

p-ISSN 2300-4088
e-ISSN 2391-5951
NR 2 (2015)

PROGRESS IN ECONOMIC SCIENCES

**CZASOPISMO NAUKOWE INSTYTUTU EKONOMICZNEGO
PAŃSTWOWEJ WYŻSZEJ SZKOŁY ZAWODOWEJ
IM. STANISŁAWA STASZICA W PILE**



p-ISSN 2300-4088
e-ISSN 2391-5951

Progress in Economic Sciences

**Rocznik Naukowy Instytutu Ekonomicznego
Państwowej Wyższej Szkoły Zawodowej im. Stanisława Staszica
w Pile**

Nr 2 (2015)

Wersja elektroniczna czasopisma jest wersją pierwotną



© Copyright by **Wydawnictwo Państwowej Wyższej Szkoły Zawodowej
im. Stanisława Staszica w Pile**

Piła 2015

p-ISSN 2300-4088
e-ISSN 2391-5951

Przygotowanie i druk:
KUNKE POLIGRAFIA, Inowrocław

Jakub STANISZEWSKI*

Tax expenditures w systemie opodatkowania rolnictwa w Polsce i wybranych krajach UE

Wstęp

Podatki są to przymusowe, bezzwrotne i nieodpłatne świadczenia pieniężne pobierane przez państwo na podstawie prawa w celu uzyskania dochodów na pokrycie wydatków państwowych [Milewski i Kwiatkowski 2012, s. 313]. Współcześnie jednak pierwotna funkcja fiskalna podatków uzupełniona została o dodatkowe postulaty względem ich budowy. Konstrukcja systemu podatkowego sprzyjać ma bowiem redystrybucji dochodów oraz określonym, pożądanym społecznie zachowaniom. Narzędziami stosowanymi dla osiągnięcia tych zamierzeń są ulgi i zwolnienia, a także progresywna konstrukcja skali podatkowej. Skala zastosowania tych rozwiązań różni się oczywiście w poszczególnych państwach, jednakże pewną stałą, jest tutaj sposób traktowania sektora rolnego, który w krajach o rozwiniętej gospodarce, czerpie korzyści ze specjalnego sposobu opodatkowania. Trzeba mieć jednak świadomość, że preferencyjna pozycja rolnictwa w obrębie systemu podatkowego jest wynikiem specyfiki tego sektora i jego niedopasowania do struktur wytwórczych nowoczesnej gospodarki rynkowej¹. Jednocześnie w obliczu przymusu konsumpcji żywności, sektor ten staje się strategicznym z punktu widzenia potrzeby zapewnienia bezpieczeństwa żywnościowego.

W najbardziej rozwiniętych gospodarkach, gdzie udział sektora rolnictwa w tworzeniu dochodu narodowego systematycznie spada² pojawia się tym samym potrzeba wsparcia tego pozornie nieistotnego z makroekonomicznego punktu widzenia, jednakże politycznie bardzo ważnego sektora. Znamiennym jest, że wraz z rozwojem kraju i spadkiem udziału rolnictwa

* Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu.

¹ Przykładowo, jak wskazują badania Czyżewskiego i Kułyka (2010, s. 208), w latach 1994–2008 wzrost PKB pogarszał parytet dochodów rolniczych w krajach UE-15.

² Udział sektora rolnictwa i rybołówstwa w PKB spadł w latach 1970–2012 w Australii z 5,93% do 2,23%, w Kanadzie z 4% do 1,45%, we Francji z 6,96% do 1,76%, w Niemczech z 2,94% do 0,75%, w Wielkiej Brytanii z 2,46% do 0,58%, zaś w USA z 2,93% do 1,09%. Tymczasem w skali świata (177 państw dla których ONZ dysponował danymi) przeciętny udział spadł z 19,75% do 11,58% (ONZ 2014).

w PKB, następuje wzrost wielkości jego wsparcia środkami budżetowymi [Poczta-Wajda 2009, s. 200]. Ten swoisty paradoks rozwojowy powszechny jest dla większości wysoko rozwiniętych gospodarek³. Co więcej, wsparcie to nierzadko zawołowane jest właśnie w preferencyjnych warunkach opodatkowania dochodów. Taka konstrukcja systemu podatkowego prowadzi do powstania tzw. *tax expenditures* (TEs), definiowanych jako odstępstwa od normalnej struktury podatkowej, faworyzujące konkretny przemysł, działalność lub klasę osób [Burman 2003].

Celem artykułu jest przedstawienie problemu opodatkowania rolnictwa przez pryzmat jego specyficznej pozycji w gospodarce, a także preferencji stosowanych wobec tego sektora w systemach podatkowych Polski i wybranych krajów UE. Dokonana analiza literatury przedmiotu pozwoli zweryfikować hipotezę o uzasadnieniu stosowania wobec rolnictwa narzędzi *tax expenditures* w celu jego wspierania, ze szczególnym uwzględnieniem sytuacji Polski.

Specyfika rolnictwa i wynikające z niej potrzeba interwencji

Na wstępie rozważań na temat podatkowego uprzywilejowania sektora rolnego należy zastanowić się nad zasadnością tego wsparcia. Abstrahując od politycznych przesłanek konstrukcji opodatkowania rolnictwa⁴, skupimy się na determinantach ekonomicznych. Jak wskazuje Wilkin [Wilkin 2009, s. 11] współczesne rolnictwo boryka się z trzema podstawowymi problemami – niedostosowaniem do konkurencyjnej gospodarki rynkowej, zbyt niską efektywnością produkcji oraz dysparytetem dochodów. Aby ustalić czy w obliczu tych problemów nieodzowna jest interwencja państwa sięgnąć trzeba do ich przyczyn. Wśród nich wymienić należy przede wszystkim niemobilność czynników wytwórczych używanych w procesie produkcji rolnej – w szczególności czynnika ziemi.

Ziemia, jako czynnik specyficzny posiada ograniczone możliwości relokacji i optymalizacji wykorzystania, a ponadto cechuje się naturalnymi ograniczeniami stymulowania wydajności⁵. Osobliwość czynnika ziemi powoduje

³ Wśród krajów należących do OECD całkowite wsparcie rolnictwa (mierzone wskaźnikiem TSE) wzrosło z 285 mld USD w latach 1986–88 do 350 mld w roku 2012 (OECD 2014).

⁴ W kraju, takim jak Polska, gdzie rolnicy stanowią wciąż liczną grupę wyborców, ich wspieranie przekłada się na konkretne poparcie wyborcze, natomiast w innych krajach, gdzie rolnictwo nie stanowi źródła utrzymania, aż tak licznej zbiorowości, jego przedstawiciele stanowią dobrze zorganizowaną grupę nacisku, potrafiącą skutecznie walczyć o swoje racje (przykład protestów rolniczych we Francji).

⁵ Forsowanie wydajności produkcji rolniczej prowadzi do wielu negatywnych zjawisk takich jak: „wyczerpywanie się ziem, które mogą być wzięte pod uprawę, degradacja gleb, pogłębiający się niedobór wody, rosnące ceny energii i spadek tempa produktywności jako skutek prawa malejących przychodów oraz małych nakładów na badania naukowe w rolnictwie” [Zegar 2013].

również ograniczenie możliwości wykorzystania korzyści skali w rolnictwie⁶. A zatem jak wskazują Kowalski i Rembisz [Kowalski i Rembisz 2003, s. 7–8], substytucja czynników produkcji jest obciążona czynnikiem ziemi. Niekorzystne uwarunkowania zasobowe rzutują negatywnie na proces akumulacji kapitału i procesy reprodukcji, co pogarsza jeszcze pozycję konkurencyjną sektora rolnego. Szczególnie w sytuacji postępującej koncentracji w otoczeniu rolnictwa, które nie jest obciążone powyższymi wadami alokacyjnymi. W tej sytuacji dochodzi do pogorszenia pozycji sektora rolnego w łańcuchu dostaw żywności⁷, co przejawia się mniejszymi możliwościami negocjacyjnymi rolników z dostawcami surowców oraz odbiorcami produktów.

Powyższe zjawiska prowadzą natomiast do niekorzystnych zmian w strukturze cen rolniczych. Jak wskazuje Ziętara [Ziętara 2009, s. 5–6] na przykładzie polskiej gospodarki, w długim okresie ceny artykułów rolniczych rosną wolniej niż koszty pracy i ceny produktów nabywanych przez rolników, co powoduje „rozwieranie się” nożyc cenowych⁸, na niekorzyść rolnictwa i spadek jego opłacalności. Co ważne tendencje te są charakterystyczne dla wszystkich krajów o gospodarce rynkowej. Tak kształtujące się oddziaływanie czynników nominalnych (cenowych) prowadzi do drenażu nadwyżki wypracowanej w rolnictwie poprzez wzrost produktywności sektora. W okresie dekonjunkury oraz w warunkach sztywnego popytu na żywność przedsiębiorstwa przemysłu spożywczego są w stanie przechwytywać renty ekonomiczne wytwarzane w rolnictwie przez zaniżanie cen surowców rolnych w relacji do rzeczywistego popytu konsumentów, co jest przejawem niewątpliwej zawodności rynku w tym obszarze [Czyżewski, Mrówczyńska-Kamińska, s. 215].

Do wad mechanizmu rynkowego w obrębie rolnictwa odwołuje się również Stiglitz [Stiglitz 1987, s. 43–44], identyfikując następujące problemy: (1) niekompletności rynku w kwestii ubezpieczeń rolniczych⁹, (2) problem dóbr

⁶ Jak wykazują badania Skarżyńskiej [2011, s. 12] wskazują, że w warunkach Polskich, korzyści skali występują jedynie w przypadku hodowli krów mlecznych i wieprzowiny. W przypadku upraw polowych wzrost skali produkcji powodował nieproporcjonalnie większy wzrost kosztów niż korzyści.

⁷ W odniesieniu do polskiego rolnictwa, główną determinantą mniej korzystnego usytuowania w łańcuchu dostaw żywności jest niekorzystna struktura agrarna. Mała powierzchnia gospodarstw i ich rozproszenie nie sprzyja specjalizacji produkcji oraz koncentracji poziomej i pionowej, które w wydatny sposób przyczyniają się do poprawy pozycji w łańcuchu dostaw żywności [Motowidlak 2009, s. 141]. Sytuacja Polska jest typowa dla wielu gospodarek rozwijających się.

⁸ Wskaźnik nożyc cen, obrazuje stosunek cen produktów zbywanych przez rolników do cen czynników produkcji.

⁹ Produkcja rolna narażona jest w większym stopniu nie tylko na ryzyko wynikające ze specyfiki tejże produkcji, a związane z warunkami środowiska naturalnego, pozostającymi poza kontrolą człowieka, lecz także na zwiększone ryzyko ekonomiczne wynikające z długości cyklu produkcyjnego i znaczącej fluktuacji cen [Jerzak 2008, s. 250]. Sama zaś niekompletność rynków związana jest z występowaniem asymetrii informacji pomiędzy rolnikiem (ubezpieczającym najlepiej zna swoje ryzyka), a ubezpieczycielem, zjawiskiem negatywnej

publicznych w rolnictwie¹⁰, (3) niedoskonałości informacji, którą dysponują producenci rolni, (4) występowanie efektów zewnętrznych¹¹. Ostateczną zaś konsekwencją nakreślonych powyżej niedostatków mechanizmu rynkowego w stosunku do rolnictwa jest występowanie nieakceptowalnego społecznie poziomu dysparytetu dochodów rolniczych [Rembisz 2010, s. 16]. Całość problemu zamknąć można w ramach koncepcji występowania tzw. kwestii agrarnej. Jak wskazują Czyżewski i Matuszczak [Czyżewski i Matuszczak 2011], problem niedopasowania sektora rolnego do otoczenia ekonomicznego spowodowany specyfiką czynnika ziemi, choć w nieco zmienionej formie, występuje w gospodarce „od zarania dziejów”. Współcześnie zaś, głównym problemem rolnictwa jest fakt, iż wraz ze wzrostem zamożności społeczeństw, sytuacja dochodowa rolników pogarsza się. Oddziaływanie mechanizmu rynkowego sprawia, że wartość dodana rozkłada się nierównomiernie. Najwięcej zyskują sektory najbliższe odbiorców finalnych, co jest równoznaczne z deprecjacją wkładu rolnictwa [Czyżewski i in. 2006, s. 350–351]. A zatem, wsparcie rolnictwa jest silnie legitymizowane makroekonomiczną teorią zawodności rynku.

W praktyce rozważany będzie przypadek państw Unii Europejskiej, które swoją politykę rolną prowadzą właśnie na poziomie ponadnarodowym w ramach wspólnej polityki rolnej (WPR). W perspektywie finansowej 2007–2013 została ona przebudowana, tak by w większym stopniu sprzyjać utrzymaniu produkcji rolniczej, zrównoważonemu zarządzaniu zasobami przyrody oraz wyrównywaniu tempa rozwoju terytorialnego. Zachowany został podział na dwa filary. Pierwszy związany jest z bezpośrednim wsparciem dochodów rolniczych i regulacją rynków rolnych. Drugi finansuje rozwój obszarów wiejskich. Wprowadzono jednak możliwość przesunięć środków pomiędzy filarami. Nowością w ramach I filaru jest obowiązkowe przeznaczenie 30% dopłat bezpośrednich na cele związane ze zrównoważeniem produkcji rolnej.

selekcji (ubezpieczają się tylko osoby, spodziewające się realizacji ryzyka) oraz wysokimi kosztami transakcyjnymi (duże rozproszenie przestrzenne klientów). Mimo to, jak wskazują badania przeprowadzone w polskich gospodarstwach ubezpieczenia są najpopularniejszą formą zabezpieczenia przed ryzykiem (choć pamiętać trzeba, że w Polsce w pewnym zakresie ich stosowanie wymusza prawo). Nieco mniej tylko popularnymi metodami było utrzymywanie rezerw finansowych oraz unikanie zadłużenia [Kłoczko-Gajewska i Sulewski 2009, s. 146].

¹⁰ Stiglitz ogranicza swoją koncepcję jedynie do systemu irygacyjnego, współcześnie jednak wyróżnia się jednak wiele dóbr publicznych dostarczanych przez rolnictwo takie jak dobrostan środowiska, bezpieczeństwo żywności oraz tradycje i kultura wiejska [Maciejczak 2009, s. 132]. Ich dostarczanie jest kolejnym argumentem na rzecz wspierania rolnictwa.

¹¹ Po raz kolejny Stiglitz ogranicza swe rozważania jedynie do jednego przykładu efektów zewnętrznych w rolnictwie, mianowicie do pozytywnego zjawiska dyfuzji technologii. Jednakże obecnie, szczególnie w przypadku modelu rolnictwa industrialnego najsilniej uonaoczniają się negatywne efekty zewnętrzne, takie jak utrata żyzności gleb, zanieczyszczenie wód i powietrza, utrata bioróżnorodności czy upadek społeczności wiejskich [Zegar 2007, s. 7].

Ponadto część dopłat przeznaczona zostanie na specjalne wsparcie młodych rolników oraz słabych ekonomicznie gospodarstw rolnych. Częściowo wyrównywany będzie również poziom dopłat pomiędzy państwami członkowskim. II filar obejmuje finansowanie: (1) innowacji i transferu wiedzy w rolnictwie; (2) poprawy konkurencyjności i żywotności gospodarstw; (3) reorganizacji łańcucha dostaw żywności, dobrostanu zwierząt i zarządzania ryzykiem; (4) utrzymania wiejskich ekosystemów; (5) promocji oszczędności zasobów w rolnictwie; (6) włączenia społecznego, redukcji ubóstwa i rozwoju ekonomicznego obszarów wiejskich. Na realizację celów WPR w tej perspektywie zarezerwowano kwotę 362 mld euro (wg cen z 2011 r.), co odpowiada 37,8% całkowitych środków UE na lata 2014–2020 [EC 2013]. Okazuje się więc, że problemy rolnictwa w UE są dobrze zdiagnozowane, a instrumentarium polityki gospodarczej nakierowane na ich rozbudowane rozwiązywanie, zbieżne ze stawianymi przed nim zadaniami. Czy w tym systemie jest zatem miejsce na dodatkowy instrument wsparcia w postaci *tax expenditures*?

Praktyka opodatkowania rolnictwa w wybranych krajach UE

W procesie integracji europejskiej przyjęto założenie, że dla utworzenia jednolitego europejskiego rynku wymagana jest jedynie harmonizacja podatków pośrednich oraz likwidacja barier celnych. W przypadku pozostałych, bezpośrednich obciążeń przyjęto założenie o ich neutralności i pozostawiono je w gestii państw członkowskich¹² [Owsiak 2013, s. 131]. A zatem także systemy opodatkowania rolnictwa nie podlegają procedurom harmonizacji. Na całkowity ciężar podatkowy rolnictwa składają się obciążenia z tytułu:

- ❑ podatków dochodowych – osób fizycznych, przedsiębiorstw i zysków kapitałowych;
- ❑ podatków majątkowych – od nieruchomości, zysków z nieruchomości, spadków i darowizn;
- ❑ podatków konsumpcyjnych, od wartości dodanej oraz od sprzedaży [Dziemianowicz 2007b, s. 185–186].

Jak wykazują badania przeprowadzone przez IERiGŻ [Pawłowska-Tyszko 2013, s. 131–133] w większości przebadanych państw UE stosowane są wszystkie wyżej wymienione elementy¹³. Najistotniejszym jednak z punktu widzenia obciążenia dochodów rolniczych jest podatek dochodowy¹⁴. Tabela 1. prezen-

¹² Wyjątkiem jest podatek dochodowy od osób prawnych, którego zróżnicowanie zakłócało swobodny przepływ kapitału w ramach UE. Z tych też względów został on zharmonizowany.

¹³ Wyjątkami są kraje takie jak Dania (brak opłat lokalnych), Włochy, Austria, Szwecja (brak podatku od spadków i darowizn) i Finlandia (brak podatków od przeniesienia praw własności).

¹⁴ Wyjątkiem są tu Czechy, gdzie dominująca formą opodatkowania dochodów w rolnictwie jest podatek korporacyjny.

tuje syntetyczne zestawienie systemów opodatkowania dochodów rolniczych w wybranych krajach UE.

Tabela 1. Podatek dochodowy w rolnictwie państw UE – stawki i wybrane preferencje

Kraj	Stawki podatkowe	Dochód szacunkowy	Specjalne ulgi inwestycyjne	Specjalna polityka amortyzacyjna	Uprzywilejowane podatkowo traktowanie kosztów doradztwa podatkowego
Belgia	25–50%	+	+	+	–
Wielka Brytania	10–50%	–	+	–	–
Dania	25,6%	–	+	+	–
Irlandia	20 i 41%	+	–	–	–
Holandia	1,95–52%	–	+	+	–
Czechy	19%	–	–	+	–
Węgry	16%	+	–	–	–
Niemcy	14–45%	+	+	+	+
Hiszpania	24,75–52%	+	+	+	–
Francja	5,5–45%	+	x	x	+
Włochy	23–43%	x	x	x	x
Portugalia	do 46,5%	x	x	x	x
Grecja	18–45%	x	x	x	x
Austria	36,5–50%	+	–	–	–
Luksemburg	do 39%	–	x	x	x
Szwecja	20–57%	x	x	x	x
Finlandia	do 32%	–	x	x	–

+ występuje, – nie występuje, x brak informacji

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Pawłowska-Tyszko 2013, s. 134–141].

Jednym z elementów charakterystycznych europejskiego modelu rolnictwa jest jego rodzinny charakter [Kowalczyk i Sobiecki 2011, s. 13]. Z podatkowego punktu widzenia rodzi to jednak problem, gdyż z jednej strony działalność rolnicza prowadzona jest w obrębie gospodarstwa domowego, z drugiej zaś posiada wszelkie znamiona działalności gospodarczej. Powstaje więc dylemat, jak zakwalifikować dochody uzyskiwane z jej tytułu i jak wydzielić w nich opłatę pracy własnej rolnika i członków jego rodziny. Sytuację jeszcze bardziej komplikuje brak zapisów rachunkowych w wielu gospodarstwach. Jak wynika z tabeli 1. liczne kraje dopuszczają możliwość szacowania dochodów uzyskanych z działalności rolniczej. W przypadku kilku systemów podatkowych uwypuklona została stymulacyjna funkcja podatków, poprzez włączenie w ich konstrukcję

ulgi inwestycyjnej. Pamiętać jednak trzeba, że o skuteczności tego mechanizmu decyduje odpowiednio wysoka podstawa opodatkowania. Podobne intencje przypisywać można stosowaniu w kontekście rolnictwa specjalnych stawek amortyzacyjnych, które zmniejszają ciężar podatkowy i przyspieszają procesy reprodukcji majątku gospodarstw. Niemniej ciekawym narzędziem są stosowane w Niemczech i Francji rozwiązania w zakresie doradztwa podatkowego, dające możliwość wliczania jego kosztów, do kosztów uzyskania przychodu.

Zróżnicowanie w wysokości stawek podatkowych odzwierciedla preferencje państw w zakresie opodatkowania i stanowi owoc wieloletniej ewolucji systemów podatkowych państw narodowych. Rozbieżności te pokazują jak trudnym zadaniem może być harmonizacja opodatkowania. Tym niemniej, trzeba podkreślić, że we wszystkich z wyżej wymienionych państw podstawą opodatkowania rolnictwa jest, ustalany w mniej lub bardziej szacunkowy sposób, dochód. Z zupełnie innym podejściem do czynienia mamy w Polsce. Jedynym, powszechnym świadczeniem bezpośrednim obciążającym dochody rolników jest podatek rolny. Posiada on cechy podatku majątkowego, gdyż, podstawę opodatkowania stanowi fakt posiadania nieruchomości rolnej. Powierzchnia gospodarstwa podlegając opodatkowaniu podawana jest nie w hektarach fizycznych, a przeliczeniowych, co odzwierciedla wartość użytkową ziemi. Następnie ich liczba mnożona jest przez szacunkowa wartość dochodów obliczoną na podstawie historycznych cen żyta. W podatku występują pewne ulgi, jednak ze względu na niski wymiar opodatkowania tracą one swój bodźcowy charakter [Dziemianowicz 2007a, s. 310–324]. W takiej konstrukcji podatku Dziemianowicz [Dziemianowicz 2007a, s. 359] znajduje szereg wad: (1) niedostosowanie do aktualnych warunków ekonomicznych; (2) archaiczna budowa, odstająca od zasad opodatkowania w UE i pozostałych rozwiązań podatkowych stosowanych w Polsce; (3) niska wydajność fiskalna; (4) regresywność.

Zatem, zarówno w Polsce, jak i w pozostałych krajach UE rolnicy cieszą się licznymi przywilejami podatkowymi, które utożsamiać można z *tax expenditures*. Wady i zalety stosowania tego kanału wsparcia rolnictwa prezentuje tabela 2.

Katalog wad i zalet *tax expenditures* jest szeroki. Co ciekawe niektóre cechy tej konstrukcji przemawiają zarówno za, jak i przeciw jej stosowaniu. I tak niewątpliwie negatywnym zjawiskiem jest nietransparentność finansów publicznych. Jednakże odpowiednie zawołanie wsparcia rolnictwa może być korzystne z punktu widzenia międzynarodowych negocjacji w ramach WTO, które przecież w dużej mierze rozbijają się właśnie o wysokość subsydiów rolniczych. Zauważa się również, że wsparcie poprzez system podatkowy jest mniej biurokratyzowane niż dotowanie poprzez budżet, jednak pamiętać trzeba, że tworzenie wyjątków w prawie podatkowym zwiększa koszty poboru. Podnoszony jest także zarzut co do wtórności oddziaływania *tax expenditures* w stosunku do zadań realizowanych w ramach tradycyjnej polityki rolnej. Ponadto, trzeba mieć świadomość, że podstawową i nadrzędną wobec pozo-

Tabela 2. Tax expenditures – wady i zalety

Wady	Zalety
<ul style="list-style-type: none"> ▪ nietransparentność; ▪ zaangażowanie służb skarbowych i zwiększenie kosztu poboru podatków; ▪ roczny okres rozliczeń nie sprzyjający długoterminowemu planowaniu; ▪ zmniejszenie efektywności systemu podatkowego i efektywności alokacji zasobów; ▪ zwiększając poziom skomplikowania systemu podatkowego; ▪ nie ma pewności co do przeznaczenia zatrzymanych przez podatnika dochodów; ▪ mogą dublować cele wsparcia budżetowego; ▪ trudności w pomiarze skali wsparcia; ▪ regresywność wsparcia – najwięcej mogą zyskać najbogatsi; ▪ potencjalne ryzyko obciążenia budżetu kosztami zwrotu nadpłaconego podatku. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ możliwość wsparcia rolnictwa, bez naruszania ustaleń WTO; ▪ możliwość stymulowania pożądanych zachowań u podatników; ▪ mniej zbiurokratyzowana forma wsparcia niż dotowanie; ▪ zmniejszone ryzyko unikania opodatkowania; ▪ możliwość wykorzystania danych, będących w posiadaniu służb podatkowych; ▪ koncentracja funkcji w urzędach skarbowych może prowadzić do powstania korzyści skali.

Źródło: Opracowanie własne, na podstawie [Dziemianowicz 2007c oraz Kraan 2004].

stałych funkcji podatków, jest funkcja fiskalna. Stymulacja gospodarki za ich pośrednictwem powinna stanowić jedynie „cel poboczny”. Jeżeli hierarchia ta zostanie odwrócona, a owa stymulacja dodatkowo zniekształcona i obciążona nieefektywnością nijako „z założenia”, tak jak ma to miejsce w przypadku opodatkowania rolnictwa w Polsce, wówczas należy poddać w wątpliwość funkcjonowanie systemu w takiej właśnie formie.

Osobno na uwagę zasługuje kwestia pomiaru skali stosowania narzędzi *tax expenditures*. Szacunki te są bowiem znacząco utrudnione i obciążone dużym ryzykiem błędu. Jak wskazuje Kraan [Kraan 2004, s. 131] największa trudność w pomiarze TEs wynika z potrzeby zakwalifikowania poszczególnych przepływów podatkowych do dwóch kategorii: podatku referencyjnego (ang. *benchmark tax*) lub odstępstw od niego. W ten sposób dochodzimy do pojęcia normatywnej podstawy opodatkowania, czyli kwoty, od której płacony jest podatek. Tak jak różne są systemy podatkowe w poszczególnych krajach, tak różna jest definicja normatywnej podstawy opodatkowania, co znacząco utrudnia dokonywanie międzynarodowych porównań TEs. Ponadto, na gruncie estymacji ich wielkości wyrasta co najmniej jeszcze kilka wątpliwości. Przede wszystkim trzeba mieć świadomość, że większość stosowanych metod nie uwzględnia zmian w zachowaniu podatników w przypadku likwidacji danego przywileju, a przecież oczywistym jest, że w przypadku likwidacji danej ulgi, osoby nią objęte szukać mogą innych, „substytucyjnych” preferencji, co zwiększy

TEs w innym obszarze. Poza tym istnieją przypadki preferencji „komplementarnych”, co utrudnia obliczanie całkowitej wartości TEs dla danego kraju [Burman i Phaup 2012, s. 100]. Wyróżnia się trzy zasadnicze metody estymacji wielkości TEs [Brixi i in. 2004, s. 7–8]. Pierwsza z nich, metoda utraconego dochodu jest szacowana ex post i nie uwzględnia zmian zachowania podatników. Wielkość TEs jest tutaj w prosty sposób utożsamiana z wielkością przyznanych preferencji. Metoda szacowania potencjalnego wzrostu dochodu stosowana jest ex ante i próbuje uwzględniać zmiany w zachowaniu podatników, co wymaga dobrej znajomości elastyczności ich preferencji i nie jest zadaniem łatwym. W końcu metoda ekwiwalentnego kosztu wydatków, szacuje wielkość wydatków jakie musiałoby ponieść państwo, dla wsparcia podatników takimi samymi środkami jak w przypadku stosowanych TEs. Organizacją, która najpełniej podchodzi do tematu szacowania i międzynarodowych porównań TEs jest OECD. W raporcie dotyczącym tej tematyki zebrano szacunki ich wielkości dokonane w 10 krajach, choć jak zaznaczają sami autorzy „Istnieją trudne, prawdopodobnie nierozwiązywalne problemy związane z porównywaniem wielkości *tax expenditures* pomiędzy krajami. Nie ma sposobu by przeprowadzić takie porównanie jednoznacznie właściwie. Celem tej analizy jest uczynienie porównań tak przydatnymi jak to tylko możliwe – po raz kolejny, nie by dostarczyć odpowiedzi, lecz raczej sformułować pytania” [OECD 2010, s. 76].

Zakończenie

O ile fakt „deprecjacji” rolnictwa względem pozostałych sektorów jest silnie umocowany w teorii ekonomii, o tyle wybór metod jej przeciwdziałania jest tematem dyskusyjnym. Wiąże się to bowiem zawsze z interwencją państwa, czy to w formie transferów, czy zmniejszenia ciężaru podatkowego. Jednak narzędzia te nie muszą być wobec siebie alternatywą, lecz mogą wzajemnie się uzupełniać. Dowodem na to są modele opodatkowania rolnictwa przyjęte w niektórych państwach UE. Pamiętać trzeba również, że system podatkowy, a w szczególności podatki bezpośrednie, są głównym narzędziem realizacji polityki redystrybucyjnej państwa, z której również rolnicy, obarczeni wciąż przecież aktualnym problemem dysparytetu dochodów, powinni korzystać. A zatem rozsądne kształtowanie preferencji podatkowych może przyczynić się do optymalizacji systemu wsparcia rolnictwa. Należy jednak pamiętać, że o ile w przypadku transferów, wymóg transparentności wynika nijako z samego faktu przekazywania ich poprzez budżet, o tyle w przypadku *tax expenditures* przejrzystość tę łatwo zagubić. Wyrazem tego jest problem braku międzynarodowej porównywalności TEs, czy w ogóle ustalenia jednolitej metody ich pomiaru. Dylematy te stanowią kwintesencję ekonomicznego problemu optymalizacji, tj. dążenia do osiągnięcia sytuacji najlepszej z możliwych, co nie zawsze oznacza jednak sytuację dobrą.

Bibliografia

- BRIXI H. P., VALENDUC C. M., SWIFT Z. L., 2004, *Tax Expenditures--shedding Light on Government Spending Through the Tax System*. World Bank Publications, Waszyngton.
- BURMAN L. E., 2003, *Is the tax expenditure concept still relevant?*, National Tax Journal, nr 56(3), s. 613–627.
- BURMAN L. E., PHAUP M., 2011, *Tax expenditures, the size and efficiency of government, and implications for budget reform*, Tax Policy and the Economy. vol. 26, no. 1, s. 93–124.
- CZYŻEWSKI A., KUŁYK P., 2010, *Relacje między otoczeniem makroekonomicznym a rolnictwem w krajach wysokorozwiniętych i w Polsce w latach 1991–2008*. Ekonomista, nr 2, s. 189–214.
- CZYŻEWSKI A., MATUSZCZAK A., 2011, *Dylematy kwestii agrarnej w panoramie dziejów*. Zeszyty Naukowe SGGW, Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej, nr 90, s. 5–23.
- CZYŻEWSKI A., POCZTA A., WAWRZYNIAK Ł., 2006, *Interesy europejskiego rolnictwa w świetle globalnych uwarunkowań polityki gospodarczej*. Ekonomista, nr 3, s. 347–369.
- CZYŻEWSKI B., MRÓWCZYŃSKA-KAMIŃSKA A., 2011, *Przepływy międzygałęziowe i podział rent w sektorze rolno-żywnościowym w Polsce w latach 1995–2005*. Ekonomista, nr 2, s. 203–233.
- DZIEMIANOWICZ R. I., 2007a, *Efektywność systemu opodatkowania rolnictwa*. Wydawnictwo Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok.
- DZIEMIANOWICZ R. I., 2007b, *Ocena polskich rozwiązań w zakresie opodatkowania rolnictwa na tle systemów obowiązujących w wybranych krajach Unii Europejskiej*. Problemy Rolnictwa Światowego, nr 2, s. 184–194.
- DZIEMIANOWICZ R. I., 2007c, *Opodatkowanie jako forma wsparcia rolnictwa*. Zagadnienia Ekonomiki Rolnej, nr 2, s. 42–59.
- European Commision, 2013, *Overview of CAP Reform 2014–2020. Agricultural Policy Perspectives Brief*, nr 5, http://ec.europa.eu/agriculture/policy-perspectives/policy-briefs/05_en.pdf (dostęp: 18.01.2015).
- JERZAK M. A., 2008, *Zarządzanie ryzykiem jako czynnik stabilizacji dochodów i poprawy konkurencyjności w rolnictwie*. Roczniki Naukowe Stowarzyszenia Ekonomistów Rolnictwa i Agrobiznesu, nr 10(3), s. 246–251.
- KŁOCZKO-GAJEWSKA A., SULEWSKI P., 2009, *Postawy rolników wobec ryzyka oraz sposoby jego ograniczania*. Roczniki Nauk Rolniczych, Seria G, t. 96, z. 1, s. 141–148.
- KOWALCZYK S., SOBIECKI R., 2011, *Europejski model rolnictwa – uwarunkowania ewolucji*. Roczniki Nauk Rolniczych, Seria G, t. 98, z. 3, s. 9–20.
- KOWALSKI A., REMBISZ W., 2003, *Modele zachowań gospodarstwa rolnego w warunkach endogenicznych i egzogenicznych*. Zagadnienia Ekonomiki Rolnej, nr 1, s. 3–13.
- KRAAN D. J., 2004, *Off-budget and tax expenditures*. OECD Journal on Budgeting, nr 4(1), s. 121–142.
- MACIEJCZAK M., 2009, *Rolnictwo i obszary wiejskie źródłem dóbr publicznych–przegląd literatury*. Zeszyty Naukowe SGGW, Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej, nr 75 (4), s. 121–134.
- MILEWSKI R., KWIATKOWSKI E. (red.), 2012, *Podstawy ekonomii*. Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.

- MOTOWIDLAK U., 2009, *Aktywność gospodarstw rolnych w Polsce w budowaniu łańcuchów dostaw*. Zeszyty Naukowe Szkoły Głównej Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie, Problemy Rolnictwa Światowego, nr 8, s. 131–141.
- OECD 2010, *Tax Expenditures in OECD Countries*. OECD Publishing, http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/governance/tax-expenditures-in-oecd-countries_9789264076907-en#page2, (dostęp: 23.01.2015).
- OECD 2014, *Agricultural Policy Monitoring and Evaluation 2014*: OECD Countries, OECD Publishing ONZ 2014. GDP and its breakdown at current prices in National currency. <http://unstats.un.org/unsd/snaama/dnltransfer.asp?fid=1>, (dostęp: 1.11.2014).
- OWSIAK S., 2013, *Harmonizacja podatków bezpośrednich warunkiem integracji gospodarczej unii europejskiej*, http://owe2.pte.pl/pliki/2/1/s_owskiak_harmonizacja.pdf (dostęp: 31.01.2015).
- PAWŁOWSKA-TYSZKO J. (red.), 2013, *Systemy podatkowe w krajach Unii Europejskiej*. Instytut Ekonomiki Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej, Warszawa.
- POCZTA-WAJDA A., 2009, *Zjawisko paradoksu rozwojowego w polityce rolnej*. Roczniki Naukowe Stowarzyszenia Ekonomistów Rolnictwa i Agrobiznesu, nr 11(2), s. 200–205.
- REMBISZ W., 2010, *Krytyczna analiza podstaw i ewolucji interwencji w rolnictwie*. Współczesna Ekonomia, nr 4(4), s. 7–25.
- SKARŻYŃSKA A., 2011, *Skala produkcji rolniczych działalności produkcyjnych a ich opłacalność*. Roczniki Nauk Rolniczych, SERIA G, T. 98, z. 1, s. 7–21.
- STIGLITZ J. E., 1987, *Some theoretical aspects of agricultural policies*. The World Bank Research Observer, nr 2(1), s. 43–60.
- WILKIN J., 2009, *Wielofunkcyjność rolnictwa – konceptualizacja i operacjonalizacja zjawiska*, *Więś I Rolnictwo*, nr 4, s. 9–28.
- ZEGAR J. S., 2013, *Kwestia bezpieczeństwa żywnościowego a ekonomia*. IX Kongres Ekonomistów Polskich, materiały konferencyjne.
- ZEGAR J. S., 2007, *Przesłanki nowej ekonomiki rolnictwa*. Zagadnienia ekonomiki rolnej, nr 4, s. 5–27.
- ZIĘTARA W., 2009, *Model polskiego rolnictwa – wobec aktualnych wyzwań*. Zeszyty naukowe SGGW – Ekonomia i Organizacja Gospodarki Żywnościowej, nr 73, s. 5–21.

Streszczenie

Artykuł podnosi kwestię specyfiki rolnictwa w kontekście jego opodatkowania. Przedstawione zostały argumenty przemawiające za interwencją w sektorze rolnym, przy zastosowaniu różnych narzędzi, w tym polityki podatkowej. Preferencyjne opodatkowanie działalności rolniczej to przykład tzw. *tax expenditures*. Różnorakie preferencje stosowane są w większości państw UE. Szczególnym przykładem jest Polska, gdzie rolnicy są całkowicie zwolnieni z wymogu płacenia podatku dochodowego, stanowiącego podstawę opodatkowania rolnictwa w innych krajach UE. Choć przytoczyć można liczne argumenty, za i przeciw stosowaniu preferencji podatkowych, to ostatecznie nie można zapominać, że podstawową funkcją podatków jest dostarczanie dochodów budżetowych. Sytuacja, kiedy funkcja stymulacyjna zaczyna dominować nad fiskalną, szczególnie w obliczu nacisków grup interesów jest zdecydowanie niepożądana.

Słowa kluczowe: opodatkowanie rolnictwa, tax expenditures, wsparcie rolnictwa

Tax expenditures in the system agriculture taxation system in Poland and selected EU countries

Summary

Article raises the issue of the agriculture specificity in the context of tax system. It presents the arguments for intervention in the agricultural sector, using a variety of tools, including tax policy. Preferential taxation of agricultural activity is an example of the tax expenditure. Various preferences are used in most EU countries. A specific example is Poland, where farmers are completely exempt from paying income tax, which is the basis of agriculture taxation in other EU countries. Although, a number of arguments for and against the use of tax expenditures can be brought, it cannot be forgotten that the primary goal taxation is to provide incomes to the budget. The situation when the stimulative function of the taxes starts to dominate the fiscal one, especially in the face of pressure from interest groups, is undesirable.

Key words: agriculture taxation, tax expenditures, agriculture support

Tax expenditures (налоговые расходы) в системе налогообложения сельского хозяйства в Польше и некоторых странах ЕС

Краткое изложение

В статье рассматривается вопрос специфики сельского хозяйства в контексте его налогообложения. Представлены аргументы, выступающие за применением интервенции в агросекторе, при использовании различных инструментов, в том числе налоговой политики. Преференциальное налогообложение сельскохозяйственной деятельности – это пример так называемый «tax expenditures» (налоговые расходы). Разнообразные преференции используются в большинстве государств ЕС. Особым примером является Польша, где земледельцы полностью освобождены от обязанности платежа подоходного налога, составляющего основу налогообложения сельского хозяйства в других странах ЕС. Хотя можно приводить многочисленные аргументы, за и против применения налоговых преференций, то окончательно нельзя забывать о том, что основной функцией налогов является пополнение бюджетных доходов. Такая ситуация, когда стимулирующая функция начинает главенствовать над фискальной, особенно в ситуации давления заинтересованных групп, является абсолютно нежелательной.

Слова ключи: налогообложение сельского хозяйства, tax expenditures (налоговые расходы), содействие сельскому хозяйству

JEL: K30

Wpłynęło do redakcji: 18 lutego 2015 r.
Skierowano do recenzji: 20 marca 2015 r.