

Paweł Kowalik

SYSTEMY OPODATKOWANIA ROLNIKÓW INDYWIDUALNYCH w wybranych państwach europejskich



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2025

Recenzja

Małgorzata Hybka

Redakcja wydawnicza

Agnieszka Flasińska

Korekta

Barbara Łopusiewicz

Skład i łamanie

Beata Mazur

Projekt okładki

Beata Dębska

Na okładce wykorzystano zdjęcia z zasobów Adobe Stock

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2025

Nota copyright obowiązuje do 31 października 2025 roku. Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie wymaga pisemnej zgody Wydawcy

Od 1 listopada 2025 roku publikacja dostępna na licencji Creative Commons Uznanie autorstwa-Na tych samych warunkach 4.0 Międzynarodowe (CC BY-SA 4.0). Skrócona treść licencji na <https://creativecommons.org/licenses/by-sa/4.0/deed.pl>



ISBN 978-83-68394-12-2

DOI: [10.15611/2025.12.2](https://doi.org/10.15611/2025.12.2)

Cytuj jako: Kowalik, P. (2025). *Systemy opodatkowania rolników indywidualnych w wybranych państwach europejskich*. Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu.

Paweł Kowalik ORCID: [0000-0002-8602-5262](https://orcid.org/0000-0002-8602-5262)

Druk i oprawa: TOTEM



70 LAT WYDAWNICTWA
UNIwersYTETU EKONOMICZNEGO
WE WROCŁAWIU
1955–2025

Spis treści

Wstęp	4
Rozdział 1	
Opodatkowanie rolnictwa w wybranych państwach europejskich	6
1.1. Zasady ogólne i systemy opodatkowania rolnictwa w wybranych państwach europejskich	6
1.2. Podatki od dochodów, zysków i zysków kapitałowych oraz związane z nimi ulgi w rolnictwie	8
1.3. Podatek dochodowy od osób prawnych i związane z nim ulgi w rolnictwie	19
1.4. Podatki od majątku i związane z nimi ulgi w rolnictwie	21
1.5. Podatki od towarów i usług oraz paliw i związane z nimi ulgi w rolnictwie	26
1.6. Podatki środowiskowe i związane z nimi ulgi w rolnictwie	35
1.7. Zachęty podatkowe na rzecz badań i rozwoju oraz innowacji i ich wykorzystanie w rolnictwie	36
1.8. Preferencje w zakresie systemu ubezpieczenia społecznego i związane z nimi ulgi w rolnictwie	39
Rozdział 2	
Bieżące, specjalne rozwiązania podatkowe w rolnictwie europejskim	44
2.1. Belgia	44
2.2. Hiszpania	52
2.3. Litwa	60
2.4. Niemcy	71
2.5. Republika Czeska	76
2.6. Norwegia	82
Zakończenie	88
Bibliografia	90
Spis rysunków	95
Spis tabel	96

Podatki stanowią nie tylko podstawowe źródło dochodów państwowych, lecz także, a może przede wszystkim, są instrumentem w rękach państwa kształtującym stosunki między stronami podatku. Wpływy z podatków umożliwiają realizację ustawowych funkcji państwa, m.in. gospodarczej, administracyjnej, socjalnej. Dążenie do utworzenia systemu podatkowego, który będzie w odczuciu większości społeczeństwa przejrzysty i efektywny, jest punktem wyjścia do opracowania harmonijnych, jednakowych dla wszystkich podatników ustaw podatkowych. System podatkowy wpływa na zachowania podmiotów gospodarczych, ich skłonność do podejmowania inwestycji, wyniki ekonomiczne, a tym samym na ich konkurencyjność. Modele podatkowe powinny opierać się na dwóch zasadach, tj. trwałej wydajności podatku i sprawiedliwości w rozłożeniu ciężaru podatkowego (Litwińczuk, 2008, s. 23).

W krajach europejskich, poza Polską, działalność rolnicza opodatkowana jest jak pozostałe rodzaje działalności gospodarczej i podlega zasadom ogólnego systemu podatkowego, w związku z czym główna opłata obciążająca rolnictwo ma charakter dochodowy. Pomimo tego, że zasady opodatkowania w poszczególnych krajach nie są jednolite i różnią się m.in. wysokością stawek czy rodzajem ulg, istnieje jedna wspólna zasada dla wszystkich członków – dochody uzyskiwane z działalności rolniczej nie są wyłączone z systemu podatkowego. Osoby fizyczne pracujące w omawianym sektorze gospodarki traktuje się na równi z pozostałymi podatnikami, dlatego też mają one obowiązek uiszczania opłat z tytułu podatku dochodowego o progresywnej skali. Problematyka opodatkowania rolnictwa w krajach europejskich ma duże znaczenie dla konkurencyjności podmiotów działających w tym sektorze, a także w porównaniu z rolnictwem amerykańskim czy chińskim¹, czego odzwierciedleniem są chociażby protesty rolników przeciwko wprowadzeniu przez Unię Europejską „Zielonego Ładu”. W związku z tym kraje wprowadzają do systemów podatkowych specjalne rozwiązania związane z rolnictwem, które mają na celu złagodzenie problemów w tym sektorze.

Opodatkowaniu rolnictwa i jego reformom w Unii Europejskiej poświęcono wiele prac. Można do nich zaliczyć badania Banku Światowego, Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (Organisation for Economic Co-operation and Development – OECD) (OECD, 2005, 2020), Unii Europejskiej, a także takich autorów, jak: Andersen, Asheim, Mittenzwei i F. Vegeland (Andersen i in., 2002) czy Van der Veen, Van der Meulen, Van Bommel i Doorneweert (Van der Veen i in., 2007). Problemem tym w Polsce zajmują się głównie ośrodki naukowe z Warszawy: Szkoła Główna Gospodarstwa Wiejskiego, Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej – Państwowy Instytut Badawczy oraz Instytut Rozwoju Wsi i Rolnictwa PAN. Najnowsza publikacja porównująca systemy opodatkowania w rolnictwie to raport OECD *Taxation in Agriculture* (OECD, 2020).

Celem pracy było przedstawienie opodatkowania rolnictwa, w szczególności rolników indywidualnych, na podstawie dotychczasowej literatury tematu, a następnie szczegółowa

¹ Jak wiadomo, państwa członkowskie UE, w których sektor rolny odgrywa ważną rolę, i sama UE w tym zakresie chcą być konkurencyjne w stosunku do rolnictwa w obu Amerykach i w Azji.

analiza wybranych krajów po kryzysach finansowych i pandemii COVID-19. Dodatkowym celem było przedstawienie różnych systemów podatkowych funkcjonujących w rolnictwie wybranych państw pod kątem możliwości przeprowadzenia zmian w polskim rolniczym systemie podatkowym.

Praca składa się ze wstępu, dwóch rozdziałów i zakończenia. Ponadto obejmuje spis literatury, a także spis treści, tabel i rysunków.

W rozdziale pierwszym przedstawiono porównanie systemów opodatkowania rolnictwa w wybranych krajach, głównie europejskich, na podstawie wspomnianych raportów OECD i publikacji *Systemy podatkowe w krajach Unii Europejskiej*, w której można znaleźć również analizę porównawczą wybranych systemów opodatkowania rolnictwa w krajach Unii Europejskiej (Pawłowska-Tyszko, 2013a). Skorzystano również z bazy statystycznej OECD (OECD, b.d.). W przypadku systemu ubezpieczeń społecznych oprócz raportu OECD (2005) skorzystano z publikacji *Zmiany systemu ubezpieczeń społecznych rolników a finanse państwa* (Pawłowska-Tyszko, 2011). Szczegółowe porównanie dotyczyło zasad ogólnych, podatków od dochodów (od osób fizycznych i od osób prawnych) i związanych z nimi ulg i preferencji w rolnictwie, podatku od majątku i związanych z nimi ulg i preferencji w rolnictwie, podatku VAT i podatku od paliw i związanych z nimi ulg i preferencji w rolnictwie, podatków środowiskowych i związanych z nimi ulg i preferencji w rolnictwie, zachęt podatkowych na rzecz badań i rozwoju oraz innowacji i ich wykorzystania w rolnictwie oraz preferencji w zakresie systemu ubezpieczeń społecznych i związanych z nim ulg w rolnictwie. W rozdziale tym poszczególne podpunkty odpowiadają terminologii wprowadzonej przez OECD w publikacjach odnoszących się do tematu opodatkowania rolnictwa na świecie.

W rozdziale drugim przedstawiono aktualne systemy opodatkowania (w tym rolnictwa) w Belgii, na Litwie, w Hiszpanii, w Niemczech, w Republice Czeskiej oraz w Norwegii. Nie analizowano sektora rolnego w Polsce ze względu na jego odmiennność. Dodatkowym powodem niewzięcia Polski pod uwagę jest poświęcenie naszemu krajowi odrębnej pozycji książkowej w najbliższym czasie. Wybór państw był podyktowany następującymi elementami: różnorodnością stosowanych rozwiązań w zakresie opodatkowania rolnictwa, sposobem opodatkowania rolnictwa wśród sąsiadów Polski, uwzględnieniem dwóch największych producentów rolnych w UE, porównaniem z krajem skandynawskim. Wybór ten miał również związek z podróżami autora do tych krajów oraz z realizowanym hobby. W szczególowej analizie własnej zawartej w rozdziale drugim szczególną uwagę zwrócono na podatek dochodowy oraz VAT w rolnictwie.

Jeżeli informacje dotyczące analizowanych krajów nie zmieniły się w odniesieniu do cytowanego w rozdz. 1 raportu OECD (2020), to w rozdz. 2 starano się ich nie powtarzać.

Rozdział 1

Opodatkowanie rolnictwa w wybranych państwach europejskich

1.1. Zasady ogólne i systemy opodatkowania rolnictwa w wybranych państwach europejskich

Podatki wpływają na decyzje ludzi, również w rolnictwie. Szczególnie opodatkowanie dochodów wpływa na produkcję, inwestycje i w konsekwencji na strukturę gospodarstw (Van der Veen i in., 2007, s. 17). Polityka podatkowa w zakresie opodatkowania dochodów uzyskiwanych z rolnictwa nie ma w państwach członkowskich Unii Europejskiej jednolitego charakteru. Jej ocena uzależniona jest od punktu odniesienia, dodatkowo niewątpliwie utrudniają ją wpływy polityczne (Dziemianowicz i Budlewska, 2014a, s. 46).

W najnowszym raporcie OECD na temat opodatkowania rolnictwa opublikowanym w 2020 r. (OECD, 2020) opracowanym na podstawie raportu z 2005 r. (OECD, 2005) można znaleźć analizę systemów podatkowych i systemów zabezpieczenia społecznego w rolnictwie z uwzględnieniem zagadnień zwolnień i ulg podatkowych oraz subsydiów.

W tabelach 1.1 i 1.2 zaprezentowano systemy fiskalne członków Unii Europejskiej, Wielkiej Brytanii, Norwegii, Szwajcarii i USA z uwzględnieniem preferencji kierowanych do sektora rolnego. Z tabel tych wynika, że preferencje fiskalne w rolnictwie są powszechne i obejmują przede wszystkim opodatkowanie dochodów, majątku oraz podatki konsumpcyjne. W mniejszym stopniu dotyczą składek na ubezpieczenie społeczne, zysków spółek i zysków kapitałowych.

Tabela 1.1. Preferencje w sektorze rolnym w zakresie opodatkowania dochodu i majątku w wybranych krajach według raportu OECD z lat 2005 i 2020

Państwo	Opodatkowanie dochodu							Opodatkowanie majątku						
	PIT 2005		PIT 2020	PZK		CIT		PNG		TASD		SD		
	specjalny system	inne ulgi (stawki, progi itp.)	specjalny system i ulgi											
				2005	2020	2005	2020	2005	2020	2005	2020	2005	2020	
Austria	x	x	x		x		x		x		x			
Belgia	x	x	x				x		x		x			
Chorwacja	b.d.	b.d.	x	b.d.		b.d.	x	b.d.		b.d.		b.d.		
Czechy		x	x		x	x	x		x					
Dania									x					

Estonia	b.d.	b.d.	x	b.d.		b.d.		b.d.	x	b.d.		b.d.	
Finlandia									x		x	x	x
Francja	x	x	x	x					x		x	x	x
Niemcy	x	x	x									x	
Węgry			x		x	x	x		x		x		x
Irlandia		x	x	x	x						x	x	x
Włochy	x	x	x			x	x		x		x		
Holandia		x	x	x	x		x		x		x		
Łotwa	b.d.	b.d.	x	b.d.	x	b.d.	x	b.d.	x	b.d.		b.d.	
Litwa	b.d.	b.d.		b.d.		b.d.	x	b.d.	x	b.d.		b.d.	
Polska	x	x	x				x		x		x	x	x
Słowacja									x				
Słowenia	b.d.	b.d.	x	b.d.		b.d.		b.d.	x	b.d.	x	b.d.	x
Hiszpania	x	x	x						x		x		
Szwecja					x				x				
Wielka Brytania		x	x						x			x	x
Norwegia		x	x	x	x				x			x	
Szwajcaria				x	x				x			x	
USA	x	x	x		x	x	x		x		x	x	x

PIT – podatek dochodowy od osób fizycznych; CIT – podatek dochodowy od osób prawnych; PZK – podatek od zysków kapitałowych¹; PNG – podatek od nieruchomości i podatek gruntowy; TASD – podatki od przeniesienia własności/nabycia oraz opłata skarbową; SD – podatki od spadków i darowizn.

x – preferencje występują; b.d. – brak danych.

Źródło: opracowanie własne na podstawie (OECD, 2005, s. 33, 2020, s. 32).

Tabela 1.2. Preferencje w sektorze rolnym w zakresie VAT, podatków środowiskowych, B + R, innowacji i ubezpieczenia społecznego w wybranych krajach według raportu OECD z lat 2005 i 2020

Państwo	Podatek od towarów i usług						Podatki środowiskowe		Zachęty podatkowe na B + R i innowacje		Ubezpieczenie społeczne	
	należny		naliczony		paliwo							
	2005	2020	2005	2020	2005	2020	2005	2020	2005	2020	2005	2020
Austria	x	x	x	x						x		x
Belgia	x	x	x			x		x		x		x
Chorwacja	b.d.	x	b.d.	x	b.d.	x	b.d.		b.d.	x	b.d.	
Czechy	x	x	x			x		x		x		
Dania	x		x			x		x		x		
Estonia	b.d.		b.d.		b.d.	x	b.d.	x	b.d.		b.d.	
Finlandia		x		x		x		x				x
Francja	x	x	x			x		x		x	x	x
Niemcy	x	x	x			x		x			x	x
Grecja										x		

¹ Jest to szczególny rodzaj podatku, jakim obciążone są osoby fizyczne. Polega on na konieczności odprowadzania do fiskusa części zysków wypracowanych wskutek zainwestowania własnych pieniędzy w różnego rodzaju instrumenty finansowe. W Polsce jest to tzw. podatek Belki.

Węgry	x	x	x			x				x		
Irlandia	x	x	x	x		x				x		
Włochy	x	x	x	x		x					x	x
Holandia	x	x	x			x				x		
Łotwa	b.d.	x	b.d.	x	b.d.	x	b.d.	x	b.d.		b.d.	x
Litwa	b.d.	x	b.d.		b.d.	x	b.d.	x	b.d.	x	b.d.	x
Polska	x	x	x			x		x		x	x	x
Słowacja	x		x			x				x		
Słowenia	b.d.	x	b.d.	x	b.d.	x	b.d.	x	b.d.	x	b.d.	x
Hiszpania		x		x		x		x		x		x
Szwecja	x	x	x			x		x		x		
Wielka Brytania	x	x	x			x				x		
Norwegia	x		x			x		x		x	x	
Szwajcaria	x	x	x	x		x						x
USA	x	x	x			x				x		

Objaśnienia jak do tab. 1.1.

Źródło: opracowanie własne na podstawie (OECD, 2005, s. 33, 2020, s. 32).

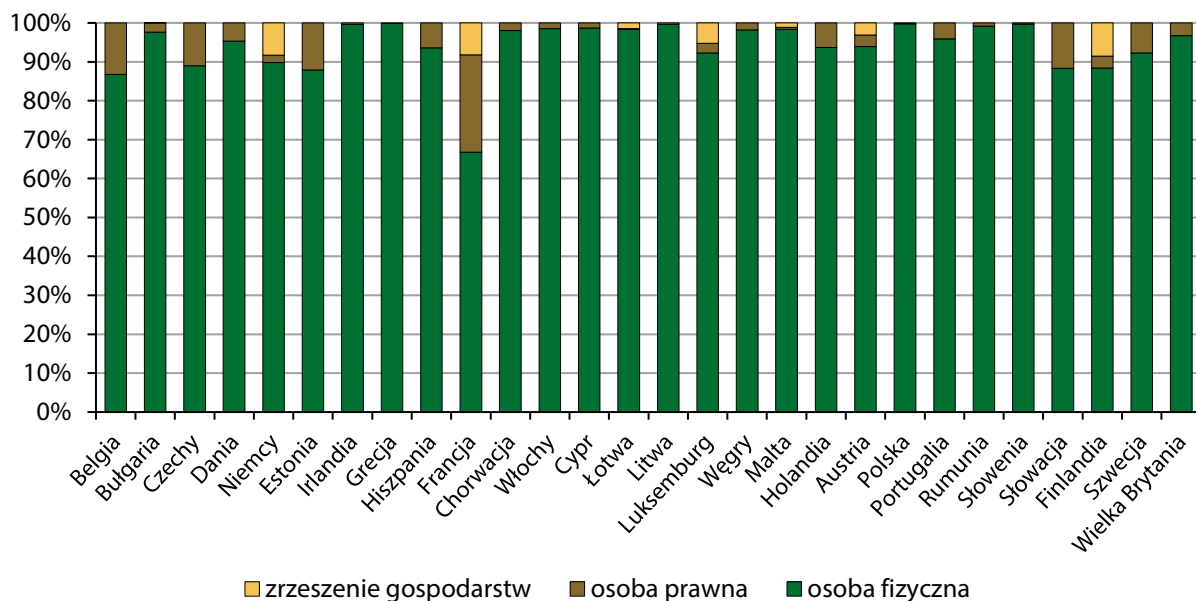
W tabelach 1.3-1.6 przedstawiono bardziej szczegółowo preferencje podatkowe stosowane w rolnictwie w wybranych krajach europejskich.

Jak pisze Dziemianowicz (2007, s. 187), w wysoko rozwiniętych krajach Unii Europejskiej rolnictwo jest włączone do ogólnego systemu opodatkowania. Wprawdzie sektor rolny tradycyjnie korzysta tam z określonych ulg podatkowych, często też ze szczególnego trybu opodatkowania (wynikającego ze specyfiki produkcji rolnej, tj. sezonowości, zależności od czynników klimatycznych, mniejszej efektywności), jednakże są to jedynie rozwiązania szczegółowe, funkcjonujące w ramach jednolitych systemów, które obejmują często także sektory pozarolnicze (np. małe i średnie przedsiębiorstwa). Zazwyczaj w gospodarstwach rolnych opodatkowaniu podlegają dochód, majątek i obrót rolniczy, w związku z tym obciążenia podatkowe rolnictwa państw UE 15 można podzielić na trzy zasadnicze grupy (Dziemianowicz, 2007, s. 187; Pawłowska-Tyszko, 2013a, s. 16):

- podatki dochodowe od osób fizycznych, przedsiębiorstw i zysków kapitałowych,
- podatki majątkowe od nieruchomości (mieszkań, budynków i gruntów), od zysków z nieruchomości, od spadków i darowizn,
- podatki konsumpcyjne i ogólne od wartości dodanej oraz od sprzedaży.

1.2. Podatki od dochodów, zysków i zysków kapitałowych oraz związane z nimi ulgi w rolnictwie

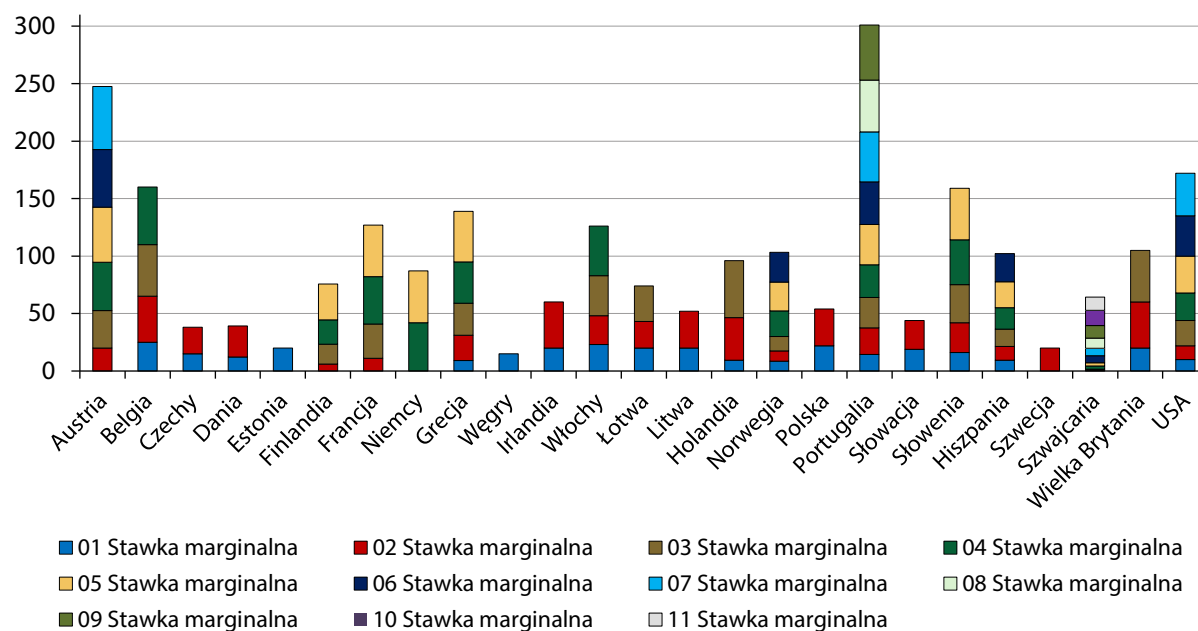
Najbardziej powszechną formą działalności gospodarczej w sektorze rolnym jest rodzinne gospodarstwo rolne (niemające osobowości prawnej), które podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych (rys. 1.1).



Rys. 1.1. Forma prawna prowadzenia rolniczej działalności gospodarczej

Źródło: opracowanie własne na podstawie bazy danych Eurostatu (2017).

Ogólne stawki podatkowe nakładane przez rząd centralny różnią się w zależności od kraju, poziomu dochodów i liczby krańcowych stawek podatkowych. Na przykład niskie, krańcowe stawki opodatkowania poniżej 15% lub równe występują m.in. w Szwajcarii, która ma 11 stawek, podczas gdy Czechy, Dania, Grecja, Węgry, Holandia i Portugalia mają jedną stawkę, Finlandia, Francja i USA dwie, a Norwegia i Hiszpania trzy (rys. 1.2).



Rys. 1.2. Marginalne stawki podatku dochodowego od osób fizycznych obowiązujące na szczeblu centralnym, 2022

Źródło: (OECD, b.d.).

Aby umożliwić porównania między krajami, główne formy ulg w opodatkowaniu dochodów osobistych rolników omówiono w tym i następnym podrozdziale oraz podsumowano w tab. 1.3 i 1.4. Z porównania tych dwóch tabel wynika, że ulgi podatkowe są częstsze w systemach podatku dochodowego od osób fizycznych niż w systemach podatku dochodowego od osób prawnych.

Tabela 1.3. Preferencje w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych według raportu OECD z 2020 roku

Państwo	Specjalny system stosowany w rolnictwie	Podatek od zysków kapitałowych
Austria	■ obowiązek podatkowy opiera się na szacunkowej wartości gospodarstwa (wartości skapitalizowanej) a nie na wartości rynkowej ■ przy wartości szacunkowej poniżej 75 000 EUR, dochód podlegający opodatkowaniu wynosi 42% wartości szacunkowej (pełna stawka ryczałtowa) ■ w przypadku wartości szacunkowej mieszczącej się w granicach 75 000-130 000 EUR, rolnicy mogą zmniejszyć o 70% (80% w przypadku hodowli zwierząt) dochód podlegający opodatkowaniu jako wydatki (częściowy ryczałt) ■ mali producenci mogą korzystać z rachunkowości kasowej	■ zyski kapitałowe ze sprzedaży gruntów rolnych objęte są specjalną stawką podatku w wysokości 30%
Belgia	■ 80% rolników oblicza zyski na podstawie średniej sektorowej na jednostkę wyceny ■ dopłaty bezpośrednie UE są opodatkowane stawką 12,5% i 16,5% w przypadku innych środków wsparcia UE ■ dotacje kapitałowe i odsetkowe są zwolnione z podatku ■ przeniesienie strat wstecz w celu skompensowania z zyskami osiągniętymi w trzech poprzednich latach	
Chorwacja	■ rolnicy o dochodach poniżej 300 000 HRK mogą podlegać opodatkowaniu ryczałtem ■ rolnicy o dochodach poniżej 80 500 HRK są zwolnieni z podatku dochodowego ■ rolnicy z obszarów o mniej uprzywilejowanych warunkach mogą korzystać ze zwolnień podatkowych	
Republika Czeska	■ rolnicy prowadzący działalność na własny rachunek mogą odliczyć jako wydatki ryczałtową stawkę 80% dochodu (przepis nie dotyczy wyłącznie rolników, ale maksymalna kwota dla rolników jest większa niż w przypadku innych osób samozatrudnionych)	■ ulga podatkowa przyznawana jest od zysków, gdy grunty rolne są przekazywane bliskim krewnym w przypadku przejścia rolnika na emeryturę
Estonia	■ rolnik prowadzący jednoosobową działalność gospodarczą może odliczyć do 2877 EUR od dochodu uzyskanego ze sprzedaży nieprzetworzonych produktów rolnych własnej produkcji	
Niemcy	■ drobni rolnicy posiadający mniej niż 20 ha szacują dochód podlegający opodatkowaniu przy zastosowaniu stawki ryczałtowej ■ w przypadku dochodu brutto poniżej 30 700 EUR dla osób samotnych (61 400 EUR dla osób pozostających w związku małżeńskim) specjalna ulga podatkowa odliczana od rocznego dochodu podlegającego opodatkowaniu (900 EUR w przypadku samotnych rolników i 1800 EUR dla rolników pozostających w związku małżeńskim) ■ mechanizm „wygładzania” dochodów	
Francja	■ rachunkowość kasowa dla rolników ze średnim obrotem w ciągu dwóch lat poniżej 350 000 EUR ■ wyrównywanie dochodów przy zastosowaniu schematu mikro-BA dla rolników o średnich obrotach z 3 lat poniżej 82 800 EUR. Dochód podlegający opodatkowaniu jest równy trzyletniej średniej przychodów za rok podatkowy i dwa poprzednie lata pomniejszonej o zryczałtowaną stawkę odliczenia wydatków w wysokości 87%	

Francja (cd.)	▪ roczna ulga podatkowa z tytułu oszczędności przezornościowych (DEP), w ramach której rolnicy dokonują odliczeń podatkowych, przy czym co najmniej 50% do 100% odliczonego dochodu musi zostać zaoszczędzone i powinno zostać wykorzystane w ciągu 10 lat na wszystkie wydatki służbowe, w którym to momencie stają się one opodatkowane ▪ mechanizmy „wygładzania” dochodów ▪ młodzi rolnicy uprawiający ziemię w ramach pomocy na zasiedlenie mogą obniżyć swój dochód z rolnictwa podlegający opodatkowaniu przez pierwsze 5 kolejnych lat ▪ księgowanie zapasów inwentarza żywego do momentu sprzedaży ▪ rozłożenie podatku na 5 lat	
Grecja	▪ dotacje inwestycyjne i inne dotacje w ramach I Filaru Wspólnej Polityki Rolnej Unii Europejskiej nie podlegają opodatkowaniu ▪ dochód obejmuje wyłącznie kwoty dopłat do pomocy bezpośredniej w ramach I Filaru w wysokości: pomoc podstawowa oraz suma płatności z tytułu zazieleniania i pomocy powiązanej z wielkością produkcji powyżej 12 000 EUR	
Węgry	▪ specjalne systemy podatkowe dla drobnych producentów rolnych (89% wszystkich rolników) i dla drobnych rolników rolnych (podzbiór w ramach kategorii drobnych producentów rolnych (stanowiący 97% tej kategorii) o dochodach poniżej 8 mln HUF ▪ dochody z dzierżawy gruntów rolnych są zwolnione z podatku, jeśli dzierżawa jest zawarta na okres 5 lat i dłużej	▪ zwolnienie z podatku do kwoty 200 000 HUF od zysków kapitałowych pod warunkiem sprzedaży gospodarstwa zarejestrowanemu rolnikowi, który będzie uprawiał ziemię przez co najmniej 5 lat lub pracownikowi, który będzie dzierżawił ziemię przez co najmniej 10 lat
Irlandia	▪ system uśredniania dochodów dla tzw. producentów pierwotnych ▪ odliczenia kapitałowe dla niektórych wydatków ▪ odliczenia kapitałowe na budynki gospodarcze i inne prace ▪ ulga w zakresie inwentarza w wysokości 25% ogólnej ulgi, 100% dla niektórych młodych wyszkolonych rolników, 50% dla zarejestrowanych spółek rolniczych, ulga z tytułu przeniesienia inwentarza w związku z zaprzestaniem działalności rolniczej ▪ odroczenie lub rozłożenie dochodu z przymusowego zbycia lub śmierci zwierząt domowych oraz 100% ulgi na inwentarz w okresie odroczenia ▪ roczne ulgi podatkowe dla programu sukcesji gospodarstw rolnych (<i>Succession Farm Partnerships</i>)	▪ ulga emerytalna z podatku od zysków kapitałowych ▪ ulga emerytalna z podatku od zysków kapitałowych – transfer rodzica na dziecko ▪ ulga emerytalna z podatku od zysków kapitałowych – przeniesienie na osobę inną niż dziecko ▪ ulgi w podatku od zysków kapitałowych z tytułu restrukturyzacji gospodarstw rolnych ▪ ulga w podatku z tytułu przekazania gospodarstwa rolnego z rodzica na dziecko ▪ zyski kapitałowe
Włochy	▪ dochód z rolnictwa i leśnictwa jest definiowany jako dochód z nieruchomości i określany na podstawie katastralnej, a nie rzeczywistych plonów lub wygenerowanego dochodu; plony w ewidencji gruntów są szacowane jako średnie wartości gruntów i budynków i są bardzo niskie	
Łotwa	▪ drobni rolnicy o dochodach poniżej 3000 EUR są zwolnieni z podatku dochodowego ▪ pomoc publiczna oraz wsparcie z UE dla rolnictwa i rozwoju obszarów wiejskich są zwolnione z podatku dochodowego	▪ sprzedaż gruntów rolnych z przeznaczeniem na dalsze użytkowanie jest zwolniona z tego podatku
Litwa	▪ sprzedaż poniżej 45 000 EUR jest zwolniona z podatku ▪ płatności bezpośrednie i inne dotacje rolnicze nie podlegają podatkowi dochodowemu	
Holandia	▪ dopłaty do określonych programów leśnych i przyrodniczych są zwolnione z podatku dochodowego	▪ zyski kapitałowe z gruntów są wolne od podatku pod pewnymi warunkami

Norwegia	- rolnicy z dochodami z rolnictwa do 90 000 NOK mogą odliczyć 100% tej kwoty od dochodu podlegającego opodatkowaniu. Dochód powyżej 90 000 NOK może zostać obniżony o 38%, aż do uzyskania maksymalnej kwoty ulgi podatkowej w wysokości 190 000 NOK (przy dochodzie 353 000 NOK). W przypadku dochodów powyżej 353 000 NOK można odliczyć do 190 000 NOK od ogólnego dochodu, co daje maksymalną oszczędność podatkową w wysokości 42 000 NOK na rolnika - odliczenie wydatków na zakup nowych gruntów - całkowity koszt budynków wybudowanych przy wykorzystaniu dotacji inwestycyjnych na obszarach o niekorzystnych warunkach gospodarowania stanowi podstawę amortyzacji (a nie odliczania dotacji od wartości księgowej budynków) tworząc korzyść podatkową - wyrównanie dochodów z produkcji skór futerkowych	sprzedaż gospodarstw rolnych jest zwolniona z podatku na określonych warunkach
Wielka Brytania	- uśrednianie dochodów dla celów podatkowych - rolnicy-hobbyści mogą odliczać straty w rolnictwie od dochodów z innych źródeł - możliwość traktowania zwierząt gospodarskich jako aktywów kapitałowych, a nie jako inwentarz	
Polska	- podatkiem objęte są działy specjalnej produkcji (2-5% wszystkich gospodarstw) - dochód jest ustalany na podstawie średnich standardów produkcji lub na podstawie rachunków - w przypadku 95% rolników dochody gospodarstw rolnych nie są opodatkowane na podstawie dochodów, lecz stosuje się podatek rolny	
Słowenia	- dochód z małego gospodarstwa rodzinnego jest ustalany na podstawie pięcioletniej średniej reprezentatywnego dochodu (zaczepniętego z rachunków ekonomicznych) obliczonego na hektar gruntów rolnych i leśnych (z katastru gruntów) - ok. 50% dotacji rolniczych (dotacje wspierające produkcję ekologiczną, dotacje inwestycyjne itp.) jest wyłączony z dochodu podlegającego opodatkowaniu - inwestycje w maszyny i urządzenia można odliczyć od podatku dochodowego	
Hiszpania	- do obliczenia dochodu podlegającego opodatkowaniu stosuje się metodę szacunkową, mnożąc sprzedaż przez stałe wskaźniki, które szacują średnie koszty dla każdego systemu produkcji rolnej, a następnie korygują je za pomocą mnożników, biorąc pod uwagę warunki produkcji - potrącanie jest 2% dochodu z działalności rolniczej - potrącenie 1% dochodu z hodowli trzody chlewnej i drobiu - rolnicy muszą płacić 2% podatku od wielkości sprzedaży za każdy kwartał - niektóre dotacje rolne UE są wyłączone z dochodu podlegającego opodatkowaniu, a te, które są uwzględnione, są korygowane za pomocą mnożnika zgodnie z metodą szacunkową 25% obniżka dochodu do opodatkowania dla młodych rolników stosowana przez 5 lat	
Szwajcaria	brak	zerowe lub obniżone podatki od zysków kapitałowych nakładane na sprzedaż gospodarstw rolnych

USA	▪ dopuszczenie stosowania metody kasowej rachunkowości ▪ uśrednianie dochodów ▪ odliczenie środków trwałych w pierwszym roku zakupu ▪ możliwość odliczenia kosztów zagospodarowania określonych składników majątku rolnego od dochodu podlegającego opodatkowaniu w roku, w którym te koszty zostały poniesione, obejmują koszty związane z hodowlą bydła mlecznego, pociągowego, hodowlanego lub hodowlą zwierząt gospodarskich do uzyskania wieku dojrzałości ▪ możliwość ubiegania się o ulgę podatkową z tytułu wydatków na ochronę gleby i wody lub na zapobieganie erozji gruntów wykorzystywanych w rolnictwie ▪ dochód uzyskany ze sprzedaży majątku wykorzystywanego w działalności rolniczej (tj. gruntów rolnych, budynków, maszyn i zwierząt gospodarskich utrzymywanych w celach produkcyjnych, mleczarskich, hodowlanych lub sportowych) nie podlega podatkowi dochodowemu, ale opodatkowany jako zyski lub straty kapitałowe według korzystniejszych stawek	
Nowa Zelandia	▪ system wyrównywania dochodów (stosowany również w leśnictwie i rybołówstwie) ▪ ulepszenia gruntów na potrzeby rolnictwa mogą być odliczane w całości od dochodu podlegającego opodatkowaniu, zamiast traktować je jako kapitał i amortyzować w czasie ▪ koszty związane z sadzeniem lub utrzymaniem drzew przeciwdziałającym erozji na farmach można od razu odliczyć od podatku dochodowego ▪ rolnicy mogą ubiegać się o ulgę podatkową w wysokości maksymalnie 7500 NZD za sadzenie drzew ▪ ulgi podatkowe z tytułu wydatków na ulepszenia w rolnictwie, ogrodnictwie, akwakulturze i leśnictwie oblicza się, stosując procent odliczenia pomnożony przez zmniejszoną wartość ▪ różne ulgi podatkowe dla rolników doświadczających niekorzystnych zjawisk klimatycznych i klęsk żywiołowych ▪ możliwość odliczenia wydatków związanych z gospodarstwami rolnymi w zależności od zakresu, w jakim zostały poniesione w związku z prowadzeniem działalności rolniczej ▪ dwie metody wyceny inwentarza żywego – naturalna metoda kosztów standardowych lub metoda stadna	▪ brak podatku od zysków kapitałowych
Meksyk	▪ specjalne traktowanie podatkowe działalności rolniczej w ramach „Systemu Rolnictwa, Leśnictwa i Rybołówstwa” (AGAPE) skutkującego zwolnieniami podatkowymi i obniżonymi stawkami podatkowymi	▪ brak preferencyjnego traktowania
Japonia	▪ pełne odliczenie wynagrodzeń i rekompensat dla wszystkich samozatrudnionych, w tym pracowników rolnych ▪ rolnicy mogą odroczyć utratę dochodów z gospodarstwa na trzy lata ▪ rolnicy otrzymujący płatności bezpośrednie stabilizujące dochody z upraw mogą kumulować płatności i odliczać je od dochodu gospodarstwa, pod warunkiem, że płatności zostaną wykorzystywane na rozwój gospodarstwa ▪ rolnicy mogą odliczyć utratę majątku rolnego powstałego w wyniku klęski żywiołowej przez trzy lata od zaistniałego zdarzenia	▪ koncesje przyznane w celu zachęcenia do przenoszenia gruntów rolnych ▪ zyski kapitałowe z gruntów przekazanych w celu konsolidacji gruntów rolnych kwalifikują się do specjalnego odliczenia podatkowego w wysokości 8 mln JPY

Źródło: opracowanie własne na podstawie (OECD, 2020, s. 34-37).

Preferencje w zakresie podatków dla przedsiębiorstw niemających osobowości prawnej dotyczą m.in. metod szacowania dochodu, ulg dla unijnych dotacji, stosowanej rachunkowości, uproszczonych stawek, wakacji podatkowych (tab. 1.3).

Zwolnienia dla celów podatkowych są powszechne w rolnictwie krajów członkowskich OECD. Jak wynika z tab. 1.3. zwolnienia te mogą przyjąć następujące formy.

- Rolnikom mogą być przyznawane specjalne ulgi, które zmniejszają ich obciążenia podatkowe. Na przykład rolnicy w Niemczech mogą odliczyć 900 EUR (lub 1800 EUR dla rolników pozostających w związku małżeńskim) jako ulgę, jeśli dochód brutto jest niższy niż 30 700 EUR (lub 61 400 EUR dla rolników pozostających w związku małżeńskim). W Norwegii rolnicy uzyskujący dochód z rolnictwa w wysokości do 90 000 NOK mogą odliczyć 100% tej kwoty od dochodu podlegającego opodatkowaniu. Dochód powyżej 90 000 NOK można zmniejszyć o 38%, aż do osiągnięcia maksymalnej kwoty odliczenia podatkowego w wysokości 190 000 NOK, przy poziomie dochodu 353 000 NOK, po którym odliczenie podatkowe utrzymuje się na stałym poziomie 190 000 NOK, co daje maksymalną oszczędność podatkową w wysokości 42 000 NOK.
- Zwolnienia podatkowe dla drobnych rolników lub rolników o niskich dochodach są bardzo popularne. Na Węgrzech rolnicy zarabiający mniej niż 600 000 HUF są zwolnieni z płacenia podatku. Bardziej dochodowym, ale wciąż drobnym rolnikom węgierskim, oferowane są różne standardowe opcje opodatkowania kosztów. Środki te zmniejszają obciążenia podatkowe dla wszystkich drobnych producentów rolnych, którzy zarabiają mniej niż 8 mln HUF i którzy stanowią 89% wszystkich rolników. Rolnicy na Łotwie zarabiający mniej niż 3000 EUR nie płacą podatku dochodowego, a w Chorwacji rolnicy są opodatkowani tylko wtedy, gdy ich dochody przekraczają 80 500 HRK.
- Zwolnienia podatkowe z tytułu dotacji rolnych (np. dopłat bezpośrednich z UE). Na przykład w Belgii dotacje unijne są opodatkowane oddzielnie według obniżonej stawki wynoszącej 12,5% dla płatności w ramach wsparcia bezpośredniego i 16,5% dla innych środków wsparcia UE. Łotwa i Litwa wyłączyła wszystkie dotacje państwowe dla rolnictwa i całe wsparcie UE dla rolnictwa i rozwoju obszarów wiejskich. Z kolei w Holandii płatności na rzecz programów leśnych i przyrodniczych są wyłączone z opodatkowania. W Norwegii jest to wsparcie inwestycyjne przyznawane na projekty budowy budynków gospodarczych na obszarach o niekorzystnych warunkach gospodarowania, które jest podstawą amortyzacji. Hiszpania wyłącza z obliczania dochodu podlegającego opodatkowaniu niektóre dotacje rolne UE. W Japonii rolnicy otrzymujący płatności bezpośrednie mogą kumulować swoje płatności i odliczać je od zadeklarowanego dochodu z gospodarstwa. Skumulowane płatności muszą zostać wykorzystane do powiększenia gruntów rolnych lub aktywów gospodarstwa w ciągu pięciu lat.
- Zwolnienia podatkowe dla dochodów z poszczególnych produktów, np. w Polsce podatkiem objęte są działy specjalnej produkcji – na mocy art. 2 ust 1 pkt 1 przepisów ustawy o podatku dochodowym nie stosuje się do przychodów z działalności rolniczej (Ustawa z dnia 15 lutego 1992...). Wyjątek pod tym względem ustawodawca przewidział dla działów specjalnych produkcji rolnej.
- Zwolnienia podatkowe dla dochodów z poszczególnych regionów. Rolnicy (i wszyscy inni podatnicy) z regionów Chorwacji doświadczający trudnych warunków gospodarczych mogą korzystać z ulg podatkowych.

- Zwolnienia podatkowe dla dochodów z działalności młodych rolników. Młodzi rolnicy z Francji uprawiający ziemię w ramach pomocy na zasiedlenie mogą obniżyć swój dochód z rolnictwa podlegający opodatkowaniu przez pierwsze 5 kolejnych lat, a Irlandia oferuje 100% ulgę w podatku dochodowym dla niektórych młodych wyszkolonych rolników, aby umożliwić inwestycje w inwentarz żywy.

Uśrednianie dochodu, wyrównywanie dochodu, odroczenia i programy kompensacji dochodu są popularnymi narzędziami podatkowymi.

Następujące państwa stosują środki uśredniania („wygładzania”) dochodów dla swoich rolników (tab. 1.3): Francja, Niemcy, Irlandia, Nowa Zelandia, Norwegia (dostępne tylko dla produkcji skór futerkowych) i Wielka Brytania.

W przypadku wystąpienia wyjątkowych okoliczności w niektórych krajach rolnicy mogą skorzystać z odroczenia płatności podatku. Na przykład rolnicy w Irlandii i w Wielkiej Brytanii mogą odroczyć dochód uzyskany z utylizacji zwierząt gospodarskich w wyniku ich choroby. W Japonii rolnicy mogą odroczyć na trzy lata straty aktywów rolnych spowodowane klęską żywiołową (tab. 1.3).

Kompensowanie strat, a także przenoszenie ich na kolejne okresy lub wstecz, w celu zmniejszenia dochodu z gospodarstwa, są oferowane rolnikom w Japonii i w Belgii (tab. 1.3).

Przewidziane są również ulgi podatkowe związane z wyceną inwentarza żywego i zmianami w liczbie inwentarza żywego w okresie podatkowym. W Nowej Zelandii rolnicy mogą stosować jedną z dwóch metod do celów podatkowych: metodę naturalnego kosztu standardowego lub system stada. Wielka Brytania pozwala, aby zwierzęta gospodarskie mogły być traktowane jako aktywa kapitałowe, a nie jako inwentarz. W Irlandii jest oferowana ulga z tytułu zapasów, w ramach której wartość inwentarza od początku do końca okresu rozliczeniowego jest obniżana od 25% do 100%, a następnie odliczana od dochodu podlegającego opodatkowaniu. Natomiast pod pewnymi warunkami dochód uzyskany ze sprzedaży żywego inwentarza nie podlega podatkowi dochodowemu i zamiast tego jest opodatkowany jako zyski lub straty kapitałowe w Stanach Zjednoczonych (tab. 1.3).

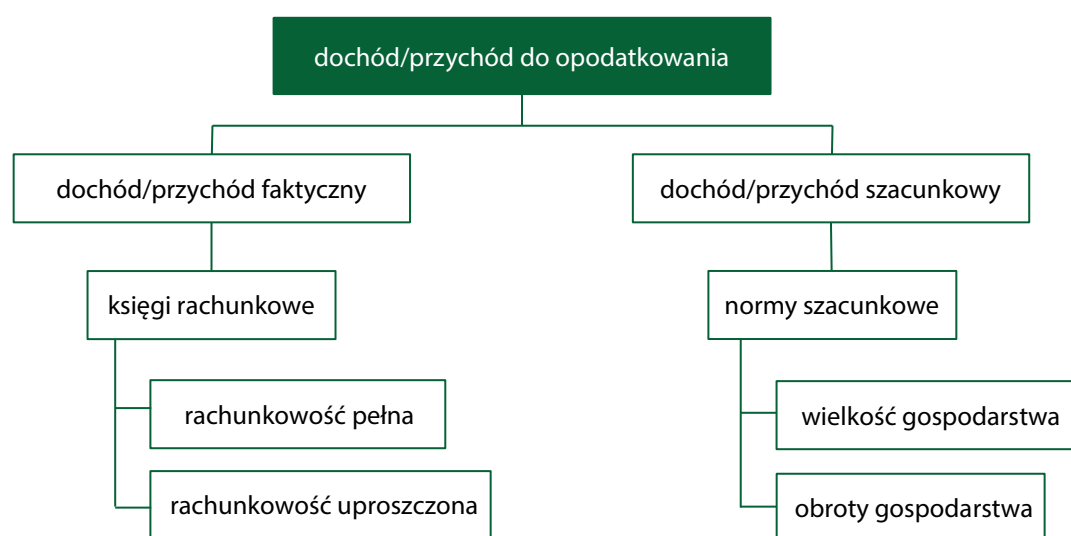
Preferencje w zakresie podatków od zysków kapitałowych dla przedsiębiorstw niemających osobowości prawnej dotyczą m.in. podatków związanych z bezpłatnym przekazaniem gospodarstwa, ulg dla przechodzących na emeryturę, zysków kapitałowych dotyczących gruntów rolnych, zwolnień z podatku od zysków ze sprzedaży (tab. 1.3).

W niektórych krajach albo zyski kapitałowe są wyłączone z podatku dochodowego, aby zachęcić do dziedziczenia i restrukturyzacji gospodarstw rolnych, a ostatecznie do zwiększania produktywności sektora, albo opodatkowana jest tylko ich część. Gospodarstwa rolne są czasami wyceniane w taki sposób, że zysk wynosi zero. W Holandii pod pewnymi warunkami zyski kapitałowe są zwolnione z podatku dochodowego od osób fizycznych i prawnych. Na Węgrzech i na Łotwie zwolnienia z podatku od zysków kapitałowych są uzależnione od tego, czy grunty rolne pozostają w produkcji rolnej. Często specjalne traktowanie jest powiązane ze sprzedażą gruntu potomkowi, który będzie nadal uprawiał ziemię, jak to jest w Republice Czeskiej. Niektóre kraje wyłączają część zysków z podatku od zysków kapitałowych. W Japonii podejście to stosuje się w celu zachęcenia do konsolidacji gruntów rolnych. Specjalne odliczenie podatkowe w tym zakresie wynosi 8 mln JPY. Zyski kapitałowe w Szwajcarii są automatycznie zerowane, gdy ziemia rolna jest sprzedawana członkowi rodziny po cenie ustalonej na poziomie skapitalizowanej wartości zarobków (cena znacznie niższa niż cena rynkowa nieruchomości).

W systemie opodatkowania gospodarstw rolnych w krajach Unii Europejskiej zasadniczą rolę odgrywa podatek dochodowy od osób fizycznych, co wynika m.in. ze struktury własnościowej rolnictwa europejskiego, w którym dominują gospodarstwa rodzinne, natomiast liczba podmiotów prawnych prowadzących produkcję rolną jest niewielka (rys. 1.2). W dużym stopniu przyczynia się do tego obowiązujący system podatkowy, który preferuje (poprzez zastosowanie szczególnych rozwiązań) działalność prowadzoną w formie gospodarstw rodzinnych (Pawłowska-Tyszko, 2013a, s. 16).

Zasadniczym czynnikiem, który może różnicować systemy podatkowe państw członkowskich Unii Europejskiej, jest sposób obliczania dochodu rolniczego stanowiącego podstawę opodatkowania (rys. 1.3). Dochód ten może być określany na podstawie (Dziemianowicz, 2006, s. 239-240, 2007, s. 187; Pawłowska-Tyszko, 2013a, s. 18; Van der Veen i in., 2007, s. 10):

- ksiąg rachunkowych: rachunkowość pełna i rachunkowość uproszczona,
- wielkości gospodarstwa (np. liczby hektarów czy pogłowia zwierząt),
- na podstawie tzw. metody liniowej (wycena jednostkowa),
- wyceny dochodu dokonanej przez administrację skarbową,
- różnych form szacunków (np. zysk jest określany jako procent obrotu),
- uproszczonego schematu obliczania dochodu.



Rys. 1.3. Sposoby obliczania podstawy opodatkowania w gospodarstwach rolnych w krajach Unii Europejskiej

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Pawłowska-Tyszko, 2013a, s. 18).

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 równi z innymi przedsiębiorcami i są zobligowani do prowadzenia zapisów w księgach rachunkowych, jest Holandia. W innych krajach stosuje się najczęściej uproszczone formy rachunkowości (np. we Francji i w Niemczech) czy też wyłącza się część podmiotów z obowiązku prowadzenia ksiąg (np. w Austrii i w Niemczech). 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 szacunkowy² (Pawłowska-Tyszko, 2013a, s. 18). Jak podaje raport OECD (2020, s. 37), kraje często oferują rolnikom specjalne traktowanie podatkowe, zezwalając im na stosowanie rachunkowości kasowej³ (lub nie wymagając od nich prowadzenia ksiąg rachunkowych), podczas gdy inne przedsiębiorstwa są generalnie zobowiązane do stosowania metody memoriałowej w sprawozdawczości podatkowej. Rolnicy o obrotach poniżej określonych progów we Francji, w Niemczech i w USA mogą stosować rachunkowość kasową. Należy zauważyć, że progi te są zazwyczaj wysokie. W Niemczech próg ten wynosi 600 000 EUR. W Stanach Zjednoczonych rolnicy prowadzący jednoosobową działalność gospodarczą, spółki prowadzące gospodarstwa rolne, korporacje małych przedsiębiorstw i korporacje o dochodach brutto z gospodarstwa rolnego poniżej 25 mln USD mogą stosować rachunkowość kasową.

Jak podaje dalej raport OECD (2020, s. 37-38), prowadzenie księgowości nie jest konieczne dla rolników, gdy wyliczenie dochodu podlegającego opodatkowaniu z działalności rolniczej opiera się na metodach wyceny lub szacowania, a nie na podstawie rzeczywistego dochodu. System ten, choć prostszy, nie zapewnia rolnikom wiarygodnych informacji, na których można oprzeć decyzje finansowe. Obecnie w wielu krajach opodatkowanie dochodów gospodarstw rolnych jest traktowane w taki sam sposób jak opodatkowanie innych osób samozatrudnionych. Z metod uproszczonych nadal korzysta znaczna liczba rolników na obszarze OECD. Dochód podlegający opodatkowaniu obliczany jest w przeliczeniu na jednostkę ustaloną przez odpowiednie władze. Podstawy jednostkowe są zazwyczaj niższe od cen rynkowych. Domniemane szacunki dochodu zmniejszają obciążenie podatkowe rolników dzięki ograniczeniu administracji, brakowi konieczności prowadzenia księgowości i zmniejszeniu podstawy opodatkowania. Kraje OECD oferujące rolnikom ten sposób obliczania podatku to: Austria, Belgia, Chorwacja, Republika Czeska, Francja, Niemcy, Norwegia, Słowenia i Hiszpania. Znaczna część rolników stosuje metodę szacowania – np. 80% rolników w Belgii, ponad 95% rolników w Słowenii i 94% rolników w Hiszpanii. Upewnienie do korzystania z uproszczonej rachunkowości za pomocą metody szacunkowej może być ograniczone do rolników o małych dochodach. Na przykład w Niemczech rolnicy posiadający mniej niż 20 ha lub 50 jednostek żywego inwentarza kwalifikują się do stosowania kalkulacji ryczałtowej. Podobnie wydatki można oszacować, stosując stawki ryczałtowe w celu ustalenia dochodu podlegającego opodatkowaniu. W Austrii koncepcja „wartości szacunkowej” zdolności produkcyjnej gospodarstwa określa uprawnienia rolników do stosowania rachunkowości kasowej i stawek ryczałtowych. Gospodarstwa o wartości szacunkowej poniżej

² Wymiarowanie podatku na podstawie dochodów szacunkowych kłóci się z istotą podatku dochodowego. Dochód szacunkowy jest dochodem hipotetycznym, a to oznacza, że w żaden sposób nie odzwierciedla rzeczywistej sytuacji dochodowej gospodarstwa rolnego. Prowadzi to do nierównomiernego obciążenia gospodarstw rolnych, zniechęcenia do inwestycji, a co za tym idzie – do zahamowania przemian strukturalnych na wsi. Przykładem może być Hiszpania, gdzie według danych EU-FADN (europejskiego systemu zbierania i wykorzystywania danych rachunkowych z gospodarstw rolnych) przeciętny roczny dochód gospodarstwa rolnego w okresie 2001-2004 wynosił 21 490 EUR. Dochód szacunkowy ustalony za pomocą współczynników korygujących (minimalny stanowi 0,35, maksymalny 0,56) wyniósł odpowiednio 7165 oraz 20 503 EUR. 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 (Dziemianowicz, 2007, s. 187; Pawłowska-Tyszko, 2013a, s. 18).

³ W rachunkowości kasowej przychody i koszty są rozpoznawane w momencie faktycznego otrzymania lub zapłacenia fizycznej gotówki. Daje to rolnikom elastyczność w zakresie zgłaszania przychodów i wydatków do celów podatkowych.

75 000 EUR osiągają dochód podlegający opodatkowaniu w wysokości 42% tej wartości szacunkowej, podczas gdy gospodarstwa o wartości szacunkowej między 75 000 EUR a 130 000 EUR mogą odliczyć 70% (lub 80% w przypadku działalności związanej z hodowlą zwierząt) od dochodu podlegającego opodatkowaniu jako wydatek.

Dochód z działalności rolniczej czasami nie jest nawet obliczany na podstawie samej działalności. We Włoszech dochód z rolnictwa i leśnictwa definiuje się jako dochód z nieruchomości⁴. W Polsce 95% rolników jest zwolnionych z płacenia podatku dochodowego od osób fizycznych i zamiast tego płaci podatek od nieruchomości rolnych obliczany na podstawie powierzchni pomnożonej przez wartość określonej liczby cetnarów żyta na hektar (OECD, 2020, s. 38).

Szczegółowe rozwiązania ustawodawcze, różnicujące badane systemy, dotyczą przede wszystkim zasad ustalania podstawy opodatkowania, której wysokość w sposób istotny wpływa na wielkość obciążeń podatkowych, oraz zakresu ulg i zwolnień. W części z nich stosuje się specjalne reguły obliczania dochodu z rolnictwa, np. w Niemczech, we Francji i we Włoszech, w pozostałych dochody z rolnictwa nie są kategorią wyodrębnioną, np. w Wielkiej Brytanii i Irlandii. Rolnicy w UE, tak jak inni podatnicy, mogą korzystać ze standardowych obniżek dochodu do opodatkowania i odliczeń podatkowych (Dziemianowicz, 2007, s. 187).

Szczegółowe rozwiązania dotyczące rolnictwa, różnicujące poszczególne systemy, dotyczą przede wszystkim zasad ustalania podstawy opodatkowania, której wysokość istotnie wpływa na wielkość obciążeń podatkowych, oraz zakresu ulg i zwolnień. W części z nich stosuje się specjalne reguły obliczania dochodu z rolnictwa, np. w Niemczech, we Francji i we Włoszech, natomiast w pozostałych dochody z rolnictwa nie są kategorią wyodrębnioną, np. w Wielkiej Brytanii i w Irlandii. Rolnicy w UE, tak jak inni podatnicy, mogą korzystać ze standardowych obniżek dochodu do opodatkowania i odliczeń podatkowych. Podstawą opodatkowywania jest zazwyczaj dochód netto (tzw. zwykły), rozumiany jako dochód z działalności rolnej otrzymany po odjęciu od przychodów kosztów związanych z produkcją, obliczony w oparciu o księgi podatkowe, jednakże w większości państw UE istnieje także możliwość ustalenia podstawy opodatkowania w oparciu o dochód przeciętny z kilku lat lub dochód szacunkowy. Jest to korzystne zwłaszcza wówczas, gdy 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 12 miesięcy, nie zawsze jednak jest to rok kalendarzowy (Dziemianowicz, 2006, s. 238-239, 2007, s. 187).

Do podstawy opodatkowania włączone są zarówno subsydia państwowe, jak i te pochodzące z funduszy unijnych. Ogólnie rolnicy w UE nie są zobowiązani do prowadzenia rachunkowości, chociaż w takich państwach, jak Francja czy Niemcy, aby do tego zachęcić, umożliwia się właścicielom gospodarstw rolnych odliczenie kosztów związanych z obsługą księgową (Dziemianowicz, 2006, s. 239).

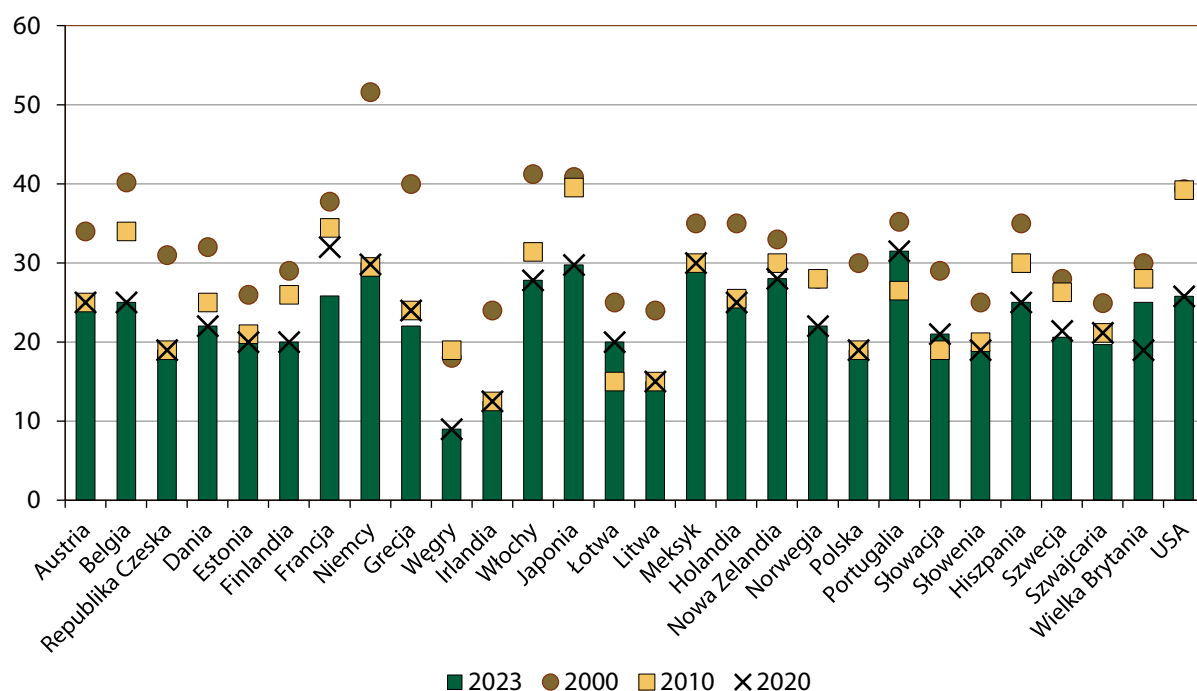
⁴ Dochód jest określany na podstawie zarejestrowanych przypisanych plonów (na podstawie katastralnej), a nie na podstawie rzeczywistych plonów. Plony w rejestrze gruntów są szacowane jako średnie wartości gruntów i są bardzo niskie. Skutkuje to preferencyjnym traktowaniem podatkowym.

1.3. Podatek dochodowy od osób prawnych i związane z nim ulgi w rolnictwie

Przedsiębiorstwa rolne coraz częściej są zorganizowane jako przedsiębiorstwa korporacyjne, a zatem podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych. W niektórych krajach działalność rolnicza może być również zorganizowana jako spółdzielnie rolnicze i organizacje producentów (OECD, 2020, s. 42). Stawki podatku od zysków przedsiębiorstw w 2023 r. wahały się od 9% na Węgrzech do 31,5% w Portugalii. Jednak większość krajów opodatkowuje zyski przedsiębiorstw w 2023 r. w przedziale 20-25%. W 2000 r. nastąpił ogólny spadek stawek podatku dochodowego od osób prawnych, kiedy to ponad połowa analizowanych krajów miała stawki równe lub wyższe niż 30%. W 2000 r. najwyższa była w Niemczech i wyniosła 51,61%, natomiast najniższa na Węgrzech – 18%.

W latach 2000-2010 jedynie Węgry podniosły stawkę o 1%, a Norwegia utrzymała na takim samym poziomie. W latach 2000-2020 wśród analizowanych krajów Łotwa, Portugalia i Słowacja podniosły stawki w odniesieniu do 2010 r., ale i tak były one niższe niż w 2000 r.

W 2023 r. większość krajów ma stawki podatku takie jak w 2020 r. Jedynie Austria ma stawkę niższą o 1%, Francja o 6,19%, Grecja o 2%, Szwecja o 0,8%, Szwajcaria o 1,5%. Podniosły stawkę o 0,11% Niemcy, Holandia o 0,8%, a Wielka Brytania o 6% (rys. 1.4).



Rys. 1.4. Ustawowa stawka podatku dochodowego od osób prawnych obowiązująca na szczeblu centralnym, 2000, 2010, 2020 i 2023

Źródło: (OECD, b.d.).

Preferencje w zakresie podatków od dochodów dla przedsiębiorstw mających osobowość prawną dotyczące m.in. ulg w podatku dla osób prawnych lub spółdzielni czy korzystnych warunków zwrotu VAT przedstawia tab. 1.4.

Tabela 1.4. Preferencje w zakresie podatków od dochodów (przedsiębiorstwa posiadające osobowość prawną) według raportu OECD z 2020 roku

Państwo	Preferencje
Austria	- dozwolona jest metoda kasowa w celu ustalenia dochodu do opodatkowania - niektóre spółdzielnie rolnicze są pod pewnymi warunkami częściowo zwolnione z podatku
Belgia	- pod pewnymi warunkami do dotacji kapitałowych i odsetkowych stosowana jest obniżona stawka podatku dochodowego od osób prawnych w wysokości 5% - możliwość odliczania strat od zysków osiągniętych w trzech poprzednich latach
Chorwacja	gospodarstwa korporacyjne zlokalizowane na obszarach o mniej uprzywilejowanych warunkach (miasto Vukovar lub obszary Grupy I) korzystają z niższych stawek podatkowych
Republika Czeska	przedsiębiorstwa rolnicze mogą w pierwszym roku amortyzacji stosować wyższe o 20% stawki amortyzacji na kwalifikujące się maszyny rolnicze
Holandia	zyski kapitałowe ze sprzedanych gruntów są w pewnych okolicznościach zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych
Grecja	zyski spółdzielni rolniczych i grup producenckich podlegają opodatkowaniu stawką podatku wynoszącą połowę zwykłej stawki podatku od osób prawnych
Węgry	przedsiębiorstwa rolne korzystają ze specjalnych zwolnień od ogólnych zasad podatku dochodowego od osób prawnych dotyczących przenoszenia strat i zaliczek na podatek; można uwzględnić odroczone straty z roku podatkowego poprzez zmniejszenie zysku przed opodatkowaniem za poprzednie 2 lata podatkowe o 30% odroczonej straty (w przeciwieństwie do przenoszenia strat przez 5 lat)
Włochy	niektóre wyjątki od obowiązku podatkowego, np. dochody spółdzielni rolniczych
Litwa	obniżona stawka podatku w wysokości 5% ma zastosowanie do spółdzielni, gdy ponad 50% dochodów spółdzielni pochodzi z działalności rolniczej
Łotwa	- podatek dochodowy od osób prawnych płacą producenci rolni, których obrót w poprzednim roku podatkowym przekroczył 300 000 EUR (lub ci, którzy wybrali opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób prawnych) - rolnicy będący podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych są uprawnieni do pomniejszenia podstawy opodatkowania o kwoty otrzymane jako pomoc państwa dla rolnictwa lub wsparcie UE na rzecz rolnictwa i rozwoju obszarów wiejskich o maksymalnie 50% (i nie więcej niż całkowity dochód podlegający opodatkowaniu)
Polska	korzystne warunki zwrotu VAT
Japonia	obniżone stawki podatku dochodowego od osób prawnych dla spółdzielni rolniczych świadczących swoim członkom usługi bankowe, ubezpieczeniowe, dostawy środków do produkcji rolnej, marketing i doradztwo techniczne
Meksyk	specjalne traktowanie podatkowe działalności rolniczej w ramach „Systemu Rolnictwa, Leśnictwa i Rybołówstwa” (AGAPE) skutkujące zwolnieniami podatkowymi i obniżonymi stawkami podatkowymi dla korporacji i innych stowarzyszeń, które różnią się w zależności od ich wielkości
USA	możliwość stosowania metody kasowej, jeśli przychody brutto są niższe niż 1 mln USD lub spółka rodzinna, której przychody brutto są niższe niż 25 mln USD w dowolnym roku podatkowym

Źródło: opracowanie własne na podstawie (OECD, 2020, s. 43-44).

Różne państwa oferują specjalne ulgi w podatku dochodowym od osób prawnych dla struktur rolniczych zorganizowanych jako osoby prawne (tab. 1.4). Są one mniej rozpowszechnione i zróżnicowane niż ulgi w podatku dochodowym od osób fizycznych dla rolników. Austria i USA zezwalają firmom produkującym towary rolne na stosowanie rachunkowości kasowej, która odbiega od zwykłego traktowania podatkowego przedsiębiorstw. Ulga w po-

datku dochodowym od osób prawnych może różnić się w zależności od wielkości firmy, lokalizacji lub działalności. Na przykład Meksyk stosuje zwolnienia podatkowe i obniżone stawki podatkowe dla korporacji rolniczych w zależności od ich skali w ramach „Systemu Rolnictwa, Leśnictwa i Rybołówstwa” (AGAPE). Preferencyjne podatki lub zwolnienia są stosowane do dochodów ze spółdzielni rolniczych w Austrii (częściowe zwolnienia podatkowe), we Włoszech (zwolnienia), w Japonii i na Litwie (obniżone stawki podatkowe). W Grecji spółdzielnie rolnicze i organizacje producentów są opodatkowane według stawki stanowiącej połowę zwykłej stawki podatku dochodowego od osób prawnych (tab. 1.4) (OECD, 2020, s. 42-43).

1.4. Podatki od majątku i związane z nimi ulgi w rolnictwie

Preferencje w zakresie podatków majątkowych dotyczą m.in. stosowania wartości szacunkowej dla rolnictwa, stosowania obniżonych stawek dla gruntów rolnych, zwolnień dla gruntów rolnych i leśnych z tytułu podatku od nieruchomości lub lokalnych podatków od gruntów, specjalnych ulg dla transferów w przypadku młodych rolników, zwolnień z tytułu opłaty skarbowej, preferencji dla dziedziczących. Szczegółowe informacje zamieszczono w tab. 1.5.

Tabela 1.5. Preferencje w zakresie podatków majątkowych według raportu OECD z 2020 roku

Państwo	Podatek od nieruchomości (gruntowy)	Podatki od przeniesienia własności ^(a) / nabycia oraz opłata skarbową	Podatki od spadków i darowizn
Austria	podstawą rocznego podatku od nieruchomości jest ustalona wartość szacunkowa (wartość podlegająca opodatkowaniu) właściwa dla rolnictwa	przeniesienie własności nieruchomości rolnej w obrębie rodziny podlega preferencyjnej stawce podatkowej w wysokości 2%, obowiązującej od oszacowanej wartości gruntu (wartości użytkowej)	brak podatków
Belgia	- obniżone roczne podatki od nieruchomości pobierane od gruntów rolnych w regionach - podatek jest od średniego dochodu „katastralnego” - ulgi podatkowe w wysokości 25% i 50% dla małych nieruchomości	- obróć ziemią między rolnikami, jeżeli grunty mają zbliżoną wartość, jest zwolniony z podatku od sprzedaży - jeśli grunty nie mają podobnej wartości, podatek od sprzedaży ma zastosowanie do różnicy - jeżeli różnica jest mniejsza niż 25%, do nadwyżki stosuje się niższą stawkę 6%	brak preferencyjnego traktowania
Chorwacja	brak preferencyjnego traktowania		brak preferencyjnego traktowania
Republika Czeska	- stawka podatku uzależniona jest od użytkowania gruntów i lokalizacji, gminy ustalają współczynniki dla tych parametrów w oparciu o odpowiedni kataster - grunty orne, plantacje chmielu, winnice, sady owocowe i trwałe użytki zielone mogą być zwolnione z podatku gruntowego lub płaci się podatek od dwóch do pięciu razy niższy - stawka podatku waha się od 0,25% dla pastwisk i lasów do 0,75% dla roślin uprawnych - zrekultywowane grunty rolne są zwolnione z podatku przez 5 lat (25 lat w przypadku zrekultywowanych gruntów leśnych)	brak preferencyjnego traktowania	brak preferencyjnego traktowania

Dania	dla gminnych podatków gruntowych obowiązują niższe i obniżone stawki podatkowe	brak preferencyjnego traktowania	brak preferencyjnego traktowania
Estonia	obniżone stawki podatku od gruntów	brak preferencyjnego traktowania	brak preferencyjnego traktowania
Finlandia	zwolnienie z podatku gruntowego	młodzi rolnicy są zwolnieni z płacenia podatku od przeniesienia własności	gospodarstwo wyceniane według niższej wartości podatkowej zamiast wartości rynkowej, a spadkobierca ma obowiązek gospodarować przez następne 10 lat
Francja	- budynki wykorzystywane w gospodarstwach wiejskich są zwolnione z podatku od nieruchomości - grunty rolne korzystają z 20% ulgi w podatku od nieruchomości od gruntów niezabudowanych (TFNB) - rolnicy mogą ubiegać się o obniżenie podatku TFNB proporcjonalnie do strat w dochodach spowodowanych zjawiskami klimatycznymi - rolnicy mogą ubiegać się o ulgę w podatku od nieruchomości odpowiadającą stratom wynikającym z epidemii chorób zwierząt - młodzi rolnicy otrzymujący pomoc na zasiedlenie korzystają z 50% ulgi w podatku od nieruchomości przez pierwsze pięć lat - zwolnienie gospodarstw rolnych z płacenia lokalnych podatków od działalności gospodarczej - zwolnienie z podatku od nieruchomości dla firm (CFE) i podatku od nieruchomości w przypadku budynków wykorzystywanych do rolniczej fermentacji metanowej, wykorzystujących co najmniej 50% substancji pochodzących z gospodarstwa rolnego	- nabycie budynków wiejskich i gruntów rolnych dzierżawionych przez rolników objęte jest obniżoną stawką podatku od przeniesienia własności w wysokości 0,75% (zamiast 5,80%), pod warunkiem że dzierżawca będzie użytkował grunt od 2 lat i będzie zagospodarowywał nieruchomość przez co najmniej 5 lat - młodzi rolnicy objęci programem pomocy na zasiedlenie korzystają z obniżonej stawki podatku od przeniesienia własności w wysokości 0,715% (zamiast 5,80%) od pierwszych 99 000 EUR ceny sprzedaży gospodarstw położonych w strefach rewitalizacji obszarów wiejskich	nieruchomości wiejskie dzierżawione długoterminowo są częściowo zwolnione z podatku od darowizn lub spadków
Grecja	grunty rolne są wyłączone z obliczeń całkowitej wartości dla podatku uzupełniającego stosowanego, gdy całkowita wartość nieruchomości przekracza 200 000 EUR	zwolnienie	brak preferencyjnego traktowania
Węgry	- budynki wykorzystywane do hodowli zwierząt, uprawy roślin lub do celów magazynowych (np. stajnie, szklarnie, obiekty do przechowywania plonów lub nawozów, stodoły) są zwolnione z lokalnego podatku od budynków - włączone grunty wykorzystywane do celów rolniczych są zwolnione z gminnego podatku od nieruchomości	zwolnienie (pod pewnymi warunkami)	50% zwykłego podatku od spadków płaci się z tytułu dziedziczenia własności gruntów lub prawa użytkowania gruntów rolnych - jeśli spadkobierca jest zarejestrowanym rolnikiem, należy zapłacić 25% zwykłego podatku od spadku

Irlandia		▪ pełna ulga w opłacie skarbowej za przekazanie gospodarstwa młodym, wykształconym rolnikom ▪ ulga w opłatach skarbowych w przypadku pokrewieństwa ▪ zwolnienie z opłaty skarbowej za konsolidację gospodarstwa rolnego (dla transakcji w ramach ulgi w podatku od zysków kapitałowych w związku z restrukturyzacją gospodarstw rolnych) ▪ ulga w podatku od nabycia majątku ▪ ulga w podatku od zysków kapitałowych/nabycia kapitału ▪ niższe oprocentowanie płatności ratałnych z tytułu podatku od nabycia kapitału	▪ ulga w podatku od nabycia kapitału obniżająca wartość rynkową nieruchomości rolnej o 90% – od tej kwoty pobierany jest podatek od spadków ▪ niższe oprocentowanie płatności ratałnych podatku od nabycia nieruchomości dla nieruchomości rolnych
Włochy	▪ zwolnienie z podatku od nieruchomości ▪ zwolnienie z regionalnego podatku od działalności produkcyjnej	▪ mają zastosowanie obniżone stawki podatkowe, gdy nabywca jest zawodowym rolnikiem i jest on również zwolniony z opłaty skarbowej	
Japonia	▪ preferencyjne ustalanie wartości gruntów rolnych dla gminnych podatków gruntowych ▪ grunty rolne są zwolnione z podatku urbanistycznego i specjalnego podatku od własności gruntów (podatek miejski) ▪ podatek od nieruchomości obniżony o 50% od gruntów dzierżawionych za pośrednictwem banku gruntów rolnych ▪ stawki podatkowe nakładane na nieużytkowane grunty są zwiększane o 1,8 raza, jeśli właściciele nie wydzierżawiają gruntów lub nie wznowią uprawy	▪ w przypadku przeniesienia własności gruntów rolnych stosowana jest obniżona stawka podatku od nabycia nieruchomości	▪ w przypadku gruntów rolnych objętych podatkiem od spadków dopuszcza się preferencyjne ustalanie podstawy opodatkowania i odroczenie opodatkowania
Meksyk	▪ podatek pobierany jest od wartości katastralnej		
Holandia	▪ z podatku od nieruchomości zwolnione są szklarnie	▪ zwolnione jest z podatku nabycie gruntów pod komercyjną uprawę do celów rolniczych lub leśnych	▪ brak preferencyjnego traktowania
Norwegia	▪ nieruchomość rolna wykorzystywana w działalności rolnej jest zwolniona z gminnego podatku od nieruchomości komunalnych (z wyjątkiem zabudowań gospodarczych itp.)	▪ brak podatków	▪ brak podatków
Polska	▪ rolnicy zamiast podatku dochodowego podlegają specjalnemu lokalnemu podatkowi od nieruchomości rolnych, gdzie może mieć zastosowanie szereg zwolnień ▪ budynki gospodarcze zwolnione są z podatku od nieruchomości	▪ zwolnienie, gdy rolnicy przechodzą na emeryturę i przekazują gospodarstwo krewnym	▪ nieruchomości rolne i budynki gospodarcze są zwolnione z podatku od spadków i darowizn; mieszkania rolników mogą być również zwolnione pod pewnymi warunkami
Słowacja	▪ niższe stawki podatku dotyczą budynków rolnych	▪ brak podatków	▪ brak podatków
Słowenia	▪ budynki rolne są zwolnione z podatku od nieruchomości ▪ z podatku gruntowego są zwolnione grunty rolne i leśne (ale nie budynki rolnicze)	▪ przeniesienie własności gruntów rolnych w ramach operacji związanych z obligacjami agrarnymi jest zwolnione z podatku, w przeciwnym razie stosuje się podatek od przeniesienia własności	▪ zwolnienie w przypadku przekazania gruntów innemu rolnikowi

Hiszpania	■ brak preferencyjnego traktowania	■ pełne lub częściowe zwolnienie z podatku od przeniesienia własności przy przekazywaniu gospodarstw rolnych kwalifikujących się jako gospodarstwa priorytetowe między członkami rodzin	■ brak preferencyjnego traktowania
Szwecja	■ z podatku od nieruchomości zwolnione są grunty rolne, budynki gospodarcze i grunty leśne	■ brak preferencyjnego traktowania	■ brak podatków
Szwajcaria	■ podstawą rocznego podatku od nieruchomości jest skapitalizowana wartość zysku (jest to od 25 do 33% rzeczywistej wartości rynkowej dla gruntów wraz z budynkami oraz 10% wartości gruntów bez budynków)		
Wielka Brytania	■ grunty rolne i budynki zwolnione są z podatku od nieruchomości		■ zwolnienie lub znaczne obniżenie podatków od spadków i darowizn, pod warunkiem że grunt jest uprawiany
Litwa	■ budynki wykorzystywane w działalności rolniczej nie są opodatkowane ■ pozostałe budynki niewykorzystywane w działalności rolniczej podlegają opodatkowaniu stawką obniżoną w zależności od ich wartości ■ budynki spółek i spółdzielni rolniczych nie są opodatkowane, jeżeli ponad 50% ich dochodu pochodzi z działalności rolniczej ■ podatek gruntowy od gruntów rolnych jest obniżony o 35% w przypadku gruntów uprawnych, ale jeśli w gospodarstwach rolnych znajdują się opuszczone grunty, ulgi nie stosuje się ■ grunty nabyte w celu założenia nowego gospodarstwa rodzinnego są zwolnione z podatku gruntowego przez 3 lata		■ brak preferencyjnego traktowania
Łotwa	■ z podatku od nieruchomości zwolnione są budynki rolnicze i grunty na obszarach chronionych lub nowo zasadzone lasy ■ podatek od nieruchomości jest pobierany od wartości katastralnej gruntów; tempo wzrostu wartości katastralnej gruntów rolnych zostało ograniczone w latach 2016-2025 przez regulacje rządowe		
USA	■ obniżone stanowe i lokalne podatki od nieruchomości poprzez wycenę gruntów rolnych według „wartości użytkowej gospodarstwa”, a nie jego godziwej wartości rynkowej		■ wartością gospodarstwa rolnego do celów podatku od spadków jest jego wartość użytkowa, która jest o 40-70% niższa niż godziwa wartość rynkowa

^(a)Opłata pobierana w przypadku przeniesienia tytułu własności do nieruchomości z jednej osoby (lub podmiotu) na inną.

Źródło: opracowanie własne na podstawie (OECD, 2020, s. 44-47).

W Finlandii, we Włoszech, w Japonii, w Szwecji, w Wielkiej Brytanii i częściowo w Słowenii⁵ grunty rolne są zwolnione z podatku gruntowego lub podatku od nieruchomości. We Francji, na Węgrzech, na Łotwie, na Litwie, w Holandii⁶, w Norwegii, w Polsce i w Słowenii budynki wykorzystywane w produkcji rolnej są zwolnione z podatku od nieruchomości lub gruntów. Zwolnienia mogą dotyczyć tylko produkcji lub upraw. W Republice Czeskiej grunty orne, plantacje chmielu, winnice, sady owocowe i trwałe użytki zielone są zwolnione z podatków lub płacony podatek jest od dwóch do pięciu razy niższy. Rolnicy w Austrii, Belgii, Danii, Japonii, na Łotwie, w Szwajcarii czy w USA płacą podatki na podstawie niższej wyceny gruntu niż jego wartość rynkowa. Często jest to wartość katastralna gruntu. Rolnicy w Belgii, w Republice Czeskiej, w Danii, w Estonii, we Francji i na Słowacji są obciążani obniżonymi stawkami podatku od nieruchomości od gruntów rolnych i budynków gospodarczych. Czasami oferowane są zwolnienia lub ulgi w podatkach gruntowych za niezmnijszanie powierzchni użytków rolnych. W Japonii podatki są wykorzystywane jako zachęty dla właścicieli gruntów do dzierżawienia ziemi za pośrednictwem Banku Gruntów Rolnych. Litwa oferuje zniżkę w wysokości 35% od podatku gruntowego za grunty uprawne, przy czym zniżki są wstrzymywane, jeśli w obrębie gospodarstwa rolnego zostaną znalezione opuszczone grunty. W Republice Czeskiej od zrekultywowanych gruntów rolnych przez 5 lat i od zrekultywowanych gruntów leśnych przez 25 lat nie płaci się podatku od nieruchomości. Grunty w obszarach chronionych są wyłączone z podatków na Łotwie. We Francji młodzi rolnicy kwalifikują się do 50% zwrotu podatku od nieruchomości od niezabudowanych gruntów przez pierwsze 5 lat. Grunty nabyte w celu założenia nowego gospodarstwa rodzinnego są na Litwie przez 3 lata zwolnione z płacenia podatku od nieruchomości. Rolnicy we Francji i we Włoszech są zwolnieni z płacenia innych podatków lokalnych lub regionalnych lub podatków od nieruchomości przedsiębiorstw. W Grecji grunty rolne są wyłączone z obliczeń dodatkowego podatku płaconego przez podatników posiadających nieruchomości i budynki o wartości powyżej 200 000 EUR (tab. 1.5).

Zakupy gospodarstw rolnych i budynków rolniczych są w wielu krajach zwolnione z zazwyczaj obowiązujących podatków od przeniesienia własności/nabycia lub opłat skarbowych w wielu krajach. Grecja i Węgry nie pobierają podatków, a w Holandii zwolnienie dotyczy nabycia gruntów pod komercyjną uprawę do celów rolniczych lub leśnych. We Francji i w Japonii stosowane są obniżone lub ulgowe stawki podatkowe w przypadku nabycia gruntów rolnych. Podatek od przeniesienia własności może być również naliczany od gruntów rolnych wycenionych po cenie niższej niż cena rynkowa. Na przykład, aby wesprzeć kontynuację rodzinnych gospodarstw rolnych w Austrii, podstawą opodatkowania w przypadku przeniesienia własności jest niższa wartość szacunkowa opodatkowana według preferencyjnej stawki podatkowej. Zwolnienia lub obniżone stawki mogą mieć zastosowanie, gdy grunty rolne są przekazywane członkom rodziny lub profesjonalnym rolnikom, którzy będą prowadzić gospodarstwo rolne. Takie specjalne traktowanie jest oferowane we Francji, w Irlandii, we Włoszech, w Polsce i w Hiszpanii. We Francji, w Finlandii i w Irlandii młodzi rolnicy płacą obniżone podatki od przeniesienia własności lub są z nich całkowicie zwolnieni.

⁵ Z wyjątkiem budynków rolniczych i mieszkalnych w gospodarstwach rolnych.

⁶ Tylko szklarnie.

W Słowenii przeniesienie własności gruntów rolnych w ramach operacji związanych z obligacjami agrarnymi jest zwolnione z podatku od przeniesienia własności (tab. 1.5).

Kraje zwalniają z podatku od spadków lub stosują obniżone stawki tego podatku w gospodarstwach rolnych odziedziczonych przez członków rodziny, zwykle pod warunkiem kontynuacji działalności rolniczej. Takie podejście występuje we Francji, na Węgrzech, w Irlandii, w Polsce, w Słowenii, w Wielkiej Brytanii i w USA. Wycena gruntów rolnych może być również niższa niż cena rynkowa, tworząc preferencyjną podstawę opodatkowania, od której pobierany jest podatek od spadków i darowizn. Takie podejście jest stosowane przez Japonię, Finlandię i USA. Wartość rynkowa nieruchomości rolnych w Irlandii jest obniżona o 90%. Odroczenie opodatkowania jest dozwolone dla gruntów rolnych podlegających podatkowi od spadków i darowizn w Japonii, podczas gdy w Irlandii w przypadku płatności ratalnych podatku od nabycia majątku należnego od spadków nieruchomości rolnych pobierane są niższe odsetki (tab. 1.5).

1.5. Podatki od towarów i usług oraz paliw i związane z nimi ulgi w rolnictwie

W sektorze rolnym zasadniczo istnieją cztery sposoby stosowania podatku VAT (Cnossen, 2017, s. 7, 28).

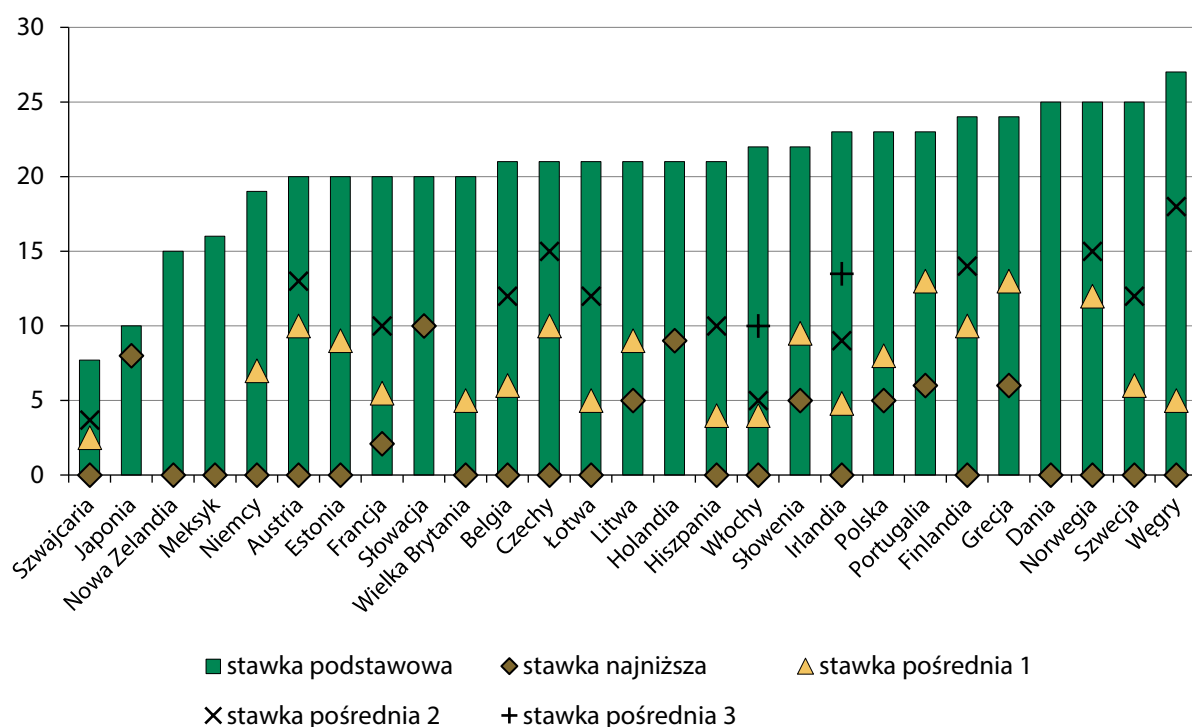
1. Rolników traktuje się jak inne przedsiębiorstwa podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT – tzn. opodatkowana jest produkcja globalna, a podatek naliczony podlega odliczeniu od podatku należnego. Drobnolscy rolnicy, których produkcja spada poniżej progu, są zwolnieni, ale mogą się zdecydować na rejestrację.
2. Zastosowany system zwolnień – wszyscy lub niektórzy rolnicy są zwolnieni z podatku VAT niezależnie od wysokości obrotu, ale indywidualni rolnicy mogą zdecydować się na opodatkowanie.
3. Ulga w podatku VAT naliczonym dla zwolnionych rolników:
 - 3.1. Zwolnienie z podatku od środków produkcji rolnej.
 - 3.2. Obniżona lub zerowa stawka na środki produkcji rolnej.
 - 3.3. System stawek ryczałtowych:
 - 3.3.1. Rolnicy pobierają domniemany (wstępny) podatek od produkcji globalnej według stawki, która średnio uwzględnia podatek VAT naliczony od ich nakładów⁷.
 - 3.3.2. Rolnicy nie pobierają podatku od produkcji rolnej, natomiast nabywcom produktów rolnych przysługuje domniemane odliczenie podatku, które średnio stanowi podatek VAT płacony od nakładów rolników⁸.
 - 3.4. Rekompensata pieniężna przez rząd podatku VAT zapłaconego od środków produkcji rolnej na podstawie indywidualnych wniosków o zwrot lub obliczona według stawki ryczałtowej.

⁷ Zatrzymują kwotę podatku domniemanego, natomiast podlegający opodatkowaniu nabywcy produktów rolnych odliczają kwotę podatku od podatku VAT od sprzedaży.

⁸ Nabywcy płacą kwotę odliczenia rolnikom.

4. Ulga w podatku VAT należnym dla produktów rolnych – produkty rolne są zwolnione z podatku, mają zerową stawkę lub są opodatkowane niższą niż standardowa, ale korzystną stawką na poziomie detalicznym.

Standardowa stawka podatku VAT w krajach przedstawionych na rys. 1.5 wahała się w 2022 r. między 7,7% w Szwajcarii a 27% na Węgrzech. Średnia stawka w krajach UE wynosi 22%, podczas gdy wśród wszystkich 27 krajów wyniosła w 2022 r. 20,6%. Obniżone stawki są często stosowane w przypadku niektórych produktów, w szczególności produktów rolnych i spożywczych, które są uważane za artykuły pierwszej potrzeby oraz w związku z pandemią COVID-19. Kilka krajów stosuje również obniżone stawki w określonych regionach⁹. Zerowe lub specjalne obniżone stawki podatku od wartości dodanej (VAT) na produkty rolne są oferowane przez wszystkie kraje z wyjątkiem Danii, Estonii, Japonii i Nowej Zelandii (tab. 1.6).



Rys. 1.5. Stawki VAT w wybranych krajach OECD w 2022 roku

Źródło: (OECD, 2022, Annex Table 2.A.1, s. 74-75).

Preferencje w zakresie podatków od towarów i usług oraz paliw w rolnictwie dotyczą m.in. ulg lub zwolnień w podatku VAT, ulg lub zwolnień w podatku od paliw, podatku drogowym, podatku od energii i podatku od emisji dwutlenku węgla, podatku od pojazdów, innych stawek akcyzy na paliwo. Szczegóły zawarte są w tab. 1.6-1.8.

⁹ Np. standardowa stawka VAT w Jungholtz i Mittleberg w Austrii wynosi 19%. We Francji są to Korsyka i departamenty zamorskie z wyłączeniem Gujany Francuskiej i Majotty. W Grecji dotyczy to wysp: Leros, Lesbos, Kos, Samos i Chios (OECD, 2022, s. 76-77).

Tabela 1.6. Preferencje w zakresie VAT i podatku od paliw w rolnictwie według Raportu OECD z 2020 roku

Państwo	Stawka (%)	Podatek związany z produkcją (należny)	Podatek naliczony	Podatki paliwowe
Austria	20	- na artykuły spożywcze obowiązują obniżone stawki VAT - rolnicy mogą stosować stawki procentowe w ramach systemu stawek ryczałtowych	pojazdy wykorzystywane wyłącznie w rolnictwie są zwolnione z podatku od pojazdów mechanicznych	brak preferencyjnego traktowania
Belgia	21	- na niektóre produkty spożywcze obowiązują obniżone stawki VAT - rolnicy mogą stosować stawki procentowe w ramach systemu stawek ryczałtowych	na niektóre środki produkcji rolnej obowiązują obniżone stawki VAT	zwolnienie z akcyzy produktów energetycznych wykorzystywanych w działalności rolniczej, tj. gazu, oleju, nafty, ciężkiego oleju opałowego, LPG, gazu ziemnego, energii elektrycznej, węgla, koksu lub węgla brunatnego
Chorwacja	–	na wybrane produkty spożywcze obowiązuje obniżona stawka VAT	obniżona stawka VAT dotyczy środków produkcji rolnej (pasze, nasiona, nawozy itp.)	nie pobiera się akcyzy na tzw. niebieski olej napędowy wykorzystywany w rolnictwie, rybołówstwie i akwakulturze
Republika Czeska	21	obniżony podatek VAT dotyczy większości produktów rolnych (żywność i napoje), pasz dla zwierząt, żywych zwierząt, nasion, roślin oraz dodatków do przygotowania artykułów spożywczych	- brak preferencyjnego traktowania w zakresie VAT 25% obniżka podatku od użytkowników dróg	- zwrot 40% podatku akcyzowego od oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji roślinnej, w leśnictwie i hodowli ryb - zwrot od 40 do 87% podatku akcyzowego na olej napędowy wykorzystywany do produkcji zwierzęcej (w zależności od intensywności hodowli)
Dania	25	brak preferencyjnego traktowania	brak preferencyjnego traktowania	rolnicy płacą 1,8% zwykłego podatku energetycznego od paliw, co odpowiada efektywnej stawce podatku wynoszącej 1,4 DKK za GJ^(a)
Estonia	20	- brak preferencyjnego traktowania w zakresie VAT - dla małych producentów piwa stawka akcyzy jest obniżona o połowę	brak preferencyjnego traktowania w zakresie VAT	akcyza na olej napędowy wykorzystywany w rolnictwie (w tym do suszenia zboża) jest obniżona o 73%
Finlandia	24	obniżony podatek VAT ma zastosowanie do żywności	- obniżony podatek VAT dotyczy pasz dla zwierząt - podatek za energię elektryczną wykorzystywaną w rolnictwie jest zwracany^(b)	niższe stawki podatku akcyzowego dotyczą oleju napędowego i oleju opałowego wykorzystywanego w rolnictwie^(c)
Francja	20	- obniżony podatek VAT ma zastosowanie do żywności - w rolnictwie występują dwa systemy zwrotu podatku VAT w oparciu o wielkość sprzedaży: zwrot kosztów według stawki ryczałtovej (RFA) oraz uproszczony system rolny (RSA)	obniżone stawki VAT na nawozy organiczne i środki do produkcji	- obniżony krajowy podatek konsumpcyjny na produkty energetyczne w postaci oleju napędowego wykorzystywanego do maszyn rolniczych i pojazdów rolniczych (a także dla przedsiębiorstw budowlanych i robót publicznych)^(d) - zwrot podatku w celu zrównoważenia wzrostu podatku z tytułu składek na zmiany klimatyczne

Niemcy	19	■ obniżony podatek VAT na artykuły spożywcze ■ rolnicy mogą stosować procentowe stawki w ramach systemu stawek ryczałtowych	■ pojazdy rolnicze są zwolnione z podatku samochodowego ■ rolnicy płacą obniżone stawki podatku energetycznego za energię elektryczną	■ refundacja na olej napędowy^(e)
Grecja	24	■ obniżony podatek VAT dotyczy produkcji rolnej ■ rolnicy osiągający obrót poniżej 15 000 EUR i z całkowitymi dopłatami poniżej 5000 EUR mają prawo do refundacji ze strony państwa w drodze dodatkowego procentu od wartości sprzedaży	■ obniżony podatek VAT dotyczy środków produkcji rolnej	■ brak preferencyjnego traktowania
Irlandia	24	■ na artykuły spożywcze obowiązuje obniżona lub zerowa stawka VAT ■ rolnicy mogą stosować procentowe stawki w ramach systemu stawek ryczałtowych	■ zerowy lub obniżony podatek VAT stosowany do środków produkcji rolnej ■ możliwość odzyskania podatku VAT zapłaconego z tytułu budowy budynków i budowli rolniczych, rekultywacji gruntów, żywopłotów i przejść podziemnych	■ ulga podatkowa dla rolników z tytułu wzrostu podatku węglowego od rolniczego oleju napędowego dodatkowo do odliczenia podatku dochodowego rolniczego oleju napędowego jako kosztów prowadzenia działalności gospodarczej – skutkuje podwójnym odliczeniem podatku
Węgry	27	■ obniżone stawki VAT na niektóre produkty rolne ■ rolnicy niezarejestrowani jako podatnicy VAT mogą stosować stawki ryczałtowe na produkty roślinne i zwierzęce sprzedawane przetwórcom w celu zrekompensowania podatku VAT naliczonego		■ zwrot podatku akcyzowego na olej napędowy wykorzystywany w rolnictwie w wysokości 82% (jeśli światowa cena ropy jest wyższa niż 50 USD za baryłkę) lub 83,5% (jeśli światowa cena ropy jest niższa niż 50 USD za baryłkę). Roczny limit to 97 l/ha
Włochy	22	■ obniżone stawki VAT na produkty rolne ■ rolnicy mogą stosować 11 różnych procentowych stawek wyrównawczych w ramach systemu stawek ryczałtowych	■ zerowa stawka VAT na środki produkcji rolnej	■ niższa akcyza na paliwo wykorzystywane przez sektor rolny ■ obniżenie o 22% podatku od produkcji olejów mineralnych za zużycie określonej ilości paliwa wykorzystywanego w rolnictwie^(f)
Japonia	10	■ obniżone stawki VAT na żywność spożywaną w domu (8%)		■ zwolnienie z podatku od oleju napędowego dla oleju napędowego stosowanego w maszynach rolniczych i szklarniach
Łotwa	21	■ obniżona stawka VAT ma zastosowanie do świeżych owoców i warzyw ■ rolnicy mogą stosować procentowe stawki w ramach systemu stawek ryczałtowych ■ podatek VAT za dostawę zbóż i nasion oleistych płaci odbiorca zbóż (mechanizm odwrotnego obciążenia VAT)	■ producenci rolni płacą 25% całkowitej stawki podatku od eksploatacji pojazdów transportowych ■ rolnicy są zwolnieni z płacenia podatku od samochodów służbowych, jeśli ich dochód z gospodarstwa przekracza 5000 EUR	■ olej napędowy stosowany w produkcji rolnej podlega 15-procentowej podstawowej stawce podatku akcyzowego ■ limit ilościowy ma zastosowanie do zakupionego oleju napędowego po obniżonej stawce w zależności od uprawy ■ obniżoną stawkę podatku akcyzowego płaci się za gaz ziemny wykorzystywany do ogrzewania szklarni, przemysłowych gospodarstw drobiarskich i inkubatorów

Litwa	21	rolnicy posiadający mniej niż 7 ha lub ze sprzedażą poniżej 45 000 EUR nie mają obowiązku rejestracji jako podatnicy VAT i mogą stosować procentowe stawki wyrównawcze w ramach systemu stawek ryczałtowych		podmiotom rolnym nie przekraczającym maksymalnego zużycia oleju napędowego w produkcji rolnej przysługuje obniżona stawka akcyzy na olej napędowy
Meksyk	16	zerowa stawka VAT na produkty rolne	zerowa stawka VAT na środki produkcji rolnej	- ulgi podatkowe z tytułu podatku akcyzowego na olej napędowy i benzynę wykorzystywane jako środki produkcji w rolnictwie - producenci rolni objęci systemem AGAPE, których roczne dochody są niższe od określonego limitu dla właścicieli-operatorów i korporacji, mogą ubiegać się o zwrot gotówkowy podatku akcyzowego zapłaconego za olej napędowy i benzynę, z zastrzeżeniem maksymalnej kwoty zwrotu miesięcznego
Holandia	21	większość produktów rolnych (m.in. artykuły spożywcze i kwiaty) objęta jest obniżoną stawką podatku VAT		- na początku 2013 r. zniesiono ulgi w podatku od oleju napędowego dla sektora rolnego - obniżona stawka podatku energetycznego dotyczy pierwszego 1 mln m³ gazu zużytego każdego roku do ogrzewania szklarni
Nowa Zelandia	15	brak preferencyjnego traktowania	brak preferencyjnego traktowania	- zwrot akcyzy zapłaconej od paliwa (z wyłączeniem oleju napędowego) przysługuje właścicielom pojazdów zwolnionych, w tym pojazdów rolniczych - pojazdy rolnicze są zwolnione z opłat drogowych obowiązujących pojazdy napędzane olejem napędowym
Norwegia	25	- na żywność i napoje obowiązuje obniżona stawka VAT - rolnicy (leśnicy i rybacy) mają więcej czasu na zwrot podatku VAT niż inne sektory - w ceny większości produktów rolnych wliczony jest ogólny podatek od sprzedaży służący do finansowania działań promocyjnych i równoważenia rynku	komercyjne szklarnie są zwolnione z płacenia podatków od energii elektrycznej	olej napędowy do stosowania w maszynach rolniczych (i maszynach budowlanych) jest zwolniony z podatku akcyzowego

Polska	23	▪ obniżone stawki VAT mają zastosowanie do wielu podstawowych produktów spożywczych ▪ rolnicy mogą stosować procentowe stawki wyrównawcze w ramach systemu stawek ryczałtowych		▪ zwroty podatku akcyzowego na paliwo wykorzystywane w rolnictwie są znaczące i w 2018 r. miały wartość 216 mln EUR
Słowacja	20	▪ na wybrane produkty spożywcze obowiązują obniżone stawki podatku VAT ▪ drobni producenci wyrobów spirytusowych i browary podlegają obniżonej stawce podatku akcyzowego	▪ pojazdy wykorzystywane w rolnictwie i leśnictwie są zwolnione z podatku od pojazdów mechanicznych	
Słowenia	22	▪ rolnicy prowadzący gospodarstwo rolne o całkowitym dochodzie poniżej 7500 EUR mogą stosować procentową stawkę wyrównawczą (8% od ceny sprzedaży) w ramach systemu stawek ryczałtowych ▪ na wszystkie jadalne produkty rolne obowiązują obniżone stawki VAT ▪ drobni producenci win i wyrobów spirytusowych korzystają ze zwolnień w podatku akcyzowym	▪ na wszystkie środki produkcji rolnej obowiązują obniżone stawki VAT	▪ zwrot 70% akcyzy zapłaconej od paliw wykorzystywanych w rolnictwie. Kwota ograniczona rocznie w zależności od rodzaju działalności rolniczej
Hiszpania	21	▪ na żywność obowiązuje obniżona stawka VAT ▪ rolnicy objęci specjalnym systemem dotyczącym rolnictwa, hodowli zwierząt i rybołówstwa (REAGP) mogą stosować procentowe stawki wyrównawcze w ramach systemu stawek ryczałtowych	▪ na wszystkie środki produkcji rolnej obowiązują obniżone stawki VAT ▪ obniżka o 85% podatku od zużycia energii elektrycznej wykorzystywanej do nawadniania w rolnictwie	▪ obniżony podatek pobierany za olej napędowy stosowany w ciągnikach i maszynach rolniczych^(g) ▪ rolnikom korzystającym z rolniczego oleju napędowego przysługuje zwrot podatku w określonej wysokości^(h)
Szwecja	25	▪ na żywność i napoje bezalkoholowe obowiązuje obniżona stawka VAT		▪ rolnicy mogą otrzymać zwrot 99% podatku energetycznego od energii elektrycznej i części podatku węglowego (od wyemitowanego dwutlenku węgla) od paliw stosowanych w ciągnikach i kombajnach⁽ⁱ⁾ ▪ za kolorowe paliwo wykorzystywane do ogrzewania i silników stacjonarnych w gospodarstwie, tj. do suszarni zbożowych, rolnicy otrzymują zwrot 70% podatku energetycznego i zerową stawkę podatku węglowego ▪ obniżone stawki podatkowe mają zastosowanie do komercyjnych szklarni ogrzewanych paliwem

Szwajcaria	7,7	■ produkty rolne (uprawiane przez rolników indywidualnych), sprzedaż bydła przez pośredników oraz sprzedaż mleka przez punkty skupu mleka w celu jego przetworzenia są zwolnione z podatku VAT ■ żywność objęta jest obniżonymi stawkami podatku VAT	■ usługi (prace polowe) świadczone na rzecz rolników podlegają obniżonym stawkom VAT ■ usługi weterynaryjne oraz dostawa niektórych środków produkcji wykorzystywanych w rolnictwie podlegają obniżonym stawkom VAT ■ pojazdy rolnicze są zwolnione z podatku od pojazdów ciężarowych	■ zwrot podatku od olejów mineralnych pobierana od paliwa wykorzystywanego w produkcji rolnej na zasadzie ryczału obliczanego na podstawie ustalonych wskaźników produkcyjnych
Wielka Brytania	20	■ zerowy podatek VAT na podstawowe produkty spożywcze ■ w rolnictwie występują dwa systemy zwrotu podatku VAT: rolniczy system ryczałtowy (dla rolników niezarejestrowanych jako płatnicy VAT) lub system stawek ryczałtowych (dostępny dla wszystkich przedsiębiorstw zarejestrowanych jako płatnicy VAT)	■ pojazdy rolnicze zwolnione z rocznego podatku od pojazdów	■ niższe stawki podatku akcyzowego dotyczą paliwa do użytku rolniczego o wartości ok. 0,66 mld GBP rocznie ■ plantatorzy ogrodnicy mogą ubiegać się o zwrot podatku akcyzowego zapłaconego od ciężkiego oleju opałowego
USA ^(j)	–	■ większość stanów zapewnia częściowe lub całkowite zwolnienie z podatków od sprzedaży żywności przeznaczonej do spożycia w gospodarstwie domowym		■ paliwo (benzyna, olej napędowy itp.) używane w gospodarstwie rolnym jest całkowicie lub częściowo zwolnione z federalnej i stanowej akcyzy lub podatku od sprzedaży paliwa ■ nie pobiera się podatku od barwionego oleju napędowego wykorzystywanego w rolnictwie ■ rolnicy mogą ubiegać się o zwrot podatku lub ulgę podatkową za benzynę i niebarwiony olej napędowy wykorzystywany w produkcji rolnej

^(a) Ulga ta ma szacunkową wartość 40 mln DKK (5 mln EUR) rocznie; ^(b) całkowita wartość zwrotu szacowana jest na ok. 25 mln EUR rocznie; ^(c) całkowita wartość preferencji szacowana jest na ok. 30 mln EUR rocznie; ^(d) są to najważniejsze ulgi podatkowe, które stanowią 60% preferencji podatkowych w 2018 r. (a ich wartość wyniosła 825 mln EUR); ^(e) w 2018 r. wartość preferencji w wysokości 450 mln EUR; ^(f) w 2017 r. oszczędność podatkowa wynikająca z zastosowania obniżonej stawki akcyzy na paliwa w sektorze rolnym wyniosła 990 mln EUR, czyli 40% łącznych wydatków z tytułu podatku rolnego; ^(g) w 2019 r. jego wysokość wyniosła 96,71 EUR za 1000 l. Dla porównania zwykła stawka wyniosła 331 EUR za 1000 l; ^(h) w 2019 r. było to 63,71 EUR za 1000 l; ⁽ⁱ⁾ w ramach podatku od dwutlenku węgla od paliw do 30 czerwca 2019 r. rolnicy otrzymywali zwrot 1430 SEK za 1 m³. W okresie od 1 lipca 2019 r. do 31 grudnia 2019 r. zwrot wynosił 2430 SEK za 1 m³; ^(j) podatki od sprzedaży w Stanach Zjednoczonych są ustalane na poziomie stanowym i lokalnym, przy czym łączna stawka waha się między 0 a 10% w zależności od stanu.

Źródło: opracowanie własne na podstawie (OECD, 2020, s. 51-56).

Większość państw członkowskich UE wdraża systemy ryczałtowe przewidziane przez Komisję Europejską.

W ramach systemu stawek ryczałtowych rolnicy niezarejestrowani jako podatnicy VAT mogą dodać określony procent do cen swoich produktów rolnych sprzedawanych przedsiębiorstwom zarejestrowanym jako podatnicy VAT lub rolnicy otrzymują rekompensatę w postaci zryczałtowanej kwoty wypłacanej przez państwo. Państwa członkowskie UE stosujące system ryczałtowy i wartości procentowe dodawane do różnych produktów są wymienione w tab. 1.7. Na uwagę zasługują Włochy, które stosują 11 stawek ryczałtowych. Znaczna liczba

Tabela 1.7. Procentowe stawki dla rolników w państwach członkowskich Unii Europejskiej w ramach systemu stawek ryczałtowych

Państwo członkowskie stosujące system	Zryczałtowana stawka procentowa
Belgia	2 (dostawy drewna) 6 (wszystkie pozostałe dostawy towarów i usług)
Niemcy	10,7 (rolnictwo) 5,5 (leśnictwo)
Irlandia	5,4
Grecja	6
Hiszpania	10,5 (hodowla zwierząt i rybołówstwo) 12 (rolnictwo i leśnictwo)
Francja	5,59 (mleko, drób i króliki, jaja, mięso i wędliny, nasiona oleiste, rośliny wysokobiałkowe) 4,43 (pozostałe produkty)
Włochy	2 (drewno, korek naturalny) 4 (żaby, ryby, skorupiaki i mięczaki, świeże mleko przeznaczone do spożycia, pakowane do sprzedaży detalicznej i przetwory mleczne, rośliny i części roślin, warzywa i rośliny jadalne, owoce, przyprawy, zboża, algi, oliwa z oliwek, cydr, ocet winny, surowy tytoń i surowy len); 7,30 (konie, owce, kozy, niektóre inne zwierzęta domowe, takie jak króliki i gołębie, pszczoły i jedwabniki) 7,50 (drób) 7,65 (żywe zwierzęta z gatunku bydła) 7,95 (żywe zwierzęta z gatunku wieprzowiny) 8,30 (niektóre rodzaje mięsa) 8,50 (niektóre rodzaje mięsa i tłuszczu) 8,80 (jaja, miód, воск, futro) 10 (świeże mleko nieprzetworzone do sprzedaży detalicznej) 12,30 (wina ze świeżych winogron z pewnymi wyłączeniami)
Cypr	5
Łotwa	14
Litwa	6
Luksemburg	12 (leśnictwo) 12 (produkcja roślinna, hodowla zwierząt wraz z uprawą)
Węgry	7 12
Austria	12
Polska	7
Portugalia	6
Rumunia	8
Słowenia	8

Źródło: opracowanie własne na podstawie (*Compensation Percentages...*, 2018).

rolników w Europie korzysta z tej metody. Około 90% rolników w Hiszpanii działa w ramach specjalnego systemu dotyczącego rolnictwa, hodowli zwierząt i rybołówstwa (REAGP) z dochodami gospodarstwa poniżej 250 000 EUR. Rolnicy ci mogą pobierać stawkę ryczałtową od swoich produktów. W Niemczech stawkę ryczałtową (co uważa się za korzystne) stosuje 65% rolników, a w Polsce ponad 60% rolników nie jest zarejestrowanych jako podatnicy VAT i dlatego korzysta z tego systemu. 1 stycznia 2018 r. Holandia zniósła system stawek ryczałtowych dla rolników. Łotwa wprowadziła odwrotne obciążenie VAT w 2016 r., w ramach którego podatek VAT od zbóż i nasion oleistych przetworzonych do konsumpcji płaci odbiorca zbóż. Od 1 stycznia 2019 r. rolnicy w Irlandii niezarejestrowani jako podatnicy VAT mogą ubiegać się o zwrot podatku VAT zapłaconego z tytułu budowy budynków gospodarczych, melioracji i rekultywacji gruntów (OECD, 2020, s. 50).

Tabela 1.8. Wartość ulgi w podatku paliwowym dla rolnictwa w latach 2000, 2005, 2010, 2015, 2018

Państwo	Data wprowadzenia	2000	2005	2010	2015	2018 ^(a)	mln EUR
		mln USD					
Austria		0	48	64	0	0	
Republika Czeska	2000	0	63	88	49	112	114 w 2020
Estonia			23	33	29	33	
Francja	2004 z modyfikacją w 2019	803	1 852	1 065	848	198	1 420 w 2021
Niemcy		177	510	523	488	532	
Grecja		35	14	17	22	0	
Węgry		0	101	106	102	105	78 w 2019
Irlandia		0	18	113	84	97	
Włochy		709	1 066	1 027	1 214	1 188	
Japonia		0	0	14	8	9	
Łotwa		0	20	19	37	49	
Meksyk		0	93	119	0	0	
Holandia		0	0	87	0	0	
Norwegia		47	62	74	52	57	
Polska	2006	0	0	200	212	247	201 w 2020
Słowacja		0	29	21	0	0	
Słowenia		0	6	18	22	25	
Hiszpania	1995	0	82	0	0	0	b.d.
Szwajcaria		67	66	65	65	65	
Wielka Brytania		410	378	339	334	266	
USA		2 385	2 385	767	777	777	
Chorwacja	2010						98,7 w 2019

^(a) Estymowane.

Źródło: opracowanie własne na podstawie (OECD, 2020, s. 58; European Commission, b.d.).

1.6. Podatki środowiskowe i związane z nimi ulgi w rolnictwie

Znaczna liczba państw stosuje podatki związane z ochroną środowiska (ekologiczne) i związane z nimi ulgi w rolnictwie w celu stworzenia zachęt do bardziej zrównoważonego gospodarowania zasobami naturalnymi lub przyjęcia bardziej przyjaznych środowisku praktyk rolniczych. Według raportu OECD (2020) w Republice Czeskiej¹⁰, na Łotwie, w Polsce¹¹ i w Słowenii pobierane są podatki za korzystanie z wody. Natomiast zanieczyszczenie wody jest opodatkowane w Belgii¹², w Czechach¹³ i w Hiszpanii. Estonia, Francja i Łotwa pobierają od rolników opłaty za ogólne wykorzystanie zasobów. Zezwolenia na emisję zanieczyszczeń mogą wynikać z systemów produkcyjnych, np. na Litwie producenci drobiu i bydła podlegają opodatkowaniu, podczas gdy w Polsce pobierane są opłaty od hodowców drobiu i trzody chlewnej. Rząd belgijski w regionie flamandzkim stosuje opłatę od ilości obornika wyprodukowanego przez gospodarstwa rolne. Dania, Francja, Norwegia i Szwecja stosują podatki od pestycydów. W Danii użytkownicy nawozów podlegają podatkowi opartemu na zawartości azotu w produkcie, ale dużo rolników jest z niego zwolnionych. W wielu krajach od środków produkcji rolnych, które obejmują nawozy i pestycydy, nie pobiera się podatku VAT lub jest on pobierany w obniżonej formie. Następujące kraje oferują obniżone stawki VAT na te produkty: Austria, Belgia, Francja, Niemcy, Irlandia, Włochy, Polska, Słowenia i Hiszpania. W Republice Czeskiej za wyłączenie gruntów z produkcji rolnej pobierane są opłaty, w Hiszpanii natomiast podatek pobiera się od niepełnego wykorzystania gruntów rolnych. Belgia i Litwa nakładają opłaty na opakowania wykorzystywane w rolnictwie. We Francji istnieje ulga podatkowa dla producentów ekologicznych osiągających co najmniej 40% przychodów z rolnictwa ekologicznego w maksymalnej wysokości 3500 EUR. W Niemczech są podatki energetyczne od energii elektrycznej. W Finlandii stosowane są ulgi w podatku energetycznym za energię elektryczną zużywaną w rolnictwie. Natomiast w Grecji jest zwolnienie z podatku akcyzowego na wykorzystanie energii elektrycznej w rolnictwie. W Szwecji są podatki od energii i dwutlenku węgla, a w Norwegii opłata za pestycydy pobierana jest od sprzedaży (OECD, 2020, s. 59-61).

¹⁰ Zużycie wody jest płatne, w okresach poważnych deficytów wody rolnicy nie są zobowiązani do uiszczania opłat.

¹¹ Przedsiębiorstwa rolne (rzadziej gospodarstwa rolne) płacą za zezwolenia środowiskowe na działalność związaną z hodowlą lub chowem drobiu lub trzody chlewnej, poborem wód gruntowych do celów rolniczych i emisją ścieków na podstawie pozwolenia wodnoprawnego.

¹² Region flamandzki: system zryczałtowanego podatku uzależnionego od działalności rolniczej, w którym całkowita kwota podatku pobieranego od rolników jest równa liczbie jednostek zanieczyszczeń pochodzących z różnych rodzajów działalności, do których wykorzystywana jest woda, pomnożonej przez stałą stawkę. Region Walonii: system podatku rolnego opiera się na obciążeniu środowiska generowanym przez gospodarstwo, z uwzględnieniem liczby zwierząt gospodarskich w celu obliczenia opłat za ścieki z działalności uprawowej.

¹³ Opodatkowane są zrzuty zanieczyszczonej wody.

1.7. Zachęty podatkowe na rzecz badań i rozwoju oraz innowacji i ich wykorzystanie w rolnictwie

Zachęty podatkowe na rzecz badań i rozwoju¹⁴ obejmują ulgi w podatku dochodowym lub ulgi podatkowe na inwestycje w działalność badawczo-rozwojową, ulgi podatkowe w przypadku dochodu z działalności badawczo-rozwojowej oraz obniżony podatek od wynagrodzeń lub składki na ubezpieczenie społeczne dla naukowców. Wiele krajów stosuje zachęty podatkowe w celu stymulowania działalności badawczo-rozwojowej (B + R) w sektorze prywatnym¹⁵. W Austrii wsparcie finansowe na badania i rozwój jest traktowane jako ulga podatkowa w podatku dochodowym od osób fizycznych lub w podatku dochodowym od osób prawnych. W Republice Czeskiej od podatku można odliczyć do 100% wydatków związanych z projektami B + R¹⁶. W Danii odliczenia podatkowe na wydatki na B + R wzrosną z 101,5% w 2019 r. do 110% w 2026 r. Stosowana jest przyspieszona amortyzacja aktywów kapitałowych związanych z działalnością badawczo-rozwojową. Firmy ze stratami podatkowymi mogą otrzymać ulgę podatkową w wysokości 22% na wszelkie wydatki na badania i rozwój¹⁷. We Francji są stosowane: ulga podatkowa w wysokości 30% wydatków na badania i rozwój nieprzekraczające 100 mln EUR¹⁸ oraz ulga podatkowa w wysokości 20% od wydatków kwalifikowalnych do kwoty 400 000 EUR rocznie na wydatki na innowacje zgłaszane przez MŚP. W Grecji możemy się spotkać z odliczeniami podatkowymi w wysokości 130% wydatków na B + R oraz z przyspieszoną amortyzacją sprzętu naukowego przeznaczonego na B + R. Na Węgrzech duże i średnie przedsiębiorstwa są opodatkowane stawką 0,3% za wkład w innowacje. Wydatki na badania i rozwój można dwukrotnie odliczyć od podstawy opodatkowania; obniżone są również składki na ubezpieczenie społeczne dla naukowców zatrudnionych przez firmy w celu prowadzenia prac badawczo-rozwojowych. W Irlandii jest 25-procentowa ulga podatkowa na badania i rozwój oraz ulga w podatku dochodowym od osób prawnych (*Knowledge Development Box*, KDB) w wysokości 50% zysków wygenerowanych przez kwalifikujące się aktywa powstałe w wyniku działalności B + R, np. patenty czy programy komputerowe. Na Litwie wydatki podlegają odliczeniu od podatku w ramach programu Badań Naukowych i Rozwoju Eksperymentalnego (SRED). Jest również ulga w wysokości 50% podatku od zysków podlegających opodatkowaniu dla firm inwestujących w modernizację technologiczną w okresie 2009-2023. Niestety obydwie ulgi są rzadko wykorzystywane przez sektor rolnictwa, leśnictwa i rybołówstwa. W Meksyku jest ulga podatkowa w wysokości 30% na zwiększenie wydatków i inwestycji w B + R dla firm. Łączne środki dostępne w ramach programu wynoszą 1500 mln MXN i są rozdzielane przez powołaną do tego komisję. Holandia stosuje: ulgę podatkową na prace B + R (WBSO), ulgę B + R umożliwiającą odliczenie inwestycji w sprzęt i koszty eksploatacji, *Innovation Box*, który jest ukie-

¹⁴ W Belgii i we Włoszech nie dotyczą rolnictwa.

¹⁵ Żadnych zachęt w tym zakresie nie stosują Chorwacja, Estonia, Finlandia, Łotwa, Niemcy i Szwajcaria.

¹⁶ Wydatki na B + R można odliczyć dwukrotnie – raz jako zwykłe koszty uzyskania przychodu i drugi raz jako specjalną ulgę podatkową. Kolejne 10% można zastosować jako dodatek na wzrost wydatków na B + R. Wykorzystanie tych zachęt podatkowych przez sektor rolny nie jest znaczące.

¹⁷ Maksymalnie do 5,5 mln DKK rocznie.

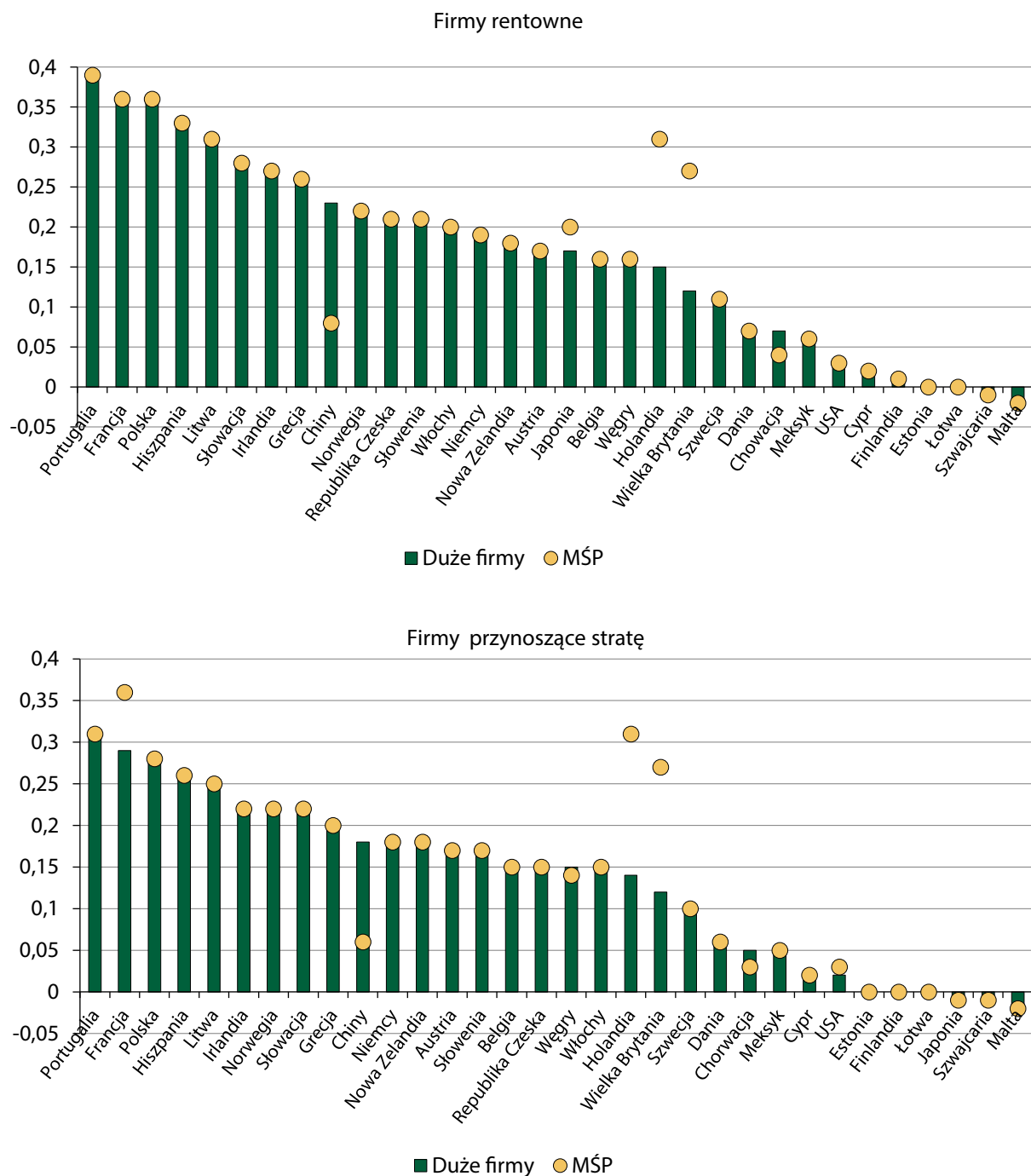
¹⁸ Przy tym powyżej tego progu obowiązuje stawka 5%.

runkowany na obniżenie podatków za korzyści z projektów i patentów WBSO. Zachęty podatkowe są stosowane w ogrodnictwie, ale nie w tak dużym stopniu przez małe firmy zajmujące się przetwórstwem żywności. Dodatkowo występują specjalne ulgi podatkowe dla inwestycji przyjaznych środowisku.

W Nowej Zelandii jest 15-procentowa ulga podatkowa na wydatki dotyczące B + R powyżej 50 000 NZD rocznie z limitem wydatków w wysokości 120 mln NZD rocznie. W Norwegii na B + R w innowacyjnym przedsiębiorstwie jest program odliczeń podatkowych (SkatteFUNN), w ramach którego małe i średnie przedsiębiorstwa mogą się ubiegać o odliczenie wydatków w wysokości 20%, a duże przedsiębiorstwa – 18%. W Polsce mamy 100-procentowe odliczenie od podatku wydatków na B + R, w tym wynagrodzeń naukowców, zakupu sprzętu i materiałów naukowych. Wykorzystanie tej ulgi jest niewielkie, szczególnie na obszarach wiejskich. Korporacje na Słowacji mogą odliczyć od podstawy opodatkowania 100% wydatków na B + R oraz 100% średniego wzrostu wydatków na B + R w ciągu 2 lat. Poziom wykorzystania tych ulg podatkowych przez przedsiębiorstwa rolne jest niski. Słowenia stosuje odliczenie od podatku 100% wydatków na wewnętrzną działalność B + R oraz zakup usług B + R. Wykorzystanie tych zachęt podatkowych w rolnictwie jest bardzo ograniczone. Tylko duże, rentowne firmy rolnicze są w stanie korzystać z tych zachęt. W Hiszpanii są zachęty podatkowe na wydatki B + R (bez limitów wydatków na B + R) oraz obniżki składek na ubezpieczenie społeczne płaconych przez przedsiębiorstwa za personel badawczy. Również w Szwecji firmy zatrudniające pracowników do prowadzenia prac badawczo-rozwojowych płacą obniżoną składkę pracodawcy. W Wielkiej Brytanii można otrzymać kredyt na wydatki badawczo-rozwojowe (RDEC). Występuje program B + R dla MŚP. W latach 2017 i 2018 sektor rolniczy złożył zaledwie 1% wszystkich wniosków podatkowych i otrzymał jedynie 10 mln GBP ulgi podatkowej. W USA 36 stanów oferuje ulgi podatkowe na wydatki związane z B + R. Dodatkowo w USA jest odliczenie od dochodu podlegającego opodatkowaniu wydatków na badania oraz ulga podatkowa: firmy mogą obniżyć federalny podatek dochodowy o kwotę równą 20% ich kwalifikowanych wydatków na B + R powyżej określonego progu oraz zwolnienie z podatku darowizn na rzecz organizacji charytatywnych zajmujących się badaniami rolniczymi (OECD, 2020, s. 61-63).

Rysunek 1.6 przedstawia szacunki OECD dotyczące domniemanych stawek ulg podatkowych dla „reprezentatywnych” dużych firm i MŚP w zależności od tego, czy mogą one ubiegać się o ulgi podatkowe od swoich zobowiązań podatkowych w okresie sprawozdawczym. We wszystkich scenariuszach występują duże różnice między krajami.

W przypadku dużych, rentownych lub przynoszących straty firm, najwyższe stawki szacowane są we Francji, w Portugalii i w Polsce. Według szacunków OECD firmy przynoszące zyski korzystają z wyższych domniemanych stawek dotacji podatkowych niż firmy przynoszące straty. Co więcej, w krajach, w których zachęty podatkowe na badania i rozwój obejmują jedynie ulgi w podatku dochodowym od osób prawnych, takich jak Brazylia i Japonia, firmy przynoszące straty doświadczają pełnej utraty korzyści podatkowych. W kilku krajach szacowane stawki są jednak równe dla firm przynoszących zyski i straty. Jest tak w szczególności w przypadku Holandii, gdzie ulgi podatkowe są ukierunkowane na obniżenie kosztów wynagrodzeń pracowników zaangażowanych w badania i rozwój lub odliczenie kosztów inwestycji i eksploatacji badań i rozwoju, bez wpływu na opodatkowanie zysków (OECD, 2020, s. 64).



Rys. 1.6. Domniemane stawki ulg podatkowych na wydatki na B + R w 2022 roku

Źródło: opracowanie własne na podstawie <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=RDTAX#> (pobrano 7.02.2024).

W kilku krajach małe i średnie przedsiębiorstwa (MŚP) korzystają z wyższych ulg podatkowych (są to: Francja, Holandia, Japonia, Meksyk, Wielka Brytania i USA) (rys. 1.6). Dotyczy to również start-upów i młodych firm w Belgii, Francji, Portugalii i Holandii. W tych krajach MŚP korzystają z wyższych stawek dotacji podatkowych niż duże firmy (OECD, 2020, s. 64). Różnica ta jest szczególnie duża w Holandii i Wielkiej Brytanii (rys. 1.6).

1.8. Preferencje w zakresie systemu ubezpieczenia społecznego i związane z nimi ulgi w rolnictwie

Preferencje finansowe w zakresie systemów zabezpieczenia społecznego w rolnictwie dotyczą m.in. określania składek na podstawie szacunkowej wartości produkcji, a nie na podstawie bieżących dochodów, finansowania części wydatków socjalnych przez państwo, przyznawania specjalnych rent dla rolników, którzy zaprzestają produkcji przed osiągnięciem wieku emerytalnego, specjalnych programów dla gospodarstw o bardzo niskich dochodach, programów socjalnych dla obszarów wiejskich dla rolników i rybaków otrzymujących świadczenia z pomocy społecznej, specjalnych zasiłków dla małych rolników, którzy osiągają dochody poniżej określonego poziomu. Tabela 1.9 prezentuje charakterystykę systemów zabezpieczenia społecznego w rolnictwie w niektórych krajach europejskich.

W kilku krajach składki na zabezpieczenie społeczne w rolnictwie są pobierane z wykorzystaniem specjalnych rozwiązań, jednakże nie zawsze oznacza to, że stosowany system jest preferencyjny. Czasami systemy ubezpieczeń społecznych dla rolników rządzą się zasadami całkiem odrębnymi niż zasady dla pozostałej części społeczeństwa i trudno jednoznacznie ocenić, czy z tego faktu wynikają dodatkowe korzyści dla rolników. Nie ulega natomiast wątpliwości, że podejście alternatywne polegające na tym, że obowiązuje ogólny system, a rolnicy są uprawnieni do specjalnych ulg, jest preferencyjne (Giersz, 2013, s. 13).

Tabela 1.9. Charakterystyka systemów zabezpieczenia społecznego w rolnictwie w wybranych państwach

Państwo	Opis systemu
Austria	Rolnicy i ich rodziny objęci są, zorganizowanym na poziomie federalnym, specjalnym systemem zabezpieczenia społecznego (SVB). Obejmuje on trzy obszary świadczeń: ubezpieczenie zdrowotne, ubezpieczenie wypadkowe i emerytury. Rolnicy, którzy przeszli na emeryturę, a gospodarstwo przekazali swoim następcom, są również objęci tym systemem ^(a) . Ubezpieczenie społeczne za pośrednictwem SVB jest obowiązkowe. Wielkość płaconych składek jest ustalana na podstawie szacunkowej wartości produkcji w działalności rolniczej, a nie na podstawie bieżących dochodów. Składki płacone są co miesiąc i obliczane na podstawie następujących stawek: ubezpieczenie emerytalne rolników – 22,8%; ubezpieczenie zdrowotne rolników – 7,65%; ubezpieczenie wypadkowe rolników – 1,9%; ubezpieczenie emerytalne dla osób prowadzących działalność na własny rachunek – 1,53% podstawy składki na ubezpieczenie emerytalne. Składki płacone w ramach systemu SVB są niewystarczające do pokrycia świadczeń socjalnych otrzymywanych przez osoby pracujące w rolnictwie i ich rodzin. Różnica jest uzupełniana z podatków ogólnych ^(b) .
Belgia	Sektor rolniczy nie ma odrębnego, specyficznego ani preferencyjnego systemu zabezpieczenia społecznego.
Dania	System zabezpieczenia społecznego jest otwarty dla różnych grup. Przynależność do systemu dobrowolnego ubezpieczenia na wypadek bezrobocia jest wymagany do otrzymania ewentualnego zasiłku dla bezrobotnych. Publiczny system emerytalny jest otwarty dla wszystkich, wymaga jedynie odpowiedniego wieku emerytalnego i odpowiedniego okresu pobytu w kraju. Tylko część świadczeń socjalnych w Danii opiera się na składkach płaconych przez pracodawców i na bezpośrednich składkach ubezpieczonych, a prawo do pomocy finansowej jest częściowo uzależnione od wcześniejszego zatrudnienia. Około 2/3 wydatków socjalnych finansuje państwo poprzez podatki i inne zobowiązania.

Finlandia	Fiński system zabezpieczenia społecznego składa się z trzech podstawowych elementów: prewencyjnej polityki społecznej i zdrowotnej, usług socjalnych i opieki zdrowotnej oraz ubezpieczenia społecznego. Charakterystyczną cechą fińskiego systemu jest to, że duża część ubezpieczeń społecznych jest zarządzana przez prywatne instytucje ubezpieczeniowe ^(c) , chociaż system jest ustawowo obowiązkowy. System zabezpieczeń jest finansowany ze składek pracodawców, składek ubezpieczonych i podatków. Zasadniczo system zabezpieczenia społecznego dla rolników oferuje takie samo zabezpieczenie jak w innych zawodach. Istnieje również możliwość otrzymania pomocy w gospodarstwie. Specjalna renta jest przyznawana rolnikom, którzy zaprzestaną działalności zarobkowej przed osiągnięciem wieku emerytalnego. Świadczenia z tytułu ubezpieczenia obliczane są np. na podstawie wielkości gospodarstwa, liczby godzin pracy w gospodarstwie oraz dochodu.
Francja	System rolniczych ubezpieczeń społecznych ma długoletnie tradycje oparte na solidarności narodowej i międzypokoleniowej. System ten obsługuje od 1945 r. Francuska Rolnicza Kasa Wzajemnej Pomocy Socjalnej (Mutualité Social Agricole – MSA). Składki własne rolników kształtują się na poziomie ok. 18%. Pozostała część finansowana jest z budżetu państwa, a częściowo z innych źródeł (np. opłat z tytułu produkcji wyrobów alkoholowych czy tytoniowych, opłat za korzystanie z pojazdów służbowych). W systemie ubezpieczeń społecznych rolników świadczenia wypłacane są w ramach dwóch równolegle funkcjonujących podsystemów: dla pracowników rolnych oraz dla osób prowadzących rolniczą działalność gospodarczą. W 2010 r. łączna wartość świadczeń kierowanych do obu podsystemów wyniosła 27,7 mld EUR, z tego do systemu pracowników rolnych przekazano 11 mld EUR.
Niemcy	Preferencyjne opodatkowanie znaczy znacznie mniej pod względem wsparcia niż specjalny, subsydiowany system zabezpieczenia społecznego, który jest specyficzny dla sektora rolnego. System ten obejmuje rolników, ich współmałżonków i członków rodzin pracujących w gospodarstwie. Zakres ochrony obejmuje świadczenia emerytalne, ubezpieczenie zdrowotne i ubezpieczenie wypadkowe. Jako środek wspierający społeczność w celu łagodzenia negatywnych skutków zmian strukturalnych rząd federalny subsydiuje składki na ubezpieczenia społeczne aktywnych rolników. Dodatkowo pracownicy rolni otrzymują wsparcie dodatkowych świadczeń, ale mają one bardzo niewielkie znaczenie w porównaniu z innymi finansami federalnymi.
Irlandia	Nie ma specjalnych preferencji w składkach rolników na ubezpieczenie społeczne. Wdrożony program ubezpieczeń społecznych (<i>Farm Assist Scheme</i>) dla gospodarstw domowych o niskich dochodach oraz program socjalny dla obszarów wiejskich (<i>Rural Social Scheme</i>) dla rolników i rybaków, którzy otrzymują pewne świadczenia z pomocy społecznej.
Holandia	Składki na ubezpieczenie społeczne są ujęte w podatku dochodowym.
Norwegia	Norweski system zabezpieczenia społecznego jest finansowany głównie z podatków i krajowego systemu ubezpieczeniowego. Świadczenia socjalne są finansowane z budżetów gminnych, podczas gdy Krajowy System Ubezpieczeń jest finansowany ze składek pracowniczych i pracodawców oraz składek państwa pochodzących z podatków, opodatkowania produkcji ropy i gazu oraz z innych źródeł. Część dochodów pochodzących z przemysłu naftowego jest gromadzona w funduszu przeznaczonym na pokrycie przyszłych świadczeń socjalnych. Wszyscy pobierający wynagrodzenie płacą krajowy podatek ubezpieczeniowy. Natomiast pracodawcy są zobowiązani do podatku od wynagrodzeń. Stawka składki od działalności rolniczej wynosiła 7,8% dochodu, podczas gdy stawka dla innych branż wynosiła 10,7% do pewnej kwoty, a następnie również 7,8%. Osoby ubezpieczone w ramach Krajowego Systemu Ubezpieczeń mają prawo do świadczeń emerytalnych, rent rodzinnych i wypadkowych, zasiłków podstawowych i dodatkowych w razie inwalidztwa, świadczeń rehabilitacyjnych, świadczeń z tytułu wypadków przy pracy, świadczeń dla samotnych rodziców, świadczeń pieniężnych w razie choroby, macierzyństwa, adopcji i bezrobocia, świadczeń medycznych w razie choroby i macierzyństwa oraz zasiłku pogrzebowego.
Słowacja	Jednolity, ogólnokrajowy system ubezpieczeń społecznych, zdrowotnych, chorobowych, wypadkowych i z tytułu bezrobocia stosuje się zarówno do rolników jak i innych osób pracujących na własny rachunek oraz pracowników. Składki pochodzą od pracowników i ich pracodawców.

Szwecja	Szwedzki system ubezpieczeń społecznych jest finansowany głównie z podatków ogólnych, w szczególności podatku od wynagrodzeń. Składki płacone przez pracowników rosną, natomiast te płacone przez pracodawców maleją. System ubezpieczeń społecznych składa się z czterech filarów: ■ świadczeń z tytułu krótkookresowej utraty dochodów w przypadku bezrobocia, choroby i urazów w pracy, ■ świadczeń z tytułu długookresowej utraty dochodów z powodu przejścia na emeryturę i niezdolności do pracy, ■ wsparcia rodzinnego w postaci świadczeń z tytułu utraty dochodów spowodowanych opieką nad dziećmi oraz świadczeń na wyrównanie wysokich kosztów utrzymania mieszkania, ■ usług rzeczowych skierowanych na obniżenie kosztów ponoszonych przez gospodarstwa domowe na cele związane z ochroną zdrowia, opieką nad osobami starszymi i dziećmi. Rolnicy i ich rodziny podlegają tym samym zasadom płatności składek na ubezpieczenie społeczne co inni pracownicy i pracodawcy.
Szwajcaria	Równość traktowania ma zasadnicze znaczenie dla składek na zabezpieczenie społeczne i środków pomocy społecznej. Rolnicy, podobnie jak inni, są ubezpieczeni w Federalnym Urzędzie Ubezpieczeń Społecznych (Office Fédéral des Assurances Sociales, OFAS). Dla małych rolników osiągających dochody poniżej pewnego poziomu istnieją specjalne zasiłki rodzinne. Jeżeli dochód kształtuje się poniżej CHF 42 300 na rodzinę rolniczą, to ta rodzina otrzymuje płatność miesięczną na każde dziecko. Wielkość świadczenia jest uzależniona od regionu.

^(a)Podobne systemy istnieją dla innych grup społecznych: pracowników kolejowych, górników, notariuszy, chociaż zasięg świadczeń nie jest tak duży jak dla rolników; ^(b)dofinansowanie z podatków nie dotyczy tylko systemu SVB. Podobne dofinansowanie jest stosowane dla systemów emerytalnych osób prowadzących działalność gospodarczą na własny rachunek (samozatrudnienie) i dla małych przedsiębiorców; ^(c)Istnieje prywatna instytucja (Farmers' Social Insurance Institution – MEIA), która zarządza programem ubezpieczeń społecznych dla większości fińskich rolników.

Źródło: opracowanie własne na podstawie (OECD, 2005, s. 62, 64, 72-74, 76-77, 79-80, 83, 87, 95, 100-101, 105, 110-111; Pawłowska-Tyszko, 2013b, s. 18-27, 30, 39; www.agriculture.gov.ie; www.cleiss.fr; www.enasp.eu; <https://www.ssa.org/policy/docs/progdesc/ssptw/2016-2017/europe/switzerland.html>; www.svb.at (pobrano 5.02.2024).

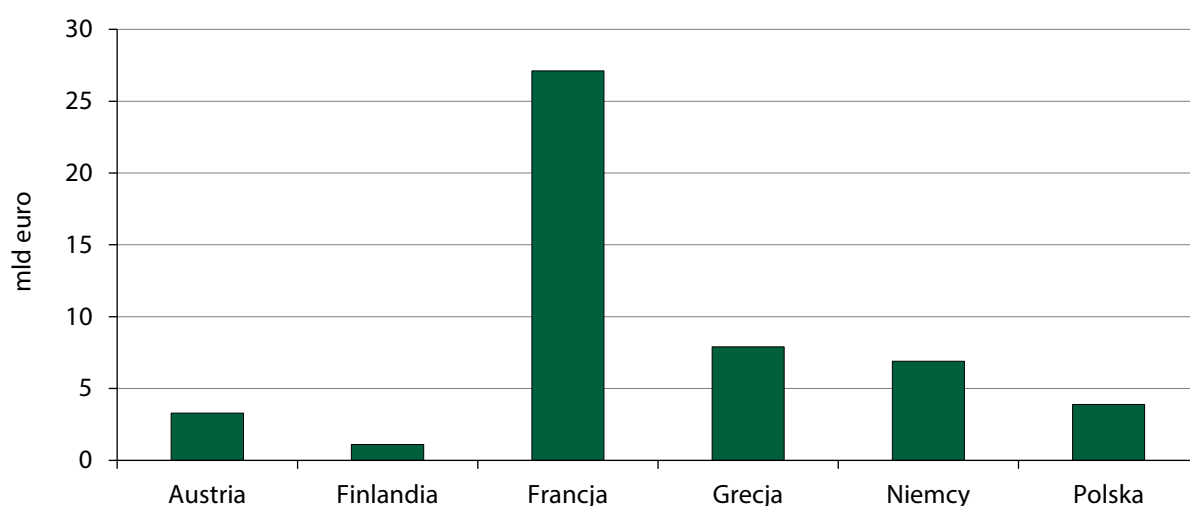
Analizy Komitetu ds. Rolnictwa OECD wykazały, że spośród 24 krajów badanych pod względem ulg w systemie zabezpieczenia społecznego, jedynie w kilku zidentyfikowano preferencyjne zasady pobierania składek na ubezpieczenie społeczne w rolnictwie, aczkolwiek nie zawsze interpretacja i ocena w tym zakresie jest jasna. Preferencje te ukazano w tab. 1.10.

W 2008 r. w sześciu państwach członkowskich Unii Europejskiej (Austrii, Finlandii, Francji, Niemczech, Grecji i Polsce) funkcjonowały odrębne rolnicze systemy ubezpieczeń społecznych. Instytucje ubezpieczeniowe tych krajów utworzyły Europejską Sieć Rolniczego Systemu Ochrony Społecznej (European Network of Agricultural Social Protection – ENASP). Celem sieci jest wzajemna współpraca na rzecz ochrony interesów ludności rolniczej, reprezentacja wobec władz unijnych, jak również tworzenie forum wymiany informacji i dobrych praktyk między jej członkami i innymi partnerami w ubezpieczeniach społecznych (Pawłowska-Tyszko, 2011, s. 17; www.enasp.eu). We wszystkich tych krajach, jak już przedstawiono, sposób finansowania świadczeń emerytalnych, rentowych, chorobowych, wypadkowych oraz różnego rodzaju zasiłków i świadczeń zakłada znaczny udział dotacji państwowej. Wysokość dofinansowania systemów ubezpieczeń społecznych rolników w krajach należących do sieci ENASP jest bardzo zróżnicowany i wynosił w 2008 r. od 1,1 mld EUR w Finlandii do 27,1 mld EUR we Francji. Francja na dofinansowanie systemu ubezpieczeń społecznych rolników indywidualnych przeznaczyła w tymże roku 16,5 mld EUR, a na dofinansowanie systemu pracowników najemnych sektora rolniczego 10,6 mld EUR (Pawłowska-Tyszko, 2011, s. 17).

Tabela 1.10. Preferencje w systemach zabezpieczenia społecznego w rolnictwie

Państwo	Preferencje	Uwagi
Austria	specjalny system, który generuje duży deficyt	niejasne preferencje
Finlandia	specjalne świadczenia emerytalne dla rolników, którzy przechodzą na emeryturę przed osiągnięciem normalnego wieku emerytalnego	nie jest jasne, czy jest to korzystne traktowanie rolnictwa
Francja	specjalne wsparcie publiczne dla systemów opieki społecznej	nie jest jasne, czy stanowi to preferencyjne traktowanie
Niemcy	szczególne wsparcie publiczne dla sektorowych programów socjalnych: ▪ rolniczy program emerytalny ▪ program ubezpieczeń zdrowotnych w rolnictwie ▪ program ubezpieczeń wypadków rolniczych ▪ rolniczy program ubezpieczeń dla pracowników rolnych	
Włochy	specjalne wsparcie publiczne dla systemów opieki społecznej	
Norwegia	rolnicy podlegają niższej stawce składek	7,8% dochodu, dla porównania początkowa stawka od dochodu z innej działalności wynosi 10,7%
Japonia	Fundusz Emerytalny Rolników	nie jest jasne, czy dodatkowa emerytura stanowi preferencyjne traktowanie
Szwajcaria	specjalny dodatkowy system płatności dla rolników o niskich dochodach	
Polska	niższe składki, specjalny program finansowany w ponad 90% z budżetu państwa	

Źródło: opracowanie własne na podstawie (OECD, 2005, s. 39).

**Rys. 1.7.** Wysokość dofinansowania rolniczych systemów ubezpieczeń społecznych w krajach należących do ENASP w 2008 roku

Źródło: (Pawłowska-Tysko, 2011, s. 28).

Jak przedstawia rys. 1.7, na dofinansowanie rolniczego systemu ubezpieczeń społecznych w 2008 r. Grecja przeznaczyła 7,9 mld EUR, Niemcy 6,9 mld EUR, Polska 3,9 mld EUR i Austria 2,9 mld EUR.

Nieco inaczej przedstawia się udział tej dotacji w finansowaniu omawianych systemów. Jest on największy w Polsce i wynosi 92%, najmniejszy w Niemczech – 65%. Oznacza to, że polscy rolnicy w porównaniu do rolników europejskich w najmniejszym stopniu uczestniczą w finansowaniu rolniczego systemu ubezpieczeń społecznych (Pawłowska-Tyszko, 2011, s. 17).

We wszystkich analizowanych krajach znaczący udział dofinansowania państwa przypada na finansowanie świadczeń emerytalnych. Kształtuje się on powyżej 60% w każdym z nich (Pawłowska-Tyszko, 2011, s. 18, 28).

Rozdział 2

Bieżące, specjalne rozwiązania podatkowe w rolnictwie europejskim¹

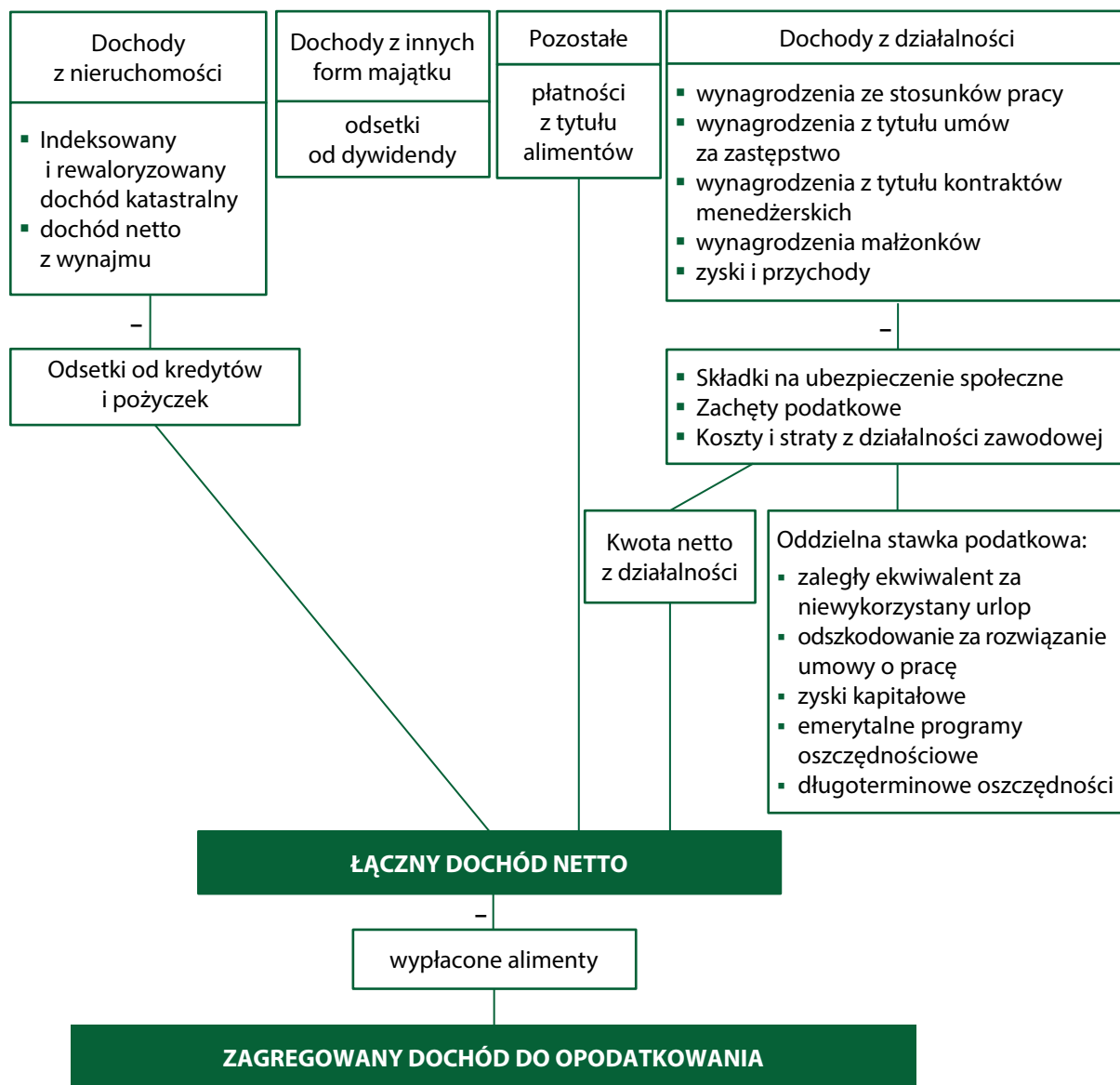
Jak wskazano w rozdz. 1, w większości krajów europejskich możemy spotkać preferencyjne systemy opodatkowania rolnictwa lub systemy o ograniczonych preferencjach kierowanych do rolnictwa.

W większości krajów z przywilejów tych korzystają wyłącznie rolnicy prowadzący działalność na niewielką skalę. Należy dodać, że w tych krajach 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 (Pawłowska-Tyszko, 2013a, s. 21). Rozwiązania szczegółowe zostaną przedstawione na przykładzie pięciu państw należących do Unii Europejskiej (Belgii, Hiszpanii, Niemiec, Republiki Czeskiej i Litwy) oraz Norwegii.

2.1. Belgia

Jak podaje Pawłowska-Tyszko (2013a, s. 23-24), belgijski system legislacyjny nie dysponuje oddzielnymi aktami prawnymi regulującymi opodatkowanie działalności rolniczej, a wszelkie przepisy dotyczące rolnictwa mieszczą się w aktach „ogólnych” z zakresu prawa podatkowego. Zasady regulujące kwestie podatków dochodowych w szerokim rozumieniu (podatku korporacyjnego, podatku od dochodów osób fizycznych) są zawarte w jednej ustawie – Kodeksie Podatku Dochodowego (dalej KDP) (Wetboek van de inkomstenbelastingen). 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 obowiązującą dla danego roku podatkowego wersję ustawy. Należy zaznaczyć, że uwarunkowane historycznie różnice między regionami Belgii (Walonią, Flamandią i aglomeracją brukselską) odzwierciedlają się w przepisach prawa dotyczącego opodatkowania dochodów (np. w formie specyficznych ulg podatkowych dla regionu flamandzkiego). Gospodarstwa rolnicze mające osobowość prawną, a także pozostałe 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. Dochód podatkowy (rzeczywisty), może być ustalany na podstawie ewidencji księgowej według mechanizmu przedstawionego na rys. 2.1. Następnie procedurę obliczania podatku (należnego lub zwrotu) prezentuje schemat przedstawiony w tab. 2.1.

¹ Stan na koniec 2023 r., chyba że wskazano inaczej.



Rys. 2.1. Schemat ustalania dochodu do opodatkowania w Belgii

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Federal Public Service Finance, 2021, s. 23).

W skład systemu opodatkowania rolnictwa w Belgii wchodzi następujące rodzaje podatków i obciążeń o charakterze danin publicznoprawnych (Pawłowska-Tyszko, 2013a, s. 22):

- podatki dochodowe: PIT, CIT², podatek od przyrostu wartości kapitału³;
- podatki majątkowe: od ogólnej wartości nieruchomości, od przeniesienia praw własności;
- podatki konsumpcyjne: VAT, akcyza;
- podatki lokalne (w tym opłaty za użytkowanie kilku budynków mieszkalnych, za pozostawienie budynków w stanie opuszczonym, a także opłaty za pochówek);
- opłaty za korzystanie ze środowiska.

² Podatek korporacyjny (*corporate income tax*). W Polsce podatek dochodowy od osób prawnych.

³ Podatek ten w literaturze przedmiotu, w szczególności z zakresu prawa podatkowego, nazywany jest podatkiem od zysków kapitałowych (*capital gains tax*).

Tabela 2.1. Schemat obliczania podatku w Belgii

Podatek od dochodów opodatkowanych osobno	Podatek podstawowy według federalnej skali od zagregowanego dochodu podlegającego opodatkowaniu	
	– podatek od kwoty zwolnionej z podatku	
	= podatek do podziału	
	– ulga podatkowa dla emerytur i „dochodów zastępczych” ^(a)	
	– ulga z tytułu dochodów uzyskanych za granicą	
	= „podstawa”	
Zsumowanie podatku od dochodu opodatkowanego oddzielnie i „podstawy” od dochodu opodatkowanego łącznie		
Podatek od odsetek, dywidend, należności licencyjnych, nagród związanych z obligacjami dłużnymi i zysków kapitałowych z papierów wartościowych opodatkowanych jako dochody różne	Podatek od pozostałych dochodów	
	= Podatek państwowy (centralny, federalny)	
	– (podatek państwowy × współczynnik autonomii)	
	= obniżony podatek państwowy	Regionalne dopłaty do obniżonego podatku państwowego
– inne federalne ulgi podatkowe		+ regionalne podwyżki podatków
		– regionalne zryczałtowane obniżki podatków
		– regionalne obniżki podatków
saldo; jeżeli = 0, możliwe jest odliczenie części federalnych ulg podatkowych, które nie mogły być skompensowane, ale które mogą być skompensowane z dodatnim saldem regionalnym		saldo; jeżeli = 0, należy pomniejszyć, w stosownych przypadkach, o nieprzysnaną część ulg regionalnych i ulg podatkowych, które mogą zostać skompensowane z dodatnim saldem federalnym
= PIT federalny (może być ujemny)		= PIT regionalny (może być ujemny)
= całkowity podatek (nigdy nie może być ujemny)		
+ federalne zwiększenia podatków		
– bezzwrotne składniki federalne podlegające potrąceniu		
– federalne i regionalne ulgi podatkowe podlegające zwrotowi		
– pozycje federalne, które mogą być kompensowane i refundowane ^(b)		
+ dopłaty gminne do „podatku całkowitego”		
Podatek do zapłaty lub zwrotu		

^(a)Np. świadczenia przedemerytalne, zasiłki dla bezrobotnych, świadczenia z ubezpieczenia zdrowotnego i inne; ^(b)zaliczki, podatki potrącane u źródła (*withholding taxes*).

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Federal Public Service Finance, 2021, s. 68).

Sposób opodatkowania podmiotu uwarunkowany jest formą prawnowłasnościową gospodarstw rolnych. Zaledwie 6% podmiotów rolniczych w Belgii miało osobowość prawną, co implikuje niewielkie znaczenie podatku CIT w opodatkowaniu rolnictwa. W przypadku tzw. *landbouwenvennootschap*⁴ istnieje możliwość wyboru między podatkiem PIT a CIT po spełnieniu dodatkowych kryteriów (Pawłowska-Tyszko, 2013a, s. 23).

⁴ Forma prawna spółki rolniczej w formie spółki cywilnej mającej osobowość prawną, której celem było prowadzenie działalności rolniczej lub ogrodniczej. Od 1 maja 2019 r. ta forma działalności już nie istnieje (Elfri.be, 2020).

Zgodnie z art. 6 KPD przedmiotem opodatkowania w podatku dochodowym PIT, będącym obciążeniem większości podmiotów zaangażowanych w działalność rolniczą, jest dochód rezydenta, rozumiany jako przychody uzyskiwane z nieruchomości (czynsze, dzierżawy), papierów wartościowych i innych form lokowania kapitału, a także wynagrodzenia za pracę pomniejszone o koszty ich uzyskania.

Większość gospodarstw rolniczych odprowadza progresywny podatek dochodowy od osób fizycznych. Stawką 50% opodatkowano dochód powyżej 46 440 EUR rocznie (stawki podatku oraz podstawy opodatkowania PIT w roku podatkowym 2022 i 2023 prezentuje tab. 2.2). 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 (Pawłowska-Tyszko, 2013a, s. 27). Kwota wolna od podatku w roku podatkowym 2022 wynosiła 9270 EUR, a w 2023 r. 10 160 EUR⁵ (Federal Public Service Finance, b.d.).

Tabela 2.2. Dochód podlegający opodatkowaniu (EUR) i stawki podatku dochodowego od osób fizycznych w latach 2022 i 2023 w Belgii

2022	Stawka podatkowa (%)	2023
0,01-13 870	25	0,01-15 200
13 8760-24 480	40	15 200-26 830
24 480-42 370	45	26 830-46 440
Ponad 42 370	50	Ponad 46 440

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Federal Public Service Finance, b.d.).

W tabeli 2.3. przedstawione są kwoty ulg w podatku PIT przysługujące z tytułu posiadania dzieci. W roku podatkowym 2025 (dochód z 2024 r.) będzie to 1920 na pierwsze dziecko, 3030 na drugie, 6140 na trzecie, 6850 na czwarte i 6850 EUR na każde dziecko powyżej czwartego.

Tabela 2.3. Ulgi podatkowe w Belgii związane z liczbą dzieci w roku podatkowym 2025 – dla dochodu 2024 (EUR)

Liczba dzieci	Kwota ulgi	Kwota ulgi na dane dziecko
1	1 920	1 920
2	4 950	3 030
3	11 090	6 140
4	17 940	6 850
W przypadku każdej innej osoby pozostającej na utrzymaniu	1 920	
Na każde dziecko poniżej 3. roku życia, jeżeli nie jest odliczana opieka nad dzieckiem	720	
Na każdą osobę pozostającą na utrzymaniu, która ukończyła 65. rok życia i wymaga opieki	5 770	

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Wetboek van de inkomstenbelastingen, art. 132).

⁵ Kwota ta zwiększa się o 1850 EUR w 2023 r., jeżeli podatnik jest niepełnosprawny.

W przypadku podatku CIT, który ma niewielkie znaczenie ze względu na małą liczbę gospodarstw rolnych mających osobowość prawną, przedmiotem opodatkowania jest zysk podatkowy rozumiany jako suma przychodów pomniejszona o koszty ich uzyskania. Według art. 215 KPD podstawowa stawka podatkowa w 2024 r. wyniosła 25%. Natomiast dla spółek zaliczonych do kategorii małych przedsiębiorstw stawka podatku w pierwszym przedziale od 0 EUR do 100 000 EUR ustalana jest na poziomie 20%. Aby otrzymać zredukowaną stawkę, trzeba spełnić dodatkowe kryteria dotyczące⁶: rodzaju działalności, udziałów w spółce i wysokości wynagrodzeń menedżerów (Federal Public Service Finance, 2021, s. 114).

Jak piszą Pawłowska-Tyszko (2013a, s. 28) oraz Pawłowska-Tyszko i Soliwoda (2014, s. 65), w Belgii w gospodarstwach rolniczych nie ma wymogu prowadzenia ksiąg rachunkowych na potrzeby podatkowe (tzn. ustalania podstawy opodatkowania). Dochód rolniczy może zostać ustalony jedną z dwóch metod⁷:

- 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 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 (Pawłowska-Tyszko, 2013a, s. 28-29).

W przepisach podatkowych podkreślono, że w przypadku udowodnienia (w kontroli) przez organ administracji skarbowej faktu zaniżania ustalanego szacunkowo dochodu rolniczego, podatnik jest zobligowany do stosowania metody związanej z wykorzystaniem ksiąg rachunkowych. Ponadto urząd skarbowy koryguje źle oszacowany dochód, porównując ze średnim dochodem z trzech zbliżonych (pod względem sytuacji ekonomicznej) gospodarstw. Belgijska administracja skarbową przeprowadza co roku *screening* w gospodarstwach danego typu (np. producentów mleka) w celu sprawdzenia, czy szacowany dochód rolniczy nie jest zbyt zaniżany (Pawłowska-Tyszko, 2013a, s. 29).

Jak przedstawiła Pawłowska-Tyszko (2013a, s. 30), wybór rzeczywistego dochodu rolniczego jako przedmiotu opodatkowania może okazać się korzystny dla dużych gospodarstw rolniczych, prowadzących pełną ewidencję księgową (tab. 2.4). Wykorzystywanie szacunku dochodu rolniczego pozbawia gospodarstwo możliwości zastosowania wielu instrumentów optymalizacji podatkowej. Przykładowo, dochód rolniczy oszacowany na podstawie np. areалу gruntów rolnych nie odzwierciedla w pełni ponoszonych kosztów uzyskiwania przychodów podatkowych (np. w postaci odpisów amortyzacyjnych).

⁶ Szczegółowy opis można znaleźć w: (Federal Public Service Finance, 2021, s. 114).

⁷ Potwierdza to również cytowany już wielokrotnie raport OECD (2020, s. 102).

Tabela 2.4. Traktowanie wybranych kategorii podatkowych według dwóch metod ustalania dochodu rolniczego

Kategoria podatkowa	Metoda tzw. rzeczywistego dochodu rolniczego	Metoda szacowania dochodu rolniczego
Koszty działalności rolniczej	odliczane od przychodów podatkowych – całkowicie (100%), niektóre koszty odliczane częściowo (np. koszty użytkowania samochodów 75%, koszty reprezentacji 50%)	nieodliczane od przychodów podatkowych
Dopłaty bezpośrednie w ramach Wspólnej Polityki Rolnej	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 EUR 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 MŚP 3%), o wartości nie wyższej niż 6 908 000 EUR; 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

Źródło: (Pawłowska-Tyszko, 2013a, s. 30).

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, pod warunkiem że zostanie zaksięgowana na oddzielnym koncie księgowym (pasywnym) i nie będzie wykorzystywana przy podziale zysku (Pawłowska-Tyszko, 2013a, s. 30-31).

Do ukształtowania specyfiki systemu podatkowego w Belgii odnośnie do opodatkowania dochodów 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 powiązanymi 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 różnicowanie między rolnikami (Pawłowska-Tyszko, 2013a, s. 31).

Podstawą poboru podatku od nieruchomości oraz ustalenia dochodu z majątku podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych jest dochód kata-

stralny. Od gruntów rolnych w regionach pobierane są obniżone roczne podatki od nieruchomości. Podatek naliczany jest od średniego dochodu „katastralnego”. Stawka podatkowa wynosi 1,25% (art. 255 KDP) do 3,97%, a dla małych nieruchomości dostępne są ulgi podatkowe w wysokości od 25 do 50%. Dla osoby okaleczonej w wyniku wojny ulga wynosi 20%, a dla głowy rodziny z co najmniej dwójką dzieci i/lub osobą niepełnosprawną 10% na każde dziecko i 20% na osobę niepełnosprawną (art. 257 KDP). Podatek ten jest podatkiem regionalnym. Jak podaje portal expatica.com, podatek od nieruchomości wynosił (Fairman, 2024):

- Region Stołeczny Brukseli – 2,25%;
- Flandria – 2,5%;
- Walonia – 1,25%.

Opodatkowanie podatkiem VAT w Belgii reguluje ustawa z dnia 3 lipca 1969 r. Kodeks VAT (dalej KVAT) (Wetboek van de Btw), a stawki Dekret Królewski z 20 lipca 1970 r. (Koninklijk besluit nr. 20, van 20 juli 1970...) ustalający stawki podatku od wartości dodanej oraz kwalifikujący towary i usługi według tych stawek. W 2024 r. stawka podstawowa wynosiła 21%. Były również dwie stawki obniżone: 12 i 6% oraz stawka 0%⁸.

Art. 57 KVAT reguluje procedurę szczególną⁹ odnośnie do VAT w przedsiębiorstwach rolnych. Za przedsiębiorcę rolniczego uważa się podatnika, którego działalność polega na uprawie warzyw, owoców, kwiatów, roślin ozdobnych, grzybów, nasion i sadzeniaków ziemniaków oraz winogron, hodowli bydła, drobiu, królików i pszczelarstwa, uprawie drzew i leśnictwie. Przedsiębiorca rolny nie jest obowiązany w związku z działalnością określoną w tym artykule dotrzymywać obowiązków nałożonych na podatników w zakresie fakturowania, deklarowania i zapłaty podatku, z wyjątkiem obowiązków wynikających z działań wewnątrzwspólnotowych.

Podatek naliczony od poszczególnych składników ceny dostaw i usług świadczonych przez przedsiębiorcę rolnego jest zwracany w formie ryczału. Zryczałtowane wynagrodzenie wynika z zastosowania procentowych stawek ryczałowych.

Opodatkowanie akcyzą w Belgii regulują ustawa z 1977 r. o cłach i akcyzie (Algemene wet inzake...) oraz ustawa z 2009 r. o ogólnych przepisach o podatku akcyzowym (Wet betreffende de algemene...). Główne zwolnienie z podatku akcyzowego w rolnictwie dotyczy produktów energetycznych, tj. oleju napędowego, ropy, ciężkiego oleju opałowego, LPG, gazu ziemnego, energii elektrycznej, węgla, koksu lub węgla brunatnego wykorzystywanych ściśle i wyłącznie w rolnictwie, ogrodnictwie lub hodowli ryb oraz w leśnictwie. Dotyczy również wyrobów tytoniowych wykorzystywanych w ogrodnictwie.

Ubezpieczenie społeczne w Belgii obejmuje trzy różne statusy lub systemy, w zależności od formy prawnej stosunku pracy (Federale Overheidsdienst Sociale Zekerheid, 2024, s. 11):

- pracowników na podstawie umowy o pracę,
- urzędników służby cywilnej,
- osoby samozatrudnione¹⁰.

⁸ Produkty i usługi oraz stawki przypisane do nich znaleźć można w Tabelach A, B, C Dekretu Królewskiego nr 20 (Koninklijk besluit nr. 20, van 20 juli 1970...).

⁹ Procedura szczególna dotyczy przedsiębiorców rolnych, z wyjątkiem jednostek VAT, o których mowa w art. 4 ust. 2 KVAT, którzy dostarczają produkty z prowadzonej działalności lub świadczą usługi rolnicze.

¹⁰ Ktoś, kto wykonuje działalność zawodową bez zatrudnienia na podstawie umowy o pracę lub statusu.

W ogólnym systemie dla pracowników składki na ubezpieczenie społeczne składają się ze składek ponoszonych przez pracodawcę (składek pracodawcy) i składek ponoszonych przez pracownika (składek pracownika). Obie składki są obliczane na podstawie wynagrodzenia brutto pracownika¹¹ (Federale Overheidsdienst Sociale Zekerheid, 2024, s. 178).

Dla pracowników sektora prywatnego podstawowa stawka składki pracowniczej wynosi 13,07%, a podstawowa stawka składki pracodawcy wynosi (Federale Overheidsdienst Sociale Zekerheid, 2024, s. 179):

- 24,92% dla sektora *non-profit*,
- 19,88% dla pozostałych oraz firm wykonujących prace na zamówienie.

Podstawowy podział składek przedstawiono w tab. 2.5.

Tabela 2.5. Składki na ubezpieczenie społeczne w Belgii

Wyszczególnienie	Udział pracownika (%)	Udział pracodawcy (%)
Emerytury	7,50	8,86
Ubezpieczenie chorobowe i rentowe – opieka medyczna	3,55	3,80
Ubezpieczenie chorobowe i rentowe – świadczenia	1,15	2,35
Bezrobocie	0,87	1,46
Choroby zawodowe	–	1,00
Wypadki w miejscu pracy	–	0,30

Źródło: (Federale Overheidsdienst Sociale Zekerheid, 2024, s. 179).

System dla urzędników służby cywilnej dotyczy tylko urzędników służby publicznej mianowanych na stałe. Pracownicy służb publicznych zatrudnieni na podstawie umowy o pracę podlegają ogólnemu systemowi zabezpieczenia społecznego dla pracowników. W zakresie opieki medycznej urzędnicy służby cywilnej mianowani na stałe podlegają ogólnemu systemowi dla pracowników (składka osobista w wysokości 3,55% i składka pracodawcy w wysokości 3,80%). W przypadku pozostałych podlegają specjalnemu systemowi, który zależy od administracji, w której wykonują swoją działalność (Federale Overheidsdienst Sociale Zekerheid, 2024, s. 190).

Osoba samozatrudniona płaci składki na ubezpieczenie społeczne do funduszu ubezpieczeń społecznych, do którego należy. Składki są obliczane corocznie na podstawie dochodu zawodowego netto¹², ale są płacone kwartalnie. Wysokość składek jest kalkulowana dwuetapowo. W pierwszym etapie w ciągu roku obliczana jest składka tymczasowa na podstawie zindeksowanego dochodu zawodowego netto uzyskanego przez osobę samozatrudnioną w poprzednim trzecim roku kalendarzowym. Na drugim etapie ostateczną składkę oblicza się trzy lata później, gdy dochód zawodowy netto za dany rok został obliczony i przekazany przez administrację podatkową (Federale Overheidsdienst Sociale Zekerheid, 2024, s. 187).

¹¹ W przypadku pracowników fizycznych i artystów brutto wzrasta do 108%. Dodatkowe 8% to jednorazowe wynagrodzenie urlopowe przyznawane za cztery tygodnie urlopu zamiast regularnego wynagrodzenia.

¹² Dochód zawodowy brutto pomniejszony o wydatki zawodowe i, w stosownych przypadkach, straty zawodowe.

Tabela 2.6. Składka na ubezpieczenie społeczne w Belgii w przypadku samozatrudnienia w roku podatkowym 2022

Dochód podlegający opodatkowaniu (EUR)	Składka na ubezpieczenie społeczne
Do 14 658,44	751,25 EUR kwartalnie
14 658,44-63 297,86	20,50%
63 297,86-93 281,02	14,16%
Powyżej 93 281,02	0%

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Federale Overheidsdienst Sociale Zekerheid, 2024, s. 187).

W tabeli 2.6. przedstawiono zestawienie dotyczące naliczania składek na ubezpieczenia społeczne w przypadku samozatrudnienia w roku podatkowym 2022 dla działalności głównej. Na podstawie danych zawartych w tej tabeli można zauważyć, że kwota składek na ubezpieczenie społeczne dla dochodu do 14 658,44 EUR ma charakter ryczałtowy i w 2022 r. wyniosła 3005 EUR rocznie.

2.2. Hiszpania

Hiszpański system legislacyjny, podobnie do belgijskiego, 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. Podatek PIT jest regulowany za pomocą systemu centralnego i systemu dla regionów autonomicznych (Pawłowska-Tyszko, 2013a, s. 61).

System opodatkowania rolnictwa w Hiszpanii składa się z następujących rodzajów podatków i obciążeń o charakterze danin publicznoprawnych (Pawłowska-Tyszko, 2013a, s. 61):

- podatków dochodowych: PIT, CIT, podatku od nabycia kapitału;
- podatków majątkowych: gruntowego, od spadków i darowizn, od przeniesienia praw własności, od wartości majątku netto, opłaty skarbowej;
- podatków konsumpcyjnych: VAT, akcyzy;
- opłat za korzystanie ze środowiska, związanych z zużyciem energii i wody gruntowej.

Okolo 4% gospodarstw rolnych ma osobowość prawną. Implikuje to wniosek, że dominującą rolę w opodatkowaniu rolnictwa odgrywa podatek dochodowy od osób fizycznych (Pawłowska-Tyszko, 2013a, s. 61).

Przedmiotem opodatkowania w podatku PIT 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), a w podatku CIT jest to zysk podatkowy, rozumiany jako zysk księgowy, z uwzględnieniem przychodu i kosztów podatkowych, nieuwzględnianych w sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstwa (Pawłowska-Tyszko, 2013a, s. 61).

- PIT jest to 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).

- CIT jest to zysk podatkowy, rozumiany jako zysk księgowy, z uwzględnieniem przychodu i kosztów podatkowych, nieuwzględnianych w sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstwa.

Dochód podlegający opodatkowaniu w PIT 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 (Pawłowska-Tyszko, 2013a, s. 62).

Do 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 (Pawłowska-Tyszko, 2013a, s. 62).

W przypadku podatku PIT obowiązuje progresywny system stawek podatkowych. Przykładowe stawki w podatku PIT na rok podatkowy 2022 zamieszczono w tab. 2.7.

Tabela 2.7. Stawki podatkowe w podatku PIT w Hiszpanii, rok podatkowy 2024

Podstawa opodatkowania (EUR)		Stawka centralna (%)	Stawka regionalna (%)	Razem (%)
0	12 450	9,5	9,5	19
12 450	20 200	12,0	12,0	24
20 200	35 200	15,0	15,0	30
35 200	60 000	18,5	18,5	37
60 000	300 000	22,5	22,5	45
300 000	+	23,5	23,5	47

Źródło: (Europe Accountants, b.d. b).

Kwota wolna od podatku wynosiła w 2024 r. (Spain Accountants, b.d.):

- dla osób poniżej 65. roku 5550 EUR,
- dla osób powyżej 65. roku 6700 EUR,
- dla osób powyżej 75. roku 8100 EUR.

Jeżeli osoba osiągała dochód poniżej 8000 EUR i miała dzieci poniżej 25. roku życia, które mieszkaly razem z nią, mogła zastosować dodatkowe odliczenia. W 2024 r. wynosiły one (Spain Accountants, b.d.):

- 2400 EUR na pierwsze dziecko,
- 2700 EUR na drugie dziecko,
- 4000 EUR na trzecie dziecko,
- 4500 EUR na czwarte dziecko,
- dodatkowo 2800 EUR na każde dziecko poniżej 3. roku życia.

Jeżeli osoba osiągała dochód poniżej 8000 EUR i mieszkali z nią rodzice lub dziadkowie, mogła zastosować dodatkowe odliczenia. W 2024 r. wynosiły one (Spain Accountants, b.d.):

- 1150 EUR, jeżeli osoba ma więcej niż 65 lat,
- 2550 EUR, jeżeli osoba ma więcej niż 75 lat.

W przypadku podatników o zarobkach poniżej 14 450 EUR i innych dochodach poniżej 6500 EUR przysługują następujące odliczenia (Spain Accountants, b.d.):

- 3700 EUR, jeżeli zarobki nie są większe niż 11 250 EUR,
- 3700 EUR – $1,15625 \times (\text{zarobki} - 11\,250)$, jeżeli zarobki są w przedziale 11 250-14 450 EUR.

Ponadto istnieje ogólna ulga w wysokości 2000 EUR, obowiązująca niezależnie od dochodów podatnika (Spain Accountants, b.d.).

Na Wyspach Kanaryjskich, w ramach Systemu Podatkowego Wysp Kanaryjskich (Régimen Económico Fiscal de Canarias, REF) podatnicy mają prawo do zmniejszenia o 50% części należnego podatku brutto, który odnosi się do dochodu ze sprzedaży dóbr materialnych specyficznych dla działalności rolniczej, hodowlanej, przemysłowej lub rybackiej, pod warunkiem że zostały one osobiście wytworzone przez podatnika na archipelagu (Garrigues, 2024).

Przedmiotem opodatkowania w podatku korporacyjnym są zyski podatkowe (księgowe), 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 są włączane jako składnik zysków podatkowych. Do kosztów uzyskania przychodu włączane są m.in. kwoty podatku od wartości nieruchomości i opłaty lokalne (Pawłowska-Tyszko, 2013a, s. 62).

W przypadku podatku CIT ustalona została stawka liniowa wynosząca przed 2015 r. 30%. W 2015 r. została obniżona do 28%, a w roku następnym do 25%. Nowo utworzone firmy płacą 15% przez pierwsze dwa lata działalności (Spain Accountants, b.d.).

Hiszpański podatek od zysków kapitałowych (z tytułu sprzedaży nieruchomości lub innych inwestycji) został obniżony z 21 do 20% w 2015 r. i 19% w 2016 r. dla zysków do 6000 EUR. Stawka wzrasta do 21% dla zysków 6000-50 000 EUR, do 23% dla zysków 50 000-200 000 EUR i do 26% dla zysków powyżej 200 000 EUR. Nierezydenci niezależnie od osiągniętego zysku płacą 19% (Maunder, 2024b; Spain Accountants, b.d.). Stawki te obowiązywały w 2024 r.

Jak podają Pawłowska-Tyszko (2013a, s. 63) oraz Pawłowska-Tyszko i Soliwoda (2014, s. 70), 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 bezpośredniego¹³ – wymagane jest prowadzenie tzw. uproszczonej księgowości;
- ustalanie dochodu rolniczego z zastosowaniem współczynników (metoda najbardziej uproszczona).

Do kategorii przychodów podatkowych należy zaliczyć: przychody ze sprzedaży artykułów rolniczych, dotacje zewnętrzne (w tym płatności w ramach Wspólnej Polityki Rolnej), odszkodowania uzyskane od towarzystw ubezpieczeniowych (ubezpieczenia produkcji rolniczej) (Pawłowska-Tyszko, 2013a, s. 63).

¹³ Szacunkowy dochód rolniczy może być ustalany jedynie w sytuacji, gdy dochód gospodarstwa nie przekracza 600 000 EUR rocznie. Rezygnacja z metody określenia tzw. szacunkowego dochodu bezpośredniego wiąże się z koniecznością stosowania pełnej ewidencji księgowej.

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 (Pawłowska-Tyszko, 2013a, s. 63).

Jak podaje Pawłowska-Tyszko (2013a, s. 63-64), 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 EUR, w tym z rolnictwa – 300 000 EUR, (2) wartość sprzedanych towarów i materiałów nie przekracza 300 000 EUR rocznie. Należy zaznaczyć, 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, jeśli działalność gospodarcza spełnia określone warunki, takie jak m.in. wykorzystanie co najmniej 1/3 kapitału produkcyjnego i pracy siły roboczej, nabycie paszy na utrzymanie zwierząt gospodarskich; zastosowanie ekologicznych metod produkcji rolniczej.

Podsumowując, Pawłowska-Tyszko (2013a, s. 66) stwierdza, że dominującym obciążeniem fiskalnym w systemie opodatkowania rolnictwa jest podatek dochodowy PIT. Warto zwrócić uwagę, 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.

Jak podaje Grau Ruiz, obecny system szacowania dochodów może być stosowany do działalności rolniczej. Rozporządzenie ministerialne corocznie określa w sposób wyraźny wymagania, które należy spełnić, aby móc skorzystać z tych możliwości (Ministerio de Hacienda y Función Pública, 2022). Zazwyczaj omawiana działalność powinna być oznaczona według grupy lub wymieniona w odpowiedniej liście lokalnego podatku od działalności gospodarczej (Grau Ruiz, 2017, s. 206-207).

System ten obejmuje następujący schemat ustalania dochodu netto z oddzielnymi operacjami dla każdej działalności (Grau Ruiz, 2017, s. 208):

- 1) poprzedni dochód netto: suma kwot wynikających z pomnożenia jednostek modułu przez szacunkowy dochód roczny;
- 2) obniżony dochód netto: wynikający z zastosowania ulg (np. dla inwestycji);

- 3) dochód modułowy netto: wynikający z zastosowania ogólnych i specjalnych wskaźników korekcyjnych zależnych od różnych okoliczności (liczba mieszkańców gminy, w której prowadzona jest działalność, rozpoczęcie działalności itp.);
- 4) dochód netto z działalności: z uwzględnieniem należycie uzasadnionych wydatków nadzwyczajnych i otrzymanych rekompensat.

W celu ustalenia dochodu netto z działalności rolniczej obowiązują szczególne zasady. Poprzedni dochód netto uzyskuje się przez pomnożenie łącznej kwoty przychodów, obejmujących dotacje kapitałowe lub dotacje bieżące oraz rekompensaty za każdą uprawę lub eksploatację, przez wskaźnik plonu netto odpowiadający każdemu z nich (np. dla winogron deserowych wskaźnik ten wynosi 0,32). Po obliczeniu tej kwoty następują kolejne etapy z różnymi obniżkami oraz wskaźnikami dostosowanymi do specyfiki tej działalności (np. zakup rolniczego oleju napędowego lub amortyzacja). Wskaźniki te oraz procentowe obniżki dochodu modułów netto podlegają okresowym przeglądom w celu dostosowania tego reżimu do realiów gospodarczych (Grau Ruiz, 2017, s. 208-209). Szczegółowy schemat wraz z wyjaśnieniami można znaleźć na stronie Urzędu Skarbowego Hiszpanii (Agencia Tributaria, b.d. a).

Jak podaje Grau Ruiz, w Hiszpanii celem specjalnego systemu w rolnictwie jest, podobnie jak w wielu innych przypadkach, uproszczenie formalnych i materialnych obowiązków związanych z zarządzaniem podatkiem VAT. Zgodnie z orzecznictwem UE wspólny **system stawek ryczałtowych** dla rolników jest systemem, który stanowi odstępstwo i wyjątek od ogólnego systemu Szóstej Dyrektywy i Dyrektywy VAT, a zatem musi być stosowany tylko w zakresie niezbędnym do osiągnięcia jego celu. Wśród dwóch celów tego systemu znajduje się cel związany z potrzebą uproszczenia, który należy pogodzić z celem kompensaty podatku VAT naliczonego przez rolników. Działalność prowadzoną w **uproszczonym systemie** rolnictwa uważa się za odrębny sektor. Ma to istotne konsekwencje w zakresie odliczeń i może prowadzić do własnej konsumpcji, opodatkowania aktywów przeniesionych z jednego sektora do drugiego. Niektóre osoby nie mają prawa do odliczenia podatku VAT w całości lub w części, gdyż dokonują transakcji zwolnionych z podatku lub niepodlegających opodatkowaniu, które nie pozwalają im na odliczenie podatku. Dzieje się tak w przypadku osób objętych specjalnym systemem dla rolnictwa. Nazywa się ich „konsumentami instrumentalnymi” i traktuje się ich jak konsumentów końcowych, ponieważ na ich etapie łańcuch odliczeń zostaje przerwany (Grau Ruiz, 2017, s. 211-212).

System uproszczony ma charakter fakultatywny, jeżeli spełnione są odpowiednie warunki. Można z niego zrezygnować. Zrzeczenie się go ma skutki przez 3 lata. Ma to skoordynowane skutki w podatku dochodowym od osób fizycznych, ponieważ jest prawnie powiązany z systemem szacowania dochodów. Osoby fizyczne lub podmioty przejrzyste, nieprowadzące innej działalności gospodarczej, mogą wybrać ten uproszczony system, chyba że działalność ta jest objęta systemem uproszczonym (z wyjątkiem specjalnego systemu stawek ryczałtowych dla rolnictwa) (Grau Ruiz, 2017, s. 212-213). Rozporządzenie Ministerialne HFP/1172/2022 zapewnia w tym zakresie regulacje na 2013 r. (Ministerio de Hacienda y Función Pública, 2022). Jak podaje Urząd skarbowy Hiszpanii (Agencia Tributaria) system uproszczony obowiązuje wszystkich, którzy spełniają następujące wymagania (Agencia Tributaria, b.d. b).

- Są osobami fizycznymi lub podmiotami podlegającymi systemowi przypisywania dochodu w podatku dochodowym od osób fizycznych, pod warunkiem że w tym drugim przypadku wszyscy ich partnerzy, spadkobiercy, członkowie wspólnoty lub uczestnicy są osobami fizycznymi.
- Każda z ich działalności jest uwzględniona w Rozporządzeniu, a określone wielkości szczególne nie zostały przekroczone.
- Wielkość ich dochodów w poprzednim roku nie przekracza żadnej z poniższych kwot:
 - 250 000 EUR dla wszystkich rodzajów działalności gospodarczej, z wyłączeniem działalności rolniczej, leśnej lub związanej z hodowlą zwierząt;
 - 250 000 EUR na całą działalność rolniczą, leśną i hodowlę zwierząt.
- Wielkość zakupów i importu towarów i usług w poprzednim roku, z wyłączeniem nabycia środków trwałych, nie przekroczyła kwoty 250 000 EUR rocznie (bez VAT).
- Nie zrezygnowali z tego systemu lub nie są wyłączeni z systemu szacowania dochodów.
- Żadna działalność nie jest bezpośrednio szacowana w podatku dochodowym od osób fizycznych ani w żadnym z systemów VAT, które są niezgodne z systemem uproszczonym. Istnieje tylko zgodność ze specjalnymi systemami dotyczącymi rolnictwa, hodowli zwierząt i rybołówstwa, z dopłatą równoważną i z niektórymi rodzajami działalności (działalność zwolniona zgodnie z art. 20 ustawy o podatku VAT i dzierżawy nieruchomości, które nie wiążą się z rozwojem działalności gospodarczej).

Grau Ruiz pisze, że system stawek ryczałtowych ma charakter fakultatywny i dotyczy właścicieli obiektów rolnych. Nie ma zastosowania, jeśli grunt lub eksploatacja są objęte umową dzierżawy lub współużytkowania, lub gdy istnieje zintegrowana eksploatacja w celu hodowli bydła (Grau Ruiz, 2017, s. 213).

Jak podaje Urząd Skarbowy Hiszpanii, system stawek ryczałtowych dla rolnictwa, hodowli zwierząt i rybołówstwa przysługuje właścicielom gospodarstw rolnych, hodowlanych, leśnych lub rybackich, którzy nie złożyli rezygnacji lub są z niego wyłączeni. Z tego systemu wyłączone są (Agencia Tributaria, b.d. c):

- spółki handlowe;
- spółdzielnie i rolnicze spółki handlowe;
- osoby, które przeprowadziły transakcje związane z działalnością objętą tym systemem w poprzednim roku na kwotę przekraczającą 250 000 EUR;
- osoby, które przekroczyły kwotę 250 000 EUR za wszystkie transakcje przeprowadzone w poprzednim roku, inne niż te objęte tym systemem;
- przedsiębiorstwa lub osoby wykonujące wolne zawody, które zrezygnowały ze stosowania systemu szacowania dochodu w podatku dochodowym od osób fizycznych w przypadku jakiegokolwiek działalności gospodarczej;
- przedsiębiorstwa lub osoby wykonujące wolne zawody, które zrezygnowały ze stosowania systemu uproszczonego;
- przedsiębiorcy lub osoby wykonujące wolny zawód, których nabycie lub import towarów i usług w ramach całej ich działalności gospodarczej lub zawodowej przekroczyło kwotę 250 000 EUR w roku poprzednim, z wyłączeniem podatku VAT (bez uwzględnienia nabycia nieruchomości).

W tym systemie nie ma obowiązku naliczania, rozliczania i odprowadzania podatku VAT z tytułu sprzedaży produktów naturalnych uzyskanych w wyniku eksploatacji, ani z tytułu

dostawy dóbr inwestycyjnych wykorzystywanych w tej działalności, innych niż budynki. Zwolniony jest import towarów, wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów oraz transakcje podlegające obowiązкови odwróconej płatności. Podlegający zwrotowi lub zapłacony podatek VAT z tytułu nabycia towarów lub usług wykorzystywanych w ramach prowadzonej działalności nie podlega odliczeniu. W tym systemie rekompensata jest otrzymywana w formie ryczałtu z tytułu dostaw produktów naturalnych na rzecz innych przedsiębiorstw niezwiązanych z tym systemem, które nie dokonują wyłącznie transakcji zwolnionych wewnętrznie. Dotyczy to również dostaw wewnątrzwspólnotowych na rzecz osób prawnych niebędących przedsiębiorcami oraz świadczenia usług objętych systemem stawek ryczałtowych dla rolnictwa, hodowli zwierząt i rybołówstwa. Rekompensata ta będzie kwotą wynikającą z zastosowania 12% do ceny sprzedaży produktów uzyskanych z eksploatacji rolniczej lub leśnej oraz usług z nimi związanych. Rekompensata będzie wynosić 10,5% w dostawach produktów uzyskanych z hodowli zwierząt lub rybołówstwa oraz w świadczeniu usług pomocniczych (Agencia Tributaria, b.d. c).

W Hiszpanii podatek VAT nie obowiązuje na Wyspach Kanaryjskich, w Ceucie i w Melilli. Zamiast VAT na Wyspach Kanaryjskich obowiązuje ogólny podatek pośredni (IGIC). Standardowa stawka IGIC wynosi 7%. Ceuta i Melilla pobierają inny własny podatek pośredni (podatek od produkcji, usług i importu) (Garrigues, 2024). Musi on spełniać te same podstawowe kryteria, które obowiązują w przypadku podatku VAT stosowanego do działalności rolniczej oraz systemie szacowania dochodów w podatku dochodowym od osób fizycznych (Grau Ruiz, 2017, s. 216).

W Hiszpanii istnieje kilka podatków akcyzowych zgodnych z dyrektywami UE, takich jak (Garrigues, 2024):

- podatek akcyzowy od konsumpcji (napoje spirytusowe i alkoholowe, piwo, ropa naftowa i gaz oraz wyroby tytoniowe);
- specjalny podatek od niektórych środków transportu (obowiązujący również na Wyspach Kanaryjskich, w Ceucie i w Melilli);
- podatek od energii elektrycznej (obowiązujący w całej Hiszpanii), który jest nakładany na zużycie energii elektrycznej.

W przypadku podatku akcyzowego od olejów mineralnych podlega zwrotowi zakup oleju napędowego faktycznie wykorzystywanego w rolnictwie (w tym w ogrodnictwie, hodowli zwierząt i leśnictwie). Refundacja dla rolników wynosi 63,71 EUR za 1000 l (bez ograniczenia zużycia) (Administracion.gob.es/, 2024).

Specjalny podatek od tytoniu do palenia nie obejmuje tytoniu używanego do celów rolniczych (Grau Ruiz, 2017, s. 215).

Jak podaje PwC na swojej stronie, zgodnie z ogólnym systemem składki na ubezpieczenie społeczne w Hiszpanii są płacone od wynagrodzeń. Minimalna miesięczna podstawa wynosiła w 2023 r. 1260 EUR, a maksymalna 4495,50 EUR. Ogólna stawka składki wynosi dla pracowników 6,45% w zależności od rodzaju umowy o pracę oraz 30,40% dla pracodawców plus zmienna stawka z tytułu wypadków przy pracy (np. 1,50% w przypadku pracy biurowej) (PwC, 2024b).

Niektóre osoby mogą być zwolnione z płacenia składek na ubezpieczenie społeczne, pod warunkiem spełnienia następujących wymagań (PwC, 2024b):

- istnieje umowa o zabezpieczeniu społecznym obowiązująca między Hiszpanią a krajem pochodzenia danej osoby, która dopuszcza taką możliwość;

- utrzymuje się stosunek pracy z pracodawcą w kraju pochodzenia, a dana osoba w dalszym ciągu opłaca składki na ubezpieczenie społeczne do systemu zabezpieczenia społecznego w kraju pochodzenia;
- pobyt danej osoby w Hiszpanii jest ograniczony do kilku lat (zwykle od jednego do pięciu lat, w zależności od umowy o zabezpieczeniu społecznym obowiązującej między Hiszpanią a krajem pochodzenia).

Aby kwalifikować się do zwolnienia, obywatele państw UE muszą uzyskać dokument poświadczający ciągłość odpowiedzialności w swoim kraju, a obywatele innych krajów muszą uzyskać dokument poświadczający objęcie ubezpieczeniem społecznym w swoim kraju (PwC, 2024b).

Z kolei na lata 2023, 2024 i 2025 zmieniono system składek dla samozatrudnionych, wprowadzając system, w którym osoby samozatrudnione będą musiały opłacać składki według osiąganych dochodów. System ten składa się z 15 przedziałów ekonomicznych, których włączenie będzie się różnić w zależności od dochodu uzyskiwanego przez osobę samozatrudnioną. W ramach przedziału, w którym się znajdują, będą mogły wybrać poziom składek, jaki chcą płacić. Minimalna składka w dolnym przedziale wynosi 751,63 EUR, natomiast maksymalna w górnym przedziale wynosi 4495,50 EUR. Świadczenia z zabezpieczenia społecznego byłyby uzależnione od składek opłacanych przez osoby samozatrudnione, przy czym ogólna stawka wynosiłaby 31,20% i była stosowana w oparciu o miesięczną podstawę składek na ubezpieczenie społeczne wybraną przez osobę samozatrudnioną (PwC, 2024b).

Od 1 stycznia 2023 r. obowiązuje mechanizm kapitału międzypokoleniowego, w ramach którego będzie pobierana składka w wysokości 0,6 punktu procentowego, stosowana do podstawy składkowej na wypadek zdarzeń losowych we wszystkich sytuacjach rejestracji lub zrównanych z rejestracją w systemie ubezpieczeń społecznych, w którym istnieje obowiązek odprowadzania składek na pokrycie świadczeń emerytalnych. W 2024 r. mechanizm kapitału międzypokoleniowego będzie wynosił 0,70 punktu procentowego, przy czym 0,58 będzie przypisane firmie, a 0,12 pracownikowi (PwC, 2024b).

Limit indywidualnych składek na programy emerytalne podlegających odliczeniu wynosi 1500 EUR. Maksymalna wysokość odliczenia od składek na plany firmowe wzrosła jednak z 8000 do 8500 EUR (Maunder, 2024a).

Niektóre kategorie dochodów z tytułu zatrudnienia są zwolnione z opodatkowania w Hiszpanii. Należą do nich (Maunder, 2024a):

- zwrot wydatków związanych z przeniesieniem pracownika;
- koszty związane z przeprowadzką dóbr osobistych;
- akcje spółki o wartości do 12 000 EUR rocznie, z wyjątkiem dużych spółek notowanych na hiszpańskiej giełdzie;
- pod pewnymi warunkami niektóre świadczenia rzeczowe, takie jak bony na posiłki do kwoty 11 EUR dziennie, bony do żłobków, bony na transport publiczny w określonych granicach oraz składki na ubezpieczenie zdrowotne do maksymalnej kwoty rocznej wynoszącej 500 EUR na członka rodziny.

Ponadto w pewnych okolicznościach odszkodowania wypłacone z tytułu zwolnienia lub rozwiązania umowy o pracę są zwolnione z opodatkowania do maksymalnej kwoty 180 000 EUR. Bezpłatne korzystanie z samochodu służbowego jest zwolnione z podatku dochodowego tylko wtedy, gdy jego użytkowanie ogranicza się do działalności zawodowej (Maunder, 2024a).

2.3. Litwa

Podstawą prawną systemu podatkowego na Litwie jest art. 127 Konstytucji Republiki Litewskiej z 1992 r., który stanowi, że nakładanie podatków i innych danin publicznych może następować wyłącznie w drodze ustawy. Artykuł 65 Konstytucji natomiast stanowi, że tylko Sejm Republiki Litewskiej może wprowadzać przepisy podatkowe.

Artykuł 13 ustawy o administrowaniu podatkami z dnia 13 kwietnia 2004 r. na koniec lutego 2024 r. wymienia następujące podatki i opłaty wchodzące w skład systemu podatkowego (Lietuvos Respublikos mokesčių..., 2004):

- 1) podatek od wartości dodanej;
- 2) podatek akcyzowy;
- 3) podatek dochodowy od osób fizycznych;
- 4) podatek od nieruchomości;
- 5) podatek gruntowy;
- 6) państwowy podatek od zasobów naturalnych;
- 7) podatek od zasobów ropy naftowej i gazu (węglowodorów);
- 8) podatek od zanieczyszczeń środowiska;
- 9) opłaty konsularne;
- 10) opłata skarbową;
- 11) podatek od spadków;
- 12) obowiązkowe składki na ubezpieczenie zdrowotne;
- 13) składki na Fundusz Gwarancyjny;
- 14) opłaty i prowizje nakładane przez państwo;
- 15) podatek od loterii i gier;
- 16) opłaty za rejestrację przedmiotów własności przemysłowej;
- 17) podatek dochodowy od osób prawnych;
- 18) składki na państwowe ubezpieczenie społeczne;
- 19) nadwyżka podatku kwotowego na cukier biały;
- 20) podatek produkcyjny od cukru kwotowego;
- 21) dodatkowy podatek od produkcji cukru;
- 22) cła;
- 23) odliczenia od dochodu na podstawie ustawy Republiki Litewskiej o leśnictwie;
- 24) podatek od korzystania z majątku państwowego na podstawie prawa powierniczego;
- 25) podatek socjalny.

Podatek dochodowy od osób fizycznych reguluje ustawa z dnia 2 lipca 2002 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych Republiki Litewskiej (Lietuvos Respublikos gyventojų..., 2002). Jest on podatkiem liniowym. Jego podstawowa stawka wynosi 15%. Stawka podatku dochodowego w wysokości 5% dotyczy dochodów z działalności nieindywidualnej uzyskanych ze sprzedaży lub innego przeniesienia własności odpadów. Dochód uzyskany w okresie rozliczeniowym, od którego płaci się podatek przy nabyciu koncesji na prowadzenie działalności gospodarczej, podlega stałemu podatkowi dochodowemu ustalانemu przez rady gmin. Zryczałtowanym podatkiem dochodowym mogą być objęte dochody z poszcze-

gólnych czynności nieprzekraczające 45 000 EUR w okresie rozliczeniowym (w przypadku wykonywania kilku czynności dochód jest sumowany). Zryczałtowany podatek dochodowy może być pobierany od dochodu z najmu nieruchomości z natury nieprzekraczającego 45 000 EUR w okresie rozliczeniowym (w przypadku wynajmu kilku takich obiektów dochód jest sumowany) (Lietuvos Respublikos gyventojų..., 2002, art. 6).

Stawki podatku dochodowego w 2023 r. zamieszczono w tab. 2.8.

Tabela 2.8. Stawki podatku dochodowego w 2023 roku na Litwie

20%	Udział w rocznych dochodach ze stosunku pracy lub ich równowartości (z wyłączeniem dochodów naliczonych w 2018 r. i wcześniej), który nie przekracza 60 AW ^{(a)14} .
32%	Udział rocznych dochodów uzyskanych ze stosunku pracy lub ich odpowiedników (z wyłączeniem dochodów obliczonych w 2018 r. lub wcześniej), który przekracza 60 AW.
15%	Dochód uzyskany ze stosunku pracy lub jego odpowiednika, naliczony w roku 2018 i wcześniej, uzyskany w roku 2019 i później (niezależnie od wysokości rocznego dochodu).
15%	Zasiłki chorobowe (w tym te opłacane przez pracodawcę), urlopy macierzyńskie i ojcowskie, urlopy wychowawcze, świadczenia długoterminowe (niezależnie od wysokości rocznych dochodów).
15%	Dochody z wypłat (dywidendy) (bez względu na wysokość rocznego dochodu).
15% (bez ulgi podatkowej)	Dochody z samozatrudnienia.
5%	Udział dochodów osób niebędących osobami pracującymi na własny rachunek ze sprzedaży lub utylizacji odpadów w ciągu roku nieprzekraczający 120 AW.
20%	Udział dochodów osób niebędących osobami pracującymi na własny rachunek ze sprzedaży lub utylizacji odpadów w ciągu roku przekraczający 120 AW.
20%	Udział w następujących rocznych dochodach niezwiązanych ze stosunkiem pracy lub równowartością, nieprzekraczających 60 AW: ▪ wynagrodzeniu wypłacanym zamiast lub dodatkowo do udziałów w zyskach z tytułu pełnienia funkcji w radzie nadzorczej lub zarządzie, komisji pożyczkowej; ▪ tantiemach pochodzących z korzystania z utworów chronionych prawem autorskim, otrzymanych od osób powiązanych z rezydentami stosunkiem pracy lub jego odpowiednikiem; ▪ dochodach uzyskiwanych przez zarządzających małymi spółkami niebędących ich członkami i prowadzących działalność na podstawie umowy cywilnej (o świadczenie usług) w zakresie czynności zarządczych.
32%	Udział w następujących rocznych dochodach niezwiązanych ze stosunkiem pracy lub równowartością, przekraczających 60 AW: ▪ wynagrodzeniu wypłacanym zamiast lub dodatkowo do udziałów w zyskach z tytułu pełnienia funkcji w radzie nadzorczej lub zarządzie, komisji pożyczkowej; ▪ tantiemach pochodzących z korzystania z utworów chronionych prawem autorskim, otrzymanych od osób powiązanych z rezydentami stosunkiem pracy lub jego odpowiednikiem; ▪ dochodzie uzyskiwanym przez zarządzających małymi spółkami niebędących ich członkami i prowadzących działalność na podstawie umowy cywilnej (o świadczenie usług) w zakresie czynności zarządczych.

¹⁴ (a) AW – przeciętne wynagrodzenie stosowane do obliczenia podstawy składek na państwowe ubezpieczenie społeczne za osoby ubezpieczone. W 2023 r.: 1 AW – 1684,90 EUR; 60 AW – 101 094 EUR; 120 AW – 202 188 EUR.

15%	Udział w pozostałych dochodach podlegających opodatkowaniu niezwiązanych ze stosunkiem pracy (z wyłączeniem dochodów z działalności na własny rachunek, dochodów z wypłat, dochodów z udziałów w zyskach oraz wynagrodzeń z tytułu pełnienia funkcji w radzie nadzorczej lub zarządzie, komisji pożyczkowej, dochodów od pracodawców z tytułu umów autorskich, dochodów z tytułu umów cywilnych (usługowych) zarządzających małymi spółkami komandytowymi), nieprzekraczających 120 AW, którymi to dochodami są: ▪ odsetki, ▪ tantiemy inne niż od pracodawcy, ▪ sprzedaż nieruchomości (lub inne przeniesienie własności), ▪ wynajem nieruchomości, ▪ tantiemy, ▪ wygrane w grach hazardowych, ▪ prezenty, nagrody nie od pracodawcy itp.
20%	Udział w pozostałych dochodach podlegających opodatkowaniu niezwiązanych ze stosunkiem pracy (z wyłączeniem dochodów z działalności na własny rachunek, dochodów z wypłat, dochodów z udziałów w zyskach oraz wynagrodzeń z tytułu pełnienia funkcji w radzie nadzorczej lub zarządzie, komisji pożyczkowej, dochodów od pracodawców z tytułu umów autorskich, dochodów z tytułu umów cywilnych (usługowych) menadżerów małych spółek osobowych), powyżej 120 AW, którymi to dochodami są: ▪ odsetki, ▪ tantiemy inne niż od pracodawcy, ▪ sprzedaż nieruchomości (lub inne przeniesienie własności), ▪ wynajem nieruchomości, ▪ tantiemy, ▪ wygrane w grach hazardowych, ▪ prezenty, nagrody nie od pracodawcy itp.
Stała stawka	Dotyczy dochodu, od którego odprowadzany jest podatek dochodowy w związku z nabyciem zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej.

^(a) AW – przeciętne wynagrodzenie stosowane do obliczenia podstawy składek na państwowe ubezpieczenie społeczne za osoby ubezpieczone. W 2023 r.: 1 AW – 1684,90 EUR; 60 AW – 101 094 EUR; 120 AW – 202 188 EUR.

Źródło: (Valstybinė Mokesčių Inspekcija, b.d. b).

Zgodnie z art. 17 ust. 25 ustawy o podatku dochodowym Republiki Litewskiej dochód uzyskiwany przez rolnika i członków gospodarstwa z tytułu działalności rolniczej prowadzonej w gospodarstwie rolnym, zarejestrowany w trybie określonym w ustawie o gospodarstwie rolnym Republiki Litewskiej jest zwolniony z podatku (jeżeli osoba otrzymująca dochód nie jest zobowiązana do rejestracji i nie jest zarejestrowana jako płatnik podatku VAT w danym roku podatkowym). Osoby prowadzące działalność rolniczą na własny rachunek zobowiązane są do opłacania (Valstybinė Mokesčių Inspekcija, b.d. c):

- podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT), jeżeli jest płatnikiem podatku od towarów i usług (VAT) lub ma obowiązek rejestracji jako podatnik podatku VAT;
- składki na obowiązkowe ubezpieczenie zdrowotne;
- składki na państwowe ubezpieczenie społeczne;
- podatku od towarów i usług (VAT), zależnego od wysokości dochodów uzyskanych z tytułu samozatrudnienia przy działalności rolniczej oraz zakupów towarów z państw członkowskich UE.

Są trzy rodzaje dochodów z działalności rolniczej (Valstybinė Mokesčių Inspekcija, b.d. a).

1. Dochody z produkcji produktów rolnych (w rozumieniu ustawy o rolnictwie, żywności i rozwoju wsi Republiki Litewskiej). Produkcja produktów rolnych jest to działalność obejmująca produkcję pierwotną¹⁵ i/lub pierwotne przetwarzanie¹⁶ własnych produktów rolnych¹⁷.
2. Dochody ze świadczenia usług dla rolnictwa (usługi są wskazane w wykazie zatwierdzonym uchwałą Rządu Republiki Litewskiej) – przy obliczaniu i deklarowaniu dochodów mieszkańców z działalności rolniczej stosuje się zatwierdzony wykaz usług dla rolnictwa¹⁸.
3. Dochody uzyskane ze sprzedaży produktów spożywczych wytworzonych z produktów rolnych własnego gospodarstwa rolnego – produktów mięsnych (kiełbasek, konserw mięsnych itp.), produktów mlecznych (śmietany, masła, serów itp.), dżemów itp.¹⁹

Dochód może być ustalany według zasad rachunkowości kasowej lub memoriałowej (Valstybinė Mokesčių Inspekcija, b.d. a).

Rachunkowość kasowa dotyczy mieszkańców prowadzących działalność rolniczą, którzy nie są zarejestrowani jako podatnicy VAT lub którzy nie przeznaczyli i nie wykorzystują środków trwałych do swojej działalności, rozpoznają dochody z działalności rolniczej według zasady rachunkowości kasowej, tj. dochody ewidencjonuje się w faktycznym momencie ich otrzymania, którzy mają obowiązek stosowania zasady rachunkowości memoriałowej, mogą wybrać, którą zasadę (kasową lub memoriałową) zastosować.

Rachunkowość memoriałowa dotyczy rezydentów prowadzących działalność rolniczą, zarejestrowanych jako podatnicy podatku VAT lub przeznaczających i wykorzystujących do swojej działalności środki trwałe, rozpoznających dochody według zasady memoriału, tj. dochód ujmuje się w okresie, w którym został uzyskany (w momencie sprzedaży towarów/produktów lub świadczenia usług), niezależnie od terminu płatności.

Od 2022 r. wszyscy rolnicy i mieszkańcy prowadzący indywidualną działalność rolniczą bez rejestracji gospodarstwa rolnego muszą prowadzić księgi rachunkowe. Podstawy organizacji i zarządzania rachunkowością finansową w Republice Litewskiej reguluje ustawa z dnia 6 listopada 2001 r. o rachunkowości finansowej. Artykuł 1 ust. 3 § 7 tej ustawy przewiduje, że jego postanowienia stosuje się także do mieszkańców prowadzących działalność gospodarczą, w tym działalność indywidualną. Wymogi w zakresie rachunkowości finansowej dla mieszkańców prowadzących działalność rolniczą reguluje rozporządzenie Ministra Rolnictwa Republiki Litewskiej z dnia 25 kwietnia 2022 r. o nr 3D-280 „W sprawie ustalenia trybu rozliczania finansowego działalności rolników i mieszkańców prowadzących indywidualną działalność rolniczą bez rejestracji gospodarstwa rolnego” (Ūkininkų ir kitų žemės..., 2024, s. 12):

¹⁵ Produkcja pierwotna jest to produkcja produktów rolnych obejmująca uprawę, zbiór, dojenie, hodowlę zwierząt.

¹⁶ Przetwórstwo pierwotne są to czynności takie jak: przetwarzanie, obróbka, podczas którego z produktu rolnego otrzymuje się również produkt rolny bez zmiany jego składu chemicznego.

¹⁷ Za produkty rolne uważa się produkty: produkcji roślinnej, hodowli zwierząt, drobiu, dziczyzny, pszczelarstwa, produkty rybołówstwa, dzikie jagody, zioła lecznicze, grzyby i produkty ich pierwotnego przetworzenia, przeznaczone do spożycia lub dalszej produkcji żywności lub produktów nieżywnościowych.

¹⁸ Na przykład siew i sadzenie roślin rolniczych.

¹⁹ Dochód z działalności rolniczej można w tym przypadku przypisać wyłącznie dochodowi ze sprzedaży takich produktów spożywczych, w kosztach których zakupione surowce stanowią jedynie nieznaczną część, czyli tylko takie zakupione surowce, bez których nie ma możliwości wytworzenia odpowiedniego produktu spożywczego (np. soli, cukru, składników poprawiających właściwości smakowe).

- w 2022 r. wszedł w życie opis uproszczonej procedury rachunkowości finansowej dla działalności rolników i mieszkańców prowadzących indywidualną działalność rolniczą bez rejestracji gospodarstwa rolnego – metoda kasowa;
- niniejszym zarządzeniem zatwierdzono opis trybu rachunkowości finansowej działalności rolników i mieszkańców prowadzących indywidualną działalność rolniczą bez rejestracji gospodarstwa rolnego, prowadzonego poprzez dokonanie podwójnego zapisu – metoda memoriałowa, oraz wzorów sprawozdań finansowych działalności rolników i mieszkańców prowadzących indywidualną działalność rolniczą bez rejestracji, zalecenia rolnika dotyczące wypełnienia gospodarstwa rolnego weszły w życie od 1 stycznia 2023 r.

W opisie uproszczonej rachunkowości finansowej wskazano, że rolnicy i mieszkańcy prowadzący uproszczoną rachunkowość finansową kierują się ustawą o rachunkowości finansowej oraz niniejszym opisem, a zmiana z prostego zapisu na metodę podwójnego zapisu rachunkowości finansowej może być dokonana dopiero po zakończeniu roku obrotowego. Wszystkie transakcje gotówkowe, kupna i sprzedaży muszą być rejestrowane w kasie fiskalnej, na rachunkach dostawcy usług płatniczych oraz w księdze kupna i sprzedaży, którą można prowadzić w formie papierowej lub elektronicznej. Rejestracja transakcji gospodarczych następuje w dniu dokonania transakcji handlowej lub niezwłocznie po jej dokonaniu, nie później jednak niż do 20 dnia następnego miesiąca, a transakcji gotówkowych – nie później niż ostatniego dnia bieżącego miesiąca. Operacje pieniężne, kupna i sprzedaży muszą opierać się na dokumentach księgowych zgodnie z procedurą określoną w ustawie o rachunkowości finansowej (Ūkininkų ir kitų ..., 2024, s. 12).

Do dnia 31 grudnia 2022 r. rolnicy, którzy zarejestrowali gospodarstwo rolne, oraz mieszkańcy, którzy prowadzą indywidualną działalność rolniczą bez rejestracji gospodarstwa rolnego, ale zarejestrowali swoje gospodarstwa rolne w Rejestrze Działalności Rolnej i Wiejskiej Republiki Litewskiej, prowadzą księgowość finansową za pomocą metody podwójnego zapisu (memoriału). Od 1 stycznia 2023 r. mieszkańcy, którzy zarejestrowali gospodarstwo rolne, a także mieszkańcy prowadzący działalność rolniczą bez rejestracji gospodarstwa rolnego, którzy wybrali prowadzenie rachunkowości finansowej poprzez dokonanie zapisu podwójnego, stosują procedury rachunkowości finansowej działalności rolników i mieszkańców prowadzących indywidualną działalność rolniczą bez rejestracji gospodarstwa rolnego, prowadzą rachunkowość metodą podwójnego zapisu (Ūkininkų ir kitų ..., 2024, s. 13).

Rachunkowość finansową może prowadzić mieszkaniowiec wykonujący samodzielnie działalność rolniczą, jego partnerzy, pracownik najemny, firma świadcząca usługi księgowe na podstawie umowy lub osoba świadcząca takie usługi samodzielnie. Sprzedając swoją produkcję lub świadcząc usługi niewyspecjalizowanym firmom skupującym produkcję rolniczą, innym rolnikom, osobom prywatnym, mieszkaniowiec prowadzący działalność rolniczą samodzielnie sporządza dokumenty księgowe. Mieszkańcy prowadzący działalność rolniczą, sprzedając na targu własne produkty rolne, mogą sporządzać spis sprzedaży płodów rolnych na targu lub inny dokument o dowolnej formie (Ūkininkų ir kitų ..., 2024, s. 13).

W zależności od tego, czy rolnik jest płatnikiem VAT, czy nie, wystawia fakturę VAT, fakturę lub inny dowolny dokument sprzedaży produkcyjnej. Jeżeli kupujący płaci za usługi (towary) gotówką w momencie świadczenia usługi (sprzedaży towaru), nie ma konieczności wystawiania dodatkowego dokumentu księgowego. Jeżeli kupujący płaci gotówką nie

w momencie świadczenia usługi (sprzedaży produktu) (np. płacą z góry lub płacą później po sprzedaży produktu/wykonaniu usługi), mieszkaniowiec ma obowiązek wystawić pokwitowanie gotówkowe w momencie otrzymania gotówki. Przy płatności przelewem nie ma konieczności wystawiania paragonu pieniężnego (Ūkininkų ir kitų..., 2024, s. 13).

Procedura opodatkowania dochodów uzależniona jest od rodzaju dochodu (Valstybinė Mokesčių Inspekcija, b.d. a).

Dochód wolny od podatku: dochód uzyskany z działalności rolniczej przez ludność wykonującą działalność rolniczą zgodnie z art. 17 ordynacji podatkowej zalicza się do dochodu niepodlegającego opodatkowaniu, jeżeli mieszkaniowiec uzyskujący ten dochód nie ma obowiązku meldowania się w okresie rozliczeniowym i nie jest zarejestrowany jako podatnik VAT.

Dochód do opodatkowania: dochody uzyskiwane (uzyskiwane) z działalności rolniczej przez mieszkańców prowadzących działalność rolniczą podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych zgodnie z przepisami Główniej Administracji Skarbowej jedynie w przypadku, gdy mieszkaniowiec uzyskujący te dochody ma obowiązek zarejestrować się lub jest zarejestrowany jako podatnik VAT w okresie podatkowym.

Przy obliczaniu i deklarowaniu podatku dochodowego z indywidualnej działalności rolniczej w 2019 r. oraz w kolejnych okresach podatkowych stosuje się stawkę 15%, a obowiązującą ulgę w podatku dochodowym oblicza się według wzorów podanych w tab. 2.9.

Tabela 2.9. Wzory obliczenia ulgi w podatku dochodowym na Litwie

Limit rocznego dochodu podlegającego opodatkowaniu z indywidualnej działalności rolniczej	Wzór obliczenia ulgi podatkowej (PMK)
Nie przekracza 20 000 EUR rocznie	$PMK = \text{roczny dochód z indywidualnej działalności rolniczej podlegający opodatkowaniu} \times 0,1$
Ponad 20 000 EUR rocznie	$PMK = \text{roczny dochód z indywidualnej działalności rolniczej podlegający opodatkowaniu} \times (0,1 - 2/300\,000 \times (\text{roczny dochód z indywidualnej działalności rolniczej podlegający opodatkowaniu} - 20\,000))$. Jeżeli PMK obliczony według tego wzoru jest ujemny, przyjmuje się, że jest równy 0.

Źródło: (Valstybinė Mokesčių Inspekcija, b.d. a).

Stawka 5% obowiązuje, jeżeli dochód podlegający opodatkowaniu nie przekracza w roku kalendarzowym 20 000 EUR, wówczas kwota faktycznie pobranego podatku dochodowego wynosi 5% zysków.

Proporcjonalnie rosnącą stawkę wynoszącą od 5 do 15% stosuje się do dochodu podlegającego opodatkowaniu przekraczającego 20 000 EUR, ale niższego od 35 000 EUR otrzymanego w roku kalendarzowym.

Jeżeli roczny dochód osiągnięty z tytułu samozatrudnienia wynosi 35 000 EUR i więcej, stosuje się stawkę PIT w wysokości 15%.

Na przykład w 2022 r. mieszkaniowiec uzyskał w okresie rozliczeniowym 20 000 EUR dochodu i poniósł 7000 EUR wydatków, tj. uzyskał dochód podlegający opodatkowaniu w wysokości 13 000 EUR. W obliczaniu kwoty należnego podatku dochodowego od tego dochodu uwzględnia się przede wszystkim stawkę 15%. Stawka podatku dochodowego

($13\,000 \times 0,15 = 1950$). PMK z otrzymanego dochodu podlegającego opodatkowaniu wynosi 1300 EUR ($13\,000 \times 0,1$). Obliczana jest kwota należnego podatku dochodowego ($1950 - 1300 = 650$). Zatem w 2022 r. uzyskałby w okresie rozliczeniowym 13 000 EUR dochodu podlegającego opodatkowaniu z działalności rolniczej, rezydent zapłaciłby 650 EUR podatku dochodowego od osób fizycznych (należna kwota podatku dochodowego odpowiada 5% z 13 000 EUR) (Ükininkų ir kitų ..., 2024, s. 3-4).

Przykładowo w 2021 r. mieszkaniec uzyskał w okresie rozliczeniowym 36 000 EUR dochodu i poniósł 11 000 EUR wydatków, roczny dochód rezydenta podlegający opodatkowaniu z działalności rolniczej wynosi 25 000 EUR. Stawka podatku dochodowego ($25\,000 \times 0,15 = 3750$). Następnie PMK oblicza się według wzoru, gdy roczny dochód z działalności rolniczej podlegający opodatkowaniu przekracza 20 000 EUR, tj. $PMK = 25\,000 \times (0,1 - 2/300\,000 \times (25\,000 - 20\,000)) = 1,666,66(6)$. Zatem $PMK = 1666,67$ EUR, a obliczony podatek dochodowy po zastosowaniu 15% do dochodu podlegającego opodatkowaniu (25 000) wynosi 3750 EUR. Kwota podatku dochodowego płacona przez rezydenta po uzyskaniu 25 000 EUR dochodu podlegającego opodatkowaniu wynosi 2083,33 EUR ($3750 - 1666,67 = 2083,33$) (Ükininkų ir kitų ..., 2024, s. 4).

Na przykład mieszkaniec oszacował, że w 2021 r. uzyskał w okresie rozliczeniowym dochód do opodatkowania wynoszący 56 000 EUR. Stawka podatku dochodowego ($56\,000 \times 0,15 = 8400$). PMK oblicza się według wzoru, gdy dochód podlegający opodatkowaniu przekracza 20 000 EUR, tj. $PMK = 56\,000 \times (0,1 - 2/300\,000 \times (56\,000 - 20\,000)) = -7840$. Ponieważ wyliczone PMK jest ujemne, przyjmuje się, że jest równe 0. Zatem kwota podatku dochodowego płaconego przez rezydenta wynosi 8400 EUR ($8400 - 0 = 8400$) (Ükininkų ir kitų ..., 2024, s. 4).

Na koniec roku, do 1 maja następnego roku, następujący mieszkańcy prowadzący działalność rolniczą zobowiązani są złożyć roczne oświadczenie o dochodach (Valstybinė Mokesčių Inspekcija, b.d. a).

- Osoby niebędące płatnikami podatku VAT, których dochód z działalności rolniczej uzyskany od rezydentów lub źródeł w obcym państwie przekroczył w okresie rozliczeniowym kwotę 3000 EUR.
- Mieszkańcy prowadzący działalność rolniczą, których wielkość ekonomiczna gospodarstwa rolnego (EDV), obliczona zgodnie z opisem procedury obliczania standardowego zysku produkcyjnego brutto i wielkości ekonomicznej gospodarstwa rolnego lub gospodarstwa rolnego wyrażonej w jednostkach wielkości ekonomicznej, zatwierdzonym przez Ministra Rolnictwa Republiki Litewskiej w dniu 23 grudnia 2010 r., jest równa lub większa niż 4 EDU i którzy chcą, aby ich krajowe składki na ubezpieczenie społeczne były obliczane na podstawie dochodu z działalności rolniczej i poniesionych kosztów.
- Rolnicy (ich wspólnicy) zarejestrowani w Rejestrze Gospodarstw Rolnych, składający zeznanie w podatku dochodowym jako kandydaci na polityków krajowych lub posłów do Parlamentu Europejskiego muszą zadeklarować wszystkie dochody pochodzące z działalności rolniczej, niezależnie od kwoty i źródła (dotyczy rezydentów i osób prawnych).
- Podatnicy VAT mają obowiązek zadeklarować dochód uzyskany z działalności rolniczej (bez szacowanego podatku VAT od sprzedaży), niezależnie od wysokości tego dochodu.

Dochody muszą zadeklarować nie tylko rolnicy, którzy zarejestrowali swoje gospodarstwo rolne w Rejestrze Gospodarstw Rolnych, ale także mieszkańcy uczestniczący w działal-

ności rolniczej (rolnik, jego małżonek, partner rolnika), którzy muszą uzgodnić podział dochodu uzyskanego z działalności rolniczej we wspólnym działaniu (spółce) lub innej umowie/porozumieniu. W ten sposób każdy ze współników musi odrębnie obliczyć i zadeklarować uzyskany dochód (część dochodów) oraz przypadającą mu część wydatków na koniec roku, do 1 maja roku następnego, składając roczne oświadczenie o dochodach do Państwowej Inspekcji Podatkowej podlegającej Ministerstwu Finansów Republiki Litewskiej (Valstybinė Mokesčių Inspekcija, b.d. a).

Większość osób prawnych jest opodatkowana stawką CIT wynoszącą w 2024 r. 15%²⁰. Według ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych dotyczy ona opodatkowania (Lietuvos Respublikos pelno..., 2001, art. 5):

- zysków litewskich podmiotów gospodarczych,
- dochodów podmiotów zagranicznych,
- dochodów z podzielonych zysków,
- otrzymanego sponsoringu, który jest wykorzystywany do celów innych niż określone w Prawie Republiki Litewskiej na cele charytatywne i sponsoring, a także część sponsoringu otrzymanego w gotówce od jednej osoby w okresie podatkowym, przekraczający kwotę 250 MLS²¹ – bez żadnych potrąceń.

Zgodnie ze wspomnianym art. 5 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych Republiki Litewskiej (Lietuvos Respublikos pelno..., 2001) podlegające opodatkowaniu dochody podmiotów, których dochody w okresie rozliczeniowym stanowią ponad 50% dochodów z działalności rolniczej, w tym dochody spółdzielni ze sprzedanych produktów rolnych nabytych od własnych członków lub przez nich wytworzonych, podlegają opodatkowaniu stawką 5%. Natomiast zgodnie z art. 12 ust. 17 dochód niepodlegający opodatkowaniu dotyczy bezpośrednich i innych świadczeń wyrównawczych, mających na celu utrzymanie poziomu dochodów, w wysokości określonej ustawami i innymi aktami prawnymi Republiki Litewskiej, otrzymanych przez podmioty prowadzące działalność rolniczą.

Głównym aktem prawnym regulującym składki na obowiązkowe ubezpieczenie zdrowotne dla rolników jest ustawa z dnia 21 maja 1996 r. o ubezpieczeniu zdrowotnym Republiki Litewskiej, zwana dalej ustawą o ubezpieczeniu zdrowotnym (Lietuvos Respublikos sveikatos..., 1996). Zgodnie z art. 17 tejże ustawy osoby prowadzące działalność rolniczą na własny rachunek płacą za siebie:

- 2,33% minimalnego miesięcznego wynagrodzenia obowiązującego na ostatni dzień miesiąca, za który opłacana jest składka, jeżeli wielkość ekonomiczna gospodarstwa rolnego jest mniejsza niż 2 jednostki wielkości ekonomicznej – w maju było to $2,33\% \times 924 \text{ EUR} = 21,53 \text{ EUR}$,
- 6,98% minimalnego miesięcznego wynagrodzenia obowiązującego na ostatni dzień miesiąca, za który opłacana jest składka, jeżeli wielkość ekonomiczna gospodarstwa rolnego jest większa niż 2 jednostki wielkości ekonomicznej i nie są płatnikami VAT – w maju było to $6,98\% \times 924 \text{ EUR} = 64,50 \text{ EUR}$.

Zgodnie z ustawą z dnia 21 maja 1991 r. o państwowym ubezpieczeniu społecznym Republiki Litewskiej (zwana dalej ustawą o ubezpieczeniu społecznym Lietuvos Respublikos

²⁰ Artykuł 5 tej ustawy wskazuje też stawki obniżone do 10, 5 i 0%.

²¹ „Minimalnych standardów życia”.

valstybinio..., 1991) osoby fizyczne prowadzące indywidualną działalność rolniczą, jeżeli wielkość ekonomiczna gospodarstwa rolnego lub gospodarstwa rolnego, według obliczeń Centrum Informacji Rolniczej i Przedsiębiorczości Wiejskiej, za okres podatkowy od 1 stycznia do 31 grudnia roku poprzedniego, jest równa 4 jednostkom wielkości ekonomicznej lub więcej, są uważani za osoby prowadzące działalność na własny rachunek i objęte państwowym ubezpieczeniem społecznym. Osoby te są objęte obowiązkowym ubezpieczeniem emerytalnym, chorobowym i macierzyńskim oraz ubezpieczeniem zdrowotnym, które realizowane jest zgodnie z procedurą ustaloną przez ustawę o ubezpieczeniu zdrowotnym. Na rok 2022 państwowe ubezpieczenie emerytalne, chorobowe i macierzyńskie osób prowadzących indywidualną działalność rolniczą ustalono na poziomie 12,52% (15,22%, jeżeli ubezpieczony opłacał dodatkowo 2,7% składki emerytalnej z własnych środków lub 15,52%, jeżeli ubezpieczony opłacał dodatkowo 3% składki emerytalnej ze środków własnych). Na indywidualną podstawę składek na ubezpieczenie społeczne osób prowadzących działalność rolniczą składa się kwota stanowiąca 90% dochodu z działalności rolniczej podlegającej opodatkowaniu (bez składek na ubezpieczenie zdrowotne i składek na ubezpieczenia społeczne). Za podstawę składek na ubezpieczenie społeczne osób prowadzących indywidualną działalność rolniczą, których dochody nie podlegają w okresie rozliczeniowym zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym Republiki Litewskiej i osoby te nie deklarują dochodów z indywidualnej działalności rolniczej. Składki na ubezpieczenie społeczne osób prowadzących indywidualną działalność rolniczą nalicza się od kwoty nieprzekraczającej 43 średnich rocznych wynagrodzeń w kraju. Zgodnie z ustawą o zatwierdzeniu wskaźników budżetu Państwowego Funduszu Ubezpieczeń Społecznych Republiki Litewskiej na rok 2022 przeciętne krajowe wynagrodzenie przy naliczaniu składek wynosiło 1504,21 EUR, zatem nie można doliczać składek od kwoty większej niż 64 676,30 EUR. Na przykład osoba prowadząca indywidualną działalność rolniczą, której dochody podlegają w okresie rozliczeniowym opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym Republiki Litewskiej, a która w 2022 r. nie gromadzi dodatkowej emerytury ze środków własnych, od kwoty 12-krotnego minimalnego miesięcznego wynagrodzenia (8760 EUR) opłaciła składki zdrowotne w wysokości 1096,75 EUR. Jeżeli dochód podlegający opodatkowaniu z działalności rolniczej osoby prowadzącej indywidualną działalność rolniczą (bez składek zdrowotnych i społecznych) w 2022 r. wyniesie 20 000 EUR, osoba ta do dnia 2 maja 2023 r. powinna zapłacić różnicę 1156,85 EUR między opłaconą i należną składką zdrowotną ($20\,000\text{ EUR} \times 0,9 \times 0,1252 = 2253,60\text{ EUR}$; $2253,60\text{ EUR} - 1096,75\text{ EUR} = 1156,85\text{ EUR}$) (Ūkininkų ir kitų..., 2024, s. 10-11).

Według informacji Litewskiego Ministerstwa Ubezpieczeń Społecznych i Pracy (Lietuvos Respublikos socialinės apsaugos ir darbo ministerija, 2024) składki na państwowe ubezpieczenie społeczne wynoszą 19,5%, z czego:

- emerytalne 8,72%,
- chorobowe 1,99%,
- macierzyńskie 1,81%,
- zdrowotne 6,98%.

W przypadku osoby prowadzącej działalność rolniczą obowiązek zarejestrowania się jako płatnik VAT powstaje w następujących przypadkach (Ūkininkų ir kitų..., 2024, s. 8).

1. Na Litwie w ramach działalności rolniczej dostarcza towary i/lub świadczy usługi albo wykonuje inną działalność gospodarczą, a całość otrzymanego wynagrodzenia lub należność w ciągu roku (w ciągu ostatnich 12 miesięcy) przekracza kwotę określoną w art. 71 ust. 2 ustawy o podatku VAT. Podatek VAT należy naliczać od miesiąca, w którym nastąpiło przekroczenie wskazanego limitu. VAT należy naliczyć od wszystkich dostarczonych towarów i/lub usług, w związku z czym został przekroczony określony limit dostawy (świadczenia).
2. Wartość towarów (innych niż nowe pojazdy lub towary objęte akcyzą) zakupionych na Litwie z innych państw członkowskich UE (z wyłączeniem podatku VAT zapłaconego lub należnego w państwie członkowskim, z którego towar został przywieziony) w poprzednim roku kalendarzowym przekroczyła i/lub oczekuje się, że przekroczy limit określony w art. 711 ust. 2 ustawy o VAT w bieżącym roku kalendarzowym.
3. W przypadkach określonych w art. 71 ust. 7 i art. 711 ust. 6 ustawy o podatku VAT.

Osoba prowadząca lub zamierzająca prowadzić działalność rolniczą jest uprawniona do złożenia wniosku o dobrowolną rejestrację jako podatnik VAT. Po zarejestrowaniu się jako podatnik VAT istnieje obowiązek naliczenia i zapłaty podatku VAT od sprzedanych towarów (usług) w trybie określonym w ustawie o podatku VAT, ale płatnik VAT nabywa także prawo do odliczenia podatku VAT. Osoby zajmujące się działalnością rolniczą, dostawą produktów rolnych i/lub świadczeniem usług rolniczych podlegają zwykle opodatkowaniu według standardowej stawki wynoszącej 21%. Stawka 0% może być stosowana na warunkach określonych w rozdz. VI ustawy o VAT. Podatnik VAT może skorzystać z odliczenia podatku VAT w trybie przewidzianym w rozdz. VII ustawy o VAT. Jeżeli osoby dostarczają produkty rolne, których dostawę dokumentuje faktura VAT wystawiona przez nabywcę produktów rolnych, i zdecydowały się na zastosowanie szczególnej procedury ustalania momentu podatkowego, to obowiązek naliczenia podatku VAT od produktów rolnych dostarczonych przez nabywcę produktów rolnych powstaje w momencie zapłaty przez nabywcę płodów rolnych wynagrodzenia za nie. Zgodnie z przepisami ustawy o VAT osoba prowadząca działalność rolniczą, będąca płatnikiem podatku VAT, jest uprawniona do odliczenia naliczonego (importowego) podatku VAT od nabytych (importowanych) towarów i usług, pod warunkiem, że towary i usługi są przeznaczone do wykorzystania w dostawie towarów i świadczeniu usług podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT, a płatnik VAT posiada prawidłowo wystawioną na swoje nazwisko fakturę VAT, na której została naliczona kwota podatku VAT. Faktury VAT na produkty rolne dostarczone przez podatników VAT zarejestrowanych na Litwie wystawia nabywca produktów rolnych w każdym przypadku, jeżeli jest on litewskim płatnikiem podatku VAT. Rolnicy objęci systemem wyrównawczej stawki VAT podlegają odmiennym zasadom opodatkowania VAT określonym w części pierwszej rozdz. XII ustawy o VAT (Ükininkų ir kitų..., 2024, s. 8).

Jak podają Čerka i Grigienė (2017, s. 254), przez długi okres rolnicy korzystali ze specjalnej zerowej stawki akcyzy na paliwo. Reforma z 2015 r. wprowadziła stawkę podatku akcyzowego w wysokości 21 EUR za 1000 l paliwa przeznaczonego do wykorzystania w rolnictwie, w tym w akwakulturze i rybołówstwie komercyjnym na wodach śródlądowych²². Można to porównać do normalnych, standardowych stawek:

²² Według informacji Ministerstwa Finansów Republiki Litewskiej w 2024 r. było to 60 EUR (Ministry of Finance of the Republic of Lithuania, 2024).

- benzyna bezołowiowa – 434,43 EUR za 1000 l paliwa;
- produkty zawierające ołów – 579,24 EUR za 1000 l paliwa²³.

Ważną zmianą od 2015 r. jest włączenie rybołówstwa i hodowli zwierząt do ogólnej działalności rolniczej dla celów specjalnej stawki akcyzy na paliwo (Čerka i Grigienė, 2017, s. 254).

Podatek od nieruchomości nie jest pobierany od nieruchomości będącej własnością i/lub nabytej przez osobę fizyczną, wykorzystywanej przez osobę fizyczną w celu osiągnięcia lub uzyskania dochodu z działalności rolniczej, niezależnie od tego, czy dochód z działalności rolniczej podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym. W przypadku gdy osoba fizyczna wykorzystuje nieruchomość (lub jej część) będącą jej własnością i/lub nabytą przez nią nie wyłącznie w celu uzyskania lub uzyskania dochodu z działalności rolniczej, zwolniona z podatku od nieruchomości jest tylko ta część nieruchomości, która jest związana z uzyskaniem dochodu z działalności rolniczej. Na przykład osoba fizyczna, która jest właścicielem, wykorzystuje nieruchomość będącą własnością osoby fizycznej nie tylko w celu uzyskiwania dochodu z działalności rolniczej, ale także w celu prowadzenia indywidualnej działalności rekreacyjnej. W takim przypadku nieruchomość lub część nieruchomości wykorzystywana do prowadzenia działalności w zakresie rekreacji indywidualnej będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości (Ūkininkų ir kitų..., 2024, s. 12).

Jak podaje Państwowa Inspekcja Podatkowa (Valstybinė Mokesčių Inspekcija, 2023b) przy Ministerstwie Finansów Republiki Litewskiej, stawka podatku od nieruchomości, z wyjątkiem nieruchomości niekomercyjnych, od 1.01.2020 r. (licząc podatek za rok 2020 i lata kolejne) wynosi od 0,5 do 3%. Szczegółową stawkę podatku od nieruchomości ustalają rady gmin.

W przypadku nieruchomości niekomercyjnych²⁴ obowiązują następujące stawki progresywne (Valstybinė Mokesčių Inspekcija, 2023b):

- wolne od podatku, jeżeli na dzień 1.01.2020 część wartości nieruchomości nie przekracza 150 000 EUR;
- 0,5%, jeżeli na dzień 1.01.2020 część wartości nieruchomości przekracza 150 000 EUR, ale nie przekracza 300 000 EUR;
- 1%, jeżeli wartość nieruchomości przekracza 300 000 EUR, ale nie przekracza 500 000 EUR;
- 2%, jeżeli część wartości nieruchomości przekracza 500 000 EUR.

Jak podaje Państwowa Inspekcja Podatkowa przy Ministerstwie Finansów Republiki Litewskiej (Valstybinė Mokesčių Inspekcija, 2023a), w przypadku podatku gruntowego grunty nabyte w celu założenia gospodarstwa rolnego w różny sposób (zakup, zamiana, dziedziczenie, przywrócenie własności, darowizna) są zwolnione z podatku gruntowego przez trzy okresy podatkowe (tj. trzy lata kalendarzowe) od nabycia prawa własności.

²³ Według informacji Ministerstwa Finansów Republiki Litewskiej jest to obecnie odpowiednio 466 i 579,24 EUR (Ministry of Finance of the Republic of Lithuania, 2024).

²⁴ Za niekomercyjne nieruchomości mieszkalne uważa się budynki (lokale) o przeznaczeniu mieszkalnym, ogrodowym, garażowym, gospodarczym, szklarniowym, edukacyjnym, religijnym, rekreacyjnym, rybackim i inżynierskim.

2.4. Niemcy

Pawłowska-Tyszko (2013a, s. 33) pisze, że niemiecki system legislacyjny nie dysponuje oddzielnymi aktami prawnymi dotyczącymi opodatkowania działalności rolniczej, a wszelkie uregulowania związane z rolnictwem mieszczą się w aktach „ogólnych”.

W skład niemieckiego systemu opodatkowania (w tym rolnictwa) wchodzi następujące rodzaje podatków i obciążeń o charakterze danin publicznoprawnych (I Am Expat, b.d.):

- podatki dochodowe: PIT, CIT, dopłata solidarnościowa, podatek od kapitału i zysków kapitałowych;
- podatki majątkowe: od nieruchomości, od sprzedaży nieruchomości od spadków i darowizn, od przeniesienia praw własności;
- podatki konsumpcyjne: VAT, akcyza;
- opłaty za korzystanie ze środowiska, tzw. podatek ekologiczny, podatek od pojazdów mechanicznych, opłata licencyjna (radiowa) oraz lokalny podatek od psów.

Największe znaczenie w systemie opodatkowania rolnictwa niemieckiego odgrywa podatek dochodowy od osób fizycznych²⁵. Niemiecka ustawa o podatku od dochodów osobistych (Einkommensteuergesetz [EStG], 2009) określa ogólne zasady opodatkowania przychodów uzyskanych z różnych źródeł, w tym także przychodów osiąganych przez podmioty prowadzące działalność rolniczą oraz działalność w zakresie leśnictwa. Dodatkowo w § 13a tej ustawy zostały sformułowane specjalne zasady, zarezerwowane wyłącznie dla działalności rolniczej i leśnej, które odzwierciedlają preferencyjne traktowanie tych aktywności przez państwo niemieckie (Dziemianowicz i Budlewska, 2014b, s. 37). Jak pisze Pawłowska-Tyszko (2013, s. 33, 35, 36), podstawą opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych jest rzeczywisty dochód podatnika. Łączny 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, pomniejszony o ulgi osobiste, stanowi podstawę opodatkowania, do której odnoszą się stosowne odliczenia (Pawłowska-Tyszko, 2013a, s. 33, 35-36). W latach 2016 i 2017 były to następujące ulgi i zwolnienia (Deloitte, 2017b, s. 30-31; Hybka, 2014, s. 213-214).

- Wydatki o charakterze ubezpieczeniowym (składki z tytułu ubezpieczenia zdrowotnego, na życie, na wypadek śmierci, opiekuńczego, wypadkowego, od odpowiedzialności cywilnej, ustawowego ubezpieczenia rentowego i wpłaty do Federalnego Urzędu Pracy) – np. odsetek składek na ustawowy system ubezpieczeń emerytalnych, w tym udział pracodawcy (84% w 2017 r.) do 19 624 EUR w 2017 r. (84% z 23 362 EUR, w zaokrągleniu do pełnego euro) rocznie, pomniejszony o udział pracodawcy; ubezpieczenie zdrowotne w wysokości 2800 EUR rocznie dla osób samozatrudnionych, 1900 EUR dla urzędników państwowych i pracowników, w zakresie, w jakim pułap nie został wyczerpany przez ubezpieczenie podstawowe.
- Świadczenia na utrzymanie byłego małżonka lub małżonka, z którym podatnik pozostaje w separacji – 13 805 EUR.
- Darowizny na rzecz zarejestrowanych organizacji charytatywnych, religijnych, kulturalnych lub sportowych do 20% całkowitego dochodu netto (przed specjalnymi odlicze-

²⁵ Podmioty mające osobowość prawną gospodarują na powierzchni jedynie 16% użytków rolnych.

niami) lub w przypadku przedsiębiorstw 0,4% sumy obrotów i wypłaconych w roku kalendarzowym przez przedsiębiorstwo wynagrodzeń. Dla darowizn na rzecz partii politycznych, które mogą zostać potrącone przez podatników wyłącznie do kwoty 1650 EUR rocznie.

- Ulga dla oszczędzających w wysokości 801 EUR rocznie (1602 EUR dla małżeństw składających wspólne zeznanie).
- Renty i inne trwałe ciężary.
- Zapłacony podatek kościelny.
- Wydatki na wykształcenie dziecka podatnika – 30% wydatków, nie więcej jednak niż 5000 EUR na jedno dziecko.
- Wydatki na kształcenie zawodowe podatnika w wysokości 6000 EUR rocznie;
- Na dzieci (*Kinderfreibetrag*) – w 2017 r. 192 EUR na pierwsze i drugie dziecko, 198 EUR na trzecie, 223 EUR na czwarte i kolejne dzieci.
- Darowizny na cele określone w §52-54 ordynacji podatkowej (*Abgabenordnung*, 2002).

Szczegółowy schemat obliczania podatku znajduje się rozdz. II § 2 i 2a ustawy o podatku od dochodów osobistych (*EStG* 2009). Można go znaleźć w publikacji Hybki (2014, s. 211). Przedstawia go rys. 2.2.

W Niemczech obowiązuje progresywny system stawek podatkowych dla osób fizycznych od 0 do 45%. Według precyzyjnych wzorów zawartych w ustawie o dochodach osobistych (*EStG* 2009, § 32a) w 2024 r. należny podatek dla dochodów:

- niższych niż 11 604²⁶ EUR wyniesie 0%;
- między 11 605 a 17 005 EUR wyliczymy ze wzoru: $(922,98 \times y + 1400) \times y$, gdzie y to jedna dziesięciotysięczna części dochodu podlegającego opodatkowaniu zaokrąglona w dół do pełnej kwoty EUR, która przekracza podstawową kwotę wolną od podatku;
- między 17 006 a 66 760 EUR wyliczymy ze wzoru: $(181,19 \times z + 2397) \times z + 1025,38$, gdzie z oznacza jedną dziesięciotysięczną części dochodu podlegającego opodatkowaniu przekraczającego 17 005 EUR, zaokrągloną w dół do pełnej kwoty EUR;
- między 66 761 a 277 825 EUR wyliczymy ze wzoru: $0,42 \times x - 10 602,1353$, gdzie x oznacza dochód podlegający opodatkowaniu zaokrąglony w dół do pełnej kwoty EUR;
- powyżej 277 826 EUR wyliczymy ze wzoru: $0,45 \times x - 18 936,88$.

Począwszy od 2021 r., przy dochodach powyżej określonej wartości należy doliczyć jeszcze tzw. dodatek solidarnościowy (*Solidaritätszuschlag*) w wysokości 5,5%. Według danych ministerstwa finansów w 2024 r. jest to kwota 18 130 EUR.

Podatek dochodowy od osób prawnych pobierany jest od dochodów osób prawnych. Podstawą prawną jest ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych (*Körperschaftsteuergesetz* [KStG], 2002). Przedmiotem opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych (polski CIT), będących obciążeniem części podmiotów zaangażowanych w działalność rolniczą, jest suma obejmująca zyski podatkowe z działalności gospodarczej, a także tzw. dochód pasywny i zyski kapitałowe (Pawłowska-Tyszko, 2013a, s. 33). Podstawowa stawka podatkowa wynosiła w 2024 r. 15% (KStG, 2002, § 23). Również tutaj można spotkać się z podatkiem solidarnościowym w wysokości 5,5%. Łączna stawka po uwzględnieniu tego podatku wynosi 15,825% (PwC, 2024a; Komisja Europejska, b.d.).

²⁶ Dla rozliczających się wspólnie z małżonkiem jest to kwota 23 208 EUR.



Rys. 2.2. Schemat procedury ustalania podstawy opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych w Niemczech

Źródło: (Hybka, 2014, s. 211).

Dochody podlegających opodatkowaniu spółdzielni i zrzeszeń, których działalność ogranicza się do prowadzenia działalności rolniczej i leśnej, podlegają zwolnieniu w wysokości 15 000 EUR, nie więcej jednak niż wysokość dochodu w okresie rozliczeniowym (KStG, 2002, § 25).

Jak pisze Pawłowska-Tyszko (2013a, s. 34-35), w niemieckim systemie podatkowym duże znaczenie przypisuje się możliwościom wyboru zasad wyceny wartości podatkowej gospo-

darstwa rolnego, nieruchomości gruntowej i pojedynczych działek gruntu w gospodarstwie. Te ostatnie są traktowane jako majątek, 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. Ogólnie są to wszystkie dobra majątkowe o charakterze niepieniężnym, a więc obejmujące także wartości niematerialne i prawne, do których zalicza się m.in. kwoty produkcyjne. Wartość ta ustalana jest z reguły na dłuższy czas, chyba że nastąpi znaczna zmiana warunków mieszkaniowych, pojawi się nowy właściciel lub wyraźnie zmieni się obszar gospodarstwa. 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. 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 nowej waluty – 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 hektarów w gospodarstwie;
- 6) dodania do wyniku z pozycji 5 wartości podatkowej pozostałego majątku niepieniężnego. W końcu następuje przejście z marek na euro.

W nowych krajach związkowych natomiast zamiast wyceny wartości podatkowej majątku wprowadzono szacowanie jego wartości odtworzeniowej, którą wyróżniają następujące cechy (Pawłowska-Tyszko, 2013a, s. 35):

- wysoki stopień uproszczenia rachunku i jego zorientowanie na jakość gleb i lokalne warunki osiągania 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 r., gdyż brakowało technicznych możliwości odtworzenia warunków panujących w 1935 r., 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 (Pawłowska-Tyszko, 2013a, s. 35).

W konstrukcji podatku dochodowego płaconego przez właścicieli niemieckich gospodarstw rolnych zastosowano wiele korzystnych dla nich rozwiązań, związanych przede wszystkim z zasadami ustalania podstawy obliczenia podatku. Rolniczy dochód w Niemczech może być obliczony przy zastosowaniu czterech metod (Andersen i in., 2002, s. 6, 61; Budlewska i Dziemianowicz, 2015, s. 205; Gruziel i Raczkowska, 2018, s. 170; Pawłowska-Tyszko, 2013a, s. 39; Pawłowska-Tyszko i Soliwoda, 2014, s. 65; Soliwoda i Pawłowska-Tyszko, 2014, s. 104):

- 1) na podstawie ksiąg rachunkowych – opodatkowaniu podlegają rzeczywiste dochody – prowadziło ją 35% niemieckich rolników²⁷;
- 2) na podstawie wielkości zapasów (tzw. rachunkowość uproszczona, zestawienie przychodów i kosztów na podstawie dokumentów księgowych, bez obowiązku sporządzania bilansu) – prowadziło ją 15% niemieckich rolników;
- 3) na podstawie ryczałtu – dochód netto z jednego hektara ustalany jest w oparciu o wartość ekonomiczną gruntu – tzw. średnie stawki jednostkowe, zróżnicowane ze względu na: jakość gruntu, rodzaj produkcji rolnej itp.;
- 4) na podstawie wyceny dochodu przeprowadzonej przez administrację podatkową.

Jak już wspomniano, preferencyjne regulacje zawarte w § 13a EStG dotyczą sposobu ustalania dochodu. W odróżnieniu od ogólnych zasad adresowanych do wszystkich przedsiębiorców, którzy ustalają dochód na podstawie ewidencji księgowej, rolnicy mogą ustalać dochód w sposób uproszczony, stosując tzw. średnie stawki jednostkowe (*Durchschnittssätzen*). Wysokość zryczałtowanych stawek średnich jest zróżnicowana i zależy przede wszystkim od (Budlewska i Dziemianowicz, 2015, s. 205):

- prowadzonej działalności,
- miejsca prowadzenia działalności,
- powierzchni gospodarstwa rolnego, wyrażonej w hektarach przeliczeniowych.

Nie wszyscy rolnicy mogą korzystać z uproszczonego ustalania dochodu. Metoda ta jest zastrzeżona wyłącznie dla właścicieli gospodarstw rolnych, którzy (Budlewska i Dziemianowicz, 2015, s. 205):

- nie mają obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych,
- samodzielnie uprawiają obszar nie większy niż 20 ha,
- posiadają nie więcej niż 50 sztuk inwentarza żywego.

Na podstawie analizy statystyk przygotowywanych przez instytucje publiczne na szczeblu zarówno federalnym, jak i związkowym, można stwierdzić, że wysokość dochodu ustalonego na podstawie stawek średnich jest znacznie niższa niż dochodu rzeczywistego obliczonego na podstawie zapisów zawartych w tradycyjnych księgach rachunkowych. W przypadku działów specjalnych produkcji rolnej, takich jak uprawa owoców i warzyw lub chmielu i winorośli, różnice pomiędzy dochodem rzeczywistym i zryczałtowanym ustalonym za pomocą stawek średnich, są znaczne i wahają się od 10- do 35-krotności dochodu zryczałtowanego (Budlewska i Dziemianowicz, 2015, s. 206).

²⁷ Jak podaje raport OECD (2020, s. 160) w 2016 r. było to już 57% wszystkich gospodarstw.

Na podstawie danych przytoczonych przez Budlewską i Dziemianowicz (2015, s. 26, tab. 3) można stwierdzić, że w 2010 r. 23,8% niemieckich rolników, tj. 138 204 podmioty prowadzące działalność rolniczą i leśną w Niemczech, skorzystało z preferencyjnego sposobu ustalania wysokości dochodu. Najwięcej rolników stosujących tę metodę znajduje się w: Bawarii – 33,2%, Hesji – 31,8%, Badenii-Wirtembergii – 28,8%. Najmniej natomiast w Hamburgu (na 1972 podatników tylko 16 stosowało tę metodę) i w Berlinie (na 881 podatników tylko 25 stosowało tę metodę).

Jak pisze Pawłowska-Tyszko (2013a, s. 34-35), istotnym uproszczeniem w zakresie opodatkowania rolnictwa jest możliwość ustalania dochodu rolniczego gospodarstwa przez organ administracji skarbowej (np. na podstawie areału podmiotu). Szacowanie zysku dotyczy tylko rolników, którzy nie kwalifikują się do stosowania dwóch pierwszych wymienionych metod. Procedura 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 drugim 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 (Pawłowska-Tyszko, 2013a, s. 41).

Jak podaje raport OECD (2020, s. 161), rolnicy kwalifikują się do systemu „ryczałtowej stawki” podatku VAT²⁸. Stawka ta wynosi 10,7%. System ten stosuje 66% gospodarstw rolnych. Rolnicy płacą obniżone stawki podatku energetycznego od energii elektrycznej oraz olejów mineralnych i gazów. Zwrot podatku dla rolniczego oleju napędowego ma na celu obciążenie rolnictwa stawką podatku w wysokości 255,60 EUR za 1000 l oleju napędowego. Od 2003 r. odpowiada to rekompensacie w wysokości 214,80 EUR za 1000 l oleju napędowego. Paliwo do użytku rolniczego jest opodatkowane według niższej stawki. Pojazdy rolnicze są zwolnione z podatków samochodowych wykorzystywanych do finansowania budowy dróg.

2.5. Republika Czeska

Jak pisze Jánošíková (2017, s. 287), opodatkowanie rolnictwa w Republice Czeskiej reguluje wiele ustaw. Nie ma specjalnego prawa ani kodeksu. Opodatkowanie tej działalności jest powiązane z ogólnym systemem podatkowym Republiki Czeskiej. System opodatkowania w Republice Czeskiej składa się z trzech grup podatków i obciążeń o charakterze danin publicznoprawnych (Czech Invest, 2024c).

1. Na podatki bezpośrednie składają się:

- podatek dochodowy od osób fizycznych i prawnych regulowany przez czeską ustawę o podatku dochodowym;
- podatki od nieruchomości regulowane przez czeską ustawę o podatku od nieruchomości i ustawę o podatku drogowym;
- podatki od przeniesienia własności regulowane przez czeską ustawę o podatku od nabycia nieruchomości.

²⁸ Stawka podstawowa wynosi 19% (Komisja Europejska, b.d.).

2. Podatki pośrednie składają się z:
 - podatku od wartości dodanej regulowanego przez czeską ustawę o podatku VAT;
 - podatku akcyzowego regulowanego przez czeską ustawę o podatku akcyzowym;
 - opłat celnych regulowanych przez czeską ustawę o opłatach celnych;
 - podatków ekologicznych (energetycznych)²⁹ regulowanych przez specjalną ustawę o podatkach od źródeł energii.
3. Inne podatki obejmują obowiązkowe składki na czeskie systemy zabezpieczenia społecznego i publicznego ubezpieczenia zdrowotnego, regulowane różnymi czeskimi ustawami, oraz opłaty gminne, zwykle regulowane lokalnymi przepisami.

W 2024 r. podatnicy w Czechach płacili następujące podatki (Czech Invest, 2024c).

1. PIT: 15 i 23% od dochodów przekraczających górny limit składek na ubezpieczenie społeczne (na 2023 r. ok. 1,9 mln CZK).
2. CIT: od 1 stycznia 2024 r. podstawowa stawka wynosi 21%. W przypadku podstawowych funduszy inwestycyjnych obowiązuje specjalna stawka podatku w wysokości 5%. Podatek u źródła od dochodów nierezydentów 35, 15 lub 5%, w zależności od rodzaju³⁰.
3. VAT: standardowa stawka wynosi 21% i dotyczy większości towarów i usług. Obniżona stawka wynosząca 12% jest stosowana na żywność, niektóre farmaceutyki, specjalne produkty lecznicze, zakwaterowanie, usługi gastronomiczne, zaopatrzenie w ciepło i zimno, usługi wodno-kanalizacyjne, budownictwo oraz obniżona stawka 0% na książki.
4. Podatek od nieruchomości obejmuje podatek od gruntów (podatek gruntowy) oraz podatek od budowli i lokali (podatek budowlany i jednostkowy):
 - Podatek gruntowy płaci właściciel, a w szczególnych przypadkach dzierżawca lub użytkownik. Stawka wynosi 3,5 CZK za m² w przypadku działek budowlanych (mnożona przez wskaźniki zależne od gminy, w której znajduje się grunt) i 0,35 CZK za m² w przypadku pozostałych rodzajów gruntów. Grunty rolne podlegają opodatkowaniu w oparciu o ich wartość. Powierzchnie utwardzone wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej podlegają stawce podatku w wysokości 1,8 CZK za m² w przypadku działalności rolniczej lub 9 CZK za m² w przypadku innej działalności gospodarczej.
 - Podatek budowlany i jednostkowy naliczany jest według zarejestrowanej powierzchni zabudowanej. Stawka podatku wynosi od 3,5 do 18 CZK za m² w przypadku lokali użytkowych i od 3,5 do 14,5 CZK za m² w przypadku lokali mieszkalnych i garaży. Stawka podatku może zostać podwyższona o 0,75 CZK za m² za każde dodatkowe piętro przekraczające 1/3 powierzchni zabudowanej budynku.
5. Podatki energetyczne dotyczą gazu ziemnego i innych gazów, energii elektrycznej oraz paliw stałych. Jedynie dostawy tych produktów dostarczane na terenie Republiki Czeskiej podlegają podatkowi energetycznemu. Istnieje duża gama zwolnień (np. dla energii wykorzystywanej w procesach metalurgicznych czy mineralogicznych). Aby móc ubiegać się o zwolnienie, należy uzyskać zgodę organu celnego.
6. Akcyza. Podatkiem akcyzowym objęte są podmioty zajmujące się produkcją lub importem niektórych towarów, w tym paliw węglowodorowych i smarów, alkoholi i wyrobów

²⁹ Od energii elektrycznej, gazu ziemnego (i niektórych innych gazów) oraz paliw stałych.

³⁰ Stawki podatku u źródła mogą zostać obniżone na mocy umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

- spirytusowych, piwa, wina oraz wyrobów tytoniowych. Podatek opiera się na ilości towaru wyrażonej w określonych jednostkach i może zostać pobrany tylko raz za dany towar.
7. Podatek drogowy jest co do zasady płacony przez użytkownika pojazdu zarejestrowanego w Republice Czeskiej. Stawka podatku waha się od 800 CZK do 24 200 CZK (samochody ciężarowe powyżej 12 t).
 8. Podatek od spadków i darowizn: od 1 stycznia 2014 r. nie ma podatku od darowizn i spadków. Prezenty podlegają podatkowi dochodowemu, z wyjątkiem darowizn przekazywanych bliskim osobom.

Działalność rolniczą zdefiniowano w ustawie o rolnictwie (Zákon ze dne 24. září 1997...), z późniejszymi zmianami. Działalność rolnicza jest opodatkowana jako odrębna działalność na podstawie § 7 ustawy o podatkach dochodowych z późniejszymi zmianami (Zákon České národní rady ze dne 20. listopadu 1992...). Jak podaje § 2e ustawy o rolnictwie, przedsiębiorcą rolnym w rozumieniu tej ustawy jest osoba fizyczna lub prawna, która zamierza prowadzić produkcję rolną w formie ciągłej i samodzielnej działalności we własnym imieniu, na własną odpowiedzialność, w celu osiągnięcia zysku, na warunkach określonych w tej ustawie.

Państwowy system zabezpieczenia społecznego w Republice Czeskiej obejmuje świadczenia zdrowotne, emerytury i renty, ubezpieczenie pracownicze i zasiłek chorobowy, a także świadczenia na dziecko i inne usługi społeczne. Zarówno pracodawcy, jak i pracownicy płacą składki do systemu ubezpieczeń społecznych. Pracodawca ma obowiązek wypłacić pracownikom wynagrodzenie za pierwsze 14 dni choroby. Ustawowy zasiłek chorobowy jest wypłacany od 15 dnia (Czech Invest, 2024c).

Roczna podstawa składek na ubezpieczenie społeczne jest ograniczona. W 2023 r. limit ten wynosił 48-krotność średniego miesięcznego wynagrodzenia (tj. 1 935 552 CZK). Nie ma limitu dla składek na ubezpieczenie zdrowotne (Czech Invest 2024a, s. 3).

Ustawa o podatkach dochodowych z późniejszymi zmianami reguluje podatek dochodowy od osób fizycznych i od osób prawnych w Republice Czeskiej (Zákon České národní rady ze dne 20. listopadu 1992...). Ponieważ w kraju tym dominują gospodarstwa rolne mające osobowość prawną, podatek CIT odgrywa w rolnictwie istotną rolę. W celu obliczenia podstawy opodatkowania zysk lub strata księgowa przed opodatkowaniem są korygowane o podatkowe koszty uzyskania przychodu. Szczegółową procedurę przedstawiono w tab. 2.10.

Tabela 2.10. Schemat obliczania podstawy opodatkowania i należnego podatku CIT w Republice Czeskiej

	Zysk/strata księgowa przed opodatkowaniem
+	Koszty niestanowiące kosztów uzyskania przychodów
+/-	Różnica między amortyzacją księgową a podatkową
-	Korekty pozaksięgowe – niezaksięgowane koszty uzyskania przychodów
-	Dochód niepodlegający opodatkowaniu lub dochód niepodlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych
+	Korekty pozaksięgowe – niezaksięgowany dochód podlegający opodatkowaniu
=	Skorygowana podstawa opodatkowania
-	Skumulowane straty podatkowe przeniesione z lat ubiegłych (można wykorzystać straty podatkowe z ostatnich 5 lat/przeniesione (do 2 lat wstecz))

–	Darowizny na rzecz organizacji charytatywnych (do 10% podstawy opodatkowania)
–	Dodatek badawczo-rozwojowy (ulga badawczo-rozwojowa) w wysokości do 100/110% niektórych wydatków poniesionych w związku z projektami badawczo-rozwojowymi
=	Podstawa opodatkowania skorygowana o darowizny, ulgę badawczo-rozwojową oraz straty podatkowe
×	Stawka podatkowa/100
=	Podatek przed ulgami podatkowymi
–	Ułgi podatkowe (np. przyznane zachęty inwestycyjne)
=	Ostateczny podatek

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Czech Invest, 2024b, s. 1).

W 2021 r. Republika Czeska powróciła do progresywnej stawki w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych. Dochód brutto do limitu płatności na ubezpieczenie społeczne (48-krotność średniego wynagrodzenia; próg na 2023 r. wynosił 1 935 552 CZK) będzie podlegał stawce 15%, a dochód brutto przekraczający 48-krotność średniego wynagrodzenia podlega stawce 23% (Czech Invest, 2024a, s. 2). Ponadto obowiązuje 15-procentowy zryczałtowany podatek dochodowy od dochodów kapitałowych z zagranicy, które są opodatkowane w tzw. odrębnej podstawie opodatkowania KPMG, 2024, s. 6). W okresie 2013-2020 był wprowadzony podatek solidarnościowy w wysokości 7% dotyczący osób o wysokich zarobkach³¹ (Czech Invest, 2024a, s. 2).

Ze względu na specyfikę struktury agrarnej w Czechach (dominacja dużych, wysokotwarowych przedsiębiorstw rolniczych w formie spółek kapitałowych i spółdzielni), działalność rolnicza została potraktowana podobnie 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 zatrudniał pracowników lub innych osób (tzn. gospodarstwo 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. W drodze postępowania administracyjnego ustalana jest podstawa opodatkowania (dochód podatkowy), a także kwota podatku należnego, z uwzględnieniem stawek progresywnych. 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. Należy zwrócić uwagę, że dotacje UE w ramach Wspólnej Polityki Rolnej są opodatkowane. Z kolei pozostałe dotacje, finansujące inwestycje rzeczowe, z reguły nie podlegają opodatkowaniu (Pawłowska-Tyszko, 2013a, s. 103-104).

Podatek od nieruchomości jest regulowany ustawą o podatku od nieruchomości (Zákon České národní rady ze dne 4. května 1992...), z późniejszymi zmianami. Przedmiotem podatku

³¹ W 2017 r. dotyczył osób, których dochód był wyższy niż 1 355 136 CZK (Deloitte, 2017a, s. 24).

są grunty, budynki i lokale (mieszkania) (§ 1). Podmiotem podatku jest podatnik, którym zazwyczaj jest właściciel lub użytkownik (§ 3 i 8). Podstawą opodatkowania gruntów rolnych jest cena gruntu ustalona przez pomnożenie rzeczywistej powierzchni gruntu wyrażonej w m² przez średnią cenę gruntu ustaloną za 1 m² w rozporządzeniu ministra rolnictwa Republiki Czeskiej. Podstawą opodatkowania gruntów leśnych jest cena gruntu ustalona według przepisów cenowych obowiązujących na dzień 1 stycznia okresu podatkowego lub iloczyn rzeczywistej powierzchni gruntu w m² oraz kwota 3,80 CZK. Podstawą podatku dla pozostałych gruntów, terenów zabudowanych i podwórek, działek budowlanych i utwardzonych powierzchni działki jest rzeczywista powierzchnia działki w m² ustalona na dzień 1 stycznia okresu podatkowego (§ 5). Podstawą podatku od budynków i lokali w budynku podlegającym opodatkowaniu jest powierzchnia zabudowy w m² według stanu na dzień 1 stycznia okresu podatkowego. Natomiast podstawą podatku od budynków i lokali dla lokalu jest skorygowana powierzchnia użytkowa, będąca polem powierzchni lokalu podlegającego opodatkowaniu w m² pomnożona przez współczynnik 1,22 lub 1,20 według stanu na dzień 1 stycznia okresu podatkowego (§ 10). Stawka podatku zależy od rodzaju przedmiotu opodatkowania. Określają je § 6 i § 11 ustawy³². Stawka podatku gruntowego jest zróżnicowana w zależności od gruntu i ustalana jest jako stawka stała lub stawka liniowa: wybrane działki rolne – 1,35%, lub grunty rolne utwardzone – 1,80 CZK za każdy m². Grunty rolne utwardzone mnoży się następnie przez współczynnik 1; 1,4; 1,6; 2; 2,5; 3,5; 4,5 w zależności od liczby ludności gminy. Stawka podatku od budynków i lokali jest zróżnicowana w zależności od rodzaju konstrukcji i ustalana w CZK za każdy m². Do korekty stawki podatku stosuje się współczynnik, który jest dostosowany do poszczególnych rodzajów budowli. Przykładowe stawki zamieszczono w tab. 2.11.

Tabela 2.11. Stawki podatku od gruntów oraz budowli i lokali

Grunt	Stawka	Budynki i lokale	Stawka (CZK/m ²)
Działki rolne	1,35%	Budynki mieszkalne	3,50
Trwałe użytki zielone	0,45%	Budynki rekreacyjne	11,00
Grunty leśne	0,45%	Garaże	14,50
Grunty rolne utwardzone	1,80 CZK/m ²	Budynki i lokale podlegające opodatkowaniu używane do podstawowej produkcji rolnej, leśnej i wodnej	3,50
Pozostałe utwardzone powierzchnie terenu	9,00 CZK/m ²	Budynki i lokale podlegające opodatkowaniu używane do produkcji przemysłowej, w budownictwie, transporcie, energetyce lub innej produkcji rolnej	18,00
Działki budowlane	3,50 CZK/m ²	Pozostałe budynki podlegające opodatkowaniu	11,00
Pozostałe obszary	0,35 CZK/m ²	Pozostałe jednostki podlegające opodatkowaniu	3,50

Źródło: opracowanie własne na podstawie § 6 i § 11 ustawy o podatku od nieruchomości (Zákon České národní rady ze dne 4. května 1992...).

³² Przykłady podane wcześniej.

Podatek VAT jest regulowany ustawą o podatku od towarów i usług (Zákon ze dne 1. dubna 2004...), z późniejszymi zmianami. Za podatnika uważa się osobę podlegającą opodatkowaniu mającą siedzibę w kraju, której obrót za maksymalnie 12 bezpośrednio poprzedzających kolejnych miesięcy kalendarzowych przekracza 2 000 000 CZK, z wyjątkiem osoby dokonującej wyłącznie transakcji zwolnionych od podatku bez prawa do odliczenia podatku (§ 6). Podstawowa stawka, jak podano wcześniej, wynosi 21%, a obniżona 12% (§ 47). Towary i usługi, do których ma zastosowanie obniżona stawka można znaleźć w Aneksie nr 2 i 3 tejże ustawy. Przy stosowaniu podatku od wartości dodanej w rolnictwie należy postępować zgodnie z odpowiednimi przepisami tejże ustawy. Przy stosowaniu podatku VAT w tym sektorze procedura jest taka sama jak przy dostawie towarów czy świadczeniu usług, gdyż Republika Czeska nie korzysta z możliwości, jaka wynika dla państw członkowskich z Dyrektywy Rady 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, tj. zastosowania wobec rolników specjalnego systemu opodatkowania w formie ryczałtu.

Podatek akcyzowy jest regulowany ustawą o podatku akcyzowym (Zákon ze dne 26. září 2003...) z późniejszymi zmianami. Przedmiotem podatku konsumpcyjnego są tzw. produkty wybrane, którymi są oleje mineralne, alkohole, piwo, wino, półprodukty oraz wyroby tytoniowe. Podatkami akcyzowymi, zgodnie z przepisami § 1 ust. 2 ustawy, są:

- oleje mineralne,
- alkohol,
- piwo,
- wina i półprodukty,
- wyroby tytoniowe podlegające opodatkowaniu podatkiem od wyrobów tytoniowych.

Jak pisze Jánošíková (2017, s. 297), w rolnictwie dotyczy on piwa i wina. Przedmiotem podatku akcyzowego od piwa są wyroby zawierające więcej niż 0,5% objętościowo alkoholu. Stężenie piwa wyraża się w procentach wagowych jako procent pierwotnego ekstraktu brzezki, który jest określany w drodze obliczeń zgodnie z dużym wzorem Ballinga (§ 81). Płatnikiem nie jest osoba fizyczna, która wraz z osobami tworzącymi z nią wspólne gospodarstwo domowe produkuje piwo w przydomowej wytwórni na własne spożycie, na spożycie członków swojego wspólnego gospodarstwa domowego, osób mu bliskich lub swoim gościom piwo w łącznej ilości nieprzekraczającej 2000 l na rok kalendarzowy, pod warunkiem że nie będzie ono sprzedawane (§ 80). Podstawą opodatkowania jest ilość piwa wyrażona w hektolitrach (§ 84). Stawka podatku jest podzielona na dwie kategorie: stawkę standardową wynoszącą 32 CZK/hl i stawkę obniżoną dla małych niezależnych browarów. Obniżka stawki jest następnie dzielona na 5 kategorii i zwiększana w zależności od wielkości produkcji – waha się od 16 do 28,80 CZK/hl (§ 85).

Przedmiotem podatku akcyzowego od wina i półproduktów pośrednich są wina, napoje fermentowane i półprodukty, które zawierają od 1,2 do 22% objętościowo alkoholu (§ 93). Płatnikiem nie jest osoba fizyczna produkująca wyłącznie wino niemusujące, pod warunkiem że łączna ilość wina niemusującego wyprodukowanego w roku kalendarzowym nie przekracza 2000 l (§ 92). Podstawą podatku jest ilość wina i półproduktów wyrażona w hektolitrach (§ 95). Stawka podatku jest uzależniona od rodzaju wina: wina musujące i półprodukty – 2340 CZK/hl, wina niemusujące – 0 CZK/hl (§ 96).

Podatek akcyzowy, który został wliczony w cenę zakupionych olejów mineralnych lub został zapłacony za wyprodukowane oleje mineralne z tytułu zużycia tych olejów mineral-

nych na własne potrzeby przez osoby wykorzystujące te oleje do podstawowej produkcji rolnej lub gospodarki leśnej, podlega zwrotowi w wysokości (§ 57):

- 8500 CZK/1000 l olejów mineralnych;
- 3380 CZK/1000 l olejów mineralnych osobie, do której nie można zastosować stawki 8500 CZK.

Jak pisze Havel (2024), ulgi podatkowe na olej napędowy zużywany w rolnictwie w produkcji zwierzęcej oraz przy produkcji tzw. towarów wrażliwych wynoszą 9 CZK na litr, a w przypadku oleju napędowego zużywanego w produkcji roślinnej wynoszą ok. 5 CZK za litr.

2.6. Norwegia

Jak pisze zespół ekspertów (*Et helhetlig skattesystem*, 2023, s. 11), od czasu reformy podatkowej w 1992 r. norweski system podatkowy opiera się na zasadach szerokiej podstawy opodatkowania oraz równego traktowania branż, form działalności i inwestycji. Pomaga utrzymać koszty opodatkowania na niskim poziomie i zapewnia równe traktowanie podatników. Szeroka podstawa opodatkowania, z nielicznymi wyjątkami i rozwiązaniami specjalnymi, oznacza również, że progresywny system podatkowy faktycznie przyczynia się do redystrybucji i jest lepiej przystosowany do łagodzenia spowolnień gospodarczych.

System podatkowy Norwegii składa się głównie z następujących podatków (KPMG, 2020):

- dochodowego od osób fizycznych,
- składek na ubezpieczenie społeczne na rzecz pracodawców,
- dochodowego od osób prawnych (w tym podatek od wydobywania ropy naftowej i podatek tonażowy),
- od posiadanego majątku,
- od spadków i darowizn,
- od nieruchomości,
- VAT,
- akcyzy.

Podatki pobiera Norweska Administracja Podatkowa (Skatteetaten) podlegająca Ministerstwu Finansów³³.

W norweskim systemie legislacyjnym nie spotkamy się z odrębnymi aktami prawnymi dotyczącymi opodatkowania działalności rolniczej. Wszelkie uregulowania dotyczące rolnictwa znajdują się w aktach „ogólnych” z zakresu prawa podatkowego. Zasady regulujące kwestie podatków dochodowych w szerokim rozumieniu są zawarte w jednej ustawie – o podatku od majątku i dochodów (Lov om skatt...).

Zagregowany podatek dochodowy od osób fizycznych obejmuje podatki lokalne, regionalne i krajowe. Ponadto podatnicy muszą płacić składki na ubezpieczenie społeczne według stawek zależnych od tego, czy podatnik jest zatrudniony lub prowadzi działalność na własny rachunek, czy też ma inne dochody z pracy. Pierwsze dwa podatki są oparte na zwykłym dochodzie, ostatnie dwa – na dochodach osobistych (KPMG, 2020, s. 39).

³³ Do końca 2015 r. podatki pośrednie pobierał Norweski Urząd Celny i Akcyzowy (Tolletaten).

Podatnicy są podzieleni na dwie klasy podatkowe³⁴ (KPMG, 2020, s. 39-40). Klasa 0 dotyczy podatników z ograniczonym obowiązkiem podatkowym (nierezydenci i osoby nie otrzymujące dochodu z regularnego zatrudnienia) oraz firm i innych organizacji nie uznawanych za przedsiębiorstwa podlegające opodatkowaniu. Podlegają opodatkowaniu zwykłym podatkiem dochodowym wyłącznie od dochodu netto. Klasa 1 dotyczy rezydentów.

Podatek dochodowy dla osób fizycznych oblicza się na podstawie dwóch różnych podstaw opodatkowania. Jedna ma zastosowanie do zwykłego dochodu, druga do dochodu osobistego.

Dochód zwykły, w tym dochód z inwestycji, podlega opodatkowaniu według stałej stawki w wysokości 22%. W 2024 r. mieszkańcy okręgów Troms i Finnmark mieli niższą stawkę podatkową wynoszącą 18,5% (*Alminneleg-inntekt*, b.d.). W przypadku niektórych dochodów z inwestycji stawka jest mnożona przez 1,44, co powoduje, że efektywna stawka podatku wynosi 31,68% (KPMG, 2020, s. 40). W 2023 r. podatek od dochodu zwykłego był podzielony na podatek lokalny w wysokości 11,15%, podatek regionalny w wysokości 2,45% i podatek na rzecz rządu centralnego w wysokości 8,40% (Det Kongelige Finansdepartement, b.d.).

Obowiązujący obecnie system podatku dochodowego obejmuje dwie standardowe kwoty odliczeń: minimalną kwotę odliczenia standardowego i kwotę wolną od podatku. Minimalna kwota odliczenia standardowego jest ustalana jako proporcja dochodu z górnym limitem³⁵. W przypadku dochodu z pracy stawka wynosi 46%, a górny limit w 2024 r. wynosi 104 450 NOK³⁶ (*Minstefradrag*, b.d.). Kwota wolna od podatku to standardowe odliczenie od zwykłego dochodu, co oznacza, że dotyczy wszystkich dochodów. W 2024 r. wynosiła 86 250 NOK i dotyczyła tylko Klasy 1 (*Personfradrag*, b.d.).

Dochód osobisty (dochód z pracy, emerytury, niektóre dochody z działalności gospodarczej dla osób prowadzących jednoosobową działalność gospodarczą i partnerów biznesowych) opodatkowany jest progresywną stawką podatkową. Podstawę opodatkowania i stawki dla dochodu osobistego w 2024 r. zamieszczono w tab. 2.12.

Tabela 2.12. Stawki podatkowe mające zastosowanie do dochodu osobistego w 2024 roku w Norwegii

Podstawa opodatkowania (NOK)		Stawka (%)
od	do	
0	208 050	0
208 051	292 850	1,7
292 851	670 000	4,0
670 001	937 900	13,6
937 901	1 350 000	16,6
1 350 001		17,6

Źródło: (*Trinnskatt*, b.d.).

³⁴ Była jeszcze trzecia klasa – 2 – dotyczyła małżeństw, w których tylko jeden z małżonków miał dochód z pracy. Została zniesiona z dniem 1 stycznia 2018 r. Rodziny niepełne otrzymują specjalny dodatek wynoszący do 51 804 NOK rocznie (KPMG, 2020, s. 40).

³⁵ Do 2022 r. był również dolny limit (odrębne odliczenie w dochodzie z tytułu zatrudnienia) (*lønnsfradrag*), który w tym roku wynosił 31 800 NOK.

³⁶ W przypadku dochodu z emerytury jest to odpowiednio 40% i 86 250 NOK.

Na dochód osobisty nałożona jest też składka na ubezpieczenie społeczne. W 2024 r. stawka wynosiła (*Trygdeavgift*, b.d.):

- 7,8% dla pracowników,
- 11,0% dla samozatrudnionych oraz osób prowadzących jednoosobową działalność gospodarczą i partnerów biznesowych,
- 5,1% dla pozostałych, w tym emerytów.

Nie płaci się składek na ubezpieczenie społeczne od dochodów poniżej pewnej granicy. Próg ten w 2024 r. wynosił 69 650 NOK (*Trygdeavgift*, b.d.). Następnie składki na ubezpieczenie społeczne były płacone według stawki wyrównawczej wynoszącej 25% (od dochodów powyżej 69 650 NOK), dopóki nie uzyskało się wyższego podatku całkowitego niż przy zastosowaniu standardowej stawki podatku od wszystkich dochodów osobistych.

Pracodawcy zarówno w sektorze prywatnym, jak i w sektorze publicznym są zobowiązani do płacenia składki na ubezpieczenie społeczne pracodawcy od kosztów pracy. Składka na ubezpieczenie społeczne pracodawcy jest zróżnicowana regionalnie, tak że stawka podatku zależy od lokalizacji firmy. Poszczególne gminy są umieszczone w różnych strefach, w których obowiązują zróżnicowane stawki podatkowe. Stawki są ustalane corocznie przez Storting³⁷ (*Arbeidsgiveravgift*, b.d.). Stawki te ukazano w tab. 2.13.

Tabela 2.13. Składki na ubezpieczenie społeczne płacone przez pracodawcę w latach 2024 i 2025 w Norwegii

Strefa	Zwykłe branże (%)	Rolnictwo i rybołówstwo (%)
W	14,1	14,1
Ia	14,1	10,6
II	10,6	10,6
III	6,4	6,4
IV	5,1	5,1
IVa	7,9	5,1
V	0	0
Dodatkowy podatek pracodawcy od wynagrodzeń powyżej 850 000 NOK	5,0	5,0

Źródło: (*Arbeidsgiveravgift*, b.d.).

Po uwzględnieniu składki na ubezpieczenie społeczne płaconej przez pracodawcę maksymalna stawka podatku krańcowego od kosztów pracy wynosi 55,8% (*Maksimaleffektive...*, b.d.).

Prowadząc działalność gospodarczą w rolnictwie, ogrodnictwie, pszczelarstwie (produkcja miodu), hodowli alpaka oraz koni do drugiego roku życia³⁸ przez okres dłuższy niż sześć miesięcy w roku dochodowym, można być uprawnionym do odliczeń rolnych. Dochód z leśnictwa lub hodowli reniferów nie uprawnia do odliczeń rolnych (*Jordbruksfradrag*, b.d.).

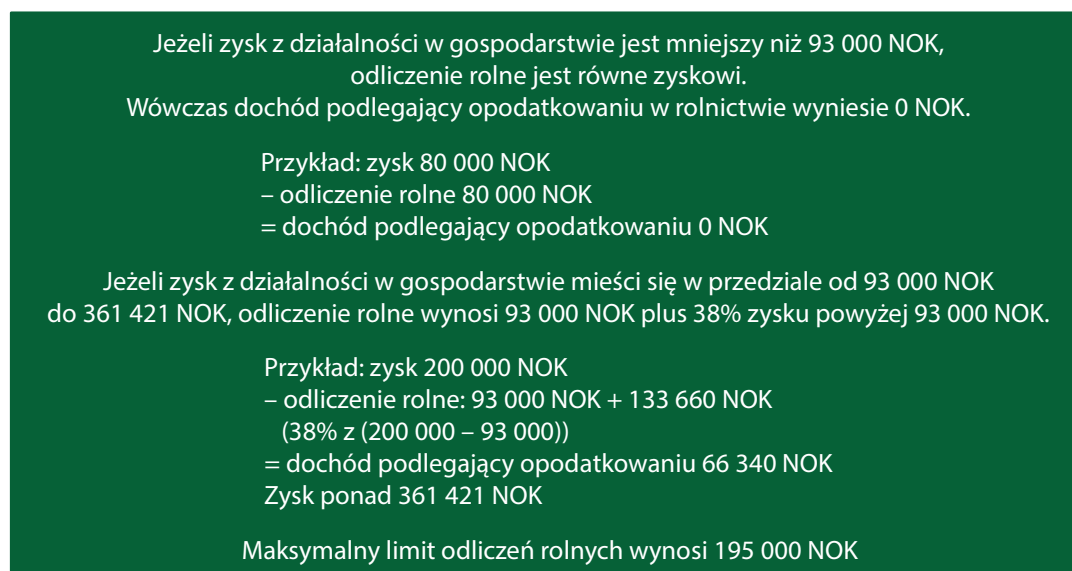
³⁷ Jednoizbowy parlament Królestwa Norwegii.

³⁸ Gdy prowadzona jest w oparciu o więcej niż 50% paszy własnej.

Specjalne zasady ustalania dochodu w rolnictwie, rybołówstwie i akwakulturze³⁹ (hodowli ryb) zostały uregulowane w § 8-1 ustawy o podatku od majątku i dochodów (Lov om skatt...). Ulga ta dotyczy podatnika, który mieszkał w gospodarstwie rolnym zgodnie z przepisami dotyczącymi rejestracji krajowej przez ponad połowę roku podatkowego i jest obliczana na podstawie ogólnego dochodu podatników, którzy:

- uzyskali dochód z rolnictwa, ogrodnictwa i/lub sadownictwa,
- i/lub prowadzili drugą działalność (produkcja miodu),
- i/lub prowadzili hodowlę zwierząt futerkowych, nawet jeśli działalność ta nie była związana z rolnictwem, ogrodnictwem i sadownictwem.

W okresie 2022-2024 podatnikowi przysługiwało odliczenie od dochodu w wysokości 93 000 NOK⁴⁰. W przypadku uzyskania dochodu powyżej 93 000 NOK ma zastosowanie stawka podatkowa w wysokości 38%, obowiązująca od 2012 r.⁴¹ Maksymalne roczne odliczenie może wynieść 195 000 NOK⁴² (*Special Allowance...*, b.d.). Przykładowy schemat obliczania dochodu podlegającego opodatkowaniu w rolnictwie w zależności od uzyskanego zysku prezentuje schemat na rys. 2.3.



Rys. 2.3. Schemat obliczania dochodu podlegającego opodatkowaniu w rolnictwie w zależności od uzyskanego zysku

Źródło: (*Jordbruksfradrag*, b.d.).

W 2023 r. zyski w spółkach opodatkowane były jak zwykły dochód liniową stawką podatku. Straty można przenieść na przyszłe lata i odliczyć od późniejszych zysków. W okresie 1992-2013 stawka wynosiła 28%, w latach 2014 i 2015 stawkę obniżono do 27%, a w 2016 r.

³⁹ Są również specjalne zasady ustalania dochodu dla innych branż, m.in. Fundusz Rozliczeń i Konwersji dla Reniferów, banków, firm ubezpieczonych – rozdz. 8 ustawy o podatku od majątku i dochodów (Lov om skatt..., 1999).

⁴⁰ 54 200 NOK w okresie 2008-2011, 63 500 NOK w okresie 2012-2019 i 90 000 NOK w okresie 2020-2021.

⁴¹ W okresie 2008-2011 wynosiła 32%.

⁴² 142 000 NOK w okresie 2008-2011, 166 400 NOK w okresie 2012-2019 i 190 400 NOK w okresie 2020-2021.

do 25% (Det Kongelige Finansdepartement, 2014, s. 10). Na podstawie informacji znalezionych na stronie internetowej Ministerstwa Finansów Norwegii⁴³ stawki podatku wynosiły: w 2017 r. 24%, w 2018 r. 23%, a od 2019 r. 22%. Określenie dochodu podlegającego opodatkowaniu opiera się na wynikach wykazanych w rocznych sprawozdaniach finansowych, skorygowanych na mocy ustawodawstwa lub innych przepisów prawa. Zyski kapitałowe oblicza się jako różnicę między ceną sprzedaży a pierwotnym kosztem nabycia pomniejszonym o dokonaną amortyzację podatkową (KPMG, 2020, s. 12). W przypadku tego podatku nie ustalono żadnych preferencji dla rolnictwa.

Oprócz ogólnego podatku dochodowego od osób prawnych istnieje specjalny podatek od dochodów z wydobywania ropy naftowej. Specjalna stawka podatku w 2023 r. wynosiła 71,8%. Naliczony podatek dochodowy od osób prawnych można odliczyć od specjalnej podstawy opodatkowania, tak aby efektywna specjalna stawka podatku wyniosła 56% (Det Kongelige Finansdepartement, b.d., s. 54).

Przemysł hydroenergetyczny ma dostęp do rzadkich odnawialnych zasobów naturalnych, co powoduje znaczną opłatę za użytkowanie gruntu. W związku z tym przedsiębiorstwa hydroenergetyczne płacą państwu podatek od czynszu za grunt, oprócz ogólnego podatku dochodowego od osób prawnych. Formalna stawka podatku od czynszu gruntowego w 2023 r. wynosiła 57,7%. Podatek dochodowy od osób prawnych związany z czynszem gruntowym można odliczyć od podstawy podatku od czynszu gruntowego, tak aby efektywna stawka podatku od czynszu gruntowego wynosiła 45% (Det Kongelige Finansdepartement, b.d., s. 55).

Począwszy od roku dochodowego 2007, spółki podlegające podatkowi od transportu morskiego są zwolnione z podatku od dochodów z żeglugi i płacą jedynie podatek tonażowy. Podatek tonażowy jest opłatą roczną obliczaną na podstawie tonażu netto statku, a stawka zmienia się w zależności od przedziału tonażowego (Det Kongelige Finansdepartement, b.d., s. 56).

Podatnicy indywidualni płacą podatek od majątku (*formuesskatt*) w wysokości 1,0% majątku netto podlegającego opodatkowaniu, tj. majątku brutto pomniejszonego o zadłużenie, powyżej minimalnego odliczenia wynoszącego 1,7 mln NOK w 2023 r. Małżonkowie otrzymują wspólne minimalne odliczenie w wysokości 3,4 mln NOK. W przypadku aktywów netto przekraczających 20 mln NOK podatek od majątku płacony jest według stawki 1,1%. Wartość domu, w którym mieszka właściciel, tzw. rezydencji osobistej, jest szacowana na ok. 25% jej wartości rynkowej wynoszącej 10 mln NOK. Wartość nadwyżkową natomiast wycenia się na 70%. Inne rezydencje są wyceniane na 100% wartości rynkowej (Det Kongelige Finansdepartement, b.d., s. 56-57).

Rady gmin mogą zdecydować się na nałożenie podatku od nieruchomości zgodnie z ustawą o podatku od nieruchomości. Wszyscy właściciele nieruchomości mogą być zobowiązani do zapłaty tego podatku (Det Kongelige Finansdepartement, b.d., s. 58). Zgodnie z § 11 ustawy z 1976 r. o podatku od nieruchomości dla gmin (*Lov om eignedomsskatt...*) podatek od nieruchomości musi wynosić co najmniej 1 NOK i nie więcej niż 7 NOK za każde 1000 NOK oszacowanej wartości. Jednakże w przypadku rezydencji i domów wypoczynko-

⁴³ Tabela dołączona do wykresu 2.10 w dokumencie o budżecie na 2024 r. (Det Kongelige Finansdepartement, b.d.).

wych podatek od nieruchomości nie może przekraczać 4 NOK na każde 1000 NOK oszacowanej wartości. W 2023 r. 322 z 356 gmin wprowadziły podatek od nieruchomości, z czego 247 ma podatek od nieruchomości od mieszkań na terenie całej gminy lub jej części (Det Kongelige Finansdepartement, b.d., s. 58).

Podatek od wartości dodanej (*Merverdiavgiften*) uregulowany jest ustawą z 2009 r. o podatku od towarów i usług (Lov om merverdiavgift...). Jest powszechnym podatkiem nakładanym na krajową konsumpcję towarów i usług. Podatek od towarów i usług pobierają i płacą przedsiębiorcy podlegający opodatkowaniu. Podatek od towarów i usług naliczany jest na wszystkich poziomach obrotu. Przedsiębiorcy będący podatnikami podatku VAT mogą od swoich zakupów odliczyć podatek naliczony. Pomaga to zapewnić, że podatek nie obciąża podlegających opodatkowaniu przedsiębiorstw w łańcuchu dostaw, a zatem opodatkowuje końcową konsumpcję towarów i usług. Ogólna stawka podatku od wartości dodanej w Norwegii wynosi 25%. W podatku VAT istnieje kilka wyjątków, zwolnień i stawek obniżonych. Produkty spożywcze objęte są obniżoną stawką w wysokości 15%, natomiast niektóre usługi objęte są niską stawką wynoszącą 12%. Niektóre towary i usługi są zwolnione według tzw. stawki zerowej. Z podatku VAT zwolnionych jest kilka usług, m.in. usługi finansowe, opieka zdrowotna i edukacja. Przedsiębiorcy, którzy nie są objęci systemem VAT, nie otrzymują odliczenia podatku VAT od nabywanych towarów i usług (Det Kongelige Finansdepartementet, 2022, s. 42).

Podatki akcyzowe to podatki pobierane od określonych towarów i usług, pochodzenia zagranicznego lub krajowego. Ponadto istnieją podatki akcyzowe związane z własnością lub zmianą własności niektórych towarów i nieruchomości (Det Kongelige Finansdepartement, b.d., s. 61).

Stosowanie podatków ekologicznych w Norwegii jest stosunkowo częste w porównaniu z krajami uprzemysłowionymi w Europie i poza nią. Prawie całe wykorzystanie energii kopalnej w Norwegii jest wyceniane na podstawie podatków i/lub europejskiego systemu kwot, a stawki podatkowe od wykorzystania produktów energii kopalnej są stosunkowo wysokie (Det Kongelige Finansdepartement, 2022, s. 42). Oprócz podatków od gazów cieplarnianych (CO₂, HFK, PFK i SF₆) wprowadzono podatki od siarki, NO_x, spalania odpadów, pestycydów i niektórych substancji chemicznych szkodliwych dla zdrowia i środowiska. Oprócz podatków środowiskowych i energetycznych istnieją inne podatki, które są uzasadnione fiskalnie, ale które są również przypisane celom środowiskowym. Dotyczy to np. jednorazowego podatku od pojazdów mechanicznych, zróżnicowanego m.in. ze względu na emisję CO₂ i NO_x (Det Kongelige Finansdepartement, b.d., s. 61).

Zakończenie

Podsumowując przeprowadzoną analizę, można stwierdzić, że w opodatkowaniu dochodów z działalności rolniczej stosuje się większe lub mniejsze rozwiązania preferencyjne. W Belgii, w Hiszpanii, na Litwie, w Niemczech i w Republice Czeskiej rolnicy są traktowani na tych samych zasadach co inne grupy zawodowe przy jednoczesnym stosowaniu preferencyjnych rozwiązań w sektorze rolnym. W Norwegii natomiast są stosowane te same zasady w rolnictwie i poza rolnictwem, bez specjalnych konstrukcji istotnie wspierających rolnictwo.

Najważniejszym obciążeniem sektora rolnego w analizowanych krajach w zakresie podatków o charakterze dochodowym jest podatek dochodowy od osób fizycznych. Jest to spowodowane tym, że w tych państwach dominują rodzinne gospodarstwa rolne. Wyjątkiem jest Republika Czeska, gdzie istotną częścią gospodarki rolnej są również spółdzielnie i spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, tym samym główną rolę odgrywa podatek od dochodów osób prawnych. W analizowanych krajach, z wyjątkiem Republiki Czeskiej i Litwy, w których ustalana jest stawka proporcjonalna, występuje w podatku dochodowym od osób fizycznych stawka progresywna. W Norwegii natomiast jest zarówno stawka liniowa, jak i progresywna uzależniona od rodzaju dochodu. Dochód rolniczy jest traktowany jako odrębna kategoria podatkowa w Hiszpanii i w Niemczech. Szacunkowe metody ustalania dochodu rolniczego są w Belgii, w Niemczech i w Hiszpanii.

Konstrukcja podatku dochodowego opiera się na tych samych elementach, przy czym najważniejsze to: przedmiot opodatkowania, skala podatkowa oraz zestaw ulg i zwolnień. Szczegółowe rozwiązania różniące te kraje odnoszą się do zasad ustalania podstawy opodatkowania i skali podatkowej, a także katalogu ulg i zwolnień. W zakresie opodatkowania dochodów rolników (osób fizycznych), zysków i zysków kapitałowych spotkamy się z preferencjami we wszystkich sześciu analizowanych krajach. Dotyczą one:

- możliwości stosowania metody kasowej zamiast metody księgowej (Hiszpania, Litwa, Niemcy);
- uproszczonej rachunkowości z dochodem do opodatkowania obliczanym na podstawie standardowych lub hipotetycznych przychodów i kosztów (Belgia, Hiszpania, Niemcy, Republika Czeska);
- podatków nakładanych na dochód z nieruchomości zamiast rzeczywistej działalności rolniczej (Belgia, Litwa, Niemcy);
- zwolnień podatkowych:
 - dla rolników o niskich dochodach (Litwa);
 - dla dochodów z określonych produktów (Hiszpania, Norwegia);
 - dla dochodów z określonych regionów (Belgia, Hiszpania);
- ulg specjalnych (Belgia, Hiszpania, Litwa, Niemcy, Norwegia);
- uśredniania zwolnień podatkowych, wyrównywania dochodów, odroczenia i programów kompensacji dochodów (Hiszpania);
- wyceny inwentarza żywego do celów podatkowych (Niemcy).

Z preferencyjnym traktowaniem rolników w zakresie podatku od osób prawnych spotkamy się we wszystkich sześciu analizowanych państwach.

W przedstawionych krajach są również preferencje związane z opodatkowaniem nieruchomości. Dotyczą głównie zwolnień z płacenia podatku gruntowego na Litwie i w Norwegii czy wyceny gruntów do celów podatkowych niższej niż ich wartość rynkowa (w Belgii), a także obniżonych stawek podatku od nieruchomości (w Belgii).

Również w sześciu analizowanych krajach spotkamy się z preferencjami w rolnictwie w związku z podatkiem od towarów i usług oraz podatkiem od paliw. W Niemczech spotkamy się również ze zwolnieniem pojazdów rolniczych z tzw. podatków samochodowych, które są wykorzystywane do finansowania budowy dróg.

Natomiast w Polsce system podatkowy w rolnictwie obejmuje w szczególności: podatek rolny, podatek od nieruchomości, podatek od towarów i usług, podatek dochodowy od działów specjalnych produkcji rolnej (Ministerstwo Rolnictwa i Rozwoju Wsi, b.d.).

1. **Podatek rolny** regulują przepisy:
 - 1.1. Ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym,
 - 1.2. Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 10 grudnia 2001 r. w sprawie zaliczenia gmin oraz miast do jednego z czterech okręgów podatkowych,
 - 1.3. Komunikatu Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 19 października 2022 r. w sprawie średniej ceny skupu żyta za okres 11 kwartałów będącej podstawą do ustalenia podatku rolnego na rok podatkowy 2023.
2. **Podatek od nieruchomości i podatek od środków transportowych** regulują przepisy Ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych.
3. Zasady funkcjonowania **podatku od towarów i usług** w rolnictwie zostały określone w Ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.
4. **Podatek dochodowy z działów specjalnych produkcji rolnej** jest regulowany przepisami:
 - 4.1. Ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych,
 - 4.2. Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych,
 - 4.3. Rozporządzenia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 25 listopada 2020 r. w sprawie norm szacunkowych dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej.

Przedstawione rozwiązania podatkowe w wybranych krajach mogą być przykładem dla decydentów politycznych w Polsce do skonstruowania ustawodawstwa podatkowego w zakresie postulowanego od wielu lat podatku dochodowego dla rolników.

Bibliografia

- Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), die zuletzt durch Artikel 19 des Gesetzes vom 2. Dezember 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 387) geändert worden ist. https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/BJNR006130976.html
- Administracion.gob.es. (2024). *Excise Duty on Mineral Oils*. https://administracion.gob.es/pag_Home/en/Tu-espacio-europeo/derechos-obligaciones/empresas/impuestos/especiales/hidrocarburos.html
- Agencia Tributaria. (b.d. a). *Practical Manual for Income Tax 2023*. Pobrano 27.06.2024 z https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/en_gb/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/irpf-2023/c09-rendimientos-actividades-economicas-eo-fores/determinacion-rendimiento-neto/introduccion-esquema.html
- Agencia Tributaria. (b.d. b). *Simplified System*. Pobrano 28.06.2024 z https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/en_gb/iva/regimenes-tributacion-iva/regimen-simplificado.html
- Agencia Tributaria. (b.d. c). *Special System for Agriculture, Livestock Farming and Fishing*. Pobrano 28.06.2024 z https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/en_gb/iva/regimenes-tributacion-iva/regimen-especial-agricultura-ganaderia-pesca.html
- Algemene wet inzake douane en accijnzen. <https://www.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/public/fisconet/document/dfc6dda8-80b8-4ea0-b4b3-79ad8bef61f9/accijns>
- Alminneleg-inntekt. (b.d.). Skatteetaten. Pobrano 15.07.2024 z <https://www.skatteetaten.no/nn/tabellar-og-satsar/alminneleg-inntekt/>
- Andersen, F. G., Asheim, L. J., Mittenzwei, K. i Veggeland, F. (2002). *Taxation of Agriculture in Selected Countries. Study of The United States, Canada, Australia, Germany, United Kingdom, Ireland, France, Switzerland and Italy with relevance to the WTO*. Norwegian Agricultural Economics Research Institute.
- Arbeidsgiveravgift. (b.d.). Skatteetaten. Pobrano 15.07.2024 z <https://www.skatteetaten.no/nn/tabellar-og-satsar/arbeidsgiveravgift/>
- Budlewska, R. i Dziemianowicz, R. (2015). Estimation of Tax Base in Personal Income Tax as a Form of Support for Agriculture in Germany. *Ecoforum* 4(1), 203-209. https://www.academia.edu/83901755/Estimation_of_Tax_Base_in_Personal_Income_Tax_as_a_Form_of_Support_for_Agriculture_in_Germany
- Čerka, P. i Grigienė, J. (2017). Is Fairness Principle Infringed in Taxation of Agricultural Activity? W: M. Burzec, P. Smoleń (red.), *Essential Problems with Taxation of Agriculture* (s. 253-264). Wydawnictwo KUL.
- Cnossen, S. (2017). *VAT and Agriculture Lessons from Europe* (CPB Discussion Paper no. 341). <https://www.cpb.nl/sites/default/files/omnidownload/CPB-Discussion-Paper-341-VAT-and-agriculture-lessons-from-europe.pdf>
- Compensation Percentages Applied by the Member States Under the Common Flat-Rate Scheme for Farmers*. (2018). https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/8e2ef806-dde2-4e36-bd02-c1247d2c2e68_en?filename=flat_rate_farmers_scheme_compensation_percentages_en.pdf
- Czech Invest. (2024a). *Fact Sheet No.11 – Taxation*. https://www.czechinvest.org/getattachment/Unsere-Dienstleistungen/Doing-business-in-the-Czechia/Doing-business-in-the-Czech-Republic-Taxation-cn/Fact-sheet_11-Taxation.pdf
- Czech Invest. (2024b). *Fact Sheet No.12 – Corporate Income Tax*. https://www.czechinvest.org/getattachment/Unsere-Dienstleistungen/Doing-business-in-the-Czechia/Doing-business-in-the-Czech-Republic-Taxation-cn/Fact-sheet_12-Corporate-Income-Tax.pdf
- Czech Invest. (2024c). *Taxation System*. <https://www.czechinvest.org/en/For-Investors/Doing-business-in-the-Czech-Republic/Taxation-system>
- Deloitte. (2017a). *Taxation and Investment in Czech Republic 2017*. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-czechrepublicguide-2017.pdf>
- Deloitte. (2017b). *Taxation and Investment in Germany 2017*. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-germanyguide-2017.pdf>

- Det Kongelige Finansdepartement. (b.d.). *Prop. 1 LS (2023-2024). Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak og stortingsvedtak) for budsjettåret 2024. Skatter og avgifter 2024*. Pobrano 15.07.2024 z <https://www.regjeringen.no/contentassets/74e37d21af5c423bb247871958884e0e/no/pdfs/prp202320240001ls0dddpdfs.pdf>
- Det Kongelige Finansdepartement. (2014). *The Norwegian Tax System – Main Features and Developments*. https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/fin/statsbudsjettet/english/2015_tax_prop_1_chap_2.pdf
- Det Kongelige Finansdepartementet. (2022). *Et helhetlig skattesystem*. NOU 2022: 20. Utredning fra et utvalg oppnevnt ved kongelig resolusjon 18. juni 2021. Avgitt til Finansdepartementet 19. desember 2022, Oslo 2022. <https://www.regjeringen.no/contentassets/2dcc57a783cc4403bbdb48558514dc38/no/pdfs/nou202220220020000dddpdfs.pdf>
- Dziemianowicz, R. I. (2006). Specyfika konstrukcji podatku dochodowego obciążającego gospodarstwa rolne w Unii Europejskiej. *Zeszyty Naukowe SGGW w Warszawie – Problemy Rolnictwa Światowego*, 15, 235-245. https://sj.wne.sggw.pl/pdf/PRS_2006_T15_n_s235.pdf
- Dziemianowicz, R. I. (2007). Ocena polskich rozwiązań w zakresie opodatkowania rolnictwa na tle systemów obowiązujących w wybranych krajach Unii Europejskiej. *Zeszyty Naukowe SGGW w Warszawie – Problemy Rolnictwa Światowego*, 2, 184-194. <https://doi.org/10.22630/PRS.2007.2.33>
- Dziemianowicz, R. I. i Budlewska, R. (2014a). Preferencje podatkowe jako instrument polityki rolnej – na przykładzie wybranych państw Unii Europejskiej. *Zeszyty Naukowe SGGW w Warszawie – Problemy Rolnictwa Światowego*, 14(2), 43-58. <https://doi.org/10.22630/PRS.2014.14.2.20>
- Dziemianowicz, R. I. i Budlewska, R. (2014b). Szacowanie podstawy opodatkowania w podatku od dochodów osobistych jako forma wsparcia rolnictwa – przykład Niemiec. *Roczniki Naukowe Stowarzyszenia Ekonomistów Rolnictwa i Agrobiznesu*, 16(1), 35-41.
- Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung (EStG) vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, S. 3862), das zuletzt durch Artikel 27 des Gesetzes vom 20. August 2021 (BGBl. I S. 3932) geändert worden ist. <https://www.gesetze-im-internet.de/estg/BJNR010050934.html>
- Elfri.be. (2020). *Landbouwennootschap*. <https://www.elfri.be/artikel/landbouwennootschap>
- Et helhetlig skattesystem*. (2023). NOU 2022: 20. <https://www.regjeringen.no/contentassets/2dcc57a783cc4403bbdb48558514dc38/no/pdfs/nou202220220020000dddpdfs.pdf>
- Europe Accountants. (b.d. a). *Income Tax*. Pobrano 3.05.2024 z <https://www.europeaccountants.com/spain/income-tax>
- Europe Accountants. (b.d. b). *Rates and Allowances*. Pobrano 13.01.2022 z <https://www.europeaccountants.com/spain/tax-rates>
- European Commission. (b.d.). *Phasing out Environmentally Harmful Subsidies*. Pobrano 3.02.2024 z https://environment.ec.europa.eu/economy-and-finance/phasing-out-environmentally-harmful-subsidies_en
- Eurostat. (2017). *Key Farm Variables: Area, Livestock (LSU), Labour Force and Standard Output (SO) by Agricultural Size of Farm (UAA), Legal Status of Holding and NUTS 2 Regions*. https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/EF_KVAAREG__custom_4291234/default/table?lang=en
- Fairman, S. (2024). *Taxes in Belgium. Property Tax*. <https://www.expatica.com/be/finance/taxes/taxes-in-belgium-100073/#property-tax>
- Federal Public Service Finance. (2021). *Tax Survey, nr. 32/2021. General Administration Strategic Expertise and Support*. https://financien.belgium.be/sites/default/files/Statistieken_SD/FM_MF_TS_StM/TS2021_V01_entire.pdf
- Federal Public Service Finance. (b.d.). *Tax Rates*. Pobrano 30.01.2024 z <https://finance.belgium.be/en/private-individuals/tax-return/tax-rates-income/tax-rates#q1>
- Federale Overheidsdienst Sociale Zekerheid. (2024). *Everything You Have Always Wanted to Know About Social Security*. <https://socialsecurity.belgium.be/sites/default/files/content/docs/en/publications/everything-social-security-en.pdf>
- Garrigues. (2024). *Guide to Business in Spain. 3: Tax System*. https://www.investinspain.org/content/dam/icex-invest/documentos/publicaciones/guia_negocios/03_CHAPTER_ENG.pdf
- Giersz, Z. (2013). *Systemy ubezpieczenia i zabezpieczenia społecznego rolników w krajach OECD. Przegląd rozwiązań systemowych i źródeł finansowania systemów odrębnych dla rolników*. FAPA.
- Grau Ruiz, M. A. (2017). *Taxes and Agriculture in Spain*. W: M. Burzec, P. Smoleń (red.), *Essential Problems with Taxation of Agriculture* (s. 205-218). Wydawnictwo Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego.

- Gruziel, K. i Raczkowska, M. (2018). The Taxation of Agriculture in the European Union Countries. *Zeszyty Naukowe SGGW W Warszawie – Problemy Rolnictwa Światowego*, 18(4), 162-174. <https://doi.org/10.22630/PRS.2018.18.4.107>.
- Havel, P. (2024, 12.01). *Týden v zemědělství podle Petra Havla – č. 2. Asociace soukromého zemědělství ČR*. <https://www.asz.cz/clanek/12044/tyden-v-zemedelstvi-podle-petra-havla-c-2/>
<https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=RD TAX#> (pobrano 7.02.2024).
- Hybka, M. M. (2014). *Konsekwencje fiskalne ulg w podatku dochodowym od osób fizycznych w Niemczech*. *Studia Oeconomica Posnaniensia*, 2(6(267)), 208-222. https://www.researchgate.net/publication/296196135_KONSEKWENCJE_FISKALNE_ULG_W_PODATKU_DOCHODOWYM_OD_OSOB_FIZYCZNYCH_W_NIEMCZECH
- I Am Expat. (b.d.). *German Tax System & Taxes in Germany*. Pobrano 28.06.2024 z <https://www.iamexpat.de/expat-info/taxation-germany/german-tax-system>
- iRozhlas. (2024, 18.02). *Výborný chce podpořit střední zemědělce. Zvažuje osvobodit dotace od daně, ANO souhlasí*. https://www.irozhlas.cz/zpravy-domov/vyborny-zemedelstvi-dotace-dan-stavka-protest_2402181324_har
- Jánošíková, P. (2017). Taxation of Agriculture in the Czech Republic. W: M. Burzec P. Smoleń (red.), *Essential Problems with Taxation of Agriculture* (s. 287-298). Wydawnictwo KUL.
- Jordbruksfradrag. (b.d.). Skatteetaten. Pobrano 3.02.2024 z <https://www.skatteetaten.no/en/business-and-organisation/reporting-and-industries/industries-special-regulations/agriculture-forestry-and-fisheries/jordbruk/jordbruksfradrag/>
- Komisja Europejska. (b.d.). *Taxes in Europe Database v4*. https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/#/home
- Komunikat Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 19 października 2022 r. w sprawie średniej ceny skupu żyta za okres 11 kwartałów będącej podstawą do ustalenia podatku rolnego na rok podatkowy 2023 (M.P. z 2022 r. poz. 995).
- Koninklijk besluit nr. 20, van 20 juli 1970, tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven. <https://www.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/public/fisconet/document/34d712b1-a5f3-4e61-aceb-d20ed1302a03>
- Körperschaftsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4144), das zuletzt durch Artikel 8 des Gesetzes vom 2. Dezember 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 387) geändert worden ist. https://www.gesetze-im-internet.de/kstg_1977/BJNR025990976.html
- KPMG. (2020). *Tax Facts 2020. A Survey of the Norwegian Tax System*. https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/no/pdf/2023/02/Tax%20facts%202020%20_WEB.pdf
- KPMG. (2024). *Taxation of International Executives: Czech Republic*. <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmgsites/xx/pdf/2023/01/TIES-CzechRepublic.pdf.coredownload.inline.pdf>
- Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas 2002 (Valstybės žinios, 2002-07-19, Nr. 73-3085). <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalActEditions/lt/TAD/TAIS.171369?faces-redirect=true>
- Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas 2004 (Valstybės žinios, 2004-04-28, Nr. 63-2243). <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalActEditions/lt/TAD/TAIS.231855>
- Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas 2001 (Valstybės žinios, 2001-12-29, Nr. 110-3992). <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalActEditions/lt/TAD/TAIS.157066>
- Lietuvos Respublikos socialinės apsaugos ir darbo ministerija. (2024). *Social Insurance Contributions*. <https://socmin.lrv.lt/en/activities/social-insurance-1/social-insurance-contributions/>
- Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymas 1996 (Valstybės žinios, 1996-06-12, Nr. 55-1287). <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.28356/asr>
- Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymas 1991 (Lietuvos aidas, 1991-05-31, Nr. 107-0). <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalActEditions/lt/TAD/TAIS.1327>
- Litwińczuk, H. (red.). (2008). *Prawo podatkowe przedsiębiorców* (t. I, wyd. 6). Oficyna a Wolters Kluwer business.
- Lov om eignedomsskatt til kommunane (eignedomsskattelova). LOV-1975-06-06-29. <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1975-06-06-29>
- Lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven). LOV-2009-06-19-58. <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2009-06-19-58>
- Lov om skatt av formue og inntekt – Skatteloven. LOV-1999-03-26-14. <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1999-03-26-14>

- Maksimale effektive marginale skattesatser*. (b.d.). Skatteetaten. Pobrano 15.07.2024 z <https://www.skatteetaten.no/satser/maksimale-effektive-marginale-skattesatser/>
- Maunder, S. (2024a). *How to File Income Tax in Spain in 2024*. <https://www.expatica.com/es/finance/taxes/income-tax-spain-101437/>
- Maunder, S. (2024b). *The Tax System in Spain*. https://www.expatica.com/es/finance/Taxation-in-Spain_471614.html
- Ministerio de Hacienda y Función Pública. (2022). Orden HFP/1172/2022, de 29 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2023 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE 288 de 01/12/2022). https://www.boe.es/buscar/legislacion.php?campo%5B2%5D=TITULOS&dato%5B2%5D=HFP/1172/2022&accion=Buscar&checkbox_solo_tit=S&sort_field%5B0%5D=PESO&sort_order%5B0%5D=desc
- Ministry of Finance of the Republic of Lithuania. (2024). *Excise Duties*. <https://finmin.lrv.lt/en/competence-areas/taxation/main-taxes/excise-duties/>
- Minstefradrag*. (b.d.). Skatteetaten. Pobrano 15.07.2024 z <https://www.skatteetaten.no/nn/tabellar-og-satsar/minstefradrag/>
- Ministerstwo Rolnictwa i Rozwoju Wsi. (b.d.). *Informacja o podatkach w rolnictwie*. Pobrano 12.10.2024 z <https://www.gov.pl/web/rolnictwo/informacja-o-podatkach-w-rolnictwie>
- OECD. (b.d.). OECD Tax Database. Pobrano 21.01.2024 z: <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database.htm>
- OECD. (2005). *Taxation and Social Security in Agriculture*. OECD Publishing. https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2005/11/taxation-and-social-security-in-agriculture_g1gh5e08/9789264013650-en.pdf
- OECD. (2020). *Taxation in Agriculture*. OECD Publishing. https://www.oecd.org/en/publications/taxation-in-agriculture_073bdf99-en.html
- OECD. (2022). *Consumption Tax Trends 2022. VAT/GST and Excise, Core Design Features and Trends*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/6525a942-en>
- Pawłowska-Tyszko, J. (red.). (2011). *Zmiany systemu ubezpieczeń społecznych rolników a finanse państwa*. Seria Raporty Programu Wieloletniego 2011-2014, nr 2. Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej – Państwowy Instytut Badawczy.
- Pawłowska-Tyszko, J. (red.). (2013a). *Systemy podatkowe w krajach Unii Europejskiej*. Seria Raporty Programu Wieloletniego 2011-2014, nr 83. Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej – Państwowy Instytut Badawczy.
- Pawłowska-Tyszko, J. (red.). (2013b). *The Social Insurance System for Farmers and Its Impact on Public Finances*. Seria Raporty Programu Wieloletniego 2011-2014, nr 2.1. Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej – Państwowy Instytut Badawczy, Warszawa 2013.
- Pawłowska-Tyszko, J. i Soliwoda, M. (2014). *Agricultural Farm Income and Competitiveness of the Tax and Insurance Systems*. Multi-Annual Programme 2011-2014. Competitiveness of the Polish Food Economy Under the Conditions of Globalization and European Integration, no 121.1. Institute of Agricultural and Food Economics – National Research Institute.
- Personfradrag*. (b.d.). Skatteetaten. Pobrano 15.07.2024 z <https://www.skatteetaten.no/nn/tabellar-og-satsar/personfradrag/>
- PwC. (2024a). *Germany: Corporate – Taxes on Corporate Income*. <https://taxsummaries.pwc.com/germany/corporate/taxes-on-corporate-income>
- PwC. (2024b). *Spain. Individual – Other Taxes: Social Security Contributions*. <https://taxsummaries.pwc.com/spain/individual/other-taxes>
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 grudnia 2001 r. w sprawie zaliczenia gmin oraz miast do jednego z czterech okręgów podatkowych (Dz.U. Nr 143, poz. 1614).
- Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 25 listopada 2020 r. w sprawie norm szacunkowych dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej (Dz. U. z 2020 r. poz. 2218).
- Soliwoda, M. i Pawłowska-Tyszko, J. (2014). Agricultural Taxation in Poland vs. Solutions in Selected EU Countries. *Economic Science for Rural Development*, (33), 99-107. https://www.academia.edu/115156822/Agricultural_taxation_in_Poland_vs_solutions_in_selected_EU_countries
- Spain Accountants. (b.d.). *Income Tax*. Pobrano 3.05.2024 z <https://www.europeaccountants.com/spain/income-tax>

- Special Allowance for Agriculture*. (b.d.). Skatteetaten. Pobrano 16.01. 2024 z <https://www.skatteetaten.no/en/rates/special-allowance-for-agriculture/?year=2024#rateShowYear>
- The Norwegian Tax Administration. (b.d.). *Bracket Tax. Trinnskatt*. Pobrano 15.07.2024 z <https://www.skatteetaten.no/en/Rates/bracket-tax/>
- Trinnskatt*. (b.d.). Skatteetaten. Pobrano 15.07.2024 z <https://www.skatteetaten.no/nn/tabellar-og-satsar/trinnskatt/>
- Trygdeavgift*. (b.d.). Skatteetaten. Pobrano 15.07.2024 z <https://www.skatteetaten.no/nn/tabellar-og-satsar/trygdeavgift/?year=2024#rateShowYear>
- Ūkininkų ir kitų žemės ūkio veiklą vykdančių gyventojų mokesčiai 2024. VMI. <https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/391098/%C5%ABkininkai+leidinys.pdf/132aed96-7246-e0ce-51f0-a0059d194be6?t=1733922056769>
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2022 r. poz. 931).
- Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 70).
- Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2020 r. poz. 333).
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2587).
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2022 r. poz. 2647).
- Valstybinė Mokesčių Inspekcija. (2023a). Kada ir kaip taikoma (netaikoma) žemės mokesčio lengvata ūkininkams? <https://www.vmi.lt/evmi/en/lengvatų-taikymas-ūkininkams1>
- Valstybinė Mokesčių Inspekcija. (2023b). *Kokie yra nekilnojamojo turto mokesčio tarifai?* <https://www.vmi.lt/evmi/en/tarifai-6-str.-2>
- Valstybinė Mokesčių Inspekcija. (b.d. a). *Pajamos ir jų deklaravimas*. Pobrano 17.05.2024 z <https://www.vmi.lt/evmi/en/pajamos-ismokos-ir-ju-deklaravimas#kokia-tvarka-pripazįstamos-ir-kaip-apmokestinamos-pajamos-gautos-iš-žemės-ūkio-veiklos>
- Valstybinė Mokesčių Inspekcija. (b.d. b). *Personal Income Tax*. Pobrano 17.05.2024 z <https://www.vmi.lt/evmi/en/gyventoju-pajamu-mokestis2>
- Valstybinė Mokesčių Inspekcija. (b.d. c). *Taxes Payable*. Pobrano 17.05.2024 z <https://www.vmi.lt/evmi/en/ko-kus-mokescius-reikia-moketi>
- Van der Veen, H. B., van der Meulen, H. A. B., van Bommel, K. H. M. i Doorneweert, B. (2007). *Exploring Agricultural Taxation in Europe*. LEI2007. <https://edepot.wur.nl/23200>
- Wet betreffende de algemene regeling inzake accijnzen. <https://www.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/public/fisconet/document/5d6dfb5a-46a6-446d-84c3-9f9c9ca17fe0>
- Wetboek van de Btw (Wet van 03.07.1969). <https://www.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/public/fisconet/document/503f4c00-9bca-4e7d-a3ca-c5b607723c95>
- Wetboek van de inkomstenbelastingen. Pobrano 10.09.2024 z <https://www.minfin.fgov.be/myminfin-web/pages/public/fisconet/document/8b1e4342-77b1-4c16-9044-cec5f3efa45e>
- www.agriculture.gov.ie
- www.cleiss.fr
- www.enasp.eu
- www.expatica.com/es/finance/Taxation-in-Spain_471614.html (pobrano 3.01.2024).
- www.ssa.gov/policy/docs/progdesc/ssptw/2016-2017/europe/switzerland.html
- www.svb.at
- Zákon České národní rady ze dne 20. listopadu 1992 č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. <https://www.e-sbirka.cz/sb/1992/586?zalozka=text>
- Zákon České národní rady ze dne 4. května 1992 č. 338/1992 Sb. o dani z nemovitých věcí. <https://www.e-sbirka.cz/sb/1992/338?zalozka=text>
- Zákon ze dne 1. dubna 2004 č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. <https://www.e-sbirka.cz/sb/2004/235/2024-01-01?f>
- Zákon ze dne 24. září 1997 č. 252/1997 Sb., o zemědělství. <https://www.e-sbirka.cz/sb/1997/252?zalozka=text>
- Zákon ze dne 26. září 2003 č. 353/2003 Sb., o spotřebních dancích. <https://www.e-sbirka.cz/sb/2003/353/2024-03-01?f=&zalozka=text>

Spis rysunków

1.1. Forma prawna prowadzenia rolniczej działalności gospodarczej	9
1.2. Marginalne stawki podatku dochodowego od osób fizycznych obowiązujące na szczeblu centralnym, 2022	9
1.3. Sposoby obliczania podstawy opodatkowania w gospodarstwach rolnych w krajach Unii Europejskiej.....	16
1.4. Ustawowa stawka podatku dochodowego od osób prawnych obowiązująca na szczeblu centralnym, 2000, 2010, 2020 i 2023.....	19
1.5. Stawki VAT w wybranych krajach OECD w 2022 roku	27
1.6. Domniemane stawki ulg podatkowych na wydatki na B + R w 2022 roku	38
1.7. Wysokość dofinansowania rolniczych systemów ubezpieczeń społecznych w krajach należących do ENASP w 2008 roku	42
2.1. Schemat ustalania dochodu do opodatkowania w Belgii.....	45
2.2. Schemat procedury ustalania podstawy opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych w Niemczech	73
2.3. Schemat obliczania dochodu podlegającego opodatkowaniu w rolnictwie w zależności od uzyskanego zysku	85

Spis tabel

1.1. Preferencje w sektorze rolnym w zakresie opodatkowania dochodu i majątku w wybranych krajach według raportu OECD z lat 2005 i 2020	6
1.2. Preferencje w sektorze rolnym w zakresie VAT, podatków środowiskowych, B + R, innowacji i ubezpieczenia społecznego w wybranych krajach według raportu OECD z lat 2005 i 2020	7
1.3. Preferencje w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych według raportu OECD z 2020 roku	10
1.4. Preferencje w zakresie podatków od dochodów (przedsiębiorstwa posiadające osobowość prawną) według raportu OECD z 2020 roku	20
1.5. Preferencje w zakresie podatków majątkowych według raportu OECD z 2020 roku	21
1.6. Preferencje w zakresie VAT i podatku od paliw w rolnictwie według Raportu OECD z 2020 roku	28
1.7. Procentowe stawki dla rolników w państwach członkowskich Unii Europejskiej w ramach systemu stawek ryczałtowych	33
1.8. Wartość ulgi w podatku paliwowym dla rolnictwa w latach 2000, 2005, 2010, 2015, 2018	34
1.9. Charakterystyka systemów zabezpieczenia społecznego w rolnictwie w wybranych państwach	39
1.10. Preferencje w systemach zabezpieczenia społecznego w rolnictwie	42
2.1. Schemat obliczania podatku w Belgii	46
2.2. Dochód podlegający opodatkowaniu (EUR) i stawki podatku dochodowego od osób fizycznych w latach 2022 i 2023 w Belgii	47
2.3. Ulgi podatkowe w Belgii związane z liczbą dzieci w roku podatkowym 2025 – dla dochodu 2024 (EUR)	47
2.4. Traktowanie wybranych kategorii podatkowych według dwóch metod ustalania dochodu rolniczego	49
2.5. Składki na ubezpieczenie społeczne w Belgii	51
2.6. Składka na ubezpieczenie społeczne w Belgii w przypadku samozatrudnienia w roku podatkowym 2022	52
2.7. Stawki podatkowe w podatku PIT w Hiszpanii, rok podatkowy 2024	53
2.8. Stawki podatku dochodowego w 2023 roku na Litwie	61
2.9. Wzory obliczenia ulgi w podatku dochodowym na Litwie	65
2.10. Schemat obliczania podstawy opodatkowania i należnego podatku CIT w Republice Czeskiej	78
2.11. Stawki podatku od gruntów oraz budowli i lokali	80
2.12. Stawki podatkowe mające zastosowanie do dochodu osobistego w 2024 roku w Norwegii	83
2.13. Składki na ubezpieczenie społeczne płacone przez pracodawcę w latach 2024 i 2025 w Norwegii ..	84