

Kinga Gruziel

Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie

KONKURENCYJNOŚĆ OPODATKOWANIA ROLNICTWA NA PRZYKŁADZIE WYBRANYCH KRAJÓW UNII EUROPEJSKIEJ

THE COMPETITIVENESS OF AGRICULTURE TAX SYSTEMS ON THE EXAMPLE OF SELECTED EU STATES

Słowa kluczowe: opodatkowanie rolnictwa, konkurencyjność, podatek

Key words: taxation of agriculture, competitiveness, tax

JEL codes: E62, H24, Q1

Abstrakt. Podjęto próbę przedstawienia istoty i spektrum znaczeniowego konkurencji podatkowej, które spotyka się w literaturze przedmiotu oraz wskazanie wpływu tej kategorii na funkcjonowanie systemów opodatkowania rolnictwa. Przedstawiono również główne założenia systemów opodatkowania rolnictwa funkcjonujących w krajach UE. Wskazano główne konstrukcje podatkowe, które można uznać za tożsame dla większości systemów podatkowych. Na podstawie przeprowadzonej analizy stwierdzono podobieństwa systemów opodatkowania dochodów tytułem prowadzenia działalności rolniczej. Zasadniczo dochody uzyskiwane z tego tytułu podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym, a różnice dotyczą rozwiązań przyjętych w zakresie sposobu określania dochodu. Stosowanie specjalnych rozwiązań podatkowych w podatku dochodowym tytułem prowadzenia działalności rolniczej można uznać za rozwiązania wspierające konkurencyjność podatkową, zarówno w wymiarze wewnętrznym (rolnictwo, względem pozostałych sektorów gospodarki), jak i w wymiarze międzynarodowym.

Wstęp

Konkurencja (łac. *concurrentia*, „biec razem”) jest jednym z podstawowych pojęć, z którym się spotyka, zaczynając zgłębiać istotę ekonomii. W teorii ekonomii konkurencję rozumiemy, jako pewien mechanizm pozwalający uczestnikom procesu gospodarowania osiągnąć możliwie największe korzyści, mając na uwadze, że uczestnicy procesu gospodarowania (konsument, producent i rząd) dążą do maksymalizacji celów, które uznawane są przez nich za nadrzędne. Pojęcie konkurencyjności w literaturze przedmiotu najczęściej odnoszone jest do konkurencyjności gospodarek, ale trudno znaleźć jednoznaczną definicję. Najczęstszym jest to nawiązywanie i odwoływanie do konkurencyjności przedsiębiorstw [Oręziak 2007a, s. 56].

Konkurencja podatkowa, jako zjawisko będące przedmiotem rozbudowanej dyskusji pojawia się w kontekście rozszerzania Unii Europejskiej (UE). Znaczącym impulsem intensyfikacji dyskursu o istocie i kierunkach konkurencji podatkowej, zwłaszcza w obszarze opodatkowania dochodów przedsiębiorstw było rozszerzenie UE o kraje środkowej i wschodniej Europy. Sytuacja ta nawiązuje m.in. do warunków polskiej gospodarki, w której niższy poziom opodatkowania jest pochodną niższego udziału podatków w relacji do wytwarzanego PKB. Konkurencja podatkowa jest integralną cechą gospodarki rynkowej i jest postrzegana jako niezbędny warunek rozwoju gospodarczego, przyczyniając się do poszukiwania lepszych rozwiązań technicznych i organizacyjnych, co wspiera innowacyjność gospodarek [Oręziak 2007b s. 70].

Różnorodność systemów podatkowych obowiązujących w sąsiadujących ze sobą państwach UE powoduje naturalne porównywanie warunków dla funkcjonowania i prowadzenia działalności gospodarczej. Poszczególne konstrukcje podatkowe i odmienne zasady opodatkowania w ramach tych samych podatków skutkują zjawiskami rywalizacji o mobilne czynniki produkcji. Zatem konkurencyjność w wymiarze podatkowym można rozumieć, jako prowadzenie działań

dążących do osiągnięcia takich samych lub zbliżonych celów przez państwo i podatników, o które w tym samym czasie i w takim samym otoczeniu zabiegają podmioty gospodarcze. W literaturze przedmiotu, jako zaleta konkurencji podatkowej, podnoszona jest stymulacja wzrostu gospodarczego. Niskie stawki podatkowe zwiększają zyski pozostające do dyspozycji przedsiębiorstw, a to determinuje ich rozwój. Konkurencja podatkowa sprzyja również napływowi kapitału zagranicznego, co wspiera niwelowanie różnic gospodarczych pomiędzy państwami [Bryndziak 2013, s. 111]. Poddając analizie unijne systemy podatkowe można uznać, że konkurencja podatkowa jest integralną częścią gospodarki rynkowej, a stymulując innowacje, powoduje niższy poziom cen oraz wyższą jakość i większy dostęp do towarów i usług [Oręziak 2007a, s. 86].

Ważnym aspektem konkurencji podatkowej jest powodowanie zjawiska rywalizacji dwojako-rodzaju. Wzrost mobilności kapitału i poszukiwanie optymalnych warunków opodatkowania może być przejawem walki o potencjalnego inwestora i kapitał służący rozwojowi państwa [Furman 2012, s. 170]. W grupie beneficjentów dochodów podatkowych można obserwować rywalizację o dostęp do publicznych zasobów pieniężnych między wieloma poziomami jednostek samorządu terytorialnego, a na szczeblu krajowym pomiędzy różnymi instytucjami państwa i samorządów zawodowych rolników.

Material i metodyka badań

Celem opracowania jest zidentyfikowanie i przedstawienie w oparciu o literaturę przedmiotu definicji oraz istoty pojęcia konkurencji podatkowej. Podjęto próbę określenia powiązań pomiędzy pojęciem konkurencji podatkowej a kształtem systemów podatkowych obciążających rolnictwo na przykładzie wybranych krajów członkowskich UE. Dobór krajów na podstawie których dokonano porównań założeń systemów opodatkowania rolnictwa, był doborem celowym, a kryterium były odmienne zasady szacowania i obliczania dochodu do opodatkowania. Na podstawie literatury przedmiotu z zakresu systemów opodatkowania rolnictwa omówiono główne założenia i konstrukcje podatkowe wykorzystywane w opodatkowaniu rolnictwa w UE. Do zidentyfikowania pojęcia konkurencyjności podatkowej wykorzystano bibliografię z zakresu finansów i prawa podatkowego.

Opodatkowanie rolnictwa

Podatek rolny jest konstrukcją występującą w wielu krajach UE i jest elementem systemów podatkowych funkcjonujących w danym państwie. Cechą charakterystyczną podatku rolnego nie jest fakt powiązania z potencjalnym lub rzeczywistym dochodem rolniczym, a powiązanie z działalnością rolniczą. Konstrukcje, które mają zastosowanie w UE mają zróżnicowany charakter, tj. podatku: dochodowego, majątkowego, przychodowego, produkcyjnego oraz formę mieszaną [Podstawka 1995, s. 24-26]. Powszechną zasadą jest traktowanie podatku rolnego, jako instrumentu polityki ekonomicznej, gospodarczej i fiskalnej, m.in. przez wpływ na wysokość dochodów uzyskiwanych przez rolników.

W większości krajów UE systemy opodatkowania rolnictwa nie są wyodrębnione z ogólnych systemów podatkowych funkcjonujących w danym państwie. Opodatkowaniu podlegają dochody uzyskiwane z działalności rolnej. Ze względu na specyfikę rolnictwa, często stosowane są konstrukcje służące zmniejszeniu ciężaru podatkowego ponoszonego przez rolników.

W krajach UE dochody uzyskiwane przez rolników pierwotnie były opodatkowane według schematu majątkowego, wyznaczano średnie dochody na podstawie posiadanego areалу lub pogłowia zwierząt. Taki system opodatkowania odpowiadał pierwotnemu charakterowi rolnictwa. Obecnie gospodarstwa przekształciły się w wyspecjalizowane przedsiębiorstwa produkcyjne i to przyczyniło się do rezygnacji z majątkowej konstrukcji podatku rolnego. Podatek rolny

jest zróżnicowany przez przyjęcie odmiennych zasad ustalania podstawy opodatkowania czy różnych definicji przychodów i kosztów.

W UE zastosowanie znalazły dwa modele opodatkowania [Przygodzka 2006, s. 208]: dochody uzyskiwane z działalności rolniczej są traktowane na równi z pozostałymi dochodami (Wielka Brytania, Irlandia, Dania, Szwecja), odmienne reguły obliczania dochodu uzyskiwanego z produkcji rolniczej (Niemcy, Francja, Włochy). Ważną cechą systemów opodatkowania rolnictwa w większości krajów unijnych, jest brak obowiązku prowadzenia rachunkowości, ale wybrane państwa stosują system zachęt do prowadzenia księgowości (m.in. możliwość odliczania od przychodów kosztów obsługi księgowej – Francja, Niemcy, Holandia).

W modelach opodatkowania rolnictwa w UE, opodatkowując dochód, za podstawę opodatkowania przyjmuje się dochód netto, rozumiany jako przychód z działalności rolniczej pomniejszony o koszty poniesione w związku z prowadzeniem gospodarstwa rolnego. Należy podkreślić, że w większości europejskich państw, odmiennie niż w polskim systemie podatkowym, do podstawy opodatkowania wliczane są środki pomocowe, otrzymywane zarówno z budżetów krajowych, jak i z UE.

W krajach UE wyodrębnia się trzy najważniejsze konstrukcje obciążające rolnictwo. Pierwszą grupę stanowią podatki dochodowe, w tym osobisty podatek dochodowy obciążający osoby fizyczne oraz podatek korporacyjny, odnoszący się do osób prawnych. Cechą charakterystyczną podatków dochodowych jest nawiązanie bezpośrednie do nadwyżki ekonomicznej, w postaci wyprowadzonego dochodu. Wśród podatków majątkowych tworzących drugą grupę, należy wymienić: podatek od nieruchomości, podatek od przeniesienia własności oraz podatek od sprzedaży. Wśród konstrukcji podatków majątkowych, mających zastosowanie w UE można ponadto wyodrębnić podatki od posiadania majątku lub jego części (od nieruchomości, rolnej) oraz od przyrostu majątku (od spadków i darowizn). Trzecią grupę najistotniejszych konstrukcji podatkowych w UE tworzą podatki pośrednie, z najbardziej efektywnym i najwyższym stopniem zharmonizowanym, podatkiem od towarów i usług.

Kraje UE tworząc wspólnotę jednocześnie dążyły do zachowania pewnej odrębności, a raczej specyfiki. Chęć zachowania własnej tożsamości, zwłaszcza w zakresie obowiązujących systemów podatkowych, wynika z wieloaspektowych różnic występujących pomiędzy poszczególnymi krajami. UE narzuca krajom członkowskim pewne różnorodne wymagania, ale w kwestiach podatkowych ograniczają się one do zasad tworzenia konstrukcji podatkowych.

Za realizowanie polityki podatkowej w stosunku do rolnictwa, podobnie jak do pozostałych sektorów gospodarki, odpowiedzialne są poszczególne państwa członkowskie. Ujednoczenie opodatkowania rolnictwa przebiega powoli, podobnie jak w pozostałych sektorach. Powoduje to częściowe zharmonizowanie polityki podatkowej. Ujednoczone zostały zasady podatkowe i kształt głównych konstrukcji podatkowych. Zróżnicowane w poszczególnych krajach unijnych są zarówno rodzaje podatków obciążających rolnictwo oraz poziom i sposoby naliczania.

Opodatkowanie dochodów uzyskiwanych z rolnictwa w UE nie ma jednolitego charakteru. Pomiędzy wybranymi systemami opodatkowania: Niemcy, Wielka Brytania i Włochy występują znaczące różnice w konstrukcji poszczególnych podatków. Jednak dochody osób fizycznych prowadzących gospodarstwa rolne są traktowane na równi z pozostałymi dochodami. Jest to istotna, a zarazem wspólna zasada niewyłączania z opodatkowania dochodów uzyskiwanych z produkcji rolnej. Obowiązują zasady opodatkowania takie jak np. stawki podatkowe czy ulgi, a podstawą opodatkowania jest dochód z działalności rolniczej, obliczony jako różnica przychodów i kosztów związanych z tą produkcją. Cechą tożsamą jest również włączenie do podstawy opodatkowania subsydiów państwowych i dotacji pochodzących z funduszy unijnych (tab. 1).

Zróżnicowanie konstrukcji podatkowych dotyczy najczęściej specjalnych zasad szacowania i obliczania dochodu do opodatkowania oraz stosowania różnej postaci ulg i zwolnień podatkowych, najczęściej o charakterze inwestycyjnym. W Niemczech i we Włoszech cechą wspólną stosowanych rozwiązań jest określanie podstawy opodatkowania na podstawie przyjętych norm

Tabela 1. Specjalne rozwiązania w systemach opodatkowania rolnictwa w trzech wybranych krajach UE
 Table 1. Special tax measures in agriculture tax in three selected UE countries

Formy preferencji/ <i>Forms of preferences</i>	Niemcy/ <i>Germany</i>	Wielka Brytania/ <i>Great Britain</i>	Włochy/ <i>Italy</i>
Redukcja obciążenia podatkowego/ <i>Reduction in tax burden</i>	– szacunkowa podstawa opodatkowania/ <i>estimated tax base</i> – odliczenia od dochodu przed opodatkowaniem/ <i>deducting pre-tax income</i>	– na podstawie średniej z dwóch lat/ <i>on the basis of the average of the two years</i> – kredyt podatkowy/ <i>tax credit</i>	– obliczania dochodu do opodatkowania na podstawie norm szacunkowych/ <i>calculating taxable income base on estimated standards</i>
Kształtowanie struktury gospodarstwa/ <i>Shaping of the structure the farms</i>	– redukcja podatku z uwagi na wiek i stan zdrowia/ <i>tax reduction due to age and health</i>	– brak preferencji dla małych gospodarstw/ <i>no preferences for small farms</i>	– brak specjalnych rozwiązań/ <i>no special solutions</i>
Wsparcie inwestycji/ <i>Investment support</i>	– rezerwy inwestycyjne/ <i>investment reserves</i> – przyspieszona amortyzacja/ <i>accelerated depreciation</i>	– fundusze inwestycyjne/ <i>investments trust</i> – odpisy amortyzacyjne/ <i>depreciation write-offs</i>	– brak specjalnych rozwiązań/ <i>no special solutions</i>
Opodatkowanie dopłat bezpośrednich/ <i>Direct payments taxation</i>	– doliczane do dochodu/ <i>added to the taxable income</i>	– doliczane do dochodu/ <i>added to the taxable income</i>	– doliczane do dochodu/ <i>added to the taxable income</i>
Prowadzenie rachunkowości/ <i>Keeping accounts</i>	– dowolność przy metodzie szacunkowej/ <i>discretion on estimated standards</i> – obowiązek powyżej określonych progów/ <i>obligation above certain thresholds</i>	– brak preferencji dla rolnictwa/ <i>lack of preferences for agriculture</i> – obowiązek prowadzenia rachunkowości przy opodatkowaniu na zasadach ogólnych/ <i>accounting obligation on general principle</i>	– brak obowiązku do wskazanego progu/ <i>no obligation to thresholds indicated</i>

Źródło: opracowanie na podstawie [Dziemianowicz, Budlewska 2014]
 Source own study based on [Dziemianowicz, Budlewska 2014]

szacunkowych. Rolnicy w Wielkiej Brytanii w kwestiach podatkowych traktowani są na równi pozostałymi podatnikami. Korzystają z prawa do pomniejszania dochodu o ustalone ustawowo kwoty, tak jak pozostali przedsiębiorcy. Podstawą opodatkowania działalności rolniczej jest dochód netto, skorygowany o koszty związane z prowadzeniem produkcji rolnej. Podstawą określania dochodu rolnika i podatku należnego budżetowi państwa są księgi rachunkowe.

Rozwiązania niemieckiego systemu podatkowego przewidują wsparcie dla rolnictwa, przez specjalne systemy szacowania dochodu z działalności rolniczej, zasad prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz wyłączeń i obniżek stawek podatkowych. Funkcjonującym rozwiązaniem jest kwota wolna od podatku obowiązująca wszystkich podatników, w tym i rolników, ale jest ona odmienna w zależności od kategorii podatnika oraz możliwość redukcji obciążenia podatkowego z uwagi na wiek i stan zdrowia rolnika.

We włoskim systemie podatkowym rolnicy, podobnie jak inni podatnicy podatku dochodowego, mogą odliczyć od dochodu do opodatkowania ulgi związane z utrzymaniem członków rodziny (żony i małoletnich dzieci) oraz określaną corocznie kwotę tzw. minimum życiowego. We włoskim systemie podatkowym każdy podatnik ma prawo odliczyć od ogólnego dochodu 19% udokumentowanych wydatków poniesionych na leczenie, odsetki od kredytów hipotecznych oraz darowizny na rzecz organizacji charytatywnych. Jednolitym rozwiązaniem stosowanym w analizowanych krajach jest opodatkowanie dopłat bezpośrednich.

Wnioski

W analizowanych krajach UE stosowane są bardzo podobne systemy opodatkowania dochodów. Generalnie dochody z działalności rolniczej podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym, a różnice dotyczą rozwiązań przyjętych w zakresie sposobu określania dochodu. W większości krajów UE gospodarstwa rolne prowadzone są w formie gospodarstw rodzinnych, nieposiadających osobowości prawnej, dominującym podatkiem jest podatek dochodowy od osób fizycznych. Kraje UE stosują różne formy określania dochodu podlegającego opodatkowaniu, traktując rolników na równi z innymi przedsiębiorcami lub wykorzystując uproszczone formy rachunkowości.

W krajach UE opodatkowaniu podlegają subsydia przyznawane przez UE. Zastosowanie znajdują trzy podejścia: subsydia wliczane są do dochodu podlegającego opodatkowaniu, podlegają opodatkowaniu według ustalonej stawki oraz podlegają opodatkowaniu tylko do pewnej granicy. Na podstawie analizy stwierdzono podobieństwa systemów opodatkowania dochodów tytułem prowadzenia działalności rolniczej. Stosowanie specjalnych rozwiązań podatkowych w podatku dochodowym tytułem prowadzenia działalności rolniczej można uznać za rozwiązania wspierające konkurencyjność podatkową, zarówno w wymiarze wewnętrznym (rolnictwo względem pozostałych sektorów gospodarki), jak i w wymiarze międzynarodowym.

Porównując formy preferencji podatkowych stosowanych w analizowanych krajach można stwierdzić, że włoski system opodatkowania rolnictwa jest najprostszy. Jednak biorąc pod uwagę możliwość wspierania rozwoju rolnictwa najbardziej konkurencyjne są rozwiązania występujące w niemieckim modelu opodatkowania.

Literatura/Bibliography

- Bryndziak Szymon. 2013. Konkurencja podatkowa wśród krajów Unii Europejskiej na przykładzie podatku dochodowego od osób prawnych. *Acta Universitatis Lodzianensis* (Tax competition among countries of the European Union on the example of corporate income tax). *Folia Oeconomica* 279: 111-126.
- Dziemianowicz Ryta, Renata Budlewska. 2014. Preferencje podatkowe jako instrumenty polityki rolnej – na przykładzie wybranych państw Unii Europejskiej (Tax expenditures as an instrument of the agriculture policy – an example of selected European Union member states). *Zeszyty Naukowe SGGW w Warszawie. Problemy Rolnictwa Światowego* 14 (2): 53-58.
- Furman Łukasz. 2012. Konkurencyjność polskiego systemu podatkowego w świetle wybranych stawek podatkowych (Competitiveness of the Polish tax system). *Zarządzanie i Finanse. Journal of Management and Finance* 10 (4): 169-178.
- Oręziak Leokadia. 2007a. *Konkurencja podatkowa i harmonizacja podatków w ramach Unii Europejskiej. Implikacja dla Polski* (Tax competition and tax harmonization within the European Union. Implication for Poland). Warszawa: Oficyna Wydawnicza Wyższej Szkoły Handlu i Prawa im. Ryszarda Łazarskiego.
- Oręziak Leokadia. 2007b. Konkurencja podatkowa a międzynarodowe przepływy kapitału (Tax competition vs. international flows of capital). *International Journal of Management and Economics* 21: 70-86.
- Podstawka Marian. 1995. *Opodatkowanie rolnictwa i perspektywy jego zmian w Polsce* (Taxation of agriculture and prospects for its changes in Poland). Warszawa: Wydawnictwo SGGW.
- Przygodzka Renata. 2006. *Fiskalne instrumenty wspierania rozwoju rolnictwa – przyczyny stosowania, mechanizmy i skutki* (Fiscal instruments supporting agriculture development – reasons for use, mechanisms and effects). Białystok: Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku.

Summary

The aim of hereby work was to present the definition of tax competition that can be found in the literature on the subject as well as indicate its effects on the functioning of agriculture taxation systems. Furthermore, it also presents the main assumptions of the agriculture taxation systems applicable throughout the EU as well as identifies main tax structures that can be deemed identical in a majority of EU tax systems. On the basis of the conducted analysis, it is possible to recognize similarities between tax systems regarding agricultural tax income. Basically, the income arising from agricultural activities is subject to income tax and the differences relate to the solutions adopted in terms of determining income. Hence, applying special tax solutions for agricultural income tax can be regarded as solutions that support tax competitiveness both internally (agriculture in relation to other sectors of the economy) and internationally. But compared the form of tax preferences used in the analyzed countries it can be concluded that the Italian agriculture taxation is the easiest. However, taking into account the possibilities of supporting the development of agriculture, the most competitive solutions are found in the German taxation model.

Adres do korespondencji
dr inż. Kinga Gruziel (orcid.org/0000-0003-2429-3795)
Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie
ul. Nowoursynowska 166, 02-787 Warszawa
tel. (22) 59 340 32
e-mail: kinga_gruziel@sggw.pl