

Ryta Iwona Dziemianowicz¹
Wydział Ekonomiczny
Uniwersytet w Białymstoku

SPECYFIKA KONSTRUKCJI PODATKU DOCHODOWEGO OBCIĄŻAJĄCEGO GOSPODARSTWA ROLNE W UNII EUROPEJSKIEJ

THE CHARACTERISTICS OF THE INCOME TAX IMPOSED ON FARMS IN THE EUROPEAN UNION

Wstęp

Polski system opodatkowania rolnictwa wymaga poważnych reform, zwłaszcza w zakresie opodatkowania dochodów. Gospodarstwa rolne jako jedyna grupa podmiotów gospodarczych wyłączone są z systemu opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, co niewątpliwie ogranicza w istotny sposób zasadę powszechności opodatkowania. W związku z tym ważnym problemem jest wybór właściwej konstrukcji tego podatku, dostosowanej do potrzeb zarówno rolnictwa, jak i całej gospodarki. Na ogół w poszukiwaniu nowych rozwiązań przydatne mogą być te, które już istnieją, ponieważ ich poznanie pozwala nie tylko na wykorzystanie odpowiednich konstrukcji przy budowie nowego systemu opodatkowania rolnictwa, ale także, już na wstępie, wyeliminowanie popełnionych błędów. Dobrym przykładem opodatkowania dochodów z rolnictwa mogą być rozwiązania zastosowane w krajach członkowskich Unii Europejskiej, zwłaszcza wchodzących w jej skład przed rozszerzeniem².

Artykuł prezentuje specjalne rozwiązania zastosowane w podatkach dochodowych obciążających gospodarstwa rolne UE, które z jednej strony prowadzą do zmniejszenia ciężarów fiskalnych rolnictwa, z drugiej zaś są ukrytą formą jego wsparcia. Przedstawiano w nim rozwiązania obowiązujące w Niemczech, Francji i we Włoszech oraz Wielkiej Brytanii i Irlandii, które zdaniem autorki reprezentują różne typy rolnictwa i jednocześnie odmienne zasady opodatkowania, a w związku z tym, mogą stanowić relatywnie dobrą reprezentację tzw. 15-ki starych krajów UE. Przedmiotem analizy jest przede wszystkim osobisty podatek

¹ Dr, Uniwersytet w Białymstoku Wydział Ekonomiczny, ul. Warszawska 63, 15-062 Białystok, email: dziemianowicz@poczta.onet.pl

² W artykule celowo pominięto, często wymagające reformy, konstrukcje obowiązujące w tzw. „nowych” państwach UE.

dochodowy³, który ze względu na strukturę obszarową i dominację gospodarstw rodzinnych, jest jednym z najważniejszych podatków obciążających rolnictwo w Unii Europejskiej⁴.

Istota podatku od dochodów z rolnictwa

Podatki dochodowe nawiązują bezpośrednio do nadwyżki ekonomicznej wypracowanej przez podmioty, za ich pomocą „następuje dzielenie się dochodem podatnika z państwem, co oznacza bezpośrednią redystrybucję dochodów w gospodarce i społeczeństwie” [Owsiak 1999, s. 157]. W związku z tym mogą być one narzędziem realizacji zarówno zasady powszechności, jak i sprawiedliwości opodatkowania, mogą także poprzez system zwolnień i ulg realizować inne cele pozafiskalne.

Dla konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych najważniejsze znaczenie ma przedmiot opodatkowania, budowa skali podatkowej, zestaw ulg i zwolnień. Przedmiotem opodatkowania w podatku dochodowym jest dochód. W ekonomii kategoria dochodu jest jednoznaczna. Natomiast w sensie prawnym jest to kategoria umowna, sformułowana przez ustawodawcę, ściśle dostosowana do potrzeb fiskalnych i pozafiskalnych danego kraju, co może prowadzić do zawężenia (poprzez ograniczenie pojęcia dochodu) lub rozszerzenia (poprzez rozszerzenie pojęcia dochodu) obowiązku podatkowego. W doktrynie podkreśla się, iż przedmiotem opodatkowania, zarówno w znaczeniu podmiotowym, jak i przedmiotowym, powinien być dochód czysty [Gwiazdowski 2001, s. 11]. Z punktu widzenia podmiotu oznacza to, że opodatkowaniu nie powinien podlegać dochód stanowiący tzw. minimum egzystencji. Natomiast w znaczeniu przedmiotowym oznacza to, że opodatkowaniu powinien podlegać dochód rozumiany jako nadwyżka przychodów nad kosztami jego uzyskania. Przy tak zdefiniowanym dochodzie pojawiają się problemy z określeniem katalogu tzw. podatkowych kosztów uzyskania, które mogą być potrącone, od których zależy wysokość dochodu do opodatkowania.

W rolnictwie zasady użycia dochodu jako podstawy opodatkowania są takie same, jak w innych sektorach gospodarki, jedynym problemem jest sposób obliczenia dochodu rolniczego. Niestety w gospodarstwach rolnych często, ze względu na brak, nawet uproszczonych, zapisów księgowych trudno jest ustalić dochód faktyczny. W konsekwencji prowadzi to do wyboru jako podstawy naliczania podatku dochodu szacunkowego, co nie jest

³ Liczba osób prawnych prowadzących produkcję rolną w „starych” krajach UE jest niewielka, w związku z tym w artykule pominięto problematykę dotyczącą konstrukcji tzw. korporacyjnego podatku dochodowego.

⁴ Ze względu na ograniczoną objętość analiza została ograniczona do najistotniejszych zagadnień.

w pełni zgodne z założeniami podatku dochodowego i w związku z tym budzi sprzeciw wielu teoretyków⁵. Problemem jest również wskazanie właściwej metody oszacowania dochodu.

Wybór dochodu szacunkowego oznacza, że podstawa opodatkowania nie odzwierciedla rzeczywistych efektów ekonomicznych gospodarstwa rolnego. Jej wysokość wyliczona w oparciu o dochód hipotetyczny jest raczej stabilna, z punktu widzenia administracji podatkowej niemożliwe jest jej coroczne szacowanie. Oznacza to, iż w dłuższych okresach czasu obciążenia podatkowe zmniejszają się, jednocześnie maleje fiskalne znaczenie takiego podatku. Niezaprzeczalnie, w krótkim okresie oszacowanie podstawy opodatkowania, ze względu na zerową stawkę marginalną podatku, motywuje do wzrostu produkcji. Te pozytywne efekty mogą być jednak zniwelowane poprzez negatywne oddziaływanie na inwestycje, które w tym przypadku nie stanowią kosztu uzyskania przychodu. Wybór dochodu szacunkowego jako podstawy opodatkowania może więc hamować przemiany strukturalne w rolnictwie. Opodatkowanie oparte na dochodzie hipotetycznym może też zniechęcać do wykorzystywania na szerszą skalę zapisów księgowych i w związku z tym opóźniać wprowadzenie właściwego podatku dochodowego, opartego na dochodzie rzeczywistym.

Natomiast podatek dochodowy, wyliczony na podstawie faktycznego dochodu, może w istotny sposób determinować strukturę agrarną rolnictwa. Wpływać na liczbę gospodarstw, ich podział lub konsolidację, ich organizację oraz na formy organizacyjno-prawne prowadzenia produkcji rolnej. Oczywiście ważna jest w tym przypadku konstrukcja podatku. Inaczej oddziałuje podatek liniowy, a inaczej progresywny czy też regresywny, niebagatelną sprawą jest też liczba progów podatkowych i ich rozpiętość oraz wszelkiego rodzaju ulgi i odliczenia podatkowe.

Najlepszym rozwiązaniem byłoby opodatkowanie rolniczego dochodu faktycznego w oparciu o niskie stawki podatku, z pominięciem szeregu przywilejów i zwolnień. Niestety nie zawsze, z różnych względów, jest to możliwe. Utrzymanie wysokich minimalnych stawek podatku dochodowego nie sprzyja zwiększaniu produkcji, ogranicza inwestycje i rozwój gospodarstw rolnych. Dlatego też istotne jest, zwłaszcza w okresie transformacji rolnictwa, wbudowanie w system podatkowy rozwiązań, które umożliwiłyby jego rozwój i modernizację.

⁵ Np. zdaniem R. Birda podatek dochodowy oparty nie na dochodzie faktycznym odzwierciedla raczej wartość czynszową ziemi, a nie dochód z produkcji rolnej. W związku z tym – twierdzi Bird - nie jest to podatek dochodowy, ale podatek od ziemi uprawnej. Dlatego też z punktu widzenia teorii taki podatek powinien być zaliczony do podatków majątkowych [Bird 1974, s. 147-150].

Zasady opodatkowania dochodów gospodarstw rolnych w wybranych krajach UE

Aktualnie obowiązujące w państwach członkowskich Unii Europejskiej systemy opodatkowania dochodu nie są jednolite. Różnią się wysokością stawek, progów podatkowych, kwot wolnych od podatku, ulg podatkowych itp., niemniej jednak we wszystkich krajach tzw. dawnej 15-tki stosuje się zasadę nie wyłączenia z opodatkowania dochodów uzyskiwanych z produkcji rolnej. Dochody z rolnictwa są traktowane na równi z pozostałymi dochodami i podlegają opodatkowaniu według takiej samej, progresywnej skali podatkowej (tab.1), obowiązującej innych podatników. W niektórych krajach UE, takich jak np. Niemcy, Francja i Włochy stosuje się specjalne reguły obliczania dochodu z rolnictwa, w innych, jak np. Wielka Brytania, Irlandia dochody z rolnictwa nie są kategorią wyodrębnioną. Zazwyczaj jednak przepisy podatkowe faworyzują rolników, którzy mogą korzystać zarówno ze zwolnień (tab.2) oraz ulg i odliczeń dotyczących wszystkich podatników⁶, jak i specjalnych rozwiązań.

Tabela 1. Stawki podatku od dochodów osobistych w wybranych krajach UE w 2005 r. (w %)

Table 1. The individual income tax rates in selected EU countries in 2005 (in %)

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

Źródło: Opracowanie własne na podstawie [Wach 2005].

Szczegółowe rozwiązania dotyczące rolnictwa, różnicujące poszczególne systemy, dotyczą przede wszystkim zasad ustalania podstawy opodatkowania, której wysokość w sposób istotny wpływa na wielkość obciążeń podatkowych. Podstawą opodatkowywania jest

⁶ Np. w Niemczech rolnicy, tak jak inni podatnicy, korzystają ze standardowych obniżek dochodu do opodatkowania i odliczeń podatkowych, między innymi na utrzymanie dzieci. Na przykład w 2004 roku rolnik mógł odliczyć od dochodu podlegającego opodatkowaniu:

- 154 euro miesięcznie na pierwsze i drugie oraz 179 euro na każde następne dziecko (do 18 roku życia lub 27, w przypadku gdy studiuje) będące na utrzymaniu;
- 1.308 euro, jeżeli przynajmniej jedno dziecko będące na utrzymaniu podatnika mieszka we wspólnym gospodarstwie domowym;
- 40 % dochodu (z wyłączeniem emerytury), maksymalnie 1.908 euro w przypadku, gdy podatnik skończył 64 lata i osiąga dodatkowo, poza emeryturą inne dochody, np. z rolnictwa.

Podatnicy, którzy nie korzystali z odliczeń w trakcie roku podatkowego, mogli skorzystać z odliczeń ryczałtowych w wysokości 1.824 euro (lub 3.648 w przypadku małżeństw). Jeżeli jednak suma ulg przysługujących z tytułu wychowywania dzieci była wyższa, mogli skorzystać z odliczeń indywidualnych. W 2004 roku dodatkowo wszystkie osoby osiągające dochody z rolnictwa mogły obniżyć podstawę opodatkowania, o ile ich całkowity dochód był niższy niż 30.700 euro (osoby samotne) albo 61.400 euro (małżeństwa) i dochód rolniczy był wyższy niż bonifikata. Obniżka w 2004 r. wynosiła odpowiednio 670 euro lub 1.340 euro [Kesti 2004].

zazwyczaj dochód netto, rozumiany jako dochód z działalności rolnej otrzymany po odjęciu od przychodów kosztów związanych z produkcją, obliczony w oparciu o księgi podatkowe, jednakże w większości państwa UE istnieje także możliwość ustalenia podstawy opodatkowania w oparciu o dochód przeciętny z kilku lat lub dochód szacunkowy. Jest to korzystne zwłaszcza wówczas, jeśli z roku na rok występuje duże zróżnicowanie dochodów (np. wywołane przez warunki pogodowe), a skala w podatku dochodowym charakteryzuje się silną progresją. W większości krajów UE istnieje również możliwość opodatkowania dochodu z produkcji rolnej z pominięciem zapisów księgowych, na podstawie wartości szacunkowych. Do rozliczenia podatku dochodowego w rolnictwie przyjmuje się okres dwunastu miesięcy, nie zawsze jednak jest to rok kalendarzowy⁷.

Do podstawy opodatkowania włączone są zarówno subsydia państwowe, jak i te pochodzące z funduszy unijnych. Generalnie rolnicy w UE nie są zobowiązani do prowadzenia rachunkowości, chociaż w takich krajach jak Francja czy Niemcy, aby do tego zachęcić, umożliwia się właścicielom gospodarstw rolnych odliczenie kosztów związanych z obsługą księgową.

Tabela 2. Kwoty dochodu zwolnionego z podatku dochodowego w wybranych krajach UE w 2005 roku, euro
Table 2. The income tax allowances in selected EU countries in 2005, euro

Kraj	Kwota podatku zwolnionego, podatnik samodzielnie rozliczający się	Kwota podatku zwolnionego, małżeństwo
Niemcy	7664	15328
Francja	4434	-
Włochy	7500/4500	-
Wielka Brytania	4895/7090/7220 ^a	5905/5975 ^a
Irlandia	5210/17000 euro	10420/34000

^a w funtach

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych International Bureau of Fiscal Documentation.

Niemiecka ustawa wymienia siedem kategorii dochodów podlegających opodatkowaniu, jedną z nich jest rolnictwo i leśnictwo⁸. Każda z tych kategorii ma własne zasady, na podstawie których ustala się podstawę opodatkowania i oblicza podatek dochodowy⁹.

Rolniczy dochód może być obliczony według czterech metod¹⁰:

⁷ Na przykład w Wielkiej Brytanii rok podatkowy trwa od 6 kwietnia do 5 kwietnia następnego roku kalendarzowego.

⁸ W ramach dochodów z rolnictwa opodatkowaniu podlegają również dochody ze sprzedaży całości lub części majątku gospodarstwa rolnego.

⁹ Rok podatkowy dla dochodów z rolnictwa trwa od 1 lipca do 30 czerwca roku następnego, dochody osiągnięte w danym roku podatkowym są proporcjonalnie rozliczane w roku kalendarzowym.

¹⁰ Należy podkreślić, że wyżej wymienione metody obliczania dochodu rolniczego nie dotyczą spółek. Dochód wypracowany z rolniczej działalności przez spółki, zawsze jest definiowany jako dochód z pozostałej działalności, a nie jako dochód z rolnictwa. Spółki są zazwyczaj zobowiązane do prowadzenia pełnej księgowości, bez względu na wysokość obrotów i osiąganych dochodów.

- 1) na podstawie ksiąg rachunkowych,
- 2) na podstawie liczby inwentarza (tzw. uproszczona księgowość),
- 3) na podstawie tzw. metody liniowej (wycena jednostkowa),
- 4) na podstawie wyceny dochodu dokonanej przez administrację skarbową.

Dochód na podstawie ksiąg rachunkowych ustalają gospodarstwa prowadzące zapisy księgowe. W 2005 r. księgi rachunkowe byli zobowiązani prowadzić rolnicy, którzy w 2004 r. [Kesti 2004]:

- 1) osiągnęli obroty powyżej 350.000 euro lub
- 2) osiągnęli dochód wyższy niż 25.000 euro lub
- 3) których wartość ekonomiczna ziemi, obliczona na podstawie Bewertungsgesetz (Valuation Law), jest wyższa niż 30.000 euro.

Około 30% gospodarstw w Niemczech ma obowiązek prowadzenia rachunkowości. Dodatkowo 15% gospodarstw oblicza dochód na podstawie księgowości uproszczonej. Ponad połowa gospodarstw stosuje metodę liniową, według której dochód oblicza się w oparciu o tzw. ekonomiczną wartość ziemi¹¹. Podlegający opodatkowaniu dochód rolniczy obliczony na podstawie metody liniowej jest zwykle niższy niż księgowy. Administracja skarbowa dokonuje wyceny tylko wówczas, gdy gospodarstwo rolne nie oblicza dochodu według jednej z trzech wyżej wymienionych metod.

W Niemczech rolnicy, jako prowadzący działalność w tzw. sektorze wrażliwym, mogą korzystać z ogólnych zasad amortyzacji, są oni wyłączeni z możliwości tworzenia tzw. funduszy inwestycyjnych (tj. możliwości odliczenia 50% rocznej amortyzacji na poczet przyszłych zakupów).

We Francji, podobnie jak w Niemczech, dochód z rolnictwa jest jednym ze źródeł podlegających opodatkowaniu i może być obliczony według jednej z trzech metod [Kesti 2004]:

- 1) pełnej księgowości,
- 2) uproszczonej księgowości,
- 3) uproszczonego schematu obliczania dochodu.

Wybór metody zależy od wysokości rocznego dochodu. Uproszczony schemat obliczania dochodu można zastosować wówczas, gdy przez okres dwóch lat dochody osiągnięte w trakcie roku podatkowego są niższe niż 76.300 euro. Podstawa opodatkowania

¹¹ Do 1999 r. wartość ta była określona na podstawie danych z 1964 r. Począwszy od 1999 r., w ramach reformy podatkowej, obliczenie wartości zostało uproszczone. Obecnie dochód z 1 hektara jest bezpośrednio związany z tak zwaną „wartością jednostkową”, która jest miarą potencjalnej jakości ziemi.

ustalana jest wówczas w oparciu o corocznie określony jednostkowy dochód szacunkowy podawany przez ministerstwo finansów, od sztuki bydła, jednego ha ziemi itp. W przypadku klęsk żywiołowych, rolnik może prosić o obniżenie szacunkowej podstawy opodatkowania. We Francji około 510.000 gospodarstw rolnych stosuje uproszczony schemat obliczania dochodu. Rolnicy, których roczny dochód przez dwa ostatnie lata przewyższał kwotę 76.300 euro, muszą ustalać dochód do opodatkowania w sposób uproszczony, ale w oparciu o faktycznie uzyskane dochody, a w związku z tym są zobowiązani prowadzić uproszczoną księgowość (metodą kasową). Jeżeli roczny obrót jest wyższy niż 350.000 euro, rolnicy ustalają dochód podlegający opodatkowaniu na zasadach ogólnych, jednocześnie mają obowiązek prowadzenia pełnej księgowości¹².

Okolo 240.000 francuskich gospodarstw rolnych jest zobowiązanych do prowadzenia rachunkowości, w tym ok. 50% z nich prowadzi księgowość uproszczoną. Zdaniem Porsche [Porsche 2000, s.17] w zależności od wielkości, typu gospodarstwa rolnego oraz udziału ziemi dzierżawionej, dochód obliczony w sposób uproszczony może być niższy od dochodu księgowego nawet o 50%. Młodzi rolnicy przez okres pierwszych pięciu lat mogą korzystać z możliwości obniżenia podstawy opodatkowania nawet o 50% rocznie.

Włoska ustawa podatku dochodowym od osób fizycznych wymienia sześć kategorii dochodów podlegających opodatkowaniu, każda z nich ma własne reguły ustalania podstawy opodatkowania. Dochody z rolnictwa zdefiniowano jako dochody z posiadania nieruchomości rolnych i umieszczono w kategorii pierwszej. Opodatkowanie rolnictwa różni się od opodatkowania innych kategorii dochodu. Podstawą obliczenia podatku jest w tym przypadku tzw. wartość katastralna ziemi i dochodu, która obejmuje [Andersen i in. 2002, s. 84-85]:

- 1) dochód rolny, tzn. dochód z produkcji rolnej;
- 2) dochód gruntowy, utożsamiany z rentą gruntową, tzn. dochód otrzymywany w związku z posiadaniem prawa własności, określany jest na podstawie jakości ziemi.

Do produkcji rolnej ustawodawca zalicza się uprawę ziemi, grzybów, hodowlę i produkcję drewna, jeżeli stanowią one co najmniej 25% produkcji oraz co najmniej 50% przychodów rolniczych. Rolnik posiadający gospodarstwo rolne uzyskuje zarówno dochód rolny, jak i dochód gruntowy. Jeżeli ziemia rolnicza jest dzierżawiona, dochód z działalności rolniczej doliczany jest do dochodu dzierżawcy. W przypadku gdy, w danym roku

¹² Rolnik zawsze może wybrać prowadzenie księgowości, bez względu na wysokość obrotów. Aby do tego zachęcić wprowadzono specjalne bonifikaty, a prowadzący księgowość może obniżyć dochód rolniczy podlegający opodatkowaniu o 20%.

podatkowym, ziemia nie jest uprawiana, a dochód do opodatkowania, na koniec roku stanowi mniej niż 30% dochodu szacunkowego, dla celów podatkowych dochód wynosi zero.

Włoski system opodatkowania dochodów z produkcji rolnej łączy w sobie dwa reżimy rozliczeń: standardowy, obowiązujący wszystkich podatników oraz specjalny, oparty na wartościach katastralnych, obowiązujący właścicieli gospodarstw rolnych. Konstrukcja podatku sprzyja łagodniejszemu, w stosunku do innych działów, opodatkowaniu rolnictwa. Ustalone kilkadziesiąt lat temu wartości katastralne nie uwzględniają zarówno poniesionych nakładów inwestycyjnych, aktualnych wydatków oraz zysków osiągniętych w wyniku podejmowanych działań produkcyjnych. Pozwala to na znaczne obniżenie podatku, ale jednocześnie hamuje przebudowę strukturalną rolnictwa.

Charakterystyczną cechą brytyjskiego podatku dochodowego jest minimalna ilość ulg i odliczeń. W Wielkiej Brytanii nie ma w zasadzie specjalnych reguł dotyczących opodatkowania rolnictwa. Rolnicy, podobnie jak inni podatnicy, mają prawo do zmniejszenia dochodu o kwoty wynikające z ustawy, na przykład w roku podatkowym 2005/2006 osoba rozliczająca się samodzielnie, w wieku do 65 lat, mogła odliczyć od dochodu kwotę 4.895 funtów¹³. W brytyjskim podatku dochodowym nie ma aktualnie ulg w związku z wydatkami medycznymi podatnika, czy zakupem domu lub mieszkania. Wszyscy rolnicy, podobnie jako inni przedsiębiorcy, zobowiązani są do prowadzenia rachunkowości, która jest podstawową formą obliczenia dochodu do opodatkowania. W ograniczonych przypadkach istnieje możliwość obliczenia dochodu na podstawie średniej z dwóch lat. Rolnicy mogą korzystać ze specjalnych odpisów amortyzacyjnych [Shipwright, Kesling 1998, s.136-152].

Generalnie podstawą opodatkowania dochodów osiągniętych z rolnictwa jest dochód netto, po uwzględnieniu kosztów związanych z prowadzeniem produkcji rolnej. Nie wszystkie jednak koszty poniesione w związku z prowadzeniem farmy są uznawane za koszty uzyskania przychodów. W podatkowej księgowości nie uwzględnia się między innymi odpisów amortyzacyjnych, zakupu budynków i innych trwałych inwestycji. Zamiast amortyzacji farmerzy mogą jednak korzystać z odliczenia od dochodu przed opodatkowaniem części poniesionych nakładów (*Writing Down Allowance*). Wysokość odpisu w danym roku, może wynosić nawet 40% poniesionych kosztów¹⁴. Rolnicy mają również możliwość skorzystania z odpisu na tzw. fundusz inwestycyjny, w wysokości 25% dochodu rocznie.

¹³ Wysokość dochodu zwolnionego w Wielkiej Brytanii z podatku dochodowego jest zróżnicowana i zależy od stanu cywilnego i wieku podatnika.

¹⁴ Tak wysoki odpis dotyczy wprawdzie przedsiębiorstw zaliczanych do małych i średnich, jednakże większość rodzinnych gospodarstw w Wielkiej Brytanii ma wielkość, która kwalifikuje je do tej obniżki [Andersen i in. 2002, s. 66].

W Irlandii 47% gospodarstw rolnych ma powierzchnię mniejszą niż 20 ha. Dochód z rolnictwa ustalany jest tam na podobnych zasadach, jak w przypadku innych działalności¹⁵. Pełnoetatowi rolnicy mogą obliczyć dochód do opodatkowania na podstawie zapisów księgowych z 12 miesięcy¹⁶, albo przeciętnego dochodu z ostatnich trzech lat¹⁷. Jeżeli jednak rolnik wybrał uproszczony sposób obliczania dochodu, to musi z niego korzystać przez okres trzech lat. Rolnicy mogą obniżyć dochód do opodatkowania np. o wysokość poniesionych kosztów na nabycie budynków gospodarczych (z wyjątkiem budynków mieszkalnych). Maksymalny limit ulgi wynosi rocznie 15% całkowitych wydatków przez okres sześciu lat, pozostałe 10% odliczane jest w siódmym roku. Począwszy od 1999 roku rolnicy mogą dodatkowo obniżyć dochód o poniesione wydatki w ramach programu „*The Wast Scheme*” promującego zmniejszenie zanieczyszczeń w gospodarstwie¹⁸. W 2004 roku maksymalna bonifikata z tego tytułu wynosiła 63.500 euro¹⁹. Średnia wysokość zapłaconego przez rolników w Irlandii podatku dochodowego jest znacznie niższa niż pozostałych podatników, np. w 2001 r. średni podatek dochodowy przypadający na jednego rolnika wynosił 1.173 euro, natomiast podatnicy prowadzący działalność gospodarczą płacili średnio 7.103 euro.

Konsekwencją stosowania w opodatkowaniu rolnictwa państw członkowskich UE specjalnych rozwiązań podatkowych jest zazwyczaj zmniejszenie dochodów budżetowych. Na przykład według szacunków niemieckiego ministerstwa finansów, w wyniku zastosowania w podatku dochodowym specjalnych konstrukcji dla rolników, dochody budżetowe w 2002 r. zmniejszyły się o 97,6 mln euro, w tym w wyniku zastosowania uproszczonych metod obliczania dochodu o 21,2 mln euro²⁰. Jednocześnie kwota ta stanowiła pośrednie, ukryte wsparcie niemieckiego rolnictwa.

¹⁵ Część osiągniętego w Irlandii w danym roku podatkowym dochodu nie podlega opodatkowaniu. Wysokość dochodu zwolnionego z podatku dochodowego w Irlandii jest zróżnicowana i zależy od stanu cywilnego i wieku podatnika. Np. w 2005 r. kwota ta dla osoby samotnej w wieku do 65 lat wynosiła 5.210 euro, dla małżeństwa 10.420 euro. Dochód po odliczeniach podlega opodatkowaniu albo według stawki 20% albo według maksymalnej, wynoszącej 42%. W 2005 r. dochód do 28.000 euro w przypadku osób samotnych obciążony był stawką 20%. Większość dochodów była jednak opodatkowana stawką 42%. W Irlandii istnieje możliwość obniżenia zarówno dochodu do opodatkowania, jak i obliczonego podatku. Standardowa kwota odliczeń wynosiła w 2005 r. 1.520 euro (w przypadku małżeństw 3.040 euro). Podstawą skorzystania z obniżek indywidualnych może być np. niski dochód, stan zdrowia, stan cywilny, wiek podatnika. Podatnicy mogą korzystać z ulg w związku z wydatkami na leczenie, zakupem domu lub przekazaniem pieniędzy, na ściśle określone cele charytatywne, darowizn.

¹⁶ Począwszy od 2003 roku rok podatkowy w Irlandii pokrywa się z rokiem kalendarzowym.

¹⁷ Jeśli rolnik lub jego współmałżonek prowadzą oprócz działalności rolniczej także inną działalność, nie mogą wybrać metody obliczania dochodu na podstawie średniej z trzech lat.

¹⁸ Na podstawie danych Department of Agriculture, Food & Rural Development. 2001/2002 Annual Review and Outlook for Agriculture, Food and Rural Development.

¹⁹ Nie więcej jednak niż 50% poniesionych wydatków rocznie [Kesti 2004].

²⁰ Na podstawie Bundesministerium für Verbraucherschutz, Ernährung und Landwirtschaft, tryb dostępu <http://www.verbraucherministerium.de>.

Podsumowanie

Współczesne systemy opodatkowania rolnictwa obowiązujące w UE kształtowały się głównie w drugiej połowie XX wieku. Poczynając od końca lat 80-tych, praktycznie we wszystkich państwach członkowskich przeprowadzono reformy podatkowe mające na celu dostosowanie ustawodawstwa podatkowego do współczesnego poziomu ich rozwoju gospodarczego. Uproszczone i ograniczone ilość obowiązujących podatków, obniżono wysokość stawek, zwłaszcza w podatkach dochodowych, poszerzono bazę podatników podlegających opodatkowaniu. Równocześnie stopniowo zmieniono zasady opodatkowania rolnictwa. Nie zdecydowano się jednak na całkowite zrównanie opodatkowania rolnictwa z innymi sektorami. Uwzględniając jego specyfikę tj.: strukturę zatrudnienia ludności, konieczność utrzymania i wyrównywania dochodów w porównaniu z innymi działami gospodarki, zapewnienia stabilnego zaopatrzenia ludności w żywność czy też konieczność modernizacji drobnych gospodarstw rolnych, zachowano wiele ulg podatkowych, zwłaszcza tam, gdzie w strukturze dominowały stosunkowo drobne jednostki produkcyjne. Zapobiegło to gwałtownemu wzrostowi obciążeń fiskalnych w rolnictwie i zapewne upadkowi wielu drobnych gospodarstw. Obowiązująca w UE wspólna polityka nie pozwala na dodatkowe, bezpośrednie dotowanie rolnictwa na poziomie krajowym, natomiast odpowiednia konstrukcja podatku umożliwia ominięcie obowiązujących przepisów i pośrednio dodatkowe wsparcie rolnictwa.

Podsumowując można stwierdzić, że przygotowanie właściwej konstrukcji podatku dochodowego obciążającego gospodarstwa rolne nie jest sprawą prostą. W istotny sposób wpływa na to system ulg, zwolnień i wyłączeń, ale także ustawowy zakres przychodów i kosztów ich uzyskania, które w największym stopniu determinują wysokość dochodu podlegającego opodatkowaniu lub ewentualnie straty podatkowej. Wszystkie te elementy konstrukcyjne podatku pełnią, w kategoriach ekonomicznych, określoną dla danego systemu rolę i są wyrazem polityki państwa wobec poszczególnych grup podatników, jak też poszczególnych źródeł przychodów, w tym także z rolnictwa. W niektórych okolicznościach zindywidualizowanie podstawy opodatkowania ze względu na źródło przychodów jest koniecznością i nie zawsze musi to oznaczać uprzywilejowanie określonych grup podatników, ale raczej dostosowanie systemu podatkowego do potrzeb bieżącej i długookresowej polityki państwa, wspierającej rozwój i modernizację poszczególnych sektorów, w tym także rolnictwa.

Literatura

- Andersen F.G., Asheim F.J., Mittenzwei K., Veggeland F. (2002): Taxation of Agriculture in Selected Countries, Norwegian Agricultural Economics Research Institute, Oslo.
- Bird R.M. (1974): Taxing Agricultural Land in Developing Countries. Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts.
- Kesti J. (2004): Taxation of Individuals in Europe, International Bureau of Fiscal Documentation.
- Owsiak S. (1999): Finanse publiczne. Teoria i praktyka. Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Parsche R. (i in) (2000): Internationaler Vergleich der Systeme zur Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft, Ifo-Institut für Wirtschaftsforschung, Monachium.
- Shipwright A., Keeling E. (1998): Textbook on Revenue Law, Blackstone Press Limited, Londyn.
- Taxation of Agriculture in Europe – A guide to agriculture income tax, 2000. European Federation of Agricultural Consultancy, Kluwer, Deventer.
- Wach K. (2005): Systemy podatkowe krajów Unii Europejskiej. Oficyna Ekonomiczna, Kraków.

Abstract. The Polish tax system for agriculture requires significant reforms, especially in the sphere of income tax. It is crucial to choose an appropriate structure of this tax which should be adjusted both to the needs of agriculture and the economy in general. On the whole, while looking for new solutions, those which already exist may also be useful, because being acquainted with them enables us to use appropriate structures for constructing new taxation system for agriculture and to eliminate previously made mistakes. The article presents special solutions used for the income tax imposed on farms in the EU, which, on the one hand lead to a decrease of fiscal burdens of agriculture, while on the other hand are a hidden form of its support. It also shows solutions used in Germany, France and Italy, as well as in Great Britain and Ireland, which according to the author, represent various types of agriculture and different tax rules. Therefore, they may constitute a relatively good representation of the so-called 15 regular EU states. The focus of the analysis is the personal income tax, which due to its structure relating to the area of taxation and the predominance of family farms, is one of the most important taxes on agriculture in the EU.

Key words: income tax, agriculture in EU