działalności gospodarczej staje się tematem debaty publicznej. Problem ten jest szczególnie istotny w Polsce, bowiem rozwiązania obowiązujące w polskim prawie podatkowym nie zawsze są zgodne z powszechnie stosowanymi w krajach UE zasadami podatkowymi. Dotyczy to głównie wyłączenia z opodatkowania dochodów rolniczych, co wymaga gruntownej reformy podatkowej. Przystępując jednak do zmian w systemie podatkowym, warto zapoznać się z rozwiązaniami stosowanymi w tym zakresie w państwach Unii Europejskiej.

Niniejszy raport został wykonany w ramach zadania badawczego 4503 pt. „Ubezpieczenia społeczne oraz opodatkowanie w rolnictwie – uwarunkowania i propozycje reform”, które stanowi integralną część tematu badawczego Programu Wieloletniego na lata 2010-2014 realizowanego przez Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej – Państwowy Instytut Badawczy.

Celem tego raportu jest próba dokonania oceny systemów podatkowych funkcjonujących w rolnictwie krajów Unii Europejskiej pod kątem możliwości przeprowadzenia zmian w polskim rolniczym systemie podatkowym. Do realizacji celu wykonano szczegółową analizę systemów opodatkowania rolnictwa w wybranych państwach Wspólnoty, ze szczególnym uwzględnieniem funkcjonowania specjalnych systemów podatkowych kierowanych do rolnictwa. Możliwie rzetelny obraz objętych analizami systemów podatków może być przydatny decydentom przy podejmowaniu takich decyzji politycznych, które korzystnie wpływałyby na przemiany zachodzące na polskiej wsi.

W rozdziale pierwszym zwrócono uwagę na historyczne uwarunkowania kształtowania się podatków dochodowych w Europie, porównano systemy podatkowe

¹ M. Wasilewski, M. Ganc, *Funkcjonowanie systemu podatkowego w rolnictwie oraz propozycje zmian w opinii rolników indywidualnych*, *Finanse, Rynki finansowe, ubezpieczenia* nr 50, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego* nr 689, Szczecin 2012, s. 726.

w wybranych krajach UE pod kątem ich struktury i udziału w dochodach budżetowych tych państw. Dokonano również przeglądu rozwiązań podatkowych stosowanych w rolnictwie, w tym szczególnie rodzajów podatków obciążających rolnictwo, obowiązków rachunkowych i sposobu obliczania dochodu podatkowego oraz preferencyjnych rozwiązań podatkowych kierowanych do rolnictwa.

Rozdział drugi zawiera informacje dotyczące funkcjonowania i konstrukcji systemów opodatkowania rolnictwa w krajach UE. Ze względu na obszerność informacji w nim zawartych wyodrębniono trzy podrozdziały. Kryterium tego podziału jest zakres przywilejów kierowanych do rolnictwa analizowanych państw UE. Charakterystyka wybranych systemów opodatkowania została przeprowadzona według ujednoliconego schematu i obejmuje: charakterystykę sektora rolnego w danym kraju, rodzaje podatków obciążających działalność rolniczą i przedmiot opodatkowania, regulacje prawne dotyczące rolnictwa, metody ustalania dochodu podatkowego i płatności zaliczek, stawki podatku dochodowego oraz obowiązki rejestracyjne, ewidencyjne i rozliczeniowe. Każda cząstkowa analiza odnosząca się do systemu danego kraju została zakończona krótką syntezą.

W rozdziale trzecim dokonano próby porównania i oceny analizowanych systemów podatkowych, pod kątem możliwości dokonania zmian w polskim rolnictwie. W rozdziale tym wyodrębniono grupy państw o podobnych systemach opodatkowania rolnictwa. Kryterium tych porównań stanowiły: rodzaje podatków obciążających rolnictwo, przedmiot opodatkowania, konstrukcja i znaczenie podatku dochodowego w rolnictwie, elementy uprzywilejowania podatkowego w sektorze rolnym.

Istotną część raportu stanowią wnioski końcowe i rekomendacje zawarte w podsumowaniu pracy.

1. Opodatkowanie w krajach UE

Problematyka opodatkowania ma szczególne znaczenie dla rozwoju społeczno-gospodarczego każdego kraju. Podatki stanowią bowiem główne źródło dochodów budżetowych państw, a co za tym idzie decydują o ich suwerenności, bezpieczeństwie finansowym i możliwościach rozwojowych. Systemy podatkowe w krajach Unii Europejskiej kształtowały się pod wpływem przemian gospodarczych, społecznych i politycznych. Należy jednak zaznaczyć, że pomimo licznych zmian, obciążone są one wadami i wymagają ciągłego doskonalenia mającego na celu ich dostosowanie do nowych warunków gospodarowania. W tych uwarunkowaniach szczególnie przydatne mogą być porównania międzynarodowe dotyczące podatków.

1.1. Geneza opodatkowania

W większości krajów członkowskich Unii Europejskiej występują historycznie ukształtowane systemy podatkowe, które są wynikiem ewolucji i mają wiele cech wspólnych. Podatki są kategorią historyczną, ściśle powiązaną z ukształtowaniem się teorii państwowości, a także własności prywatnej². Analizując powszechną historię gospodarczą, można odnotować, że obciążenia o charakterze podatkowym znane były już w starożytności³. Pierwsze wzmianki na temat podatków pojawiają się już w Biblii, która podaje, że jedną dziesiątą zbiorów należało odłożyć w celach redystrybucji i wspierania duchowieństwa. Pierwsze podatki majątkowe zostały wprowadzone w Atenach za czasów reformy Solona (ok. 596 r. p.n.e.). Przedmiotem opodatkowania była początkowo ziemia, następnie domy mieszkalne, a także niewolnicy, bydło, meble i środki pieniężne. Podobnie, w Imperium Rzymskim opodatkowaniu podlegał majątek podatnika nie tylko w postaci ziemi rolniczej, ale również inne formy substancji majątkowej. Biorąc pod uwagę specyfikę opracowania, warto wspomnieć, że już w czasach średniowiecznych wspólnoty plemienne Saksonów i Teutonów uczyniły przedmiotem opodatkowania produkcję brutto, a następnie netto z ziemi rolniczej. Można zauważyć, że ówczesny podatek „quasi-rolny” ewoluował w kierunku ogólnego obciążenia fiskalnego o charakterze majątkowym. Do końca XII w. obciążenia o charakterze majątkowym stały się dobrze rozwinięte na obszarze dzisiejszych Włoch i Holandii. Można zauważyć, że podatki majątkowe stanowiły trzon systemów podatków państw europejskich aż do przełomu XIX i XX w. Śladów podatku od darowizny i spadków (a więc związanych z przekazywaniem substancji majątkowej) można szu-

² A. Krajewska, *Podatki w Unii Europejskiej*, PWN, Warszawa 2012, s. 56.

³ Pierwsze ślady (w postaci glinianych tabliczek w grobowcach), mogące sugerować występowanie tego rodzaju danin na rzecz władz publicznych, zostały znalezione przez archeologów na terenie południowego Egiptu. Mogą być datowane na dynastię władcy egipskiego Skorpiona I (prawdopodobnie Serketa), czyli lata 3200-3000 r. p.n.e. Starożytne podatki miały często charakter dziesięciny i były regulowane w formie niepieniężnej (często w postaci artykułów rolnych, np. lnu czy oleju). Podobnie jak w starożytnym Egipcie, również w antycznej cywilizacji mezopotamskiej daniny na rzecz władcy pojawiły się ok. 2500 r. p.n.e. Por. A. Lymer, *History of Taxation* [w:] *The International Taxation System*, A. Lymeri in. (red.), Kluwer Academic Publishers, 2002.

kać już w starożytnym Egipcie (700 r. p.n.e.). Za czasów cesarza Augusta (6 r. n.e.) spadkodawca zobowiązany był do zapisu w testamencie 5% wartości swojego majątku na rzecz państwa. Jak twierdzi N. Gajl, system grecki był protoplastą systemów podatków państw nowożytnych, o czym świadczy obecność stawek proporcjonalnych, progresji, ulg, zniżek, zwolnień, czy też ryczałtowego ustalania dochodów w oparciu o kataster⁴.

Podatki od konsumpcji były stosowane jako źródło zasilania budżetów państw (Egipt, Imperium Rzymskie) w czasach starożytnych. Antyczni Fenicjanie znali już opłaty celne. Podatki akcyzowe mają swoje źródło w tzw. brytyjskim podatku od herbaty, nakładanym na kolonie, tworzące obecne wschodnie stany USA. Ogólnie rzecz biorąc, podatki od sprzedaży są relatywnie nowoczesnymi konstrukcjami fiskalnymi: przykładowo, tzw. podatek od obrotu (od sprzedaży dóbr) wprowadzony przez Francję i Niemcy po I wojnie światowej, a przez Kanadę w 1920 r. W końcu, podatek ten wyrażał się w wyższej cenie płaconej przez konsumenta. Podatek od obrotu w sprzedaży detalicznej został wprowadzony w ponad 30 państwach w okresie Wielkiego Kryzysu. Podatek od wartości dodanej, choć był znany już czasach nowożytnych, został wprowadzony we Francji w 1954 r., następnie w Danii w 1967 r. W USA był wprowadzony jedynie w stanach Luizjana i Michigan.

Próby wprowadzenia podatku dochodowego pojawiły się pod koniec XVIII w. (tabela 1). Ogólnie rzecz biorąc, były to raczej przymiarki do obciążenia przychodów podatkowych bogacącego się wówczas mieszczaństwa (szczególnie kupców oraz wykonujących tzw. wolne zawody). Dopiero w drugiej połowie XIX w. podatek dochodowy o charakterze progresywnym został przyjęty przez większość państw europejskich. Warto też zwrócić uwagę, że system podatków dochodowych wprowadzony po wojnie secesyjnej w Stanach Zjednoczonych zastąpił dotychczasowe źródła przychodów podatkowych, mianowicie cła oraz wpływy ze sprzedaży ziemi osobom prywatnym. W USA początkowo podatek dochodowy miał charakter liniowy, a po zakończeniu wojny światowej progresywny (stawka 3% dla dochodu powyżej 600 USD i 5% – powyżej 10 000 USD). Należy też zaznaczyć, że w 1913 r. stawka podatku dochodowego wynosiła najwyżej 7% (łącznie z tzw. *surtax*, czyli domiarem podatkowym). Przede wszystkim, ten rodzaj obciążenia był odbierany jako danina wymierzona przeciwko konkretnym klasom społecznym, prowadząca do i dekoncentracji bogactwa przemysłowców stanów północnych.

Wzorując się na doświadczeniach USA, bliźnie rozwiązania w zakresie opodatkowania przyjęła Kanada (początkowo jako dominium brytyjskie) w 1917 r. W czasach Wielkiego Kryzysu lat 30. XX w. nastąpił proces konwergencji między tymi systemami. Dodatkowo, można było zauważyć tworzenie się złożonej sieci powiązania prawa podatkowego. Przykładowo w 1963 r. występowało aż 17 przedziałów podatkowych, najwyższa stawka podatkowa na poziomie 80% dla dochodu podatko-

⁴ N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, PWN, Warszawa 1992, s. 22.

wego 175 000 CAD (dolarów kanadyjskich) i powyżej, a kwota dochodu zwolnionego wyniosła 3200 CAD rocznie.

W Wielkiej Brytanii podatek dochodowy pojawił się po raz pierwszy w roku 1798. Podatek ten nakładany był na dochody wyższe od 60 funtów rocznie, jego najwyższa stawka wynosiła 10% i płacona była od dochodów powyżej 200 funtów rocznie. Oznaczało to, że większość Brytyjczyków nie podlegała temu podatkowi, gdyż średni roczny dochód wynosił wówczas 20 funtów na osobę rocznie. W roku 1802 podatek ten został zniesiony, by już zaledwie rok później wprowadzić go ponownie. Jego najwyższa stawka została zredukowana do 5%, ale obniżono dolny próg podatkowy do 50 funtów. W roku 1804 najwyższa stawka została ponownie podniesiona do 10%. Mimo że podatek ten został wprowadzony w celu uzyskania dochodów na prowadzenie popieranego przez społeczeństwo wojen z napoleońską Francją, cieszył się on szczególnie złą opinią. Stąd w roku 1816, tuż po zakończeniu wojen napoleońskich, został on zniesiony. Jednak już w roku 1840, po redukcji stawek celnych, ponownie powrócono do tego podatku. Wprowadzono go w celu zrównoważenia budżetu na przejściowy okres 4 lat, w wysokości 3%, i jedynie od dochodów powyżej 150 funtów rocznie, przy średnich dochodach rządu 24 funtów rocznie. W roku 1853 powrócono ponownie do tego podatku i wprowadzono ustawę o podatku dochodowym na kolejne 7 lat. Stawka tego podatku początkowo miała wynosić 3% z możliwością jej obniżenia w kolejnych latach. Niestety wybuch wojny krymskiej zmusił ówczesnych decydentów do podniesienia tej stawki do 6%. W roku 1874 podjęto kolejną próbę całkowitego zniesienia tego podatku, która okazała się fiaskiem. Od tego czasu podatek dochodowy stał się bardzo trwałym elementem systemu podatkowego w Wielkiej Brytanii. Należy jednak zauważyć, że z każdym rokiem jego znaczenie w strukturze dochodów budżetowych rosło. I tak pod koniec XIX wieku stopa opodatkowania wyniosła już ok. 10%, a jej wzrost podyktowany był wzrostem wydatków na cele socjalne. W roku 1918 stopa podatkowa osiągnęła poziom 30%. II wojna światowa wymusiła dalszy wzrost podatków do poziomu najpierw 40%, a potem 50%. Wbrew wcześniejszym zapowiedziom dotyczącym obniżki podatku, zmian takich nie dokonano, co wskazuje na wzrost jego znaczenia w dochodach budżetowych państwa. Co więcej, w XX wieku stale obniżano próg płacenia podatku, co naturalnie przyczyniło się do wzrostu liczby jego płatników. W wieku XIX podatki płaćli zaledwie kilka procent brytyjskiego społeczeństwa, w 1930 roku ok. 22%, w 1944 już ponad 30%, a obecnie prawie wszyscy pracujący (tj. ok. 50% ludności). Z formalnego punktu widzenia, Brytyjczycy nadal traktują ten podatek jako podatek czasowy. Prawa do poboru tego podatku wygasają bowiem każdego roku w dniu 5 kwietnia, co powoduje coroczne wpisywanie do prawa finansowego. Sytuacja ta powoduje, że przez cztery miesiące do momentu uprawomocnienia się aktów legislacyjnych, pobór podatku dokonywany jest na podstawie tymczasowej ustawy o poborze podatku (*Provisional Collection of Taxes Act*) z 1913 roku. Podatki dochodowe istniejące obecnie w krajach Unii Europejskiej ukształtowały się i „zakorzeniły” w systemach podatkowych po drugiej wojnie światowej. Opodatkowanie dochodów stało się jednym z najistotniejszych narzędzi, które oprócz funkcji fiskalnej, zgodnie z doktryną J.M. Keynesa spełniało i spełnia

wiele funkcji pozafiskalnych, w szczególności umożliwia redystrybucję dochodów ludności.

Tabela 1. Ewolucja podatku dochodowego

Lokalizacja geograficzna i historyczna	Zmiany
Wielka Brytania, koniec XVIII w.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Wprowadzenie podatku od wartości czynszowej mieszkań z wieloma rodzajami stawek. ▪ 1798 r. – wprowadzenie podatku dochodowego na mocy ustawy „<i>Triple Assessment</i>” zamiast podwyższania stawek dotychczasowych podatków od majątku; podatek miał charakter liniowy i został zawieszony wraz z zakończeniem wojen napoleońskich (1816 r.). ▪ 1953 – powrócono do koncepcji podatku dochodowego, który stał się trwałym elementem systemu podatku dochodowego.
Francja, koniec XVIII w.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Podatek od domów, o charakterze silnie progresywnym, dotkliwy szczególnie dla arystokracji.
Wielka Brytania, XIX w.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ 1842 - ponowne wprowadzenie podatku dochodowego, o charakterze zbliżonym do liniowego (w takiej formie pozostał do 1907 r.). ▪ Wprowadzenie dochodu zwolnionego od podatku, a także obniżonej stawki podatku od wynagrodzeń dla mniej zamożnych podatników. ▪ Ustalenie stawek podatkowych o charakterze progresywnym.
USA, XIX w.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Inicjatywa podjęta na poziomie regionalnym przez stany południowe, m.in. Virginia, North Carolina, Alabama, w których dominującą rolę wśród decydentów odgrywali właściciele wielkoobszarowych farm. Początkowo, wprowadzony podatek miał charakter proporcjonalny i zastępował obciążenia fiskalne związane z majątkiem, a przede wszystkim ziemią rolniczą (m.in. tzw. <i>licence/occupation tax</i>). ▪ Wprowadzenie podatku dochodowego na skalę federalną – jako jednego z następstw ekonomicznych wojny secesyjnej (procesy integracji stanów południowych z północnymi). ▪ 1909 – ustanowienie podatku korporacyjnego (stawka na poziomie 1% zysków przedsiębiorstwa). ▪ 1913 – konstytucyjne przyznanie uprawnień Kongresowi w zakresie stanowienia podatków.
Kanada, XX w.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ 1917 – przyjęcie ustawy o podatku dochodowym. ▪ 1945-1970 – zwiększanie fiskalizmu w oparciu o system progresji podatkowej. ▪ Od lat 70. XX w. – łagodzenie obciążeń fiskalnych oraz uproszczenie struktur podatkowych (zmniejszenie liczby stawek podatkowych).

Źródło: adaptacja rozważań z opracowania: A. Lymer, *History of Taxation [w:] The International Taxation System*, A. Lymeri in. (red.), Kluwer Academic Publishers, 2002.

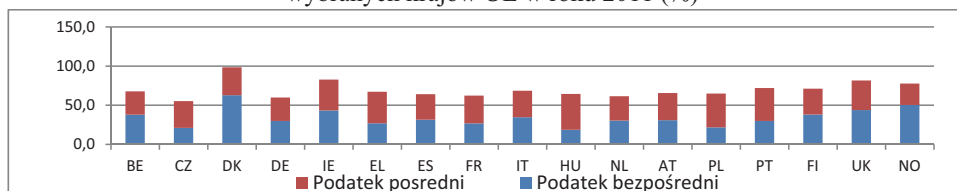
Powyższe rozważania wskazują na ogromną różnorodność podatków nakładanych przez rządy. Szczególne znaczenie w systemach podatkowych ma obecnie podatek dochodowy, który jednak od początku jego wprowadzenia w USA oraz w Wielkiej Brytanii traktowany był jako podatek tymczasowy, z którego należy się jak najszybciej wycofać, gdy tylko znikną powody jego wprowadzenia. Do dnia dzisiejszego nie znaleziono żadnego innego rozwiązania, które jednocześnie umożliwiałoby zarówno realizację idei sprawiedliwości społecznej, jak i stymulowanie pożądaných zachowań w sferach produkcji i konsumpcji.

1.2. Ogólna charakterystyka systemów podatkowych w krajach UE

Przeprowadzone analizy wskazują, że kraje Unii Europejskiej posiadają bardzo zbliżone systemy podatkowe, pomimo różnych uwarunkowań społeczno-gospodarczych i politycznych. W systemach tych podstawę dochodów budżetowych stanowią podatki obciążające konsumpcję (VAT, akcyza) oraz dochody osób fizycznych i prawnych (podatek dochodowy od osób fizycznych oraz podatek dochodowy od osób prawnych). Najbardziej znaczącym źródłem przychodów podatkowych budżetów krajów członkowskich UE (np. Czech, Grecji, Francji, Węgier, Polski, Portugalii) są podatki konsumpcyjne, w których dominującą rolę odgrywają wpływy z tytułu podatku VAT. W niektórych analizowanych państwach, tak jak w Danii, Belgii, Finlandii, Włoszech, Anglii czy Irlandii głównym źródłem zasilania budżetów są podatki dochodowe. W pozostałych krajach wpływy z tytułu obu rodzajów podatków pozostają na wyrównanym poziomie (rysunek 1).

Badania przeprowadzone przez Mendozę i Tesar⁵ wskazują, iż wysoki udział podatków pośrednich w systemie podatkowym sprzyja rozwojowi gospodarstwu, co jest wynikiem pozytywnego ich oddziaływania na wzrost oszczędności, jak również ich niewielkim wpływem na alokację kapitału. Z kolei wyższe wpływy z podatków dochodowych wskazują na wysoki poziom rozwoju danego kraju. Wpływy z tytułu podatków pośrednich i bezpośrednich stanowią ok. 60% wszystkich wpływów budżetowych i ok. 90% wszystkich wpływów podatkowych, co świadczy o ich szczególnym znaczeniu fiskalnym. Wyjątek stanowią Dania, Włochy i Anglia, gdzie wpływy budżetowe z tytułu tych podatków stanowią od 80% do ponad 90% (rysunek 1).

Rysunek 1. Udział podatków pośrednich i bezpośrednich w dochodach budżetowych wybranych krajów UE w roku 2011 (%)



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Eurostat 2013, *Taxation trends in the European Union*.

Z danych zawartych w tabeli 2 wynika, że dochody budżetowe z tytułu podatków sięgają w niektórych krajach prawie połowy PKB (np. Dania), w większości krajów stanowią one nieco ponad 30% PKB. W latach 2009-2011 dochody te pozostawały na prawie niezmiennym poziomie, przy czym zaznacza się w niewielki wzrost udziału podatków pośrednich w takich krajach, jak Finlandia, Grecja, Włochy, Polska, Hiszpania czy Anglia.

⁵ E. Mendoza, L. Tesar, *Why hasn't tax competition triggered a race to the bottom? Some quantitative lessons from the UE*, *Journal of Monetary Economics*, vol. 52, 2005 s. 163-204.

Tabela 2. Udział dochodów podatkowych w PKB w wybranych krajach UE według grup podatków w latach 2009 i 2011

Państwo	Udział podatków (% PKB)							
	Łącznie		Konsumpcyjne (pośrednie)		Dochodowe (bezpośrednie)		Pozostałe pośrednie i bezpośrednie	
	2009	2011	2009	2011	2009	2011	2009	2011
Austria (AT)	42,4	42,0	14,9	14,6	12,8	13,0	4,4	4,1
Belgia (BE)	43,4	44,1	13,0	13,1	15,9	16,8	3,1	3,1
Czechy (CZ)	33,4	34,4	11,3	11,8	7,2	7,3	0,5	0,6
Dania (DK)	47,8	47,7	17,0	17,0	30,0	29,9	3,0	3,1
Finlandia (FI)	42,8	43,4	13,7	14,4	16,4	16,5	1,3	1,3
Francja (FR)	42,1	43,9	15,3	15,5	10,3	11,8	6,2	6,1
Niemcy (DE)	38,3	38,7	11,8	11,5	11,7	11,6	1,4	1,5
Grecja (EL)	30,5	32,4	11,6	13,0	8,5	8,8	1,5	2,5
Włochy (IT)	43,0	42,5	13,8	14,4	15,5	14,8	4,3	4,0
Holandia (NL)	38,2	38,4	12,2	12,0	12,1	11,7	2,6	2,6
Polska (PL)	31,8	32,4	13,1	14,0	7,5	7,1	2,1	2,0
Hiszpania (ES)	30,7	31,4	9,1	10,2	10,1	9,9	2,0	2,1
Anglia (UK)	34,8	36,1	11,9	13,5	16,0	15,9	4,5	4,4
Irlandia (IE)	33,8	35,9	14,0	14,4	16,7	17,5	4,6	4,2

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Eurostat 2013, *Taxation trends in the European Union*.

Z przeglądu reform podatkowych w krajach UE wynika, że w ostatnich latach większość krajów Wspólnoty podejmowała działania w kierunku obniżania podatków bezpośrednich, a zwłaszcza podatku dochodowego od osób fizycznych, co powinno przełożyć się na zmniejszanie ich udziału w dochodach podatkowych krajów UE. Dane zawarte w tabeli 3 nie potwierdzają jednak tego trendu, co może wynikać z tego, iż obniżaniu stawek podatku dochodowego od osób fizycznych towarzyszy zazwyczaj ograniczenie ulg podatkowych, co skutkuje rozszerzeniem bazy podatkowej. Sytuacja jest wynikiem integracji ekonomicznej, która sprzyja ewolucji w kierunku zachowania pewnej równowagi pomiędzy podatkami pośrednimi i bezpośrednimi (tabela 2). Polityka ta podyktowana jest względami ekonomicznymi i społecznymi, bowiem podatki pośrednie nie spotykają się z tak wyraźną niechęcią podatników, jak podatki bezpośrednie, co więcej, łatwiej je wprowadzić i znacznie prostszy jest ich pobór.

Tabela 3. Udział podatków dochodowych od osób fizycznych całkowitych w dochodach podatkowych wybranych krajów UE w latach 2005-2011(%)

Kraje	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
	Podatek dochodowy od osób fizycznych (%)						
Austria (AT)	22,7	23,2	23,6	24,4	23,4	23,2	23,2
Belgia (BG)	28,8	27,9	27,8	28,4	28,0	28,1	28,2
Czechy (CZ)	12,4	11,8	11,9	10,7	10,8	10,3	10,8
Dania (DK)	49,0	50,1	51,8	52,6	55,2	51,2	50,9
Finlandia (FI)	30,7	30,3	30,3	30,9	31,2	29,7	29,4
Francja (FR)	18,4	17,9	17,5	18,1	18,0	17,8	17,9
Niemcy (DE)	20,8	21,3	22,2	23,2	23,1	21,9	21,8

Grecja (EL)	14,5	14,6	14,8	15,0	16,3	14,0	14,6
Włochy (IT)	26,1	26,2	26,4	27,4	27,2	27,5	27,1
Holandia (NL)	17,5	17,8	19,1	18,4	22,4	21,8	20,9
Polska (PL)	12,0	13,6	15,0	15,6	14,6	14,0	13,8
Hiszpania (ES)	18,6	19,5	21,1	22,3	23,0	22,9	23,7
Anglia (UK)	28,8	28,6	29,7	28,5	30,0	28,3	27,9
Irlandia (IE)	27,2	27,3	28,1	27,8	27,8	26,9	32,0

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Eurostat 2013, Taxation trends in the European Union.

Pomimo szeregu reform dokonujących się w krajach Wspólnoty, budowa systemów podatkowych wynika z szeregu uwarunkowań społeczno-ekonomicznych takich jak poziom stopy życiowej społeczeństwa, przyzwyczajenia konsumpcyjne, poglądy na rolę państwa w gospodarce, mentalność podatkowa ludności. Stąd wśród członków Wspólnoty nadal można wyodrębnić kraje o relatywnie niewielkim udziale podatków od dochodów osób fizycznych (rządu kilkunastu procent) i przewadze podatków konsumpcyjnych, np. Czechy, Francja, Grecja, Holandia, Polska i Hiszpania oraz kraje, w których opodatkowanie dochodów osób fizycznych jest wysokie (np. Belgia, Dania, Finlandia, Anglia, Irlandia). Sytuacja ta odpowiada literaturowemu podziałowi na kraje o „południowej” i „północnej” mentalności podatkowej⁶.

1.3. Opodatkowanie rolnictwa w krajach Unii Europejskiej

W większości państw nie istnieje odrębny system podatkowy dla rolnictwa, pomimo to rolnicy są traktowani jednak inaczej niż pozostałe grupy zawodowe. Jest to wynik uprzywilejowanego traktowania rolnictwa przez system podatkowy, co w literaturze przedmiotu określane jest pojęciem *agricultural tax expenditures* (TEs). Generalnie można więc wyróżnić dwa główne podejścia (systemy) opodatkowania rolnictwa:

- powszechny system opodatkowania – rolnictwo podlega tym samym regulacjom podatkowym, co inne grupy zawodowe:
 - w konstrukcji podatku nie zastosowano żadnych instrumentów wspierających rolnictwo (np. Finlandia);
 - w konstrukcji podatku zastosowano wiele rozwiązań sprzyjających rozwojowi rolnictwa, np. ulgi proinwestycyjne (np. Holandia, Hiszpania, Belgia, Wielka Brytania, Irlandia, Dania, Szwecja, Słowacja);
- specjalny (preferencyjny) system opodatkowania – odrębne regulacje podatkowe w stosunku do rolników, mające służyć zmniejszeniu ponoszonego przez nich ciężaru podatkowego (Austria, Niemcy, Francja, Włochy, Polska)⁷.

⁶ K.H. Hansmeyer, K. Mackscheidt, *Finanzpsychologie*, Hdb. D. Fin., Tübingen 1977, t.1, s. 570, za: A. Krajewska, *Podatki w Unii Europejskiej*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2010, s. 76.

⁷ D. Ogrodnik, *Podatek rolny w krajach europejskich*, ZER nr 3/2009, s.108.

Przegląd systemów podatkowych w rolnictwie krajów unijnych wskazuje, że rolnicy unijni realizują większość świadczeń podatkowych. Do zasadniczych podatków obciążających rolnictwo zalicza się:

- podatki „dochodowe”, w tym osobisty podatek dochodowy oraz podatek korporacyjny;
- podatki majątkowe, w tym podatek od nieruchomości (od ziemi i budynków), podatek od przeniesienia własności w wyniku spadków i darowizn oraz sprzedaży;
- podatki pośrednie, w tym przede wszystkim podatek od towarów i usług⁸.

W systemie opodatkowania gospodarstw rolnych w krajach Unii Europejskiej zasadniczą rolę odgrywa podatek dochodowy od osób fizycznych, co wynika między innymi ze struktury własnościowej rolnictwa europejskiego, w którym dominują gospodarstwa rodzinne, natomiast liczba podmiotów prawnych prowadzących produkcję rolną jest niewielka (tabela 4). W dużym stopniu przyczynia się do tego obowiązujący system podatkowy, który preferuje (poprzez zastosowanie szczególnych rozwiązań) działalność prowadzoną w formie gospodarstw rodzinnych. Rolniczy podatek dochodowy stanowi istotny instrument polityki rolnej państwa. Poprzez jego zastosowanie państwo może realizować wyznaczone cele polityki społeczno-ekonomicznej. W wielu krajach za pomocą podatku dochodowego w rolnictwie wprowadzane są preferencyjne zasady opodatkowania rolnictwa, które odnoszą się m.in. do korzystniejszych sposobów określania podstawy opodatkowania, niższych stawek podatkowych czy też stosowania specjalnych ulg i zniżek w podatku.

Tabela 4. Rozwiązania podatkowe w rolnictwie oraz forma prawna prowadzenia rolniczej działalności gospodarczej

Kraj	Forma prawna prowadzenia gospodarstwa rolnego	Szczególne rozwiązania podatkowe w rolnictwie
Belgia	Firmy jednoosobowe	Dopuszcza się szacunkowe formy określenia dochodu do momentu zrównania dochodu szacunkowego z dochodem faktycznym. Stosuje się uprzywilejowane opodatkowanie dotacji unijnych, uprzywilejowane opodatkowanie dla rezygnujących z rolnictwa, refinansowanie kredytów oraz przyspieszoną amortyzację.
Francja	Firmy jednoosobowe i spółki partnerskie	Uproszczona rachunkowość, ryczałtowe i szacunkowe formy określenia dochodu, możliwość rozliczania strat, stosowanie średnich dochodów z 3 lat, możliwość odliczania wydatków inwestycyjnych, ulgi dla młodych rolników.
Holandia	Firmy jednoosobowe i spółki partnerskie	Możliwość określenia dochodów na podstawie średniej z 3 lat, możliwość rozliczania strat. Ulgi inwestycyjne i przyspieszona amortyzacja wspierające inwestycje.
Luksemburg	Firmy jednoosobowe	Uproszczona rachunkowość, możliwość rozliczania strat.
Niemcy	Firmy jednoosobowe i spółki partnerskie	Uproszczona rachunkowość, ryczałtowe i szacunkowe formy określenia dochodu, możliwość rozliczania strat, stosowanie średnich dochodów z 3 lat, możliwość tworzenia rezerw inwestycyjnych, przyspieszona amortyzacja.
Włochy	Firmy jednoosobowe	Dochód określany na podstawie ryczałtu.

⁸ R. Przygodzka, *Fiskalne instrumenty wspierania rozwoju rolnictwa – przyczyny stosowania, mechanizmy i skutki*, Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok 2006, s. 207.

cd. Tabeli 4

Wielka Brytania	Spółki partnerskie	Możliwość określania dochodów na podstawie średniej z 2 lat, tworzenia funduszu inwestycyjnego zmniejszającego podstawę opodatkowania, dodatkowe odpisy amortyzacyjne.
Irlandia	Firmy jednoosobowe	Możliwość określania dochodów na podstawie średniej z 3 lat, preferencje ekologiczne.
Dania	Firmy jednoosobowe	Określanie dochodów na podstawie planu przedsięwzięcia. Nienormatywne opodatkowanie dla małych gospodarstw. Ciągłość wartości księgowej. Dodatkowe odpisy na B+R w gospodarstwach.
Grecja	Brak danych	Opodatkowanie na zasadach ogólnych.
Hiszpania	Firmy jednoosobowe	Szacunkowe formy określania dochodów dotyczą tylko małych gospodarstw, które stanowią większość. Brak specjalnych ulg dla rolników. Kredyty związane z tylko inwestycjami ekologicznymi, na B+R w rolnictwie oraz działalność eksportową.
Austria	Firmy jednoosobowe	Uproszczona rachunkowość, ryczałtowe i szacunkowe formy określania dochodu, indywidualnie wybrany rok podatkowy.
Czechy	11% gospodarstw to osoby prawne, pozostałe to gospodarstwa rodzinne	Opodatkowanie na zasadach ogólnych.
Estonia	Firmy jednoosobowe	Obowiązują zwolnienia w podatku dla gospodarstw, których dochód nie przekracza 45 000 koron. Powyżej tej wartości dochód opodatkowany jest na zasadach ogólnych.
Litwa	Firmy jednoosobowe	Wyłączenia spod podatku dochodowego małych gospodarstw rolnych. Pozostałe gospodarstwa w 2009 r. płaciły podatek w wysokości 5% dochodu, w 2010 r. podatek ten zwiększył się o kolejne 5%.
Łotwa	Brak danych	Wyłączone z opodatkowania dochodu są małe gospodarstwa rolne, większe gospodarstwa agroturystyczne, ogrodnictwo do wysokości 300 łatów rocznie. Opodatkowaniu nie podlegają również subsydia do produkcji rolnej.
Polska	Gospodarstwa rodzinne	Wyłączenie spod podatku dochodowego.
Słowacja	Firmy jednoosobowe	Opodatkowanie na zasadach ogólnych.
Węgry	Brak danych	Opodatkowanie na zasadach ogólnych.

Źródło: opracowanie własne na podstawie D. Ogrodnik, *Podatek rolny w krajach europejskich*, ZER nr 3/2009, s.108.

Rozróżnienie podatków dochodowych w rolnictwie dokonuje się na podstawie wielorakich kryteriów, ale najczęściej stosowanym jest rodzaj podstawy opodatkowania, od której podatek jest naliczany. Zarówno w teorii, jak i w praktyce spotyka się dwie koncepcje obliczania podstawy opodatkowania: przyczynową i skutkową⁹. W **koncepcji przyczynowej** (tzw. schemat majątkowy) przyjmuje się za podstawę naliczania podatku czynniki mające wpływ na wyniki gospodarstwa rolnego, głównie ziemię i budynki. W **koncepcji skutkowej** (tzw. **schemat dochodowościowy**) wymiar podatku opiera się na wynikach produkcyjnych, dochodowych czy przychodowych gospodarstw, bez uwzględniania źródeł (przyczyn) ich powstawania. Na podstawie tych dwóch koncepcji można wyróżnić następujące rodzaje podatków „dochodowych” w rolnictwie:

- dochodowy – podstawą naliczania jest rzeczywisty, ściśle ustalony na podstawie zapisów księgowych dochód z gospodarstwa rolnego;

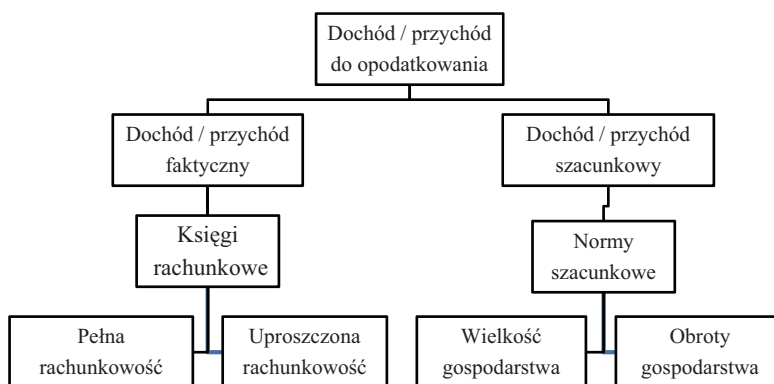
⁹ A. Bieńkowski, *Spoleczno-ekonomiczne zagadnienia opodatkowania polskiego rolnictwa*, Zeszyty Naukowe Ostrołęckiego Towarzystwa Naukowego 18, Ostrołęka 2004; D. Ogrodnik, *Podatek rolny w krajach europejskich*, Zagadnienia Ekonomiki Rolnej 3/2009.

- dochodowościowy – podstawą opodatkowania jest szacunkowy dochód z gospodarstwa;
- przychodowy – kryterium naliczania tego podatku jest rzeczywisty przychód z gospodarstwa;
- przychodowościowy – podstawą wymiaru podatku jest szacunkowy przychód z gospodarstwa;
- majątkowy – podatek naliczany jest na podstawie wyceny podstawowych składników majątku gospodarstwa, ziemi i budynków¹⁰, które wpływają na szacunkową wysokość wyniku finansowego gospodarstwa.

W większości krajów europejskich dochody uzyskiwane z działalności rolniczej były pierwotnie opodatkowane według koncepcji przyczynowej. Taki sposób odpowiadał jednak pierwotnemu charakterowi rolnictwa, które charakteryzowało się niewielkimi powiązaniem z rynkiem, produkcją na własne potrzeby czy też rodzinną aktywnością gospodarczą. Obecnie gospodarstwa stały się wyspecjalizowanymi przedsiębiorstwami i większość państw zrezygnowała z koncepcji przyczynowej na rzecz konstrukcji skutkowej. Powyższa klasyfikacja wskazuje, że zasadniczym czynnikiem różnicującym systemy podatkowe krajów członkowskich Unii Europejskiej jest sposób obliczania dochodu rolniczego, stanowiącego podstawę opodatkowania. Dochód ten może być określany na podstawie:

- zapisów w księgach rachunkowych,
- uproszczonych zapisów księgowych, tzw. rachunkowość uproszczona,
- wielkości gospodarstwa (liczby hektarów czy pogłowia zwierząt),
- różnych form szacunków (np. zysk jest określany jako procent obrotu)¹¹ (rysunek 2).

Rysunek 2. Sposoby obliczania podstawy opodatkowania w gospodarstwach rolnych w krajach Unii Europejskiej



Źródło: opracowanie własne.

Warto zauważyć, że obowiązki rolników w zakresie prowadzenia zapisów księgowych są bardzo zróżnicowane i zależne od polityki państwa kierowanej do rolnictwa. Jednym z nielicznych krajów, w którym rolnicy traktowani są całkowicie na rów-

¹⁰ A. Bieńkowski, *Spoleczno-ekonomiczne zagadnienia ... op. cit.* s. 165.

¹¹ D. Ogrodnik, *Podatek rolny ... op. cit.* s. 108.

ni z innymi przedsiębiorcami i są zobligowani do prowadzenia zapisów w księgach rachunkowych, jest Holandia. W innych krajach stosuje się najczęściej uproszczone formy rachunkowości (np. Francja, Niemcy) czy też wyłącza się część podmiotów z obowiązku prowadzenia ksiąg (np. Austria, Niemcy). Brak obowiązku prowadzenia rachunkowości przez rolników w większości krajów europejskich powoduje, iż trudno jest ustalić dochód faktyczny. Skutek jest taki, że w wielu krajach podstawę opodatkowania stanowi dochód szacunkowy. Wymiarowanie podatku na podstawie dochodów szacunkowych kłóci się z istotą podatku dochodowego. Przede wszystkim dochód szacunkowy jest dochodem hipotetycznym, a to oznacza, że w żaden sposób nie odzwierciedla rzeczywistej sytuacji dochodowej gospodarstwa rolnego. Prowadzi to w konsekwencji do nierównomiernego obciążenia gospodarstw rolnych, zniechęcenia do inwestycji, a co za tym idzie do zahamowania przemian strukturalnych na wsi. Dowolność wyboru metody oszacowania dochodu może stanowić pewną preferencję podatkową, gdyż dochody szacunkowe są niższe od rzeczywistych. Przykładem może być Hiszpania, gdzie według danych EU-FADN (europejski system zbierania i wykorzystywania danych rachunkowych z gospodarstw rolnych) przeciętny roczny dochód gospodarstwa rolniczego w okresie 2001-2004 wynosił 21 490 euro. Tymczasem dochód szacunkowy ustalony przy pomocy współczynników korygujących (minimalny współczynnik korygujący stanowi 0,35, maksymalny 0,56) wyniósł odpowiednio 7165 euro oraz 20 503 euro¹². Wyniki tych badań wskazują, że uproszczone ustalanie dochodu rolniczego z wykorzystaniem współczynników było bardziej korzystne dla większości gospodarstw rolnych niż ustalenie tzw. bezpośredniego dochodu gospodarstwa, z uwzględnieniem pełnej ewidencji księgowej.

Z przedstawionych rozważań wynika, że ukształtowanie się systemu podatkowego w rolnictwie wynikało z uwarunkowań historycznych oraz z przemian społeczno-gospodarczych. Duży wpływ miały czynniki polityczne związane z programami partii rządzących. Niezależnie jednak od przemian zachodzących w poszczególnych krajach, ukształtowane systemy podatkowe są do siebie podobne pod względem rodzaju podatków i ich udziału w strukturze PKB. W odniesieniu do sektora rolnego można zauważyć znaczące różnice w zakresie opodatkowania działalności rolniczej. Pozwala to wyodrębnić dwa główne podejścia do opodatkowania rolnictwa, a mianowicie włączenie sektora rolnego do powszechnego systemu podatkowego oraz istnienie odrębnych regulacji, tworzących w istocie preferencje podatkowe adresowane do rolników.

¹² J. Pawłowska-Tyszko, M. Soliwoda, *Preferencyjne metody opodatkowania dochodu rolniczego w wybranych państwach Unii Europejskiej – implikacje dla Polski*, Roczniki Naukowe SERiA Tom XV, Zeszyt 3, Warszawa-Rzeszów 2013.

2. Analiza systemów opodatkowania rolnictwa w wybranych krajach Unii Europejskiej

Państwa członkowskie Unii Europejskiej różnią się między sobą pod względem opodatkowania rolnictwa. Przyjmując za kryterium podziału zakres przywilejów kierowanych do rolnictwa, kraje te możemy podzielić na trzy grupy:

- kraje posiadające specjalne preferencyjne systemy opodatkowania rolnictwa,
- kraje o ograniczonych preferencjach kierowanych do rolnictwa,
- kraje o systemach bez preferencji podatkowych dla rolnictwa.

W niniejszej pracy dokonano charakterystyki systemów podatkowych w wybranych krajach UE z uwzględnieniem podziału zaprezentowanego powyżej. Wybór krajów przyjętych do szczegółowej analizy podyktowany był dostępnością możliwie najbardziej aktualnych danych odnoszących się do systemów podatkowych rolnictwa. Większość informacji zawartych w niniejszym opracowaniu dotyczy stanu prawnego na koniec roku 2012, niemniej jednak ze względu na różne źródła danych i ich dostępność część informacji dotyczy lat wcześniejszych. W tabeli 5 zaprezentowano strukturę systemów fiskalnych w wybranych krajach UE z uwzględnieniem preferencji podatkowych kierowanych do rolnictwa. Z tabeli tej wynika, że preferencje fiskalne w rolnictwie są powszechne i obejmują: opodatkowanie dochodów, zyski kapitałowe, przekazanie gospodarstwa, podatki konsumpcyjne.

Tabela 5. Matryca preferencyjnego traktowania rolnictwa w wybranych krajach UE

Kraj	Dochody (osób fizycznych)		Zyski (spółki)	Składki na ubezpie- czenia spo- leczne	Wartość majątku		Produkty i usługi
	System pre- ferencyjny	Ulgi, zwol- nienia, itp.			Zyski kapitałowe	Spadki	
Austria	x	x					x
Belgia	x	x					x
Czechy		x	x				x
Dania							x
Finlandia						x	
Francja	x	x			x	x	x
Niemcy	x	x		x		x	x
Węgry			x				x
Irlandia		x			x	x	x
Włochy	x	x	x	x		x	x
Norwegia		x		x	x	x	x
Polska	x	x		x	x	x	
Holandia		x			x		x
Hiszpania	x	x					
Anglia		x					x

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Fiscalité et sécurité sociale: Le secteur agricole, OECD 2005, s.37.*

W wielu znaczących krajach UE dochody z gospodarstw indywidualnych opodatkowane są w ramach wyodrębnionych, specjalnych systemów podatkowych. Są to zazwyczaj systemy ryczałtowe, w których dochody podatkowe obliczane są szacunkowo, lub też systemy uproszczone bazujące na rachunkowości uproszczonej.

Obecność tych systemów w rolnictwie ma swoje historyczne uzasadnienie, a przejście z nich do systemu powszechnego może spowodować znaczne zwiększenie obciążeń, zarówno z punktu widzenia rolnika, jak i administracji fiskalnej. Dla władz fiskalnych dodatkowe koszty mogłyby przekroczyć przychody podatkowe pozyskiwane z tego tytułu. Ta sytuacja dotyczy jednak rolników, którzy osiągają bardzo niskie dochody, stąd powszechnie uważa się, że tylko taka grupa rolników powinna być beneficjentami obecnych, preferencyjnych systemów. W niektórych krajach, gdzie rolnicy są włączeni do powszechnego systemu opodatkowania, istnieją sprzyjające działalności rolniczej rozwiązania, np. opodatkowanie uśrednionych dochodów z kilku lat. Należy jednak podkreślić, że sytuacja ta dotyczy nie tylko rolnictwa, bowiem preferencje te przysługują również podmiotom z branży pozarolniczej prowadzącym swoją działalność w formie tzw. małych przedsiębiorstw.

2.1. Charakterystyka wybranych krajów UE o preferencyjnych systemach opodatkowania rolnictwa

Do krajów UE o preferencyjnych systemach opodatkowania rolnictwa należą Austria, Belgia, Francja, Niemcy, Włochy, Polska i Hiszpania. Analizą objęto pięć państw (Belgia, Francja, Niemcy, Polska i Hiszpania) a wybór ich podyktowany był dostępnością aktualnych danych. Preferencyjne systemy opodatkowania rolnictwa są to wszelkiego rodzaju specjalne, przewidziane tylko dla gospodarstw rolnych, rozwiązania odnoszące się do sposobu obliczania podatków z działalności rolniczej. Należy zauważyć, że w większości analizowanych krajów (z wyjątkiem Polski) z przywilejów tych korzystają wyłącznie rolnicy prowadzący działalność na niewielką skalę. Dodać należy, że w krajach tych oprócz specjalnych rozwiązań kierowanych do rolnictwa, rolnicy są włączeni do powszechnego systemu podatkowego i mają możliwość rozliczania się w jego ramach, przy czym nierzadko otrzymują oni dodatkowe ulgi i zwolnienia podatkowe.

2.1.1. System opodatkowania rolnictwa w Belgii

Charakterystyka rolnictwa w Belgii

Liczba gospodarstw rolniczych¹³ w Belgii w 2010 roku wynosiła 42 900. Podmioty te prowadziły działalność na ponad 1,37 mln ha użytków rolnych, co stanowiło 44,3% powierzchni kraju. Należy odnotować, że 34,3% gospodarstw charakteryzowa-

¹³ Przyjęto definicję gospodarstwa rolniczego, jako jednostki produkcyjnej, wyodrębnionej pod względem organizacyjnym, stanowiącej zespół trzech czynników produkcji (ziemi, pracy i kapitału), nastawionej na wytwarzanie produktów rolniczych. Por. W. Ziętara, *Ekonomika i organizacja przedsiębiorstwa rolniczego*, CIM, Warszawa 1998, s. 1.

ło się powierzchnią użytków rolnych mniejszą niż 10 ha, co wynikało z traktowania działalności rolniczej jako dodatkowego źródła dochodu¹⁴. Warto zwrócić uwagę na fakt, że gospodarstwa o areale 100 ha i powyżej stanowiły jedynie 5,3% wszystkich podmiotów rolniczych. Średnie gospodarstwo prowadziło działalność na areale ponad 32 ha gruntów rolnych. Z produkcją w gospodarstwach rolniczych w 2007 r. związanych było 64,7 tys. pełnozatrudnionych (*AWU – Annual Work Unit*), co stanowiło zaledwie 5,7% ludności kraju (10 712 tys. mieszkańców¹⁵). Wynikało to z faktu, że znaczna część siły roboczej na wsi znalazła zatrudnienie w sektorze usług. Wskaźnik Giniego, wyrażający nierównomierność in. w dystrybucji dochodów ludności¹⁶, kształtował się na poziomie 26,4%¹⁷ i był o 3,9 punktów procentowych niższy niż na obszarze EU-27 (tj. 30,3%). Może to wskazywać na dość równomierny rozkład dochodów ludności, co stanowi istotną cechę społeczeństwa belgijskiego na tle państw EU-27. Pogłowie zwierząt gospodarskich kształtowało się na poziomie 3 799 tys. jednostek przeliczeniowych (*LU – Livestock Unit*). Specyfiką gospodarstw rolniczych w Belgii była silna specjalizacja w chowie trzody chlewnej (51% podmiotów zaangażowanych w działalność rolniczą), bydła o typie mięsnym (18%), a także produkcji mleka (14%)¹⁸.

Rodzaje podatków obciążających działalność rolniczą i przedmiot opodatkowania

W skład systemu opodatkowania rolnictwa w Belgii wchodzi następujące rodzaje podatków:

- podatki dochodowe: podatek dochodowy (PIT), podatek korporacyjny¹⁹ (CIT), podatek od przyrostu wartości kapitału²⁰;
- podatki majątkowe: od ogólnej wartości nieruchomości, od przeniesienia prawa własności;
- podatki konsumpcyjne: VAT, akcyza.

Jako obciążania o charakterze danin publicznoprawnych można potraktować również szeroko rozpowszechnione opłaty za korzystanie ze środowiska²¹, a także podatki lokalne (w tym opłaty za użytkowanie kilku budynków mieszkalnych, za pozostawianie budynków w stanie opuszczonym, a także opłaty za pochówek).

¹⁴ Farm structure in Belgium: http://epp.eurostat.ec.europa.eu/statistics_explained/index.php/Farm_structure_in_Belgium.

¹⁵ *United Nations Demographic Yearbook 2009-2011*, s. 716.

¹⁶ G. Wolff, *Inequality and adjustment in Europe*, 2013. http://www.bruegel.org/nc/blog/detail/article/983-inequality-and-adjustment-in-europe/#.URTJmvK_G4o.

¹⁷ Możliwe jest wyrażanie wskaźnika Giniego za pomocą liczby niemianowanej lub procentowo. Wskaźnik Giniego jest miarą koncentracji (nierównomierności) rozkładu zmiennej losowej (m.in. rozkładu dochodów).

¹⁸ Eurostat, Farm Structure in Belgium: http://epp.eurostat.ec.europa.eu/statistics_explained/index.php/Farmstructure_in_Belgium.

¹⁹ W opracowaniu przyjęto konwencję co do nazewnictwa rodzaju podatków, rezygnując z nazw występujących w Polsce podatków: dochodowego od osób fizycznych (PIT) oraz osób prawnych (CIT).

²⁰ Podatek ten bywa w literaturze przedmiotu (głównie z zakresu prawa podatkowego) nazywany podatkiem od zysków kapitałowych.

²¹ Choć opłata za korzystanie ze środowiska nie mieści się w konwencjonalnych klasyfikacjach podatków, stanowi dosyć istotne obciążenie we współczesnej działalności rolniczej. Por. H. Landreth, C. Colander, *Historia myśli ekonomicznej*, WN PWN Warszawa 2012, s. 473-474.

Sposób opodatkowania podmiotu determinuje forma prawnowłasnościowa gospodarstw rolniczych. W Belgii zaledwie 6% podmiotów rolniczych posiadało osobowość prawną, co implikowało niewielkie znaczenie podatku CIT w opodatkowaniu rolnictwa²². Należy zwrócić uwagę na fakt, że w przypadku charakterystycznej dla rolnictwa w Belgii formy prawnowłasnościowej, tj. *land bouwvennootschap*²³, istnieje możliwość wyboru między podatkiem CIT a PIT. Co więcej, warunkami *sine qua non* zastosowania podatku dochodowego CIT w tej specyficznej formie były, po pierwsze wartość aktywów netto co najmniej 30 950 EUR, po drugie minimum 3 udziałowców/partnerów w spółce²⁴.

Podstawą opodatkowania w podatkach dochodowych jest rzeczywisty dochód podatnika²⁵. Przedmiotem opodatkowania w podatku dochodowym PIT, będącym obciążeniem większości podmiotów zaangażowanych w działalność rolniczą, jest dochód rezydenta, rozumiany jako przychody uzyskiwane z nieruchomości (np. należne czynsze dzierżawne), papierów wartościowych i innych form lokowania kapitału, a także wynagrodzenia za pracę, pomniejszone o koszty ich uzyskania. W pewnym stopniu kategorię podatku dochodowego spełnia również podatek od najmu, od którego są zwolnieni właściciele pojedynczego mieszkania własnościowego²⁶. Z kolei, w podatku korporacyjnym CIT przedmiotem opodatkowania jest dochód podmiotu – rezydenta, na który składają się zyski podatkowe, pomniejszone o składniki podlegające odliczeniu. Szczegółowy opis metod ustalania dochodów przedstawiono w dalszej części opracowania.

Regulacje prawne dotyczące opodatkowania rolnictwa

Belgijski system legislacyjny nie dysponuje oddzielnymi aktami prawnymi dotyczącymi opodatkowania działalności rolniczej, a wszelkie uregulowania dotyczące rolnictwa mieszczą się w aktach „ogólnych” z zakresu prawa podatkowego. Zasady regulujące kwestie podatków dochodowych w szerokim rozumieniu (podatek korporacyjny, podatek od dochodów osób fizycznych) są zawarte w jednej ustawie – kodeksie podatkowym. Do ustaw załączone są rozporządzenia wykonawcze, a także komentarze publikowane m.in. na stronie internetowej belgijskiego organu administracji skarbowej. Belgijskie służby administracji skarbowej publikują corocznie aktualnie obowiązującą, dla danego roku podatkowego, wersję ustawy. Należy zaznaczyć, że uwarunkowane historycznie różnice między regionami Belgii (regiony Walonii, Flamandii, aglomeracja brukselska) znajdują odzwierciedlenie w przepisach prawa dotyczącego opodatkowania dochodów (np. w formie specyficznych ulg podatkowych dla regionu flamandzkiego). Gospodarstwa rolnicze, posiadające osobowość prawną, a także po-

²² Podatek CIT dotyczy jedynie podmiotów mających osobowość prawną w formie spółek kapitałowych, wymienionych w belgijskim prawie gospodarczym (*bvba, nv, cvba*).

²³ Jest to spółka osobowa, o konstrukcji prawnej zbliżonej w polskim prawie gospodarczym do spółki cywilnej i jawnej.

²⁴ H. van der Veen, H. van der Meulen, K. van Bommel, B. Doornevert, *Exploring agricultural taxation in Europe*, LEI Hague 2007, s. 85.

²⁵ G. Szczołowski, *Polski system podatkowy*, WN PWN Warszawa 2012, s. 21.

²⁶ Deloitte, *International Tax. Belgium Highlights 2012*, s. 3.

zostałe podmioty rolnicze, prowadzące ewidencję księgową są opodatkowane na zasadach ogólnych. Specyfika produkcji rolniczej została jednak w pewnym stopniu uwzględniona w uregulowaniach podatkowych, dotyczących m.in. szacunkowego ustalania dochodu rolniczego. Metody szacowania dochodu dla rolników, nieprowadzących pełnej ewidencji księgowej, odbiegają od ogólnych metod ustalania dochodu.

Metody ustalania dochodu podatkowego i płacenia zaliczek

W rolnictwie belgijskim dochód podatkowa (rzeczywisty), może być ustalany na podstawie ewidencji księgowej według mechanizmu przedstawionego w tabeli 5. Należy podkreślić, że mechanizm ten stosowany jest również do ustalania dochodów w działalności pozarolniczej. Uzyskany zagregowany dochód, podlega opodatkowaniu stawką podatkową (według skali progresywnej, którą zaprezentowano w tabeli 6).

Tabela 6. Mechanizm ustalania dochodu podlegającego opodatkowaniu (PIT)

Znak	Kategoria podatkowa	Zakres kategorii
+	przychody podatkowe z nieruchomości	<ul style="list-style-type: none"> • rewaloryzowany przychód katastralny, • czynsze netto
-	koszty uzyskania przychodu z nieruchomości	<ul style="list-style-type: none"> • odsetki od kredytów/ pożyczek, • opłata za użytkowanie prywatnych mieszkań
+	przychody z innych form majątku	<ul style="list-style-type: none"> • odsetki od uzyskanych dywidend
+	różne przychody podatkowe	<ul style="list-style-type: none"> • otrzymywane alimenty i inne świadczenia rodzinne
+	przychody podatkowe z pracy	<ul style="list-style-type: none"> • wynagrodzenie ze stosunków pracy, • wynagrodzenia z tytułu umów na zastępstwo, • wynagrodzenia z tytułu kontraktów menedżerskich
-	koszty uzyskania przychodów z pracy	<ul style="list-style-type: none"> • składki na ubezpieczenia społeczne, • tzw. zachęty podatkowe, • straty z działalności profesjonalnej
=	całkowity dochód podatkowy netto	
-	odliczenia od całkowitego dochodu podatkowego netto	<ul style="list-style-type: none"> • odliczenia dla osób żyjących samotnie, • odsetki od kredytów mieszkaniowych, • kwalifikowane wydatki dotyczące pielęgnacji i wychowania dzieci, • spłacone alimenty, • udzielone darowizny, • wynagrodzenie dla pracujących w gospodarstwie domowym
=	zagregowany dochód podlegający opodatkowaniu	

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: Tax Survey Nr 24(update) 2012. Federal Public Service Finance, 2012.

Dalsza procedura obliczenia kwoty podatku należnego lub zwrotu podatku jest następująca²⁷:

podatek (obliczony według skali progresywnej) od zagregowanego dochodu do opodatkowania

- ulga prorodzinna

- ulgi z tytułu wydatków, stanowiących „zachęty podatkowe” (np. wydatki na zabezpieczenie przeciwpożarowe budynków mieszkalnych, na ubezpieczenia od włamań, za remont

²⁷ Tax Survey Nr 24 (update) 2012. Federal Public Service Finance, 2012, s. 13.

jednorodzinnych budynków mieszkalnych, za stosowanie technologii energooszczędnych w budynkach mieszkalnych, za zakup pojazdów z napędem elektrycznym)
 - ulga z tytułu uzyskiwania „wynagrodzenia zastępczego” (np. świadczenia przedemerytalne, zasiłki dla bezrobotnych, renty inwalidzkie i inne)
 - ulga z tytułu nadliczbowego czasu pracy
 = zredukowana podstawa opodatkowania
 - ulga z tytułu przychodów uzyskanych za granicą
 = podstawa zagregowanego podatku
 + podatki od odrębnych źródeł dochodu, podlegających opodatkowaniu
 = całkowita podstawa zagregowanego podatku
 - podatki potrącane u źródła (np. od dywidendy zagranicznej), zaliczki i inne składniki podlegające potrąceniu
 +/- należne/ wpłacone zaliczki na podatek dochodowy
 = podatek centralny
 +/- obciążenia podatkiem lokalnym
 + korekty kwoty podatku
 = kwota podatku należnego lub zwrotu podatku.

Należy stwierdzić, że powyższa procedura obliczania kwoty podatku należnego jest bardziej skomplikowana niż w większości państw Unii Europejskiej. Z przedstawionej procedury wynika, że podobnie jak w polskim powszechnym systemie podatkowym, w Belgii występuje wiele odliczeń oraz ulg podatkowych. Od przychodów podatkowych odliczone są koszty uzyskania przychodu (w sposób ryczałtowy lub na podstawie rzeczywistych kosztów prowadzenia działalności). Ponoszenie niektórych wydatków (przykładowo, regularne składki ubezpieczeń „na życie”, składki na uzupełniające programy emerytalne) może prowadzić do obniżenia naliczonego podatku dochodowego o 30%, a wydatki związane z finansowaniem działalności instytucji charytatywnych, opieki na dzieckiem (do 12 roku życia) – nawet o 45%. Wydatki związane z działalnością gospodarczą, odnoszące się do uzyskanego przychodu²⁸, mogą być odliczone zgodnie z katalogiem kosztów wymienionych przez ustawodawcę. Co więcej, do belgijskiego systemu podatkowego zostały zaimplementowane pewne narzędzia polityki społecznej, m.in. możliwość wspólnego rozliczania się podatnika i jego współmałżonka – bezrobotnego²⁹. W tabeli 7 zestawiono kwoty ulg w podatku dochodowym od osób fizycznych przysługujące z tytułu posiadania dzieci. System ten jest zbliżony do konstrukcji w większości państw UE.

²⁸ W pewnym stopniu wydatki te odpowiadają kosztom uzyskania przychodu w polskim prawie podatkowym.

²⁹ 30% dochodu podatkowego zarobionego przez pracującego współmałżonka może być włączone do dochodu niepracującego współmałżonka, prowadzi to w konsekwencji do obniżenia obciążeń podatkowych rozliczających się osób fizycznych.

Tabela 7. Ulgi związane z liczbą dzieci – rok podatkowy 2013

Liczba dzieci	Kwota ulgi (euro)
1	1 400
2	3 590
3	8 050
4	13 020
Na każde dodatkowe dziecko	4 970
Na każde dziecko poniżej 3 roku życia, jeśli nie jest odliczana opieka nad dzieckiem.	520

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych www.fisconet.fgov.be.

W zakresie składek na ubezpieczenia społeczne przyjęto zasadę, że tego rodzaju składki mogą być odliczane od podatku dochodowego jedynie w przypadku osób samozatrudniających się, a tego przywileju podatkowego pozbawieni są otrzymujący wynagrodzenie w ramach stosunku pracy. Co więcej, wysokość składek jest kalkulowana na podstawie uzyskanego dochodu z trzech lat przed dokonaniem płatności. W tabeli 8 przedstawiono zestawienie dotyczące naliczania składek na ubezpieczenia społeczne.

Tabela 8. Naliczanie składek na ubezpieczenia społeczne – rok podatkowy 2013

Przedział dochodu podlegającego opodatkowaniu [euro]	Suma składek na ubezpieczenia społeczne [euro, %]
Do 9 068	1782 euro
9 068 – 44 289	19,65% dochodu
Powyżej 44 289	14,16% dochodu

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych www.fisconet.fgov.be.

Można zauważyć, że kwota składek na ubezpieczenia społeczne dla dochodu podlegającego opodatkowaniu do 9068 euro ma charakter ryczałtowy. Kwotę wolną od podatku dochodowego³⁰ (w roku podatkowym 2013) ustalono w wysokości 6570 euro. Co więcej, jeśli dochód podlegający opodatkowaniu nie przekroczył 24 410 euro, przyznana zostaje dodatkowa kwota zwolniona od podatku w wysokości 260 euro. Podatnicy mogą również dokonywać odpisu kwoty wolnej od podatku, ściśle związanej z liczbą dzieci. Dla krewnych (zstępujących, wstępujących, przysposobionych, zaadoptowanych, krewnych do drugiego stopnia pokrewieństwa) innych niż dzieci możliwe jest odliczenie kwoty wolnej od podatku w wysokości 1200 euro, pod warunkiem że dochód rodziny nie przekracza 2490 euro. W przypadku **podatku korporacyjnego**, do którego płacenia zobowiązany jest podmiot mający osobowość prawną, będący rezydentem³¹, przedmiotem opodatkowania jest zysk podatkowy, rozumiany jako suma przychodów po potrąceniu kosztów ich uzyskania. Należy zauważyć, że

³⁰ Za pomocą kwoty wolnej od podatku, wywodzącej się z koncepcji państwa opiekuńczego, realizowano zasadę, że powinno się żądać ofiary od osób żyjących w ubóstwie. Por. G. Szczodrowski, *Polski system...*, op. cit., s. 143-144.

³¹ W opracowaniu pominięto problematykę opodatkowania nierezydentów. Należy zauważyć, że ze względu niewielki udział gospodarstw rolniczych mających osobowość prawną, podatek korporacyjny ma marginalne znaczenie z punktu widzenia opodatkowania rolnictwa w Belgii.

belgijskie prawo podatkowe podkreśla konieczność konwersji wyniku bilansowego na wynik podatkowy. Zyski podmiotu, obliczane zgodnie z wymogami rachunkowości, muszą zostać poddane następującej procedurze³²:

- uwzględnienie trzech składników zysku podatkowego, tj. zatrzymanych zysków, rezerw, wydatków niebędących kosztami uzyskania, np. grzywny, kary, odsetki od niektórych rodzajów kredytów i pożyczek, podarunków,
- podział zysków według ich pochodzenia,
- odliczenia składników niepodlegających opodatkowaniu,
- uwzględnienie pozostałych odliczeń (np. 5620 euro na pracownika w podmiotach sektora MŚP, 20% kwoty specjalnych premii szkoleniowych),
- odliczenia z tytułu uzyskanych dywidend³³, wypłat udzielanych z tytułu przejęć, upadłości zależnych podmiotów,
- uwzględnienie ulgi dotyczącej kapitału zakładowego/akcyjnego,
- odliczenia z tytułu wcześniejszych strat,
- odliczenia z tytułu podejmowanych inwestycji³⁴.

W belgijskim prawie podatkowym nie można dokonywać odliczenia odsetek od pożyczek, jeśli zadłużenie podmiotu powiększone o spłacane pożyczki przekracza pięciokrotność kapitału zakładowego (tzw. cienka kapitalizacja (*thin capitalization*)).

Stawki podatku dochodowego

Większość gospodarstw rolniczych odprowadza progresywny podatek dochodowy³⁵ od osób fizycznych. Stawką 50% opodatkowano dochód powyżej 36 300 euro rocznie (tabela 9). Występowanie progresji podatkowej w Belgii jest uwarunkowane czynnikami historycznymi, w tym silnymi związkami politycznymi z państwem francuskim i obecnością niemieckich rozwiązań w zakresie administracji skarbowej. Uwzględniając obciążenie podatkami lokalnymi³⁶, w przypadku których podstawą opodatkowania jest również uzyskany dochód, efektywna stawka podatkowa wynosi maksymalnie 54,5%³⁷. Należy wspomnieć, że wskaźnik *at-risk-of*

³² Tax Survey Nr 24 (update) 2012, op. cit., s. 76.

³³ Pod pewnymi warunkami (m. in. udziałowiec/akcjonariusz posiadający co najmniej 10% udziałów lub akcji w spółce wypłacającej dywidendy), podmiot – osoba fizyczna ma możliwość odliczenia 95% kwoty tzw. kwalifikowanych dywidend.

³⁴ Odliczenia te są ograniczone do kategorii inwestycji w technologie energooszczędne, działalność badawczo-rozwojową i patenty (13,5% kwoty w roku podatkowym 2013). Dodatkowo, aby zwiększyć aktywność działalności B+R, można odliczyć 80% wpływów uzyskiwanych z patentów. Por. Deloitte, *Taxation and Investment in Belgium 2012. Reach, relevance and reliability*, s. 10.

³⁵ Za progresją opowiadali się chociażby zwolennicy teorii Keynesa (w tym także neokeynesiści) oraz koncepcji tzw. państwa dobrobytu. Podstawową przesłanką zastosowania stawek progresywnych jest przekonanie o nierówności rynkowego podziału dochodów. Takie stanowisko było ostro krytykowane przez ekonomistów związanych z nurtem neoklasycznym (m.in. M. Friedman, G. Gilder). Por. G. Szczodrowski, *Polski system...*, op. cit., s. 42-43.

³⁶ Średnia stawka podatków lokalnych wynosiła 7% (dla roku podatkowego 2013).

³⁷ Tak wysoka efektywna stawka podatkowa jest jedną z najwyższych w Europie Zachodniej i stanowi przedmiot krytyki ze względu na negatywne oddziaływanie na konkurencyjność międzynarodową Belgii. 12 Countries With The Highest & Lowest Tax Rates. <http://www.businessspundit.com/12-countries-with-the-highest-lowest-tax-rates>.

*poverty*³⁸ w 2010 roku kształtował się na poziomie 2,5%, co może świadczyć o niewielkim udziale podatników objętych najniższą stawką podatkową.

Tabela 9. Stawki podatku dochodowego od osób fizycznych (rok podatkowy 2013)

Dochód podlegający opodatkowaniu [euro]	Stawka podatkowa [%]
Do 8350	25
8 350 – 11 890	30
11 890 – 19 810	40
18 810 – 36 300	45
36 300,01 i powyżej	50

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Deloitte, TaxSurvey Nr 24(update) 2012. Federal Public Service Finance, 2012.

Podstawową stawką podatkową CIT jest 33% dla podmiotów – osób prawnych, osiągających roczny wynik podatkowy powyżej 322 500 euro³⁹. Należy zauważyć, że dla przedsiębiorstw rolniczych, mających osobowość prawną przewidziano obniżone progresywne stawki podatku CIT (tabela 10). Przywilej ten wiąże się z koniecznością spełnienia pewnych kryteriów dotyczących rodzaju działalności przedsiębiorstwa, zysku, a także wielkości wynagrodzeń kadry zarządzającej.

Tabela 10. Stawki podatkowe CIT dla dochodu poniżej 322 500 euro obowiązujące w 2013 roku

Dochód podlegający opodatkowaniu (euro)	Stawka podatkowa [%]
Do 25 000	24,98
25 000 – 90 000	31,93
90 000 – 322 500	34,50
322 500 i powyżej	33,00

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych belgijskiej administracji skarbowej, Federal Public Service Finance.

Preferencje dla rolników i wsparcie służb publicznych

W gospodarstwach rolniczych w Belgii nie ma wymogu prowadzenia ksiąg rachunkowych dla potrzeb podatkowych (tzn. ustalania podstawy opodatkowania). Dochód rolniczy może zostać ustalony jedną z dwóch metod:

- kalkulując tzw. rzeczywisty dochód rolniczy – w jednostkach dysponujących pełną ewidencją księgową,
- w sposób szacunkowy – w podmiotach nieprowadzących ewidencji księgowej, tzw. metoda wyceny jednostkowej.

Istnieje możliwość wyboru formy ustalania dochodu rolniczego. Według pierwszej z nich, rzeczywisty dochód rolniczy obliczany jest zgodnie z obowiązującymi

³⁸ Wskaźnik *at-risk-of-poverty* określa udział mieszkańców danego państwa, uzyskujących dochód rozporządzalny poniżej 60% mediany. Por. Glossary: At-risk-of-poverty http://epp.eurostat.ec.europa.eu/statistics_explained/index.php/Glossary:At-risk-of-poverty_rate.

³⁹ Stawka ta dodatkowo może być obciążona tzw. podatkiem kryzysowym, co oznacza, że efektywna stawka podatku korporacyjnego może wzrosnąć do 33,99%.

przepisami prawa bilansowego. W sposób szacunkowy dochód rolniczy jest określany na podstawie normatywów, opracowywanych w porozumieniu z odpowiednimi organizacjami rolniczymi dla wyodrębnionych 14 regionów rolniczych, dla których uwzględniono warunki klimatyczne i jakość gleb. Normatywy szacowania dochodów są ustalane dla różnych rodzajów działalności rolniczej. Tak opracowany normatyw określa średni dochód z hektara dla przeciętnego gospodarstwa. W przepisach podatkowych podkreślono, że w przypadku udowodnienia (w kontroli) przez organ administracji skarbowej faktu zaniżenia ustalanego szacunkowo dochodu rolniczego, podatnik jest zobligowany do stosowania metody związanej z wykorzystaniem ksiąg rachunkowych⁴⁰. Przykładowo, w tabeli 11 przedstawiono normy niezbędne dla ustalenia w sposób uproszczony dochodu w gospodarstwach wyspecjalizowanych w produkcji mleka. W tym przypadku, podstawą ustalenia dochodu jest powierzchnia użytków rolnych (przeznaczonych pod uprawę roślin wykorzystywanych jako pasza dla bydła mlecznego), która umożliwia wyznaczenie kategorii tzw. przybliżonego zysku brutto.

Dodatkowy dochód, na przykład ze sprzedaży budynków i budowli, wynajmu i sprzedaży kwot mlecznych, należy zgłaszać do organów podatkowych w celu ustalenia dochodu podlegającego opodatkowaniu. Przykładowo, dla gospodarstw uprawiających rośliny wykorzystywane na paszę dla bydła mlecznego na areale nieprzekraczającym 20 ha, ustalono arbitralnie dochód jednostkowy w wysokości 882 euro/ha. Należy zwrócić uwagę, że w bardziej skomplikowanych formułach prowadzących do ustalenia dochodu rolniczego, np. w gospodarstwach o areale powyżej 60 ha, zawarte są korekty, wynikające z występowania efektów skali.

Tabela 11. Przykład normatywu ustalania tzw. szacunkowego dochodu rolniczego – dla produkcji mleka

Powierzchnia użytków rolnych przeznaczonych pod uprawę roślin, wykorzystywanych jako pasza dla bydła mlecznego (<i>fodder crops, FC</i>)	Sposób ustalenia szacunkowego dochodu rolniczego (euro)
$FC \leq 20ha$	$FC \times 882$
$20ha \geq FC \leq 60ha$	$(882 \times 20) + (882+5) \times (FC - 20) + 0,5 \times (FC - 20) \times (FC - 21) \times 5$
$FC \geq 60 ha$	$(60 \times 882) + 4100 + (FC - 60) \times (882 + 200)$

Źródło: opracowanie własne.

Należy dodać, że metoda szacunkowego ustalania dochodu rolniczego wzbudza poważne kontrowersje w środowisku rolników w Belgii. W przypadku dostępności informacji o cenach produktów rolniczych czy środków produkcji, korzyści z wykorzystania metody szacunkowego ustalania dochodu rolniczego zmniejszają się⁴¹. Konstrukcja zastosowania tzw. szacunkowego dochodu rolniczego jest związana z produk-

⁴⁰ Ponadto urząd skarbowy koryguje źle doszacowany dochód, porównując ze średnim dochodem z trzech zbliżonych (pod względem sytuacji ekonomicznej) gospodarstw.

⁴¹ Belgijska administracja skarbowa przeprowadza co roku *screening* w gospodarstwach danego typu (np. producentów mleka) w celu sprawdzenia, czy szacowany dochód rolniczy nie jest zbyt zaniżony.

tywnością ziemi, co w pewnym stopniu przypomina mechanizm stosowanego w Polsce podatku rolnego, który nie jest *stricte* podatkiem majątkowym⁴².

Jak wynika z danych przedstawionych w tabeli 12, wybór tzw. rzeczywistego dochodu rolniczego, jako przedmiotu opodatkowania, może okazać się korzystny dla dużych gospodarstw rolniczych, prowadzących pełną ewidencję księgową. Wykorzystywanie szacunku dochodu rolniczego pozbawia gospodarstwo możliwości zastosowania wielu instrumentów optymalizacji podatkowej. Przykładowo, dochód rolniczy oszacowany na podstawie np. areału gruntów rolnych, nie odzwierciedla w pełni ponoszonych kosztów uzyskiwania przychodów podatkowych (np. w postaci odpisów amortyzacyjnych).

Tabela 12. Traktowanie wybranych kategorii podatkowych według różnych metod ustalania dochodu rolniczego

Kategoria podatkowa	Metoda tzw. rzeczywistego dochodu rolniczego	Metoda szacowania dochodu rolniczego
Koszty działalności rolniczej	Odcinane od przychodów podatkowych – całkowicie (100%), niektóre koszty odcinane częściowo (np. koszty użytkowania samochodów 75%, koszty reprezentacji 50%).	Nieodliczane od przychodów podatkowych.
Dopłaty bezpośrednie w ramach WPR*	Traktowane jako element tzw. rzeczywistego dochodu.	Wyłączone z dochodu i opodatkowane odrębną stawką podatkową.
Przenoszenie straty między latami	Dopuszczalne nieograniczone w czasie.	Niedozwolone (możliwe między działami gospodarstwa).
Odpisy amortyzacyjne	Są wykorzystywane – od roku obrotowego, w którym został nabyty dany składnik majątkowy. Stawki podatkowe są ściśle określone dla danych aktywów, chociaż dopuszczalne jest określenie na podstawie porozumienia między podatnikiem a organem skarbowym. Amortyzacji podlegają również tzw. prawa do produkcji rolniczej (<i>agricultural production rights</i>) z pewnymi ograniczeniami (np. do 0,50 euro za litr mleka).Dopuszczalne są dwie metody amortyzacji: liniowa i przyspieszona.	Nie są wykorzystywane w celach podatkowych.
Ulgi i zachęty inwestycyjne	Dopuszczalne jest odliczanie 1% wydatków inwestycyjnych (w gospodarstwach rolniczych z sektora MSP - 3%), o wartości nie wyższej niż 6 908 000 euro. W przypadku inwestycji w technologie energooszczędne, dopuszczalne jest odliczenie wydatków inwestycyjnych na poziomie 13,5% ich kwoty.	Brak.
Zyski kapitałowe	Włączane w dochód podlegający opodatkowaniu, opodatkowane na zwykłych zasadach.	Opodatkowane specjalną stawką.

Objaśnienia: WPR – Wspólna Polityka Rolna

Źródło: opracowanie własne.

Dosyć ciekawe rozwiązanie przyjęto w zakresie opodatkowania przyrostu wartości kapitału. Zyski kapitałowe z gruntów rolniczych zostały zwolnione z opodatkowania dla podmiotów opodatkowujących się na zasadach PIT (nie dotyczy to opodatkowanych CIT). Pewna część zysków kapitałowych może być zwolniona z opodatkowania.

⁴² Podatek rolny obciąża w pewnym stopniu rentę gruntową, związaną z klasą bonitacyjną gleby.

wania, pod warunkiem że zostanie zaksięgowana na oddzielnym koncie księgowym (pasywnym) i nie będzie wykorzystywana przy podziale zysku.

Obowiązki rejestracyjne, ewidencyjne i rozliczeniowe

Dla osób opodatkowanych PIT rok podatkowy pokrywa się z rokiem kalendarzowym. Zeznanie podatkowe powinno być złożone do 30 czerwca roku, następującego po danym okresie podatkowym. W przypadku osób samozatrudniających się, prowadzących działalność gospodarczą, zasady ewidencyjno-rozliczeniowe są zbliżone do ustaleń ustawowych dotyczących CIT. W przypadku podatku korporacyjnego CIT rok podatkowy pokrywa się z rokiem bilansowym (w wyjątkowych okolicznościach okres ten nie jest tożsamy z rokiem kalendarzowym). Zeznanie podatkowe CIT powinno zostać złożone co najmniej 1 miesiąc po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego przez odpowiedni organ korporacyjny, ale nie później niż 6 miesięcy po zakończeniu kolejnego roku finansowego. Podatek korporacyjny jest płacony kwartalnie w formie zaliczek (w ciągu 10 dni kalendarzowych po zakończeniu 1.,2.,3. kwartału oraz w ciągu 20 dni po rozpoczęciu ostatniego miesiąca roku bilansowego). Niedopłata należnej kwoty podatku korporacyjnego skutkuje dodatkową karą skarbową na poziomie 2,25% należnego podatku (dla roku kalendarzowego 2013). Kary skarbowe zostały ustalone na poziomie 10-200% należnego podatku (w zależności od charakteru wykroczenia).

Synteza

Belgijski system podatkowy jest włączany do grupy państw Europy Północnej (Dania, Finlandia, Holandia, Szwecja)⁴³. Do ukształtowania specyfiki systemu podatkowego w Belgii przyczyniły się, z jednej strony, oddziaływanie koncepcji tzw. państwa opiekuńczego podczas tworzenia prawa podatkowego, a z drugiej, geograficzna bliskość rozwiązań skarbowych obszaru niemieckojęzycznego (Niemcy, Austria). Należy zwrócić uwagę na dosyć znaczne obciążenie podatkami lokalnymi, powiązаныmi z podatkiem PIT. Z punktu widzenia działalności rolniczej, istotną rolę odgrywa możliwość ustalania dochodu w sposób szacunkowy, według normatywów dla danej gałęzi produkcji rolniczej. Sposób oszacowania dochodów danego gospodarstwa jest prosty. Ogólnie system opodatkowania można uznać za korzystny dla rolników – ich dochody są zazwyczaj niedoszacowane. Niekorzystne jest natomiast to, że obecny system pogłębia zróżnicowanie między rolnikami.

2.1.2. System opodatkowania rolnictwa w Niemczech

Charakterystyka rolnictwa w Niemczech

Liczba gospodarstw rolniczych w 2010 roku w Niemczech wynosiła 299 100. Te podmioty prowadziły działalność na ponad 16,07 mln ha użytków rolnych, co stanowiło 46,8% powierzchni kraju. Należy odnotować, że 25,0% gospodarstw charakteryzowało się powierzchnią użytków rolnych mniejszą niż 10 ha, co wskazuje na specjalizację części gospodarstw rolniczych w intensywnej produkcji zwierzęcej (przede

⁴³ A. Krajewska, *Podatki w Unii Europejskiej*, PWE, Warszawa 2010, s. 202-203.

wszystkim trzody chlewnej). Warto zwrócić uwagę na fakt, że gospodarstwa o areale 100 ha i powyżej stanowiły 11,3% podmiotów rolniczych, co wskazuje na dość znaczny stopień koncentracji produkcji rolniczej. Przeciętne gospodarstwo prowadziło działalność na areale ponad 56 ha użytków rolnych. Z produkcją w gospodarstwach rolniczych w 2010 r. związanych było 545,5 tys. pełnozatrudnionych (AWU), co stanowiło 0,7% ludności kraju (81 800 tys. mieszkańców). Wskaźnik Giniego, wyrażający nierównomierność w dystrybucji dochodów ludności, kształtował się na poziomie 29,3%. Implikuje to wniosek, że dystrybucja dochodów ludności niemieckiej nie różniła się znacząco od zróżnicowania tej kategorii ekonomiczno-społecznej na terenie EU-27. Pogłowie zwierząt gospodarskich kształtowało się na poziomie 17 793 tys. jednostek przeliczeniowych (LU). Głównymi obszarami produkcji rolniczej są tereny Niziny Niemieckiej oraz Średniogórza Niemieckiego. Specyfiką rolnictwa niemieckiego jest wysoki stopień mechanizacji i chemizacji, a także wysoki udział chowu zwierząt (głównie trzody chlewnej i bydła mięsnego) w tworzeniu wartości produkcji rolnej (ponad 70%). Szczególne znaczenie w produkcji roślinnej ma przede wszystkim uprawa jęczmienia, a także owsa i buraków cukrowych.

Rodzaje podatków obciążających działalność rolniczą i przedmiot opodatkowania

Podatnicy w Niemczech mogą być obciążeni około trzydziestoma różnymi daninami publicznymi. Sporo z nich dotyczy także rolników. Ogół niemieckich podatków można podzielić na cztery poniższe grupy:

1. **Dotyczące majątku trwałego:** podatek gruntowy, spadkowy i od darowizn.
2. **Dochodowe:** od osób fizycznych (łącznie z tzw. podatkiem solidarnościowym, z którego wpływy finansują kraje związkowe z byłego NRD), a więc odpowiednik polskiego PIT-u, od osób prawnych (nasz CIT) i od działalności gospodarczej.
3. **Obrotowe:** klasyczne, a więc naliczane jako procent od sprzedaży (odpowiednik polskiego VAT) i od nabycia nieruchomości.
4. **Pozostałe:** od konsumpcji (energii elektrycznej i innych nośników energii), akcyzowy, kościelny, od ubezpieczeń.

W skład systemu opodatkowania rolnictwa w Niemczech wchodzi następujące rodzaje podatków:

- **dochodowe:** podatek dochodowy od osób fizycznych, podatek korporacyjny, podatek od przyrostu wartości kapitału;
- **podatki majątkowe:** od ogólnej wartości nieruchomości, od spadków i darowizn, od przeniesienia prawa własności;
- **podatki konsumpcyjne:** VAT, akcyza.

Jako obciążania o charakterze danin publicznoprawnych można potraktować opłaty za korzystanie ze środowiska, tzn. tzw. podatek ekologiczny, a także lokalny podatek od psów. Rolnicy niemieccy mogą być również zwolnieni z obowiązków podatkowych, a odbywa się to na podstawie dwóch kryteriów: nieistotności rozmiarów działalności oraz jej nieekonomiczności. Oznacza to, że z opodatkowania wyłączone są powierzchnie nieprzekraczające 3000 m², o ile nie odbywa się na nich intensywna produkcja roślin spe-

cyjnych. Nieekonomiczność (nieopłacalność) z kolei dotyczy sytuacji, gdy ziemia użytkowana jest w celach hobbystycznych, straty finansowe są trwałe i mogą być pokryte z majątku osoby, która je poniosła. Obszar ziemi może wtedy nawet przekraczać ww. 3000 m². Wyłączenie z opodatkowania działalności rolniczej musi być jednak solidnie udokumentowane i udowodnione. Działalność rolnicza jest także uprzywilejowana w Niemczech w stosunku do działalności gospodarczej. Głównie polega to na:

- niestosowaniu przeważnie w rolnictwie podatku od działalności gospodarczej, z wyjątkiem gospodarstw osób prawnych,
- dominacji ryczałtowego naliczania podatku obrotowego,
- występowaniu niższych stawek ryczałtowego podatku dochodowego (naliczanego wg stawek przeciętnych),
- istnieniu kwot wolnych w podatku dochodowym,
- możliwości stosowania uproszczeń w wycenie bilansowej upraw i produkcji polowej oraz zwierząt.

Trzeba jednak od razu dodać, że rolnicy nie mogą skorzystać z preferencji, które przysługują innym grupom podatników.

Osoby prawne w RFN, a więc spółki kapitałowe, spółdzielnie i spółki komandytowe, klasyfikowane są zasadniczo jako zakłady przemysłowe, nawet gdy wszystkie inne ich cechy odpowiadają charakterystyką tradycyjnych gospodarstw rolniczych. Natomiast spółdzielnie, stowarzyszenia i formy wspólnego zarządzania przedsiębiorstwami mogą być uznawane za jednostki prowadzące działalność rolniczą, o ile spełnią szereg (dokładnie siedem) warunków dotyczących składu osobowego ich właścicieli i przedmiotu aktywności ekonomicznej. Forma prawnołasnościowa gospodarstw rolniczych determinuje sposób opodatkowania podmiotu.

Największe znaczenie w systemie opodatkowania niemieckiego rolnictwa odgrywa podatek dochodowy, ze względu na fakt, że podmioty mające osobowość prawną gospodarują na powierzchni jedynie 16% użytków rolnych. **Podstawą opodatkowania w podatkach dochodowych od osób fizycznych**, jest rzeczywisty dochód podatnika. Zagregowany dochód podlegający opodatkowaniu stanowi sumę dochodów z pracy, wykonywania działalności gospodarczej, działalności rolniczej, leśnictwa, dochodów z kapitału, dzierżawy, najmu lub leasingu, a także z innych źródeł.

Przedmiotem opodatkowania w podatku korporacyjnym, będącym obciążeniem części podmiotów zaangażowanych w działalnością rolniczą, jest suma obejmująca zyski podatkowe z działalności gospodarczej, a także tzw. dochód pasywny i zyski kapitałowe.

Istotne znaczenie dla ustalenia obowiązku podatkowego ma wycena wartości podatkowej gospodarstwa rolnego, nieruchomości gruntowej i pojedynczych działek gruntu w gospodarstwie. Szczegółowe zasady tej wyceny zostały opisane w dalszej części opracowania.

Regulacje prawne dotyczące opodatkowania rolnictwa

Niemiecki system legislacyjny nie dysponuje oddzielnymi aktami prawnymi dotyczącymi opodatkowania działalności rolniczej, a wszelkie uregulowania dotyczące rolnictwa mieszczą się w aktach „ogólnych”. Już ustawa zasadnicza, konstytucja Republiki Federalnej Niemiec przedstawia uniwersalne zasady opodatkowania, tzn. rów-

ność, legalność, a także zasadę państwa opiekuńczego. Ze względu na charakter federacyjny państwa, dużą autonomią w zakresie władztwa podatkowego dysponują państwa związkowe, co zostało uregulowane w ustawie zasadniczej. Oprócz ogólnych uregulowań w zakresie zasad ordynacji podatkowej, organizacji administracji skarbowej, zawartych w ustawie o podatkach, zasady regulujące kwestie podatków: dochodowego i korporacyjne, są zawarte w osobnych ustawach. W Niemczech został silnie rozbudowany aparat administracji skarbowej, co wynika z uwarunkowań historycznych, w tym dużego znaczenia podatków bezpośrednich jako dochodu budżetowego. Administracja skarbowa w Niemczech dzieli się na organy federalne i centralne. Lokalne urzędy skarbowe należą do struktury organów centralnych. Liczba lokalnych urzędów skarbowych, których zasadniczym zadaniem jest przyjmowanie zeznań podatkowych i dokonywanie podziału wpłaconych należnych podatków na część federalną i centralną, wynosi 650 (dane na rok 2010).

Wycena wartości podatkowej w niemieckim systemie podatkowym

W niemieckim systemie podatkowym duże znaczenie przypisuje się możliwości wyboru zasad wyceny wartości podatkowej gospodarstwa rolnego, nieruchomości gruntowej i pojedynczych działek gruntu w gospodarstwie. Te ostatnie są majątkiem, gdy służą gospodarstwu rolnemu. W przeciwnym razie zaliczane są do nieruchomości gruntowej. Składnikiem podatkowej wartości majątku gospodarstwa rolnego są również części mieszkań rodziny oraz pracowników, a nawet dożywocie. Generalnie są to wszystkie dobra majątkowe o charakterze niepieniężnym, a więc obejmujące także wartości niematerialne i prawne, do których zalicza się m.in. kwoty produkcyjne. Powyższa wartość ustalana jest z reguły na dłuższy czas, chyba że ma miejsce znacząca zmiana warunków mieszkaniowych, pojawia się nowy właściciel lub wyraźnie zmienia się obszar gospodarstwa. Wartość ta ma także znaczenie pozapodatkowe. Ogólnie wykorzystywana jest do następujących celów:

- jako podstawa wymiaru podatku gruntowego,
- jako punkt wyjścia do ustalania składek na ubezpieczenie zdrowotne oraz uiszczanych na rzecz izb rolniczych i związków branżowych producentów rolnych,
- określania obowiązku prowadzenia systematycznej rachunkowości oraz zysku/dochodu według stawek przeciętnych,
- ustalania rozliczania spadku w prawie regulującym dziedziczenie gospodarstw,
- podatkowego wydziałania małych i średnich gospodarstw, które inaczej mogą księgować amortyzację oraz inwestycje,
- zorientowania pomocy w zakresie stawek czynszów dzierżawnych i wartości wymienianych gruntów w ramach prac komasacyjnych i scaleniwych.

Wartość podatkowa majątku jest w istocie kategorią dochodową, gdyż odpowiada 18-krotności dochodu czystego uzyskiwanego w gospodarstwie bez długów, ale z najemną siłą roboczą, w normalnych warunkach i w długim okresie. Dochód czysty z kolei jest oprocentowaniem kapitału całkowitego i wynagrodzeniem dla przedsiębiorcy rolnego za ponoszone ryzyko. Oblicza się go przez dodanie do wyniku normalnego zapłaconych odsetek i odjęcie umownego wynagrodzenia nieopłaconej pracy

rodziny rolniczej. Zgodnie z powyższym maksymalna wartość podatkowa 1 ha równa się iloczynowi 207 DM/ha (dochód czysty ustalony na dzień 1 stycznia 1964 r.) i czynnika kapitalizacji (18), co daje 3726 DM. Procedura ta zachowana została nawet po przyjęciu przez Niemcy euro. Jej przeniesienie na całe gospodarstwo sprowadza się w uproszczeniu do następujących kroków:

1. określenia kategorii składników majątkowych oraz tzw. wskaźników dochodowych poszczególnych rodzajów gruntów;
2. skorygowania wskaźników dochodowych o jakość gruntów i warunki naturalne;
3. przemnożenia powierzchni gruntów przez skorygowane wskaźniki dochodowe, a następnie ich zsumowanie;
4. dokonania korekty wyniku z pozycji 3 o warunki ekonomiczne uzyskiwania dochodów i lokalne relacje cen oraz płace. W ten sposób otrzymuje się tzw. wskaźnik zakładowy;
5. podzielenia wyniku z pozycji 4 przez powierzchnię wszystkich gruntów. Następnie mnoży się otrzymany iloraz przez stawkę w DM jednostkowego wskaźnika dochodowego. W ten sposób uzyskuje się wartość 1 ha w DM, którą należy pomnożyć przez liczbę ha w gospodarstwie;
6. dodania do wyniku z pozycji 5 wartości podatkowej pozostałego majątku niepieniężnego. W końcu następuje przejście z DM na euro.

W nowych krajach związkowych nie stosuje się jednak wyceny wartości podatkowej majątku. Zamiast tego wprowadzono tam szacowanie jego wartości odtworzeniowej, którą wyróżniają następujące cechy:

- wysoki stopień uproszczenia rachunku i jego zorientowanie na jakość gleb i lokalne warunki osiągnięcia dochodów. Co ciekawe, Niemcom udało się mimo wszystko przybliżyć do sytuacji na dzień 1 stycznia 1964 r. w granicach dawnej RFN;
- wartość odtworzeniowa przypisana jest użytkownikowi gospodarstwa;
- nie ustala się wartości odtworzeniowej budynków związanych z gospodarstwem rolnym, lecz wycenia się je jako składnik nieruchomości gruntowej;
- wyceny dokonano na dzień 1 stycznia 1991 roku, gdyż brakowało technicznych możliwości odtworzenia warunków panujących w roku 1935, a mechaniczne przeniesienie zasad stosowanych do określenia wartości podatkowej majątku w b. RFN byłoby obciążone zbyt dużymi błędami.

Zarówno wartość podatkową i wartość odtworzeniową ustalają organy skarbowe, które rolnikom przesyłają stosowne decyzje.

Metody ustalania dochodu podatkowego

Zagregowany dochód, podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, składa się z następujących komponentów:

1. dochód z działalności rolniczej i leśnictwa,
2. dochód z działalności gospodarczej,
3. dochód ze świadczenia usług profesjonalnych,
4. dochody z pracy,
5. dochody z najmu, dzierżawy, leasingu nieruchomości,

6. dochód z inwestycji kapitałowych,
7. dochód z innych źródeł (m.in. zyski z transakcji o charakterze spekulacyjnym)⁴⁴.

Dochody z działalności rolniczej obejmują źródła pochodzące z produkcji roślinnej i ogrodniczej oraz pozostałej, która powstała dzięki wykorzystaniu sił przyrody, jak i z chowu oraz hodowli zwierząt. W odniesieniu jednak do produkcji zwierzęcej spełnione być muszą następujące warunki, jeśli chodzi o obsadę inwentarza wyrażoną w tzw. sztukach pogłowa – VE⁴⁵: dla pierwszych 20 ha nie więcej niż 10 VE/ha dla kolejnych 10 ha nie więcej niż 7 VE/ha, dla kolejnych 20 ha nie więcej niż 6 VE/ha, dla następnych 50 ha nie więcej niż 3 VE/ha, dla dalszych 50 ha nie więcej niż 1,5 VE/ha. Właściciel gospodarstwa musi regularnie użytkować posiadany oraz dodzierżawiany areał. Do powierzchni rozliczeniowej obsady zwierząt wchodzi także grunty odłogowane. Trwałe przekroczenie ww. norm obsady inwentarza powoduje, że zwierzęta „nadwyżkowe” stają się składnikiem normalnej działalności gospodarczej. Trudność praktyczna polega tu jednak na tym, że gałęzie produkcji zwierzęcej w całości powinny być zaliczane albo do działalności rolniczej, albo gospodarczej. W przypadku wielostronnej produkcji zwierzęcej stosuje się zasadę, że klasyfikację rozpoczyna się od gatunków zwierząt najsilniej związanych z ziemią. Z kolei w ramach danego gatunku najpierw wyodrębnia się stada najmniej powiązane z ziemią i zalicza się je w całości do normalnej działalności gospodarczej.

W niemieckim prawie podatkowym szczegółowo uregulowane są też kwestie dotyczące: utrzymania koni i ich wykorzystania do celów rekreacyjnych i sportowych, marketingu (sprzedaży) bezpośredniego wytworzonych w gospodarstwach produktów rolniczych, sprzedaży wytworzonych samodzielnie napojów alkoholowych, wykorzystania maszyn rolniczych poza gospodarstwami, wynajmu i zbycia składników majątkowych, wytwarzania energii oraz biogazu, statusu gospodarstwa jako działalności ubocznej. Dochód z pierwszych trzech wyżej wymienionych kategorii podatkowych (z działalności rolniczej i leśnictwa, działalności gospodarczej i świadczenia usług profesjonalnych) jest traktowany jako zysk podatkowy powstały w wyniku zmiany wartości aktywów, zaangażowanych w te działalności w danym roku podatkowym, z uwzględnieniem korekt, pomniejszony o wartość składek (tzw. metoda porównywania wartości netto). Implikuje to wniosek, że ewidencja podatkowa niejako „wymusza” na podatniku konieczność stosowania minimalnego zakresu sprawozdawczości finansowej. Należy zwrócić uwagę na fakt, że dla ostatnich czterech kategorii podatkowych dochód podatkowy jest rozumiany jako różnica między przychodami podatkowymi a kosztami uzyskania tych przychodów. Podstawą zysków jest majątek produkcyjny, zaś nadwyżki/niedoboru pieniądza majątek prywatny. Zagregowany dochód podatkowy, obejmujący siedem wyżej wymienionych kategorii, pomniejszony o ulgi osobiste, stanowi podstawę opodatkowania, do której odnoszą się stosowne odliczenia i stawki podatkowe (tabela 13).

⁴⁴ M. Köhne, R. Wesche, *Landwirtschaftliche Steuerlehre*, Verlag Eugen Ulmer, Stuttgart 1995, s. 36-55

⁴⁵ Jedna VE odpowiada zwierzęciu, którego roczne zapotrzebowanie na pasze stanowi ekwiwalent 20 dt zboża.

Tabela 13. Odliczenia podatkowe w niemieckim prawie podatkowym – rok podatkowy 2012

Odliczenia podatkowe, z ograniczeniami kwotowymi	Odliczenia podatkowe, bez ograniczeń kwotowych
<ul style="list-style-type: none"> ▪ składki na ubezpieczenia „na życie”, od wypadków, od bezrobocia, od niepełnosprawności, ubezpieczenia zdrowotne (2800 euro rocznie dla osób samozatrudniających się, 1900 euro dla osób zatrudnionych) ▪ koszty profesjonalnych szkoleń (do 4000 euro rocznie) ▪ alimenty płacone byłemu współmałżonkowi (do 13 805 euro) ▪ płatności ryczałtowe w ramach programów emerytalnych ▪ stypendia związane z działalnością naukową, badawczą, edukacją artystyczną ▪ niektóre darowizny, uprzywilejowane podatkowo ▪ niezbędne wydatki, związane z utrzymaniem dwóch gospodarstw 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ podatek kościelny (na zarejestrowane oficjalnie organizacje wyznaniowe) ▪ opłaty za usługi doradztwa podatkowego ▪ niektóre opłaty (m.in. dotyczące opieki i zakwaterowania osób w wieku emerytalnym) ▪ płatności w ramach programów emerytalnych

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: Deloitte, Taxation and Investment in Germany 2011, Reach, relevance and reliability.

Należy zwrócić uwagę, że ze względu na znaczny udział osób w wieku emerytalnym w społeczeństwie niemieckim, ustawodawca wprowadził system ulg i zwolnień podatkowych, będących instrumentami polityki prorodzinnej. W 2012 roku przyjęto dla podatnika kwotę wolną od podatku w wysokości 8004 euro. W niemieckim prawie podatkowym występują specjalne odliczenia dla dzieci, tzn. 164 euro miesięcznie na każde z dwojga pierwszych dzieci, 170 euro miesięcznie na trzecie dziecko i 195 euro na czwarte i następne dziecko. Podsumowując, ogólny tok ustalenia dochodu podatkowego jako podstawy opodatkowania osób fizycznych, wygląda następująco⁴⁶:

- + Dochody z rolnictwa i leśnictwa (1)
- + Dochody z działalności gospodarczej (2)
- + Dochody z samodzielnie wykonywanej pracy (3)
- + Dochody z pracy niesamodzielnej (4)
- + Dochody z kapitału (5)
- + Dochody z wynajmu i wdzierżawiania (6)
- + Pozostałe dochody (7)
- = **Suma dochodów**
- zwolnienia z racji wieku (osoby od 65 roku życia)
- zwolnienia dla osób samotnie wychowujących dzieci
- kwota wolna dla rolnika i leśnika
- = **Dochody całkowite**
- odliczenie straty
- wydatki specjalne
- wydatki nadzwyczajne

⁴⁶ R. Wesche, *Besteuerung der Landund Forstwirtschaft*, Raport 1247/2009, Wyd. aid infodienst, Bonn 2009, s. 41.

– ulgi mieszkaniowe, związane z ochroną zabytków i dóbr kultury oraz budownictwem w regionach restrukturyzowanych i rozwojowych

= **Dochód**

– kwoty wolne

– wyrównanie w celu złagodzenia rażących niedogodności i dysproporcji

= **Podstawa opodatkowania**

Od roku 2009 dochody z kapitału (pozycja 5), można opodatkować jednolitą stawką 25% albo nadal traktować je jako składnik powyższego schematu. Podatnik ma po prostu możliwość wybrania dla siebie korzystniejszego wariantu.

Stawki podatkowe

W Niemczech obowiązuje progresywny system stawek podatkowych dla osób fizycznych od 0 do 45%. Na samym początku konstrukcji znajdują się dwie kwoty wolne od opodatkowania.

– 7834 euro, gdy podatnik rozlicza się indywidualnie,

– 15 668 przy rozliczeniu wspólnym.

Przeciętna stawka opodatkowania⁴⁷ zwiększa się wraz ze wzrostem dochodu podlegającego opodatkowaniu. Co więcej, w konstrukcji systemu stawek podatku dochodowego przyjęto zasadę, że marginalna stawka opodatkowania⁴⁸ będzie utrzymana poniżej 100%. W tabeli 14 przedstawiono aktualnie obowiązujące stawki podatku dochodowego.

Tabela 14. Stawki podatkowe w podatku dochodowym na rok podatkowy 2012

Podstawa opodatkowania (euro)	Marginalna stawka podatkowa (%)
0 – 8004	0
8 005 – 52 881	14-42
52 882 – 250 730	42-45
Powyżej 250 731	45

Zródło: opracowanie własne na podstawie danych Bund der Steuerzahler e.V. (BdSt).

W przypadku indywidualnie rozliczającej się osoby progresja stawki podatkowej wygląda następująco:

- rośnie ona z 14 do 23,96% dla zmiany dochodu podatkowego od 8004 do 13 139 euro,
- dla wzrostu dochodu z 13 140 do 52 881 euro podatek zawiera się w przedziale 23,97–42%,
- dochody od 52 882 euro opodatkowane są stawką 42%. Oznacza to, że podatek progresywny przechodzi tu w proporcjonalny, czyli liniowy.

Od roku 2008 w Niemczech wprowadzono jeszcze tzw. podatek dla bogaczy. Są to dodatkowe 3 punkty procentowe (do stawki 42%) doliczone do dochodów od 250 730 euro w przypadku rozliczenia indywidualnego i 501 460 euro, gdy podatnicy składają wspólne zeznanie. Niemieccy podatnicy wybierają z reguły to ostatnie roz-

⁴⁷ Jest to relacja należnego podatku dochodowego do dochodu podlegającego opodatkowaniu.

⁴⁸ Jest to kwota należnego podatku dochodowego od dodatkowej jednostki pieniężnej (w przypadku Niemiec – 1 euro) dochodu, podlegającego opodatkowaniu, wyrażona procentowo.

wiązanie, gdyż jest dla nich korzystniejsze z uwagi na łagodzenie negatywnych skutków progresji. Podobnie jak w Polsce, korzyści ze wspólnego rozliczenia rosną, gdy powiększają się różnice między dochodami podatkowymi małżonków lub partnerów. Rolnicy niemieccy, jako osoby fizyczne, podlegają stawkom podatkowym wyżej podanym. Mogą jednak obniżyć ich efektywny poziom poprzez wykorzystanie wydatków specjalnych, rozliczenie przeszłych strat, przyspieszoną amortyzację i zawieranie umów między członkami rodziny. Niżej opodatkowane jest również zbycie i likwidacja całkowita gospodarstw. Istnieją również różnego typu ulgi. Od roku 2008 osoby fizyczne mogą zyski zatrzymane opodatkować stawką 28,29% powiększoną o tzw. podatek solidarnościowy. Późniejszy podział nadwyżki zysku ponad kwotę zatrzymaną opodatkowany jest stawką 25%. Mimo to wykorzystanie zysku zatrzymanego może obniżyć efektywną stawkę podatkową w gospodarstwach szybko się rozwijających.

System stawek **podatku korporacyjnego**, którym objęto niewielką liczbę przedsiębiorstw rolniczych, mających osobowość prawną⁴⁹, jest bardzo uproszczony i opiera się na podstawowej stawce podatkowej, ustalonej na poziomie 15%. Dodatkowo, obciążeniem, które może prowadzić do obniżenia konkurencyjności podatkowej Niemiec, jest tzw. podatek gospodarczy (stawka przeciętnie na poziomie 14-17%, płacony do jednostek samorządowych). Należy zaznaczyć, że obciążenie podatkiem gospodarczym jest traktowane jako koszt uzyskania przychodu, przy ustalaniu kwoty należnego podatku korporacyjnego. W konsekwencji, efektywna stawka podatkowa CIT może sięgać ponad 30%, co budzi duże zastrzeżenia, w szczególności wśród zwolenników koncepcji liberalizmu gospodarczego⁵⁰.

Preferencje dla rolników oraz wsparcie służb publicznych

Dochody rolnicze, równoważne zyskowi, w Niemczech oblicza się czterema metodami⁵¹:

1. jako wynik księgowy uzyskany w ramach prowadzonej systematycznie rachunkowości,
2. przez porównanie wpływów i wydatków,
3. za pomocą stawek przeciętnych,
4. w drodze oszacowania.

Ad. 1. Prowadzenie obligatoryjnej rachunkowości dotyczy gospodarstw, które mają status kupca, lub gdy spełniony jest jeden z trzech warunków: wartość podatkowa majątku produkcyjnego lub jego wartość odtworzeniowa przekracza 25 tys. euro; zysk (dochód) w roku kalendarzowym poprzedzającym dany rok podatkowy był wyższy niż 50 tys. euro; sprzedaż (obróć) w roku kalendarzowym przekraczała 500 tys. euro. Jak z tego wynika, w metodzie tej trzeba bardzo precyzyjnie oddzielić majątek produkcyjny od majątku prywatnego rolnika. Nieodzowny jest do tego zatem bilans majątkowy. Samo zaś obliczenie zysku polega na porównaniu stanu majątku produkcyjnego

⁴⁹ Należy przypomnieć, że te podmioty gospodarują na obszarze 16% użytków rolnych w Niemczech.

⁵⁰ Jeszcze w 2004 istniała tzw. społeczna (solidarnościowa) opłata dodatkowa, naliczana jako ponad 5% kwoty należnego podatku.

⁵¹ R. Wesche, *Besteuerung der Landund Forstwirtschaft*, Raport 1247/2009, Wyd. aid infodienst, Bonn 2009, s.7-64.

w końcu dwóch kolejno po sobie następujących lat. Do powstałej w ten sposób różnicy należy dodać pobrania w gotówce i naturze z gospodarstwa produkcyjnego na cele prywatne oraz odjąć wkłady prywatne (gotówkowe i w naturaliach) o charakterze prywatnym do majątku produkcyjnego. Każdy rolnik może też zgłosić wniosek do odpowiedniego urzędu skarbowego, w którym zadeklaruje gotowość prowadzenia systematycznej rachunkowości.

Ad. 2. Metoda ta może być stosowana, gdy (1) zyski gospodarstwa z działalności gospodarczej są niższe niż 30 000 euro, (2) obroty nie przekraczają 350 000 euro, (3) wartość ekonomiczna użytków rolnych (pod własną uprawą) jest niższa niż 25 000 euro, można ją stosować dla dochodu z działalności rolniczej i leśnictwa, z działalności gospodarczej, ze świadczenia usług profesjonalnych (trzy pierwsze kategorie dochodu podatkowego). Po spełnieniu powyższych warunków można przyjąć pewne **uproszczenie** w ustalaniu dochodu podatkowego, traktując go jako różnicę między przychodami podatkowymi a kosztami ich uzyskania. Saldo przepływów pieniężnych stosowane jest przez rolników, którzy nie wybrali metody pierwszej albo trzeciej. W istocie jest to jednak przybliżony rachunek przepływów pieniężnych, gdyż zawiera także pozycje niepieniężne. Po stronie wpływów są to wkłady prywatne, natomiast wydatki (odpływy) zawierają również roczną amortyzację składników majątkowych o długookresowym użytkowaniu. W rachunku nie uwzględnia się jednak zmian stanów zapasów, należności i zobowiązań, rozliczeń międzyokresowych kosztów i przychodów oraz pozostałych obrotów między gospodarstwem produkcyjnym i domowym. Całość obliczeń zamieszcza się na formularzu urzędowym i przesyła łącznie z zeznaniem rocznym do właściwego urzędu skarbowego.

Ad. 3. To bardzo przybliżone oszacowanie zysku/dochodu, gdyż stosowane jest przez rolników, którzy w bardzo ograniczonym zakresie prowadzą jakąkolwiek ewidencję gospodarczą. Poza tym wykorzystywana tu wartość podatkowa majątku tylko w przybliżeniu odzwierciedla potencjał generowania zysku konkretnego gospodarstwa. Podatnikiem tego typu może być rolnik, który: sam gospodaruje na obszarze nie większym niż 20 ha UR, nie wliczając w to roślin specjalnych; obsada inwentarza nie jest wyższa niż 50 sztuk dużych; kwota innych korzyści nie przekracza 2 tys. euro. Warunki te muszą być rozpatrywane łącznie. Sam rachunek przebiega następująco:

1. Określa się kwotę zysku wynikającą z użytkowanych gruntów. W zależności od wartości podatkowej 1 ha stawki przeciętnego zysku wynoszą od 205 do 512 euro/ha.
2. Dolicza się inne pożytki (z ogrodów, winnic, lasów i innej działalności). Robi się to tylko w odniesieniu do składników, których każdorazowa wartość podatkowa przekracza 500 euro.
3. Dodaje się zyski ustalone odrębnie, o ile przekraczają one 1534 euro. Chodzi tu o: pożytki z lasu, zbywanie gruntów, budynków i budowli, usług oraz rozwiązania rezerw (tabela 15).
4. Dolicza się zainkasowane kwoty z dzierżaw i wynajmu.
5. Z zsumowania pozycji 1-4 otrzymuje się tzw. **sumę częściową**.

6. Odlicza się zapłacone z góry czynsze dzierżawne, odsetki od długów, trwałe ciężary oraz wydatki o charakterze produkcyjnym.
7. Po odjęciu od pozycji 5 odliczeń z pozycji 6 otrzymuje się zysk wg **stawek przeciętnych**.

Tabela 15. Szacowanie zysku podatkowego – uproszczona metoda ustalania dochodu podatkowego

Wartość ekonomiczna (DM)	Jednostkowy (na 1ha), szacowany zysk podatkowy (euro)
< 300	205
300 – 500	307
500 – 1 000	358
1 000 – 1 500	410
1 500 – 2 000	461
> 2 000	512

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych: Deloitte International Tax. Hungary Highlights 2012, s. 1.

Przekroczenie limitów dochodu z działalności rolniczej i leśnictwa, ustalonych dla metody szacunkowej, wiąże się z koniecznością potraktowania go jako dochód z działalności gospodarczej, który jest obciążony dodatkowo tzw. podatkiem gospodarczym, o charakterze lokalnym. W rzeczywistości, rolnicy w Niemczech rzadko przekraczają limity, umożliwiające skorzystanie z uproszczonego sposobu ustalania dochodu.

Ad. 4. Istotnym uproszczeniem w zakresie opodatkowania rolnictwa jest możliwość ustalania dochodu rolniczego gospodarstwa przez organ administracji skarbowej (np. na podstawie areалу podmiotu). Szacowanie zysku dotyczy tylko rolników, którzy nie kwalifikują się do stosowania dwóch pierwszych ww. metod. W zasadzie słowo „metoda” nie jest tu najlepsze, gdyż procedura tu przedstawiona stanowi w istocie rodzaj sankcji nałożonych na podatnika. Rozróżnia się przy tym dwa rodzaje szacunków: częściowe i pełne (całkowite). W pierwszym przypadku bazuje się na wyniku księgowym, który się odpowiednio koryguje. W sytuacji drugiej zysk ustala się w oddzielnym rachunku, gdyż księgi rachunkowe okazały się nierzetelne albo w ogóle ich nie prowadzono lub podatnik nie obliczył dobrze salda przepływów pieniężnych. Czynnościami powyższymi zajmują się organy podatkowe, mając w tym zakresie dużą swobodę, co w sumie może być niekorzystne dla podatnika.

Przykładowo, w 2004 r. w około 25% gospodarstw rolniczych stosowano metodę szacunkowego ustalania dochodu rolniczego, natomiast dochód nieco ponad 5% podmiotów był szacowany urzędowo, przez organ administracji skarbowej. Uproszczona metoda ustalania dochodu podatkowego, z zastosowaniem jednostkowego zysku, jest korzystna tylko dla pewnej części gospodarstw⁵².

Rolnicy niemieccy, podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych, korzystają mogą z następujących przywilejów:

⁵² Na przykład, rodzinny dochód rolniczy gospodarstwa w 2004 wynosił średnio 361 euro, natomiast większość rolników gospodarowało na użytkach rolnych, o wartości ekonomicznej 1000 – 2000 DM, które generowały zysk podatkowy w przedziale 410-461 euro.

- Kwot wolnych naliczonych od bieżących dochodów z produkcji rolnej, o ile suma wszystkich dochodów nie przekracza 30 700 euro (indywidualne rozliczenie) lub 61 400 (rozliczenie wspólne). Kwoty wynoszą odpowiednio: 670 euro i 1534 euro w zależności od formy rozliczania podatku;
- Kwoty wolnej przy zbyciu lub likwidacji gospodarstwa. Wynosi ona 45 tys. euro, jeśli zysk ze zbycia lub likwidacji nie przekracza 136 tys. euro. Zyski wyższe, ale do granicy 181 tys. euro, prowadzą do odpowiedniej redukcji kwoty wolnej. Po przekroczeniu pułapu 181 tys. euro kwota ta już nie przysługuje;
- Niższej stawki podatku. Przy zbyciu lub likwidacji gospodarstwa wynoszą one 15%, podczas gdy w normalnej sytuacji jest to 56%. Obowiązują tu te same warunki, co w przypadku kwoty wolnej. Przywilej ten jednak przysługuje raz w życiu, rolnik musi skończyć 55 lat lub trwale być niezdolnym do pracy. Rolnicy mogą stosować w odniesieniu do pewnych dochodów nadzwyczajnych, typu dodatkowe odszkodowania czy odsetki od długoterminowych inwestycji, tzw. zasadę 1/5. Oznacza to, że dochody takie doliczane są do dochodów bieżących jedynie w jednej piątej. Trzeba dodać, że zasadę powyższą rolnik może traktować jako alternatywę wobec obniżonej stawki podatku przy zbyciu lub likwidacji gospodarstwa;
- Pozostałe. Chodzi tu o przeznaczanie na rezerwy zysków ze zbycia niektórych składników majątkowych, które służą następnie do finansowania ich odtwarzania. Istnieje także możliwość przenoszenia na okresy późniejsze ujawnionych cichych rezerw bez konieczności ich opodatkowania. Należy również wspomnieć o możliwości stosowania przyspieszonej amortyzacji maszyn. Do normalnej stawki amortyzacji rolnik w ciągu pięciu lat ma prawo doliczyć sobie 20 punktów procentowych. W przypadku osoby fizycznej warunkiem jest nieprzekraczanie wartości podatkowej majątku równej 175 tys. euro. W przypadku innych podatników górną granicą jest 335 tys. euro. Wreszcie, rolnik może utworzyć dodatkową rezerwę na przyszłe wydatki inwestycyjne, które zamierza ponieść w ciągu czterech najbliższych lat, w wysokości 40% prawdopodobnej ceny nabycia lub kosztu wytworzenia dobra inwestycyjnego, ale w kwocie nie większej niż 200 tys. euro.

W ramach dozwolonej prawem optymalizacji podatkowej, rolnicy niemieccy dosyć często zawierają kontrakty w obrębie członków rodziny. Mogą być to: umowy spółek i umowy o pracę, podział gospodarstw, ich wydzierżawianie oraz przekazywanie następcom. W ten sposób rolnicy mogą: zmniejszyć progresję podatkową, zwielokrotnić kwoty wolne, uniknąć obowiązku prowadzenia systematycznej rachunkowości oraz spełnić warunki do otrzymania wsparcia w ramach WPR i skorzystania z preferencji podatkowych. W Niemczech wsparcie budżetowe rolnictwa generalnie jest dochodem do opodatkowania podatkiem dochodowym. Dotyczy to zarówno osób fizycznych, jak i prawnych. Jedynym wyjątkiem jest pomoc inwestycyjna. Niemieckie prawo podatkowe dopuszcza stosowanie dwóch rodzajów amortyzacji, mianowicie metodę liniową i degresywną. W metodzie szacunkowego ustalania dochodu rolniczego nie jest możliwe wykorzystywanie odpisów amortyzacyjnych jako kosztu uzyskania przychodu. Zwrócić należy uwagę na specyfikę uregulowań podatkowych w zakresie odpisów amortyzacyjnych środków trwałych, szczególnie powiązanych z działal-

nością rolniczą. Stajnie, stodoły, wiaty, spichlerze, biura, szklarnie z podstawowym wyposażeniem są amortyzowane, odrębnie bez użytków rolnych. Koszty modernizacji użytków rolnych (np. melioracje) mogą być traktowane jako koszty prowadzenia działalności gospodarczej, które mogą być odliczane od przychodów podatkowych. Interesujące rozwiązanie zastosowano w przypadku składników żywego inwentarza. Podlegające amortyzacji aktywa biologiczne obejmują bydło w hodowlach, bydło o użytkowaniu mlecznym, kury nioski. W przypadku plantacji, takich jak sady owocowe, szklarnie, jedynie część plantacji może być traktowana jako środek trwały⁵³.

W **podatku dochodowym od osób prawnych** zamiast siedmiu rodzajów dochodów, jak to miało miejsce w odniesieniu do opodatkowania osób fizycznych, występuje tylko jeden: dochody z działalności gospodarczej. W ślad za tym u osób prawnych rejestruje się tylko majątek produkcyjny. Z podatku od osób prawnych zwolniona jest natomiast ta część działalności spółdzielni zarobkowych i gospodarczych oraz ich związków, która ma charakter świadczenia usług dla ich członków. Punktem wyjścia obliczenia podatku jest wynik księgowy. Po odpowiednich korektach dochodzi się do kategorii wyniku podatkowego, czyli dochodu. Jest on opodatkowany stawką 15%, jednakże osoby prawne obciążone są również podatkiem od działalności gospodarczej oraz daniną solidarnościową. Osoby takie nie płacą podatku kościelnego. W sumie nominalne opodatkowanie dochodu osoby prawnej wynosi 29,83%. Zatrzymanie zysków w celu pomnożenia stanu kapitału własnego podlega opodatkowaniu na zasadach identycznych, jak w przypadku osób fizycznych. Właściciele przedsiębiorstwa o osobowości prawnej muszą się jeszcze liczyć z tym, że otrzymane dywidendy opodatkowane zastaną stawką 20% powiększoną dodatkowo o podatek solidarnościowy (5,5%). To nie koniec rozliczeń właścicieli z fiskusem, gdyż otrzymana dywidenda jest składnikiem ich dochodów osobistych i podlega dalszemu opodatkowaniu. W sumie mamy do czynienia wręcz z potrójnym opodatkowaniem: płaci spółka podatek jako osoba prawna, od dywidendy pobiera podatek od dochodów z kapitału i w końcu właściciel płaci podatek jako osoba fizyczna. Tylko nieco bardziej korzystnie opodatkowuje się dochody z kapitału uzyskane z posiadania tytułów własności przedsiębiorstw przetwórczych w agrobiznesie, np. cukrowni czy browarów. Generalnie uzasadniony jest jednak wniosek, że niemiecki ustawodawca w prawie podatkowym zdecydowanie uprzywilejowuje gospodarstwa osób fizycznych.

Obowiązki rejestracyjne, ewidencyjne i rozliczeniowe

Generalnie rolnicy niemieccy podatek dochodowy ustalają dla lat kalendarzowych. Mają jednak prawo stosować także rok gospodarczy. Dla jednostek tradycyjnych zaczyna się on 1 lipca, a kończy 30 czerwca. W gospodarstwach z uprawami piaszowymi datami tymi są 1 maj oraz 30 kwiecień. W ostateczności jednak każde gospodarstwo i tak musi przejść z roku gospodarczego na rok kalendarzowy. Jako zasadę przyjmuje się przy tym podział po połowie zysku osiągniętego w roku gospodarczym między dwa kolejne lata kalendarzowe. Podobnie jak w Polsce, spółki osobowe, włą-

⁵³ Przykładowo, stawka amortyzacyjna dla plantacji szparagów wynosi 20%, z kolei dla sadów owocowych – 10%, natomiast dla upraw winorośli – 5%.

czając spółkę komandytową, mogą korzystać z opodatkowania PIT. W niemieckim prawie podatkowym ustalono, że rok podatkowy pokrywa się z rokiem kalendarzowym. Osoby fizyczne mogą składać zeznanie podatkowe, żeby zadeklarować dodatkowe koszty podatkowe i uzyskać zwrot należnego podatku. Ostateczna kwota tego obciążenia jest uiszczana do końca maja następnego roku kalendarzowego. Jeśli podatnik otrzymuje inne rodzaje dochodów, niż wynikające z zatrudnienia, jest zobligowany do składania kwartalnie zaliczek.

W przypadku podatku korporacyjnego również przyjęto, że rok podatkowy obejmuje 12 miesięcy lub jest równorzędny z rokiem bilansowym. Okres obrachunkowy dla celów podatkowych nie może przekraczać 12 miesięcy. Zeznanie podatkowe powinno być złożone do 31 maja roku podatkowego. Zaliczki na poczet podatku dochodowego są płacone kwartalnie (w marcu, czerwcu, wrześniu i grudniu).

Pozostałe podatki w niemieckim rolnictwie

Podatek gruntowy w Niemczech jest dochodem gmin, drugim – po podatku od działalności gospodarczej – pod względem znaczenia dla ich kondycji finansowej. Jego podstawą jest posiadanie nieruchomości gruntowej albo występowanie w roli jej właściciela. Oznacza to, że podatnikiem w tym przypadku jest np. wydzierżawiający. Inaczej jest jednak w b. NRD, gdzie podatnikiem jest dzierżawca. Dopuszcza się w tym zakresie jednakże swoistą zmianę ról w przypadku dzierżaw, o ile jest to precyzyjnie ujęte w stosownych umowach. Rozróżnia się dwa rodzaje podatku gruntowego:

1. Typ A, który dotyczy gospodarstw rolniczych i leśnych.
2. Typ B, w przypadku pozostałych nieruchomości gruntowych.

Podatek typu A ustalany jest następująco:

- określa się wartość podatkową albo odtworzeniową majątku (czyni to, jak to już podano, organ podatkowy),
- wartość powyższą mnoży się przez 0,06 (albo 6%),
- wynik z pozycji b należy pomnożyć przez wskaźnik zwiększający dla danej gminy.

Zgodnie z tym rolnik otrzymuje stosowny nakaz płatniczy. Sam podatek jest uiszczany w czterech ratach. W stosunku do innych nieruchomości gruntowych stawki podatku są niższe, tzn. wynoszą od 2,6 do 3,1%. Podatnik może także złożyć wniosek do organów fiskalnych o zwolnienie go z podatku gruntowego, o ile jest to uzasadnione ważnym interesem publicznym (znaczenie historyczne, kulturalne, naukowe i dla ochrony środowiska przyrodniczego przedmiotowej nieruchomości).

Drugim podatkiem od majątku trwałego pod względem znaczenia dla rolnictwa jest **podatek od spadków i darowizn**. Jego podstawą jest nieodpłatny przyrost wartości majątku. Wymiar podatku szczegółowo regulują stosowne zasady wyceny oraz unormowania, które zaczęły obowiązywać od 1 stycznia 2009 roku. Dotyczą one następujących kwestii:

- Osobowych i rzeczowych kwot wolnych. Podatnicy muszą w tym przypadku usytuować się w jednej z trzech klas, wybrać właściwy stopień pokrewieństwa ze spadkodawcą lub darczyńcą, grupę wartości sprzętu domowego i innych przedmiotów codziennego użytku. Kwoty zwolnień wynoszą od 20 do 500 tys. euro.

Część podatników może korzystać z tzw. kwot na zaopatrzenie, które zamykają się w przedziale od 10 300 do 256 000 euro. Regulacje te dotyczą także związków partnerskich;

- Stawek podatkowych. Zależą one od kwoty spadku (siedem grup) i od klasy (3). W tym przypadku rozpiętość przedziału wyznaczają stawki 7 i 50%. Ta górna granica obniżana jest jednak do 30%, gdy chodzi o przekazywanie majątku o charakterze produkcyjnym. Widać tu progresję przy dziedziczeniu naprawdę dużych majątków, ale i uprzywilejowanie działalności gospodarczej;
- Zwolnień z podatku. Darowizny na cele mieszkaniowe między małżonkami i dziećmi oraz zarejestrowanymi partnerami nie są opodatkowane. Dotyczy to także mieszkań i domów zlokalizowanych w innych krajach UE oraz EOG. Jest to jednakże uwarunkowane samodzielnym użytkowaniem przedmiotu daru przez obdarowanego co najmniej przez 10 lat. Rozważa się wprowadzenie podobnych zasad także do dziedziczenia mieszkań i domów oraz dla wnuków. W przypadku tych ostatnich preferencje dotyczyłyby tylko powierzchni do 200 m²;
- Nieruchomości gruntowych. Powinny być generalnie wyceniane na podstawie ich zwykłych wartości rynkowych. Podatnik może jednakże stosować niższe ceny, o ile powody takiej decyzji potrafi przekonująco udowodnić. Nieruchomości niezabudowane wycenia się według ich powierzchni oraz wytycznych dotyczących jakości gruntów, które na koniec każdego roku przygotowują komisje rzeczoznawców majątkowych i podatkowych. Z kolei wartość nieruchomości zabudowanych ustalana może być za pomocą trzech poniższych metod:
 - porównawczego postępowania podatkowego,
 - dochodowej,
 - postępowania podatkowego w oparciu o wartość rzeczy.

Metodę pierwszą stosuje się w przypadku mieszkań i budynków mieszkalnych. Polega ona na wykorzystaniu informacji posiadanych przez rzeczoznawców, które odnoszą się do podobnych obiektów. Metoda druga wykorzystywana jest do wszelkiego typu nieruchomości zabudowanych, które generują dochód czysty, istnieje dla nich dobrze funkcjonujący rynek oraz są przedmiotem wynajmu i podobnych umów. W ostateczności powinna dać ona sumę wartości podatkowej samego gruntu oraz budynków i budowli. Wszystkie pozostałe nieruchomości, w stosunku do których nie można zastosować dwóch ww. metod, wycenia się metodą trzecią, także oddzielnie szacując zwykłą wartość gruntów i obiektów budowlanych. Warto jeszcze dodać, że wartość nieruchomości wynajmowanych może być obniżona o 10%, o ile podatnik wcześniej nie skorzystał z takiej możliwości zawartej w innych regulacjach podatkowych;

- Majątku przedsiębiorstw. Przedsiębiorstwa osób fizycznych, zakłady posiadające organizacyjną niezależność, udziały w spółkach osobowych i kapitałowych przekraczające 25% ich kapitału oraz gospodarstwa rolnicze i leśne mogą korzystać z pewnych udogodnień podatkowych odnoszących się do majątku produkcyjnego. Preferencje podatkowe dotyczą majątku powstałego z oszczędności przedsiębior-

stwa, czyli ogólnie mówiąc z zatrzymanych zysków. Wielkość tych preferencji zależy jednak od tzw. wskaźnika udziału majątku znajdującego się pod zarządem w całości majątku jednostki. Jeśli jest on większy od 50%, cały majątek podlega opodatkowaniu. Wskaźnik w przedziale 10-50%, powoduje, że 85% majątku jest całkowicie zwolnione z opodatkowania, o ile przedsiębiorstwo nadal będzie funkcjonowało przez siedem kolejnych lat i zachowa w tym okresie minimalny fundusz płac, stanowiący 6,5-krotność sumy wyjściowej. Pozostałe 15% majątku trzeba opodatkować, ale po obniżeniu podstawy o 150 tys. euro. Wskaźnik do 10% może przedsiębiorcę całkowicie uwolnić od ciężaru podatkowego, jeśli jednostka będzie działać przez dziesięć lat, a fundusz płac przekroczy co najmniej 10 razy poziom wyjściowy. Trzeba dodać, że powyższe regulacje dotyczą przedsiębiorstw zatrudniających co najmniej 10 osób. Niedotrzymanie powyższych warunków w skrajnej sytuacji może doprowadzić do całkowitego cofnięcia preferencji podatkowych. Wycena majątku w tym przypadku musi odbywać się według jednolitych zasad dla wszystkich typów przedsiębiorstw przy wykorzystaniu poniższych metod:

- a. kursu giełdowego dla spółek publicznych,
- b. ceny zakupu oferowanej przez obce osoby trzecie w ostatnim roku,
- c. uproszczonej dochodowej, o ile nie doprowadzi ona do widocznych, rażąco odstających wyników.

Ta ostatnia polega, w dużym skrócie, na określeniu długookresowego wyniku finansowego (co najmniej z trzylecia), a następnie jego pomnożenia przez odwrotność czynnika kapitalizującego. Czynniki te ustala się jako sumę rentowności inwestycji bez ryzyka (zazwyczaj obligacji skarbowych) i narzutu na ryzyko równego 4,5%. Wartość tak oszacowana musi w przybliżeniu odpowiadać sumie wartości aktywów rzeczowych pomniejszonych o ich zadłużenia;

- Wyceny gospodarstw rolniczych i leśnych. Do ich majątku trwałego zalicza się: użytki rolne, budynki gospodarcze, normalny stan stojących do dyspozycji rzeczowych aktywów obrotowych, wartości niematerialne i prawne, budynki mieszkalne wraz z przynależnymi do nich gruntami. Do majątku tego nie wchodzi natomiast: grunty i budynki nie przeznaczone na cele produkcji rolniczej i leśnej, małe ogrody, aktywa finansowe i należności pieniężne, większe niż normalne stany rzeczowych aktywów obrotowych oraz pogłowie zwierząt wraz z przeznaczonymi na ich potrzeby budynkami, które zaliczono do działalności gospodarczej. Do w powyższy sposób wyznaczonego majątku trwałego związanego z działalnością rolniczą/leśną trzeba proporcjonalnie przydzielić część ogólnych zobowiązań jednostki. Majątek ten należy wycenić za pomocą kapitalizacji czystego zysku osiąganego w długim okresie na 1 ha. Jego stawki są zróżnicowane regionalnie, wg typów gospodarstw i ich wielkości. Szacowaniem stawek zajmuje się Federalne Ministerstwo Rolnictwa, Wyżywienia i Ochrony Konsumenta. Corocznie są one zamieszczane w stosownym raporcie tegoż Ministerstwa. Jako czynnik kapitalizujący przyjmuje się 5,5%. Ponieważ jednak zysk/dochód czysty powstaje przez odjęcie umownego wynagrodzenia dla przedsiębiorcy rolnego, jego wielkość z reguły jest mniejsza

niż stawki czynszu dzierżawnego za ziemię. Dlatego też niemiecki ustawodawca w prawie dotyczącym wyceny zawarł klauzulę, że w postępowaniach spadkowych i przy darowiznach należy stosować metodę minimalnej wartości. W skrócie polega ona na tym, że stawki czynszu za ziemię oraz wyposażenie niezbędne w trwałe kapitał rzeczowy również kapitalizuje się za pomocą czynnika 5,5% albo równoważnego mu mnożnika 18,6. W metodzie zysku czystego podatnik może potrącić sobie w sposób ryczałtowy odpowiednie zobowiązania, natomiast w metodzie drugiej, przysługuje mu prawo pełnego ich odliczenia, byleby tylko wartość minimalna nie stała się liczbą ujemną. Jeśli osoba przejmująca gospodarstwo sprzedaje je w ciągu 15 lat, wtedy dokonuje się jego ponownej wyceny, w której stosuje się metodę wartości likwidacyjnej. Problem pojawia się jednak, gdy przychody ze zbycia gospodarstwa przeznaczone są na nabycie nowego albo do spłaty długów. Wtedy zaczyna obowiązywać tzw. klauzula reinwestycyjna, która umożliwia stosowanie metody wartości likwidacyjnej.

Niemiecki **podatek obrotowy** to w istocie odpowiednik polskiego VAT. Zgodnie z regulacjami UE, z podatku obrotowego zwolnione są wszystkie subwencje trafiające do rolnictwa. Poza tym producenci rolni w RFN korzystają jeszcze z poniższych zwolnień z tej daniny w przypadku:

- wszystkich transakcji objętych podatkiem gruntowym, a w tym przede wszystkim zbycia nieruchomości gruntowych i pojedynczych działek,
- przychodów z najmu i wdzierżawiania budynków oraz ziemi,
- odpłatności uzyskanych z użyczenia działek gruntu na cele pozyskania surowców mineralnych,
- wynagrodzenia za zabezpieczone hipotecznie prawa do eksploatacji rurociągów,
- transakcji pieniężnych, kapitałowych oraz udzielania kredytów.

Podatek obrotowy w Niemczech występuje w następujących formach:

1. regularnej, odpowiednik polskiego VAT na zasadach ogólnych;
2. opodatkowania małego przedsiębiorcy. To występująca w Polsce w systemie VAT kategoria małego podatnika;
3. stawek przeciętnych. Rozwiązanie to jest bardzo podobne do funkcjonującego w Polsce zwrotu ryczałtowego.

W przypadku pierwszym stosuje się dwie stawki: 19% oraz 7%. Ta ostatnia dotyczy sprzedaży większości produktów rolnych i żywnościowych. W ten sposób powstaje podatek należny, od którego odejmuje się podatek naliczony w zakupach niezbędnych dla uzyskania sprzedaży. Podatek rozlicza się z organami fiskalnymi za pomocą salda. Jeśli zatem podatek należny jest większy od naliczonego, podatnik odprowadza kwotę różnicy do urzędu skarbowego. W sytuacji odwrotnej otrzymuje nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym. Podatnik sam wykonuje powyższe czynności, czyli inaczej samoopodatkowuje się. Okresem rozliczeniowym jest wprawdzie rok kalendarzowy, ale deklaracje podatkowe składa się co miesiąc lub kwartał, w zależności od wysokości obrotów (sprzedaży) podatnika. Podatek obrotowy w przypadku małych przedsiębiorstw dotyczy takich jednostek, których sprzedaż brutto (wraz z podatkiem) w roku

poprzednim nie przekroczyła kwoty 17 500 euro, a w roku bieżącym prawdopodobnie nie będzie większa niż 50 tys. euro. W istocie trudno tu mówić w ogóle o podatku obrotowym, gdyż przedsiębiorcy spełniający powyższe warunki nie obciążają swojej sprzedaży, ale nie mają też z drugiej strony możliwości potrącenia sobie podatku naliczonego w zakupach. W rolnictwie forma ta jest spotykana rzadko. Najczęściej stosują ją dzierżawcy.

System stawek przeciętnych to przykład szczególnego traktowania rolników i leśników w niemieckim podatku obrotowym. Generalnie stawki te są tak skonstruowane, by podatek naliczony dla sektora rolnego i leśnego był w przybliżeniu równy podatkowi należnemu. W przypadku sprzedaży stawki te wahają się między 0 a 15%. Natomiast przy zakupach przedział ten zawarty jest między 0 a 9%. Jest to przykład praktycznej realizacji zasady neutralności podatku obrotowego. Innymi słowy, przy takiej konstrukcji nie powinien powstać żaden dług fiskalny z tego tytułu w sektorze. Istnieją tu jednak i tak pewne możliwości ukrytego subsydiowania rolnictwa. Rozwiązanie to jest jednakże zgodne z dyrektywą nr 6 UE dotyczącą podatku VAT. Bezspornym jego plusem jest to, że rolnicy i leśnicy nie muszą prowadzić żadnej ewidencji oraz nie muszą składać deklaracji podatkowych. Oczywiście, przywołana wyżej dyrektywa UE dotyczy wyłącznie enumeratywnie wymienionych w niej produktów i usług rolniczych. Jasno z tego wynika, że produkty i usługi spoza listy podlegają regularnemu podatkowi obrotowemu także u rolnika stosującego stawki przeciętne. Nie ma zatem żadnych formalnych przeszkód, by każdy rolnik mógł wybrać formę regularnego rozliczenia podatku obrotowego. Zamiar taki trzeba tylko zgłosić we właściwym urzędzie skarbowym i opodatkowanie regularne stosować nieprzerwanie przez co najmniej pięć lat. Należy dodać, że ze stawek przeciętnych nie mogą korzystać wdzierżawiający, niebędący członkami rodziny, którzy w zależności od wysokości obrotów muszą wybrać formę regularną lub status małego przedsiębiorcy. Decyzja dotycząca wyboru opodatkowania regularnego i według stawek przeciętnych musi być poprzedzona głębokim namysłem, jak może kształtować się sytuacja gospodarstwa w pięciu nadchodzących latach, jeśli chodzi o: przychody i koszty oraz przepływy pieniężne, większe inwestycje, zakupy środków produkcji i związany z tym podatek naliczony, możliwe zmiany stawek regularnych, ewentualne nowe obowiązki ewidencyjne i sprawozdawcze. Generalnie powinno się preferować opodatkowanie regularne, gdy przychody będą rosły wolniej niż koszty, zyski będą małe, a być może pojawią się też i straty. Opodatkowanie to, przeciętnie biorąc, będzie też bardziej atrakcyjne dla gospodarstw luźniej związanych z ziemią, a więc zajmujących się tuczem świń i drobiu oraz bydła w oparciu o pasze zakupione. Jako rekomendację ogólną podaje się też zasadę, że im mniejsze są różnice między stawkami regularnymi a przeciętnymi, tym mniej korzystne staje się opodatkowanie regularne.

Drugim pod względem znaczenia w grupie podatków obrotowych jest **podatek od nabycia nieruchomości**. Obciążone tą daniną są transakcje zakupu lub zamiany nieruchomości zabudowanych i niezabudowanych oraz objęte licytacją przymusową. W b. NRD podatek ten uiszczą się także w momencie nabycia budynków położonych

na obcych gruntach. Z podatku wyłączone są natomiast nabycia kwot produkcyjnych związane z zakupem gruntów rolnych. Z innych wyłączeń należy wymienić jeszcze: drobne transakcje do kwoty 2500 euro, nabycia działek od osób zmarłych i w formie darowizn, działki przejęte przez małżonka osoby zbywającej, nabycia działek przez byłego małżonka zbywcy w ramach postępowań rozwodowych, działki otrzymane od zbywcy przez krewnych w pierwszej linii, nabycia działek w trakcie prac scaleniowych i komasacyjnych. Podstawą podatku jest cena zakupu lub wycenione świadczenie przeciwstawne, gdy transakcja polega na wymianie nieruchomości gruntowej. W razie problemów z wyceną tych świadczeń, trzeba zastosować narzędzia przewidziane w podatku spadkowym i od darowizn. Stawka podatku wynosi 3,5%. Teoretycznie jego płatnikiem powinny być obydwie strony transakcji. W praktyce jednak najczęściej umowy są tak konstruowane, że płatnikiem jest nabywca.

Przygotowywane zmiany w zakresie opodatkowania

Niemiecki parlament 25.10.2012 r. uchwalił pakiet ustaw, którego celem jest gruntowna reforma dotychczasowego systemu opodatkowania. W ramach podatku dochodowego ustawodawca zaproponował opodatkowanie dochodów z instrumentów hybrydowych, a także dochodu pochodzącego z inwestycji portfelowych. Zaproponowane zmiany w zakresie tego podatku skierowane są przede wszystkim do niemieckich grup kapitałowych, ze spółkami-córkami zagranicznymi i w większości nie dotyczą opodatkowania przedsiębiorstw rolniczych. Nie są przewidywane zmiany dotyczące uchylecia uproszczonej metody ustalania dochodu rolniczego, którą mogą wykorzystać spełniające określone kryteria gospodarstwa rolnicze.

Próba syntezy

Najważniejszą rolę w systemie opodatkowania gospodarstw rolniczych odgrywa podatek dochodowy. Należy zwrócić uwagę, że osoby fizyczne prowadzące gospodarstwa rolne, mogą korzystać z preferencyjnego sposobu ustalania dochodu podatkowego jako iloczynu jednostkowego zysku, ustalanego szacunkowo, i powierzchni użytków rolnych. Z drugiej strony, istnieje też możliwość administracyjnego wyznaczenia dochodu podatkowego gospodarstwa przez organ administracji skarbowej.

2.1.3. System opodatkowania rolnictwa we Francji

Charakterystyka rolnictwa we Francji

Rolnictwo stanowi tradycyjny i ważny sektor gospodarki francuskiej. Podstawę gospodarki rolnej stanowią gospodarstwa o charakterze rodzinnym, których liczba wynosiła w 2010 roku ok. 479 000. Podmioty te prowadziły działalność na ponad 29,6 mln ha użytków rolnych, co stanowiło ok. 55% powierzchni kraju. Średnia wielkość gospodarstwa rolnego wynosiła 45,3 ha, przy czym nierzadkie były 300-hektarowe gospodarstwa produkujące zboża, z drugiej strony zaś kilkuhektarowe winnice. W rolnictwie zatrudnionych jest ok. 4% ludności kraju. 75% pracy wykonywana jest przez rolnika i członków jego rodziny. Tylko co dziesiąte gospodarstwo zatrudnia jednego lub więcej pracowników. Specyfiką francuskich gospodarstw rolniczych jest uprawa pszenicy, jęczmienia, kukurydzy, buraków cukrowych, tytoniu, chmielu, cykorii, wa-

rzyw, owoców i winnej latorośli. Równie istotna, jak produkcja roślinna, jest w rolnictwie francuskim hodowla, dająca połowę wartości produkcji rolnej ogółem. Pogłowie ważniejszych zwierząt hodowlanych kształtowało się następująco: bydło – 23 miliony, owce – 12 milionów, trzoda chlewna 11 milionów sztuk.

Regulacje prawne dotyczące opodatkowania

Francuski system podatkowy przeszedł kilka ważnych reform strukturalnych. Szczególne znaczenie dla kształtowania ustroju podatkowego miała ustawa z 28 grudnia 1959 roku, która w miejsce obowiązujących ówczesnie kilku podatków wprowadziła jeden powszechny, progresywny podatek globalny od dochodów osobistych. Kolejne ustawy w 1965, 1966 i 1992 roku zmierzały w kierunku unowocześnienia, uproszczenia i usprawnienia systemu podatkowego. W 1993 roku skala podatkowa została zmniejszona z 13 do 7 progów podatkowych, tak by ostatecznie w roku 2011 osiągnąć pułap 5 progów.

Główne cechy podatku dochodowego w rolnictwie

Podatek dochodowy dotyczy kwoty rocznego dochodu każdego podatnika. Chodzi o całkowity dochód uzyskiwany poprzez dodanie różnych rodzajów dochodów podatnika oraz, w niektórych przypadkach, dochodów pozostałych członków rodziny podatkowej⁵⁴. Dochód podlegający opodatkowaniu obejmuje nie tylko dochody osiągnięte bezpośrednio przez podatnika (lub członków jego rodziny) ale też, w przypadku gdy jest on członkiem spółki niepodlegającej opodatkowaniu podatkiem od spółek (np. grupowe gospodarstwa rolne – *Groupement Agricole d'Exploitation en Commun* – GAEC, spółka cywilna podlegająca podatkowi od spółek), przypadającą mu część zysków wypracowanych przez tę spółkę. Całkowity dochód podatnika może obejmować dochody pochodzące w całości lub w części z następujących kategorii⁵⁵: zyski rolnicze, zyski przemysłowe i handlowe, zyski pochodzące z działalności niebędącej działalnością handlową, uposażenia, wynagrodzenia, emerytury i renty dożywotnie, wynagrodzenia niektórych zarządzających spółkami, dochody z inwestycji kapitałowych, dochody uzyskiwane z posiadanych nieruchomości, dochody kapitałowe. Pomimo że są one opodatkowywane wspólnie, dochody pochodzące z tych różnych kategorii powinny być określane oddzielnie, według zasad właściwych dla każdej z nich. Jeżeli jeden z małżonków prowadzi działalność rolniczą, dochody z niej pochodzące powinny być przedmiotem wspólnego opodatkowania w imieniu obu małżonków i figurować w deklaracji wspólnej dochodów podpisanej wspólnie przez oboje małżonków, zgodnie z zasadą opodatkowania rodziny. Osoba uzyskująca te dochody powinna wypełnić deklarację odnoszącą się do tzw. zysków zawodowych, jest to deklaracja nr

⁵⁴ Rodzina podatkowa to współmałżonek, partner objęty cywilnym paktem solidarności (*Pacte civil de solidarité, PACS*), małoletnie dzieci, dzieci pełnoletnie stanu wolnego do 21 lat lub do 25, jeżeli kontynuują studia, dzieci odbywające służbę wojskową i niepełnosprawne, niezależnie od wieku, osoby posiadające „kartę inwalidzką”, żyjące pod wspólnym dachem z podatnikiem, niezależnie od stopnia pokrewieństwa.

⁵⁵ Wszystkie kategorie dochodów podlegających opodatkowaniu wymienione są w Generalnym Kodeksie Podatkowym.

2342 (ryczałt), nr 2143 (dochód rzeczywisty normalny) lub nr 2139 (dochód rzeczywisty uproszczony). Cechą charakterystyczną dla obliczania podatku dochodowego jest system ilorazu rodzinnego zawierającego tzw. części fiskalne. Ustalenie liczby części fiskalnych zależy od stanu cywilnego i od ilości dzieci będących na utrzymaniu. Pierwsza część przypada na osobę samotną, dwie na małżonków, po 1/2 części na każde z dwojga pierwszych dzieci będących na utrzymaniu rodziny i po jednej na każde następne dziecko. Łączna kwota dochodów do opodatkowania rodziny we Francji wynika z podzielenia dochodu przez odpowiednią liczbę części fiskalnych.

W prawie francuskim dochód podlegający opodatkowaniu określany jest jako dochód periodyczny, globalny, netto, należący do podatnika, osiągnięty w okresie objętym opodatkowaniem. Podatek dochodowy od osób fizycznych obejmuje całość przychodów pomniejszonych o koszty uzyskania przychodu danej osoby (rodziny) za dany rok podatkowy. Jest to podatek progresywny, którego skala jest corocznie aktualizowana w oparciu o przepisy ustawy budżetowej (tabela 16).

Płatnikiem rolniczego podatku dochodowego mogą być osoby, które prowadzą działalność w ramach gospodarstwa rolnego. Istnieją trzy rodzaje gospodarstw, klasyfikowane w obrębie kategorii własności użytków rolnych, w ramach których powstaje rolniczy zysk do opodatkowania: użytki rolne własne (gospodarstwo rolne prowadzi właściciel), użytki rolne dzierżawione, użytki rolne wspólne (lub dzierżawa z podziałem pożytków).

Tabela 16. Progi podatkowe dla podatku dochodowego od osób fizycznych w latach 2010-2012

Wysokość dochodu (w Euro)	Stopa podatkowa (%)
Do 5963	0
Od 5964 – 11 896	5,5
Od 11 896 – 26 420	14
Od 26 421 – 70 830	30
Powyżej 70 830	41

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów.

Jeżeli grunty są uprawiane bezpośrednio przez właściciela lub przez pracowników, których zatrudnia on na własny rachunek (użytki rolne własne), podatek od zysków rolniczych jest płacony przez właściciela gospodarstwa. Jeżeli grunty zostały oddane w dzierżawę (umowa dzierżawy), podatek od zysków rolniczych płacony jest przez dzierżawcę, który prowadzi gospodarstwo na własny rachunek. Właściciel gruntów przekazanych w dzierżawę podlega opodatkowaniu w kategorii dochodów uzyskiwanych z posiadanych nieruchomości z tytułu pobieranych przez niego należności netto pochodzących z dzierżawy. Jeżeli grunty są użytkowane wspólnie przez właściciela i dzierżawcę (dzierżawa z podziałem pożytków), podatek od zysków rolniczych jest należny jednocześnie od właściciela i od dzierżawcy, proporcjonalnie do ich udziału w zyskach lub przychodach.

System podatkowy spółek i zrzeszeń producentów rolnych łączy się z systemem opodatkowania zysków rolniczych podatkiem dochodowym. Zyski rolnicze osiągane

przez spółki podlegające podatkowi od spółek są określane według zasad właściwych dla tego podatku. Wspólnicy podlegają podatkowi dochodowemu od dochodów, które są im wypłacane przez spółkę. Podatek ten nie jest jednakże ustanawiany z tytułu zysków rolniczych. Jest on wymagalny w dwóch przypadkach: z tytułu dochodów z inwestycji kapitałowych, w przypadku dywidend i równoważnych dochodów wypłacanych przez spółkę, bądź z tytułu uposażeń i wynagrodzeń lub wynagrodzenia zarządzających, w przypadku wynagrodzeń wypłacanych osobie zainteresowanej ze względu na pełnione przez nią funkcje w spółce.

Najbardziej rozpowszechnioną formą działalności jest jednoosobowa działalność prowadzona przez osoby fizyczne. Drugą pod względem powszechności formą są organizacje działające na zasadach partnerstwa, czyli stowarzyszenia rolnicze, takie jak GAEC (*Groupement agricole d'exploitation en commun*), EARL (*Exploitation agricole à responsabilité limitée*), SCEA (*Société Civile d'Exploitation Agricole*). Formy te działają na zasadzie korporacji, ale wspólnicy są opodatkowani indywidualnie w ramach istniejącego w rolnictwie systemu podatkowego. Pozostałą grupę gospodarstw ok. 14% stanowią gospodarstwa rolne posiadające osobowość prawną.

Dochód z rolnictwa traktowany jest jako szczególna kategoria dochodowa. Wszystkie dochody generowane w ramach prowadzonej działalności rolniczej uważa się za dochód rolniczy, pod warunkiem że stanowi on powyżej 30% całkowitych obrotów gospodarstwa rolnego. Wszelkie opłaty i koszty niezbędne do prowadzenia działalności rolniczej podlegają odliczeniu.

Rolniczym systemem podatkowym objęte są następujące działalności: uprawa roślin w gospodarstwach rolnych, hodowla zwierząt wszystkich gatunków, sprzedaż produktów rolnych i zwierzęcych, przychody z produkcji leśnej, produkcji grzybów, nowych odmian roślin, przychody z wynajmu pomieszczeń, przychody z produkcji biomasy i energii odnawialnej, pszczelarstwo, drobiarstwo, hodowla ryb, małży i skorupiaków. Jeżeli działalność rolnicza stanowi uboczną część działalności handlowej lub przemysłowej, wówczas przychody rolnicze podlegają podatkowi od zysków handlowych, a nie od zysków rolniczych.

Formy opodatkowania dochodów rolniczych

We Francji istnieją trzy główne systemy opodatkowania dochodów rolniczych w oparciu o:

- dochód szacunkowy
 - system podatku ryczałtowego
- dochód rzeczywisty
 - system podatku uproszczonego
 - system podatku ogólnego.

W ramach systemu ryczałtowego rozlicza się ponad 60% rolników, 20% rolników korzysta z formy uproszczonej, a pozostałe 20% podlega systemowi podatku ogólnego. Należy wyraźnie zaznaczyć, że w ramach systemu ryczałtowego rozliczają się przede wszystkim rolnicy produkujący wyłącznie na własne potrzeby. Wybór formy opodatkowania zależy od wysokości rocznego dochodu. System ryczałtowy jest

opcją dla rolników, których średnie obroty (przychody) osiągnięte w trakcie roku podatkowego przez okres dwóch lat są mniejsze niż 76 300 euro. Należy dodać, że dochód do opodatkowania w tym systemie ustalany jest na podstawie średnich rocznych przychodów, w tym również dotacji, premii i pozostałych dodatków wyrównawczych do gospodarstwa. Rolnicy, których roczny przychód przez dwa ostatnie lata przewyższał kwotę 76 300 euro i był niższy niż 350 000 euro, muszą ustalać dochód do opodatkowania w sposób uproszczony, ale w oparciu o faktycznie uzyskane dochody. W ramach tej formy rozliczeń rolnicy są zobowiązani prowadzić uproszczoną księgowość. Jeżeli roczny obrót jest wyższy niż 350 000 euro, rolnicy ustalają dochód do opodatkowania na zasadach ogólnych, co skutkuje obowiązkiem prowadzenia pełnej księgowości.

Rolnicy, niezależnie od wysokości osiągniętych obrotów, mają swobodę wyboru co do formy prowadzenia zapisów księgowych. W celach zachęty wprowadzono szereg ulg, tak jak np. obniżenie dochodu rolniczego podlegającego opodatkowaniu o 20% w przypadku prowadzenia zapisów w księgach rachunkowych.

System podatku ryczałtowego

System ryczałtu jest często określany mianem „ryczałtu zbiorowego”. Nazwa ta pochodzi stąd, że ryczałtowe zyski rolnicze są szacowane, dla danego departamentu lub regionu rolniczego, w oparciu o uśrednioną stawkę określoną dla każdego rodzaju uprawy i gospodarstwa. Jednakże, jeśli te elementy wyliczenia są w ten sposób określane zbiorczo, powinny one, w celu określenia ryczałtów indywidualnych, być stosowane do podstawy właściwej dla każdego gospodarstwa, którą zasadniczo stanowi powierzchnia. Oszacowanie zysków ryczałtowych podlegających opodatkowaniu obejmuje dwie następujące po sobie fazy:

- określenie, w ramach departamentu lub regionu rolniczego, elementów wyliczenia zysku ryczałtowego dla każdego rodzaju uprawy lub gospodarstwa (faza zbiorowa);
- określenie, przy pomocy tak wybranych elementów, baz indywidualnych (faza indywidualna).

Elementy wyliczenia zysku ryczałtowego:

Podstawę wyliczenia rolniczego zysku ryczałtowego stanowi średni zysk z hektara, określony dla każdego rodzaju uprawy lub gospodarstwa, w ramach departamentu lub każdego regionu rolniczego danego departamentu. Zysk ten jest wyliczany z jednej strony z uwzględnieniem wartości zebranych plonów i innych przychodów uzyskanych w trakcie roku kalendarzowego oraz kosztów działalności poniesionych w tym samym roku. W praktyce, średni zysk z hektara jest określany z uwzględnieniem kosztów ponoszonych przez dzierżawców, tzn. z uwzględnieniem kwoty czynszu dzierżawnego, jednakże bez kosztów nieruchomości. Aby zapewnić jednolitość podatków, zysk ryczałtowy z hektara powinien zostać wyliczony w taki sposób, aby dane liczbowe określone w danym departamencie odpowiadały danym liczbowym określonym w departamentach sąsiadujących w odniesieniu do podobnych gruntów wykorzystywanych do produkcji rolnej. W przypadku upraw mieszanych,

można wyróżnić, w departamencie lub regionie rolniczym, kilka kategorii, dla każdej z nich jest określany średni zysk z hektara. W przypadku niektórych upraw specjalistycznych, ryczałt może być wyliczany z uwzględnieniem innych elementów niż powierzchnia.

Zysk ryczałtowy właścicieli i dzierżawców gospodarstwa rolnego

Niezwykle istotne w przypadku ustalania zysku ryczałtowego na potrzeby opodatkowania ryczałtem jest rozróżnienie zysków właściciela gospodarstwa rolnego oraz dzierżawcy – osoby prowadzącej gospodarstwo rolne. I tak, jeżeli osoba prowadząca gospodarstwo rolne jest właścicielem gruntów i budynków należących do gospodarstwa, dochody uzyskiwane z tych nieruchomości, tzw. „renta gruntowa”, wchodzi w skład zysku rolniczego podlegającego opodatkowaniu. Zysk rolniczy odpowiada łącznej kwocie renty gruntowej i dochodów pochodzących zarówno z pracy rolnika, jak i z innych źródeł związanych z prowadzeniem gospodarstwa (bydło, sprzęt). Jeżeli natomiast osoba prowadząca gospodarstwo rolne jest dzierżawcą, jej zysk rolniczy nie obejmuje renty gruntowej. Z drugiej strony jednak opłata za dzierżawę jest uznawana za koszt obciążający ten zysk. Różnica ta pomiędzy statusem osoby prowadzącej gospodarstwo rolne będącej jego właścicielem i osoby prowadzącej gospodarstwo rolne będącej jego dzierżawcą wpływa na sposób określenia zysków ryczałtowych. Każdego roku, właściwe komisje określają bezpośrednio średni zysk podlegający opodatkowaniu dla dzierżawcy, tzn. bez doliczenia kosztów obciążających nieruchomości, lecz z potrąceniem średniego czynszu dzierżawnego brutto. W przypadku uprawy użytków rolnych własnych, średni zysk podlegający opodatkowaniu w imieniu właściciela prowadzącego gospodarstwo uzyskuje się poprzez dodanie do zysku ryczałtowego wyliczonego dla dzierżawcy „renty gruntowej”, szacowanej ryczałtowo, w stosunku do kwoty, która posłużyła za podstawę podatku od nieruchomości ustanowionego dla tych samych gospodarstw za dany rok podatkowy.

Zysk ryczałtowy w gospodarstwach upraw mieszanych

Celem uwzględnienia różnic w zakresie produkcji rolnej pomiędzy gospodarstwami upraw mieszanych, wyróżnia się, w ramach departamentu lub każdego regionu rolniczego, kilka kategorii, dla których powinien zostać określony średni zysk z hektara. Gospodarstwa upraw mieszanych są klasyfikowane na kategorie w zależności od dochodu katastralnego. Zysk ryczałtowy z hektara jest zasadniczo określany w stosunku do średniego dochodu katastralnego gospodarstwa. Jednakże średni dochód katastralny może być korygowany, w poszczególnych wypadkach, przy pomocy współczynników korekty koniecznych do uwzględnienia rodzaju upraw, ich rozmiarów i innych elementów, które, niezależnie od osoby prowadzącej gospodarstwo, wpływają na wyniki gospodarstwa. Administracja podatkowa może co roku, przed dniem 31 maja następującym po roku podatkowym, poddawać departamentalnej komisji ds. podatków propozycje dotyczące w ten sposób przewidzianych współczynników korekty.

Zysk ryczałtowy dla gospodarstw prowadzących produkcję specjalistyczną

Produkcja specjalistyczna dotyczy głównie następujących rodzajów upraw: hodowli ptactwa, pszczelarstwa, hodowli ostryg, uprawy winorośli (z wyjątkiem przypradek, w których działalność ta jest wykonywana w ramach gospodarstwa o kierunku upraw mieszanych), upraw owocowych, warzywnych, kwiatowych, szkółek roślinnych i grzybów. W przypadku tego rodzaju produkcji na podstawie wyliczenia zysków ryczałtowych może się składać: średni zysk z hektara bądź inne dane (w szczególności produkowane ilości lub liczba jednostek produkcyjnych, takich jak pogłowie zwierząt, hektolitra wina itp.). W przypadku braku szczególnej taryfikacji danej uprawy lub produkcji specjalistycznej w danym departamencie, osoba prowadząca gospodarstwo rolne może zostać opodatkowana bądź według taryfy właściwej dla gospodarstwa z uprawami mieszanymi, bądź w oparciu o ryczałt ustanowiony dla tych samych upraw lub produkcji w departamencie obejmującym ten sam typ produkcji. Jeżeli uprawa figuruje na liście produkcji o marginalnych rozmiarach w kraju, administracja ma ponadto możliwość zastosowania ryczałtu.

W przypadku zysków ryczałtowych podstawa opodatkowania jest określana przez komisję departamentalną ds. podatków bezpośrednich i podatków od obrotu bądź, w przypadku odwołania lub braku decyzji, przez centralną komisję ds. podatków. Rola administracji polega głównie na przedstawieniu informacji pozwalających komisjom określić kwotę zysków zrealizowanych na poziomie średniego gospodarstwa rolnego. W tym celu administracja sporządza szczegółowe sprawozdanie finansowe dla określonego gospodarstwa rolnego. Przedstawiciele gospodarstw rolnych mogą sporządzić również takie samo sprawozdanie i przedłożyć je do zbadania komisjom departamentalnym lub komisji centralnej, celem nawiązania dialogu między wszystkimi stronami biorącymi udział w tworzeniu ryczałtowego zysku rolnego. Zadaniem administracji podatkowej jest coroczne przekazywanie komisji departamentalnej, najpóźniej do dnia 31 maja po roku podlegającym opodatkowaniu, propozycji dotyczących:

- ewentualnego podziału departamentu na regiony rolnicze, jeżeli w ramach jednego departamentu istnieją różnice w dochodach. Liczba regionów w każdym z departamentów jest bardzo różna;
- określenia kategorii gospodarstw upraw mieszanych w każdym rolniczym regionie danego departamentu. Kategorie te są określane z uwzględnieniem średniego dochodu katastralnego gospodarstw, z zastrzeżeniem współczynników korygujących;
- określenia średniego zysku ryczałtowego i czynszu dzierżawnego z hektara. Dla wszystkich upraw sporządzane jest typowe sprawozdanie finansowe odpowiadające gospodarstwom średnich rozmiarów charakterystycznych dla regionu, prowadzonym w normalnych warunkach i objętym systemem ryczałtu. Typowe gospodarstwo rolne to gospodarstwo „statystyczne”, nie konkretne gospodarstwo, ale gospodarstwo, którego cechy odzwierciedlają charakterystyczne cechy rzeczywiście istniejących w rejonie gospodarstw rolnych (rozmiar, struktu-

ra, wydajność, rodzaje produkcji). W przypadku specjalnych upraw, administracja poddaje komisji departamentalnej propozycje dotyczące rodzajów upraw i gospodarstw, które powinny zostać poddane specjalnej ocenie. Dla każdej z tych upraw lub każdego z tych gospodarstw jest sporządzane sprawozdanie ukazujące średni zysk uzyskany z każdego rodzaju uprawy lub hodowli;

- określenia użytków rolnych wspólnych, podziału zysku podlegającego opodatkowaniu pomiędzy oddającym w dzierżawę a dzierżawcą.

Celem zapewnienia jednolitości ocen, dane liczbowe określone w danym departamencie powinny odpowiadać liczbom ustanowionym w departamencie sąsiadującym dla gruntów o podobnych rozmiarach produkcji rolnej. Zysk ryczałtowy może zostać pomniejszony w przypadku wystąpienia zdarzeń o charakterze ogólnym, takich jak grad, mróz, powódź, szkody wyrządzone w uprawach przez gryzonie, upadek inwentarza żywego itp. W takich sytuacjach prawo podatkowe dopuszcza dwie możliwości wyliczenia tej formy zysku:

- w pierwszej z nich do wyliczenia zysku ryczałtowego nie jest brana pod uwagę powierzchnia działek, na których zbiory, na skutek zdarzeń nadzwyczajnych zostały utracone lub zmniejszone, tak że nie wystarczają one na pokrycie kosztów upraw. Przepis ten nie znajduje zastosowania, jeżeli chodzi o określenie średniego zysku ryczałtowego z hektara w przypadku straty o charakterze ogólnym,
- druga możliwość pozwala na wniosek rolnika pomniejszyć zysk ryczałtowy o kwotę strat poniesionych w zbiorach lub inwentarzu żywym.

Z opodatkowania podatkiem ryczałtowym wyłączone są następujące działania: sprzedaż żywca rzeźnego, stowarzyszenia rolników, grupy leśne utworzone po 1 stycznia 1997 roku, przychody z wynajmu pomieszczeń, przychody ze sprzedaży biomasy i produkcji energii odnawialnej. Działania te objęte są systemem księgowości uproszczonej lub pełnej.

Sposób ustalenia podstawy opodatkowania (zysku ryczałtowego)

Podstawa opodatkowania podatkiem ryczałtowym ustalana jest w oparciu o corocznie określony przychód szacunkowy podawany przez Ministerstwo Finansów. Do ustalenia przychodu szacunkowego wykorzystuje się:

- zbiorową opłatę referencyjną właściwą dla danego departamentu (z uwzględnieniem rodzajów produkcji i struktury gospodarstw) zwaną inaczej stałą średnią jednostką. Opłata ta jest różna dla różnych departamentów;
- indywidualne właściwości gospodarstwa rolnego (ilość gruntów, liczba zwierząt, ilość hektolitrów itp.).

Przychód szacunkowy oblicza się wg następującej formuły:

Przychód ryczałtowy = stała średnia jednostka x liczba indywidualnych właściwości gospodarstwa.

W przypadku właścicieli gospodarstw rolnych należy do przychodów ryczałtowych dodać kwotę równą dochodowi katastralnemu z terenów danego gospodarstwa. Jak wcześniej wspomniano, opodatkowaniu podlega zysk netto, który może zostać zmniejszony w przypadku poważnych zdarzeń o charakterze katastroficznym (ulewne deszcze, susza, choroby epidemiologiczne zwierząt), które mogą doprowadzić do utraty plonów lub śmierci bydła. Zmniejszenia te nie mogą jednak prowadzić do całkowitej redukcji zysku. System ryczałtowy może być stosowany przez właścicieli GAEC, natomiast spółki inne niż GAEC nie mogą z tego systemu korzystać. W przypadku GAEC przychody rozkładają się na liczbę partnerów, a limity stosowania podatku ryczałtowego prezentuje tabela 17.

Tabela 17. Limity stosowania podatku ryczałtowego w zależności od liczby partnerów w spółce GAEC (w euro)

Liczba partnerów	2	3	4 i 5	≥ 6
Limity ryczałtowe	152 600	228 900	230 000	$76\,300 \times 60\% \times$ liczba partnerów

Źródło: opracowanie własne.

System podatku uproszczonego (rzeczywistego)

System uproszczony dotyczy rolników, którzy: dokonali swobodnego wyboru, podlegają normalnie systemowi ryczałtowemu oraz z mocy prawa zostali objęci tą formą opodatkowania, tzn. tych, których średnia dochodów z dwóch poprzednich lat przekracza 76 300 euro, nie przekraczając jednocześnie 350 000 euro.

Rolnicy objęci systemem uproszczonym podlegają zasadom znajdującym zastosowanie w odniesieniu do podatku ogólnego, z zastrzeżeniem oferowanej im możliwości dokonania wyceny zapasów według specjalnych zasad. Zasady rachunkowości dotyczące określenia, oceny utraty wartości poszczególnych składników aktywów dotyczą również rolników podlegających systemowi uproszczonemu, jeżeli ich wyniki są określane na podstawie zasad przewidzianych w zakresie zysków przemysłowych i handlowych. Rolnicy objęci systemem uproszczonym podlegają znacznie uproszczonym wymogom sprawozdawczości w stosunku do wymogów dotyczących rolników podlegających normalnemu systemowi podatku ogólnego.

Specjalna deklaracja dotycząca zysków rolniczych

Rolnicy objęci systemem uproszczonym powinni sporządzać swoje deklaracje na specjalnych drukach, wg wzoru 2139. Deklaracja ta dostosowana do rolniczego planu kont zawiera tabelę środków trwałych i amortyzacji oraz, w informacji dodatkowej, uproszczony rachunek wyniku finansowego i uproszczony bilans, zestawienie rezerw i wykaz rezerw niepodlegających odliczeniu. Miejsce, forma i termin składania deklaracji nr 2139, jak również warunki kontroli i grożące sankcje są takie same, jak w przypadku rzeczywistego podatku ogólnego.

System podatku ogólnego – rzeczywistego

System podatku ogólnego – normalnego znajduje zastosowanie z mocy prawa w odniesieniu do rolników (indywidualnych lub spółek i grup producentów rolnych podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym), których średnia przychodów za dwa lata poprzedzające rok podatkowy przekracza 350 000 euro. Może być on również stosowany na zasadzie wyboru, w odniesieniu do rolników podlegających normalnie systemowi ryczałtu, łącznie z tymi, których ryczałt został wypowiedziany przez administrację, jak również do rolników podlegających normalnie systemowi uproszczonemu. W przypadku tego systemu, zysk podlegający opodatkowaniu jest określany według zasad bardzo bliskich zasadom stosowanym w odniesieniu do przedsiębiorstw przemysłowych i handlowych. Jest to zysk netto równy różnicy pomiędzy przychodami brutto gospodarstwa rolnego a ponoszonymi przez nie kosztami. Należy jednak dodać, że tak wyliczony zysk rolniczy, w niektórych przypadkach, podlega opodatkowaniu wyłącznie po zastosowaniu specjalnych ulg lub odliczeń. Rolnicy podlegający systemowi zysku rolniczego (rzeczywistego – normalnego) podlegają ponadto wymaganiom dotyczącym składania stosownych deklaracji podatkowych i prowadzenia rachunkowości podobnym do tych, którymi objęci są handlowcy i przemysłowcy. W takiej sytuacji, przedsiębiorcy rolni podlegający Ogólnemu Planowi Kont zobowiązani są stosować zasady rachunkowości i podatkowe dotyczące określenia i wyceny kosztu wytworzenia aktywów i utraty wartości poszczególnych składników rzeczowych aktywów trwałych. Dotyczy to również przedsiębiorstw, którzy zdecydowali się na sporządzanie swoich sprawozdań finansowych w oparciu o przepisy Ogólnego Rolniczego Planu Kont. Rzeczywisty zysk rolniczy jest określany i opodatkowany zgodnie z ogólnymi zasadami stosowanymi w odniesieniu do przedsiębiorstw przemysłowych i handlowych, z zastrzeżeniem niektórych urzędów, uwzględniających szczególne przeszkody i uwarunkowania produkcji, określonych w dekrete o rachunkowości. Zysk rolników, którzy nie przystąpili do koncesjonowanego centrum zarządzania i nie korzystają z usług zawodowego eksperta księgowego zatwierdzonego przez administrację, jest powiększany o 25%. Cechy i szczególne przeszkody w obliczaniu zysków rzeczywistych dla produkcji rolnej są następujące: niski poziom obrotów w stosunku do zainwestowanego kapitału, co przejawia się powolnym obrotem kapitału, wyjątkowo duża liczba składników bilansu niepodlegających amortyzacji: fundusze rolne, nieruchomości gruntowe niezabudowane, nieruchomości gruntowe trwale zajęte pod urządzenia melioracji, udziały spółdzielni i spółki zbiorowych interesów rolnych (SICA – *Societe d'intérêt collectif agricole*), duża nieregularność uzyskiwanych dochodów.

Rolnicy mogą dowolnie wybrać datę zakończenia roku obrotowego. Nawet jeżeli w ciągu roku nie został sporządzony żaden bilans, podatek powinien zostać ustanowiony. Dotyczy on wyników uzyskanych od czasu zakończenia poprzedniego roku obrotowego (lub, w przypadku nowego przedsiębiorstwa podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym, od początku istnienia gospodarstwa rolnego) do dnia 31 grudnia bieżącego roku. Podatnik powinien oszacować zyski roku obrotowego kończące się w tym dniu.

Obowiązki rolników

Rolnicy podlegający opodatkowaniu w oparciu o zysk rzeczywisty powinni: prowadzić księgowość, wypełnić specjalną deklarację, prowadzić, zachować i przedstawić urzędnikom administracji dokumentację księgową wraz z załącznikami potwierdzającą prawidłowość deklarowanych przez nich wyników.

Na dokumentację księgową składają się następujące dokumenty:

- księga dzienna (główna). Administracja zakłada również prowadzenie księgi dziennej w postaci księgowania wpływów i wydatków (należności i zobowiązania spisane na koniec roku obrotowego) wyłącznie w ramach uproszczonej rachunkowości przewidzianej dla rolników podlegających rzeczywistemu systemowi uproszczonemu. Dopuszcza ona również księgowania, na koniec dnia, sprzedaży detalicznej i usług świadczonych osobom fizycznym, jeżeli ich wartość jednostkowa nie przekracza 76 euro;
- księga spisu inwentarza (inwentarzowa);
- faktury i inne dowody księgowe dotyczące przychodów, wydatków (zakupy, koszty) i zapasów. Kontrahenci gospodarstw rolnych podlegający opodatkowaniu VAT mogą wystawiać faktury dla tych gospodarstw. Kopie tych dokumentów powinny być traktowane jako dowód;
- specjalna deklaracja dochodów: powinna być okazywana przez rolników, jeżeli zostaną spełnione warunki opodatkowania w systemie rzeczywistego zysku. Administracja nie wysyła wcześniej żadnych zawiadomień;
- deklaracja wyniku jest sporządzana na specjalnym druku nr 2143. Dołączana jest do niej seria tabel (tabele księgowe i tablele podatkowe). Niezależnie od daty zakończenia roku obrotowego, roczna deklaracja wyników i dokumenty stanowiące załączniki powinny być wypełnione najpóźniej drugiego dnia roboczego począwszy od 1 maja. Zasadniczo administracja przyznaje dodatkowy termin piętnastu dni (dwa tygodnie) na przekazanie dokumentów w formie elektronicznej. Deklaracje są weryfikowane bądź pod kątem dokumentów wypełnianych raz do roku, bądź po przeprowadzeniu analizy pod kątem księgowym na miejscu. Abstrahując od sytuacji oceny zysku dokonanej z urzędu, administracja powinna, jeżeli chce ona dokonać korekt, wszcząć postępowanie o charakterze kontrydiktoryjnym.

Przygotowywane zmiany w zakresie opodatkowania rolnictwa

Obecnie rząd francuski zastanawia się nad przeprowadzeniem gruntownych zmian w systemie ryczałtowym w kierunku jego urealnienia. Proponuje się, aby system był oparty na obrotach rzeczywistych, które mogłyby być obniżane o łatwo identyfikowalne wydatki, takie jak: płace, składki socjalne, koszty księgowości oraz stały, ryczałtowy zestaw opłat liczony jako procent od realnego obrotu.

Próba syntezy

Wybór formy opodatkowania ma niewątpliwie znaczący wpływ na wysokość odprowadzanych podatków. Niejednokrotnie dochód obliczony w systemie rachunkowości uproszczonej może być niższy lub wyższy niż obliczony w systemie rachunko-

wości pełnej. Wpływ na to ma typ i wielkość gospodarstwa. Z badań prowadzonych przez OECD wynika, że dochód ryczałtowy jest niższy niż dochód obliczony w ramach systemu rachunkowości. Dla rolników zarabiających 20 000 euro, deklarowane dochody do opodatkowania stanowią ok. 7% dochodów obliczanych w ramach rachunkowości rolnej. Te znacznie niższe dochody do opodatkowania w systemie ryczałtowym, jak również niskie koszty administracyjne, są głównym powodem wyboru tego systemu. Bardzo często w systemie ryczałtowym pojawia się niedoszacowanie dochodu podatkowego, bowiem dotacje unijne wliczane są do dochodów rzeczywistych i nie mają wpływu na wysokość dochodów szacunkowych. Natomiast dochód z prowadzenia działalności leśnej jest opodatkowany w ramach systemu ryczałtowego i zależy od ustalonej wartości ziemi, która jest bardzo niska.

Należy podkreślić, że w poszczególnych latach w ramach ewolucji systemów podatkowych występowały liczne specyficzne rozwiązania i zasady, które odpowiadały pojawiającym się potrzebom i problemom. Nie należy zapominać, że punktem wyjścia rzeczywistego systemu podatku ogólnego był dzień 1 stycznia 1972 r. i od tego czasu wprowadzono do tego systemu wiele zmian.

2.1.4. System opodatkowania rolnictwa w Hiszpanii

Charakterystyka rolnictwa w Hiszpanii

Liczba gospodarstw rolniczych w 2010 roku w Hiszpanii wynosiła 989 800. Te podmioty prowadziły działalność na ponad 23,75 mln ha użytków rolnych, co stanowiło 46,9% powierzchni kraju. Należy odnotować, że 67,4% gospodarstw charakteryzowało się powierzchnią użytków rolnych mniejszą niż 10 ha, co wynikało z rodzinnego charakteru wielu podmiotów. Warto zwrócić uwagę na fakt, że gospodarstwa o areale 100 ha i powyżej stanowiły jedynie 5,2% jednostek rolniczych. Przeciętne gospodarstwo prowadziło działalność na areale ponad 23 ha użytków rolnych. Z produkcją w gospodarstwach rolniczych w 2010 roku związanych było 889 tys. pełnozatrudnionych (AWU), co stanowiło zaledwie 1,9% ludności kraju (47 200 tys. mieszkańców). Wynikało to z faktu, że znaczna część siły roboczej na wsi znalazła zatrudnienie w sektorze usług. Liczba zwierząt gospodarskich wynosiła 14 831 tys. jednostek przeliczeniowych (LU). Występującym, dosyć dotkliwym problemem w rolnictwie hiszpańskim jest słaba jakość użytków rolnych, co w rezultacie prowadzi do regularnego stosowania zabiegów nawadniania. Gospodarstwa rolnicze w Hiszpanii są wyspecjalizowane w produkcji owoców cytrusowych, warzyw, zbóż (przede wszystkim pszenicy i jęczmienia), oliwy, a także winogron. Podstawowymi formami organizacyjnymi w sektorze rolnym są wielkoobszarowe latyfundia (szczególnie w południowej części Hiszpanii) i niewielkie, rodzinne gospodarstwa przyzagrodowe (głównie w północnej i północno-zachodniej części tego państwa).

Rodzaje podatków obciążających działalność rolniczą i przedmiot opodatkowania

W skład systemu opodatkowania rolnictwa w Hiszpanii wchodzi następujące rodzaje podatków:

- podatki dochodowe: podatek dochodowy, podatek korporacyjny, podatek od nabycia kapitału,
- podatki majątkowe: podatek gruntowy, podatek od spadków i darowizn, podatek od przeniesienia praw własności, podatek od wartości majątku netto, opłata skarbowa,
- podatki konsumpcyjne: VAT, akcyza.

Jako obciążenia o charakterze danin publicznoprawnych można potraktować opłaty za korzystanie ze środowiska (przede wszystkim związane ze zużyciem energii i wody gruntowej), bardzo często o charakterze podatków lokalnych.

Należy wspomnieć, że zaledwie ok. 4% gospodarstw rolniczych miało osobowość prawną, a dominującą rolę odgrywały rodzinne podmioty. Implikuje to wniosek, że dominującą rolę w opodatkowaniu rolnictwa odgrywa podatek dochodowy od osób fizycznych.

Przedmiotem opodatkowania w podatku dochodowym jest dochód rezydenta, rozumiany jako dochód wypracowany (pochodzący z wynagrodzeń, działalności gospodarczej i wykonywania usług profesjonalnych) i tzw. dochód pasywny (obejmujący otrzymane dywidendy, odsetki, a także zyski kapitałowe).

Przedmiotem opodatkowania w podatku korporacyjnym jest zysk podatkowy, rozumiany jako zysk księgowy, z uwzględnieniem przychodu i kosztów podatkowych, nieuwzględnianych w sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstwa.

Regulacje prawne dotyczące opodatkowania rolnictwa

Hiszpański system legislacyjny nie dysponuje oddzielnymi aktami prawnymi dotyczącymi opodatkowania działalności rolniczej, a wszelkie uregulowania dotyczące rolnictwa mieszczą się w aktach „ogólnych”. Pewną specyfiką systemu hiszpańskiego, wynikającą z podziału państwa na 17 wspólnot autonomicznych, jest regionalne zróżnicowanie przepisów podatkowych. Przykładowo, znaczną autonomię w zakresie stanowienia prawa podatkowego mają regiony Nawarry i Kraju Basków (z decydującą rolą regionalnych organów władzy wykonawczej, Guizpoca, Vizcaya i Alava). W przypadku pozostałych regionów, na podstawie uregulowań centralnych rząd regionów może w ograniczonym zakresie podnieść stawkę podatkową (np. maksymalnie o 4 p.p.). Oprócz ogólnych uregulowań w zakresie zasad ordynacji podatkowej, organizacji administracji skarbowej, zawartych w ustawie Ley General Tributaria 58/2003, zasady regulujące kwestie podatków PIT i CIT są obecne w ustawach, odpowiednio *Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas* i *Impuesto Sobre Sociedades*. Podatek dochodowy jest regulowany za pomocą dwóch schematów podatkowych: (1) system centralny, (2) system dla regionów autonomicznych. Do ustaw załączone są rozporządzenia wykonawcze, a także komentarze, publikowane m.in. na stronie internetowej hiszpańskiego organu administracji skarbowej. Hiszpańskie organy administracji skarbowej publikują corocznie wersję ustawy, aktualnie obowiązującą dla danego roku podatkowego.

Metody ustalania dochodu podatkowego

Dochód podlegający opodatkowaniu (w podatku dochodowym) jest podzielony na cztery kategorie, w zależności od źródła pochodzenia przychodów podatkowych: dochód z pracy, dochód z działalności gospodarczej (w tym z działalności rolniczej), zyski kapitałowe, dochód uzyskany m.in. ze świadczeń rolniczych spółdzielni produkcyjnych i grup producenckich.

Dla celów podatkowych zagregowany dochód podatnika, pochodzący z różnych źródeł, jest podzielony na „specjalną” (obejmujący zyski i ze zbycia aktywów) i „zwykłą” podstawę opodatkowania (różne rodzaje dochodów), która może być zmniejszana o różne odliczenia i ulgi. Należy wspomnieć, że „zwykła” podstawa opodatkowania jest opodatkowana za pomocą stawek progresywnych.

Przedmiotem opodatkowania w podatku korporacyjnym, którego płatnikami jest, co wcześniej już wspomniano, jedynie 4% gospodarstw rolniczych, są zyski podatkowe, rozumiane jako przychody podatkowe pomniejszone o koszty ich uzyskania. W rzeczywistości zysk netto z rachunku zysków i strat podlega korektom według prawa podatkowego. Uzyskane dywidendy nie są przedmiotem opodatkowania odrębnym podatkiem, ale włączane jako składnik zysków podatkowych. Do kosztów uzyskania przychodu włączane są m.in. kwoty podatku od wartości nieruchomości i opłaty lokalne. Podobnie jak w większości europejskich systemów podatkowych, kategoria kosztów uzyskania przychodu nie obejmuje kar skarbowych, administracyjnych, a także udzielonych darowizn.

Stawki podatkowe

W przypadku podatku dochodowego obowiązuje progresywny system stawek podatkowych (tabela 18). Należy zwrócić uwagę, że oprócz centralnego podatku dochodowego od 2011 r. wprowadzono w regionach (Andaluzja, Katalonia, Asturias, Kantabria i Ekstramadura) lokalne obciążenia fiskalne, uzależnione od wysokości dochodu podatkowego. W efekcie, rzeczywiste stawki podatku dochodowego są o 1-3 punkty procentowe wyższe niż te, które zawarte są w uregulowaniach podatkowych. Ponadto, występuje kwota dochodu z dywidendy, zwolniona od podatku, w wysokości 1500 euro. W przypadku podatku korporacyjnego została ustalona liniowa stawka podatkowa, na poziomie 30%.

Tabela 18. Stawki podatkowe – podatek dochodowy, rok podatkowy 2012

Przedział dochodu (euro)	Stawka podatkowa (%)
Do 17 007	24,75
17 007,1 – 33 007	30
33 007,1 – 53 407	40
53 407,1 – 120 000	47
120 000,1 – 175 000	49
175 000,1 – 300 000	51
Powyżej 300 000	52

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych LEI (w oparciu o EU-FADN).

Przyjęto, że kwota wolna od podatku wynosi 5151 euro rocznie. W przypadku osób powyżej 65 roku życia, a także niepełnosprawnych, kwota zostaje podwyższona. Dodatkowo, występuje możliwość odliczenia od sumy dochodów 40% przychodów podatkowych z pracy (do 300 000 euro rocznie), uzyskiwanych nieregularnie przez okres powyżej 2 lat. W systemie ulg podatkowych, odnoszących się do podatku dochodowego, występują również ulgi, związane z nabyciem nieruchomości mieszkalnych (15%, z ograniczeniem kwotowym), a także udzielaniem darowizn (10%, z ograniczeniem kwotowym).

Preferencje dla rolników i wsparcie służb publicznych

W opodatkowaniu działalności rolniczej dopuszczalne są trzy metody szacowania dochodu rolniczego:

- określanie tzw. dochodu bezpośredniego – tylko w przypadku ewidencji księgowej, tzw. dochód bezpośredni stanowi różnicę między przychodami podatkowymi a udokumentowanymi wydatkami (zgodnie z zasadą memoriałową),
- określenie tzw. szacunkowego dochodu bezpośredniego – wymagane jest prowadzenie tzw. uproszczonej księgowości,
- ustalanie dochodu rolniczego z zastosowaniem współczynników (metoda najbardziej uproszczona).

Pierwsza z wyżej wymienionych metod ma zastosowanie w gospodarstwach rolniczych, których roczny obrót jest wyższy niż 600 000 euro, jednak może być opcjonalnie stosowana przez pozostałe gospodarstwa.

Do kategorii przychodów podatkowych należy zaliczyć: przychody ze sprzedaży artykułów rolniczych, dotacje zewnętrzne (w tym płatności w ramach WPR), odszkodowania uzyskane od towarzystw ubezpieczeniowych (ubezpieczenia produkcji rolniczej).

Katalog kosztów uzyskania przychodu obejmuje m.in.: koszty nabycia materiałów, wydatki dotyczące wynagrodzeń, usług zewnętrznych, wydatki związane z dodatkowymi świadczeniami dla pracowników, włączając płatności składek na ubezpieczenia społeczne, zapomogi dla zwalnianych pracowników, wydatki finansowe, obejmujące płacone odsetki od kredytów/pożyczek, związanych z działalnością, prowizje związane z niektórymi operacjami finansowymi, podatki lokalne (w tym podatek od wartości nieruchomości), odpisy amortyzacyjne, niektóre rezerwy.

Szacunkowy dochód rolniczy może być ustalany jedynie w sytuacji, gdy dochód gospodarstwa nie przekracza 600 000 euro rocznie. Rezygnacja z metody określenia tzw. szacunkowego dochodu bezpośredniego wiąże się z koniecznością stosowania pełnej ewidencji księgowej. W systemie uproszczonej ewidencji księgowej stawki amortyzacyjne są ustalane ogólnie, według ustaleń prawa podatkowego, istnieją ponadto ograniczone możliwości traktowania rezerw jako kosztu uzyskania przychodu. Najbardziej uproszczona metoda ustalania dochodu rolniczego, tzn. z wykorzystaniem współczynników, może być stosowana przez podmioty, prowadzące działalność rolniczą, których: (1) roczny obrót z prowadzenia działalności gospodarczej nie przekracza 450 000 euro, w tym z rolnictwa – 300 000 euro, (2) wartość sprzedanych towarów i materiałów nie przekracza 300 000 euro rocznie. Należy za-

znaczyć, że podatnik ubiegający się o zastosowanie uproszczonej metody ustalania dochodu rolniczego (za pomocą współczynników) powinien stosować ją w nieprzerwany sposób co najmniej 3 lata. Metoda ustalania dochodu rolniczego za pomocą współczynników obejmuje:

- zsumowanie wszystkich przychodów ze sprzedaży i dotacji;
- pomnożenie sumy przychodów i dotacji przez tzw. indeks zysku (w przypadku działalności rolniczej od 0,23 do 0,56), uzależnionego od rentowności danego typu gospodarstwa;
- odliczanie 35% kosztów zużycia rolniczego oleju napędowego;
- odliczenie kosztów amortyzacji aktywów zarówno materialnych, jak i niematerialnych;
- pomnożenie uzyskanej sumy przez tzw. współczynnik korygujący (tabela 19), jeśli działalność gospodarcza spełnia określone warunki, m.in. wykorzystanie co najmniej 1/3 kapitału produkcyjnego i pracy siły roboczej, nabycie paszy na utrzymanie zwierząt gospodarskich; zastosowanie ekologicznych metod produkcji rolniczej.

Tabela 19. Współczynniki korygujące, w zależności od udziału kosztów wynagrodzeń (pracy najemnej) w kosztach ogółem prowadzenia działalności rolniczej

Udział kosztów wynagrodzeń [%]	Współczynnik korygujący [%]
10-20	0
20-30	14-42
30-40	42-45
40 i powyżej	45

Źródło: opracowanie własne.

Jeśli użytki rolne są dzierżawione, współczynnik korygujący na poziomie 0,9 jest odnoszony jedynie do produkcji roślinnej z części dzierżawionej. Kiedy więcej niż połowa paszy dla bydła jest nabywana od dostawców, przyjmowany jest współczynnik korygujący 0,75 (w przypadku intensywnej produkcji rolniczej – 0,95). Ustalenia prawa podatkowego dopuszczają ponadto: uwzględnienie strat nadzwyczajnych, związanych z wystąpieniem katastrof naturalnych. Szacowany dochód może być zmniejszony o 40% wysokości nieregularnie otrzymywanych przychodów podatkowych. Dodatkowo, do dochodu rolniczego włączane są dotacje do inwestycji rzeczowych, rekompensaty za zaprzestanie prowadzenia działalności gospodarczej, a także za prawa ekonomiczne o nieokreślonym okresie trwania. Szczegółowy sposób ustalania dochodu rolniczego, z uwzględnieniem współczynników korygujących, przedstawiono w tabeli 20.

Warto zwrócić uwagę na fakt, że według danych EU-FADN przeciętny roczny dochód gospodarstwa rolniczego w okresie 2001-2004 wynosił 21 490 euro. Uproszczone ustalanie dochodu rolniczego z wykorzystaniem współczynników było bardziej korzystne niż ustalenie tzw. bezpośredniego dochodu gospodarstwa, z uwzględnieniem pełnej ewidencji księgowej. Nieliczne obowiązki administracyjne rolników, stosujących najbardziej uproszczoną metodę ustalania dochodu rolniczego, obejmują m.in.

ewidencję składników majątku gospodarstwa, prowadzenie rejestrów przychodów i rozchodów (podobnie jak w księdze przychodów i rozchodów w Polsce).

Tabela 20. Przykłady szacowania dochodów rolniczych (euro) z uwzględnieniem współczynników korygujących

Kategorie podatkowe	Minimalny współczynnik korygujący (0,23)	Maksymalny współczynnik korygujący (0,56)
(1) Przychody (łącznie z subsydiami)	44 911	44 911
(2) Współczynnik korygujący	0,23	0,56
(3) = (1) x (2) Przychody x współczynnik korygujący	10 329	25 150
(4) 35% kosztów oleju napędowego, wykorzystanego w prowadzeniu działalności rolniczej	brak danych	brak danych
(5) Amortyzacja	2088	2088
(6) 15% kosztów nawozów	281	281
(7) = (3) - [(4)+(5)+(6)] Dochód rolniczy „wyjściowy”	7961	22 782
(8) = (7) x 0,9 Dochód, skorygowany – korekta ze względu na koszty zatrudnienia pracowników (0,9)	7165	20 503

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych LEI (w oparciu o EU-FADN).

Dotacje unijne są opodatkowane w ramach wszystkich trzech metod ustalania dochodu rolniczego. W przypadku osób rezygnujących z działalności rolniczej, tylko 60% uzyskanych dotacji jest wliczanych do dochodu. W metodach ustalania tzw. dochodu bezpośredniego istnieje możliwość nieuwzględniania dotacji w przypadku wystąpienia chorób zwierząt w gospodarstwie.

Strata podatkowa może być przenoszona na cztery kolejne lata podatkowe. Bez względu na metodę ustalania dochodu rolniczego, w przypadku uzyskiwania nieregularnych dochodów, istnieje możliwość opodatkowania 60% dochodu, który może obejmować dotacje na inwestycje rzeczowe (w aktywa, niepodlegające odpisom amortyzacyjnym), zwroty, rekompensaty związane z zawieszeniem działalności rolniczej.

Odpisy amortyzacyjne ustalane są na podstawie okresu użytkowania składnika majątkowego, przede wszystkim rzeczowych aktywów trwałych (z wyjątkiem gruntów) oraz wartości niematerialnych i prawnych. Uregulowania prawa podatkowego pozwalają na wykorzystanie jedynie dwóch metod amortyzacji: liniowej (proporcjonalnej) oraz degresywnej (z wyjątkiem budynków). Ustalenia podatkowe zawierają dopuszczalne przedziały stawek amortyzacyjnych dla odpowiednich kategorii majątkowych, przykładowo: budynki, budowle przemysłowe – 1,47-3%, samochody dostawcze, osobowe – 7,14-16%.

Prawa do produkcji podlegają wycenie, jeśli zostały nabyte w warunkach transakcji rynkowej. Implikuje to fakt, że kiedy są one sprzedawane, wygenerowany zysk (a właściwie pozostały przychód operacyjny, w świetle polskiego prawa bilansowego) podlega opodatkowaniu. Prawa do produkcji rolniczej mogą być amortyzowane stawką 10%. Należy wspomnieć, że w najbardziej uproszczonej metodzie ustalania dochodu rolniczego dotacje stanowią element przychodów podatkowych.

Przygotowywane zmiany w zakresie opodatkowania

Celem proponowanej zmiany uregulowań podatkowych w zakresie podatku korporacyjnego jest zwiększenie transparentności składanych zeznań podatkowych, tak aby włączyć dochody ukrywane (nieudokumentowane). Postulowane są ograniczenia dotyczące odliczeń kosztów finansowych, a także zmiany zasad amortyzacji (w celach podatkowych). Zmiany w zakresie podatku dochodowego dotyczą zawężenia katalogu ulg podatkowych i zwiększenia efektywnej stawki podatkowej podatku dochodowego. Od 2013 roku planowana jest rezygnacja z możliwości odliczenia płaconych odsetek od kredytów mieszkaniowych.

Obowiązki rejestracyjne, ewidencyjne i rozliczeniowe

Rok podatkowy w hiszpańskim systemie podatkowym obejmuje rok kalendarzowy. W podatku dochodowym podatnicy, których dochód z pracy przekroczył 22 000 euro, są zobligowani do złożenia zeznania podatkowego w ciągu 6 miesięcy od zakończenia danego roku podatkowego. Kara za nieprawidłowości związane z wypełnieniem zeznania podatkowego (poza uchylaniem się od płacenia należnego podatku) ma charakter ryczałtowy: została ustalona w wysokości 200 euro. W przypadku podatku korporacyjnego rok podatkowy pokrywa się z rokiem bilansowym. Rok podatkowy nie zawsze obejmuje 12 miesięcy. Zeznania podatkowe CIT powinny być złożone w ciągu 6 miesięcy i 25 dni od zakończenia danego roku podatkowego. Płatnicy podatku korporacyjnego są zobligowani do płacenia trzy razy w roku zaliczek podatkowych (w kwietniu, październiku i grudniu). Podobnie jak w przypadku podatku dochodowego, została ustalona zryczałtowana kara skarbową w wysokości 200 euro. Kary wynikające z niedopłaty należnego podatku korporacyjnego wahają się od 50 do 150% kwoty należnego podatku. Hiszpańskie organy administracji skarbowej mogą, na prośbę zainteresowanego podatnika, udzielać wiążących prawnie interpretacji prawa podatkowego.

Próba syntezy

Dominującym obciążeniem fiskalnym w systemie opodatkowania rolnictwa jest podatek dochodowy. Warto zwrócić uwagę na fakt, że ustawodawca ze względu na znaczną grupę rodzinnych niskotowarowych gospodarstw rolniczych wprowadził możliwość uproszczonego ustalania dochodu rolniczego, tzn. z wykorzystaniem współczynników korygujących. W metodzie ustalania bezpośredniego dochodu rolniczego ewidencja podatkowa wymaga rejestrowania przez rolników przychodów i kosztów podatkowych, zgodnie z zasadą kasową.

2.1.5. System opodatkowania rolnictwa w Polsce

Charakterystyka rolnictwa w Polsce

Liczba gospodarstw rolniczych w 2010 roku w Polsce wynosiła 1 506 600. Te podmioty prowadziły działalność na ponad 14,45 mln ha użytków rolnych, co stanowiło 46,2% powierzchni kraju. Należy odnotować, że 77,4% gospodarstw charakteryzowało się powierzchnią użytków rolnych mniejszą niż 10 ha, co wynikało z obecności wielu niskotowarowych gospodarstw rodzinnych, uzyskujących również dochód

z działalności pozarolniczej. Warto zwrócić uwagę na fakt, że gospodarstwa o areale 100 ha i powyżej stanowiły jedynie 0,6% podmiotów rolniczych, co wskazuje na niewielki stopień koncentracji produkcji rolniczej. Przeciętne gospodarstwo prowadziło działalność na areale ponad 10 ha użytków rolnych. Silniejsze rozdrobnienie gospodarstw rolniczych można zaobserwować na południu oraz w południowo-wschodniej części kraju, podczas gdy większa koncentracja użytków rolnych występuje w rejonach północnych. Z produkcją w gospodarstwach rolniczych w 2007 r. związanych było 1 897,2 tys. pełnozatrudnionych (AWU), co stanowiło ponad 5,0% ludności kraju (38 184 tys. mieszkańców⁵⁶). Wynikało to z faktu, że znaczna część siły roboczej na wsi znalazła zatrudnienie w sektorze usług. Wskaźnik Giniego, wyrażający nierównomierność w dystrybucji dochodów ludności, kształtował się na poziomie 31,1% i był o 0,8 punktów procentowych niższy niż na obszarze EU-27 (tj. 30,3%). Pogłowie zwierząt gospodarskich kształtowało się na poziomie 10 377 tys. jednostek przeliczeniowych (LU). Średnio, w strukturze towarowej produkcji rolniczej w Polsce dominowała produkcja zwierzęca, głównie żywca wieprzowego (31%) i mleka (32%). Jedynie tzw. wielkoobszarowe przedsiębiorstwa rolnicze (o areale powyżej 100 ha) były wyspecjalizowane w produkcji roślinnej⁵⁷. Według danych FADN w 2010 roku gospodarstwa o typie mieszanym (T8) stanowiły łącznie 60,8% próby gospodarstw towarowych, gospodarstwa wyspecjalizowane w chowie krów mlecznych – 11,9%, natomiast podmioty rolnicze o typie: uprawy polowe (T1) – 8,0%⁵⁸.

Rodzaje podatków obciążających działalność rolniczą i przedmiot opodatkowania

W skład systemu opodatkowania rolnictwa wchodzi następujące rodzaje podatków⁵⁹:

- **podatki dochodowe:** podatek dochodowy od osób fizycznych⁶⁰ (PIT), podatek dochodowy od osób prawnych⁶¹ (CIT),
- **podatek rolny**⁶²,

⁵⁶ *United Nations Demographic Yearbook 2009-2011*, s. 716.

⁵⁷ W. Ziętara, *Wewnętrzne uwarunkowania rozwoju polskiego rolnictwa*. Roczniki Nauk Rolniczych 2008, Seria G, Tom 94, Zeszyt 2, s. 89.

⁵⁸ L. Goraj, S. Mańko, D. Osuch, R. Płonka, *Wyniki standardowe uzyskane przez gospodarstwa rolne uczestniczące w Polskim FADN w 2010 roku. Część I. Wyniki standardowe*. IERiGŻ-PIB, Warszawa 2011, s. 53.

⁵⁹ R. Przygodzka, *Fiskalne instrumenty wspierania rolnictwa – przyczyny stosowania, mechanizmy i skutki*. Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok 2006.

⁶⁰ Przyjęto nazwę wykorzystywaną w polskim prawie podatkowym, choć w opracowaniu zastosowano konwencję w zakresie nazewnictwa podatków.

⁶¹ W opracowaniu przyjęto konwencję co do nazewnictwa rodzaju podatków, rezygnując z nazw występujących w Polsce podatków: dochodowego od osób fizycznych (PIT) oraz osób prawnych (CIT), nazywanego w literaturze zagranicznej podatkiem korporacyjnym. W odniesieniu do rolnictwa istotne znaczenie odgrywa podatek dochodowy od osób fizycznych dla działów specjalnych. Por. M. Jarosiewicz, K. Kozikowska, *Prawo rolne*, WoltersKluwer, Warszawa 2007, s. 48-49.

⁶² Przynależność podatku rolnego do określonej kategorii podatków pozostaje nadal kwestią dyskusyjną. G. Szczodrowski i R. Przygodzka włączają ten podatek do grupy podatków majątkowych. Z kolei, J. Małecki i Ministerstwo Finansów traktują podatek rolny jako rodzaj obciążenia lokalnego. Wydaje się stosowne przyjęcie stanowiska, że podatek rolny, w formie przyjętej w polskim prawie podatkowym, ma charakter mieszany: jako obciążenie, z jednej strony, z tytułu posiadania majątku

- **podatki majątkowe:** podatek od nieruchomości, podatek leśny⁶³, podatek od spadków i darowizn, podatek od środków transportowych, podatki od czynności cywilnoprawnych.
- **podatki konsumpcyjne:** VAT, akcyza.

Jako obciążenia o charakterze danin publicznoprawnych można potraktować opłaty za korzystanie ze środowiska, a także składki socjalne, w tym składki KRUS. Należy wspomnieć, że rolnicy są również płatnikami niektórych opłat o charakterze lokalnym, w tym objęci są opłatą od posiadania psów i opłatą targową.

Przedmiotem opodatkowania w podatku rolnym jest liczba hektarów przeliczeniowych⁶⁴ gospodarstwa rolnego, za które uważa się, wyłącznie dla celów podatkowych, obszar użytków rolnych, lasów i gruntów leśnych, gruntów pod stawami oraz zabudowaniami związanymi z prowadzeniem tego gospodarstwa o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub o powierzchni użytków rolnych przekraczających 1 ha przeliczeniowy⁶⁵. Należy tu zwrócić uwagę na dosyć istotną zmianę przepisów w zakresie przedmiotu opodatkowania: do 2003 r. podatkiem rolnym objęte były jedynie gospodarstwa rolne. W konsekwencji, grunty klasyfikowane rolne, ale niewchodzące jako część funkcjonalna gospodarstwa rolniczego, podlegały jedynie podatkowi od nieruchomości. **Przedmiotem opodatkowania w podatku dochodowym (od działów specjalnych)**⁶⁶ jest dochód podatkowy, stanowiący różnicę między przychodami podatkowymi a kosztami ich uzyskania. W przypadku działalności z działów specjalnych opodatkowaniu podlegają przychody z prowadzenia specjalistycznej produkcji roślinnej lub zwierzęcej, m.in. z⁶⁷: uprawy w szklarniach (powyżej 25 m² powierzchni) i ogrzewanych tunelach foliowych (powyżej 50 m² powierzchni), uprawy grzybów i ich grzybni (powyżej 25 m² powierzchni uprawowej), uprawy roślin „in vitro” (powyżej 1 m² powierzchni półek), fermowej hodowli i chowie drobiu rzeźnego (powyżej 100 sztuk) i nieśnego (powyżej 80 sztuk), wylęgarni drobiu (bez względu na liczbę), hodowli i chowu zwierząt futerkowych (powyżej 50 samic stada podstawowego w przypadku nutrii i królików i powyżej 1 samicy stada podstawowego w przypadku lisów, jenotów, norek, tchórzofretek i szynszyli) i laboratoryjnych (bez względu na liczbę), hodowli dżdżownic (powyżej 1 m² powierzchni łoża hodowlanego), hodowli entomofagów (powyżej 1 m² powierzchni upraw roślin żywicielskich), hodowli je-

(użytków rolnych), a z drugiej strony, jako podatek od renty gruntowej, uzależnionej m.in. od właściwości gleby.

⁶³ Ministerstwo Finansów włącza ten rodzaj podatku do grupy „podatków i opłat lokalnych”.

⁶⁴ Jest to umowna jednostka kalkulacyjna powierzchni gruntu, która równa się 1 ha klasy gruntów, przyjętej za podstawę do przeliczania powierzchni innych klas gruntów. Za 1 hektar przeliczeniowy przyjęto 1 ha gruntów klasy IV, biorąc za podstawę plon zbóż z 1 ha gleby IV klasy. Art. 4. Ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (UoPR), Tekst jedn. Dz.U. z 2006 r. Nr 136, poz. 969.

⁶⁵ Art. 2, ust. 1 UoPR.

⁶⁶ W byłym Królestwie Polskim (do 1918 r.) gospodarstwa większe obszarowo (ponad 15 ha) były opodatkowane, oprócz podatku gruntowego związanego z arealem użytków rolnych w dyspozycji gospodarstwa, również podatkiem dochodowym.

⁶⁷ Załącznik nr 2. Ustawa z dnia 26 lipca 1991 o podatku dochodowym od osób fizycznych (UoPDof). Dz.U. z 1991 r. Nr 80, poz. 350.

dwabników (powyżej 1 dm³ kokonów), prowadzenia pasiek (powyżej 80 rodzin), hodowli i chowu poza gospodarstwem rolnym następujących zwierząt: psów rasowych, kotów rasowych, koni, ryb akwariowych powyżej 700 dm³ objętości akwarium, obliczonej według wewnętrznych długości krawędzi, owiec – powyżej 10 sztuk, świni – powyżej 50 sztuk, bydła i cieląt – powyżej 10 sztuk, krów – powyżej 5 sztuk.

Dochód podatkowy może być ustalany szacunkowo, na podstawie norm zawartych w rozporządzeniach Ministra Finansów. Alternatywnie, jeżeli są prowadzone księgi wykazujące przychody⁶⁸, dochodem z działów specjalnych produkcji rolnej jest różnica między przychodem z tytułu prowadzenia tych działów a poniesionymi kosztami uzyskania, powiększona o wartość przyrostu stada zwierząt na koniec roku podatkowego w porównaniu ze stanem na początek roku i pomniejszona o wartość ubytków w tym stadzie w ciągu roku podatkowego.

Regulacje prawne dotyczące opodatkowania rolnictwa

Polski system legislacyjny dysponuje odrębnym aktem prawnym dotyczącym opodatkowania działalności rolniczej, a pozostałe uregulowania dotyczące obciążeń fiskalnych gospodarstw rolniczych (w ramach tzw. działów specjalnych) mieszczą się w aktach „ogólnych”. Uregulowania w zakresie podatku rolniczego, będącego najbardziej istotnym obciążeniem fiskalnym gospodarstw rolniczych, zawarte są w Ustawie z dnia 15 listopada 1984 roku o podatku rolnym (Dz.U. z 2006 r. Nr 136, poz. 969)⁶⁹. Odniesienia do specjalnych działów produkcji rolniczej są zawarte w Ustawie z dnia 26 lipca 1991 o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 1991 r. Nr 80, poz. 350). Należy zauważyć, że ustawodawca stosuje pojęcie „działalności rolniczej”, pod którym rozumie produkcję roślinną i zwierzęcą, w tym produkcję materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcję warzywniczą, roślin ozdobnych, grzybów, sadownictwo, hodowlę i produkcję materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcję zwierząt. Taki zakres podatkowego pojęcia „działalności rolniczej” odbiega od definicji, wykorzystywanej w aktach prawa europejskiego, dotyczących WPR. Należy zauważyć, że system opodatkowania gospodarstw rolniczych ze względu na dominującą rolę podatku rolnego jest bardzo preferencyjny, a z drugiej krytykowany, ze względu na łamanie zasady sprawiedliwości podatkowej.

⁶⁸ Podatkowa księga przychodów i rozchodów (KPiR) albo księgi rachunkowe, zgodnie z art. 15 UoPDoOF. Należy wspomnieć, że podatnik prowadzący działy specjalne produkcji rolnej zobowiązany jest do powiadomienia naczelnika właściwego urzędu skarbowego o zamiarze prowadzenia ksiąg wykazujących przychód. Musi to zrobić przed rozpoczęciem roku podatkowego albo przed rozpoczęciem prowadzenia działów specjalnych produkcji rolnej, jeżeli nastąpiło ono w ciągu roku.

⁶⁹ W momencie wprowadzania podatek rolny składał się z dwóch części: podatku rolnego od gruntów oraz z podatku rolnego z działów specjalnych produkcji rolnej. Z perspektywy historycznej, podatek rolny jest pewnego rodzaju następcą poradlnego czy połanowego z okresu I Rzeczypospolitej, a także utrzymywanego na ziemiach polskich pod zaborem rosyjskim podatku, o różnicowanych stawkach od 1 ha.

Metody ustalania należnego podatku rolnego⁷⁰

Podmiotami zobowiązanymi do zapłaty podatku rolnego są: właściciel gruntów, posiadacz samoistnych gruntów, użytkownik wieczysty gruntów, posiadacz gruntów, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem, z Agencją Własności Rolnej Skarbu Państwa dawniej Agencją Nieruchomości Rolnych lub z innego tytułu prawnego albo jest bez tytułu prawnego, z wyjątkiem gruntów wchodzących w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa lub będących w zarządzie Lasów Państwowych; w tym przypadku podatnikami są odpowiednio jednostki organizacyjne Agencji Własności Rolnej Skarbu Państwa i Lasów Państwowych, dzierżawca gruntów gospodarstwa rolnego, które zostały w całości lub części wydzierżawione na podstawie umowy zawartej stosownie do przepisów o ubezpieczeniu społecznym rolników lub przepisów dotyczących uzyskiwania rent strukturalnych.

Wspomnieć należy o sytuacji, w której rolnik wnosi do spółdzielni produkcyjnej wkład gruntowy: wówczas obowiązek podatkowy od gruntów ciąży na spółdzielni. Ponadto, podatnikami podatku rolnego mogą być nadleśnictwa, a także jednostki organizacyjne AWR SP, faktycznie władające gruntami⁷¹. W celu ustalenia wielkości hektara przeliczeniowego należy hektar fizyczny użytków rolnych przeliczać za pomocą odpowiednich współczynników podanych w ustawie o podatku rolnym. Współczynniki te zależą od jakości gruntów, a także od zamożności gminy, w której zlokalizowane jest dane gospodarstwo rolne. Odzwierciedleniem zróżnicowania zamożności gmin jest podział Polski na okręgi podatkowe⁷², w których stosuje się różne współczynniki przeliczeniowe hektara gruntów ornych i użytków zielonych danej klasy jakości. Ogólnie, przyjęta została zasada, że im lepsza jest klasa jakościowa (bonitacyjna) użytków rolnych bądź trwałych użytków zielonych, tym wyższy jest przelicznik⁷³. W tabeli 21 przedstawiono zestawienie podstawowych przeliczników. Najwyższe przeliczniki odnoszą się do gruntów rolnych I klasy, położonych w I okręgu podatkowym. Najniższe zaś do gruntów ornych i łąk zaliczonych do VI klasy użytków rolnych i IV okręgu podatkowego.

⁷⁰ Ze względu na fakt, iż podatek rolny odgrywa najważniejszą rolę w systemie opodatkowania rolnictwa, uwaga zostanie zwrócona na ustalenie podstawy opodatkowania w podatku rolniczym. Konstrukcja prawna podatku rolnego i podatku dochodowego (od osób fizycznych, prowadzących działy specjalne produkcji rolnej) stanowi swoistego rodzaju preferencję, w porównaniu z obecnymi w polskim systemie podatkami o charakterze dochodowym, dlatego też pominięto podrozdział o preferencjach dla rolników.

⁷¹ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*. Wydawnictwo LexisNexis, Wydanie 7, Warszawa 2013.

⁷² Sejmik województwa może w wniosek rady danej gminy przypisać gminę do innego okręgu podatkowego.

⁷³ G. Szczodrowski, *Polski system...*, op. cit. s. 21.

Tabela 21. Podstawowe przeliczniki używane do określenia

Rodzaje użytków rolnych:	Grunty orne				Łąki i pastwiska			
Okręgi podatkowe	I	II	III	IV	I	II	III	IV
Klasy użytków rolnych	Przeliczniki							
I	1,95	1,80	1,65	1,45	1,75	1,60	1,45	1,35
II	1,80	1,65	1,50	1,35	1,45	1,35	1,25	1,10
IIIa	1,65	1,50	1,40	1,25				
III					1,25	1,15	1,05	0,95
IIIb	1,35	1,25	1,15	1,00				
IVa	1,10	1,00	0,90	0,80				
IV					0,75	0,70	0,60	0,55
IVb	0,80	0,75	0,65	0,60				
V	0,35	0,30	0,25	0,20	0,20	0,20	0,15	0,15
VI	0,20	0,15	0,10	0,05	0,15	0,15	0,10	0,05

Źródło: opracowanie na podstawie art. 4. Ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, Tekst jedn. Dz.U. z 2006 r. Nr 136, poz. 969.

Stawka w podatku rolnym, z uwagi na procesy inflacyjne, została ustalona w formie równowartości pieniężnej określonej ilości żyta, co może budzić wątpliwości ze względu na powiązanie wysokości obciążenia podatkiem rolnym z koniunkturą na rynku towarowym (ryнку zbóż)⁷⁴. Przygodzka zwróciła uwagę na fakt, że powiązanie podatku rolnego z ceną 1q żyta miało na celu zapewnienie waloryzacji wysokości obciążenia podatkiem rolnym w sytuacji występowania inflacji, a jednocześnie było pewną próbą powiązania dochodowości (zdolności do generowania dochodu rolniczego) z obciążeniem fiskalnym. W rzeczywistości, przyjęta konstrukcja podatku rolnego nie uchroniła przed skutkami inflacji⁷⁵. W przypadku nadzwyczajnych sytuacji, np. klęsk urodzaju, rada gminy może uchwałą obniżyć cenę skupu żyta, jako podstawę do naliczania podatku rolnego, co w konsekwencji oznacza zmniejszenie wpływów dla tej jednostki samorządu terytorialnego. Należy zwrócić uwagę, że nie można różnicować cen skupu żyta tylko do wybranych grup podatników (np. rolników prowadzących niskotowarowe gospodarstwa rolne), na co zwrócił uwagę Najwyższy Sąd Administracyjny⁷⁶.

W podatku rolnym rozbudowano system zwolnień i ulg ustawowych, co w pewnym stopniu przypomina konstrukcję typowego podatku przychodowego. Należy zwrócić uwagę, że obecnie gminy otrzymują rekompensatę w postaci dotacji z budżetu państwa w wysokości utraconych dochodów z tytułu wprowadzenia ulg systemowych⁷⁷. W tabeli 22 przedstawiono system zwolnień i ulg, dotyczących podatku rolnego. Należy zwrócić uwagę, że rada gminy dysponuje pewną autonomią w zakresie władztwa podatkowego: jest uprawniona do wprowadzania nowych zwolnień i ulg przedmiotowych (np.

⁷⁴ Dla 1 ha przeliczeniowego gruntów gospodarstw rolnych stawka wynosi rocznie równowartość pieniężną 2,5 q żyta, natomiast dla pozostałych gruntów 5 q żyta, obliczoną według średnich cen skupu żyta za trzy pierwsze kwartały roku poprzedzającego rok podatkowy. Średnie ceny skupu żyta przyjmowane są do obliczenia stawek podatku rolnego na podstawie komunikatów Prezesa GUS, ogłaszanych w „Monitorze Polskim”.

⁷⁵ Por. R. Przygodzka, *Fiskalne instrumenty...*, op. cit., s. 225.

⁷⁶ Por. wyrok NSA z 10 listopada 1993 r., SA/Po 1697/93, POP 1997, nr. 5, poz. 173.

⁷⁷ Rozporządzenie Ministra Finansów z 21 lutego 2006 r. w sprawie zwrotu utraconych przez gminy dochodów z tytułu zwolnienia od podatku rolnego przedsiębiorców o statusie centrum badawczo-rozwojowego (Dz.U. Nr 33, poz. 228).

ulgi ze względu na cechy gruntu, a nie ze względu na cechy podatnika), innych niż określonych w ustawie, z uwzględnieniem przepisów dotyczących pomocy publicznej.

Tabela 22. System zwolnień i ulg – podatek rolny

Rodzaj ulgi/ zwolnienia	Przykłady
Zwolnienia podmiotowe	Szkoły, placówki kształcenia, placówki doskonalenia nauczycieli, szkoły wyższe, placówki naukowe PAN, jednostki badawczo-rozwojowe, część gruntów zajętych przez prowadzących zakłady pracy chronionej, zakłady aktywności zawodowej, grunty stanowiące działki przyzagrodowe, niektórych członków spółdzielni produkcyjnych.
Zwolnienia przedmiotowe	Użytki rolne klasy V, VI, VI z; grunty położone w pasie drogi granicznej; grunty objęte melioracją w roku, w którym uprawy zostały zniszczone wskutek robót drenarskich; grunty nabyte w drodze kupna (wieczystego użytkowania) na utworzenie nowego lub powiększenie już istniejącego gospodarstwa do powierzchni nieprzekraczającej 100 ha, wchodzące w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa i objęte w trwałe zagospodarowanie; na okresy czasowe grunty powstałe z zagospodarowania nieużytków oraz utrzymane w drodze wymiany lub scalenia; użytki ekologiczne; grunty należące do uczelni i placówek naukowych PAN; grunty należące do zakładów pracy chronionej lub zakładów aktywności zawodowej, rodzinne ogrody działkowe, grunty zajęte na działalność oświatową, przedsiębiorcy o statusie centrum badawczo-rozwojowego.
Specjalne ulgi podatkowe	Specjalne ulgi podatkowe przysługują na budowę lub modernizację budynków inwentarskich służących do chowu, hodowli i utrzymania zwierząt gospodarskich oraz obiektów służących ochronie środowiska, zainstalowanie deszczowni, urządzeń melioracyjnych, urządzeń zaopatrzenia gospodarstwa w wodę oraz urządzeń do wykorzystania na cele produkcyjne naturalnych źródeł energii (wiatru, biogazu, słońca, spadku wód). Ulga inwestycyjna przyznawana jest po zakończeniu inwestycji i polega na odliczeniu od należnego podatku rolnego 25% udokumentowanych rachunkami nakładów inwestycyjnych, nie dłużej niż 15 lat.
Systemowe ulgi podatkowe	Ulgę, które przysługują podatnikom odbywającym służbę wojskową, mających gospodarstwa rolne na terenach podgórskich i górskich oraz z tytułu wystąpienia klęsk żywiołowych.

Źródło: opracowanie własne.

Metody ustalania dochodu podatkowego

Rolnicy prowadzący działy specjalne mają możliwość wyboru między szacunkowym określeniem dochodów a opodatkowaniem na zasadach ogólnych, co wiąże się z obowiązkiem prowadzenia księgi przychodów i rozchodów (KPiR). Prowadzenie KPiR, co prawda wymagające dodatkowego nakładu pracy i pewnych umiejętności z zakresu księgowości, pozwala na opodatkowanie na podstawie rzeczywistych dochodów podatkowych, z uwzględnieniem kosztów uzyskania przychodów. Podstawowym uregulowaniem materialnego prawa podatkowego jest rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 13 listopada 2012 r. w sprawie norm szacunkowych dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej (obowiązujące w 2013 r.)⁷⁸ (tabela 23).

⁷⁸ Na podstawie art. 24 ust. 7 UoPDoF Minister Finansów w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw rolnictwa, ogłasza w drodze rozporządzenia normy szacunkowe dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej (dochodu z określonej powierzchni upraw lub jednostki produkcji zwierzęcej), zmieniając je corocznie w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi wzrostu cen towarowej produkcji rolniczej, ogłaszanemu przez Prezesa GUS w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”. Prezes GUS komunikatem z 31 maja 2012 r. (MP z 2012 r., poz. 398) ogłosił, iż wskaźnik wzrostu cen towarowej produkcji rolniczej w 2011 r. w stosunku do 2010 r. wzrósł o 15,9%, zatem również o taki procent wzrosną w 2013 r. normy szacunkowe dochodu z dzia-

Tabela 23. Przykładowe normy szacunkowe dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej

Lp.	Rodzaje upraw i produkcji	Jednostka powierzchni upraw lub rodzajów produkcji	Norma szacunkowa dochodu rocznego	
			zł	gr
1	Uprawy w szklarniach ogrzewanych powyżej 25 m ² :			
	a) rośliny ozdobne	1 m ²	11	74
2	Uprawy w szklarniach nieogrzewanych powyżej 25 m ²	1 m ²	2	69
3	Uprawy w tunelach foliowych ogrzewanych powyżej 50 m ² :			
	a) rośliny ozdobne	1 m ²	8	75
4	Uprawy grzybów i ich grzybni - powyżej 25 m ² powierzchni uprawowej	1 m ²	5	04
5	Drób rzeźny - powyżej 100 szt.:			
	a) kurczęta	1 sztuka		15
6	Drób nieśny powyżej 80 szt.:			
	a) kury nieśne (w stadzie reprodukcyjnym)	1 sztuka	3	33
	b) kury mięsne (w stadzie reprodukcyjnym)	1 sztuka	2	79
	f) kury (produkcja jaj konsumpcyjnych)	1 sztuka	2	45
7	Wylęgarnie drobiu:			
	a) kurczęta	1 sztuka		01
11	Pasieki powyżej 80 rodzin	1 rodzina	3	35
12	Uprawy roślin in vitro - powierzchnia półek	1 m ²	201	48
15	Hodowla i chów innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym np.:			
	a) krowy powyżej 5 sztuk	1 sztuka	335	76
	b) cielęta powyżej 10 sztuk	1 sztuka	70	53
	c) bydło rzeźne powyżej 10 sztuk (z wyjątkiem opasów)	1 sztuka	36	91
	d) tuczniaki powyżej 50 sztuk	1 sztuka	41	98

Źródło: Załącznik do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 13 listopada 2012 r. w sprawie norm szacunkowych dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej (poz. 1272).

Jak wspomniano, przedmiotem opodatkowania w podatku dochodowym jest **dochód podatkowy** – jako różnica między przychodami podatkowymi a kosztami uzyskania przychodu. Rolnicy związani z działami specjalnymi produkcji rolnej są traktowani jak podatnicy, osiągający przychody z różnych źródeł z jednego lub kilku tytułów. Schemat ustalania podatku dochodowego od osób fizycznych przedstawiono w tabeli 24.

łów specjalnych produkcji rolnej w porównaniu do norm obowiązujących w 2012. Por. P. Huczko, *Działy specjalne produkcji rolnej 2013 - normy szacunkowe dochodu*, 2012.
<http://podatki.wieszjak.pl/pit/309526,2,Działy-specjalne-produkcji-rolnej-2013-normy-szacunkowe-dochodu.html>.

Tabela 24. Schemat ustalania podatku dochodowego od osób fizycznych

Oznaczenie	Kategoria podatkowa
(1)	Źródła przychodów: (a) ze służbowego stosunku pracy, spółdzielczego stosunku pracy, z pracy nakładczej, (b) z pozarolniczej działalności gospodarczej, (c) z działalności wykonywanej osobiście, (d) z pozostałych źródeł (w tym: z działów specjalnych produkcji rolnej)
(2)	Koszty uzyskania przychodów
(3) = (1)–(2)	Dochód przed odliczeniami
(4)	Odliczenia od dochodu z tytułu: (a) składek ubezpieczeniowych, (b) darowizn, rent, (c) wydatków rehabilitacyjnych, (d) wydatków inwestycyjnych
(5) = (3)–(4)	Dochoły do opodatkowania według progresywnej skali podatkowej
(6) = (5) x stawka podatkowa	Podatek naliczony
(7)	Obniżki podatku z tytułu: (a) nabytych praw do ulgi mieszkaniowej i remontowej, (b) ulgi na dzieci
(8) = (6)–(7)	Ustawowa kwota obniżki podatku
(9) = (6)–(7)–(8)	Podatek należny

Źródło: opracowanie na podstawie: Ickiewicz J., *Obciążenia fiskalne przedsiębiorstw*, PWE Warszawa, 2010, s. 95.

Stawki podatku dochodowego⁷⁹

W Polsce obowiązuje system progresywny stawek podatkowych. Od 1992 do 2008 r. obowiązywały trzy przedziały dochodów podatkowych, natomiast od 2009 r. przyjęto dwa przedziały, przyporządkowując im odpowiednie stawki podatkowe (tabela 25). Ustalono ponadto, że dochód niepowodujący obowiązku zapłaty podatku wynosić będzie 3091 zł (kwota ta nie ulegała zmianą od momentu jej ustalenia i w roku 2012 stanowiła tę samą wartość). Uproszczenie polegające na zastąpieniu podatku o skali progresywnej podatkiem o skali proporcjonalnej z pewną kwotą wolną od podatku, jest tzw. podatkiem płaskim, często nazywanym niesłusznie liniowym⁸⁰.

Tabela 25. Przedziały skali podatkowej i stawki procentowe w roku podatkowym 2013

Podstawa obliczenia podatku w złotych		Podatek wynosi
Ponad	Do	
	85 528 zł	18% – kwota zmniejszająca podatek w wysokości 556,02 zł
85 528 zł		14 839 zł 02 gr + 32% nadwyżki ponad 85528 zł

Źródło: opracowanie na podstawie danych Ministerstwa Finansów.

Obowiązki rejestracyjne, ewidencyjne i rozliczeniowe

W materialnym prawie podatkowym w Polsce przyjęto rozwiązanie, że rok podatkowy jest tożsamy z rokiem kalendarzowym. Płatnicy podatku rolnego są obowiązani składać organowi podatkowemu, właściwemu ze względu na miejsce położenia

⁷⁹ Ze względu na rzadko stosowaną w konstrukcjach podatkowych formę przeliczeniową, tzn. rzeczowo-finansową – w przypadku podatku rolnego – omówiono wyłącznie stawki podatku dochodowego.

⁸⁰ J. Ickiewicz, *Obciążenia fiskalne przedsiębiorstw*, PWE Warszawa 2010, s. 111.

gruntów, sporządzone na formularzach według wzoru określonego uchwałą rady gminy: informacje o gruntach (osoby fizyczne) w terminie 14 dni od dnia zaistnienia okoliczności uzasadniających powstanie albo wygaśnięcie obowiązku podatkowego; deklaracje na podatek rolny (osoby prawne i jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej) w terminie do dnia 15 stycznia roku podatkowego, a jeżeli obowiązek podatkowy powstał po tym dniu, w terminie 14 dni od dnia wystąpienia okoliczności uzasadniających powstanie tego obowiązku.

Jeżeli grunty stanowią współwłasność jednocześnie osoby fizycznej oraz osoby prawnej bądź jednostki organizacyjnej (w tym spółki) nieposiadającej osobowości prawnej, wówczas osoba fizyczna składa deklarację na podatek rolny oraz opłaca podatek na zasadach obowiązujących osoby prawne. W tym przypadku osobie fizycznej nie jest doręczana decyzja (nakaz płatniczy) ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego. Obowiązek składania informacji o gruntach oraz deklaracji na podatek rolny dotyczy również podatników korzystających ze zwolnień i ulg na mocy przepisów ustawy o podatku rolnym (w tym na mocy uchwały rady gminy). W gminach, w których rady gmin w drodze uchwały określiły warunki i tryb składania informacji o gruntach oraz deklaracji na podatek rolny za pomocą środków komunikacji elektronicznej, możliwe jest składanie powyższych dokumentów przez internet.

W przypadku podatku dochodowego od działów specjalnych produkcji rolnej do 30 listopada każdego roku podatnicy, którzy osiągają dochody z tego tytułu, są obowiązani złożyć urzędowi skarbowemu deklarację PIT-6/PIT6L o rodzajach i rozmiarach zamierzonej produkcji w roku następnym. Potem urząd skarbowy wydaje podatnikowi decyzję ustalającą wysokość zaliczek na dany rok i trzeba te zaliczki (obniżone o kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne, o której mowa w art. 27b UoPDoOF, opłaconej w tym miesiącu przez podatnika) wpłacać do kasy lub na rachunek urzędu skarbowego w terminie do 20 dnia każdego miesiąca za miesiąc poprzedni. Zaliczkę za grudzień, w wysokości zaliczki należnej za listopad, uiszcza się w terminie do dnia 20 grudnia roku podatkowego. Podatnik prowadzący działy specjalne produkcji rolnej zobowiązany jest do powiadomienia naczelnika właściwego urzędu skarbowego o zamiarze prowadzenia ksiąg wykazujących przychód. Musi to zrobić przed rozpoczęciem roku podatkowego albo przed rozpoczęciem prowadzenia działów specjalnych produkcji rolnej, jeżeli nastąpiło ono w ciągu roku.

Przygotowywanie zmian w zakresie opodatkowania rolnictwa

Już od początku lat 90. XX w. polski system podatkowy przechodzi liczne przeobrażenia. G. Szczodrowski zwrócił uwagę na trzy projekty, zawierające kompleksowe propozycje zmian, m.in.⁸¹: idee przedstawione w tzw. Białej Księdze Podatków⁸², zintegrowany podatek liniowy Roberta E. Halla i Alvina Rabushki⁸³, koncepcję wypracowaną w Centrum im. A. Smitha.

⁸¹ G. Szczodrowski, *Polski system...*, op. cit., s. 173.

⁸² Biała Księga Podatków opublikowana została przez Ministerstwo Finansów RP w 1998 r. Stanowiła swoiste „kompedium” propozycji zmiany systemu podatkowego, w tym gruntownej reformy podatków bezpośrednich.

Od połowy 2012 roku prowadzone są prace nad założeniami do ustawy o podatku dochodowym od działalności rolniczej. Planowane są m.in. ograniczenia ulg w związku z objęciem dochodów z działalności rolniczej podatkiem. Proponowane zmiany dotyczą m.in.: modyfikacji podatku rolnego, wynikającej z wprowadzenia podatku dochodowego, zniesienia ceny żyta jako podstawy do ustalania stawki podatku rolnego, wprowadzenia stawki kwotowej, waloryzowanej rokrocznie wskaźnikiem wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych. W roku 2013 zostały opracowane założenia do projektu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z działalności rolniczej oraz o zmianie innych ustaw.

Planowane jest zastąpienie obecnego podatku rolnego podatkiem od nieruchomości rolnych oraz wprowadzenie nowego podatku dochodowego od działalności rolniczej. Podatek dochodowy dla rolników byłby podatkiem liniowym ze stawką 19%. W związku z objęciem dochodów z działalności rolniczej podatkiem dochodowym planuje się ograniczenie zwolnień i ulg. Określone zostaną również przeliczniki dla użytków rolnych nieobjętych opodatkowaniem, tak aby można było objąć je podatkiem gruntowym. Założenia do ustawy są przygotowywane wspólnie przez Ministerstwo Finansów i Ministerstwo Rolnictwa i Rozwoju Wsi. Pojawiają się propozycje wprowadzenia w 2014 roku podatku dochodowego w działalności rolniczej.

Próba syntezy

Podstawowym obciążeniem fiskalnym działalności rolniczej jest podatek rolny, który jest konstrukcją archaiczną i często krytykowaną przez zwolenników liberalizmu gospodarczego. Przedmiotem opodatkowania tym rodzajem podatku jest liczba hektarów przeliczeniowych. Część wyspecjalizowanych gospodarstw rolniczych (tzw. działły specjalne produkcji rolnej) mogą odprowadzać podatek dochodowy od osób fizycznych, w tym również z wykorzystaniem uproszczonej ewidencji księgowej. Należy zaznaczyć, że obecna reforma systemu podatkowego w Polsce dąży do stopniowego wprowadzenia podatku dochodowego od osób prowadzących działalność rolną, z zachowaniem neutralności podatkowej. Istotne znaczenie będzie miało utrzymanie nieskomplikowanego systemu ewidencyjno-rozliczeniowego, szczególnie w przypadku niskotowarowych gospodarstw rolniczych.

Konkluzje

Reasumując powyższe rozważania, wśród analizowanych krajów jedynie Belgia wyróżnia się dużym znaczeniem rolniczych podatków lokalnych w strukturze dochodów gmin. W pozostałych krajach dominują podatki dochodowe od osób fizycznych (rolników).

We wszystkich analizowanych krajach występują szacunkowe metody ustalania dochodu rolniczego, których konstrukcja najczęściej wynika ze specyfiki produkcji towarowej w rolnictwie. Należy jednak podkreślić, że rolnicy w analizowanych krajach (z wyjątkiem Polski) mają możliwość rozliczania się na zasadach ogólnych.

⁸³ Zagadnienie to szerzej omówiono w: R.E. Hall, A. Rabushka, *The Flat Tax*, Hoover Institution Press, 2007, p. 7.

Występowanie metod szacunkowych jest korzystne dla rolników, stąd stosunkowo duża ich grupa preferuje i wybiera tego typu formę rozliczenia. Wybór tych metod podyktowany jest faktem, iż w każdym z analizowanych krajów dochód szacunkowy jest niższy niż dochody rzeczywiste. Sytuacja ta przekłada się jednak na mniejsze, nie-rzeczywiste wpływy podatków od odchodów rolników do budżetów tych państw.

2.2. Charakterystyka wybranych krajów UE o ograniczonych preferencjach podatkowych dla rolnictwa

Jednym z narzędzi determinowania określonych zachowań rolniczych podmiotów gospodarczych jest system zachęt i preferencji podatkowych. Przykładami państw, które w swoich systemach podatkowych stosują rozwiązania sprzyjające rozwojowi rolnictwa są: Belgia, Czechy, Irlandia, Norwegia, Wielka Brytania. Należy zaznaczyć, że w krajach tych nie przewidziano specjalnych, właściwych tylko działalności rolniczej systemów podatkowych, uprzywilejowujących ten sektor.

Rozwiązaniem stanowiącym swoistą preferencję podatkową jest możliwość rozliczania strat poniesionych w ramach działalności gospodarczej. Straty mogą być rozliczane na kilka sposobów: „do tyłu” poprzez korekty deklaracji za poprzednie lata (np. Holandia, Niemcy, Wielka Brytania) lub „do przodu” pomniejszające dochód w kolejnych latach. Przy czym w metodzie tej stosuje się limity czasowe, jak np. w Holandii, Belgii, Danii, Wielkiej Brytanii, bądź ograniczenia czasowe, np. we Francji i Hiszpanii lub kwotowe w Niemczech.

Ciekawym rozwiązaniem jest odliczanie ulg inwestycyjnych w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. W wielu krajach należących do Wspólnoty nowo powstające podmioty rolnicze w całości zaliczają wydatki inwestycyjne do kosztów uzyskania przychodów do momentu, aż podmiot zacznie osiągać zysk. Rozwiązania w zakresie wydatków inwestycyjnych stosowane są nie tylko w przypadku nowych podmiotów. Dotyczy to zarówno możliwości jednorazowego zaliczenia w koszty uzyskania przychodów wydatku inwestycyjnego lub znacznej jego części (np. 50%).

Do uproszczeń należy zaliczyć także możliwość elastycznego stosowania stawek amortyzacyjnych, zarówno w opcji wyboru określonej stawki na cały okres amortyzacji, jak i możliwości zmiany stawek w trakcie okresu.

Ze względu na dużą zmienność dochodów rolniczych uzyskiwanych w poszczególnych latach w kilku państwach UE zastosowano system uśredniania dochodów w celu ograniczenia progresji podatkowej (np. we Francji, Holandii czy Wielkiej Brytanii). Przykładowo w Czechach istnieje system zryczałtowanych kosztów uzyskania przychodów. Ryczałt w rolnictwie wynosi 80% dochodu brutto (w pozostałych sektorach zazwyczaj 50%).

2.2.1. System opodatkowania rolnictwa w Wielkiej Brytanii

Charakterystyka rolnictwa w Wielkiej Brytanii

Liczba gospodarstw rolniczych w 2010 roku w Wielkiej Brytanii wynosiła 186 660. Te podmioty prowadziły działalność na ponad 15,68 mln ha użytków rolnych, co stanowiło 64,1% powierzchni kraju. Należy zauważyć, że gospodarstwa rolnicze o powierzchni do 10 ha gruntów rolnych stanowiły 14,4% liczby podmiotów prowadzących działalność rolniczą. Dość znaczny udział gospodarstw wielkoobszarowych, o powierzchni powyżej 100 ha (21,0%) świadczy o dużym stopniu koncentracji produkcji rolniczej. Średnie gospodarstwo rolnicze zajmowało powierzchnię ponad 84 ha gruntów rolnych. W rolnictwie brytyjskim zatrudnienie znalazło 266,3 tys. osób w przeliczeniu na pełnozatrudnionych (AWU), co stanowiło 0,4% ludności kraju (tj. 62 231 tys. mieszkańców⁸⁴). Wskaźnik Giniego, wyrażający nierównomierność w dystrybucji dochodów ludności, kształtował się na poziomie 33,0% i był o 2,7 punktu procentowego wyższy niż na obszarze EU-27 (tj. 30,3%)⁸⁵. Pogłowie zwierząt gospodarskich wynosiło 13 277 tys. jednostek przeliczeniowych (LU). Charakterystyczną cechą brytyjskiego rolnictwa jest silna specjalizacja w produkcji zwierzęcej, przede wszystkim w ekstensywnym chowie owiec o użytkowaniu mięsnym (29% podmiotów) i bydła mięsnego (21%). Na ponad 70% powierzchni użytków rolnych gospodarują dzierżawcy⁸⁶, prowadząc przede wszystkim chów owiec o typie mięsnym.

Rodzaj płaconych przez rolników podatków i przedmiot opodatkowania

W Wielkiej Brytanii działalność rolnicza obciążana jest następującymi podatkami:

- **podatki dochodowe:** podatek dochodowy od osób fizycznych, podatek korporacyjny;
- **podatki majątkowe:** podatki od wartości nieruchomości (nakładane przez jednostki samorządowe, traktowane jako podatki lokalne), podatki od spadków i darowizn, podatek od przeniesienia prawa własności;
- **podatki konsumpcyjne:** VAT, akcyza (w tym na paliwa).

Dodatkowo, obciążeniem o charakterze podatkowym są opłaty za korzystanie ze środowiska i wspomniane podatki lokalne, a także – jako obciążenia parafiskalne – składki socjalne. O specyfice brytyjskiego systemu podatkowego świadczy występowanie podatków od składek ubezpieczeniowych (dotyczących ubezpieczeń gospodarczych)⁸⁷, płaconych w momencie zawierania umów ubezpieczeniowych.

⁸⁴ United Nations Demographic Yearbook 2009-2011, s. 716.

⁸⁵ Eurostat, Gini coefficient of equivalised disposable income.

http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=ilc_di12.

⁸⁶ Specyfika rolnictwa brytyjskiego została silnie uwarunkowana czynnikami historycznymi, w tym procesem ogradzania, polegającym na zajmowaniu przez szlachtę, dotychczas użytkowanych wspólnie z chłopstwem gruntów gminnych. Z gruntów tych tworzone pastwiska w celu rozwijania chowu owiec. Dodatkowo, bogatsi gospodarze wdzierżawiali od szlachty ziemię i stawali się farmerami. Por. J. Kaliński, *Historia gospodarcza XIX i XX w.*, PWE, Warszawa 2004, s. 17-18.

⁸⁷ Deloitte, *Taxation and Investment in United Kingdom 2011. Reach, relevance and reliability*, s. 19.

Podstawą opodatkowania w podatkach dochodowych jest **rzeczywisty dochód podatnika**⁸⁸. Forma prawnowłasnościowa gospodarstw rolniczych determinuje sposób opodatkowania podmiotu. Większość jednostek zaangażowanych w działalność rolniczą nie posiada osobowości prawnej, jedynie 4% podmiotów posiada osobowość prawną lub też występuje jako grupy kapitałowe. Dominują gospodarstwa prowadzone w formie spółek cywilnych. Sporadycznie natomiast można spotkać podmioty rolnicze w formie spółek z ograniczoną odpowiedzialnością. Z tego też względu nadrzędną rolę w systemie opodatkowania działalności rolniczej w Wielkiej Brytanii odgrywa podatek od osób fizycznych. O ile wynagrodzenia są włączane do dochodu uzyskanego w roku podatkowym, to dochód z działalności rolniczej jest ustalany według zasad sprawozdawczości finansowej.

Przedmiotem opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych, będącym obciążeniem większości podmiotów zaangażowanych w działalność rolniczą, jest dochód podatnika-rezydenta, rozumiany jako przychody uzyskiwane z pracy, z działalności gospodarczej wykonywanej przez osoby samozatrudniające się lub w formach prawnowłasnościowych, niebędących osobami prawnymi, przychody z nieruchomości, odsetek z depozytów w bankach, kasach oszczędnościowo-budowlanych, a także dywidendy. Niektóre świadczenia socjalne, których wysokość nie jest uzależniona od tzw. dochodu z pracy, są traktowane jako przychody podatkowe. Zwolnieniu przedmiotowemu podlegają pewne świadczenia socjalne związane np. z posiadaniem dzieci (tzw. *Child Benefit*), darowizny na rzecz organizacji charytatywnych, a także odsetki uzyskane z *National Savings Certificates* i *Individual Savings Accounts*. Suma przychodów podatkowych zostaje pomniejszona o dopuszczalne koszty ich uzyskania⁸⁹. W **podatku korporacyjnym**, którym opodatkowane są przedsiębiorstwa prywatne z osobowością prawną, przedsiębiorstwa publiczne oraz stowarzyszenia, przedmiotem obciążenia jest dochód podmiotu – rezydenta. Dochód ten obejmuje zyski podatkowe z prowadzenia działalności gospodarczej, inwestycji, tzw. zyski kapitałowe, które są pomniejszone o dopuszczalne koszty ich uzyskania⁹⁰.

Regulacje prawne dotyczące opodatkowania rolnictwa

Z punktu widzenia brytyjskiego prawa podatkowego działalność rolnicza nie została uprzywilejowana w stosunku do innych rodzajów działalności gospodarczej.

W brytyjskim systemie legislacyjnym definicja działalności rolniczej jest zgodna z uregulowaniami zawartymi w CAP (*Common Agricultural Policy*) i obejmuje uprawę roślin, chów zwierząt, w tym produkcję mleka, hodowlę, utrzymywanie zwierząt dla celów gospodarczych (np. jako siła pociągowa), a także utrzymywanie gruntów rolnych w dobrej kulturze rolnej zgodnej z wymogami ochrony środowiska. Rolnik, w rozumieniu prawa brytyjskiego, jest definiowany jako osoba fizyczna lub prawna, albo zespół (grupa) tych osób i jej członków, którzy prowadzą działalność rolni-

⁸⁸ G. Szczodrowski, *Polski system...*, op. cit., s. 21.

⁸⁹ J. Brown, B. Roantree, *A survey of the UK tax system*. Institute for Fiscal Studies, 2012, s. 6.

⁹⁰ Ibidem, s. 27.

czą⁹¹. Podstawowym aktem prawnym w zakresie podatku dochodowego dla wszystkich podmiotów, w tym rolniczych, jest tzw. *The Income Tax Act* z ustawami uzupełniającymi (m.in. z aktualnie obowiązującymi *The Income Tax (Professional Fees) Order 2012*, *The Income Tax (Indexation) Order 2012*, *The Income Tax (Pay As You Earn)* (Amendment No. 2) Regulations 2012. Uregulowania prawne w zakresie podatku korporacyjnego są zawarte w *Corporation Tax Act*.

Metody ustalania dochodu podatkowego

W brytyjskim systemie podatkowym, który nie potraktował odrębnie działalności rolniczej, nie występują specjalne metody ustalania dochodu rolniczego dla celów podatkowych. Podmioty zajmujące się działalnością rolniczą i nieposiadające osobowości prawnej nie są zobligowane do prowadzenia pełnej sprawozdawczości finansowej, jednak dla celów podatkowych przedstawiają uproszczony rachunek zysków i strat, stanowiący podstawę do obliczenia dochodu podatkowego⁹².

Dochód podatkowy może być ustalany według następujących schematów podatkowych systemu cedularnego:

- A. należne czynsze od nieruchomości;
- B. uchylony;
- C. odsetki z tytułu składowania zapasów rządowych;
- D. przychody z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej i wykonywania zawodów specjalistycznych;
- E. przychody z tytułu pracy⁹³ (z wyjątkiem działalności profesjonalnej);
- F. dywidendy uzyskane od spółek – rezydentów.

Dla działalności rolniczej najlepiej dopasowane są: schemat E, obejmujący przychody z tytułu pracy oraz D, agregujący przychody wynikające z prowadzenia działalności gospodarczej. W schematach podatkowych skatalogowane zostały również koszty uzyskania przychodu, tzn. wydatki, które można odjąć od przychodów podatkowych⁹⁴. W brytyjskim materialnym prawie podatkowym występuje rozróżnienie dochodu na: wypracowany oraz pochodzący z inwestycji. Schemat A, obejmujący należne czynsze z nieruchomości, ma dosyć istotne znaczenie z punktu widzenia struktury właścicielskiej użytków rolnych w Wielkiej Brytanii. Całkowity dochód obejmuje dochód ze wszystkich źródeł obliczany w ramach powyższych schematów, po wprowadzeniu dopuszczalnych odliczeń odnoszących się do każdego źródła dochodu.

W przypadku **podatku korporacyjnego**, przedmiotem opodatkowania jest suma przychodów z działalności gospodarczej (w tym rolniczej), inne rodzaje przychodów, niezwiązane z działalnością gospodarczą, a także zyski kapitałowe. Koszty pro-

⁹¹ Further supplementary written evidence submitted by the Country Land and Business Association (CLA), 2010, <http://www.publications.parliament.uk/pa/cm201011/cmsselect/cmenvfru/writev/671/cap18b.htm>.

⁹² H. van der Veen, H. van der Meulen, K. van Bommel, B. Doornevert, *Exploring...*, op. cit., s. 192.

⁹³ Premie otrzymane przez pracowników do wysokości 8500 funtów rocznie zostały zwolnione z opodatkowania.

⁹⁴ Uniwersalność zasad podatkowych w większości państw jest widoczna w tym, że jedynie tzw. koszty uzyskania przychodu mogą być odliczone od przychodów w ujęciu podatkowym.

wadzenia działalności gospodarczej (wyłączając tzw. wydatki kapitałowe) mogą być odliczane przy obliczaniu dochodu, podlegającego opodatkowaniu. Przepisy podatkowe przewidują szczególne uprawnienia w zakresie wydatków kapitałowych znanych jako „ulgi inwestycyjne” (wydatki kapitałowe). Ulgi inwestycyjne są zawsze kalkulowane na bazie kosztów netto dla rolnika, tzn. po uwzględnieniu dotacji.

Preferencje dla rolników oraz wsparcie służb publicznych

Brytyjski system podatkowy nie traktuje odrębnie działalności rolniczej od pozostałych form działalności gospodarczej, choć akty prawa podatkowego i bilansowego zawierają odniesienia do specyfiki produkcji rolniczej. W brytyjskim prawie podatkowym zwrócono uwagę na zmienność dochodów z niektórych rodzajów działalności gospodarczej w czasie, w tym rolniczej, co mogłoby implikować niesprawiedliwe traktowanie działalności rolniczej przez władze podatkowe. W systemie legislacyjnym dotyczącym opodatkowania działalności rolniczej występuje możliwość „wyrównywania” zysków dla towarowych gospodarstwach rolników. Mechanizm „wyrównywania” zysków może być zastosowany w sytuacji, kiedy podlegające opodatkowaniu zyski (dochody) przed odliczeniem ulg inwestycyjnych w roku z niższym zyskiem nie przekraczają 70% zysku z roku, w którym odnotowano wyższy wynik finansowy. Interesującym rozwiązaniem jest możliwość różnicowania udziałów w zysku między partnerami (wspólnikami) w celu zastosowania niższych stawek podatkowych. **Straty** z działalności mogą obniżać przychody podatkowe w roku bieżącym lub też możliwe jest przenoszenie ich na kolejne lata podatkowe. Wykorzystywanie strat jako instrumentu optymalizacji podatkowej jest dozwolone tylko przez okres pięciu kolejnych lat, podatnik może wykorzystać stratę po uzyskaniu dodatniego wyniku finansowego w działalności gospodarczej. Mechanizm ten ma uchronić rolników – hobbistów przed zbyt silnym przywiązaniem do działalności z utrzymującą się stratą podatkową. Pewnego wyjaśnienia wymagają niektóre uregulowania brytyjskiego prawa bilansowego odnoszące się bezpośrednio do wybranych aspektów działalności rolniczej (tabela 26).

Ze względu na duże znaczenie produkcji zwierzęcej w brytyjskim rolnictwie, istotną rolę odgrywają zapisy o aktywach biologicznych, w tym stadzie produkcyjnym. **Odsetki płacone** przez osobę fizyczną mogą być potraktowane jako koszt uzyskania przychodu, pod warunkiem gdy obejmują odsetki od kredytu, wyłączając kredyt w rachunku bieżącym, lub przeznaczone są na kwalifikowane cele, tzn. związane są z nabyciem udziałów w spółce lub zakupem maszyn i urządzeń.

W brytyjskim prawie podatkowym nie ma możliwości dokonywania odpisów amortyzacyjnych jako kosztu uzyskania przychodu, natomiast duże znaczenie przypisane zostało **ulgom inwestycyjnym**, polegającym na odliczeniu ustalonej kwoty wydatków kapitałowych, przede wszystkim na maszyny i urządzenia oraz niektóre budynki i budowle o specjalnym przeznaczeniu gospodarczym⁹⁵. Z reguły, większość

⁹⁵ Od 2012 r. dopuszczalny jest „odpis inwestycyjny” na poziomie 8 lub 18% wysokości ustalonej podstawy (w zależności od rodzaju aktywów). Ponadto, można też jednorazowo potraktować jako koszty uzyskania przychodów podatkowych wydatki w wysokości do 25 000 GBP.

wydatków dotyczących środków trwałych jest bardzo ściśle powiązana ze sobą, tworząc tzw. wydatek zagregowany.

Tabela 26. Wybrane aspekty brytyjskiego prawa bilansowego i podatkowego w odniesieniu do działalności rolniczej

Kategoria bilansowa/podatkowa	Rozwiązanie
Dotacje	Dotacje przyznawane w ramach uproszczonego schematu płatności bezpośrednich AAPS są traktowane dla celów podatkowych jako zwiększenie wartości sprzedaży poszczególnych zbiorów. Płatności wynikające z tytułu odłogowania w ramach AAPS są dodawane do pozostałych płatności obszarowych. Dopląty do produkcji zwierzęcej są księgowane pod koniec okresu przechowywania zwierząt lub po otrzymaniu płatności.
Inwentaryzacja zapasów o charakterze biologicznym	Zapasy o charakterze biologicznym, które nie zostały sprzedane przed końcem okresu rachunkowego, są traktowane jako koszt ewidencjonowany przed końcem okresu obrachunkowego, może być odniesiony do przychodów ze sprzedaży, zaewidencjonowanych w następnym okresie sprawozdawczym. Dodatkowo, w sytuacji, kiedy nie jest możliwe bardzo precyzyjne zidentyfikowanie kosztów ponoszonych przez rolnika (np. pasze dla zwierząt, przygotowywane w gospodarstwie), dopuszczalne jest stosowanie tzw. kosztów szacunkowych (jako procent ceny zwierząt gospodarskich lub plonów roślin uprawnych).
Stada produkcyjne	W przypadku stad produkcyjnych istnieje możliwość ich prezentacji bilansowej jako środków trwałe, jeśli zostaną spełnione następujące warunki: (1) stada ewidencjonowane jako środki trwałe są utrzymane przede wszystkim dla produkcji artykułów pochodzenia zwierzęcego lub hodowli cieląt, (2) stado składa się wyłącznie ze zwierząt dorosłych. Z kolei, gdy skład stada produkcyjnego pozostaje niezmienny, wartość stada dla celów podatkowych nie ulega zmianie. Jeśli liczebność stada produkcyjnego zostanie zmniejszona o co najmniej 20% sztuk, wynik (zysk/strata) ze zbycia zwierząt nie podlega opodatkowaniu.
Zadrzewienia	Uzyskane dotacje, przyznawane w ramach wewnątrz krajowego programu wsparcia zadrzewień, a także przychody wynikające z wycinki drzew nie ulegają opodatkowaniu.

Źródło: opracowanie własne.

Szczególne znaczenie, z punktu widzenia opodatkowania działalności rolniczej, jest przypisywane uldze inwestycyjnej na budynki przeznaczone do jej prowadzenia. Powyższa ulga obejmuje dosyć szeroki katalog aktywów, obejmując m. in. budynki i budowle rolnicze, ogrodzenia, instalacje elektryczne, kanalizacyjne, melioracje, a także szklarnie. Dla celów podatkowych możliwe jest potraktowanie jako koszt uzyskania przychodu części wydatków dotyczących domu mieszkalnego gospodarstwa, o ile występuje ściśle powiązanie z działalnością rolniczą (np. wydzielona część biurowa). Dopuszczalne jest włączanie kosztów na podstawie proporcji.

Wydatki związane z **ulepszeniami gruntów**, np. osuszanie, drenowanie gruntów, mogą być odliczane, jeżeli są nieodzownym elementem poprawy warunków hydrogeologicznych nieruchomości lub też grunty zostały nabyte po obniżonej cenie ze względu na utrzymujący się wysoki stan wód gruntowych. W tym przypadku wydatek „na ulepszenia warunków hydrogeologicznych”, wyłączając dotację, może być traktowany jako koszt uzyskania przychodu. Specjalny rodzaj odliczenia, tzw. **odliczenie**

wyrównawcze odnosi się do sytuacji zaprzestania działalności gospodarstwa lub zbycia majątku trwałego przy zaprzestaniu działalności gospodarczej. Mechanizm tzw. odliczenia wyrównawczego ma zastosowanie w sytuacji, kiedy odnotowano pozostały koszt operacyjny. Nabycie prawa do produkcji rolniczej jest traktowane podatkowo jako tzw. wydatek kapitałowy, stąd nie podlega odliczeniu od sumy przychodów podatkowych w danym roku podatkowym. Sprzedaż kwot mlecznych od 1983 roku była w pełni opodatkowana jako zysk kapitałowy, ponieważ nie występowała żadna wartość bazowa dla przyznanej kwoty. Inne prawa ograniczające podaż artykułów rolnych, w tym tzw. *livestock quota*, są również opodatkowane na takich samych zasadach.

W odniesieniu do działalności rolniczej istotne znaczenie mają niektóre **zwolnienia przedmiotowe**, które dotyczą np. sprzedaży gruntów rolnych. W przypadku sprzedaży ziemi na cele pozarolnicze, nieruchomość ta jest sprzedawana powyżej ceny typowej dla użytków rolnych, w związku tym pojawia się konieczność opłacenia podatku od zysków kapitałowych. Sprzedaż niewielkiej części ziemi (poniżej 20% całkowitej wartości tej nieruchomości) może być odliczona z rzeczywistego kosztu pozostałej nieruchomości bez potrzeby określania przyrostu kapitału.

Działalność rolnicza jest traktowana podobnie jak każda inna forma aktywności gospodarczej. W efekcie, system wsparcia publicznego w zakresie opodatkowania rolnictwa ogranicza się do możliwości uzyskania bezpłatnej pomocy w zakresie prawa podatkowego w urzędach brytyjskiej administracji skarbowej. Co więcej, HM Revenue&Customs, zapewniając wsparcie w rozliczeniach podatkowych dla podatników, oferuje m.in. szeroki zakres pomocy online oraz interaktywnych poradników w ramach strony internetowej. Ze względu na znaczny udział rolników – hobbistów na Wyspach Brytyjskich, dostrzegana jest znacząca rola organizacji rolniczych, najczęściej w formie stowarzyszeń. W Wielkiej Brytanii funkcjonuje ponad kilkadziesiąt organizacji NGO, udzielających kompetentnych porad w zakresie planowania finansowego w gospodarstwach rolniczych. Na przykład, The British Institute of Agricultural Consultants (BIAC), organizacja członkowska założona w 1957 r., obejmuje jako członków – ekspertów w zakresie rachunkowości i podatków, stanowiących obciążenie w działalności rolniczej. Uzyskanie porady jest jednak uzależnione od wpłacenia składki członkowskiej na rzecz BIAC. Na terenie Anglii i Walii działa Country Land & Business Association (CLBA), stowarzyszenie udzielające darmowych porad i konsultacji w zakresie podatku. Warunkiem uzyskania wsparcia jest przynależność do stowarzyszenia. W przypadku podatku od dochodów osobistych wprowadzono system kwot wolnych od podatku, których wysokość uzależniona jest od wieku podatnika (tabela 27). W przypadku uzyskania wysokich przychodów podatkowych kwota wolna od podatku zostaje ograniczona⁹⁶.

⁹⁶ Bez względu na wiek, kwota wolna od podatku jest obniżana o 0,50 GBP przy wzroście o 1 GBP dla uzyskanych przychodów powyżej 100 000 GBP. Od roku budżetowego 2012 zamrożone zostało stosowanie kwoty wolnej od podatku, uzależnionej od wieku podatnika.

Tabela 27. Kwoty wolne od podatku dochodowego w roku podatkowym 2012/13*

Wiek podatnika	Wysokość kwoty rocznej (GBP/euro**)
Poniżej 65	8 105 / 9 535
65-74	10 500 / 12 353
75 i powyżej	10 660 / 12 541

Objaśnienie: *pewną specyfiką brytyjskiego systemu podatkowego jest fakt, że rok podatkowy trwa od 6 kwietnia do 5 kwietnia następnego roku kalendarzowego, **1 euro=0,85 GBP.

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych HM Revenue and Customs.

System obliczania należnego podatku dochodowego w Wielkiej Brytanii jest dosyć złożony, co wynika z uwarunkowań historycznych, a przede wszystkim silniej rozwiniętego rynku kapitałowego (w porównaniu z krajami Europy Centralnej). Obowiązuje system progresywny stawek podatkowych, krytykowany m.in. przez przedstawicieli ekonomii podażowej i monetarystów. W latach 2000-2012 nastąpiło znaczne uproszczenie systemu opodatkowania dochodów osób fizycznych. Dochód podlegający opodatkowaniu, jest podzielony na: dochód zarobiony, dochód z oszczędności⁹⁷ oraz dochód z dywidendy. W tabeli 28 przedstawiono aktualnie obowiązujące stawki podatku od trzech wymienionych powyżej rodzajów dochodów. Należy zauważyć, że dochód uzyskany z emerytur i rent traktowany jest jako dochód zarobiony. Ulga podatkowa związana z otrzymywaniem dywidend skutkuje występowaniem niższych efektywnych stawek podatkowych od tego rodzaju dochodu (odpowiednio 0%, 25%, 42,5% dla podanych przedziałów dochodu).

Tabela 28. System stawek podatkowych – podatek dochodowy w roku podatkowym 2012/13

Przedział dochodu (GBP/euro)	Stawka podatkowa - dochód zarobiony(%)	Stawka podatkowa - dochód z oszczędności (%)	Stawka podatkowa - dochód z dywidend (%)
Do 34 730 / 40 859	20(10*)	20	10
34 730 – 150 000 / 40 859 – 176 470	40	40	32,5
150 000 i powyżej / 176 470	50**	50	42,5

Objaśnienie: *w przypadku spadku dochodu zarobionego poniżej 2710 GBP; **w roku podatkowym 2013/14 stawka podatkowa 50% zostanie obniżona o 5 punktów procentowych.

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych HM Revenue and Customs.

W przypadku podatku korporacyjnego bazowa stawka podatkowa została ustalona na poziomie 24% (w roku podatkowym 2012/13), z obniżoną stawką 20% dla zysków podatkowych poniżej 300 000 GBP (tabela 29). Zastosowano system ulg dla podmiotów uzyskujących zyski podatkowe w przedziale 300 000 – 1 500 000 GBP. W efekcie, marginalną stawką podatkową (25%) obciążono zyski powyżej kwoty 300 000 GBP, co prowadzi do wzrostu przeciętnej stawki podatkowej do poziomu

⁹⁷ Dochód z oszczędności odnosi się takich źródeł, jak: otrzymane odsetki z wkładów oszczędnościowych w bankach i kasach oszczędnościowo-budowlanych, rządowych papierów wartościowych, obligacji z prawem pierwokupu, udziałów w jednostkach funduszy powierniczych, tzw. renta dożywotnia.

24%. System progresji szczeblowanej w przypadku obciążeń podatkiem korporacyjnym może być postrzegany jako element konkurencyjności systemu podatkowego danego kraju.

Tabela 29. System stawek podatkowych – podatek dochodowy w roku podatkowym 2012/13

Zyski podatkowe (GBP/euro)	Krańcowa stawka podatkowa (%)	Przeciętna stawka podatkowa (%)
Do 300 000 / 352 941	20	20
300 001 – 1 500 000 / 352 942 – 1 764 706	25	20-24
1 500 000 i powyżej / 1 764 706	24	24

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych HM Revenue and Customs.

Obowiązki rejestracyjne, ewidencyjne i rozliczeniowe oraz wsparcie publiczne

W przypadku podatku dochodowego płaconego przez osoby fizyczne (zbliżonego do polskiego podatku PIT), dochody niewynikające z zatrudnienia muszą zostać zewidencjonowane w zeznaniu podatkowym⁹⁸. Rolnicy, prowadzący gospodarstwa nieposiadające osobowości prawnej, są zobligowani do składania rocznego zeznania podatkowego do 31 października roku, w którym nastąpiło zakończenie danego okresu podatkowego (lub 31 stycznia w następnym roku). Zapłata podatku dochodowego następuje przed 31 stycznia po zakończeniu roku podatkowego. Zaliczki na poczet podatku dochodowego mogą być wymagane na 31 stycznia w danym roku podatkowym i 31 lipca w następnym okresie.

W przypadku podatku korporacyjnego⁹⁹ na płatniku ciąży obowiązek przygotowania zeznania podatkowego. Podatek dochodowy jest uiszczany przez duże podmioty w kwartalnych ratach, począwszy od siódmego miesiąca roku finansowego. Zeznanie podatkowe powinno być wypełnione w ciągu 12 miesięcy od zakończenia roku podatkowego. Należy też zaznaczyć, że od 1.04.2011 roku obowiązkowe jest wypełnianie zeznań podatkowych w wersji online.

Przygotowywane zmiany w zakresie systemu opodatkowania

W najbliższym czasie zakładane jest wprowadzenie zmian do systemu ewidencyjno-rozliczeniowego PAYE. Oznacza to, że pracodawcy będą zobligowani do składania informacji dotyczących wynagrodzeń pracowników w czasie rzeczywistym, a nie jak dotychczas na koniec każdego roku kalendarzowego. Przewidywane jest także znaczne uproszczenie systemu ulg podatkowych, z pozostawieniem tylko jednej z nich, tzw. *Universal Credit* (od października 2013). W zakresie podatku korporacyjnego, duże gospodarstwa rolnicze będą mogły wykorzystywać ulgę podatkową związaną z wydatkami na działalność B+R. Ten rodzaj ulgi będzie wiązał się z odliczeniem od kwoty należnego podatku. Odliczenie od podatku kwalifikowanych wydatków po-

⁹⁸ W Wielkiej Brytanii występuje system *Pay as You Earn (PAYE* tj. Zarabiasz – Płacisz), w którym inkasentem podatku dochodowego jest pracodawca.

⁹⁹ Rok podatkowy dla podmiotów zobligowanych do płacenia podatku korporacyjnego pokrywa się z rokiem bilansowym. W przypadku podatku dochodowego rok podatkowy trwa od 5 kwietnia do 6 kwietnia następnego roku kalendarzowego.

niesionych na działalność badawczo-rozwojową może wynosić nawet 225% kwoty tych wydatków poniesionych przez gospodarstwa spełniające kryteria MŚP (Małe i Średnie Przedsiębiorstwa) lub 130% w dużych przedsiębiorstwach rolniczych.

Próba syntezy

System opodatkowania rolnictwa w Wielkiej Brytanii uwzględnił specyfikę struktury agrarnej, w tym znaczący udział rolników – hobbistów. Działalność rolnicza nie została specjalnie uprzywilejowana pod względem podatkowym, choć w uregulowaniach bilansowo-podatkowych znalazły się odniesienia do takich kategorii ekonomiczno-rolniczych, jak: stado produkcyjne, inwentaryzacja zapasów o charakterze biologicznym. Zwrócić uwagę należy na fakt, że dużo uwagi w brytyjskim prawie podatkowym poświęcono ulgom inwestycyjnym, w tym dotyczącym wydatków na zespoły powiązanych ze sobą funkcjonalnie środków trwałych.

2.2.2. System opodatkowania rolnictwa w Irlandii

Charakterystyka rolnictwa w Irlandii

Liczba gospodarstw rolniczych w 2010 roku w Irlandii wynosiła 139 900. Te podmioty prowadziły działalność na ponad 4,99 mln ha użytków rolnych, co stanowiło 71,0% powierzchni kraju. Należy odnotować, że 18,2% gospodarstw charakteryzowało się powierzchnią użytków rolnych mniejszą niż 10 ha, co wynikało ze znacznego udziału rodzinnych gospodarstw rolniczych oraz farm wyspecjalizowanych w intensywnym chowie zwierząt. Warto zwrócić uwagę na fakt, że gospodarstwa o areale 100 ha i powyżej stanowiły 3,3% podmiotów rolniczych. Średnie gospodarstwo prowadziło działalność na areale ponad 33 ha użytków rolnych. Z produkcją w gospodarstwach rolniczych w 2010 r. związanych było 165,4 tys. pełnozatrudnionych (AWU), co stanowiło 3,6% ludności kraju (4 588 tys. mieszkańców¹⁰⁰). Pogłowie zwierząt gospodarskich kształtowało się na poziomie 5787 tys. jednostek przeliczeniowych (LU). Istotną cechą rolnictwa irlandzkiego jest wysoki stopień mechanizacji. Szczególną rolę odgrywają wysokotowarowe gospodarstwa wyspecjalizowane w chowie bydła o użytkowaniu mięsnym i mlecznym.

Rodzaje podatków, obciążających działalność rolniczą i przedmiot opodatkowania

W skład systemu opodatkowania rolnictwa w Irlandii wchodzi następujące rodzaje podatków:

- **podatki dochodowe:** podatek dochodowy (PIT), podatek korporacyjny (CIT); podatek od przyrostu wartości kapitału; podatek od dywidend;
- **podatki majątkowe:** zryczałtowana opłata za użytkowanie nieruchomości mieszkalnych, uiszczana na rzecz jednostek samorządowych; podatek od spadków i darowizn jako opłata „od nabycia kapitału”¹⁰¹; opłata skarbową z tytułu przeniesienia prawa własności;
- **podatki konsumpcyjne:** VAT, akcyza¹⁰².

¹⁰⁰ United Nations Demographic Yearbook 2009-2011, s. 716.

¹⁰¹ Jest to odpowiednik podatku od uzyskanych spadków i darowizn.

¹⁰² Akcyza w działalności rolniczej dotyczy obciążenia za emisję CO₂ i zużycie energii.

Jako obciążania o charakterze danin publicznoprawnych można potraktować opłaty za korzystanie ze środowiska, a także parafiskalne składki na ubezpieczenia społeczne. Dodatkowo, do danin obciążających działalność rolniczą należy zaliczyć podatek od pojazdów, wprowadzony przez niektóre jednostki samorządowe w Irlandii.

Przedmiotem opodatkowania w podatku dochodowym¹⁰³ od osób fizycznych jest roczny dochód podatkowy osoby, obejmujący¹⁰⁴: dochody uzyskane z publicznych papierów wartościowych (przede wszystkim bonów skarbowych) (Schedule C); dochody z działalności gospodarczej i wykonywania zawodów profesjonalnych, różne formy dochodów z kapitału, w tym otrzymane odsetki za udzielone pożyczki, dochody z papierów wartościowych, nieruchomości za granicą (Schedule D); dochody z pracy, włączając wynagrodzenia, świadczenia emerytalne i rentowe, uzyskane renty dożywotnie (Schedule E); dochody z dywidendy – opodatkowane u źródła (Schedule F).

W **podatku korporacyjnym**¹⁰⁵ przedmiotem opodatkowania jest dochód podatkowy, obejmujący dochody z działalności gospodarczej, dochody niezwiązane z prowadzeniem działalności gospodarczej (tzw. dochód pasywny) i zyski kapitałowe. Wydatki związane z prowadzeniem działalności gospodarczej są traktowane jako koszty uzyskania przychodów, które mogą być odliczone przy ustalaniu dochodu podlegającego opodatkowaniu.

Regulacje prawne dotyczące opodatkowania rolnictwa

Należy zauważyć, że w następstwie oddziaływania historycznego i sąsiedztwa geograficznego irlandzki system podatkowy jest bardzo podobny do systemu brytyjskiego. Podstawowym aktem prawnym, regulującym materialne prawo podatkowe, jest *Finance Act 2012*, zawierający uregulowania dotyczące podatku dochodowego i korporacyjnego. W nawiązaniu do wzorca brytyjskiego, organem administracji skarbowej jest The Revenue Commissioners. W systemie legislacyjnym pojęcia „działalność rolnicza” i „rolnik” są zgodne z uregulowaniami prawa UE. Ze względu na duże znaczenie rolnictwa w gospodarce Irlandii, a także istotną rolę rodzinnych gospodarstw rolniczych w strukturze agrarnej tego kraju, materialne prawo podatkowe zawiera uregulowania uprzywilejowujące działalność rolniczą. Przesłanki, które spowodowały zwrócenie uwagi na specyfikę działalności rolniczej, wynikały z troski o stabilność dochodów gospodarstw rolniczych, szczególnie tych, które prowadzą tzw. działalność „wrażliwą” (np. na zakłócenia cenowe, czynniki pogodowe). Ustawodawca, biorąc pod uwagę perspektywę strategiczną rozwoju irlandzkiej gospodarki żywnościowej w „Food Harvest 2020” zwrócił uwagę m.in. na zwiększenie wydajności produkcji rolniczej, a także profesjonalizację kadry, wsparcie innowacyjności (szczególnie w zakresie działalności B+R, dobrostanu zwierząt)¹⁰⁶.

¹⁰³ Podobnie, jak w Wielkiej Brytanii, w Irlandii zastosowano cedularny (analityczny) system w przypadku tego obciążenia fiskalnego. Wysokość obciążenia fiskalnego jest obliczana odrębnie dla każdej grupy dochodów.

¹⁰⁴ Finance Act 2012. <http://www.irishstatutebook.ie/2012/en/act/pub/0009/print.html>.

¹⁰⁵ Zdecydowana mniejszość (poniżej 10%) gospodarstw rolniczych w Irlandii posiada osobowość prawną. W rezultacie, podatek korporacyjny nie odgrywa tak znaczącej roli w rolnictwie, jak podatek dochodowy od osób fizycznych.

¹⁰⁶ Statement by Simon Coveney TD, Minister for Agriculture, Food and the Marine on the 2012 Budget Wednesday 7th December 2011.

<http://www.agriculture.gov.ie/press/pressreleases/2011/december/title,60047,en.html>.

Metody ustalania dochodu podatkowego

Opis sposobu ustalenia dochodu podatkowego¹⁰⁷ w gospodarstwach rolniczych został zamieszczony w aktach ogólnych, dotyczących materialnego prawa podatkowego (tzn. *Financial Act 2012*). Należy zauważyć, że skalkulowanie dochodu podatkowego (tabela 30) wymaga obecności w gospodarstwie rolniczym systemu ewidencji rachunkowej, przynajmniej w minimalnym zakresie (w ramach EU-FADN). Podmiot jest zobligowany do uwzględnienia informacji o zmianie stanu zapasów, a także podziale kosztów prowadzenia działalności na stałe i zmienne. Zwrócić należy uwagę, że wynik (zysk/strata) gospodarstwa (*net farm profit*) zostaje pomniejszony o ulgi: z tytułu zapasów oraz inwestycyjne. Finalną kategorią wynikową podlegającą opodatkowaniu jest dochód podlegający opodatkowaniu.

Tabela 30. Ustalenie dochodu podatkowego dla gospodarstwa rolniczego w Irlandii

	Kategoria podatkowa
	Całkowite obroty gospodarstwa
-	Nabycie żywego inwentarza
+/-	Saldo zapasów (bilans zamknięcia – bilans otwarcia)
+	Dotacje (SFP+CAS+REPS)
=	Produkcja brutto gospodarstwa
-	Koszty zmienne
-	Koszty stałe
=	Zysk gospodarstwa netto
+	Koszty amortyzacji
-	Ulga z tytułu zapasów
=	Wynik skorygowany dla potrzeb podatkowych
-	Ulga inwestycyjna
+/-	Korekty wyrównawcze
=	Wynik dla potrzeb obliczania składek socjalnych i na ubezpieczenia zdrowotne
-	Składki na fundusze emerytalne
+	Dodatkové dochody
=	Dochód podlegający opodatkowaniu.

Objaśnienia: SFP - Single Farm Payment, CAS - Compensatory Allowance Scheme, REPS Rural Environment Protection Scheme.

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Teagasc.

Stawki podatkowe

W przypadku **podatku dochodowego od osób fizycznych** występuje uproszczony system progresji podatkowej, tylko z dwiema stawkami podatkowymi, tzn. 20% i 41% (tabela 31). Wysokość obciążenia z tytułu podatku fiskalnego jest ściśle uzależniona od sytuacji rodzinnej danej osoby fizycznej.

¹⁰⁷ Pominęto kwestię ustalania przedmiotu opodatkowania w podatku korporacyjnym.

Tabela 31. Stawki podatkowe – podatek dochodowy PIT
w roku podatkowym 2012

Przedział dochodu	Stawka podatkowa (%)
Do kwoty 32 800 euro dla osób niewychowujących dzieci	20
Do kwoty 36 800 euro dla osób samotnych lub owdowiałych, mogących korzystać z ulgi <i>One-Parent Family</i> (dla osób samotnych)	20
I próg dochodowy: 41 800 euro, dla małżeństw (dochód łączny)	20
II próg dochodowy: pozostała kwota (ponad próg 41 800 euro dochodu podatnika)	41

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych *The Revenue Commissioners*.

W irlandzkim systemie podatkowym występuje system ulg podatkowych, który zastąpił obszerny katalog kwot wolnych od podatku. Zdecydowana większość ulg podatkowych może być zastosowana dla I przedziału dochodów, dla którego obowiązuje stawka 20%. Ulgi podatkowe nie podlegają zwrotowi w przypadku, kiedy przekraczają kwoty podatku należnego, jednak mogą zostać przeniesione na następny rok podatkowy. Główną ulgą podatkową jest tzw. osobista ulga podatkowa¹⁰⁸, która wynosi obecnie 1650 euro rocznie na jedną osobę. Jest to odpowiednik ryczałtowych kosztów uzyskania przychodów w polskim prawie podatkowym. Występuje także specjalna ulga podatkowa dla pracowników (1650 euro rocznie), korzystających z systemu ewidencyjno-rozliczeniowego PAYE. Od 2011 zostało wprowadzone nowe obciążenie fiskalne *Universal Social Charge (USC)*, które zastąpiło dodatkowy quasi-podatek dochodowy. Przedmiotem opodatkowania podatkiem USC są przychody podatkowe (przed odliczeniem kosztów uzyskania przychodów i zastosowaniem ulg podatkowych). W Irlandii obowiązuje system progresywnych stawek podatkowych USC (tabela 32).

Tabela 32. Stawki podatkowe – *Universal Social Charge*, rok podatkowy 2012

Przedział uzyskiwanych przychodów podatkowych [rocznie, w euro]	Stawka podatkowa [%]
do 10 036	2
10037 – 16 016	6
powyżej 16 016	7

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych *The Revenue Commissioners*.

Specyfiką irlandzkiego systemu podatkowego jest zastosowanie **liniowego podatku korporacyjnego** jako instrumentu zwiększenia konkurencyjności podatkowej kraju. Obecna stawka tego podatku wynosi od 10% do 25%, w zależności od rodzaju działalności gospodarczej. Stawką ustaloną na poziomie 10% (traktowaną jako zachęta inwestycyjna) obciążone są dochody podatkowe przedsiębiorstw, zlokalizowanych w specjalnych strefach ekonomicznych. Stawka wyższa, na poziomie 25%, odnosi się przede wszystkim do zysków kapitałowych.

¹⁰⁸ Z punktu widzenia rodzinnych niskotowarowych gospodarstw rolniczych pewną rolę odgrywa też ulga dla osób w podeszłym w wieku. Podatnicy w wieku 65 lat lub więcej są zwalniani od podatku dochodowego, pod warunkiem że dochód podatkowy jest nie wyższy niż 20 000 euro rocznie. Podwójna kwota ulgi dotyczy małżeństw z co najmniej jednym małżonkiem, spełniającym kryterium wieku.

Preferencje dla rolników i wsparcie służb publicznych

Ze względu na znaczącą rolę rolnictwa w gospodarce irlandzkiej, ustalenia podatkowe w zakresie produkcji rolnej dotyczą specjalnych ulg podatkowych dla rolników i są ściśle powiązane z celami polityki rolnej w Irlandii¹⁰⁹, m.in. zwiększeniem płynności rynku ziemi, a także zwiększeniem inwestycji w działalności rolniczej. Do najbardziej istotnych instrumentów podatkowych należy zaliczyć możliwość wykorzystania ulg podatkowych, adresowanych do podatników – rolników, do których należą: ulga na korzystanie z usług teleinformatycznych (w tym telefonu komórkowego i internetu) – możliwość potraktowania 2/3 wydatków (z ograniczeniem wysokości kwoty) na te usługi jako kosztu uzyskania przychodu, ulga obejmująca odsetki na kredyty i pożyczki (z przeznaczeniem na zakup głównego budynku mieszkalnego podatnika) – do 20% ich wysokości (maksymalnie 1600 euro rocznie). Specjalnym rodzajem uprzywilejowania podatkowego jest tzw. *Land Leasing Tax Exemption Scheme*, skierowany do właścicieli gruntów rolnych, szczególnie starszych (powyżej 65 roku życia), oraz wykonujących pozarolniczą działalność zarobkową. Istota tej ulgi polega na wyłączeniu jako przychodu podatkowego czynszów dzierżawnych w wysokości do 20 000 euro rocznie¹¹⁰. Dużą rolę z punktu widzenia oddziaływania na stopień koncentracji produkcji rolniczej odgrywa ulga podatkowa *Agricultural Relief*, związana z podatkiem majątkowym od nabycia kapitału¹¹¹. Istotą tego przywileju podatkowego, obejmującego rolników, jest możliwość obniżenia wartości rynkowej majątku rolniczego o 90%¹¹². Prowadzi to w konsekwencji do zmniejszenia obciążenia fiskalnego z tytułu podatku CAT.

Obowiązki rejestracyjne, ewidencyjne i rozliczeniowe oraz wsparcie publiczne

Rok podatkowy pokrywa się z rokiem kalendarzowym. Należny podatek dochodowy (wyłącznie od dochodów z pracy) jest potrącany przez pracodawcę i przekazywany do właściwego organu administracji skarbowej. Podobnie jak w przypadku Wielkiej Brytanii, powszechnie obowiązujący jest system PAYE. Podatnicy, obciążeni podatkiem dochodowym, są zobligowani do złożenia zeznania podatkowego do 31 października roku, następującego po rozliczonym roku podatkowym, a także do dokonania przedpłaty w wysokości co najmniej 90% należnego podatku dochodowego. Za niedopełnienie tego rodzaju obowiązku fiskalnego podatnik jest zobowiązany do uiszczenia kary skarbowej (nawet do 10% kwoty należnego podatku dochodowego). Karne odsetki (od zaległego obciążenia fiskalnego) zostały ustalone na poziomie 10% rocznie.

W przypadku podatku korporacyjnego obowiązuje system przedpłaty należnego podatku (co najmniej 90% kwoty przewidywanego obciążenia). Saldo jest wpłacane do organów administracji skarbowej wraz ze złożeniem zeznania podatkowego, które powinno być złożone w ciągu 9 miesięcy od zakończenia roku bilansowego lub 8 miesięcy i 21 dni od zakończenia działalności przedsiębiorstwa. Jeśli kwota podatku należnego

¹⁰⁹ Więcej informacji na temat powiązania instrumentów podatkowych z polityką rolną przedstawiono w: *Measures to improve the efficiency and competitiveness of Irish agriculture through land mobility and structural change*. IFA Proposals to Government. August 2011, s. 5-6.

¹¹⁰ Ibidem, s. 7.

¹¹¹ Ten podatek jest tożsamy z polskim podatkiem od spadków i darowizn.

¹¹² Planowane jest dopuszczenie możliwości obniżenia wartości rynkowej majątku rolniczego do 75%.

przekracza 200 000 euro w poprzednim roku bilansowym, istnieje możliwość wpłacenia zaliczki na podatek korporacyjny w dwóch częściach (do 21 czerwca i do 21 listopada roku bilansowego, pokrywającego się z rokiem kalendarzowym). Kwota zaliczki, płatnej do 21 czerwca, odpowiada 50% kwoty podatku należnego z roku następnego lub bieżącego. Odpowiednia różnica jest płacona do 21 listopada. Aby uniknąć niedopłaty, kwota zaliczki płacona do 21 czerwca powinna stanowić co najmniej 50% podatku należnego za rok poprzedni lub 50% obciążenia za bieżący rok fiskalny, całkowita kwota obciążenia, płacona do 21 listopada, powinna stanowić 90% należnego podatku za poprzedni rok podatkowy. Większość przedsiębiorstw (w tym podmiotów zaangażowanych w działalność rolniczą, mających osobowość prawną) wypełnia swoje obowiązki ewidencyjno-rozliczeniowe za pomocą systemu informatycznego Irish Revenue's ROS System.

W Irlandii funkcjonuje Teagasc – Agriculture and Food Development Authority¹¹³, publiczna instytucja wykonująca zintegrowane badania, a także świadcząca usługi doradcze podmiotom gospodarki żywnościowej Irlandii. Doradztwo w zakresie zarządzania gospodarstwami rolniczymi dotyczy również kwestii opodatkowania działalności rolniczej. Koszty doradztwa podatkowego (ogólnie, z zakresu ekonomiki rolnictwa) nie są traktowane w sposób uprzywilejowany podatkowo, tzn. nie są traktowane jako koszt uzyskania przychodu, a także nie są przedmiotem ulgi podatkowej.

Przygotowywane zmiany w zakresie systemu opodatkowania

Jedną z najbardziej istotnych zmian w systemie opodatkowania rolnictwa w Irlandii będzie wprowadzenie od 2015 r. specjalnej ulgi podatkowej, tzw. *stock relief*. W przypadku gospodarstw rolniczych w formie spółek (*partnership*) nieposiadających osobowości prawnej dotychczasowa stawka ulgi zostanie zwiększona dwukrotnie, a młodzi rolnicy¹¹⁴, tworzący spółki cywilne, będą mogli wykorzystać ten rodzaj specjalnego uprzywilejowania podatkowego. Istotą tej ulgi jest częściowe (z reguły 25%) bądź całkowite zwolnienie (100%) z obciążenia fiskalnego z tytułu zwiększenia wartości zapasów. Należy dodać, że nie można korzystać z tego przywileju podatkowego, jeśli zastosowanie ulgi na zwiększenie wartości zapasów prowadzi do powstania straty podatkowej lub zwiększa istniejącą stratę. Istotną zmianą dla ożywienia rynku ziemi na obszarach wiejskich w Irlandii będzie zmniejszenie z 6 do 2% stawki opłaty skarbowej za przeniesienie własności gruntów rolnych. Zreformowany zostanie mechanizm ulgi emerytalnej dotyczącej podatku od zysków kapitałowych w celu zachęcania starszych

¹¹³ Teagasc jest instytucją założoną w 1988 r. Budżet tej organizacji składa się z 80% dotacji publicznej, ale obejmuje także dotację UE, związaną z wykonywanymi projektami. Usługi doradcze są w zdecydowanej większości odpłatne. W Irlandii funkcjonuje ponad 30-40 specjalistycznych organizacji rolniczych, m.in. zrzeszających producentów mleka, żywca wołowego. Celem większości tych organizacji jest unowocześnienie dotychczas stosowanych technologii produkcji, głównie przez transfer innowacji do sektora rolno-spożywczego. Por. Farm Organisations, http://www.farmersjournal.ie/webdir/webdir_10.shtml.

¹¹⁴ Uprawnieni do korzystania z tej ulgi są rolnicy (1) do 35 roku życia, (2) posiadający specjalne certyfikaty wydane przez Teagasc, poświadczające kwalifikacje rolnicze. Należy dodać, że ulgi Stock Relief nie można stosować dłużej niż przez 4 lata. *Stock relief is a good option*, Independent farming, May 2011, <http://www.granthornton.ie/MediaandEvents/Stock-relief-is-good-option>.

rolników do sprzedaży majątku rolniczego osobom młodszym. Postulowane zmiany legislacyjne będą dotyczyły zmniejszenia kwoty wolnej od podatku od zysków kapitałowych w przypadku rolników w wieku 66 lat i powyżej: obniżenie kwoty zysków kapitałowych do 3 mln euro rocznie – w przypadku sprzedaży majątku spokrewnionym osobom oraz z 750 000 do 500 000 mln euro w przypadku sprzedaży osobom niespokrewnionym.

Próba syntezy

System opodatkowania rolnictwa w Irlandii przyjął wiele rozwiązań brytyjskich, w tym m.in. system cedularny podatków o charakterze dochodowym. Najważniejszym obciążeniem fiskalnym jest podatek dochodowy, którego płatnikami są rolnicy prowadzący przedsiębiorstwa (bez osobowości prawnej). Kalkulacja rolniczego dochodu podatkowego wymaga zastosowania minimalnego zakresu ewidencji rachunkowej. Choć uregulowania dotyczące opodatkowania gospodarstw rolniczych znajdują się w ogólnych aktach podatkowych, to występuje rozwinięty system ulg podatkowych dla gospodarstw rolnych, będących w istocie narzędziami polityki rolnej.

2.2.3. System opodatkowania rolnictwa w Holandii

Charakterystyka rolnictwa w Holandii

Liczba gospodarstw rolniczych w 2010 roku w Holandii wynosiła 72 320. Te podmioty prowadziły działalność na ponad 1,87 mln ha użytków rolnych, co stanowiło 45,1% powierzchni kraju. Należy odnotować, że 42,8% gospodarstw charakteryzowało się powierzchnią użytków rolnych mniejszą niż 10 ha, co wynikało ze znacznego udziału rodzinnych farm, wyspecjalizowanych w intensywnym chowie zwierząt i podmiotów prowadzących produkcję szklarniową. Warto zwrócić uwagę na fakt, że gospodarstwa o areale 100 ha i powyżej stanowiły 3,1% podmiotów rolniczych. Przeciętne gospodarstwo prowadziło działalność na areale ponad 26 ha użytków rolnych. Zauważalnym trendem w rolnictwie holenderskim było zwiększenie stopnia koncentracji produkcji (w latach 2000-2012). Z produkcją w gospodarstwach rolniczych w 2010 r. związanych było 161,7 tys. pełnozatrudnionych (AWU), co stanowiło 1,0% ludności kraju (16 575 tys. mieszkańców¹¹⁵). Pogłowie zwierząt gospodarskich kształtowało się na poziomie 6 712 tys. jednostek przeliczeniowych (LU). Szczególną rolę w rolnictwie holenderskim odgrywają podmioty wyspecjalizowane w produkcji ogrodniczej i sadowniczej (przede wszystkim warzyw i kwiatów w cieplarniach).

Rodzaje podatków, obciążających działalność rolniczą i przedmiot opodatkowania

W skład systemu opodatkowania rolnictwa w Holandii wchodzi następujące rodzaje podatków:

- **podatki dochodowe:** podatek dochodowy (PIT), podatek korporacyjny (CIT), podatek od przyrostu wartości kapitału; podatek od dywidend,

¹¹⁵ United Nations Demographic Yearbook 2009-2011, s. 716.

- **podatki majątkowe:** podatek od spadków i darowizn¹¹⁶, podatki z tytułu przeniesienia prawa własności;
- **podatki konsumpcyjne:** VAT, akcyza.

Jako obciążenia o charakterze danin publicznoprawnych można potraktować opłaty za korzystanie ze środowiska¹¹⁷, a także składki na ubezpieczenia społeczne. Dodatkowo, do danin obciążających działalność rolniczą należy zaliczyć opłaty za korzystanie z pojazdów oraz tzw. podatek polderowy¹¹⁸, a także podatek od składek ubezpieczeniowych¹¹⁹. Najczęściej występującymi formami prawnowłasnościowymi gospodarstw rolniczych w Holandii są: jednoosobowa działalność gospodarcza oraz spółka cywilna. Jedynie 4% podmiotów posiada osobowość prawną¹²⁰ (głównie duże gospodarstwa wyspecjalizowane w szklarniowej produkcji warzyw i kwiatów).

Przedmiotem opodatkowania w podatku dochodowym jest roczny dochód podatkowy osoby¹²¹, obejmujący dochody: uzyskane z pracy i nieruchomości mieszkalnych, a także z działalności gospodarczej (tzw. box 1), uzyskane z posiadanych udziałów lub akcji (tzw. box 2), dochody z oszczędności i inwestycji (tzw. box 3).

Należny podatek dochodowy stanowi sumę obciążeń fiskalnych obliczanych dla trzech wymienionych kategorii dochodów podatkowych. Co więcej, dla każdego ze źródeł dochodu przychody podatkowe są zestawiane z odpowiednimi kosztami ich uzyskania, nie występuje więc możliwość potraktowania wydatków, odnoszących się do uzyskania przychodów, w sposób zagregowany, tak jak np. w polskim systemie podatkowym. Tak zwane osobiste odliczenia podatkowe (dotyczące PIT) składają się wyłącznie z tych wydatków, które wpływają na kondycję finansową podatnika, przykładowo wydatki dotyczące zobowiązań alimentacyjnych, wydatki dotyczące edukacji dzieci, niektóre wydatki na usługi medyczne. W **podatku korporacyjnym przedmio-**

¹¹⁶ Warto odnotować, że dosyć ciekawe rozwiązanie, uwzględniające specyfikę działalności rolniczej, przyjęto w zakresie podatku od spadków i darowizn, tzn. wycenę wartości ekonomicznej gospodarstwa rolniczego metodą DCF z zastosowaniem normatywów (przykładowo, na 1 ha gruntów ornych, na 1 l kwoty mlecznej). Uzyskana średnia jest dodawana do wartości rezydualnej składników majątkowych należących do gospodarstwa. Suma nazywana jest wartością kontynuacyjną. H. van der Veen, H. van der Meulen, K. van Bommel, B. Doornevert, *Exploring...*, op. cit., s. 79.

¹¹⁷ Opłatami za korzystanie ze środowiska są obciążone podmioty używające wody gruntowej, paliw, energii elektrycznej, a także wytwarzające odpady. Należy zauważyć, że produkcja roślinna, odbywająca się w cieplarniach, została uprzywilejowana niższymi stawkami opłat za zużycie gazu.

¹¹⁸ Podatek polderowy stanowi obciążenie fiskalne osób posiadających nieruchomości na terenie polderów. Przedmiotem opodatkowania jest powierzchnia gruntów i wartość rynkowa budynków, zlokalizowanych na terenie polderów.

¹¹⁹ Należny podatek ubezpieczeniowy jest pobierany w momencie zawarcia umowy ubezpieczeniowej. Zwolnieniu przedmiotowemu podlegają składki na ubezpieczenia na życie, ubezpieczenia wypadkowe, komunikacyjne, od trwałego inwalidztwa, dodatkowe ubezpieczenia zdrowotne, wydatki związane z usługami medycznymi.

¹²⁰ Dominującą formą prawnowłasnościową gospodarstw będących osobami prawnymi jest spółka *beslotenvennootschap* – BV, bardzo zbliżona, do istniejącej w polskim prawie gospodarczym spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (sp. z o.o.). Por. Deloitte, *Taxation and Investment in Netherlands 2011*, Reach, relevance and reliability, s. 4.

¹²¹ Podatnicy są zobligowani do indywidualnych zeznań podatkowych, bez możliwości składania wspólnego zeznania podatkowego, bazującego na zagregowanym dochodzie podatkowym pary małżonków.

tem opodatkowania jest dochód podatkowy, tzn. zyski podatkowe, pomniejszone o koszty uzyskania przychodu oraz kwoty wolne od podatku korporacyjnego. W uregulowaniach holenderskiego prawa podatkowego podkreślono, że zyski podlegają opodatkowaniu, zgodnie z dobrą praktyką biznesową, co prowadzi do niewielkich rozbieżności między wynikami ustalonymi dla celów podatkowych a wynikami dla celów bilansowych. Wydatki związane z prowadzeniem działalności gospodarczej są traktowane jako koszty uzyskania przychodów, które mogą być odliczone przy ustalaniu dochodu podlegającego opodatkowaniu. Do kategorii kosztów uzyskania przychodów w odniesieniu do CIT holenderskie prawo podatkowe zalicza m. in.¹²²: koszty rozpoczęcia działalności gospodarczej, koszty reprezentacji¹²³, składki na programy emerytalne pracowników, wynagrodzenia (w formie niepieniężnej dla zarządu i rady nadzorczej). Należy zwrócić uwagę, że niektóre kary o charakterze finansowym, prowizje bankowe, nie są traktowane jako koszt uzyskania przychodu. Istotnym wyróżnikiem systemu opodatkowania korporacyjnego w Holandii jest włączenie uzyskanych zysków kapitałowych do zysków podatkowych przedsiębiorstwa.

Regulacje prawne dotyczące opodatkowania rolnictwa

Podstawowe uregulowania w zakresie podatku dochodowego znajdują się w akcie prawnym *Wet inkomstenbelasting 2001*, z późniejszymi zmianami. Z kolei, źródłem prawa w zakresie podatku korporacyjnego jest ustawa *Wet op de vennootschapsbelasting 1969*. Holenderskie prawo podatkowe nie operuje terminem „dochodu rolniczego”. Z drugiej strony, prowadzący działalność rolniczą są zobligowani do co najmniej minimalnego zakresu sprawozdawczości finansowej (bilans, rachunek zysków i strat), a także stosowania zasady memoriałowej¹²⁴ w celu określania dochodu podatkowego (zarówno w przypadku PIT, jak i CIT).

Metody ustalania podatku dochodowego

Należny podatek dochodowy (PIT) jest ustalany jako suma obciążeń fiskalnych trzech kategorii dochodów podlegających opodatkowaniu. Jak wynika z danych przedstawionych w tabeli 33, mechanizm ustalenia końcowego należnego podatku dochodowego jest bardzo złożony. Należy zwrócić uwagę na specyfikę ustalenia wysokości trzeciej kategorii dochodu, tzn. pochodzącego z oszczędności i inwestycji. Zakłada się arbitralnie uzyskanie zysku, podlegającego opodatkowaniu, na poziomie 4% wartości aktywów netto. Niektóre składniki majątkowe nie są uwzględniane przy obliczaniu wartości aktywów netto, m.in. aktywa generujące przychody w ramach 1. lub 2. kategorii źródeł dochodów, a także niektóre inwestycje „ekologiczne” (do wysokości 55 476 euro na wspólnika). Ponadto, zadłużenie z tytułu kredytu hipotecznego, przeznaczonego na zakup mieszkania, które będzie użytkowane przez podatnika, a także

¹²² Deloitte, *Taxation and Investment in Netherlands 2011*, Reach, relevance and reliability, s. 10.

¹²³ Można odliczyć nawet 73,5% wysokości kosztów reprezentacji (przy czym występuje próg w wysokości 4300 euro).

¹²⁴ Z reguły, w większości systemów podatkowych krajów Europy Centralnej większą rolę przy kalkulowaniu dochodu podatkowego odgrywa zasada kasowa.

zadłużenie z tytułu zobowiązań podatkowych, nie są traktowane jako zadłużenie, uwzględniane przy ustaleniu wartości aktywów netto¹²⁵.

Tabela 33. Ustalanie należnego podatku dochodowego

Dochody uzyskane z pracy i mieszkań własnościowych oraz z działalności gospodarczej	
Przychody podatkowe przychody z pracy, przychody z innych form działalności (poza pracą), przychody z udostępnienia aktywów (w tym czynsze dzierżawne, podlegające opodatkowaniu dotacje (w tym z UE), przychody z kontraktów freelance, przychody uzyskiwane z mieszkań własnościowych, zwroty niektórych składek (np. przy wstrzymaniu/ zawieszaniu renty annuitetowej), zwrot wydatków, które były wcześniej odliczone od dochodu podlegającego opodatkowaniu.	Koszty uzyskania przychodu składki na tzw. rentę annuitetową, odliczenia osobiste.
Dochody uzyskane z posiadanych udziałów/akcji*	
Przychody podatkowe otrzymane dywidendy, zyski ze zbycia udziałów/akcji, certyfikaty uprawniające do udziału w zyskach (<i>profit-sharing certificates</i>).	Koszty uzyskania przychodu koszty nabycia akcji/udziałów.
Dochody z oszczędności i inwestycji	
Aktywa oszczędności, nieruchomości inwestycyjne, zyski udziałów/akcji**, tzw. <i>annuity insurance</i> (ubezpieczenie), dla którego składka nie jest traktowana jako odliczenie podatkowe, ubezpieczenia majątkowe, ale odnoszące się do mieszkania podatnika.	
Zadłużenie pożyczki konsumenckie.	

Objaśnienia: * posiadane udziały – jedynie w sytuacji, gdy podatnik sam lub z partnerem dysponuje co najmniej 5% udziałów (akcji) w danej spółce, **zyski z udziałów/akcji, traktowane jako dochód z oszczędności i inwestycji – udziały/akcje stanowią mniej niż 5% kapitału zakładowego/akcyjnego spółki

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych *Blue Tax Solutions, Memorandum. Tax and Social Security in the Netherlands 2012*.

W ustawodawstwie holenderskim przewidziana została dla podatników PIT kwota wolna od podatku (w wysokości 2033 euro w roku podatkowym 2012). W konstrukcji podatku dochodowego wprowadzono również ulgi podatkowe, których wysokość uzależniona jest od wieku i przychodów z pracy (średnio 1533 euro rocznie). Pewnym narzędziem polityki społecznej są specjalne ulgi podatkowe dla rodziców samotnie wychowujących dzieci (średnio 947 euro rocznie)¹²⁶. W przypadku **podatku korporacyjnego**, którym obciążone są nieliczne gospodarstwa rolnicze mające osobowość prawną (4% podmiotów zaangażowanych w działalność rolniczą), dochód podatkowy stanowi sumę zysków podatkowych z prowadzenia działalności gospodarczej, tzw. dochód pasywny, a także zyski kapitałowe. Dywidendy uzyskane przez osobę prawną mogą być wyłączone z opodatkowania¹²⁷. Ze względu na duże znaczenie przypisy-

¹²⁵ Holenderskie prawo podatkowe, ustaliło kwotę w wysokości 2900 euro jako zwolnioną od odliczenia od aktywów. Ponadto, kapitał (gromadzony w celach oszczędnościowych i inwestycyjnych) do wysokości 21 139 euro został zwolniony z podatku dochodowego.

¹²⁶ The Dutch income tax system explained, 2012,

http://www.expatica.com/nl/finance_business/tax/The-Dutch-tax-system-explained_15678.html.

¹²⁷ Muszą być spełnione następujące warunki: (1) przedsiębiorstwo zależne nie jest traktowane jako inwestycja portfelowa, (2) dochody przedsiębiorstwa zależnego są opodatkowane uzasadnioną efektywną stawką podatkową, (3) mniej niż 50% majątku przedsiębiorstwa zależnego stanowią aktywa z najmu, dzierżawy lub leasingu (według realnej wartości rynkowej). *Deloitte. International tax. Netherlands Highlights 2012*, s. 2.

wane innowacyjności w poprawie konkurencyjności gospodarki holenderskiej, uregulowania podatkowe uprzywilejowują m. in. dochód uzyskany z rozwiniętej w przedsiębiorstwie własności intelektualnej (efektywna stawka podatkowa ustalona na poziomie 5%). Co więcej, od 1.01.2012 roku wprowadzona została ulga podatkowa, dzięki której istnieje możliwość obniżenia dochodu podlegającego opodatkowaniu poprzez odliczenie nawet 60% wydatków związanych z prowadzeniem działalności B+R (z wyjątkiem wynagrodzeń pracowników). Uprzywilejowane traktowanie działalności B+R odgrywa istotną rolę ze względu na powiązanie dużych gospodarstw rolniczych z centrami innowacji w obszarze agrobiznesu¹²⁸. Dla celów podatkowych najczęściej wykorzystywana jest metoda liniowa amortyzacji. Ponadto, straty podatkowe nie mogą być przenoszone na okres dłuższy niż 8 lat podatkowych. Z punktu widzenia specyfiki produkcji rolniczej, nie można dokonywać odpisów amortyzacyjnych dla nieruchomości mieszkalnych, jeśli wartość bilansowa aktywów spadła poniżej aktualnej wartości rynkowej. Minimalny okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych środków trwałych wynosi 5 lat.

Stawki podatkowe

Istotną rolę w konstrukcji podatku dochodowego odgrywa progresja szczeblowa (tabela 34): wyższej stawce podlega jedynie nadwyżka dochodów ponad górną granicę poprzedniego przedziału. Warto odnotować, że dochody z posiadanych udziałów i akcji, a także z oszczędności zostały opodatkowane stawką proporcjonalną, ustaloną na poziomie 25%. Implikuje to wniosek, że holenderski system opodatkowania PIT łączy mechanizm podatku liniowego z progresją szczeblową. Holenderski system podatkowy jest ściśle powiązany z systemem ubezpieczeniowym, które funkcjonują łącznie. Na potrzeby obliczania składek na ubezpieczenie społeczne przyjęto uproszczony mechanizm, który polega na powiązaniu składki ubezpieczeniowej z wysokością osiąganego dochodu. Trzeba podkreślić, że holenderski system podatkowy wyraźnie różnicuje wysokość obciążeń dla osób do 65 i po 65 roku życia.

Tabela 34. Stawki podatkowe – podatek dochodowy PIT w roku podatkowym 2012

Przedział dochodów podatkowych (rocznie, euro)	Stawka podatkowa (%)
Dochody uzyskane z pracy i mieszkań własnościowych oraz z działalności gospodarczej	
Do 18 945 euro	1,95
18 945,1-33 863	10,80
33 863,1-56 491	42,00
56 491 i powyżej	52,00
Dochody uzyskane z posiadanych udziałów/akcji	
Niezależnie od wysokości dochodu	25,00
Dochody z oszczędności i inwestycji	
4% zysku z aktywów netto	30,00

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych: Deloitte. International tax. Netherlands Highlights, s. 3.

Mechanizm obliczania podatku dochodowego polega na rozbięciu całkowitych stawek podatku dochodowego na dwie części: faktyczną stawkę podatku plus stawkę ubezpieczenia społecznego, która w roku 2012 stanowiła dla osób do 65 roku życia –

¹²⁸ Wiele technologii produkcji roślinnej i zwierzęcej, wykorzystywanych w Polsce (w tym związanych z genetyką, bioinżynierią, agrotechniką) wywodzi się z Holandii.

31,15%, dla osób powyżej 65 roku życia – 13,25%. W rezultacie stawka podatku dochodowego w pierwszym i drugim progu podatkowym jest bardzo niska, niemniej całkowite obciążenie dochodu w pierwszym progu wynosi 33,1%, w drugim – 41,95% dla osób do 65 roku życia, a dla osób po 65 roku życia odpowiednio 15,2% oraz 24,05%. Powyższy mechanizm przedstawia tabela 35.

Tabela 35. Stawki podatku dochodowego w 2012 roku (box 1)

Dochód (w euro)	Stawka podatku (%)	Stawka ubezpieczenia społecznego (osoby do 65 r. ż.) (%)	Stawka ubezpieczenia społecznego (osoby po 65 r.ż.) (%)	Całkowity podatek (osób do 65 r.ż.) (%)	Całkowity podatek (osób po 65 r.ż.) (%)
0–18 945	1,95	31,15	13,25	33,10	15,20
18 945,1–33 863	10,80	31,15	13,25	41,95	24,05
33 863,1–56 491	42,00			42,00	42,00
56 491 i powyżej	52,00			52,00	52,00

Źródło: opracowanie własne na podstawie www.loonwijzer.nl.

System opodatkowania CIT bazuje, podobnie jak opodatkowanie dochodów osób fizycznych, na stawkach progresywnych (tabela 36). Relatywnie prosty mechanizm ustalania kwoty należnego podatku korporacyjnego należy oceniać bardzo pozytywnie z perspektywy zwiększenia konkurencyjności systemu podatkowego w Holandii.

Tabela 36. Stawki podatkowe – podatek dochodowy CIT w roku podatkowym 2012

Przedział dochodów podatkowych (rocznie, euro)	Stawka podatkowa (%)
0 – 200 000	20
200 000,1 i powyżej	25

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych: Deloitte. International tax. Netherlands Highlights, s. 3.

Preferencje dla rolnictwa

Z punktu widzenia produkcji rolniczej, istotną rolę odgrywają ulgi odnoszące się do amortyzacji. Możliwe jest dokonywanie odpisów amortyzacyjnych kwot produkcyjnych (o ile zostały nabyte). Istnieje możliwość ustalenia stawki amortyzacyjnej niektórych budynków rolniczych, np. cieplarni, stajni, obór – w porozumieniu z organem administracji skarbowej. Budynek mieszkalny gospodarstwa może być potraktowany jako składnik majątkowy, wykorzystywany w działalności gospodarczej przedsiębiorstwa (co umożliwi dokonanie odpisów amortyzacyjnych). Osoby samozatrudniające się (także rolnicy, prowadzący jednoosobową działalność) mogą korzystać ze specjalnych ulg inwestycyjnych, polegających na odliczeniu od 3 do 24% kwoty inwestycji w aktywa zaangażowane w działalność operacyjną¹²⁹. Należy zwrócić uwagę na obecność ulg dotyczących inwestycji w technologie energooszczędne (do 55% kwoty wydatków na inwestycję) i proekologiczne (do 60%). Zyski kapitałowe ze sprzedaży

¹²⁹ Ta ulga inwestycyjna nie obejmuje aktywów takich, jak użytki rolne, kwoty produkcyjne, nieruchomości mieszkalne i pojazdy.

gruntów rolnych podlegają zwolnieniu przedmiotowemu¹³⁰. Co więcej, przyznana została ulga podatkowa (w wysokości 3630 euro rocznie) obejmująca podatników, którzy zrezygnowali z prowadzenia działalności rolniczej. Pewną wyjątkową sytuacją pod względem podatkowym jest zwolnienie przedmiotowe, którym objęta jest sprzedaż gospodarstwa rolniczego¹³¹.

Obowiązki rejestracyjne, ewidencyjne i rozliczeniowe oraz wsparcie publiczne

W przypadku podatku dochodowego, płaconego przez osoby fizyczne, zeznanie podatkowe powinno być złożone do 1 kwietnia następnego roku kalendarzowego¹³². Rolnicy, prowadzący gospodarstwa niemające osobowości prawnej, są zobligowani do składania rocznego zeznania podatkowego, które musi być złożone do 1 kwietnia następnego roku kalendarzowego. Składki na ubezpieczenia społeczne odliczane są od uzyskanych wynagrodzeń i traktowane jako zaliczka na poczet przyszłych obciążeń¹³³. Zeznanie podatkowe obejmuje również informacje o podatku dochodowym, którego źródłem są przychody podatkowe z prowadzenia działalności gospodarczej oraz przychody z udziałów/akcji, a także oszczędności i inwestycji. O specyfice systemu ewidencyjno-rozliczeniowego świadczy oszacowanie, wykonane przez urzędnika organu administracji skarbowej, dochodu podatkowego osoby fizycznej, która nie złożyła zeznania podatkowego¹³⁴. System ewidencyjno-rozliczeniowy w przypadku podatku korporacyjnego nie jest skomplikowany. Podatnik CIT sporządza „proewizorium” zeznania podatkowego, bazując na danych z poprzednich dwóch lat podatkowych, w pierwszym miesiącu bieżącego roku podatkowego. Na podstawie tego prowizorium ustalana jest kwota miesięcznej zaliczki należnego podatku korporacyjnego, regulowanej do końca bieżącego roku kalendarzowego. Podmiot CIT może wskazać, że kwota rzeczywistego należnego podatku będzie niższa niż w prowizorium zeznania podatkowego i wnioskować o wyrównanie (zwrot podatku). Drugie prowizorium (szacunek) jest dokonywane na podstawie oszacowanego dochodu, podlegającego opodatkowaniu, w bieżącym roku podatkowym. Urzędnik organu administracji skarbowej dokonuje oceny merytorycznej zeznania podatkowego. Ostateczna informacja o należnym podatku korporacyjnym powinna być złożona nie później niż 3 lata po upływie danego roku podatkowego¹³⁵.

Podatnicy CIT są zobligowani do złożenia (drogą elektroniczną) właściwego zeznania podatkowego corocznie, w ciągu 6 miesięcy od końca danego roku podatkowego. Do właściwego zeznania podatkowego podatnicy CIT załączają bilans oraz ra-

¹³⁰ Wyjątkiem jest zmiana wartości powyżej rynkowej wartości użytków rolnych, jeśli są wykorzystywane na potrzeby produkcji rolniczej.

¹³¹ W holenderskim prawie podatkowym podkreślono, że podatnik przejmujący gospodarstwo rolnicze „nabywa” sytuację podatkową rolnika, sprzedającego swój majątek.

¹³² Rok podatkowy pokrywa się z rokiem kalendarzowym.

¹³³ Zarówno składki na ubezpieczenia społeczne, jak i podatek dochodowy, są obliczane na podstawie dochodu podlegającemu opodatkowaniu.

¹³⁴ W Holandii, podobnie jak w Polsce, osoba fizyczna jest zobligowana do złożenia zeznania podatkowego, przy niewystępowaniu należnego podatku dochodowego.

¹³⁵ W uzasadnionych przypadkach właściwy organ administracji skarbowej może wydłużyć ten okres.

chunek zysków i strat¹³⁶. W przypadku podatku korporacyjnego¹³⁷ na podmiocie ciąży obowiązek przygotowania zeznania podatkowego. Podatek dochodowy jest uiszczany przez duże podmioty w kwartalnych ratach, począwszy od siódmego miesiąca roku finansowego. Zeznanie podatkowe powinno być wypełnione w ciągu 12 miesięcy od zakończenia roku podatkowego. Należy też zaznaczyć, że od 1.04.2011 roku obowiązkiem jest wypełnianie zeznań podatkowych w wersji online. Pewną specyficzną cechą systemu opodatkowania CIT jest możliwość ustalenia szacunkowego dochodu podatkowego i ustalenie należnego podatku w sytuacji, gdy podatnik nie przesłał w terminie zeznania podatkowego lub nie dostarczył wymaganych przez organy administracji skarbowej dokumentów. Podatnicy zarówno PIT, jak i CIT, mogą liczyć na bezpłatnie udzielane informacje przez organ administracji skarbowe. Nieodpłatnie udzielona pomoc dotyczy prawidłowego wypełnienia zeznania podatkowego. Pytania zadawane w ramach serwisu publicznego nie mogą dotyczyć aspektów optymalizacji podatkowej. Strona internetowa organów skarbowych zawiera listę najczęściej zadawanych pytań, ponadto przykłady dotyczące opodatkowania, a także liczne broszury, wyjaśniające mechanizm obliczania podatku należnego.

Przygotowywane zmiany w zakresie systemu opodatkowania

Proponowane zmiany w zakresie systemu opodatkowania rolnictwa holenderskiego dotyczą ogólnych mechanizmów opodatkowania. Reforma podatkowa, podobnie jak w innych państwach UE-15 z powiększającym się długiem sektora finansów publicznych, ukierunkowana została na zwiększenie dochodów budżetowych, m.in. poprzez ograniczenie ulg podatkowych, związanych głównie z podatkiem dochodowym. Implikuje to konieczność zmiany występującej skali podatkowej, w tym podniesienie najwyższej stawki podatkowej dla najbogatszych podatników – w myśl koncepcji państwa opiekuńczego, której admiratorami są politycy partii centrolewicowych. W związku z reformą systemów podatkowych postulowane jest ograniczenie wykorzystania ulgi mieszkaniowej, umożliwiającej odliczenie odsetek od kredytów hipotecznych (na mieszkania jednorodzinne). Ograniczenie to może mieć charakter kwotowy (do 350 000 euro rocznie) lub procentowy (do 42% kwoty odsetek rocznie)¹³⁸.

Próba syntezy

Holenderski system podatkowy gospodarstwa rolnicze podobnie jak przedsiębiorstwa z innych sektorów gospodarki. Głównym podatkiem obciążającym rolnictwo jest podatek dochodowy. Jednak dla rolnictwa występuje szereg ulg i zwolnień podatkowych ułatwiających optymalizację podatku dochodowego.

¹³⁶ Wspomnieć należy, że zakres obligatoryjnej sprawozdawczości finansowej w przypadku BV (odpowiednika polskiej sp. z o.o.) jest stosunkowo szeroki.

¹³⁷ Rok podatkowy dla podmiotów zobligowanych do płacenia podatku korporacyjnego pokrywa się z rokiem bilansowym. W przypadku podatku dochodowego rok podatkowy trwa od 5 kwietnia do 6 kwietnia następnego roku kalendarzowego.

¹³⁸ O. van Der Donk, G. Kinnegim, J. Brouwer, 2012, Netherlands: *Proposed Changes In Dutch Tax Law: Tax Plan 2013*.

<http://www.mondaq.com/x/203968/tax+authorities/Proposed+Changes+In+Dutch+Tax+Law+Tax+Plan+2013>

2.2.4. System opodatkowania rolnictwa w Czechach

Charakterystyka rolnictwa w Czechach

Liczba gospodarstw rolniczych w 2010 roku w Czechach wynosiła 22 900. Te podmioty prowadziły działalność na ponad 3,48 mln ha użytków rolnych, co stanowiło 44,3% powierzchni kraju. Należy odnotować, że 33,7% gospodarstw charakteryzowało się powierzchnią użytków rolnych mniejszą niż 10 ha, co było następstwem procesów dekoloktywizacji (od 1991 roku) państwowych przedsiębiorstw rolniczych. Warto zwrócić uwagę na fakt, że gospodarstwa o areale 100 ha i powyżej stanowiły 29,9% podmiotów rolniczych. Przeciętne gospodarstwo prowadziło działalność na areale ponad 152 ha użytków rolnych¹³⁹. Obecna struktura gospodarstw rolniczych stanowi wypadkową reformy własnościowej ziemi rolniczej. Z produkcją w gospodarstwach rolniczych w 2010 r. związanych było 108 tys. pełnozatrudnionych (AWU), co stanowiło zaledwie 1,0% ludności kraju (10 520 tys. mieszkańców). Wynikało to z faktu, że znaczna część siły roboczej na wsi znalazła zatrudnienie w sektorze usług. Wskaźnik Giniego, wyrażający nierównomierność w dystrybucji dochodów ludności, kształtował się na poziomie 24,9% i był o 5,4 punktów procentowych niższy niż na obszarze EU-27 (tj. 30,3%). Pogłowie zwierząt gospodarskich kształtowało się na poziomie 1723 tys. jednostek przeliczeniowych (LU). Gospodarstwa rolnicze są wyspecjalizowane w produkcji pszenicy, jęczmienia (ze względu na istotną rolę eksportu piwa typu porter), a także trzody chlewnej.

Rodzaje podatków obciążających działalność rolniczą i przedmiot opodatkowania

W skład systemu opodatkowania rolnictwa w Czechach wchodzi następujące rodzaje podatków:

- **podatki dochodowe:** podatek dochodowy, podatek korporacyjny, podatek u źródła (od dywidend, otrzymanych odsetek);
- **podatki majątkowe:** podatek od wartości użytkowanych nieruchomości mieszkalnych¹⁴⁰, podatek gruntowy¹⁴¹, podatek od spadków i darowizn, podatki z tytułu przeniesienia prawa własności;
- **podatki konsumpcyjne:** VAT, akcyza.

Jako obciążenia o charakterze danin publicznoprawnych można potraktować opłaty za korzystanie ze środowiska, czy też składki na ubezpieczenia społeczne mające charakter parafiskalny. Dodatkowo, do danin obciążających działalność rolniczą należy zaliczyć opłaty za korzystanie z pojazdów.

Około 11% gospodarstw rolniczych w Czechach charakteryzuje się osobowością prawną (spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki akcyjne¹⁴² i spółdziel-

¹³⁹ F. Budzyński zwrócił uwagę, że prywatyzowanie własności w rolnictwie Republiki Czeskiej było bardzo zaawansowane, m in. przez proces legalizowania tzw. czarnych konstrukcji (w stosunkach własnościowych), dzięki czemu przyszli właściciele mogli poznać z wyprzedzeniem warunki prawne prywatyzowanych przedsięwzięć. Por. F. Budzyński, *Ekonomika porównawcza rolnictwa*, s. 153-154.

¹⁴⁰ Jest to przykład podatku katastralnego.

¹⁴¹ W przypadku użytków rolnych podstawą opodatkowania jest urzędowa cena powierzchni użytków rolnych.

nie). Należy jednak zwrócić uwagę na istotny fakt, że te podmioty są właścicielami ponad 75% użytków rolnych i charakteryzują się dużą żywotnością ekonomiczną. Implikuje to wniosek o istotnym znaczeniu podatku korporacyjnego oraz marginalnej roli podatku dochodowego od osób fizycznych w opodatkowaniu działalności rolniczej. **Przedmiotem opodatkowania w podatku korporacyjnym** jest dochód podatkowy, obliczany na podstawie zysku księgowego, z uwzględnieniem korekt przywidzianych w prawie podatkowym. W **podatku dochodowym od osób fizycznych**, mającym mniejsze znaczenie fiskalne niż podatek korporacyjny, dochód podatkowy został podzielony, ze względu na źródło uzyskiwanych przychodów podatkowych, na cztery kategorie: dochód z pracy, dochód z działalności gospodarczej (przedsiębiorczej), dochód z kapitału, z najmu/dzierżawy majątku, pozostałe dochody.

Zagregowany dochód podatkowy jest definiowany jako różnica między przychodami podatkowymi a rzeczywistymi lub zryczałtowanymi kosztami ich uzyskania (niezbędnymi do zrealizowania przychodów podatkowych). Należy zwrócić uwagę, że dywidendy z tytułu udziałów przedsiębiorstw krajowych, a także otrzymane odsetki zostały opodatkowane odrębnie (stawką podatkową ustaloną na poziomie 15%).

Regulacje prawne dotyczące opodatkowania rolnictwa

Podstawowe uregulowania w zakresie podatku korporacyjnego i dochodowego znajdują się w akcie prawnym *Zákonč. 586/1992 Sb., o daních z příjmů* (z późniejszymi zmianami). Czeskie prawo podatkowe nie operuje kategorią „dochodu rolniczego”. Ze względu na dominację gospodarstw rolniczych posiadających osobowość prawną, podmioty te są zobligowane do sporządzania rocznych sprawozdań finansowych. Punktem wyjścia w podatkowej procedurze obliczenia należnego podatku korporacyjnego jest zysk netto, rozumiany w kategoriach rachunkowych – rachunku zysków i strat. Należy zwrócić uwagę, że część dużych gospodarstw rolniczych w formie spółek kapitałowych¹⁴³ jest zobligowana do zlecenia biegłemu rewidentowi zbadania sprawozdania finansowego.

Metody ustalania dochodu podatkowego (podatek korporacyjny)

Specyfiką ustalania dochodu podatkowego w Czechach jest uwzględnienie zysków kapitałowych. W celu obliczenia podstawy opodatkowania, zysk księgowy netto (z rachunku zysków i strat) zostaje skorygowany o podatkowe koszty uzyskania przychodu (tabela 37). Istotną rolę odgrywa wyłączenie otrzymanych dywidend jako przedmiotu opodatkowania z podatku korporacyjnego.

¹⁴² Nie ma restrykcyjnie wysokich wymagań kapitałowych przy zakładaniu spółki akcyjnej – 2 mln CZK, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością – 0,2 mln CZK.

¹⁴³ Podobnie jak w polskim prawie bilansowym, muszą zostać spełnione dwa spośród trzech kryteriów: (1) wartość majątku podmiotu powyżej 40 mln CZK; (2) przychody ze sprzedaży netto powyżej 80 mln CZK; (3) liczba zatrudnionych pracowników (pełnoetatowo) powyżej 50, Deloitte. *Taxation and Investment in Czech Republic 2011. Reach, relevance and reliability*, s. 10.

Tabela 37. Obliczenie podstawy opodatkowania w podatku korporacyjnym

Operacja	Kategoria bilansowa/ podatkowa
+/-	Zysk/strata księgowa przed opodatkowaniem
+	Koszty niebędące kosztami uzyskania przychodów
+/-	Różnica między odpisami amortyzacyjnymi według prawa bilansowego a podatkowego
-	Przychody niepodlegające opodatkowaniu lub niebędące przedmiotem opodatkowania CIT
-	Korekty związane z kosztami uzyskania przychodów (niebędącymi kosztami w ujęciu rachunkowym, ale odnoszącymi się do okresu sprawozdawczego, związanego z rokiem podatkowym)
+	Korekty związane z ujęciem przychodów podatkowych, nieuwzględnianych w systemie rachunkowości
=	Skorygowana podstawa opodatkowania
-	Niewykorzystana ulga inwestycyjna
-	Zakumulowana strata podatkowa
-	Darowizny na cele charytatywne (do 5% skorygowanej podstawy opodatkowania)
-	Ulgi z tytułu prowadzenia działalności badawczo-rozwojowej (nawet do 100% niektórych wydatków)
=	Podstawa opodatkowania po uwzględnieniu ulg
x	Stawka podatkowa/100
=	Podatek przed niektórymi odliczeniami
-	Odliczenia
=	Należny podatek korporacyjny

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Czech Invest, Corporate Tax and Depreciation, <http://www.czechinvest.org/data/files/fs-14-corporate-tax-and-depreciation-78-en.pdf>.

Do **kosztów uzyskania przychodu** w czeskim prawie podatkowym włączono płatności za przeniesienie praw know-how, a także niektóre opłaty (z wyjątkiem należnego podatku korporacyjnego). Kategorie, które nie są kosztami uzyskania przychodu, obejmują dodatkowe premie dla kadry zarządzającej, jak również koszty zakupu papierów wartościowych. Podmioty będące osobami prawnymi, mogą dokonać odliczenia nawet do 5% wysokości darowizn na cele charytatywne (do 2000 CZK) i do 10% wysokości darowizn na instytucje edukacyjne. Do kategorii kosztów uzyskania przychodu należy zaliczyć również nieściągalne należności (po ogłoszeniu wyniku postępowania sądowego), a także kwalifikowane wydatki na działalność badawczo-rozwojową (o ile zostaną wyodrębnione z działalności operacyjnej). Istotną kategorią są rezerwy, które z punktu widzenia prawa podatkowego nie powinny być traktowane jako koszt uzyskania przychodu, poza nielicznymi wyjątkami¹⁴⁴. Aktywa o wartości początkowej wyższej niż 40 000 CZK mogą być, dla celów podatkowych, amortyzowane za pomocą metody przyspieszonej lub liniowej, a od 1.01.2009 r. również z wykorzystaniem innych metod (w tym metody naturalnej). Należy zwrócić uwagę na fakt, że odpisy amortyzacyjne powinny być dokonywane tylko jedną metodą w ciągu cyklu życia aktywów. Użytki rolne, a także aktywa biologiczne, np. stado produkcyjne, dla celów podatkowych nie podlegają amortyzacji.

Jak wynika z danych w tabeli 38 okres amortyzowania składników majątkowych jest ściśle związany z cyklem życia danej kategorii środków trwałych. Można

¹⁴⁴ Można jednak potraktować jako koszt uzyskania przychodu rezerwy z tytułu należności przedawionych (powyżej 12 miesięcy) (do 100% wysokości, maksymalnie 30 000 CZK).

stwierdzić, że z punktu widzenia czeskiego prawa podatkowego polityka amortyzacyjna nie odbiega znacząco od polskiego ustawodawstwa podatkowego. Co więcej, można dokonywać odpisów amortyzacyjnych (metodą liniową) wartości niematerialnych i prawnych w okresie ich używania.

Tabela 38. Okres amortyzacji dla wybranych kategorii środków trwałych (zgodnie z regulacjami podatkowymi)

Kategoria środków trwałych	Przykłady środków trwałych	Okres amortyzacji (lata)
1	Narzędzia, komputery	3
2	Przyczepy, samochody osobowe i ciężarowe, ciągniki rolnicze, meble	5
3	Ciężkie maszyny	10
4	Budynki i budowle drewniane, instalacje rurociągowy, budowle związane z produkcją energii	20
5	Budynki i budowle (poza kategorią 4. i 6.), drogi, tunele	30
6	Hotele, budynki o charakterze administracyjnym, z przeznaczeniem na cele socjalne i kulturowe	50

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych: Deloitte. Taxation and Investment in Czech Republic 2011. Reach, relevance and reliability, s. 10.

Wspomnieć należy, że sposób ustalania należnego podatku dochodowego nie różni się znacząco od rozwiązań przyjętych w obszarze niemieckojęzycznym. Kategoriami zwolnionymi z opodatkowania są m.in. dodatek mieszkaniowy (do kwoty 3500 CZK miesięcznie), dodatki związane z uzupełniającymi programami opieki zdrowotnej, a także refundacją przez pracodawcę wydatków związanych z kształceniem dzieci. Kwotę wolną od podatku ustalono na poziomie 24 840 CZK, z kolei ulga z tytułu posiadania dzieci wynosi 13 404 euro (na 1 dziecko)¹⁴⁵. Podatnicy – osoby samozatrudniające się nie mogą odliczać składek na ubezpieczenie społeczne.

Stawki podatkowe

Specyfiką systemu opodatkowania zarówno podatkiem CIT, jak i PIT, jest obecność proporcjonalnych stawek podatkowych (PIT – 15%, CIT – 19%). Przypomina to, w pewnym stopniu, rozwiązanie, które zostało przyjęte w polskim (ze względu na taki sam poziom stawki CIT) i irlandzkim systemie opodatkowania¹⁴⁶.

Preferencje dla rolnictwa i wsparcie publiczne

Ze względu na specyfikę struktury agrarnej w Czechach (dominacja dużych, wysokotowarowych przedsiębiorstw rolniczych w formie spółek kapitałowych i spółdzielni), działalność rolnicza została potraktowana w podobny sposób, jak inne formy aktywności gospodarczej, choć istnieją pewne uregulowania adresowane do podmiotów prowadzących działalność rolniczą. Płatnik PIT, uzyskujący dochody wyłącznie z działalności rolniczej lub innej aktywności gospodarczej, może wystąpić do właściwego organu administracji skarbowej o ustalenie szacunkowego dochodu podatkowego, o ile zostaną spełnione następujące warunki: podatnik nie zatrudnił pracowników lub innych osób (tzn. gospodar-

¹⁴⁵ KPMG in the Czech Republic, Tax Services, Tax Card 2012, s. 6.

¹⁴⁶ Zastosowanie podatku liniowego w odniesieniu do podmiotów – osób fizycznych.

stwo ma charakter rodzinny), nie jest członkiem spółdzielni, udziałowcem lub akcjonariuszem oraz nie jest płatnikiem podatku VAT.

Podanie o ustalenie szacunkowego dochodu podatkowego, skierowane do właściwego organu administracji skarbowej, zawiera przewidywane przychody podatkowe i koszty ich uzyskania. Na drodze postępowania administracyjnego ustalana jest podstawa opodatkowania (dochód podatkowy), a także kwota podatku należnego, z uwzględnieniem stawek progresywnych. Biorąc pod uwagę strukturę gospodarstw rolniczych według ESU, opodatkowanie w formie ryczałtowej nie jest korzystne z punktu widzenia sytuacji ekonomiczno-finansowej podmiotów. W przypadku płatnika podatku CIT, uzyskującego dochody z działalności rolniczej, leśnictwa czy gospodarki wodnej, podstawa opodatkowania powinna wynosić co najmniej 50% minimum ustalonego w rozporządzeniu Ministra Finansów. Jeśli podstawa opodatkowania jest niższa niż „baza” ustalona w rozporządzeniu, należny podatek korporacyjny jest obliczany na podstawie tego minimum. Zwrócić należy uwagę na fakt, że dotacje UE w ramach WPR są opodatkowane. Z kolei pozostałe dotacje, finansujące inwestycje rzeczowe, z reguły nie podlegają opodatkowaniu.

Obowiązki rejestracyjne, ewidencyjne i rozliczeniowe oraz wsparcie publiczne

Z uregulowań dotyczących podatku korporacyjnego wynika, że za rok podatkowy może być przyjęty: (1) rok kalendarzowy; (2) rok działalności gospodarczej; (3) okres od momentu dokonania połączenia do końca roku kalendarzowego; (4) rok bilansowy, jeśli okres ten jest dłuższy niż 12 miesięcy. Zeznanie podatkowe CIT powinno zostać złożone w ciągu 3 miesięcy od zakończenia roku podatkowego. Termin ten może zostać przesunięty nawet o 6 miesięcy, jeśli podmiot udzielił pełnomocnictwa¹⁴⁷ zarejestrowanemu doradcy podatkowemu. W przypadku spółek, których roczne sprawozdanie finansowe podlega obowiązkowi badania przed biegłego rewidenta, termin złożenia zeznania podatkowego zostaje wydłużony o dodatkowe 6 miesięcy. Należny podatek korporacyjny powinien być uregulowany z chwilą złożenia zeznania podatkowego. Możliwe jest złożenie dwóch lub czterech zaliczek na poczet należnego podatku CIT (rozwiązanie opcjonalne). Niezłożenie zeznania podatkowego w wymaganym terminie, a także istotne błędy w tym zeznaniu, czy też ukrycie części dochodów podatkowych pociągają za sobą restrykcyjne kary skarbowe, których wysokość zależy od charakteru wykroczenia skarbowego¹⁴⁸.

W przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych ustalono, że rok podatkowy obejmuje okres roku kalendarzowego. Podatek dochodowy od przychodów podatkowych z pracy jest potrącany „automatycznie” przez pracodawcę i przekazywany do organu administracji skarbowej. Podatnik PIT jest zobligowany do złożenia zeznania podatkowego do 1 kwietnia następnego roku podatkowego. Termin ten może zostać przesunięty do 1 lipca, o ile zeznanie podatkowe jest przygotowane przez zare-

¹⁴⁷ Informacja o udzieleniu pełnomocnictwa doradcy podatkowemu powinna zostać złożona przez podatnika do organu administracji skarbowej niż później niż w ciągu 3 miesięcy od zakończenia roku podatkowego.

¹⁴⁸ W Czechach, podobnie jak w państwach niemieckojęzycznych, istnieje rozwinięty aparat skarbowy (Generalny Dyrektoriat Finansowy, 8 Dyrektoriatów Finansów, 405 Urzędów Finansowych).

jestrowanego doradcę podatkowego¹⁴⁹, któremu podatnik udzielił pełnomocnictwa. Podobnie jak w przypadku podatku CIT, m.in. nieterminowe złożenie zeznania podatkowego, a także istotne błędy w tym zeznaniu, ukrycie części dochodów podatkowych mogą być potraktowane jako wykroczenia skarbowe.

Podatnicy zarówno PIT, jak i CIT, mogą liczyć na bezpłatnie udzielane informacje przez organy administracji skarbowej (przede wszystkim ze strony tzw. urzędów finansowych, odpowiednik polskich urzędów skarbowych). Znacznym ułatwieniem dla podatników jest elektroniczny system ewidencyjno-rozliczeniowy e-Tax¹⁵⁰. Już od 2002 r. istnieje możliwość składania zeznania podatkowego w formie elektronicznej. Aplikacja e-Tax umożliwia sprawdzenie statusu dotyczącego należnego podatku dochodowego/korporacyjnego (lub zwrotu podatku). Należy dodać, że warunkiem umożliwiającym korzystanie z elektronicznego systemu e-Tax jest posiadanie certyfikatu cyfrowego, wraz z podpisem elektronicznym. Warto zwrócić uwagę na fakt, iż w czeskim systemie podatkowym istnieje również możliwość uzyskania informacji podatkowych w postaci elektronicznej.

Przygotowywane zmiany w zakresie systemu opodatkowania

Gruntowna reforma systemu opodatkowania została przyjęta przez czeski parlament jesienią 2011 r. i obejmuje pakiet zmian w ponad 72 ustawach i rozporządzeniach. Najbardziej istotną zmianą, jaką planuje się wprowadzić w systemie opodatkowania jest podniesienie stawki podatkowej PIT: o 4 punkty procentowe (tj. do 19%). Zmiana ta jest podyktowana koniecznością utrzymania dyscypliny fiskalnej w Czechach. Jak dotąd nie dysponujemy jednak informacjami, które potwierdzałyby jej wprowadzenie. Z punktu widzenia międzynarodowej konkurencyjności podmiotów rolniczych, duże znaczenie odgrywa utrzymanie obecnej stawki podatku CIT na poziomie 19%. Obniżono (z 300 000 do 80 000 CZK)¹⁵¹ kwotę odliczenia od podstawy opodatkowania, obejmującą odsetki od spłacanych kredytów budowlanych. W reformie podatkowej brak jest odniesień do specyfiki działalności rolniczej (np. zmiany dotychczasowych ulg, sposób opodatkowania dotacji UE), która jest nadal traktowana jak inne działy gospodarki.

Próba syntezy

Dominującym obciążeniem fiskalnym w działalności rolniczej w Czechach jest podatek korporacyjny. Wynika to z faktu, że podmiotami użytkującymi większość użytków rolnych są jednostki mające osobowość prawną. Należy zwrócić uwagę na fakt, że po spełnieniu pewnych kryteriów podatnik – osoba fizyczna może zwrócić się o administracyjne, szacunkowe ustalenie dochodu podatkowego, co jest szczególną ulgą dla małych podmiotów rolniczych. Należy jednak wyraźnie podkreślić, że uregulowanie to odnosi się do niewielkiej grupy podatników spełniających określone kryte-

¹⁴⁹ Należy zaznaczyć, że wydatki związane z korzystaniem z usług doradztwa podatkowego, nie zostały uprzywilejowane podatkowo, zarówno dla osób prawnych, jak i fizycznych.

¹⁵⁰ Electronic communication with the Czech Tax Administration, http://cfs.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cfs/ElektComCTA_aj.pdf.

¹⁵¹ Jenerálová I., 2011, New Tax Reform in Czech Republic, <http://www.czech.cz/en/Business/Economic-facts/New-Tax-Reform-in-the-Czech-Republic>.

ria, a większość podmiotów gospodarczych prowadzących działalność rolniczą podlega takim samym rozwiązaniom podatkowym, jak pozostałe podmioty reprezentujące pozarolnicze działy gospodarki narodowej.

2.2.5. System opodatkowania rolnictwa na Węgrzech

Charakterystyka rolnictwa na Węgrzech

Liczba gospodarstw rolniczych w 2010 roku na Węgrzech wynosiła 576 800. Te podmioty prowadziły działalność na ponad 4,69 mln ha użytków rolnych, co stanowiło 50,4% powierzchni kraju. Należy odnotować, że 91,6% gospodarstw charakteryzowało się powierzchnią użytków rolnych mniejszą niż 10 ha, co wskazuje na obecność wielu rodzinnych, niskotowarowych gospodarstw rolniczych. Warto zwrócić uwagę na fakt, że gospodarstwa o areale 100 ha i powyżej stanowiły zaledwie 1,3% podmiotów rolniczych. Przeciętne gospodarstwo prowadziło działalność na areale ponad 8 ha użytków rolnych. Obecna struktura gospodarstw rolniczych jest wynikiem reformy własnościowej ziemi rolniczej po 1989 roku. Z produkcją w gospodarstwach rolniczych w 2010 r. związanych było 423,5 tys. pełnozatrudnionych (AWU), co stanowiło 4,2% ludności kraju (10 014 tys. mieszkańców). Wskaźnik Giniego, wyrażający nierównomierność w dystrybucji dochodów ludności, kształtował się na poziomie 24,1% i był o 6,2 punktów procentowych niższy niż na obszarze EU-27 (tj. 30,3%). Może to wskazywać na dość równomierny rozkład dochodów ludności. Pogłowie zwierząt gospodarskich kształtowało się na poziomie 2 484 tys. jednostek przeliczeniowych (LU). Z uwagi na fakt, iż bardzo żyzne gleby stanowią ponad 30% powierzchni kraju (obszar Wielkiej Niziny Węgierskiej), rolnictwo węgierskie jest wyspecjalizowane w produkcji przede wszystkim kukurydzy i pszenicy (ponad 1% udziału w produkcji światowej). Wysoko rozwinięte jest sadownictwo i warzywnictwo (m.in. pomidory, papryka, cebula, kapusta). Specyfiką rolnictwa węgierskiego jest również specjalizacja w chowie bydła o użytkowaniu mięsnym¹⁵².

Rodzaje podatków obciążających działalność rolniczą i przedmiot opodatkowania

W skład systemu opodatkowania rolnictwa na Węgrzech wchodzi następujące rodzaje podatków:

- **podatki dochodowe:** podatek dochodowy, podatek korporacyjny, podatek od zysków kapitałowych¹⁵³,
- **podatki majątkowe:** podatek od wartości budynków, podatek gruntowy, podatek od spadków i darowizn, podatki z tytułu przeniesienia prawa własności,
- **podatki konsumpcyjne:** VAT, akcyza.

Jako obciążania o charakterze danin publicznoprawnych można potraktować tzw. opłatę „proinnowacyjną”¹⁵⁴, lokalny podatek korporacyjny¹⁵⁵, opłaty za korzysta-

¹⁵² Wielka Encyklopedia PWN, Węgry. Gospodarka, <http://encyklopedia.pwn.pl/haslo/4575678/wegry-gospodarka.html>.

¹⁵³ Zyski kapitałowe stanowią część dochodu podatkowego – w przypadku podatku PIT. W przypadku podatku od zysków kapitałowych ustalono odrębną stawkę na poziomie 20%.

nie ze środowiska (związane ze zużyciem energii elektrycznej i gazu ziemnego), a także składki na ubezpieczenia społeczne¹⁵⁶.

Ze względu na specyfikę przekształceń własnościowych w rolnictwie węgierskim wykształciła się charakterystyczna struktura gospodarstw według form prawno-własnościowych. Jedynie 3% podmiotów stanowią osoby prawne, które charakteryzują się dużą siłą ekonomiczną i zagospodarowują ponad 40% użytków rolnych na Węgrzech. Pozostałością po przekształceniach własnościowych nierentownych rolniczych spółdzielni produkcyjnych stały się niewielkie, niskotowarowe gospodarstwa rodzinne¹⁵⁷. Implikuje to wniosek, że konieczne jest zwrócenie uwagi na podatek od dochodów zarówno osób fizycznych, jak również prawnych.

Przedmiotem opodatkowania w podatku dochodowym jest rzeczywisty dochód podatkowy podatnika, obejmujący: (1) skonsolidowane dochody z wyjątkiem samozatrudnienia; (2) dochody z samozatrudnienia, (3) pozostałe dochody. Jako dochody podatkowe, odrębnie opodatkowane, należy zaliczyć: dodatkowe świadczenia wypłacane pracownikom (np. premie), zyski kapitałowe, dochody z prowadzenia działalności gospodarczej, a także otrzymywane czynsze z najmu lub dzierżawy nieruchomości.

Przedmiotem opodatkowania w podatku korporacyjnym jest zysk księgowy (przed opodatkowaniem), skorygowany o niezbędne w świetle prawa podatkowego elementy. Konwersja wyniku księgowego na wynik podatkowy obejmuje uwzględnienie rezerw na przewidywane zobowiązania, odzyskane należności, zaksięgowane jako przychód w roku podatkowym, ponadto otrzymane dywidendy¹⁵⁸, które w węgierskim prawie podatkowym są zwolnione od podatku, niezależnie od procentowego udziału danej spółki – podatnika w kapitale zakładowym/akcyjnym.

Regulacje prawne dotyczące opodatkowania rolnictwa

Indywidualne gospodarstwa rolne mogą prowadzić swoją działalność w formie przedsiębiorstw indywidualnych, które są powszechną formą działalności gospodarczej w każdej branży, lub jako „producenci tradycyjni o małej skali”¹⁵⁹. Forma ta jest szczególnie formą prowadzenia działalności gospodarczej przez producentów rolnych.

¹⁵⁴ Podmioty, będące osobami prawnymi, są zobligowane do uiszczenia opłaty proinnowacyjnej, ustalonej na poziomie 0,3% przychodów ze sprzedaży, pomniejszonych o koszty wyrobów sprzedanych, koszty materiałowe i wynagrodzenia dla podwykonawców. Od obowiązku uiszczenia tej specjalnej opłaty o charakterze paropodatkowym są zwalniane jednostki, zatrudniające mniej niż 50 pracowników i podmioty nowo utworzone (nie starsze niż 1 rok od momentu rejestracji).

¹⁵⁵ Stawka tego obciążenia wynosi 2% podstawy opodatkowania, ustalonej dla opłaty „proinnowacyjnej”. Implikuje to wniosek, że jako narzędzia kształtowania poziomu innowacyjności gospodarki mogą być wykorzystane również instrumenty fiskalne.

¹⁵⁶ Składki na ubezpieczenia społeczne są określane jako „podatek na zabezpieczenie społeczne”, ustalony na poziomie 27% wynagrodzenia pracowniczego brutto. Dodatkowo, składka na kształcenie zawodowe jest uiszczana przez pracodawców w wysokości 1,5% wynagrodzenia pracownika.

¹⁵⁷ Por. Budzyński F., *Ekonomika...*, op. cit., s. 163-164.

¹⁵⁸ Z wyjątkiem dywidend otrzymanych od spółek-córek zagranicznych.

¹⁵⁹ Jest to osoba fizyczna, która ukończyła 16 rok życia, która nie jest indywidualnym przedsiębiorcą i która prowadzi tradycyjną produkcję rolną na małą skalę zgodnie z załącznikiem 6 do Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Na Węgrzech ponad 90% rolników należy do grupy tradycyjnych producentów rolnych, pozostałe 10% stanowi grupa rolniczych przedsiębiorców indywidualnych. Węgierski system legislacyjny nie dysponuje oddzielnymi aktami prawnymi dotyczącymi opodatkowania rolnictwa, choć uwzględnia konieczność zróżnicowania obciążeń fiskalnych w zależności od siły ekonomicznej gospodarstwa. Szczególnie uprzywilejowane podatkowo są rodzinne, niskotowarowe gospodarstwa rolnicze, które powstały w wyniku procesów dekoloktywizacji rolnictwa na Węgrzech. Zasady regulujące kwestie podatku dochodowego zawarte są w ustawie o podatku dochodowym osób fizycznych z 1995, natomiast uregulowania związane z podatkiem korporacyjnym – w ustawie o podatku dochodowym osób prawnych z 1996. Warto zwrócić uwagę na fakt, że specyficzny uproszczony mechanizm opodatkowania dla małych przedsiębiorców (tzw. uproszczony mechanizm przedsiębiorczy) został uregulowany ustawą o uproszczonym podatku przedsiębiorczym z 2002. Podstawowe akty prawne z zakresu prawa podatkowego są corocznie nowelizowane. Do ustaw dołączone są do rozporządzenia wykonawcze i komentarze.

Mechanizm ustalania dochodu podatkowego¹⁶⁰

Osoby fizyczne są zobligowane do płacenia podatku dochodowego. Wyróżniono następujące składniki dochodu podlegającego opodatkowaniu: dochody uzyskane z pracy (z wyjątkiem formy samozatrudnienia), dochody z formy samozatrudnienia, pozostałe dochody. Wspomnieć należy, że niektóre wsparcie publicznoprawne (np. dla rodzin zastępczych), otrzymywane stypendia o charakterze naukowym, odszkodowania otrzymane od firm ubezpieczeniowych, a także otrzymywane świadczenia emerytalne i rentowe, nie są włączane do dochodu podlegającego opodatkowaniu.

Dochody uzyskane z pracy (z wyjątkiem samozatrudnienia) obejmują wynagrodzenia z umów o pracę, a także płacone przez pracodawców składki na świadczenia emerytalne. Warto zwrócić uwagę na fakt, że ustawodawca nie przewidział kosztów uzyskania przychodów z pracy. Do kategorii dochodu z samozatrudnienia włączono dochody z wykonywania działalności profesjonalnej, jako różnice między przychodami podatkowymi a kosztami ich uzyskania. Należy wspomnieć, że produkcja rolnicza, a także świadczenie usług w zakresie leasingu nieruchomości, audytu finansowego mogą być traktowane, z punktu widzenia prawa podatkowego, jako wykonywanie działalności profesjonalnej. Istnieje także możliwość ryczałtowego ustalenia kosztów podatkowych (w wysokości 10% przychodów podatkowych). Przy obliczaniu należnego podatku korporacyjnego uwzględnione są następujące rodzaje odliczeń: z tytułu straty podatkowej – możliwość wykorzystania w ciągu kolejnych 5 lat podatkowych, przychody i koszty wynikające ze stosowania walut obcych, przyjęte rezerwy, honoraria (można odliczyć do 50% wysokości, ale odliczenie nie może przekroczyć 50% zysków podatkowych), koszty działalności B+R obniżone o wysokość wynagrodzeń dla podwykonawców i otrzymane dotacje – istnieje możliwość odliczenia nawet do 100% wysokości. Podatnicy będący osobami prawnymi najczęściej wykorzystują metodę

¹⁶⁰ Przedstawiona zostanie metoda ustalania przedmiotu opodatkowania w podatku korporacyjnym, ze względu na znaczącą rolę gospodarstw mających osobowość prawną.

liniową amortyzacji. Od 1.01.2012 roku dopuszczalne jest stosowanie obniżonych, w stosunku do regulacji podatkowych, stawek podatkowych, ale nie niższych niż w prawie bilansowym¹⁶¹. Jak wynika z danych zawartych w tabeli 39, rozwiązania w zakresie podatkowej polityki amortyzacyjnej przyjęte na Węgrzech, nie odbiegają zbyt od uregulowań polskich.

Tabela 39. Stawki amortyzacyjne dla wybranych kategorii środków trwałych istotnych z punktu widzenia działalności rolniczej

Przykłady środków trwałych	Stawka amortyzacyjna (%)
Komputery, urządzenia biurowe, zaawansowane mechanicznie maszyny i urządzenia, sprzęt stosowany w ochronie środowiska, sprzęt laboratoryjny	33
Pojazdy silnikowe	20
Maszyny i urządzenia (poza wyjątkami, w tym wykorzystywane w działalności rolniczej)	14,5
Budowle o krótkim cyklu życia	6
Budynki, oddane w leasing	5
Budowle o średnim cyklu życia, budowle rolnicze	3
Budowle o długim cyklu życia, budynki mieszkalne	2

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych: Deloitte. Taxation and Investment in Hungary 2012. Reach, relevance and reliability, s. 10.

Dodatkowo, istnieje możliwość odłożenia specjalnej rezerwy na rozwój przedsiębiorstwa (nawet do 50% wysokości zysków przed opodatkowaniem lub do wysokości 500 mln HUF), która może być jednorazowo odliczona od podstawy opodatkowania. Węgierskie prawo podatkowe przewiduje możliwość rozliczania straty podatkowej w kolejnych 5 latach podatkowych, z zastrzeżeniem, że w jednym z kolejnych lat podatkowych nie zostanie wykorzystane więcej niż 50% kwoty z „bazowego” roku podatkowego.

„Uproszczony podatek przedsiębiorczy” stanowi przykład schematu opodatkowania spółek z ograniczoną odpowiedzialnością, spółek jawnych i pewnych innych form działalności gospodarczej, a także osób prowadzących indywidualną działalność gospodarczą. Ten system opodatkowania jest także dostępny dla osób prowadzących działalność rolniczą, ale nie jest korzystny ze względu na wysokość stopy opodatkowania¹⁶². Zastosowanie tzw. „uproszczonego podatku przedsiębiorczego” zastępuje opodatkowanie PIT/CIT, obciążenia z tytułu podatku od dywidendy, a także VAT. Przedmiotem opodatkowania są obroty podmiotu, prowadzącego działalność gospodarczą. Płatnik tzw. podatku przedsiębiorczego nie jest traktowany jako płatnik VAT, zatem nie jest uprawniony do odliczeń z tytułu podatku VAT.

Stawki podatkowe

W przypadku podatku korporacyjnego zastosowano progresywny system stawek podatkowych (tabela 40), co przypomina rozwiązania w zakresie prawa podatko-

¹⁶¹ Wspomnieć należy, że uregulowania bilansowe zasadniczo nie odbiegają od międzynarodowych standardów rachunkowości.

¹⁶² H. van der Veen, H. van der Meulen, K. van Bommel, B. Doornevert, *Exploring...*, op. cit., s. 156.

wego przyjęte w krajach Europy Środkowo-Wschodniej. Ponadto, ustalono powszechnie obowiązującą (oprócz specyficznych rozwiązań podatkowych) stawkę podatku dochodowego na poziomie 16%. W przypadku opodatkowania małych tradycyjnych producentów rolnych, stawka podatku dochodowego wynosi 6% (dla producentów zajmujących się hodowlą zwierząt) oraz 15% (dla pozostałej działalności gospodarczej).

Tabela 40. Stawki podatku dochodowego na Węgrzech (2012 rok)

Podstawa opodatkowania	Stawka (%)
Do 500 mln HUF	10
Powyżej 500 mln HUF	19

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych: Deloitte. International Tax. Hungary Highlights 2012, s. 1.

Preferencje dla rolników i wsparcie służb publicznych

Szczególnymi przywilejami podatkowymi cieszą się rolnicy, którzy prowadzą tradycyjną produkcję na małą skalę. Jeżeli ich dochody nie przekraczają 2000 euro na rok, wówczas nie muszą oni prowadzić zapisów księgowych i płacić podatków. Ten rodzaj ułatwienia jest bardzo powszechnie wykorzystywany przez członków gospodarstw rodzinnych, szczególnie w sytuacji, kiedy dochód rolniczy stanowi zaledwie część dochodu danej rodziny, prowadzącej gospodarstwo. Powyżej tego limitu rolnicy powinni prowadzić szczegółowy rachunek kosztów. Dla takich producentów są dostępne trzy formy opodatkowania dochodów, których wybór zależy od poziomu przychodów.

- Rolnicy osiągający roczne przychody podatkowe przekraczające 2000 euro, ale poniżej 13 300 euro, pomniejszone o co najmniej 20% kosztów uzyskania przychodów, nieuzyskujący przychodów podatkowych z innych źródeł, mają możliwość składania deklaracji z określeniem rocznych przychodów podatkowych, z podkreśleniem, że nie uzyskali dochodów z działalności rolniczej w ciągu roku podatkowego, co oznacza, że nie płacą z tego tytułu podatku.
- Rolnicy, których dochody są w przedziale 13 300 – 26 600 euro za dany rok podatkowy wówczas dochód obliczany jest na podstawie ryczałtowego określenia kosztów na poziomie 40% przychodów. Kwota ta jednak nie może przekroczyć 4000 euro.
- Opodatkowanie ryczałtowe nie jest dostępne dla rolników, których dochody są wyższe niż 26 600 euro, wówczas płacą oni podatek w wysokości 6% (produkcja zwierzęca) lub 15% (produkcja roślinna).

Przedsiębiorcy indywidualni w zależności od poziomu przychodów mają do dyspozycji trzy metody opodatkowania: podatek ryczałtowy, podatek uproszczony oraz podatek od dochodów osobistych.

Obowiązki rejestracyjne, ewidencyjne i rozliczeniowe

Zwykle rok podatkowy obejmuje rok kalendarzowy, chociaż podatnik może wybrać okres, przyjęty w prowadzonej sprawozdawczości finansowej. Rok podatkowy obejmuje najczęściej 12 miesięcy, choć można w niektórych przypadkach przyjąć okres krótszy. Wysokość należnego podatku dochodowego jest oceniana na podstawie

podstawy opodatkowania, ustalonej corocznie przez podatnika. Zaliczki należnego podatku dochodowego, szacowane na podstawie przyszłych zysków podatkowych, są regulowane comiesięcznie (do 12 dnia danego miesiąca) przez podmioty, których zobowiązania podatkowe przekroczyły 5 mln HUF w ubiegłym roku podatkowym. Pozostałe podmioty, tzn. osoby prawne, są zobligowane do uiszczania zaliczek kwartalnie, tak aby 90% kwoty szacowanego należnego podatku CIT zostało wpłacone do 20 grudnia. Ostateczne uregulowanie zobowiązań podatkowych następuje w momencie złożenia rocznego zeznania podatkowego (do 31 maja następnego roku podatkowego). W przypadku podmiotów prowadzących działalność rolniczą – najczęściej w formie spółek z ograniczoną odpowiedzialnością i spółek partnerskich, możliwe jest skorzystanie z uproszczonej metody ustalania obciążenia fiskalnego, co wiąże się z obowiązkiem uiszczania należnego podatku do 15 lutego następnego roku bilansowego.

Przygotowywane zmiany w zakresie systemu opodatkowania

Planowane zmiany w zakresie opodatkowania wiążą się przede wszystkim z uproszczeniem mechanizmów rozliczania podatków, w szczególności z wprowadzeniem stawek proporcjonalnych zamiast progresywnych w podatku dochodowym od osób fizycznych¹⁶³). W celu poprawy struktury demograficznej kraju (m.in. bardzo niski przyrost naturalny) wprowadzono podatkowe ulgi prorodzinne¹⁶⁴: ulga w wysokości 750 000 HUF na 1 dziecko dla rodzin z dwojgiem dzieci, ulga w wysokości 2 470 000 HUF na 1 dziecko dla rodzin wielodzietnych (3 i powyżej dzieci).

Pewną niewielką zmianą w systemie obciążeń parafiskalnych jest podniesienie obowiązkowej składki na ubezpieczenia społeczne o 0,5 punktu procentowego (tzn. z 9,5 do 10% wynagrodzenia brutto). Nie są przygotowywane istotne zmiany w zakresie uregulowań związanych z rolnictwem.

Próba syntezy

W literaturze podkreślana jest niska efektywność systemu opodatkowania na Węgrzech, nadmierna redystrybucja dochodów, a także wysokie stawki podatkowe z zysków kapitałowych. Jak podkreślają B. Molnar i in., nadmierna redystrybucja dochodów jest problemem ekonomicznym, przed którym zwykle stały gospodarki państw postkomunistycznych. Na Węgrzech występuje mechanizm finansowania długu publicznego dochodami podatkowymi zamiast zapewnienia podaży dóbr publicznych coraz lepszej jakości. Rozkład obciążenia podatkami między konsumentów, pracę i kapitał wskazuje na powiązanie między efektywnością systemu fiskalnego, wzrostem gospodarczym i dystrybucją dochodu¹⁶⁵. O specyfice opodatkowania rolnictwa węgierskiego świadczy występowanie uprzywilejowania niskotowarowych gospodarstw rodzinnych, a także możliwość wykorzystania uproszczonej formy opodatkowania (w postaci tzw. „podatku przedsiębiorczego”).

¹⁶³ Należy zauważyć, że do 2011 r. obowiązywał progresywny system stawek podatku dochodowego.

¹⁶⁴ *Hungary Starts Income Tax Reforms*, 2010: <http://www.taxationinfonews.com/2010/11/hungary-starts-income-tax-reforms/>.

¹⁶⁵ Molnar B., Goda M., Kocsis-Andrasik A., 2005, Tax Policy Issues - Taxation Of Hungarian Agricultural Activity. Scientific Journal on Agricultural Economics, Volume 49, Special Issue, Number 12, s.86.

Konkluzje

Najważniejszym obciążeniem rolnictwa w analizowanych krajach jest podatek dochodowy osób fizycznych, aczkolwiek występują wyjątki, które wynikają z dominujących form prawnych gospodarstw rolniczych, np. w Czechach główną rolę odgrywa podatek dochodowy od osób prawnych.

W analizowanych krajach rolnicy włączeni są do ogólnego systemu podatkowego, choć dla działalności rolniczej przewidywane są swoistego rodzaju ulgi podatkowe, które wynikają ze specyfiki rolnictwa np. ulgi inwestycyjne, ulgi środowiskowe itp.

We wszystkich analizowanych krajach dochody rolnicze kalkulowane są w oparciu o ewidencję księgową. W niektórych krajach, np. na Węgrzech oraz w Czechach występują pewne przywileje dla bardzo małych, niskotowarowych gospodarstw rolnych w postaci szacunkowego dochodu rolniczego.

2.3. Charakterystyka wybranych krajów UE o systemach bez preferencji podatkowych dla rolnictwa

W niektórych krajach Unii Europejskiej rolnicy włączeni są do powszechnego systemu podatkowego i mają możliwość korzystania wyłącznie z ulg i preferencji podatkowych, które obejmują wszystkich podatników. W systemach tych nie przewiduje się rozwiązań, które ujmowałyby specyfikę produkcji rolniczej. Do krajów tych zaliczyć należy m.in. Finlandię i Danię. Charakterystyka systemów tych krajów została zawężona do Danii. Jej wybór podyktowany był większą rolą sektora rolnego w gospodarce tego kraju w porównaniu do Finlandii.

2.3.1. System opodatkowania rolnictwa w Danii

Charakterystyka rolnictwa w Danii

Liczba gospodarstw rolniczych w 2010 roku w Danii wynosiła 42 100. Te podmioty prowadziły działalność na ponad 2,65 mln ha użytków rolnych, co stanowiło 61,4% powierzchni kraju. Należy odnotować, że 26,4% gospodarstw charakteryzowało się powierzchnią użytków rolnych mniejszą niż 10 ha, co wynikało ze specjalizacji gospodarstw w produkcji zwierzęcej (głównie chów trzody chlewnej). Warto zwrócić uwagę na fakt, że gospodarstwa o areale 100 ha i powyżej stanowiły 19,2% podmiotów rolniczych, przy czym zauważalny był silny trend do koncentracji produkcji zwierzęcej. Średnie gospodarstwo prowadziło działalność na areale ponad 55 ha użytków rolnych. Z produkcją w gospodarstwach rolniczych w 2010 r. związanych było 52,3 tys. pełnozatrudnionych (AWU), co stanowiło 0,9% ludności kraju (5 574 tys. mieszkańców¹⁶⁶). Poglówie zwierząt gospodarskich kształtowało się na poziomie 4 919 tys. jednostek przeliczeniowych (LU). Istotną cechą rolnictwa duńskiego jest silna specjalizacja gospodarstw rolniczych, wysoki stopień mechanizacji, wysoka wydajność (jedno z czołowych miejsc w świecie pod względem wydajności). Charakterystyczną cechą duńskiego sektora rolnego jest wytwarzanie znacznych nadwyżek żywności, trzy-

¹⁶⁶ *United Nations Demographic Yearbook 2009-2011*, s. 716.

krotnie przewyższających potrzeby kraju, co buduje pozycję Danii jako eksportera artykułów rolno-spożywczych. Szczególną rolę odgrywają gospodarstwa wyspecjalizowane w produkcji żywca wieprzowego, mleka, w mniejszym stopniu żywca wołowego¹⁶⁷.

Rodzaje podatków, obciążających działalność rolniczą i przedmiot opodatkowania

W skład systemu opodatkowania rolnictwa w Danii wchodzi następujące rodzaje podatków:

- **podatki dochodowe:** podatek dochodowy (PIT), podatek korporacyjny (CIT), podatek od przyrostu wartości kapitału;
- **podatki majątkowe:** od ogólnej wartości nieruchomości, podatek gruntowy¹⁶⁸, od przeniesienia prawa własności;
- **podatki konsumpcyjne:** VAT, akcyza¹⁶⁹.

Jako obciążenia o charakterze danin publicznoprawnych można potraktować opłaty za korzystanie ze środowiska¹⁷⁰, a także opłaty za używanie pojazdów samochodowych. Specyfiką duńskiego systemu podatkowego jest znaczny udział (ponad 60%) podatków bezpośrednich (w tym dochodowych) w finansowaniu budżetu państwa.

Przedmiotem opodatkowania w podatku dochodowym jest roczny dochód podatkowy osoby obejmujący: dochody osobiste – z tytułu wynagrodzeń, przychody z emerytury, uzyskanych prezentów (podarunków), pomniejszone o tzw. składkę na rynek pracy; dochody z kapitału – otrzymane odsetki, zyski kapitałowe z papierów wartościowych, zyski kapitałowe uzyskane przy zbyciu nieruchomości. Analizując strukturę gospodarstw rolniczych pod względem formy prawnowłasnościowej, należy zauważyć, że dominującymi jednostkami są przedsiębiorstwa, prowadzone przez osoby fizyczne. Niewielki (<5%) jest udział gospodarstw dzierżawców w ogólnej liczbie podmiotów prowadzących działalność rolniczą. Zaledwie 1% podmiotów zaangażowanych w działalność rolniczą posiadało osobowość prawną¹⁷¹. Ze względu na dominację przedsiębiorstw osób fizycznych, nadrzędną rolę w opodatkowaniu działalności rolniczej odgrywa podatek dochodowy, który przybiera postać złożoną – dwuszczeblową (podatek „dolny”, o charakterze centralnym i lokalnym; podatek „górnny”, kierowany wyłącznie do budżetu centralnego). Warto podkreślić, że gospodarstwa rolnicze, nie-

¹⁶⁷ Facts about Danish Agriculture:

http://www.t2f.dk/Foreign_trainee/Facts_about_Danish_Agriculture.aspx.

¹⁶⁸ Wysokość obciążenia podatkiem gruntowym jest obliczana na podstawie wyceny nieruchomości (ziemi, w tym gruntów rolnych, a także użytkowanych budynków mieszkalnych). Wartość nieruchomości stanowi ok. 80% wartości rynkowej. Jeśli ziemia wykorzystywana jest jako użytki rolne, wówczas zastosowana jest obniżona stawka (0,38% rocznie), dla budynków mieszkalnych (wraz z przyległą działką) stawkę podatkową ustala się na poziomie 1% wartości wynikającej z wyceny rocznej.

¹⁶⁹ Akcyza w działalności rolniczej dotyczy obciążenia za emisję CO₂ i zużycie energii.

¹⁷⁰ Opłaty za korzystanie ze środowiska są dosyć znacznym obciążeniem fiskalnym z punktu widzenia prowadzenia działalności rolniczej. Na skutek silnych trendów proekologicznych, wprowadzono opłatę za użycie środków ochrony roślin. Wysokość tego obciążenia jest uzależniona od ceny rynkowej herbicydu lub pestycydu.

¹⁷¹ W części dotyczącej metod ustalania dochodu pominięta zostanie kwestia określania przedmiotu opodatkowania w podatku korporacyjnym.

będące osobami prawnymi, mogą również wykorzystywać tzw. „schemat korporacyjny”, którego uregulowania są zbliżone do podatku CIT. **Przedmiotem opodatkowania w podatku korporacyjnym** jest dochód podatkowy, rozumiany jako zyski podatkowe z prowadzenia działalności gospodarczej, tzw. dochód pasywny wraz z zyskami kapitałowymi.

Regulacje prawne dotyczące opodatkowania rolnictwa

W duńskim systemie legislacyjnym pojęcia „działalność rolnicza” i „rolnik” są rozumiane zgodnie z uregulowaniami prawa europejskiego, dotyczącego Wspólnej Polityki Rolnej. Podstawowym aktem prawnym w zakresie podatku dochodowego jest ustawa o podatkach dochodowych z 1922 r. (nowelizowana, z późniejszymi zmianami) wraz z rozporządzeniami wykonawczymi. Aparat skarbowy w Danii jest znacznie rozbudowany, co stanowi m.in. cechę państw skandynawskich i obejmuje m.in. Ministerstwo ds. Opodatkowania, Urząd ds. Podatków i Ceł (SKAT) – organ administracji skarbowej, a także Państwowy Trybunał Podatkowy. Ze względu na duże znaczenie rolnictwa w gospodarce Danii, w ogólnych aktach legislacyjnych znajdują się odniesienia do specyfiki produkcji rolnej, choć nie ma aktów prawnych, dotyczących wyłącznie opodatkowania działalności rolniczej¹⁷².

Metody ustalania dochodu podatkowego

Dochód podatkowy osób fizycznych (PIT) uwzględnia wszystkie możliwe źródła ich otrzymania, tzn.: przychody podatkowe z wynagrodzeń i dodatkowych świadczeń (premi) dla pracowników, zyski z działalności gospodarczej, otrzymane odsetki oraz tzw. imputowany czynsz w wysokości 2% wartości budynku mieszkalnego.

Zwrócić uwagę należy na fakt, że według duńskiego prawa podatkowego dotacje unijne, jako element dochodu podatkowego, podlegają opodatkowaniu.

Z kolei, do kosztów uzyskania przychodu należy zaliczyć m.in.: wydatki związane z otrzymaniem, ochroną i utrzymaniem dochodu, podlegającego opodatkowaniu, podatek gruntowy, a także składki na ubezpieczenia społeczne, odsetki od spłacanych kredytów lub pożyczek, koszty utrzymania budynku mieszkalnego (1% jego wartości), wydatki związane z nabyciem niektórych środków trwałych, w tym budynków, a także maszyn i urządzeń (odpisywane według specjalnych zasad). W przypadku wspólnego prowadzenia działalności gospodarczej przez podatnika, obowiązek opodatkowania całkowitego dochodu z prowadzenia działalności gospodarczej odnosi się do osoby, która wykonywała większość działalności, niezależnie od tego, kto jest właścicielem podmiotu gospodarczego. Oszczędności w ramach programów emerytalnych są odliczane od dochodu (nie obniżają tzw. dochodu brutto wykorzystywanego do kalkulacji składki na ubezpieczenia społeczne). Składki na programy emerytalne mogą być odliczone do kwoty 5379 euro rocznie. W przypadku prowadzenia działalności gospodarczej przez osoby fizyczne, dopuszczalne jest dokonywanie odpisów amortyzacyjnych (*depreciation*) na efekty badań marketingowych czy działalność badawczo-rozwojową (wartości niematerialnych i prawnych). Według „schematu korporacyjnego” opodatkowania dochodu, dochód podatkowy dzieli się na: dochód z działalności gospodar-

¹⁷² SKAT. <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oId=2082565&vId=0>.

czej oraz skalkulowany dochód wypracowany z kapitału, który może być przeniesiony na kolejne lata podatkowe¹⁷³. Część tego dochodu jest opodatkowana w zwykły sposób (w bieżącym roku podatkowym) lub „zatrzymywana”. Podczas wykorzystywania oszczędności zgromadzonych w poprzednim roku podatkowym, obciążenie podatkowe jest wyliczane według zasad odnoszących się do roku, w którym oszczędności są wykorzystywane. Zyski kapitałowe¹⁷⁴ są traktowane jako zwykły dochód, który może być zatrzymany w przedsiębiorstwie, jeśli jest stosowany tzw. schemat korporacyjny. System opodatkowania osób fizycznych, z wykorzystaniem schematu korporacyjnego, jest wykorzystywany jako instrument optymalizacji podatkowej, biorąc pod uwagę możliwości stabilizowania uzyskiwanych dochodów podatkowych. Oznacza to, że strata z działalności gospodarczej (w tym rolniczej) może być skompensowana przez dodatni dochód osobisty.

Preferencje dla rolników oraz wsparcie służb publicznych

Preferencje podatkowe w duńskim rolnictwie nie odbiegają od przywilejów kierowanych do sektorów pozarolniczych. Jedynym udogodnieniem jest brak obowiązku prowadzenia zapisów księgowych przez rolników prowadzących gospodarstwa nie większe niż 15 ha lub osiągających dochody podatkowe na poziomie niższym niż 23 522 euro. W systemie opodatkowania rolnictwa dużą rolę odgrywa możliwość kształtowania wyniku podatkowego, z wykorzystaniem polityki amortyzacyjnej w zakresie majątku zaangażowanego w produkcji rolniczej i wyceny zapasów biologicznych. Prawo podatkowe zezwala na wykorzystanie dwóch metod amortyzacji, tj. liniowej i przyspieszonej. Uregulowania w zakresie amortyzacji w gospodarstwach rolniczych nie odbiegają o tych ogólnych, odnoszących się do działalności gospodarczej *sensu largo*.

Stawki amortyzacyjne budynków i budowli, wykorzystywanych w działalności rolniczej, ustalone zostały na poziomie 6% rocznie¹⁷⁵. Kiedy wartość początkowa budynku zostanie zmniejszona o 40%, roczna stawka amortyzacyjna może zostać obniżona do poziomu 2%. Amortyzacja maszyn rolniczych może być dokonywana grupowo. Możliwe jest dokonanie jednorazowego odpisu amortyzacyjnego dla zespołu środków trwałych, powiązanych ze sobą funkcjonalnie, do kwoty 1 198 euro. Czasowe ulepszenia hydrogeologiczne podlegają amortyzacji (20% rocznie). Wartość rynkowa żywego inwentarza (aktywów biologicznych) podlega korekcie bilansowej, która jest uwzględniana zarówno w bilansie, jak i rachunku zysków i strat. Koszty zakupu stada podstawowego są traktowane, z punktu widzenia podatkowego, jako koszt podatkowy. Koszty plantacji (np. owoców jagodowych) mogą być odpisywane do 20% wartości rocznie, co oznacza, że są traktowane w celach podatkowych równorzędnie ze środkami trwałymi. Specyfiką systemu podatkowego Danii, podobnie jak większości państw EU-15, jest obecność tzw. **ulg inwestycyjnych**, związanych z działalnością ba-

¹⁷³ Dochód z kapitału jest obliczany jako iloczyn oprocentowania krótkoterminowych bonów skarbowych i kapitału netto.

¹⁷⁴ Wspomnieć należy, że zysk podatkowy ze sprzedaży jednorodzinnego domu mieszkalnego został zwolniony z opodatkowania.

¹⁷⁵ Dane na rok podatkowy 2012.

dawczo-rozwojową (np. w zakresie bioinżynierii zwierząt), ponadto istnieje możliwość odliczenia nawet 150% wydatków kierowanych do publicznego ośrodka badawczo-rozwojowego¹⁷⁶. W przypadku produkcji rolniczej dużą rolę odgrywiają zapasy, w tym zapasy pasz i zapasy biologiczne, które nie są zazwyczaj włączane do tradycyjnego sprawozdania finansowego. Przyjęto założenie, że wydatki dotyczące działalności rolniczej, podlegające odliczeniu, są obniżane o wartość konsumpcji na potrzeby własne. Co więcej, dopuszczalne jest traktowanie jako kosztu uzyskania przychodu wydatków dotyczących zakwaterowania i wyżywienia pracowników gospodarstwa rolniczego.

Istotną rolę, z punktu widzenia opodatkowania gospodarstwa rolniczego, odgrywa autonomiczność rolnika w zakresie podziału dochodu na część osobistą i zatrzymaną. Nawet połowa wysokości przychodów podatkowych z działalności gospodarczej (przed odliczeniem odsetek z tytułu płaconych kredytów bądź pożyczek) może być przeniesiona na dochód współmałżonka, co jest często wykorzystywane w praktyce przez osoby prowadzące działalność rolniczą. Specyficzną cechą systemu podatku PIT jest możliwość wykorzystania schematu opodatkowania, z przywilejami podatkowymi, jak dla osób prawnych (m.in. możliwość całkowitego odliczenia odsetek od otrzymanych kredytów lub pożyczek, przy kalkulacji dochodu podlegającego opodatkowaniu), co jest powszechnie wykorzystywane przez rolników (ponad 90%). W tzw. systemie korporacyjnym podatnicy mają możliwość „zatrzymywania” zysków z prowadzenia działalności gospodarczej. System kwotowania produkcji rolniczej nie został specjalnie uprzywilejowany pod względem traktowania go przez prawo podatkowe. Prawa do określonej produkcji rolniczej (np. mleka) nie mogą podlegać amortyzacji i są wyceniane według wartości początkowej¹⁷⁷. Z punktu widzenia opodatkowania działalności rolniczej, dużą rolę odgrywiają regulacje podatkowe w zakresie przekazywania gospodarstwa rolniczego podatnikom członkom jego rodziny. Jeśli cena gospodarstwa rolniczego jest na poziomie zbliżonym do ceny rynkowej, nabywca – sukcesor może kontynuować dotychczasowy plan amortyzacji, rozpoczęty przez sprzedającego. Co więcej, sprzedający gospodarstwo zostaje zwolniony z podatku od zysku kapitałowego.

Stawki podatkowe

O specyficie duńskiego systemu podatkowego świadczy występowanie dwupoziomowego systemu opodatkowania dochodów, z „wbudowanym” mechanizmem progresji podatkowej. „Dolny” podatek jest obliczany na podstawie dochodu podlegającego opodatkowaniu (obejmującego dochody osobiste i dochody z kapitału, pomniejszone o dopuszczalne odliczenia¹⁷⁸, w tym składki na ubezpieczenie społeczne, z wyjątkiem ubezpieczenia zdrowotnego¹⁷⁹). Stawka podatku dochodowego centralnego wynosi 3,64%, z kolei stawka tzw. podatku regionalnego jest na poziomie 25,6% (włączając podatek kościelny, dla członków kościoła luterańskiego, tj. większości społeczeństwa duńskiego). Dochody podatkowe powyżej 389 900 DKK obciążono „górną” stawką podat-

¹⁷⁶ H. van der Veen, H. van der Meulen, K. van Bommel, B. Doornevert, *Exploring...*, op. cit., s. 113.

¹⁷⁷ Ibidem, s. 114.

¹⁷⁸ Występuje kwota wolna od podatku w wysokości 42 900 DKK.

¹⁷⁹ 8% kwoty wynagrodzeń brutto i/lub dochodów z działalności gospodarczej.

kową na poziomie 15%. Górna granica całkowitego opodatkowania została ustalona na poziomie 51,5%¹⁸⁰. Wysokość obciążeń podatkowych dla osób fizycznych jest relatywnie wysoka, biorąc pod uwagę nowych członków UE.

Składka na ubezpieczenia zdrowotne została ustalona na poziomie 8% dochodu podlegającemu opodatkowaniu. W przypadku zastosowania tzw. schematu korporacyjnego w opodatkowaniu gospodarstw rolniczych, zyski podatkowe, który zostały zatrzymane, są opodatkowane stawką 30%. Podatnicy CIT zostali obciążeni jednolitą stawką podatkową na poziomie 26%.

Obowiązki rejestracyjne, ewidencyjne i rozliczeniowe oraz wsparcie publiczne

Rok podatkowy pokrywa się z rokiem kalendarzowym. Małżonkowie prowadzący gospodarstwo rolnicze mogą składać wspólne zeznanie podatkowe. Zeznanie podatkowe powinno być złożone do 1 maja lub 1 lipca po zamknięciu danego roku podatkowego. W przypadku niedopłaty podatku PIT podatnicy mogą być obciążeni karą skarbową w wysokości przeciętnie 6,6% właściwie ustalonego podatku dochodowego. Gospodarstwa o areale mniejszym niż 15 ha lub uzyskujące dochód podlegający opodatkowaniu, niższy niż 23 522 euro, są wyłączone z obowiązku prowadzenia ewidencji rachunkowej. Duże gospodarstwa, a przede wszystkim przedsiębiorstwa rolnicze mające osobowość prawną są zobligowane do spełniania uregulowań w zakresie prawa bilansowego¹⁸¹. Obowiązki podatnika są zawarte w kalendarzu podatkowym, ogłaszany przez duński organ administracji skarbowej.

Przygotowywane zmiany w zakresie systemu opodatkowania

Reforma podatkowa w Danii została rozpoczęta w 2009 r. Jej zasadniczym celem było zmniejszenie obciążeń ludności podatkami bezpośrednimi i wzmocnienie roli fiskalnych podatków pośrednich, wraz z uproszczeniem systemu ewidencyjno-rozliczeniowego, szczególnie w zakresie opodatkowania PIT i CIT¹⁸². Do roku 2012 zmiany w zakresie podatków dochodowych obejmowały przede wszystkim uproszczenie systemu stawek progresywnych (zastąpienie trzystopniowego systemu stawek mechanizmem stawki górnej i dolnej) oraz likwidację niektórych ulg podatkowych.

Próba syntezy

Decydującą rolę, ze względu na dominację przedsiębiorstw rolniczych niemających osobowości prawnej, odgrywa opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Specyficznym rozwiązaniem, charakterystycznym dla duńskiego prawa podatkowego, jest obecność tzw. schematu korporacyjnego, który umożliwia przyjęcie wybranych rozwiązań podatkowych CIT przez osoby prowadzące przedsiębiorstwa rolnicze, a w związku z tym daje możliwość wykorzystania wielu instrumentów optymalizacji podatkowej.

¹⁸⁰ W krajach skandynawskich podatki bezpośrednie pełnią główną rolę w systemie opodatkowania ludności.

¹⁸¹ Deloitte 2012, International tax. Denmark Highlights 2012, s. 1.

¹⁸² *Guide to Taxation in Denmark*, Wydawnictwo Kromann Reumert, June 2010.

3. System opodatkowania rolnictwa w wybranych krajach Unii Europejskiej – próba porównania

Problematyka opodatkowania ma duże znaczenie dla gospodarki narodowej we wszystkich państwach. Podatki stanowią bowiem główne źródło zasilania dochodów budżetowych. Jak zauważyła A. Krajewska, systemy podatkowe krajów UE kształtowały się pod wpływem uwarunkowań historycznych (np. zależność polityczna Irlandii od Wielkiej Brytanii) oraz polityki ekonomicznej i społecznej. Co więcej, każdy kraj ma swój unikalny, niepowtarzalny system podatkowy. Można jednak znaleźć podobieństwa między systemami podatkowymi różnych krajów, szczególnie tych sąsiadujących ze sobą (np. państwa grupy Beneluksu czy krajów skandynawskich)¹⁸³. W rezultacie, istnieje możliwość wyodrębnienia wśród krajów UE homogennych grup, pod względem rozwiązań szczegółowo przyjętych w polityce podatkowej¹⁸⁴. W ramach przeprowadzonej analizy wyodrębniono trzy grupy państw, różniących się między sobą sposobem podatkowego traktowania działalności rolniczej. Pierwszą grupę stanowiły kraje posiadające specjalne preferencyjne systemy opodatkowania rolnictwa. W ramach tej grupy analizowano system belgijski, niemiecki, francuski, hiszpański i polski. Kolejną grupę stanowiły kraje o ograniczonych preferencjach kierowanych do rolnictwa, spośród nich badano systemy Wielkiej Brytanii, Irlandii, Holandii, Czech oraz Węgier. Przykładem kraju posiadającego system bez preferencji podatkowych dla rolnictwa była Dania.

Należy zwrócić uwagę, że funkcjonowanie systemów podatkowych uprzywilejowujących rolników wynika z istotnej roli sektora rolnego w gospodarce narodowej. Rolnictwo jest ważnym działem polskiej i europejskiej gospodarki. Ponad połowę powierzchni Polski stanowią ziemie użytkowane rolniczo, podobnie jak w Niemczech, Francji czy Hiszpanii. Powierzchnia użytków rolnych w Polsce odpowiadała ok. 20% powierzchni rolniczej UE. Mankamentem polskiego rolnictwa była rozdrobniona struktura obszarowa gospodarstw (średnia powierzchnia gospodarstwa w Polsce – 9,59 ha UR, w EU-15 – 36,9 ha UR), co upodabniało polskie gospodarstwa do hiszpańskich. Pod względem organizacji produkcji zwierzęcej oraz roślinnej rolnictwo polskie odbiegało od rolnictwa w analizowanych państwach UE (zbliżone było jedynie do rolnictwa występującego w Hiszpanii będącej reprezentantem państw Europy Południowej), co powoduje, że wyniki produkcyjne polskich gospodarstw były niższe niż w porównywanych krajach UE. Sytuacja taka powoduje, że państwa, w których rolnictwo stanowi istotny dział gospodarki narodowej kierują specjalne przywileje do rolnictwa.

W załączniku 1 (Aneks) przedstawiono syntetyczne zestawienie systemów opodatkowania działalności rolniczej, występujących w państwach UE, a także w Polsce.

¹⁸³ A. Krajewska, *Podatki w Unii Europejskiej*, PWE, Warszawa 2010, s. 202.

¹⁸⁴ Najbardziej znany jest w literaturze przedmiotu podział krajów „starej EU” (EU-15) na cztery grupy: (1) grupę państw Europy Północnej (Belgia, Holandia, Dania, Finlandia, Szwecja), (2) grupę państw Europy Południowej, (3) grupę państw niemieckojęzycznych, (4) grupę „wyspiarską” (Irlandia, Wielka Brytania), (5) Francja – jako państwo wyodrębnione. Por. K. Messere, *Reports on the Implementation of the Broad Economic Guidelines*, European Economy. Report on Studies, 2000, no. 1.

Przede wszystkim, należy zauważyć, że dominującym rodzajem podatków o charakterze dochodowym jest podatek dochodowy od osób fizycznych (bardzo często utożsamiany z polskim PIT). Wynika to z dominującej roli rodzinnych gospodarstw rolniczych, a w mniejszym stopniu przedsiębiorstw osób fizycznych czy spółek osobowych w strukturze agrarnej analizowanych państw. Pewnym wyjątkiem są Czechy, w których istotną rolę odgrywają spółdzielnie i spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (osób prawnych), jako podmioty gospodarujące użytkami rolnymi dekolokalizowanymi spółdzielni produkcyjnych i gospodarstw państwowych. Na uwagę zwraca sytuacja w Polsce, w której najbardziej znaczącą rolę w opodatkowaniu działalności rolniczej odgrywa podatek rolny, który nie może być ściśle związany z kategorią obciążeń o charakterze dochodowym. W większości państw UE-15 występuje odrębny podatek od zysków kapitałowych, jedynie w Portugalii, Grecji, Austrii, Luksemburgu, Szwecji przyjęto włączenie zysków kapitałowych do dochodu podatkowego (w podatku korporacyjnym). We Francji podatek od zysków kapitałowych ma formę tzw. zryczałtowanej opłaty kapitałowej. Zwrócić uwagę należy na fakt, że rodzinne gospodarstwa rolne i inne podmioty sektora rolnego, tworzone przez osoby fizyczne w nieznacznym stopniu korzystają z instrumentów rynku kapitałowego¹⁸⁵.

Biorąc pod uwagę rodzaje podatków majątkowych, do grupy państw, w których nie występuje podatek od spadków i darowizn, należy zaliczyć Włochy, Austrię i Szwecję załącznik 1 (Aneks). We wszystkich państwach UE-15 funkcjonują obciążenia, związane z przenoszeniem prawa własności do nieruchomości, choć bardzo często przybierają postać zryczałtowanej opłaty (np. w Irlandii, Holandii). W większości państw UE-15 (z wyjątkiem Holandii i Finlandii) występują jeszcze inne obciążenia fiskalne o charakterze majątkowym, zwykle są to podatki o charakterze mieszanym. Podatek od wartości katastralnej nieruchomości został zachowany w Niemczech, Luksemburgu i Szwecji. Ciekawe rozwiązanie podatkowe przyjęto m.in. w Austrii (za przedmiot opodatkowania przyjęto tzw. szacowaną wartość nieruchomości), a także w Irlandii (tzw. zryczałtowana opłata o charakterze lokalnym za użytkowanie nieruchomości). Zwrócić uwagę należy na fakt, że obciążenia fiskalne, zbliżone do podatku gruntowego, występują w systemie podatkowym Danii, Czech, Węgier i Hiszpanii. We wszystkich państwach UE-15 i w Polsce VAT i akcyza stanowią obciążenia w działalności rolniczej, choć różne są rozwiązania w zakresie stawek, zwolnień przedmiotowych i techniki skarbowej, dotyczącej ewidencji i rozliczania tych obciążeń. W niektórych państwach UE-15 ustalono specyficzne opłaty lokalne, związane z władztwem podatkowych jednostek samorządowych najniższego szczebla. Przykładowo, w Holandii typową opłatą lokalną jest, uzależniony od położenia nieruchomości, podatek polderowy, w Niemczech (podobnie jak w Polsce) obowiązuje podatek (opłata) od psów, natomiast w Irlandii występuje podatek od pojazdów.

¹⁸⁵ Problem ten omówiono szczegółowo w: C. Benjamin, E. Phimister, *Does Capital Market Structure Affect Farm Investment? A Comparison Using French and British Farm-Level Panel Data.* "American Journal of Agricultural Economics". Vol. 84, No. 4 (Nov., 2002), s. 1115-1129.

Należy zwrócić uwagę, że specyficznym rodzajem podatków są obciążenia fiskalne dotyczące składek ubezpieczeniowych (inkasentem jest ubezpieczyciel). Takie rozwiązania podatkowe przyjęto w państwach o długiej tradycji w zakresie instrumentów ubezpieczeniowych w rolnictwie, tzn. w Holandii i Irlandii.

Jak przedstawiono w załączniku 2 (Aneks), biorąc pod uwagę największe znaczenie podatku dochodowego w opodatkowaniu rolnictwa, wyjątkiem jest sytuacja dotycząca opodatkowania podmiotów rolniczych w Czechach (dominacja podatku korporacyjnego z uwagi na przewagę podmiotów mających osobowość prawną, w strukturze agrarnej). System cedularny w opodatkowaniu podatkiem dochodowym obowiązuje przede wszystkim w Wielkiej Brytanii, Irlandii i Holandii. Jedynie w Czechach i na Węgrzech ustalana jest proporcjonalna stawka podatkowa. W Danii przyjęto dwustopniowy system stawek podatku dochodowego ze stawką „dolną” o charakterze lokalnym i stawką „górną” o charakterze centralnym. Z reguły, dochód podatkowy w większości państw UE-15 obejmuje kilka kategorii podatkowych (dochód z pracy, dochód z kapitału). Specyficzne rozwiązanie zostało przyjęte w niemieckim systemie podatkowym, w którym dla kilku kategorii dochodowych (m.in. dochód z działalności rolniczej, działalności gospodarczej) przyjęto, że w opodatkowaniu podlegają zyski podatkowe, a nie różnica między przychodami a kosztami podatkowymi. Dochód rolniczy został potraktowany jako odrębna kategoria podatkowa w Hiszpanii, Francji, Niemczech. Zwykle rok podatkowy jest równoznaczny z rokiem kalendarzowym, z wyjątkiem Wielkiej Brytanii, w której ustalono rozpoczęcie roku podatkowego z dniem 6 kwietnia. Należy wspomnieć, że najbardziej korzystne rozwiązania dotyczące terminu składania zeznań podatkowych przyjęto w Irlandii (do 31 X roku następującego po danym okresie podatkowym), a także we Włoszech (do 30 IX). Uregulowanie należnego podatku dochodowego odbywa się z chwilą złożenia zeznania podatkowego¹⁸⁶, a w przypadku osób fizycznych, samozatrudniających się, istnieje wymóg zapłaty zaliczki na poczet należnego podatku dochodowego. W większości państw UE-15 istnieje możliwość składania zeznania podatkowego w formie elektronicznej (w Austrii jest to wyłączna forma złożenia zeznania).

Jak wynika z danych zawartych w załączniku 3 (Aneks), przedstawiającej preferencyjne systemy opodatkowania dochodu rolniczego w krajach UE-15 i w Polsce, szacunkowe metody ustalania dochodu rolniczego są wykorzystywane w Belgii, Niemczech, Austrii, Francji, Hiszpanii¹⁸⁷ i na Węgrzech, a także – w odniesieniu do tzw. specjalnych działów produkcji rolnej – również w Polsce. Ze względu na wystę-

¹⁸⁶ Odmienne rozwiązania przyjęto m.in. na Węgrzech i w Wielkiej Brytanii. W pierwszym z wymienionych państw, w sytuacji gdy zobowiązania podatkowe podatnika przekraczają 5 mln HUF, podmiot zobowiązany jest do regulowania comiesięcznych zaliczek. W Wielkiej Brytanii podatnik jest zobowiązany do regulowania przedpłaty (do 31 stycznia).

¹⁸⁷ Nie można w pełni zgodzić się z klasyfikacją R. Dziemianowicz, według której w Hiszpanii stosowane są te same zasady opodatkowania w rolnictwie, jak i poza tym sektorem, bez specjalnych konstrukcji istotnie wspierających rolnictwo. Por. Dziemianowicz R., *System podatkowy jako czynnik wpływający na konkurencyjność gospodarstw rolnych (na przykładzie wybranych państw UE)*. Roczniki Naukowe SERiA. Tom X, Zeszyt 3, Lublin 2008, s. 141.

powanie niskotowarowych, rodzinnych gospodarstw rolniczych – jako pozostałości po dekoloktywizacji państwowych spółdzielni i gospodarstw rolniczych, na Węgrzech dopuszczane jest nieuwzględnianie w zeznaniu podatkowym dochodów przy niewielkiej skali działalności rolniczej. Z reguły, w większości państw UE-15 działalność rolnicza jest traktowana, z punktu widzenia prawa podatkowego, jak pozostałe formy działalności gospodarczej (Wielka Brytania, Holandia, Czechy, Szwecja, Finlandia). Należy również zwrócić uwagę na fakt, iż w części państw UE-15 (np. Włochy, Portugalia, Grecja, Luksemburg) dochód z działalności rolniczej jest traktowany jako odrębna kategoria podatkowa, wchodząca w skład całkowitego dochodu podatkowego, co implikuje wniosek, że zmienność dochodów rolniczych w czasie wymaga odrębnego ich potraktowania. Jako kryteria uprawniające do skorzystania z szacunkowych metod ustalania dochodu rolniczego przyjęto (1) wysokość obrotów z działalności rolniczej (Węgry); (2) wysokość obrotów ogółem, w tym wyodrębnione obroty z działalności rolniczej. Odrębne rozwiązanie przyjęto w Austrii: o możliwości zastosowania uproszczonej metody ustalania dochodu rolniczego (tzw. z ujednoliconą lub częściowo ujednoliconą stawką podatkową) decyduje wartość szacowana gospodarstwa rolniczego – wielkość ekonomiczna, ustalana odgórnie przez organ administracji skarbowej. W Polsce kryterium wykorzystania norm szacunkowych dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej wiąże się z nieprowadzeniem ksiąg wykazujących przychody podatkowe (tzw. KPiR).

Ulgi inwestycyjne, związane z prowadzeniem działalności inwestycyjnej, są zwykle stosowane w systemach opodatkowania działalności rolniczej, w których nie ma możliwości określenia dochodu rolniczego w sposób szacunkowy (np. Wielka Brytania, Dania, Irlandia). Zwrócić uwagę należy na fakt, że w Danii i Holandii¹⁸⁸ w szczególnie uprzywilejowany sposób są traktowane wydatki, związane z działalnością badawczo-rozwojową. Holenderski system podatkowy traktuje preferencyjnie wydatki dotyczące technologii energooszczędnych i proekologicznych (możliwość odliczenia do 55-60% wydatków związanych z tymi technologiami). Podatkowe instrumenty polityki amortyzacyjnej są zwykle powiązane z opodatkowaniem rzeczywistego (a nie szacunkowego) dochodu rolniczego. Nawet w rozwiązaniach ogólnych z zakresu prawa podatkowego znajdują się odniesienia do środków trwałych, wykorzystywanych w rolnictwie (np. w Czechach, Holandii). W dwóch państwach Beneluksu (Belgia, Holandia) podatnik może wnioskować do organu administracji skarbowej o ustalenie stawek amortyzacyjnych dla środków trwałych. Jeśli prawo bilansowe danego kraju traktuje w pewnych okolicznościach aktywa biologiczne jako środki trwałe, wówczas te składniki majątkowe są amortyzowane (wyjątkiem są Niemcy, których system podatkowy nie daje możliwości dokonywania odpisów amortyzacyjnych. Koszty doradztwa podatkowego nie są uprzywilejowane podatkowo, z wyjątkiem Francji. Do instrumentów preferencyjnego potraktowania rolnictwa należy zaliczyć:

¹⁸⁸ Są to państwa, z których pochodzi wiele rozwiązań w zakresie produkcji rolniczej, stosowanych w Polsce.

- możliwość wykorzystania tzw. schematu korporacyjnego przez spółki osobowe sektora rolnego, co umożliwia wykorzystanie instrumentów optymalizacji podatkowej, dostępnych tylko dla osób prawnych (Dania),
- możliwość dłuższego okresu (do 10 lat) rozliczania straty podatkowej z działalności rolniczej ze względu na zmienność dochodów, uwarunkowaną czynnikami przyrodniczymi (Wielka Brytania, Finlandia),
- wyłączenie przyznanych dotacji w ramach CAP z przedmiotu opodatkowania w przypadku występowania epidemii chorób zakaźnych zwierząt czy klęsk żywiołowych (Hiszpania).

Konkludując, dopuszczalność szacunkowego ustalania dochodu rolniczego ogranicza wykorzystywanie instrumentów optymalizacji podatkowej, dostępnych dla podatników, ujawniających w zeznaniu podatkowych rzeczywiste dochody podatkowe. Z drugiej strony, szacunkowe metody ustalania dochodu rolniczego są bardzo praktycznym rozwiązaniem dla rolników prowadzących niskotowarowe, rodzinne gospodarstwa rolnicze, bez pełnej ewidencji księgowej.

Podsumowanie

Reasumując wyniki przeprowadzonych analiz, można zauważyć, że w krajach Unii Europejskiej można wyodrębnić trzy główne podejścia do opodatkowania dochodów z działalności rolniczej: (1) stosowanie preferencyjnych rozwiązań (np. Niemcy, Francja, Belgia, Polska, Hiszpania), (2) traktowanie rolników na tych samych zasadach jak inne grupy zawodowe przy jednoczesnym zachowaniu wielu rozwiązań proinwestycyjnych (np. Wielka Brytania, Irlandia, Holandia, Słowacja, Czechy), (3) stosowanie tych samych zasad w rolnictwie i poza rolnictwem, bez specjalnych konstrukcji istotnie wspierających rolnictwo (np. Dania).

Reasumując powyższe rozważania wśród analizowanych krajów jedynie Belgia wyróżnia się dużym znaczeniem rolniczych podatków lokalnych w strukturze dochodów gmin. W pozostałych krajach dominują podatki dochodowe od osób fizycznych, w tym podmiotów prowadzących działalność rolniczą.

Najważniejszym obciążeniem rolnictwa w analizowanych krajach jest podatek dochodowy osób fizycznych, aczkolwiek występują wyjątki, które wynikają z dominujących form prawnych gospodarstw rolniczych, np. w Czechach główną rolę odgrywa podatek dochodowy od osób prawnych.

Analiza rozwiązań stosowanych w państwach członkowskich w zakresie opodatkowania dochodów rolników (osób fizycznych) wskazuje, iż pomimo różnych podejść do obliczania opodatkowania dochodów rolniczych, dochody te są zazwyczaj traktowane na równi z pozostałymi dochodami i podlegają opodatkowaniu na zasadach jednakowych lub zbliżonych do zasad opodatkowania dochodów w innych działach gospodarki. W kilku państwach UE stosowane są szacunkowe metody ustalania dochodu rolniczego (m.in. z wykorzystaniem normatywów, współczynników korygujących, stawek jednostkowych – w Belgii, Holandii, Francji, Hiszpanii), co powoduje, że sektor rolny jest częściowo wyłączony z oddziaływania ogólnych rozwiązań podatkowych. Należy zauważyć, że konstrukcja szacunkowych metod ustalania dochodów najczęściej wynika ze specyfiki produkcji towarowej w rolnictwie. Występowanie metod szacunkowych jest korzystne dla rolników, stąd stosunkowo duża ich grupa preferuje i wybiera tego typu formę rozliczenia. Wybór tych metod podyktowany jest faktem, iż w każdym z analizowanych krajów dochód szacunkowy jest niższy niż dochody rzeczywiste. Sytuacja ta przekłada się jednak na mniejsze, nierzeczywiste wpływy podatków od dochodów rolników do budżetów tych państw.

W niektórych krajach (np. w Wielkiej Brytanii, Irlandii, Czechach i na Węgrzech) rolnicy włączeni są do ogólnego systemu podatkowego, choć dla działalności rolniczej przewidywane są swoistego rodzaju ulgi podatkowe, które wynikają ze specyfiki rolnictwa, np. ulgi inwestycyjne, ulgi środowiskowe itp.

Dokonując analizy konstrukcji podatku dochodowego, zauważono, że opierają się one na tych samych elementach, które pozwalają na indywidualizację opodatkowania, przy czym najważniejsze znaczenie mają: przedmiot opodatkowania, skala podatkowa, zestaw ulg i zwolnień. Szczegółowe rozwiązania ustawodawcze różnicujące te systemy odnoszą się do zasad ustalania podstawy i skali opodatkowania oraz katalogu

ulg i zwolnień. Do opodatkowania dochodów stosuje się takie same stawki i progresywne skale podatkowe, jak dla pozostałych podatników. Na dzień dzisiejszy żadne państwo nie wypracowało jednak metody, która pozwoliłaby oddzielić dochody gospodarstw rolnych od dochodów osobistych rolników. Wyjątek stanowią kraje, w których gospodarstwa rolne posiadają status osoby prawnej.

W UE do dochodów uzyskiwanych przez firmy jednoosobowe mają zastosowanie przepisy o podatku od dochodów osobistych (w Polsce są to przepisy o podatku dochodowym od osób fizycznych). W większości krajów europejskich w rolnictwie zastosowane są szczególne rozwiązania podatkowe odnoszące się do dochodów osobistych. Uprzywilejowanie w opodatkowaniu dochodu dotyczy przede wszystkim: możliwości prowadzenia uproszczonej ewidencji podatkowej i księgowej, możliwości obliczania dochodu na podstawie średniej z kilku lat, specjalnych metod szacowania dochodu, specjalnego traktowania dochodów w naturze, obniżonych stawek podatku, ulg inwestycyjnych, zwolnień i wyłączeń z opodatkowania. Należy jednak zauważyć, że takie szczególne traktowanie dochodów rolniczych może prowadzić do pojawienia się działań o charakterze spekulacyjnym, prowadzących do nieetycznych zachowań producentów rolnych (zahamowanie wymiany pokoleniowej, wzrost liczby małych, hobbystycznych gospodarstw itp.).

Przegląd zasad opodatkowania dochodów rolników w krajach członkowskich UE wskazuje, iż polskie regulacje w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, obejmujące swym zakresem wyłącznie dochody osiągane z tzw. działów specjalnych produkcji rolnej, są korzystniejsze niż regulacje innych państw członkowskich. W większości państw członkowskich wszyscy rolnicy, a nie tylko wyodrębnione grupy, opodatkowani są podatkiem dochodowym od osób fizycznych na zasadach ogólnych (z możliwością zastosowania różnorodnych ulg i preferencji).

Ponadto w większości krajów UE opodatkowaniu podlegają także dotacje unijne, które stanowią element dochodu, co wpływa na to, iż dotacje są opodatkowane na tych samych zasadach, jak dochody z gospodarstwa. Wyjątek stanowi Belgia, gdzie dotacje opodatkowane są odrębnie, z zastosowaniem niższej 16,5% stawki podatku, jak również Łotwa, gdzie subsydia do produkcji są zwolnione z opodatkowania.

Przeprowadzone analizy dokumentów wykazały, że pojęcie dochodu formułowane w ustawach podatkowych analizowanych państw wykazuje wiele podobieństw. Najczęściej stosuje się pojęcie dochodu ogólnego ze wskazaniem źródeł przychodów, które są już jednak odmiennie traktowane w poszczególnych krajach. Za podstawę wymiaru podatku dochodowego w rolnictwie w krajach Unii Europejskiej przyjmowane są dochody z użytków rolnych (np. Belgia, Włochy), dochody z gospodarstwa rolnego i leśnictwa (Dania, Niemcy, Holandia) lub dochody zarówno z gruntów rolnych, jak i z gospodarstw rolnych i leśnych (np. Francja, Wielka Brytania, Grecja, Hiszpania, Irlandia). Wynika z tego, że sposób ustalenia dochodu podlegającemu opodatkowaniu uzależniony jest z reguły od rodzaju źródła przychodu (praca najemna, dochody z kapitału, działalność gospodarcza itp.), przy czym ustawodawstwo wielu krajów UE przewiduje kwoty wolne od podatku, mające na celu zabezpieczenie mini-

mum egzystencji. Istnieją również różne rodzaje potrąceń od podstawy wymiaru tego podatku. Na przykład w Belgii, Grecji i Francji od kwoty dochodu odlicza się ulgę z tytułu wydatków inwestycyjnych (według amortyzacji przyspieszonej), co umożliwia szybszy start gospodarstwom inwestującym. W pozostałych krajach potrącenia od podstawy podatku w większym stopniu uwzględniają osobistą i rodzinną sytuację podatnika.

Polityka podatkowa w Unii Europejskiej jest do pewnego stopnia zharmonizowana, dotyczy to np. podatku VAT. Pozostałe podatki (w tym podatek rolny, od nieruchomości, dochodowy od działów specjalnych produkcji rolnej, leśny, od spadków i darowizn), których płatnikami są producenci rolni nie podlegają harmonizacji. Państwa członkowskie mogą w tym zakresie stosować własne przepisy, z wyjątkiem stosowania ulg i zwolnień, które stanowią pomoc państwa i podlegają ratyfikacji. Polska wystąpiła o utrzymanie po akcesji m.in. ulg i zwolnień od podatku rolnego oraz od podatku od nieruchomości. Obecnie rolnicy mogą się ubiegać o zastosowanie zwolnień z podatku rolnego użytków rolnych kl. V i VI oraz gruntów zadrzewionych i zakrzewionych na użytkach rolnych, użytkach ekologicznych, gruntów objętych melioracją i scalaniem, a także o ulgi w podatku rolnym z tytułu realizacji inwestycji w budynkach inwentarskich i zakupu określonych urządzeń.

Sektor rolny w Polsce, biorąc pod uwagę przede wszystkim intensywność produkcji, jest zbliżony do rolnictwa państw Europy Południowej, natomiast rozwiązania w zakresie systemu podatkowego są zbliżone do tych, przyjętych w większości państwa UE. Może to skłaniać decydentów politycznych do konstruowania ustawodawstwa podatkowego w zakresie postulowanego podatku dochodowego dla rolników. Chodzi o to, że rozwiązania podatkowe powinny brać pod uwagę strukturę agrarną oraz znacznie rolnictwa w gospodarce narodowej i uwzględniać podobieństwa naszego rolnictwa do krajów Europy Południowej (np. Hiszpanii). Może to stanowić przesłankę do tworzenia regulacji prawnych w zakresie opodatkowania rolnictwa, które będą stymulowały pożądaną w Polsce przemianę strukturalną.

Literatura

1. Benjamin C., and Phimister E., *Does Capital Market Structure Affect Farm Investment? A Comparison Using French and British Farm-Level Panel Data*, American Journal of Agricultural Economics”. Vol. 84, No. 4 (November, 2002).
2. Biała Księga Podatków, Ministerstwo Finansów RP, Warszawa 1998.
3. Bieńkowski A., *Spoleczno-ekonomiczne zagadnienia opodatkowania polskiego rolnictwa*, Zeszyty Naukowe Ostrołęckiego Towarzystwa Naukowego 18, Ostrołęka 2004.
4. Brown J., Roantree B., *A survey of the UK tax system*. Institute for Fiscal Studies, 2012.
5. Brown J., Roantree B., *A survey of the UK tax system*. Institute for Fiscal Studies, 2012.
6. Budzyński F., *Ekonomika porównawcza rolnictwa*, Wyd. SGGW, Warszawa 2001.
7. *Czech Invest, Corporate Tax and Depreciation*, <http://www.czechinvest.org/data/files/fs-14-corporate-tax-and-depreciation-78-en.pdf>.
8. Donk O. van der, Kinnegim G., Brouwer J., 2012, Netherlands: *Proposed Changes In Dutch Tax Law: Tax Plan 2013*.
9. Dziemianowicz R., *System podatkowy jako czynnik wpływający na konkurencyjność gospodarstw rolnych (na przykładzie wybranych państw UE)*. Roczniki Naukowe SERiA. Tom X, Zeszyt 3, Lublin 2008, s. 141.
10. Farm structure in Belgium: http://epp.eurostat.ec.europa.eu/statistics_explained/index.php/.
11. Farm_structure_in_Belgium, Eurostat 2012.
12. Finance Act 2012. <http://www.irishstatutebook.ie/2012/en/act/pub/0009/print.html>.
13. *Fiscalité et sécurité sociale: Le secteur agricole*, OECD 2005.
14. Further supplementary written evidence submitted by the Country Land and Business Association (CLA), 2010, <http://www.publications.parliament.uk/pa/cm201011/cmselect/>.
15. Gajl N., *Teorie podatkowe w świecie*, PWN, Warszawa 1992.
16. Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*. Wydawnictwo LexisNexis, Warszawa 2011.
17. Goraj L., Mańko S., Osuch D., Płonka R., *Wyniki standardowe uzyskane przez gospodarstwa rolne uczestniczące w Polskim FADN w 2010 roku. Część I. Wyniki standardowe*. IERiGŻ-PIB, Warszawa 2011.
18. *Guide to Taxation in Denmark*, Kromann Reumert, June 2010.
19. Hall R. E. Rabushka A. *The Flat Tax*, Hoover Institution Press, 2007.
20. Hansmeyer K.H., Mackscheidt K., *Finanzpsychologie*, Hdb. D. Fin., Tübingen 1977.
21. <http://encyklopedia.pwn.pl/haslo/4575678/wegry-gospodarka.html>.
22. <http://www.agriculture.gov.ie/press/pressreleases/2011/december/title,60047,en.html>.
23. <http://www.czech.cz/en/Business/Economic-facts/New-Tax-Reform-in-the-Czech-Republic>.
24. http://www.expatica.com/nl/finance_business/tax/The-Dutch-tax-system-explained_15678.html.
<http://www.taxationinfonews.com/2010/11/hungary-starts-income-tax-reforms/>.
25. Huczko P., *Działy specjalne produkcji rolnej 2013 - normy szacunkowe dochodu*, 2012. <http://podatki.wieszjak.pl/pit/309526,2>, *Działy-specjalne-produkcji-rolnej-2013-normy-szacunkowe-dochodu.html*.
26. *Hungary Starts Income Tax Reforms*, 2010.
27. Ickiewicz J., *Obciążenia fiskalne przedsiębiorstw*, PWE Warszawa, 2010.
28. *International Tax. Belgium Highlights*, Deloitte, 2012.

29. *International tax. Denmark Highlights*, Deloitte, 2012.
30. *International Tax. Hungary Highlights*, Deloitte, 2012.
31. *International tax. Netherlands Highlights*, Deloitte 2011.
32. Jarosiewicz M., Kozikowska K., *Prawo rolne*, WoltersKluwer, Warszawa 2007.
33. Kaliński J., *Historia gospodarcza XIX i XX w.*, PWE, Warszawa 2004.
34. Krajewska A., *Podatki w Unii Europejskiej*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2010.
35. Landreth H., Colander C., *Historia myśli ekonomicznej*, PWN, Warszawa 2005.
36. Lymer A., *History of Taxation [w:] The International Taxation System*, A. Lymer i in. (red.), KluwerAcademicPublishers, 2002.
37. *Measures to improve the efficiency and competitiveness of Irish agriculture through land mobility and structural change*. IFA Proposals to Government. August 2011.
38. Mendoza E., Tesar L., *Why hasn't tax competition triggered a race to the bottom? Some quantitative lessons from the EU*, Journal of Monetary Economics, vol. 52, 2005.
39. Messere K., *Reports on the Implementation of the Broad Economic Guidelines*, European Economy. Report on Studies, 2000, no. 1.
40. Molnar B., Goda M., Kocsis-Andrasik A., 2005, *Tax Policy Issues - Taxation Of Hungarian Agricultural Activity*. Scientific Journal on Agricultural Economics, Volume 49, Special Issue, Number 12.
41. Ogrodnik D., *Podatek rolny w krajach europejskich*, Zeszyty Ekonomiki Rolnictwa nr 3/2009, Warszawa 2009.
42. Pawłowska-Tyszko J., Soliwoda M., *Preferencyjne metody opodatkowania dochodu rolniczego w wybranych państwach Unii Europejskiej – implikacje dla Polski*, Roczniki Naukowe SERiA Tom XV, Zeszyt 3, Warszawa-Rzeszów, 2013.
43. Przygodzka R., 2006, *Fiskalne instrumenty wspierania rolnictwa – przyczyny stosowania, mechanizmy i skutki*. Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku.
44. Rozporządzenie Ministra Finansów z 21 lutego 2006 r. w sprawie zwrotu utraconych przez gminy dochodów z tytułu zwolnienia od podatku rolnego przedsiębiorców o statusie centrum badawczo-rozwojowego (Dz.U. Nr 33, poz. 228).
45. Szczodrowski G., *Polski system podatkowy*, PWN Warszawa 2010.
46. *Taxation and Investment in Belgium 2012. Reach, relevance and reliability*, Deloitte, 2012.
47. *Taxation and Investment in Czech Republic 2011. Reach, relevance and reliability*, Deloitte 2011.
48. *Taxation and Investment in Hungary 2012. Reach, relevance and reliability*, Deloitte 2012.
49. *Taxation and Investment in Netherlands 2011. Reach, relevance and reliability*, Deloitte 2011
50. *Taxation and Investment in United Kingdom 2011. Reach, relevance and reliability*, Deloitte 2011.
51. *Taxation trends in the European Union*, Eurostat 2013.
52. *TaxSurvey Nr 24 (update) 2012*. Federal Public Service Finance, 2012.
53. *United Nations Demographic Yearbook 2009-2011*.
54. Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (UoPR), Tekst jedn. Dz.U. z 2006 r. Nr 136, poz. 969.

55. Ustawa z dnia 26 lipca 1991 o podatku dochodowym od osób fizycznych (UoPDoOF). Dz.U. z 1991r. Nr 80, poz. 350.
56. Veen H. van der, Meulen H. van der, van Bommel K., Doornevert B., *Exploring agricultural taxation in Europe*, LEI Hague 2007, s. 85.
57. Wasilewski M., Ganc M., *Funkcjonowanie systemu podatkowego w rolnictwie oraz propozycje zmian w opinii rolników indywidualnych*, Finanse, Rynki finansowe, ubezpieczenia nr 50, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 689, Szczecin 2012.
58. Wesche R., *Besteuerung der Landund Forstwirtschaft*, Raport 1247/2009, Wyd. aid infodienst, Bonn 2009, s. 41.
59. Wolff G., *Inequality and adjustment in Europe*, 2013.http://www.bruegel.org/nc/blog/detail/article/983-inequality-and-adjustment-in-europe/#.URTJmvK_G4o.
60. Wyrok NSA z 10 listopada 1993 r., SA/Po 1697/93, POP 1997, nr. 5, poz. 173.
61. Załącznik do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 13 listopada 2012 r. w sprawie norm szacunkowych dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej (poz. 1272).
62. Załącznik do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 13 listopada 2012 r. w sprawie norm szacunkowych dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej (poz. 1272).
63. Ziętara W., *Ekonomika i organizacja przedsiębiorstwa rolniczego*, CIM, Warszawa 1998.
64. Ziętara W., *Wewnętrzne uwarunkowania rozwoju polskiego rolnictwa*. Roczniki Nauk Rolniczych, Seria G, Tom 94, Zeszyt 2, Warszawa 2008.

ANEKS

Załącznik 1. Opodatkowanie działalności rolniczej w wybranych państwach UE

Wyszczególnie	Podatki o charakterze dochodowym			Podatki majątkowe			Podatki konsumpcyjne	Oplaty za korzystanie ze środków (environmental taxes)	Oplaty lokalne	Składki społeczne	Inne
	Podatek dochodowy	Podatek korporacyjny	Podatek od zysków kapitałowych	Podatek od spadków i darowizn	Podatek od przeniesienia praw własności	Inne podatki majątkowe					
Belgia	+	+	+ od przyrostu wartości kapitału	+	+	+ od ogólnej wartości nieruchomości	+	+	+	+	
Wielka Brytania	+	+	- włączony w CIT/PIT	+	+	+ od wartości nieruchomości – jako podatek lokalny	+	+	+	+	podatek od składek ubezpieczeniowych
Dania	+	+	+ od przyrostu wartości kapitału	+/- jako podatek transferowy	+	+ od wartości nieruchomości oraz podatek gruntowy)	+	+	-	+	opłaty za używanie pojazdów samochodowych
Irlandia	+	+	+ od przyrostu wartości kapitału, od dywidend	+ jako lokalna opłata od nabycia kapitału	+ jako opłata skarbowa	zyczałowana za użytkowanie nieruchomości mieszkalnych	+	+	+ podatek od pojazdów	+	
Holandia	+	+	+ od przyrostu wartości kapitału, od dywidend	+	+ opłata skarbowa	-	+	+	+ podatek polderowy	+	podatek od składek ubezpieczeniowych
Czechy	+	+	+ od dywidend, od odsetek – u źródła	+	+	+ od wartości nieruchomości – podatek quasi katastralny, gruntowy	+	+	+	+	opłata za korzystanie z pojazdów

cd. Załącznika 1

Węgry	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	opłata „pro-innowacyjna”	
Niemcy	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	opłata „pro-innowacyjna”
Hiszpania	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	opłata „pro-innowacyjna”
Francja	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	opłata „pro-innowacyjna”
Włochy	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	opłata „pro-innowacyjna”
Portugalia	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	opłata „pro-innowacyjna”
Grecja	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	opłata „pro-innowacyjna”
Austria	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	opłata „pro-innowacyjna”

Załącznik 2. Przedmiot opodatkowania w systemach podatkowych rolnictwa, stawki podatkowe, stawki rejestracyjne, ewidencyjne i rozliczeniowe w wybranych państwach UE

Państwo	Dominujący rodzaj podatku o charakterze dochodowym	Przedmiot opodatkowania	Stawki podatkowe (na rok 2012)	Rok podatkowy	Termin składania zeznania podatkowego	Składanie zaliczek podatkowych	Inne ulatwienia
Belgia	Podatek dochodowy	Rzeczywisty dochód podatnika: przychody uzyskiwane z nieruchomości, papierów wartościowych itp., wynagrodzenia za pracę. Obowiązuje system globalny . Preferencyjne formy opodatkowania i ustalania dochodu rolniczego.	Progresywne (od 25% dla dochodu do 8 350 euro/rok; do 50% powyżej 36 300 euro/rok).	Rok kalendarzowy	Do czerwca roku, następującego po danym okresie podatkowym.	Tylko w podatku korporacyjnym (zaliczki płacone kwartalnie, po zakończeniu 1., 2., 3. kwartału, oraz w ciągu 20 dni po rozpoczęciu ostatniego miesiąca roku bilansowego	
Wielka Brytania	Podatek dochodowy	Obowiązuje system cedularny , kategorie dochodów: dochód zarobiony; z oszczędności oraz z dywidendy. Całkowity dochód obejmuje dochód ze wszystkich źródeł, po wprowadzeniu odliczeń.	Każdy rodzaj dochodu – odrębne stawki np. dla dochodu zarobionego od 10 do 50%.	Pod. dochodowy: od 5.04. do 6.04. Pod. korporacyjny:..	Podatek dochodowy: do 31 października roku, w którym nastąpiło zakończenie bieżącego okresu podatkowego (lub 31 stycznia kolejnego roku). Podatek korporacyjny: w ciągu 12 miesięcy od zakończenia roku podatkowego.	Pod. dochodowy: zaliczka 31 stycznia w czasie trwania okresu podatkowego, uzupełnienie kwoty należnego podatku dochodowego – 31 lipca (po zakończeniu danego roku podatkowego. Podatek korporacyjny: zaliczki w 4 kwartalnych ratach.	Obowiązkowe składanie zeznań podatkowych dla płatników podatku korporacyjnego: system PAYE (<i>Pay as You Earn</i>)
Dania	Podatek dochodowy	Kategoria przychodów obejmując: (1) wynagrodzenia i premie (2) zyski z działalności (3) otrzymane odsetki, (4) tzw. imputowane czynsz w wysokości 2% wartości budynku miesz.	Dwustopniowy system stawek: (25,6%).	Rok kalendarzowy	Do 1 maja po zamknięciu danego roku podatkowego.	Brak informacji	Gospodarstwa o areale < 15 ha lub uzyskujące dochód podatkowy < 23 522 euro rocznie nie prowadzą ewidencji.

cd. Załącznika 2

Irlandia	Podatek dochodowy	Podatek dochodowy obejmuje dochody: (1) z publicznych papierów wartościowych; (2) z działalności gosp. i wykonywania wolnych zawodów (3) z pracy, włączając wynagrodzenia, świadc. emerytalne i rentowe, renty dożywotnie, (4) z dywidendy. Specjalna metoda ustalania dochodu podatkowego dla gosp. roln.	Uproszczone progresywny system stawek podatkowych (20 i 41%), dochody system ulg i zwolnień podatkowych.	Rok kalendarzowy.	Podatek dochodowy: do 31 października w roku, następującym po danym okresie podatkowym. Podatek korporacyjny: w ciągu 9 miesięcy od końca roku bilansowego lub 8 miesięcy i 21 dni od końca roku działalności przedsiębiorstwa.	Podatek dochodowy: dokonanie przedpłaty należnego podatku dochodowego do 31 października w roku, następującym po danym okresie podatkowym. Podatek korporacyjny: skomplikowany system składania zaliczek, uzależniony od kwoty podatku należnego z poprzedniego okresu podatkowego.	Składanie elektronicznych zeznań podatkowych, Irish Revenue's ROS System.
Holandia	Podatek dochodowy	Podatek obejmuje dochody z: (1) pracy i nieruchomości, dział. gosp.(2) udziałów lub akcji, (3) oszczędności	System progresywny.	Rok kalendarzowy.	Do 1 kwietnia roku, następującego po danym roku kalendarzowym.	Wraz ze złożeniem zeznania podatkowego.	Możliwość oszacowania dochodu na drodze urzędowej.
Czechy	Podatek korporacyjny	Przedmiot opodatkowania w podmiocie korporacyjnym stanowi zysk księgowy, skorygowany o koszty podatkowe (nieuwzględniane w RZiS), ulgi i odliczenia.	Proporcjonalna stawka procentowa 19%.	Rok kalendarzowy, rok bilansowy.	W ciągu 3 miesięcy od zakończenia roku podatkowego, w ciągu 6 miesięcy, jeśli podmiot udzielił pełnomocnictwa doradcy podatkowemu.	2-4 zaliczki (wybór opcjonalny), lub możliwość jednorazowego uregulowania należnej kwoty podatku z chwilą złożenia zeznania podatkowego.	Możliwość składania zeznania w formie elektronicznej.
Węgry	Podatek dochodowy	Preferencyjne potraktowanie dochodu rolniczego w niskotowarowych gosp. rodzinnych.	Proporcjonalna stawka procentowa 16%.	Zwykły rok kalendarzowy (wyjątkowe i inne okresy).	Do 31 maja roku, następującego po danym okresie podatkowym.	Comiesięczne zaliczki są uiszczane, jeśli zobowiązania podatkowe > 5 mln HUF, ostateczne uregulowanie podatku – w momencie złożenia zeznania podatkowego.	Dopuszczalne składanie zeznania podatkowego w formie elektronicznej.
Niemcy	Podatek dochodowy	Zagregowany dochód obejmuje m.in.dochody z: (1) działalności rolniczej i leśnictwa, (2) dział. gosp. (3) świadczenia usług profesjonalnych, (4) pracy, (5) najmu, dzierżawy (6) inwestycji kapitałowych.	Progresywny, skomplikowany system stawek (od 14 do 45%).	Zwykły rok kalendarzowy.	Do 31 maja roku, następującego po danym okresie podatkowym.	Placenie całkowitej kwoty należnego podatku dochodowego placenie kwartalnych zaliczek w przypadku otrzymywania innych dochodów poza zatrudnieniem.	Brak informacji.

Hiszpania	Podatek dochodowy	Dochód podatkowy jest podzielony na cztery kategorie, w zależności od źródła pochodzenia przychodów podatkowych: (1) dochód z pracy, (2) z działalności gosp. (w tym z działalności rolniczej), (3) zyski kapitałowe, (4) ze świadczeń rolniczych, spółdzielni produkcyjnych i grup producentów.	Progresywny system stawek podatkowych.	Zwykle rok kalendarzowy.	W ciągu 6 miesięcy od zakończenia danego roku podatkowego.	Wraz ze złożeniem zeznania podatkowego.	Brak informacji.
Francja	Podatek dochodowy	Dochód podatkowy jest podzielony na siedem kategorii podatkowych: (1) majątkowe, (2) z pozarolniczej działalności gospodarczej, (3) z gospodarstwa rolnego, (4) z pracy, (5) dochody emerytalne, (6) nagrody menedżerów (7) zyski kapitałowe.	Progresywny system stawek podatkowych: od 5,5 do 45%	Rok kalendarzowy.	Do 31 maja roku, następującego po danym roku kalendarzowym.	Wraz ze złożeniem zeznania podatkowego.	Brak informacji.
Włochy	Podatek dochodowy	Dochód podatkowy obejmuje: (1) dochód z pracy, (2) dochód z działalności gospodarczej, (3) dochód z kapitału i ziemi, (4) pozostałe formy dochodu.	Progresywny system stawek od 23 do 43%.	Rok kalendarzowy.	Do 30 września roku, następującego po danym roku kalendarzowym.	Wraz ze złożeniem zeznania podatkowego.	Brak informacji.
Portugalia	Podatek dochodowy	Dochód podatkowy obejmuje dochód: (1) z pracy, (2) z działalności gosp. i profesjonalnej, (3) z inwestycji, (4) z nieruchomości, (5) (6) świadczenia emerytalne i rentowe.	Progresywny system stawek podatkowych (najwyższa stawka 46,5%).	Rok kalendarzowy	Do końca marca roku następującego po okresie podatkowym	Ostateczne uiszczenie należnego kwoty podatku dochodowego do końca sierpnia roku następującego po okresie podatkowym.	Brak informacji.

Grecja	Podatek dochodowy	Dochód podatkowy obejmuje dochody: (1) z nieruchomości, (2) z inwestycji, (3) z zatrudnienia, (4) z dział. rolniczej, (5) z dział. gosp. (6) profesjonalnej.	Progresja (od 18 do 45%), kwotą wolną od podatku - 12 tys. euro.	Rok kalendarzowy.	Do końca marca roku następującego po okresie podatkowym), choć jest uzależniona od klasyfikacji podatkowej podmiotu.	Ostateczne uiszczenie należnej kwoty podatku dochodowego wraz ze złożeniem zeznania podatkowego.	Brak informacji.
Austria	Podatek dochodowy	Dochód podatkowy obejmuje (1) dochód z pracy, (2) dochód z prowadzenia działalności gospodarczej lub wykonywania zawodów profesjonalnych, (3) dochód z inwestycji.	Progresywny system stawek podatkowych (36,5; 43,21; 50%).	Rok kalendarzowy.	Do 30 czerwca roku. Podatek, wynikający z dochodu z pracy, jest odprowadzany przez pracodawcę, pochodzący od innych podmiotów - ustalany przez podatnika.	Oprócz należnego podatku dochodowego z pracy, którego inkasentem jest pracodawca, podatnik reguluje swoje zobowiązania samodzielnie.	Wymóg składania zeznania podatkowego w wersji elektronicznej.
Luksemburg	Podatek dochodowy	Dochód podatkowy obejmuje 7 kategorii podatkowych, w tym dochody z pracy (najemnej), z samozatrudnienia, z działalności rolniczej i działalności gospodarczej.	Progresywny system stawek podatkowych (do 39%),	Rok kalendarzowy.	Do 31 marca roku, następującego po danym okresie podatkowym (istnieje możliwość złożenia zeznania podatkowego w późniejszym terminie, za zgodą organu administracji skarbowej.	W przypadku samozatrudniających się: płacenie kwartalnych zaliczek na poczet podatku dochodowego, które są ustalane przez organ administracji skarbowej na podstawie ostatniego zeznania podatkowego.	Brak informacji.
Szwecja	Podatek dochodowy	Dochód podatkowy obejmuje (1) dochód z działalności gospodarczej, (2) dochód z pracy, (3) dochód z kapitału.	Progresywny system stawek podatkowych, dotyczący dochodu z pracy (20, 25, 57%),	Rok kalendarzowy.	Osoby fizyczne, uzyskujące dochód podatkowy w wysokości 18,2 tys. SEK rocznie, są zobowiązani do złożenia zeznania podatkowego do 2 maja roku kończącego zeznanie podatkowe.	Wraz ze złożeniem zeznania podatkowego. Uwaga: organ administracji skarbowej może dokonać szacunku dochodu podatkowego, jeśli zeznanie podatkowe jest niekompletne lub złożone nieterminowo.	Brak informacji.
Finlandia	Podatek dochodowy	Dochód podatkowy obejmuje (1) dochód zarobiony, (obciążony dodatkowo podatkiem lokalnym, „municipalnym” i kościelnymi; (2) dochód z kapitału.	Progresywny system stawek podatkowych (do 32%, dla dochodu powyżej 60 800 euro),	Rok kalendarzowy.	Każda osoba fizyczna otrzymuje zeznanie podatkowe „pro forma”, wypełnione przez organ administracji skarbowej.	Podatek dochodowy od dochodu z pracy jest automatycznie potrącany przez pracodawcę każdego miesiąca. Dodatkowo, płatnik podatku dochodowego może dokonać przedpłaty należnego podatku dochodowego.	Brak informacji.

Polska	Nie dotyczy ze względu na obecność podatku rolnego – podatek dochodowy o działów specjalnych produkcji rolnej.	Dochód podatkowy działalności rolnej, ustala się (1) przy zastosowaniu norm szacunkowego dochodu z określonej powierzchni upraw lub jednostki produkcyjnej zwierzęcej, określonych w rozporządzeniu MF; (2) jako różnicę między przychodem z tytułu prowadzenia tych działów a poniesionymi kosztami uzyskania..	Rok kalendarzowy.	W przypadku podatku dochodowego od działów specjalnych produkcji rolnej do 30 listopada każdego roku podatnicy, którzy osiągną dochody z działów specjalnych - obowiązkiem złożenia urzędowi skarbowemu deklaracji PIT-6/PIT6L o rodzajach i rozmiarach zamierzonej produkcji w roku następnym. Konieczność wpłacania zaliczek do kasy lub na rachunek urzędu skarbowego w terminach do 20 dnia każdego miesiąca za miesiąc poprzedni. Zaliczka za grudzień (w wysokości zaliczki należnej za listopad) - uiszczenie w terminie do dnia 20 grudnia roku podatkowego.	Obowiązek powiadomienia właściwego naczelnika urzędu skarbowego o zamiarze prowadzenia ksiąg wykazujących przychody podatkowe przed rozpoczęciem roku podatkowego albo przed rozpoczęciem prowadzenia działów specjalnych produkcji rolnej, jeżeli nastąpiło ono w ciągu roku.
--------	--	--	-------------------	--	--

Źródło: opracowanie własne.

Załącznik 3. Preferencyjne systemy opodatkowania dochodu rolniczego w wybranych państwach UE

Wyszczególnienie	Możliwość szacunkowego ustalania dochodu rolniczego	Kryteria uprawniające do szacunkowego ustalania dochodu rolniczego	Zwolnienia podmiotowe	Ulgi inwestycyjne dotyczące działalności rolniczej	Specjalna polityka amortyzacyjna środków trwałych, wykorzystywanych w działalności rolniczej	Uprzywilejowane podatkowo traktowanie kosztów doradztwa podatkowego	Inne instrumenty preferencyjne
Belgia	Tak, występują dwie metody ustalania dochodu rolniczego: ustalanie tzw. rzeczywistego dochodu rolniczego, ustalenie szacunkowego dochodu rolniczego.	Pod warunkiem że szacunkowy dochód ustalany jest na podstawie normatywów.	Brak.	Dopuszczalne jest odliczanie 1% wydatków inwestycyjnych (do kwoty 6,908 mln euro), w przypadku technologii energooszczędnych – 13,5% wydatków.	W przypadku metody tzw. rzeczywistego dochodu rolniczego: dopuszczalne jest indywidualne, amortyzacji podlegają również tzw. prawa do produkcji rolniczej.	Nie jest to koszt uzyskania przychodu podatkowego.	Brak danych.
Wielka Brytania	Nie, działalność rolnicza traktowana tak jak każda inna forma działalności gospodarczej.	Nie dotyczy.	Brak.	Ulgi inwestycyjne o charakterze ogólnym, ponadto specyficzne ulgi na budynki, budowlę, maszyny i urządzenia, wykorzystywane w działalności rolniczej.	Tak, jak w ogólnych uregulowaniach prawa podatkowego.	Nie jest to koszt uzyskania przychodu podatkowego.	Mechanizm wyrównywania zysków, związany ze zmiennością dochodów rolniczych w czasie.
Dania	Brak.	Nie dotyczy.	Brak.	Ulga inwestycyjna, premiująca współpracę z jednostkami badawczo-rozwojowymi (nawet do kwalifikowanych 150% wydatków).	Możliwość amortyzacji zespołów środków trwałych, jednorazowy odpis amortyzacyjny dla środków trwałych powiązanych.	Nie jest to koszt uzyskania przychodu podatkowego.	Możliwość wykorzystania tzw. schematu korporacyjnego opodatkowania.
Irlandia	Metoda ustalania dochodu przystosowana do produkcji rolniczej.	Gospodarstwo powinno w minimalnym zakresie prowadzić ewidencję rachunkową	Brak.	Ulgi inwestycyjne o charakterze ogólnym.	Ogólne uregulowania dotyczące polityki amortyzacyjnej.	Nie jest to koszt uzyskania przychodu podatkowego.	Ulga na korzystanie z usług teleinformatycznych (potraktowanie 2/3 wydatków jako koszt podatkowy).

Holandia	Rolnicy, prowadzący działalność, są zobligowani, podobni jak przedsiębiorcy, do minimalnego zakresu sprawozdawczości finansowej, w tym stosowania metody memoriałowej.	Nie dotyczy.	Brak.	Ulgi dotyczące inwestycji w technologie energooszczędne i proekologiczne, ulgi inwestycyjne (od 3 do 24% wartości początkowej danego składnika).	Możliwość indywidualnego ustalania stawek amortyzacyjnych dla budynków rolniczych, np. ciepłarni, stajni, obór.	Nie jest to koszt uzyskania przychodu podatkowego.	Ulga podatkowa dla rolników, rezygnujących z działalności (jednorazowo 3630 euro)
Czechy	Działalność rolnicza jest traktowana podobnie, jak inne formy działalności gospodarczej, płatnik PIT może wystąpić do organu administracji skarbowej z wnioskiem o urzędowe oszacowanie kwoty należnego podatku dochodowego.	(1) Podatnik nie zatrudniał pracowników lub innych osób; (2) nie jest członkiem spółdzielni (3) nie jest płatnikiem podatku VAT; (4) podatnik dostarcza wykaz przewidywanych przychodów i kosztów.	Brak.	Brak specyficznych ulg, dotyczących działalności rolniczej, możliwość przeniesienia praw know-how jako kosztu podatkowego.	Środki trwałe, wykorzystywane w działalności rolniczej, możliwość jednorazowych odpisów amortyzacyjnych dla aktywów o niskiej wartości początkowej; aktywa biologiczne nie podlegają amortyzacji.	Nie jest to koszt uzyskania przychodu podatkowego.	Brak.
Węgry	Możliwość nieuwzględniania dochodu z działalności rolniczej, składania uproszczonej deklaracji podatkowej, z określeniem szacowanych przychodów podatkowych, zastosowania tzw. uproszczonego podatku przedsiębiorczego	Przy obrotach z działalności rolniczej < 2384 euro, Przy przychodach podatkowych > 2384 euro, ale < 15 984 euro	W przypadku osiągania obrotów z działalności rolniczej < 2384 euro rocznie.	Ogólne rozwiązania, szczególnie w zakresie podatku korporacyjnego	Odmiesienia ogólne.	Nie jest to koszt uzyskania przychodu podatkowego.	Brak danych.

Niemcy	Możliwość ustalenia dochodu rolniczego przez organ administracji skarbowej lub szacunkowego ustalenie dochodu rolniczego, z wykorzystaniem metody wyliczenia ceny jednostkowej.	(1) Areal użytków rolnych gospodarstwa < 20 ha; (2) polowie zwierząt < 50 jednostek przeliczeniowych; (3) wartość ekonomiczna gruntów rolnych < 2 000 jednostek DM*	Brak.	Nie jest możliwe w przypadku szacunkowego ustalania dochodu rolniczego, tylko w przypadku stosowania metody kasowej** lub pełnej ewidencji księgowej.	Tylko w przypadku stosowania metody kasowej lub pełnej ewidencji księgowej przez gospodarstwo rolnicze: specjalne stawki amortyzacyjne dla budynków i budowli rolniczych,	Traktowane jako odliczenie podatkowe, bez ograniczeń kwotowych.	Brak danych.
Hiszpania	Możliwe określenie tzw. szacunkowego dochodu bezpośredniego (z uproszczoną ewidencją księgową) oraz ustalanie dochodu rolniczego na podstawie współczynników.	Przy ustalaniu tzw. szacunkowego dochodu bezpośredniego: dochód gospodarstwa < 600 tys. euro rocznie.	Brak.	Tylko w przypadku określenia tzw. dochodu bezpośredniego (przy pełnej ewidencji księgowej).	Tak, nawet w najbardziej uproszczonej metodzie ustalania dochodu rolniczego, z wykorzystaniem współczynników.	Nie jest to koszt uzyskania przychodu podatkowego.	Możliwość wyłączenia dotacji UE w przypadku wystąpienia chorób zakaźnych zwierząt.
Francja	Możliwość ustalenia dochodu szacunkowego (w systemie podatku ryczałtowego), a także dochodu rzeczywistego (w systemie podatku uproszczonego).	W systemie ryczałtowym: rolnicy, których obroty osiągnięte w trakcie roku podatkowego przez okres dwóch < 76 300 euro. W systemie uproszczonym: rolnicy, których roczne obroty > 76 300 euro, a niższe niż 350 000 euro.	Brak.	Brak informacji.	Brak informacji	Traktowane jako odliczenie podatkowe, bez ograniczeń kwotowych.	Brak informacji

Austria	Dochód rolniczy szacowany metodą uproszczoną w przypadku gospodarstw, nie prowadzących rachunkowości: (1) częściowo ujednoticona stawka, (2) ujednoticona stawka.	Metody uproszczone mogą być stosowane, jeśli wartość szacowana (AV) jest poniżej 150 tys. euro.	Brak.	Ogólne rozwiązania podatkowe w przypadku prowadzenia pełnej ewidencji rachunkowej przez gospodarstwo rolnicze.	Nie dotyczy, jedynie w przypadku prowadzenia pełnej ewidencji księgowej.	Nie jest to koszt uzyskania przychodu podatkowego.	
Luksemburg	Dochód z działalności rolniczej stanowi jedną z kategorii dochodu podatkowego.	Brak.	Brak.	Brak informacji.	Brak informacji.	Brak informacji.	Brak informacji.
Finlandia	Dochód rolniczy traktowany podobnie jak dochód z działalności gosp.	Brak.	Brak informacji.	Brak informacji.	Brak informacji.	Brak informacji.	Możliwość rozliczenia straty przez 10 lat.
Polska	Podatek rolny (o charakterze mieszanym), podatek dochodowy od osób fizycznych od działań specjalnych (w przypadku prowadzenia specjalistycznej produkcji roślinnej lub zwierzęcej).	W przypadku podatku dochodowego od działań specjalnych, jeśli nie są prowadzone księgi wykazujące przychody, możliwość wykorzystania norm zawartych w rozporządzeniach Ministra Finansów.	W zakresie podatku rolnego: osoby, posiadające działki przyzgodowe, członkowie spółdzielni produkcyjnych	Podatek rolny: ulgi podatkowe na budowę lub modernizację bud. inwentarskich obiektów ochrony środowiska, deszczownia itp.	Jedynie w przypadku rolników, prowadzących podatek od działań specjalnych, prowadzących księgi dla celów ewidencji podatkowej (KPiR lub pełna ewidencja rachunkowa).	Nie jest to koszt uzyskania przychodu, nie jest przedmiotem ulgi w podatku rolnym.	W przypadku podatku rolnego: specjalne ulgi dla gospodarstw na terenach podgórskich, górskich, a także z tytułu wystąpienia klęsk żywiołowych; możliwość korzystania z bezpłatnego doradztwa rolniczego (z zakresu ekonomicznego) ODR

Objasnienia: *wartość ekonomiczna, ustalana według prawa podatkowego, nie jest wyrażana pieniężnie, ale za pomocą jednostek specjalistycznych, DM; ** kryteria uprawniające gospodarstwo rolnicze, do wykorzystania metody kasowej: zyski z działalności gospodarczej < 30 tys. euro, obroty < 350 tys. euro; wartość ekonomiczna użytków rolnych < 25 tys. euro. *** bydo w hodowlach zarodowych, kury noski, krowy mleczne; w przypadku sadów owocowych i innych plantacji roślinnych tylko część plantacji można uznać jako środek trwały.

Źródło: opracowanie własne.

EGZEMPLARZ BEZPŁATNY

*Nakład 390 egz., ark. wyd. 9,48
Druk i oprawa: EXPOL Włocławek*